



Rekenhof



Fiscale maatregelen voor belastingplichtigen met betaalmoeilijkheden



Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers
Brussel, januari 2014



Rekenhof

Fiscale maatregelen voor belastingplichtigen met betaalmoeilijkheden



Verslag goedgekeurd in de algemene vergadering van het Rekenhof van 29 januari 2014.

Fiscale maatregelen voor belastingplichtigen met betaalmoeilijkheden

Er bestaan maatregelen om belastingplichtigen te helpen die hun fiscale schulden tijdelijk of blijvend niet kunnen betalen. In het algemeen bestaan die maatregelen erin dat de fiscale administratie de betaling van de fiscale schuldvordering spreidt, de invordering ervan opschort of afziet van de invordering van een deel of van de volledige fiscale schuldvordering.

Het Rekenhof heeft de toepassing onderzocht van zes maatregelen op het vlak van de personenbelasting voor belastingplichtigen die met betaalmoeilijkheden kampen:

- het afbetalingsplan, waarmee de ontvanger van de Directe Belastingen de belastingplichtige toestaat de betaling van zijn fiscale schuld te spreiden;
- de vrijstelling van nalatigheidsintresten op belastingschulden die op de vervaldatum niet betaald zijn;
- het in onbeperkt uitstel brengen van de invordering, waardoor de invordering van de belastingen voor onbepaalde tijd onder bepaalde voorwaarden wordt opgeschort;
- het "in ontlasting nemen", dat zonder medeweten van de belastingschuldige wordt uitgevoerd op vorderingen die definitief oninvorderbaar worden beschouwd en waardoor de schuldvordering in feite na een zekere tijd wordt opgegeven;
- de collectieve schuldenregeling, een gerechtelijke procedure die wordt toegepast als er meerdere schuldeisers zijn;
- de kwijtschelding van fiscale boeten en belastingverhogingen die de minister van Financiën kan toekennen op verzoek van de belastingschuldige.

Het Rekenhof heeft vanuit verschillende oogpunten (wettelijkheid en regelmatigheid, boeking, efficiëntie en gelijke behandeling, openbaarheid) onderzocht hoe die zes maatregelen worden toegepast. Het besteedde daarbij aandacht aan de omkadering van die maatregelen om na te gaan of ze worden toegekend volgens objectieve, eenvormige, geïnventariseerde en bij iedereen bekende criteria, en om na te gaan of de administratie adequaat toeziet op de toekenning ervan.

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de fiscale administratie de maatregelen in het algemeen correct toepast. Bepaalde aspecten zijn echter voor verbetering vatbaar.

Voor sommige van de maatregelen is er geen voldoende nauwkeurige wettelijke of reglementaire grondslag.

Het Rekenhof beveelt bovendien aan een duidelijk onderscheid te maken tussen het in onbeperkt uitstel brengen van belastingschulden en elke andere maatregel die vaststelt dat een schuldvordering oninvorderbaar is en ze in onbeperkt uitstel brengt. Als het de bedoeling is een belastingsschuld na onbeperkt uitstel kwijt te schelden, zou de wetgeving moeten worden aangepast opdat de schuld uiteindelijk formeel wordt geannuleerd.

Volgens het Rekenhof is annulering de passende wijze om een schuldvordering waarvan de definitieve oninvorderbaarheid is vastgesteld te laten uitdoven. Het acht het bijgevolg nuttig dat de wetgever de voorwaarden zou definiëren voor de annulering van fiscale vorderingen. In de huidige wetgeving is het "in ontlasting nemen", wat neerkomt op het laten verjaren, niet meer aanvaardbaar.

De parlementaire onderzoekscommissie belast met het onderzoek naar de grote fiscale fraude-dossiers had in mei 2009 aanbevolen de procedure van de kwijtschelding van fiscale boeten en belastingverhogingen te hervormen opdat de minister niet meer zou moeten optreden. Er is nog steeds geen gevolg gegeven aan die aanbeveling.

Voor sommige onderzochte maatregelen is de omkadering door administratieve instructies onvolledig of achterhaald. Het Rekenhof beveelt in het bijzonder aan te preciseren wat het solvabiliteitsonderzoek juist inhoudt op basis waarvan de administratie zich uitspreekt over de definitieve of tijdelijke oninvorderbaarheid van een schuldvordering. In bepaalde gevallen zou het gebruik van formulieren en de aanwezigheid van verantwoordingsstukken in het dossier moeten worden verplicht.

De fiscale administratie zou betere cijfers moeten aanleveren over de vrijstelling van nalatigheidsintresten, het onbeperkt uitstel van invordering en de kwijtschelding van fiscale boeten en belastingverhogingen. Die statistieken zouden moeten worden gepubliceerd in het jaarverslag van de FOD Financiën.

De cellen Toezicht van de ontvangkantoren controleren enkel de vrijstelling van nalatigheidsintresten, maar zouden ook moeten toezien op de andere onderzochte gunstmaatregelen.

Krachtens de wet moet een bijlage bij de rekening van uitvoering van de begroting, bij de ontvangsten, de in onbeperkt uitstel gebrachte rechten vermelden. De administratie moet de inrichtingen bijgevolg zo boeken dat aan die eis wordt tegemoetgekomen.

De minister moet zijn beslissingen over kwijtscheldingen van boeten en verhogingen motiveren. De Raad van State heeft in 2005 aan die verplichting herinnerd. Het Rekenhof stelt vast dat die verplichting nog niet is uitgevoerd. In afwachting daarvan zijn de beslissingen geblokkeerd, ten koste van belastingschuldigen in moeilijkheden.

Hoofdstuk 1

Inleiding	13
1.1 Context	15
1.1.1 Steun aan belastingschuldigen in moeilijkheden	15
1.1.2 Onderzochte procedures	15
1.1.3 Fiscale achterstand en nieuwe invorderingsstrategie	16
1.1.4 Evolutie van de aansprakelijkheid van de ontvanger	17
1.2 Criteria voor de omkadering van de gunstmaatregelen	18
1.2.1. Normatieve omkadering	18
1.2.2 Sturing door de administratie	19
1.3 Audit	20
1.3.1 Auditkader	20
1.3.2 Onderzoeksvragen en -methodes	20
1.3.3 Tijdschema van de audit	21

Hoofdstuk 2

Afbetalingsplan	23
2.1 Inleiding	25
2.2 Statistieken	25
2.3 Normatieve omkadering	26
2.4 Toepassing van de procedure	26
2.5 Conclusies en aanbevelingen	28

Hoofdstuk 3

Vrijstelling van nalatigheidsintresten	29
3.1 Inleiding	31
3.2 Statistieken	31
3.3 Normatieve omkadering	31
3.3.1 Wettelijke en reglementaire bepalingen	31
3.3.2 Administratieve normen	31
3.4 Toepassing van de procedure	32
3.5 Conclusies en aanbevelingen	33

Hoofdstuk 4

Onbeperkt uitstel van invordering	35
4.1 Inleiding	37
4.2 Statistieken	37
4.3 Normatieve omkadering	38
4.3.1 Wettelijke en reglementaire bepalingen	38
4.3.2 Administratieve normen	38
4.4 Toepassing van de procedure	39
4.4.1 Looptijd van de procedure	39
4.4.2 Wettelijkheid en regelmatigheid	39
4.4.3 Beroepscommissie	40
4.4.4 Eenvormige behandeling	40
4.4.5 Aanrekening van de ingevorderde bedragen	41
4.5 Conclusies en aanbevelingen	41

Hoofdstuk 5

Het in ontlasting nemen	45
5.1 Inleiding	47
5.2 Statistieken	48
5.3 Normatieve omkadering	48
5.4 Toepassing van de procedure	48
5.5 Conclusies en aanbevelingen	49

Hoofdstuk 6

Collectieve schuldenregeling	51
6.1 Inleiding	53
6.2 Statistieken	53
6.3 Normatieve omkadering	54
6.3.1 Wettelijke en reglementaire bepalingen	54
6.3.2 Administratieve normen	54
6.4 Toepassing van de procedure	55
6.5 Conclusies en aanbevelingen	56

Hoofdstuk 7

Kwijtschelding van fiscale boeten en van belastingverhogingen	57
7.1 Inleiding	59
7.2 Statistieken	59
7.3 Normatieve omkadering	60
7.3.1 Wettelijke bepalingen	60
7.3.2 Administratieve normen	60
7.3.3 Hervorming van de procedure in de nabije toekomst	61
7.4 Toepassing van de procedure	62
7.4.1 Motivering van de beslissingen	62
7.4.2 Duur van de procedure	62
7.4.3 Eenvormigheid van de behandeling	63
7.4.4 Termijn indiening aanvragen	65
7.5 Conclusies en aanbevelingen	65

Hoofdstuk 8

Boeking van de onderzochte procedures	67
8.1 Invorderingscodes	69
8.2 Toezicht op de boekhouding	70

Hoofdstuk 9

Conclusies en aanbevelingen	71
9.1 Wettelijk en reglementair kader	73
9.2 Administratieve normen voor uitvoering van de procedures	74
9.3 Beschikbare statistieken	74
9.4 Bijzondere punten	75

Hoofdstuk 10

Antwoord van de minister van Financiën

77

Bijlage

Brief van de minister van Financiën

81

AFKORTINGEN

AAF	Algemene Administratie van de Fiscaliteit
AAll	Algemene Administratie van de Inning en de Invordering
KB/WIB92	Koninklijk uitvoeringsbesluit van het WIB92
DB	Directe Belastingen
WIB92	Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992
ICPC	Invordering Comptabiliteit/ <i>Perception Comptabilité</i>
PB	Personenbelasting
Venb	Vennootschapsbelasting
KPI	<i>Key Performance Indicator(s)</i>
FOD	Federale overheidsdienst
Btw	Belasting op de toegevoegde waarde

Hoofdstuk

Inleiding



1.1 Context

1.1.1 Steun aan belastingschuldigen in moeilijkheden

Artikel 172 van de Grondwet bepaalt dat een vrijstelling of vermindering van belasting slechts kan worden ingevoerd door een wet. Zo kan op basis van wettelijke bepalingen worden afgezien van de invordering van sommige vorderingen. Er bestaan wettelijke en reglementaire bepalingen om een belastingplichtige te helpen die tijdelijk of duurzaam zijn fiscale schuld niet kan betalen. Die bepalingen hebben betrekking op verschillende belastingen (belasting over de toegevoegde waarde, Directe Belastingen) en verschillende soorten belastingplichtigen (rechtspersonen, natuurlijke personen).

1.1.2 Onderzochte procedures

Het Rekenhof heeft de procedures onderzocht die bestaan voor personen onderworpen aan de personenbelasting (PB) die met betalingsmoeilijkheden kampen.

Voor de fiscale administratie betekenen die procedures over het algemeen dat de betaling van een fiscale vordering wordt gespreid, dat de invordering wordt opgeschort of dat wordt afgezien van de invordering van de volledige fiscale vordering of een deel ervan.

Het Rekenhof heeft zes procedures onderzocht die door elke belastingplichtige van de PB kunnen worden gebruikt¹.

1. Het **afbetalingsplan** met de betalingsfaciliteiten die de ontvanger van de Directe Belastingen kan toekennen aan de belastingschuldige, waardoor de fiscale schuld gespreid kan worden terugbetaald.
2. De **vrijstelling van nalatighedsintresten** (verschuldigd op belastingschulden die niet op de vervaldatum zijn betaald) die de gewestelijke directeur Invordering van de Directe Belastingen kan verlenen². De gewestelijk directeur kan aan zijn beslissing voorwaarden verbinden zoals de naleving van een afbetalingsplan.
3. Het **in onbeperkt uitstel brengen van de invordering**: de gewestelijk directeur van de Invordering van de Directe Belastingen kan onder bepaalde voorwaarden³ onbeperkt uitstel toestaan van de invordering van de inkomstenbelastingen.
4. Het **in ontlasting nemen**: deze procedure verschilt van de vijf andere onderzochte procedures. Ze vergt immers geen initiatief van de belastingschuldige (ze wordt trouwens ingesteld zonder dat hij ervan op de hoogte is) en ze heeft geen *rechtstreekse* weerslag op zijn fiscale schuld. Wanneer een ontvanger zonder succes al het nodige heeft ondernomen om de belasting in te vorderen, kan zijn gewestelijk directeur de schuldvorderingen die als oninvorderbaar worden beschouwd, in ontlasting nemen. Zodra de ontlasting bekomen is, is de ontvanger niet meer verplicht – in de meeste

¹ Het Rekenhof heeft echter niet gekeken naar de procedure voor gefailleerden ingevoerd door de wet van 4 september 2002 tot wijziging van de faillissementswet van 8 augustus 1997, het Gerechtelijk Wetboek en het Wetboek van Vennootschappen, noch naar de procedure van de gerechtelijke reorganisatie zoals bepaald in de wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen.

² Artikel 417 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (WIB92).

³ Artikelen 413bis tot 413octies van het WIB92.

gevallen – de verjaring van de schuldvordering te stuiten. Feitelijk betekent dit dus dat na een bepaald verloop van tijd niet meer tot schuldvordering wordt overgegaan.

5. De **collectieve schuldenregeling**: bij deze gerechtelijke procedure, die wordt toegepast als er meerdere schuldeisers zijn, kan de fiscale administratie (als ze tot de schuldeisers behoort) al dan niet een plan voor minnelijke schikking goedkeuren dat een volledige of gedeeltelijke kwijtschelding van fiscale schulden kan impliceren.
6. De **kwijtschelding van de fiscale boeten en belastingverhogingen** die de minister van Financiën kan toekennen op verzoek van de belastingschuldige⁴.

1.1.3 Fiscale achterstand en nieuwe invorderingsstrategie

Aangezien er geen wettelijke of administratieve definitie bestaat, wordt fiscale achterstand meestal beschouwd als het geheel aan fiscale schuldvorderingen die niet werden betaald na de datum waarop ze opeisbaar zijn. De omvang van de fiscale achterstand is afhankelijk van het volume onbetaalde vorderingen⁵ en de kans (klein of groot) dat deze worden ingevorderd. Beide gegevens zijn bepalend voor de werkelijke actiefwaarde ervan.

Het Rekenhof had reeds een audit uitgevoerd over het meten van de fiscale achterstand in 2003-2004⁶. In april 2011 heeft het een opvolgingsverslag gepubliceerd over het beheer van de fiscale achterstand⁷. In die twee audits benadert het de fiscale achterstand op globale wijze (meetmethode, componenten, de ondernomen invorderingsacties...).

De meeste procedures die in de huidige audit aan bod komen, hebben een impact op de fiscale achterstand⁸. Ze worden immers toegepast in het kader van fiscale vorderingen waarvan de datum van opeisbaarheid is overschreden en dus een onderdeel vormen van die achterstand:

- Het afbetalingsplan, de collectieve schuldenregeling en het onbeperkt uitstel van invordering leiden tot de gespreide of gedeeltelijke betaling van de vordering.
- De procedure van het in ontlasting nemen leidt uiteindelijk tot de verjaring van de vordering en sluit bovendien de collectieve schuldenregeling af, alsook het in onbeperkt uitstel brengen van het gedeelte van de vordering dat als definitief oninvorderbaar wordt beschouwd.
- De kwijtschelding van de fiscale boeten en de belastingverhogingen tot slot, leidt tot de annulering van de volledige vordering of van een gedeelte ervan.

Doordat ze de drie wettelijke manieren van uitdoving van de schuldvordering bevorderen (betaling, verjaring, annulering), dragen die procedures bij tot de afbouw van de fiscale achterstand.

⁴ Artikel 9 van het Regentenbesluit van 18 maart 1831.

⁵ Eind 2012 beliep de totale fiscale achterstand inzake directe belastingen in totaal 11.342 miljoen euro.

⁶ Rekenhof, Het meten van de fiscale achterstand, verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Brussel, februari 2004, 31 p. Ter beschikking op www.rekenhof.be.

⁷ Rekenhof, Beheer van de fiscale achterstand, verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Brussel, april 2011, 61 p. Ter beschikking op www.rekenhof.be.

⁸ De nalatigheidsintresten behoren niet tot de fiscale achterstand en de vrijstelling ervan heeft dus geen rechtstreekse impact op die achterstand.

Het was uitgerekend om die fiscale achterstand te verminderen dat de administratie in 2010 een nieuwe invorderingsstrategie heeft gelanceerd die specifiek op de inkomstenbelastingen en de daarmee gelijkgestelde belastingen is gericht⁹.

Die nieuwe strategie is gebaseerd op twee elkaar aanvullende invalshoeken: prioriteit aan de invordering van recente en belangrijke belastingen, en vermindering van de fiscale achterstand door op middellange en lange termijn specifieke acties te plannen op basis van de achterstand van elk ontvangkantoor¹⁰.

Deze strategie werd uitgetekend, voor 2012 en de jaren nadien, naar aanleiding van een seminarie dat in 2011 bij de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering (AII) werd georganiseerd. Ze is opgebouwd rond twee belangrijke principes: doeltreffendheid en doelmatigheid. De doeltreffendheid uit zich door specifieke nadruk te leggen op de eerste invalshoek van de nieuwe invorderingsstrategie, nl. dat absolute prioriteit wordt gegeven aan de recente vorderingen. De doelmatigheid impliceert dat de inspanningen op het vlak van de invordering in functie van de grootte van het verschuldigde bedrag of het risicoprofiel van de belastingschuldige gebeuren.

1.1.4 Evolutie van de aansprakelijkheid van de ontvanger

Verschillende van de maatregelen die bedoeld zijn om belastingplichtigen in moeilijkheden te helpen, zijn gebaseerd op de toestand vóór de in 2012 van kracht zijnde reglementering op de aansprakelijkheid van de ontvanger (als rekenplichtige van de Staat).

Zo kan de ontvanger betalingsfaciliteiten toekennen aan een belastingplichtige die, om redenen buiten zijn wil, zijn belastingschuld niet binnen de wettelijke termijnen kan betalen. Tot in 2011 was de exclusieve bevoegdheid van de ontvanger op dat vlak gebaseerd op artikel 66 van het koninklijk besluit van 17 juli 1991 houdende coördinatie van de wetten op de rijkscomptabiliteit¹¹. De persoonlijke geldelijke aansprakelijkheid van de ontvanger vormde de verklaring waarom hij over de exclusieve bevoegdheid beschikte om betalingsfaciliteiten toe te kennen of te weigeren, en waarom zijn hiërarchische meerderen nauwelijks bij de omkadering van die maatregelen betrokken waren.

Als de rekening die de rekenplichtige beheerde, werd afgesloten met een tekort, kon hij slechts van zijn aansprakelijkheid worden ontheven als hij bewees dat dat tekort aan overmacht te wijten was. De notie van aansprakelijkheid van de rekenplichtige werd echter versoepeld¹². Sinds 1 januari 2012 is hij immers enkel aansprakelijk als hij een zware fout of nalatigheid, of een herhaaldelijke lichte fout heeft begaan waardoor het ontstaan van het tekort werd mogelijk gemaakt of vergemakkelijkt¹³. Qua principe is dat stelsel zo goed als

⁹ Mailing 2010-045-000 van 28 april 2010 en mailing 2010-092-000 van 10 augustus 2010.

¹⁰ Kamer, 4 februari 2008, QRVA 52 008, Antwoord van de minister van Financiën van 15 januari 2008 op vraag nr. 77 over het wegwerken van de fiscale achterstand, p. 516-520.

¹¹ Deze bepaling organiseerde de persoonlijke aansprakelijkheid van de rekenplichtigen van de Schatkist in de volgende bewoordingen: "Elke rekenplichtige is aansprakelijk voor de invordering van de kapitalen, inkomsten, rechten en belastingen, waarvan de inning hem is toevertrouwd. Alvorens ontlasting te verkrijgen voor de niet-ingevorderde posten, moet hij doen vaststellen dat de niet-invordering geenszins aan zijn nalatigheid te wijten is en dat hij te bekwamer tijd alle nodige maatregelen getroffen en de nodige vervolgingen ingesteld heeft".

¹² Wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat.

¹³ Artikel 38 van de wet van 22 mei 2003.

identiek aan het algemene stelsel van persoonlijke aansprakelijkheid dat van toepassing is op alle overheidsambtenaren.

Het is de minister die moet bewijzen dat de rekenplichtige een zware fout of nalatigheid, of een herhaaldelijke lichte fout heeft begaan, alsook het oorzakelijk verband tussen de fout en het tekort. Als al die elementen aanwezig zijn, dagvaardt de minister in kwestie de rekenplichtige voor het Rekenhof, dat dan uitspraak doet over het bestaan van een zware fout of nalatigheid, of een herhaaldelijke lichte fout¹⁴.

Met de huidige definitie van de aansprakelijkheid van de rekenplichtigen van de Staat kan de exclusieve bevoegdheid van de ontvanger voor de betalingsfaciliteiten dan ook niet meer worden verantwoord. Procedures van interne controle op de toekenningsmodaliteiten van die betalingsfaciliteiten moeten door de minister of zijn administratie worden ingevoerd of versterkt.

1.2 Criteria voor de omkadering van de gunstmaatregelen

Het Rekenhof is van oordeel dat de uitvoering van de onderzochte maatregelen moet beantwoorden aan twee vereisten:

1. De gunstmaatregelen moeten worden toegekend op basis van objectieve, eenvormige en geïnventariseerde criteria die iedereen kent.
2. Er moet administratief toezicht zijn op de toekenning van die maatregelen om ervoor te zorgen dat de wettelijke en reglementaire bepalingen en de principes van goed beheer (doeltreffendheid, doelmatigheid en billijkheid) in acht worden genomen.

1.2.1. Normatieve omkadering

Om aan de eerste vereiste te beantwoorden, is het Rekenhof van oordeel dat het normenkader van de maatregelen moet voldoen aan enkele essentiële principes:

- Voor elke maatregel moet er een **wettelijke grondslag** bestaan. Het recht op een gunstmaatregel moet bij wet worden vastgelegd¹⁵.
- De **toekenningsvoorwaarden** van elke gunstmaatregel moeten duidelijk en nauwkeurig worden gedefinieerd, om het risico op een niet-objectieve behandeling door de administratie tot het minimum te beperken.
- De **gevolgen** van elke maatregel moeten ook duidelijk en nauwkeurig worden gedefinieerd. De schuldvordering in kwestie (of het deel ervan), de termijn van het uitstel, de impact op het invorderingproces, de voorwaarden waarin de maatregel wordt tenietgedaan enz. moeten in normen zijn vastgelegd.
- Het (reglementair of administratief) **normenkader** moet in overeenstemming zijn met de wetgeving, meer bepaald de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat. Dat normenkader moet ook in overeenstemming zijn met de principes van de algemene boekhouding.

Het Rekenhof is ook van oordeel dat die wettelijke, reglementaire en administratieve normen die de toekenningsvoorwaarden en de gevolgen van elke gunstmaatregel definiëren,

¹⁴ Artikel 5 van de wet van 22 mei 2003 tot wijziging van de wet van 29 oktober 1846 op de inrichting van het Rekenhof.

¹⁵ Artikel 172, 2^e lid, van de Grondwet.

openbaar moeten zijn¹⁶. Voorts moet de administratie deze normen ter kennis brengen van alle belastingplichtigen die voor de gunstmaatregelen in aanmerking kunnen komen.

1.2.2 Sturing door de administratie

Sturing heeft tot doel de processen te beheersen tijdens de hele duur dat ze lopen, door de werkmodaliteiten te (her)definiëren, de graad van verwezenlijking van de doelstellingen te meten, de tekortkomingen te identificeren en goede praktijken aan te moedigen.

In het kader van de nieuwe wet op de rijkscomptabiliteit ligt het toezicht op de invorderingsprocessen niet meer hoofdzakelijk bij de ontvanger. De interne controle (t.t.z. de beheersing van de processen) berust voortaan bij het hele management. In die nieuwe configuratie moet het management dus voldoende beheersnormen definiëren (en de toepassing ervan verifiëren) om de risico's die met de uitvoering van de processen gepaard gaan tot een minimum te beperken (voorbeelden: verjaring, ongelijke behandeling, willekeurige toekenning van een gunstmaatregel, verduistering enz.).

Hoewel de nieuwe wettelijke maatregelen recent in werking zijn getreden¹⁷, heeft de administratie belast met de invordering van de fiscale schuldvorderingen al lang voordien strikte beheersnormen uitgevaardigd. Ze heeft ook een aanzienlijk aantal toezichtsmaatregelen ingevoerd.

Bij de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering (AAlI) worden de onderzochte procedures gestuurd door verschillende diensten en instrumenten¹⁸:

- De meeste procedures die werden onderzocht, worden door verschillende actoren op verschillende hiërarchische niveaus uitgevoerd. Dat **hiërarchisch toezicht** vermindert het risico op een partijdige, lakse of te strikte behandeling.
- De administratie heeft een aantal indicatoren (**key performance indicators/KPI**)¹⁹ ontwikkeld voor de opvolging van de verschillende invorderingsacties. Zo kan worden nagegaan in welke mate een doelstelling werd bereikt (als een streefwaarde is gedefinieerd) of hoe het proces evolueert in vergelijking met vroegere periodes. Diensten kunnen onderling worden vergeleken om eventuele lokale disfuncties op te sporen en te verhelpen.
- Dankzij het **boekingsysteem ICPC**²⁰ en meer bepaald de mogelijkheid om commentaar in te voegen, kan nauwkeurig worden opgevolgd hoe de invorderingsprocedures bij een belastingplichtige verlopen en kan ervoor worden gezorgd dat deze worden opgevolgd.
- Via de toepassing **Workflow Geschillen** kunnen de gewestelijke directies de dossiers van onbepakt uitstel, van vrijstelling van de nalatigheidsintresten of van collectieve schuldenregeling invoeren en opvolgen. Die toepassing vergemakkelijkt het beheer, de

¹⁶ Dit geldt niet voor het in ontlasting nemen vermits deze boekhoudkundige maatregel zonder medeweten van de belastingsschuldige wordt genomen.

¹⁷ 1 januari 2012 wat betreft de aansprakelijkheid van de ontvangers.

¹⁸ Met uitzondering van de kwijtschelding van de fiscale boeten en belastingverhogingen, worden alle andere procedures exclusief door de AAlI beheerd.

¹⁹ De AAlI heeft 24 KPI's vastgelegd voor alle invorderingsactiviteiten (toestand in mei 2013). De onderzochte procedures worden geëvalueerd aan de hand van zes van die KPI's.

²⁰ Het ICPC-systeem (Invordering Comptabiliteit/Perception Comptabilité) is een informaticasysteem dat de geautomatiseerde kohieren en de invorderingsverrichtingen registreert en de ontvangsten aan directe belastingen boekt. Elke toekenning van gunstmaatregelen wordt in dat systeem opgenomen.

regeling en de opvolging van het dossier alsook de coördinatie tussen de betrokken administratieve actoren.

1.3 Audit

1.3.1 Auditkader

Deze audit kadert in de algemene controleopdracht van het Rekenhof op de verrichtingen van vaststelling en invordering van rechten verworven door de Staat, met inbegrip van de fiscale ontvangsten²¹.

Er zijn twee administraties betrokken bij de toepassing van deze procedures:

1. de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering (AAIL), voornamelijk betrokken bij de zes gunstmaatregelen;
2. de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (AAF), die de dossiers moet onderzoeken waarin een kwijtschelding van fiscale boeten en belastingverhogingen wordt gevraagd.

De verschillende procedures zijn zowel op fiscaal als op sociaal vlak van betekenis. Op fiscaal vlak gaat het om een budgettair belang: namelijk zoveel mogelijk vorderingen invorderen, eventueel door bepaalde toegevingen te doen aan belastingschuldigen via dadingen. Op sociaal vlak is het belangrijk toekomstperspectieven te bieden aan belastingschuldigen die met moeilijkheden kampen en die hun belastingschulden niet kunnen betalen.

In tijden van economische crisis is die tweevoudige doelstelling bijzonder belangrijk. Bovendien moet ze worden gehaald op een billijke wijze: de administratieve procedures moeten het risico op ongelijke behandeling tot een minimum beperken door voldoende nauwkeurige criteria te definiëren voor de toepassing van die maatregelen.

Aangezien sommige procedures ertoe leiden dat wordt afgezien van schuldvorderingen die op wettelijke en regelmatige wijze ten voordele van de Staat zijn vastgesteld, is het essentieel dat ze op een wettelijke en regelmatige manier worden toegepast.

Dit verslag beschrijft hoe de twee bovenvermelde fiscale administraties de onderzochte procedures toepassen.

1.3.2 Onderzoeksvragen en -methodes

Er werd een antwoord gezocht op vier onderzoeksvragen:

1. Worden de verschillende procedures voor uitstel en kwijtschelding van schulden inzake PB toegepast volgens de wettelijke bepalingen en de administratieve normen?
2. Past de administratie de procedures voor het uitstel en de kwijtschelding van schulden inzake personenbelasting efficiënt en voldoende eenvormig toe, zowel bij de toekenning van gunstmaatregelen als bij de opvolging van de toepassing ervan?
3. Zorgt de administratie ervoor dat onfortuinlijke belastingschuldigen die te goeder trouw handelen, er weet van hebben als ze in aanmerking komen voor een gunstmaatregel en er ook effectief gebruik van maken als dat wettelijk zo voorzien is?
4. Verloopt de boeking van de diverse gunstmaatregelen correct (authentiek, regelmatig, exhaustief, omzichtig)?

²¹ Wet van 4 april 1995 tot wijziging van de wet van 29 oktober 1846 op de oprichting van het Rekenhof.

De volgende onderzoeksmethodes werden gehanteerd:

- gesprekken met medewerkers van de centrale administratie en van de buitendiensten van de FOD Financiën²², en met medewerkers van het kabinet van de minister van Financiën die belast zijn met de procedure van kwijtschelding van de fiscale boeten en de belastingverhogingen;
- analyse van een twintigtal dossiers voor elke procedure;
- analyse van de instructies, omzendbrieven, handleidingen, administratieve commentaar, het intranet van de FOD Financiën enz.

1.3.3 Tijdschema van de audit

5 januari 2011	Aankondiging van de audit bij de minister van Financiën en de waarnemend voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën
Februari 2011 - juni 2013	Audit ²³
25 september 2013	Verzending voorontwerp van verslag
21 oktober 2013	Antwoord van de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën
6 november 2013	Verzending van het ontwerpverslag aan de minister van Financiën
5 december 2013	Antwoord van de minister van Financiën

²² Er werd een bezoek gebracht aan de volgende buitendiensten: de zes gewestelijke invorderingsdirecties DB (Brussel, Luik, Charleroi, Antwerpen, Leuven, Gent), zes ontvangkantoren (Bergen 1, Lier 1, Tervuren, Molenbeek 1, Marche, Oostende 1) en de gewestelijke taxatiedirecties Namen en Hasselt.

²³ Omwille van andere prioritaire opdrachten, werden de controleactiviteiten in het jaar 2012 opgeschort.

Afbetalingsplan

Hoofdstuk

2

2.1 Inleiding

De wet legt voor de personenbelasting betaaltermijnen vast en voorziet niet in betalingsfaciliteiten: na ontvangst van zijn aanslagbiljet beschikt elke belastingplichtige over een termijn van twee maanden om de verschuldigde belasting te betalen.

Op grond van de administratieve praktijk kan de ontvanger echter in de fase van de invordering van de belasting, betalingsfaciliteiten toekennen aan belastingplichtigen die met financiële moeilijkheden kampen, in de vorm van een schuldafbetalingsplan.

Een afbetalingsplan is vaak het eerste middel voor de ontvanger om moeilijke invorderingen op te lossen en zo de belangen van de Schatkist te vrijwaren. Het plan vermijdt dat uitvoeringsmaatregelen moeten worden genomen die zowel voor de belastingplichtige als voor de administratie duur zijn en die veel tijd van het ontvangkantoor in beslag nemen. In die context is een afbetalingsplan een nuttig instrument voor het dagelijkse werk van de ontvangkantoren.

2.2 Statistieken

De volgende tabel geeft het aantal kohierartikelen en het encours weer van de afbetalingsplannen die de ontvangers de laatste vijf jaren (2008-2012) hebben toegekend.

Tabel 1 – Aantal kohierartikelen en encours van de afbetalingsplannen toegekend van 2008 tot 2012

Jaar	Kohierartikelen		Encours van de afbetalingsplannen	
	Aantal	Toename ten opzichte van het jaar voordien	Bedrag (in duizend euro)	Toename ten opzichte van het jaar voordien
2008	26.161		63.284	
2009	26.309	+0,57 %	67.244	+6,26 %
2010	34.473	+31,03 %	76.805	+14,22 %
2011	28.468	-17,42 %	69.748	-9,19 %
2012	26.230	-7,86 %	62.484	-10,41 %

Bron: cijfers uit de jaarverslagen van de FOD Financiën voor 2010 en 2011

Het aantal kohierartikelen waarvoor een afbetalingsplan werd toegekend alsook de bedragen ervan blijven vrij stabiel. Er wordt enkel een meer significante stijging vastgesteld tussen 2009 en 2010 als gevolg van de verslechterde economische context in die periode.

2.3 Normatieve omkadering

De toekenning van afbetalingsplannen is een administratieve tolerantie die samenhangt met de invorderingsprocedure en die door geen enkele reglementaire bepaling wordt omkaderd. Het gebrek aan reglementaire normen leidt tot rechtsonzekerheid²⁴.

In termen van administratieve normen geeft de Handleiding Invordering van de administratie de ontvanger indicaties over de te ondernemen stappen om al dan niet een afbetalingsplan toe te kennen. Die indicaties zijn voornamelijk vormvoorwaarden die de ontvanger in acht moet nemen, de gegrondheid wordt aan zijn beoordeling overgelaten. Eén van die voorwaarden is het gebruik van specifieke gedrukte formulieren bij de toekenning of weigering van een afbetalingsplan.

2.4 Toepassing van de procedure²⁵

In de administratieve praktijk behoort de toekenning van afbetalingsplannen tot de bevoegdheid van de ontvanger. Daardoor kunnen de toekenningsvoorwaarden verschillen van ontvanger tot ontvanger. Voor belastingschuldigen met betalingsmoeilijkheden is de eenvormigheid van die procedure lang niet verzekerd.

Bij het bezoek aan de ontvangkantoren in de loop van de audit kon bijna geen enkel fysiek dossier worden geraadpleegd. Enkel de toegekende plannen werden geanalyseerd. Aangezien de geweigerde aanvragen voor betalingstermijnen niet in het ICPC-systeem worden ingevoerd, kon het Rekenhof niet op basis van stukken vaststellen welke procedures en welke beweegredenen hebben geleid tot een weigering. In vijf van de zes bezochte kantoren hebben ontvangers ICPC-documenten voorgelegd. Op basis van die documenten kan de procedure niet optimaal worden beoordeeld, ook al kan de ICPC-rubriek die is bestemd voor eventuele opmerkingen en commentaar een bron van informatie zijn. Zo zijn er wel ontvangers die de ontstaansgeschiedenis van het afbetalingsplan alsook hun opmerkingen en beoordelingen opnemen in die rubriek, maar er is geen veralgemeend gebruik van die rubriek.

De ontvanger beschikt over geautomatiseerde modelbrieven om de belastingschuldigen op de hoogte te brengen van een weigering of toekenning van een afbetalingsplan²⁶. Hij beschikt ook over een vragenlijst²⁷ die de belastingplichtige moet invullen bij de aanvraag van een betalingstermijn. Op basis van die vragenlijst kan hij de vermogenssituatie inschatten en de terugbetalingsmogelijkheden. Het gebruik van die formulieren is optioneel.

²⁴ Bepaalde gerechtelijke beslissingen geven enkel de ontvanger het recht om betalingstermijnen toe te kennen, andere verklaren de rechter van de rechtbank van eerste aanleg bevoegd om beslissingen van de ontvanger te vernietigen.

²⁵ De vaststellingen over de toekenning van de afbetalingsplannen zijn gedaan vóór 1 januari 2012, dus vóór de inwerkingtreding van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat. Tijdens de onderzochte periode werd de toekenning van afbetalingsplannen dus nog steeds beschouwd als een discretionaire bevoegdheid van de ontvanger, waarvoor hij persoonlijk en geldelijk aansprakelijk is.

²⁶ Formulieren 440SDA, 440SAM of 440SBM.

²⁷ Vragenlijst 440SM1FX.

Voor schulden in hoofdsom van meer dan 2.000 euro beveelt de handleiding Invordering wel aan de vragenlijst systematisch te laten invullen en ondertekenen.

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat het gebruik van de modelbrieven en de vragenlijst varieert. Sommige ontvangers maken er geen gebruik van, anderen gebruiken ze enkel voor schriftelijke planaanvragen. Voorts variëren de termijnen die aan de belastingplichtigen worden toegekend om de vragenlijst terug te sturen naargelang van het ontvangkantoor. Aangezien slechts weinig aanvragen voor een afbetalingsplan worden gearchiveerd, kan het Rekenhof het gebruik van de vragenlijst en de doeltreffendheid ervan niet beoordelen. Het kan alleen maar onderstrepen dat het nuttig is een schriftelijk antwoord aan de aanvrager te versturen. De modelbrief waarmee het afbetalingsplan wordt toegekend, biedt de belastingplichtige immers nuttige informatie zoals de belasting waarvoor betalingsfaciliteiten worden toegekend, een afbetalingskalender, de nalatigheidsintresten alsook de geldende regels in verband met die nalatigheidsintresten en de vervolgingskosten.

Volgens de ontvanger wordt de aanvraag voor een betalingstermijn vrij grondig geanalyseerd. In het algemeen raadpleegt hij de in het ICPC-boekingsysteem beschikbare fiches om na te gaan hoe de aanvrager zich van zijn fiscale verplichtingen kwijt (herhaalde plannen, aard van de schuld,...). Sommige ontvangers voeren echter geen enkele verificatie uit als de aanvraag hen redelijk lijkt, of vragen geen verantwoordingsstukken waarmee de aanvrager zijn betalingsmoeilijkheden kan aantonen.

In de meeste gevallen lopen de plannen gemiddeld over zes maanden. Sommige ontvangers beperken ze tot drie maanden. De meeste ontvangers laten de belastingplichtige zelf een afbetalingsplan voorstellen en passen het dan aan als het over een te lange, of in tegendeel een te korte, periode loopt. Heel wat ontvangers kennen “hernieuwbare” betalingsfaciliteiten toe om de goede wil van belastingplichtigen te controleren, waarbij voor een deel van de schuld de spreiding afhangt van de naleving van een eerste toegekend plan²⁸.

Een ontvanger kan via het ICPC-systeem een lijst van alle plannen van zijn dienst opvragen die niet werden nageleefd. De administratie raadt ontvangers aan die lijst maandelijks te raadplegen.

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat ontvangers in de meeste gevallen een passend toezicht uitoefenen op de plannen die ze toestaan. De maatregelen die worden genomen bij niet-betaling variëren wel van ontvangkantoor tot ontvangkantoor. Zo nemen sommige ontvangers sancties nadat twee opeenvolgende vervaltermijnen niet werden gerespecteerd, terwijl andere ontvangers helemaal niet inschikkelijk zijn. Sommigen trachten contact op te nemen met de belastingplichtige om hem tot de orde te roepen of verzenden een herinneringsbrief, anderen leggen onmiddellijk een sanctie op.

De Fiscale Bemiddelingsdienst die door de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen werd opgericht bij de FOD Financiën onderzoekt de aanvragen tot bemiddeling tussen de fiscus en de belastingplichtigen. De dienst behandelt onder meer de geschillen over de

²⁸ Een belastingschuldige die bijvoorbeeld een plan voor een fiscale schuld van 2.000 euro vraagt, zal een eerste plan krijgen waarvan de eerste vijf maandbedragen 200 euro belopen en het zesde 1.000 euro. Dat bedrag van 1.000 euro zal dan opnieuw kunnen worden gespreid indien het eerste plan werd nageleefd.

toekenning van een afbetalingsplan en komt door zijn ervaring tot dezelfde vaststelling als het Rekenhof: de toekenningsvoorwaarden van de afbetalingsplannen kunnen verschillen van de ene ontvanger tot de andere en de gelijke behandeling van de belastingplichtigen die kampen met betalingsmoeilijkheden is niet altijd gegarandeerd.

In de meeste ontvangkantoren bestaat er een loket waar rechtstreeks contact mogelijk is tussen de belastingschuldige en de ontvanger of één van zijn medewerkers. De gewestelijke directie Brussel heeft een gezamenlijk infocenter²⁹ opgericht om de aanvragen voor afbetalingsplannen te behandelen. De ploeg “invordering” van het infocenter behandelt afbetalingsplannen die aan strikte toepassingsvoorwaarden voldoen. De belastingschuldige vult er een formulier in voor de ontvanger, die het plan nog steeds kan weigeren of wijzigen. Ook wanneer de voorwaarden niet zijn vervuld, wordt een formulier ingevuld en aan de ontvanger bezorgd, die uitspraak doet over de aanvraag. Door die procedure kwam in de Brusselse ontvangkantoren meer tijd vrij. Ze doet echter wel de vraag rijzen over de legitimiteit van het mondeling akkoord van het personeel van het infocenter dat niet de bevoegdheid van een ontvanger heeft. Hoewel enkel het formeel akkoord van een ontvanger geldig is, kan het mondeling akkoord bij de belastingschuldige tot verwarring leiden omdat hij moeilijk de redenen van een eventuele verandering van standpunt van de administratie zal begrijpen.

2.5 Conclusies en aanbevelingen

Het Rekenhof beveelt aan een wettelijke of reglementaire grondslag te geven aan de procedure waarmee de ontvanger afbetalingsplannen toekent. De procedure zou in een koninklijk besluit moeten worden geformaliseerd.

Aangezien er geen administratieve normen zijn om de toekenningsvoorwaarden van een afbetalingsplan te bepalen, is het Rekenhof bovendien van oordeel dat de belastingplichtigen momenteel niet allemaal op gelijke wijze van die gunstmaatregel kunnen genieten. De fiscale administratie moet de invorderingsprocedure meer omkaderen door onder meer de toekenningsvoorwaarden van die afbetalingsplannen te bepalen. Zo zouden instructies de ontvangers kunnen verplichten de ter beschikking gestelde formulieren te gebruiken en verantwoordingsstukken in het dossier op te nemen, voor plannen die betrekking hebben op hoge bedragen of lange looptijden.

Er zou meer gebruik moeten worden gemaakt van het commentaarveld in het ICPC-systeem zodat de geweigerde aanvragen (en de verantwoording) en de etappes van de uitvoering van de toegekende plannen er systematisch worden in opgenomen.

Het Rekenhof onderstreept tot slot dat er regelmatig toezicht moet worden gehouden op niet-nageleefde plannen. Een snelle tussenkomst van de ontvanger bij de debiteuren maakt het mogelijk passende maatregelen te nemen zodat de schuld wordt terugbetaald (aanpassing van het plan voor belastingschuldigen die dat kunnen verantwoorden, intrekken van het afbetalingsplan en vervolgingen).

²⁹ Het infocenter is ondergebracht in de Financietoren aan de Kruidtuinlaan. Het is het loket waarnaar alle belastingplichtigen worden verwezen die niet vooraf een afspraak hebben gemaakt.

Vrijstelling van nalatigheidsintresten

Hoofdstuk

3

3.1 Inleiding

Op de aan de Schatkist verschuldigde sommen die niet binnen de wettelijke termijnen worden betaald, is een wettelijke intrest verschuldigd voor de achterstallige termijn³⁰. De gewestelijk directeur Invordering van de Directe Belastingen kan de belastingplichtige echter vrijstelling verlenen van alle (of een deel van die) nalatigheidsintresten.

3.2 Statistieken

Voor de aanvragen tot vrijstelling van nalatigheidsintresten bestaan er geen gecentraliseerde statistieken die informatie verstrekken over het globale aantal behandelde dossiers, de verhouding gunstige/ongunstige beslissingen en de door de toekenning van de vrijstelling gederfde ontvangsten³¹.

3.3 Normatieve omkadering

3.3.1 Wettelijke en reglementaire bepalingen

Op grond van artikel 417 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 kan de gewestelijk directeur Invordering de belastingplichtige vrijstellen van alle nalatigheidsintresten of van een deel ervan. Die gunstmaatregel wordt toegekend in “bijzondere gevallen”, zonder verdere precisering³². De gewestelijk directeur heeft een ruime appreciatiebevoegdheid bij het onderzoeken van aanvragen tot vrijstelling van nalatigheidsintresten, voor zover zijn redenen wettelijk toelaatbaar zijn en op basis van uitzonderlijke omstandigheden. Voor elk geval treedt hij volledig onafhankelijk op³³.

3.3.2 Administratieve normen

De wettelijke bepalingen worden gepreciseerd in de versie 2003³⁴ van de cursus “Invordering” die de administratie heeft uitgegeven voor haar medewerkers, alsook in administratieve instructies³⁵.

30 Het percentage op jaarbasis is momenteel 7 %. De intrest wordt berekend per kalendermaand vanaf de eerste dag van de maand volgend op die van de vervaldag tot de laatste dag van de maand in de loop waarvan de betaling gebeurt. Elke fractie van een maand wordt voor een hele maand gerekend. Er is echter geen intrest verschuldigd als deze geen vijf euro per maand bedraagt overeenkomstig artikel 414 WIB92.

31 Soms bestaat er wel informatie bij de gewestelijke invorderingsdirecties, zoals de gewestelijke directie van Luik die tabellen bijhoudt over het jaarlijks aantal behandelde dossiers, onderverdeeld in “gunstige beslissingen” en “beslissingen tot afwijzing of klassering”.

32 De betekenis ervan moet dus gezocht worden in de voorbereidende werkzaamheden van de wet (*Parl. St. Kamer*, gewone zittingsperiode 1946-1947, nr. 59, Memorie van toelichting van de wet van 20 augustus 1947, p. 23 en 24) en in verschillende arresten van de Raad van State (29 juni 1965, *Pas.*, 1966, IV, p. 33; 11 februari 1982, *Bull. Contr.*, 1983, nr. 623, p. 2993; 26 april 1991, *Bull. Contr.*, 1994, nr. 738, p. 1021).

33 Raad van State, 16 maart 2001, A.P.M., 2001, p. 84; Parlementaire vraag nr. 380 van 11 juli 1985 van senator Peeters, *Bull. VA.*, Senaat, zittingsperiode 1984-1985, p. 2115. De hiërarchie kan niettemin de aandacht van de gewestelijk directeur vestigen op omstandigheden die een bijzonder geval kunnen vormen en hem uitnodigen om dat geval met welwillendheid te behandelen.

34 Er bestaat een recentere versie (bijgewerkt in 2008) van die cursus, maar de versie van 2003 is vollediger op dat vlak en werd door de administratie meegedeeld als de norm die nog steeds geldt voor de procedure van vrijstelling van nalatigheidsintresten. De versie van 2008 kan worden geraadpleegd op het internet: http://www.fiscus.fgov.be/interfainvnl/Home/cursus_invordering.pdf.

35 Die instructies die via mailings naar de ambtenaren worden verstuurd, hebben meer bepaald betrekking op de uitzonderlijke omstandigheden die ertoe zouden kunnen leiden dat de vrijstelling van nalatigheidsintresten wordt aanvaard (voorbeelden: overstromingen, vogelgriep, herstructurering van de Volkswagenfabriek in Vorst).

De administratieve normen bevelen aan dat de aanvragen tot vrijstelling van nalatigheidsintresten op initiatief van de belastingplichtige of ambtshalve door de ontvanger via een gemotiveerd document bij de territoriaal bevoegde gewestelijk directeur moeten worden ingediend. De aanvragen moeten begripvol worden onderzocht rekening houdend met de werkelijke en huidige toestand van de belastingschuldige (inkomsten, goederen, kosten,...) en eventueel met de uitzonderlijke omstandigheden die hij het hoofd moet bieden (rampspoed, overmacht). Die informatie moet worden vermeld in een vragenlijst³⁶, opgesteld door de ontvanger die het fiscaal dossier van de belastingschuldige indien nodig zal raadplegen.

Als de gewestelijk directeur de vrijstelling van nalatigheidsintresten aanvaardt, kan hij bepaalde voorwaarden aan die gunstmaatregel verbinden, zoals het onderschrijven en naleven door de belastingschuldige van een afbetalingsplan om zijn belastingschuld te vereffenen. De directeur moet zijn beslissing schriftelijk meedelen, maar er zijn daarover geen vormvereisten.

3.4 Toepassing van de procedure

In de dossiers die het Rekenhof heeft geanalyseerd, werd de vrijstelling van nalatigheidsintresten in het algemeen gekoppeld aan de voorwaarde dat een afbetalingsplan werd onderschreven en nageleefd. Die maatregel wordt ook genomen bij andere onderzochte procedures. Hoewel die procedure niet recent publiek werd gemaakt, zijn de belastingplichtigen ervan op de hoogte. Volgens een gewestelijk directeur zijn de ontvangers immers eerder geneigd vrijstelling van nalatigheidsintresten voor te stellen dan andere procedures zoals het onbeperkt uitstel, omdat deze maatregel een minder grondig onderzoek naar de solvabiliteit van de belastingplichtige vereist. Door de reeds in het dossier van de belastingplichtige aanwezige informatie hoeft de ontvanger bovendien vaak geen bijkomend onderzoek te doen.

Net zoals voor andere procedures die in de audit aan bod kwamen, worden de verslagen van de ontvangers niet op eenvormige wijze opgesteld. Soms stellen ze op eigen initiatief de gebruikte onderzoeksformulieren op. Er is overigens geen opvolgingsprocedure om te kunnen verifiëren of de voorwaarden die bij de toekenning van de vrijstelling van nalatigheidsintresten werden opgelegd, door de belastingplichtige worden nageleefd.

In elk van de zes gewestelijke directies Invordering is er een cel Toezicht op de ontvangkantoren. Die cellen verifiëren -voor de procedures die werden onderzocht- enkel de beslissingen tot vrijstelling van nalatigheidsintresten. Alle beslissingen van de directeur in dat verband worden voorgelegd aan de medewerkers van de cel. Zij controleren of elke vrijstelling is gerechtvaardigd door een beslissing van de directeur, de administratieve richtlijnen worden nageleefd en alle verantwoordingsstukken zijn opgenomen in de juiste farde. Ze noteren hun vaststellingen in een overzicht (overzicht 405). Die vaststellingen betreffen voornamelijk beslissingen die niet werden verwerkt, die met vertraging werden verwerkt of niet in het informaticasysteem werden ingevoerd, of verantwoordingsstukken die slecht zijn gerangschikt³⁷.

³⁶ Vragenlijst nr. 440SM1.

³⁷ Die informatie werd door de gewestelijke directie Invordering van Brussel verstrekt voor de jaren 2009 tot 2011.

3.5 Conclusies en aanbevelingen

Het Rekenhof formuleert de aanbeveling gecentraliseerde statistieken bij te houden over de vrijstelling van nalatigheidsintresten en deze statistieken te publiceren in het jaarverslag van de FOD Financiën.

Het Rekenhof stelt vast dat er naast een heel zwakke wettelijke grondslag een geheel van administratieve normen bestaat die de vrijstelling van nalatigheidsintresten omkaderen. Die normen zijn echter uiteenlopend en sommige ervan zijn niet opgenomen in een recent referentiewerk hoewel ze nog steeds actueel zijn. De administratie zou kunnen overwegen een synthese te maken van de normen in verband met die procedure.

Het Rekenhof beveelt eveneens aan de onderzoeksverslagen van de ontvangers te uniformiseren om op die manier bij te dragen tot een betere gelijke behandeling van de belastingplichtigen.

Het acht het bovendien noodzakelijk dat de administratie zorgt voor een betere opvolging van de naleving van de voorwaarden die bij de toekenning van de vrijstelling worden opgelegd.

Het Rekenhof onderstreept tot slot de belangrijke rol die de cellen Toezicht op de ontvangkantoren vervullen. Die controle, gericht op de praktische toepassing van de procedures, zou ook moeten worden georganiseerd voor andere onderzochte gunstmaatregelen.

Onbeperkt uitstel van invordering

Hoofdstuk

4

4.1 Inleiding

Een belastingplichtige die het moeilijk heeft, kan aan de gewestelijk directeur vragen om de invordering van de verschuldigde belasting voor een onbeperkte periode uit te stellen. Zijn verzoek moet worden gemotiveerd en bewijzen bevatten van zijn geldelijke toestand.

Er kan ook ambtshalve onbeperkt uitstel worden toegekend op voorstel van de ontvanger.

Nadat de ontvanger de solvabiliteit van de belastingschuldige heeft onderzocht, kan de gewestelijk directeur onbeperkt uitstel van de invordering van de inkomstenbelastingen toekennen voor de hoofdsom, de verhogingen, de boetes en de nalatigheidsintresten. Hij neemt die beslissing binnen zes maanden na ontvangst van de aanvraag en legt de voorwaarden vast waaraan moet worden voldaan om ervan te kunnen genieten. De wet legt één voorwaarde op, namelijk dat vooraf een bedrag moet worden betaald dat door de gewestelijk directeur wordt bepaald.

Bepaalde gevallen worden uitdrukkelijk van het onbeperkt uitstel uitgesloten:

- personen die hebben gefraudeerd of hun insolventie hebben georganiseerd;
- belastingen die worden betwist (of als er hiervoor nog een eis of een zaak voor de rechtbank kan worden aangespannen);
- er zijn meerdere schuldeisers (dan moet worden gekeken naar de oplossing van de collectieve schuldenregeling (cf. hoofdstuk 6); die voorwaarde legt een sterke beperking op voor de toepassing van de maatregel omdat iemand die schulden heeft, vaak meerdere schuldeisers heeft en niet enkel de fiscus geld is verschuldigd.

Er kan enkel een aanvraag worden ingediend door personen die in de vijf voorgaande jaren geen onbeperkt uitstel hebben genoten.

De aanvrager kan beroep aantekenen tegen een negatieve beslissing of tegen een beslissing waarbij de te vervullen voorwaarden als onvoldoende gunstig worden ervaren (in hoofdzaak het te betalen bedrag). Binnen drie maanden moet over het beroep een uitspraak worden gedaan door een commissie die is samengesteld uit gewestelijke directeurs en die wordt voorgezeten door de administrateur-generaal van de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering (AII).

4.2 Statistieken

De beschikbare statistieken die zijn gepubliceerd in de jaarverslagen van de FOD Financiën geven slechts een benadering van het belang van de maatregel omdat ze een beeld geven van de jaarlijks op 31 december aanwezige voorraad³⁸.

Er zijn cijfers beschikbaar over het aantal kohierartikels in kwestie, in drie fasen van de procedure (indiening van een aanvraag, gunstige beslissing van de directeur, afsluiting van

³⁸ Er worden bij de Beroepscommissie heel volledige statistieken bijgehouden, maar deze hebben noodgedwongen enkel betrekking op de dossiers waarin bezwaar werd aangetekend en niet op alle aanvragen voor een onbeperkt uitstel van invordering.

de procedure). Die cijfers vertegenwoordigen dus niet alle artikels in elk van die fases in de loop van het kalenderjaar.

Op 31 december 2012 waren er:

- 1.534 artikels (voor 16,7 miljoen euro) waarvoor een aanvraag voor onbeperkt uitstel was ingediend die nog steeds in behandeling was;
- 3.066 artikels (voor 26,2 miljoen euro) waarvoor een gunstige beslissing was genomen, maar waarvoor de procedure nog niet was afgesloten;
- 293 artikels (voor 2,1 miljoen euro) in verband met procedures van onbeperkt uitstel die zijn afgesloten maar nog niet in ontlasting zijn genomen.

4.3 Normatieve omkadering

4.3.1 Wettelijke en reglementaire bepalingen

De procedure van het onbeperkt uitstel van de invordering werd ingericht door de programmawet van 27 december 2004, waarvan artikel 332 de nieuwe artikelen 413bis tot 410-octies heeft ingevoegd in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen. Hoe deze procedure moet worden toegepast wordt bepaald in een koninklijk uitvoeringsbesluit van 25 februari 2005³⁹. Die bepalingen zijn van toepassing vanaf 1 januari 2005⁴⁰.

Het Rekenhof stelt vast dat de hoofdkenmerken van de procedure op adequate wijze worden gedefinieerd in de wettelijke en reglementaire bepalingen. De wet is echter vaag over één essentieel punt, namelijk wat er met de schuldvordering moet gebeuren na afloop van het onbeperkt uitstel.

Zoals de Raad van State in zijn advies over het voorontwerp van programmawet onderstreepte, komt die maatregel “*in feite neer op een kwijtschelding van de belastingschuld*”⁴¹. Formeel wordt de vordering echter niet geannuleerd maar enkel in onbeperkt uitstel gebracht. Na afloop van de procedure wordt ze in de feiten in ontlasting genomen (cf. hoofdstuk 5).

4.3.2 Administratieve normen

Via mailings aan de betrokken medewerkers werden instructies meegedeeld over de manier waarop de dossiers van onbeperkt uitstel administratief moeten worden verwerkt. De administratie heeft modellen (ontvangstbevestiging, vragenlijst) en een procedure uitgewerkt die door alle gewestelijke directies moeten worden gebruikt. Naast de instructies die bij het

³⁹ Koninklijk besluit van 25 februari 2005 tot uitvoering van de artikelen 413bis en 413sexies van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992. Dat koninklijk besluit wil richtlijnen verstrekken voor de toepassing van de wettelijke bepalingen. Het gaat in op de praktische modaliteiten verbonden aan de procedure van het uitstel zoals het onderzoek van het verzoek, de criteria om het uitstel te weigeren en om het door de verzoeker te betalen bedrag te bepalen en de werking van de Beroepscommissie.

⁴⁰ Vanaf 18 mei 2007 werd de maatregel uitgebreid naar de btw verschuldigd voor een vroegere activiteit die definitief werd stopgezet, waarvoor de verzoeker niet meer de hoedanigheid van belastingplichtige heeft (artikelen 84quinquies tot 84undecies van het wetboek BTW).

⁴¹ *Parl. St. Kamer*, 17 november 2004, DOC 51 1437/002, Wetsontwerp houdende diverse bepalingen, p. 620.

opstarten van de procedure werden gegeven, werden vervolgens een aantal opties vastgelegd in verband met de toepassing van het onbeperkt uitstel⁴².

Deze werkwijze, waarbij snel nadat een nieuwe procedure is opgestart, een analyse wordt gemaakt en normen worden gedefinieerd voor een eenvormig en gecontroleerd verloop, vormt volgens het Rekenhof een schoolvoorbeeld van een doeltreffende opvolging door de fiscale administratie.

4.4 Toepassing van de procedure

4.4.1 Looptijd van de procedure

De gewestelijk directeur moet uitspraak doen binnen de zes maanden na ontvangst van het verzoek tot onbeperkt uitstel⁴³. Het niet naleven van deze richttermijn heeft geen enkel gevolg.

Zoals de Raad van State onderstreepte, hebben zulke termijnen geen enkele zin als de wet niet voorziet in sancties voor de niet-naleving ervan⁴⁴. De in de wet vermelde termijn is bedoeld om de notie van redelijke termijn te preciseren die van toepassing is in de context van de algemene beginselen van goed bestuur⁴⁵. Om die termijn een dwingend karakter te geven, had de wetgever kunnen bepalen dat de nalatigheidsintresten stoppen met lopen bij het verstrijken van de zes maanden, zodat de belastingschuldige niet ten onrechte zou worden beboet voor de achterstand die veroorzaakt is door de administratie.

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat die termijn soms ruim was overschreden (zelfs met verschillende jaren). In bepaalde directies waar dat probleem kort na de lancering van deze nieuwe procedure piekte, lijkt men goed op weg om de achterstand in te halen. De centrale administratie moet er blijven over waken dat de gewestelijke directies de timing van die procedure respecteren.

4.4.2 Wettelijkheid en regelmatigheid

Het Rekenhof heeft een twintigtal dossiers inzake onbeperkt uitstel onderzocht en daarin werd de procedure in het algemeen toegepast overeenkomstig de wettelijke en reglementaire bepalingen.

In enkele dossiers heeft het Rekenhof echter vastgesteld dat de belastingschuldige schulden bij andere schuldeisers had - waardoor hij in principe niet in aanmerking kwam voor onbeperkt uitstel -, maar dat het totaalbedrag van die schulden heel wat lager lag dan de belastingschuld. Ondanks het feit dat de belastingschuld qua omvang groter was, is die werkwijze, die ook door de Beroepscommissie wordt gevolgd, in strijd met art. 413bis, § 4, van het WIB92. De gewestelijke directeurs moeten blijven toezien op die wettelijke vereiste en de belastingschuldige doorverwijzen naar de collectieve schuldenregeling.

⁴² Een mailing van 16 december 2005 preciseert aldus sommige bepalingen over de stuiting van de verjaring, de bestemming van de te recupereren sommen, het overlijden van de belastingschuldige of de terugkeer naar een meer fortuinlijke toestand, het gebruik van de invorderingscodes of het ambtshalve voorstel...

⁴³ Artikel 413quinquies, § 1, 1^e lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992.

⁴⁴ Raad van State, bovenvermeld advies over het voorontwerp van programmawet.

⁴⁵ Cf. de bovenvermelde memorie van toelichting van de programmawet die de maatregel invoert.

Het Rekenhof heeft in één dossier ook vastgesteld dat vooraf geen enkel bedrag, zelfs niet symbolisch, werd gevorderd van de belastingschuldige, wat in strijd is met artikel 413bis, § 1, 2^e lid.

De gewestelijke directie van Brussel onderzoekt zelf de verzoeken tot onbeperkt uitstel. Die doeltreffende werkwijze bevordert de specialisatie van de medewerkers en leidt dus tot meer knowhow en een snellere afhandeling van de dossiers. Die werkwijze zorgt er ook voor dat de ontvangkantoren van die extra taak worden ontlast, maar ze is in strijd met artikel 1 van het koninklijk besluit van 25 februari 2005 tot uitvoering van de artikelen 413bis tot 413sexies van het WIB92, dat preciseert dat de behandeling van het verzoek tot onbeperkt uitstel van de invordering wordt toevertrouwd aan de ambtenaar belast met de invordering van de fiscale schuldvorderingen waarop het verzoek betrekking heeft, d.i. aan de ontvanger.

4.4.3 Beroepscommissie

Een belastingschuldige aan wie het onbeperkt uitstel van de invordering werd geweigerd, of die de voorwaarden waaraan hij deze maatregel heeft bekomen te ongunstig acht, kan een beroep indienen bij een commissie samengesteld uit de gewestelijke directeurs van de Directe Belastingen van de AAI (met uitsluiting van de gewestelijk directeur die de beslissing in eerste instantie heeft genomen)⁴⁶. Die beroepsmogelijkheid alsook het adres waarnaar het beroep moet worden verstuurd, worden vermeld in de brieven aan de belastingschuldige waarmee de beslissing van de gewestelijk directeur over het verzoek tot uitstel wordt betekend.

Het Rekenhof heeft vijftien dossiers onderzocht die werden behandeld door de Beroepscommissie. Zowel voor de PB als voor de btw is één medewerker van de centrale administratie voltijds met die dossiers bezig. Hij doet het nodige om de toestand van de belastingschuldige up-to-date te houden (bijvoorbeeld om te weten of een belastingschuldige die voordien werkloos was, ondertussen een job heeft gevonden) of als hij vindt dat de verstrekte verantwoordingen meer moeten worden uitgespit. In de verschillende fasen van de procedure worden standaarddocumenten gebruikt.

4.4.4 Eenvormige behandeling

Het onbeperkt uitstel van de invordering is een procedure van recente datum die werd gedefinieerd in vrij gedetailleerde wetten en reglementen en die is afgebakend door expliciete administratieve normen die algemeen worden toegepast. Die normatieve bepalingen werken een eenvormige toepassing van de procedure in de hand.

De tussenkomst van de Beroepscommissie, waarin alle gewestelijke directeurs zetelen, is bovendien ook bevorderlijk voor een eenvormige behandeling.

Het Rekenhof heeft echter vastgesteld dat de kwestie van het onroerend vermogen van de belastingschuldige verschillend wordt beoordeeld. Zo is één gewestelijk directeur van oordeel dat de gunstmaatregel niet kan worden toegekend als men eigenaar is van zijn eigen

⁴⁶ Artikel 413quinquies, § 2, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (WIB92).

woont. Dat strikte standpunt werd door andere gewestelijke directeurs niet aangehaald. Er zou hierover een gemeenschappelijk standpunt moeten worden bepaald.

4.4.5 Aanrekening van de ingevorderde bedragen

Wanneer een belastingschuldige verschillende schulden heeft ten aanzien van de belastingadministratie, kunnen die schulden betrekking hebben op meerdere ontvangkantoren als hij van domicilie is veranderd. Als de belastingschuldige onbeperkt uitstel van invordering⁴⁷ geniet, kan de centraliserende ontvanger (die de uitvoering van de procedure moet opvolgen) de in het kader van de procedure ingevorderde sommen op gelijk welk kohierartikel aanrekenen. Logischerwijze zal hij aanrekenen op het kohierartikel waarvan het bedrag het grootst is, zoals het Rekenhof in de geraadpleegde dossiers heeft vastgesteld. Voor het bedrag van de personenbelasting in hoofdsom geeft dat geen problemen, aangezien de ontvangsten hoe dan ook op rijksniveau worden geglobaliseerd. Voor de gemeentelijke opcentiemen zal die werkwijze daarentegen wel een weerslag hebben, aangezien de opcentiemen enkel zullen worden betaald aan de gemeente die gekoppeld is aan de belangrijkste schuldvordering. Het gaat om kleine bedragen en de vorderingen kunnen bovendien meestal in dezelfde gemeente worden aangerekend. Met het oog op een strikte toepassing van het systeem beveelt het Rekenhof niettemin aan de vereffende som verhoudingsgewijs aan te rekenen op de verschillende belastingschulden.

4.5 Conclusies en aanbevelingen

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de in de jaarverslagen van de FOD Financiën beschikbare statistieken geen nauwkeurig beeld geven van het onbeperkt uitstel van invordering, maar slechts een momentopname schetsen op 31 december van het dienstjaar. De administratie zou volgens het Rekenhof gedetailleerde en volledige statistieken moeten opstellen, die jaarlijks informatie verstrekken over:

- het aantal ingediende uitstelverzoeken;
- het aantal (positieve/negatieve) beslissingen;
- het aantal beslissingen waartegen bezwaar werd aangetekend;
- de bedragen die in het kader van die procedure werden ingevorderd;
- het aantal en het bedrag van de vorderingen die na afloop van de procedure zijn verjaard of geannuleerd.

Het onbeperkt uitstel van invordering is een recent ingevoerde procedure die steunt op een brede wettelijke en reglementaire grondslag en adequaat wordt omkaderd door administratieve instructies. Er zouden niettemin enkele preciseringen in de toekenningsvoorwaarden kunnen worden aangebracht om bijvoorbeeld een gezamenlijk standpunt te definiëren over een belastingschuldige die eigenaar is van een onroerend goed.

Het Rekenhof stelde over het algemeen vast dat die procedure correct werd toegepast. De volgende punten verdienen echter nog aandacht:

- De procedure moet worden afgewikkeld binnen de wettelijke termijn van zes maanden.
- Wanneer er meerdere schuldeisers zijn, moeten belastingschuldigen systematisch worden doorverwezen naar de procedure van de collectieve schuldenregeling.

⁴⁷ Voor de collectieve schuldenregeling is dat hetzelfde.

- De wettelijke verplichting voor de belastingschuldige om voorafgaand een geldsom te betalen om beroep te kunnen doen op het onbeperkt uitstel, moet worden nagekomen.
- De ingevorderde bedragen moeten in verhouding tot de schuldvorderingen worden aangerekend.

Volgens de reglementering is het de ontvanger die de aanvraagdossiers van onbeperkt uitstel van invordering samenstelt. In Brussel werd echter een ander systeem uitgewerkt, waarbij één dienst voor de hele gewestelijke directie de dossiers samenstelt. Het Rekenhof stelt voor een wijziging van de reglementering op dat vlak te overwegen aangezien dat systeem efficiënt blijkt te zijn.

Het Rekenhof onderstreept eveneens dat de boekhoudkundige verwerking van de schuldvorderingen in het geval van een onbeperkt uitstel opnieuw zou moeten worden bekeken in het licht van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat.

Artikel 9 van die wet preciseert dat de vastgestelde rechten enkel uitdoven door betaling, door annulatie of door verjaring. Een recht in onbeperkt uitstel brengen is echter niet hetzelfde als een recht annuleren: vorderingen waarvan de oninvorderbaarheid werd vastgesteld, worden in onbeperkt uitstel gebracht⁴⁸.

Om de reglementaire en administratieve bepalingen te verduidelijken beveelt het Rekenhof aan een duidelijk onderscheid te maken tussen de procedure van het in onbeperkt uitstel brengen bepaald in de artikelen 413bis tot 413octies van het WIB92 en elke andere procedure die een schuldvordering in onbeperkt uitstel brengt wanneer wordt vastgesteld dat ze oninvorderbaar is.

Het Rekenhof herinnert er in dat verband aan dat artikel 37 van de wet van 2003 bepaalt dat de koning de door de administratieve overheid te volgen procedure voor het beheer van de vastgestelde rechten bepaalt, wanneer de rekenplichtige alle noodzakelijke invorderingsdaden heeft vervuld. Het koninklijk besluit in kwestie dat eveneens de voorwaarden moet bepalen voor de aanstelling van de rekenplichtigen en hun rechten en verplichtingen, is echter nog niet genomen. Het Rekenhof onderstreept het belang van dat besluit, zowel voor de behandeling van de als oninvorderbaar beschouwde vorderingen als voor de verduidelijking van de toestand van de rekenplichtigen die aan zijn rechtsmacht zijn onderworpen, zoals de ontvangers van de Directe Belastingen.

Het Rekenhof onderstreept bovendien dat een bijlage bij de rekening van uitvoering van de begroting de in onbeperkt uitstel gebrachte rechten moet vermelden, meer bepaald voor de ontvangsten⁴⁹. De administratie moet de inningsverrichtingen dan ook zo boeken dat aan die eis wordt tegemoetgekomen.

Tot slot onderstreept het Rekenhof dat, indien het wel degelijk de wil was van de wetgever om over te gaan tot een schuldkwijtschelding, het nodig is de wettelijke bepalingen aan te

⁴⁸ *Parl. St. Kamer*, 18 juni 2002, DOC 50 1870/001, Wetsontwerp houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat, p. 64.

⁴⁹ Artikel 28 van de wet van 22 mei 2003.

passen om de schuldvordering na afloop van de procedure te annuleren. Volgens het Rekenhof kan daaruit worden opgemaakt dat de wetgever voor het systeem van het onbeperkt uitstel heeft gekozen, vermits er geen reglementering is met betrekking tot de annulering van schuldvorderingen.

Hoofdstuk

Het in ontlasting nemen

5

5.1 Inleiding

Het in ontlasting nemen van oninvorderbare vorderingen is een interne procedure bij de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering (AII). De betrokken belastingplichtige komt er niet in tussen en wordt er evenmin over geïnformeerd.

Die procedure wordt ingezet op initiatief van de ontvanger, die na het verstrijken van de wettelijke betalingstermijnen verplicht is alle noodzakelijke vervolgingen ten laste van de in gebreke blijvende debiteuren in te stellen. Bij insolventie⁵⁰ kan hij ontlasting vragen van de in hoofdsom verschuldigde bedragen en van de kosten.

Om die ontlasting te bekomen zal de ontvanger moeten aantonen dat de niet-invordering niet te wijten is aan zijn eigen nalatigheid en dat er tussen het tijdstip waarop de verschuldigde bedragen opeisbaar werden en de datum van de vraag tot ontlasting geen mogelijkheid tot invordering is geweest.

Het in ontlasting nemen is een louter boekhoudkundige aangelegenheid die geen kwijtschelding van de schuld betekent. Er wordt aan de ontvanger ontlasting verleend, maar deze ontlasting is niet bevrijdend voor de belastingschuldige. De ontvanger zal bijgevolg de invorderingsmaatregelen moeten uitvoeren als de belastingschuldige opnieuw solvabel wordt voordat de vordering is verjaard

Uitsluitend de gewestelijk directeur van de Directe Belastingen kan ontlasting toekennen⁵¹ en hij neemt zijn beslissing op basis van een insolventieverslag opgesteld door de ontvanger en toegevoegd aan zijn vraag om ontlasting.

Er bestaan in feite twee soorten ontlasting naargelang men van oordeel is:

- dat de vordering definitief oninvorderbaar is;
- dat er op min of meer lange termijn een kans tot invordering bestaat, in welk geval de vordering in een verjaardagwijzer (verjaardagwijzer 180.1) wordt ingeschreven; als een vordering in die verjaardagwijzer is ingeschreven, moet de ontvanger de verjaring tijdig⁵² stuiten, maar moet hij geen invorderingsmaatregelen meer uitvoeren zolang de belastingschuldige niet opnieuw solvabel is.

⁵⁰ De ontvanger kan rekening houden met de toestand van relatieve insolventie van de schuldenaar, namelijk de toestand van een debiteur van wie de middelen nauwelijks volstaan om in zijn eigen basisbehoeften en die van zijn gezin te voorzien, en de toestand van een debiteur van wie de belastingschuld duidelijk niet in verhouding staat tot zijn betalingsmogelijkheden.

⁵¹ De minister van Financiën werd bij koninklijk besluit van 7 juni 1869 gemachtigd om de ambtenaren aan te stellen die uitspraak moeten doen over de vragen om ontlasting vanwege de ontvangers. De minister van Financiën heeft die bevoegdheid bij ministerieel besluit van 8 juni 1869 gedelegeerd aan de directeurs van de Directe Belastingen, momenteel de gewestelijke directeurs Invordering. Subdelegatie is niet mogelijk. Er is momenteel geen andere machtiging of delegatie (van bevoegdheid, macht of handtekening).

⁵² De verjaring van de invordering van de belasting treedt in na het verstrijken van een termijn van vijf jaar vanaf de datum van opeisbaarheid.

5.2 Statistieken

Zoals voor het onbeperkt uitstel geven de beschikbare statistieken over de ontlastingen die eveneens in de jaarverslagen van de FOD Financiën zijn opgenomen, slechts een momentopname op 31 december van elk jaar.

Op 31 december 2012 zijn de volgende cijfers beschikbaar:

- het aantal kohierartikels waarvoor bij de gewestelijke directie een vraag om ontlasting is gebeurd en waarvoor het onderzoek nog lopende is: 16.860 artikels (voor 185 miljoen euro);
- het aantal artikels die in ontlasting zijn genomen en nog niet zijn aangezuiverd: 69.706 artikels (voor 538 miljoen euro);
- het aantal artikels die in ontlasting zijn genomen en die zijn ingeschreven in de verjaardagwijzer: 29.959 artikels (voor 370 miljoen euro).

5.3 Normatieve omkadering

Er bestaat geen wettelijke of reglementaire grondslag voor het in ontlasting nemen. De procedure wordt nog steeds toegepast gebaseerd op het concept aansprakelijkheid van de rekenplichtigen dat dateert van vóór de inwerkingtreding van de wet van 2003 houdende organisatie van de boekhouding en de comptabiliteit van de federale Staat.

In de feiten komt het in ontlasting nemen er voor de bevoegde gewestelijk directeur op neer dat hij aanvaardt dat een fiscale schuldvordering⁵³ mag verjaren als de ontvanger het bewijs heeft geleverd dat de belastingschuldige insolvabel is.

Wat de administratieve normen betreft, zijn de fasen van die procedure beschreven in interne nota's⁵⁴, instructies⁵⁵, mailings en de cursus "Invordering" die de fiscale administratie voor haar ambtenaren heeft opgesteld. Het cursusedeelte dat gaat over het in ontlasting nemen, dateert echter van 1991, en in de update van 2008 worden slechts enkele algemeenheden over die materie opgenomen, zonder in te gaan op de procedure die moet worden gevolgd.

5.4 Toepassing van de procedure

Hoewel het in ontlasting nemen een uitzondering moet blijven in het invorderingsproces, vragen de ontvangers deze toch vrij frequent aan. Dat is deels te wijten aan het beheer van de fiscale achterstand door de administratie⁵⁶.

In het kader van haar nieuwe invorderingsstrategie heeft de AAI in 2007⁵⁷ een aantal vorderingen die aan welbepaalde criteria beantwoordden ambtshalve in definitieve ontlasting

⁵³ Afgezien van de schuldvorderingen ingeschreven in verjaardagwijzer 180.1.

⁵⁴ Meer bepaald de nota van 4 november 2005 voor de gewestelijke directeurs (Directe Belastingen – BTW – sector Invordering).

⁵⁵ Met name de instructie IR/III-1/2.937 van 23 juli 2001, nr. 22/2001.

⁵⁶ Zie Rekenhof: *Het meten van de fiscale achterstand* (maart 2004) en *Beheer van de fiscale achterstand* (april 2011). Zie ook punt 1.1.3 van de inleiding.

⁵⁷ Mailings van 30 augustus 2007 (nr. 2007-121-000) en 27 september 2007 (nr. 2007-129-000).

genomen om de “historische”⁵⁸ fiscale achterstand te saneren. Ze bestempelde deze verrichting als een uitzonderlijke maatregel met een onmiddellijk effect. In een voorstelling van de ontlastingsprocedure in 2008⁵⁹ preciseerde ze daarbij dat er niet systematisch afstand mocht worden gedaan van schuldvorderingen.

Bij het bepalen van haar invorderingsstrategie voor 2012⁶⁰ heeft de AAI niettemin aanbevolen de invorderingsdaden voor vorderingen onder een bepaald bedrag te beperken tot de aanrekening van de eventuele terugbetalingen, omdat de andere acties economisch niet rendabel waren. De ontvanger mag in geen enkel geval vervolgingen instellen.

Wat de acties voor definitieve schraping van de belastingschulden betreft, preciseert de Algemene Administratie dat het systeem de artikels zal aanzuiveren vlak voor de verjaring. Ze verantwoordt deze aanpak vanuit de optiek van de doeltreffendheid en doelmatigheid, maar dat lijkt in tegenspraak met de aanbeveling, waaraan in 2008 werd herinnerd, om niet systematisch afstand te doen van fiscale schuldvorderingen.

In de praktijk is uit het onderzoek van de procedure van het in ontlasting nemen gebleken dat de beslissing van de directeur, bij gebrek aan voldoende nauwkeurige normen, afhangt van de context en van de manier waarop hij de toestand inschat. De solvabiliteitsverslagen zijn bovendien niet eenvormig en sommige zijn niet zeer onderbouwd.

5.5 Conclusies en aanbevelingen

Het Rekenhof herinnert eraan dat artikel 9 van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en de comptabiliteit van de federale Staat voorziet in drie manieren waarop een vastgesteld recht inzake ontvangsten kan uitdoven: door betaling, verjaring of annulering. Deze laatste optie zou moeten worden toegepast op een fiscale schuldvordering waarvan een specifiek daartoe aangestelde ordonnateur van ontvangsten heeft vastgesteld dat ze definitief oninvorderbaar is geworden.

Het Rekenhof acht het opportuun dat de wetgever de voorwaarden voor de annulering van fiscale schuldvorderingen zou definiëren overeenkomstig artikel 172 van de Grondwet. In het kader van de huidige wetgeving is de procedure van het in ontlasting nemen (die neerkomt op het laten verjaren) niet meer aanvaardbaar.

Op korte termijn beveelt het Rekenhof aan de onderzoeksverslagen over de ontlastingsaanvragen eenvormig te maken en te bepalen wat er minimaal in vermeld moet worden. Op middellange termijn, zodra de nieuwe reglementaire bepalingen van kracht zijn geworden, zal de administratie snel richtlijnen moeten goedkeuren tot toepassing van de nieuwe bepalingen over de behandeling van oninvorderbare fiscale schuldvorderingen, om op die manier te garanderen dat deze op een zo eenvormig mogelijke wijze worden toegepast. Het Rekenhof formuleert de aanbeveling dat die richtlijnen voldoende nauwkeurig zouden definiëren wat het solvabiliteitsonderzoek van de belastingschuldige moet behelzen, dat

⁵⁸ Het ging om de definitieve aanslagen in de inkomstenbelasting, de ingekohierde voorheffingen en de ermee gelijkgestelde belastingen opgenomen in kohieren die vóór 1 januari 2003 uitvoerbaar werden verklaard.

⁵⁹ FOD Financiën, Voorstelling van 3 maart 2008 van de Administratie van de Invordering.

⁶⁰ Mailing van 2 maart 2012 (nr. 2012-048-021).

uiteindelijk moet leiden tot een uitspraak over de oninvorderbaarheid van zijn schuldvordering.

Het Rekenhof onderstreept tot slot dat de administratie op een gegeven moment bewijskrachtige statistieken zal moeten aanleveren over de schuldvorderingen die werden geannuleerd.

Collectieve schuldenregeling

Hoofdstuk

6

6.1 Inleiding

Personen met een overmatige schuldenlast⁶¹ kunnen gebruik maken van de collectieve schuldenregeling.

De wetgever beoogde twee doelstellingen met die procedure: de sociale kosten van de schuldenlast doen dalen en de sociale herinschakeling van de debiteur bevorderen door zijn financiële situatie recht te trekken, zodat hij met een propere lei kan starten.

De collectieve schuldenregeling draait rond een aanzuiveringsregeling die het de belastingsschuldige mogelijk moet maken zijn schulden geheel of gedeeltelijk af te lossen, met de garantie dat hij *“een menswaardig leven kan leiden”*⁶².

Als iemand met een overmatige schuldenlast schulden heeft bij de fiscus, moet de fiscale administratie in die procedure tussenkomen, net als elke andere schuldeiser.

6.2 Statistieken

Tussen 2008 en 2012 is het uitstaand bedrag aan schuldvorderingen van de Schatkist ingevolge collectieve schuldenregelingen met 61,97 % gestegen.

Tabel 2 – Aantal kohierartikelen en bedragen van de vorderingen van de FOD Financiën onderworpen aan collectieve schuldenregelingen tussen 2008 en 2012

Jaar	Artikelen		Vorderingen	
	Aantal	Toename ten opzichte van het jaar voordien	Bedrag (in duizend euro)	Toename ten opzichte van het jaar voordien
2008	61.568		146.446	
2009	62.365	+1,29 %	169.613	+15,82 %
2010	66.723	+6,99 %	189.029	+11,45 %
2011	74.698	+11,95 %	230.843	+22,12 %
2012	67.913	-9,08 %	237.200	+2,75 %

Bron: FOD Financiën

Ook de Nationale Bank stelde die opwaartse tendens vast voor het geheel van collectieve schuldenregelingen in België⁶³. Zo registreerde de Centrale voor Kredieten aan Particulieren eind 2012 101.155 berichten van toelaatbaarheid voor collectieve schuldenregelingen, wat 6,6 % meer was dan in 2011.

⁶¹ Met overmatige schuldenlast wordt bedoeld dat een debiteur blijvend en structureel niet in staat is zijn opeisbare of nog te vervallen schulden te betalen. Het volstaat dat er één enkele schuldeiser is om te spreken van een schuldenlast. De procedure van de collectieve schuldenregeling is uitsluitend bedoeld voor natuurlijke personen die geen handelaar zijn (Gerechtelijk Wetboek, artikel 1675/2, 1^e lid).

⁶² Gerechtelijk Wetboek, artikel 1675/3, 3^e lid.

⁶³ Centrale voor Kredieten aan Particulieren bij de Nationale Bank van België, statistieken 2012, Brussel, januari 2013, p. 13, www.nbb.be/DOC/CR/CCP/Publications/BRO_CKPSTAT2012F_31122012.pdf.

6.3 Normatieve omkadering

6.3.1 Wettelijke en reglementaire bepalingen

De procedure voor de collectieve schuldenregeling werd ingevoerd door de wet van 5 juli 1998 die op 1 januari 1999 in werking trad⁶⁴.

Een belastingplichtige met een overmatige schuldenlast dient een aanvraag tot collectieve schuldenregeling in bij de arbeidsrechtbank, die zich uitspreekt over de ontvankelijkheid van zijn aanvraag. Twee voorwaarden moeten vervuld zijn: de overmatige schuldenlast en het niet kennelijk bewerkstelligd zijn van de insolventie⁶⁵.

Als de rechter de aanvraag ontvankelijk verklaart, wordt een schuldbemiddelaar aangeduid die er onder meer mee belast wordt een consensus te vinden over de collectieve regeling, die regeling op te volgen en toe te zien op de correcte uitvoering ervan.

De beslissing van ontvankelijkheid van de rechter wordt bezorgd aan de bemiddelaar, de belastingschuldige en zijn schuldeisers en debiteuren, die een maand de tijd hebben om zich kenbaar te maken en hun verklaringen van schuldvordering bij de bemiddelaar in te dienen.

Om geen overtreding te begaan tegen artikel 172 van de Grondwet, dat elke belastingvermindering verbiedt die niet bij wet is voorzien, werd de wetgeving op de collectieve schuldenregeling aangevuld. Zo kan *“iedere schuldeiser, hetzij overheid of particulier, een volledige of gedeeltelijke kwijtschelding van de schuld aan de verzoeker toestaan, en dit ongeacht de aard van de schuld”*. Voorts worden *“de ambtenaren die belast zijn met de inning van fiscale schuldvorderingen en aangesteld zijn door de bevoegde overheden gemachtigd om in het kader van een minnelijke aanzuiveringsregeling een volledige of gedeeltelijke kwijtschelding in hoofdsom en toebehoren van fiscale schulden te aanvaarden”*⁶⁶.

6.3.2 Administratieve normen

De Handleiding Invordering, bestemd voor de medewerkers van de fiscus, is vrij volledig en geeft goede theoretische en praktische informatie over de wettelijke aspecten en de manier waarop een dossier van collectieve schuldenregeling moet worden afgehandeld.

Het deel van de handleiding over de collectieve schuldenregeling kreeg eind 2010 een update om de wijzigingen uit 2005 erin te verwerken. De handleiding kan worden gezien als een document waarin de richtlijnen aan de ontvangers en aan de gewestelijke directeurs zijn verzameld.

⁶⁴ In 2005 werd de procedure ingrijpend gewijzigd. Zo heeft de wet van 13 december 2005 houdende bepalingen betreffende de termijnen, het verzoekschrift op tegenspraak en de procedure van collectieve schuldenregeling, het sociale aspect van de regeling versterkt en bepaalde problemen qua toepassing opgelost. De wet van 13 december 2005 tot wijziging van de artikelen 81, 104, 569, 578, 580, 583, 1395 van het Gerechtelijk Wetboek heeft de bevoegdheden van de beslagrechters overgeheveld naar de arbeidsrechtbank.

⁶⁵ De kennelijke bewerkstelling van de insolventie wordt gedefinieerd in artikel 490bis van het Strafwetboek: de insolventie mag niet het resultaat zijn van opzettelijke of frauduleuze handelingen.

⁶⁶ Artikel 1675/10, §3bis, 1° van het Gerechtelijk Wetboek, ingevoegd door artikel 10, 2°, van de wet van 13 december 2005 houdende bepalingen betreffende de termijnen, het verzoekschrift op tegenspraak en de procedure van schuldenregeling.

De medewerkers kunnen ook terugvallen op de instructies⁶⁷, op de cursus over invordering en op de mailings van de centrale diensten van de AAI.

6.4 Toepassing van de procedure

In de procedure van de collectieve schuldenregeling treedt de administratie op als elke andere schuldeiser. Haar belangrijkste taak is om de rechten van de Schatkist te laten gelden bij de bemiddelaar door tijdig de verklaringen van schuldvordering in te dienen, het bemiddelingsplan goed te keuren of te verwerpen en toe te zien op de goede uitvoering van het afbetalingsplan dat door de rechter werd goedgekeurd.

In de bezochte ontvangkantoren worden dossiers van collectieve schuldenregelingen vrij eenduidig afgehandeld. De verantwoordingsstukken zitten in een dossier dat specifiek bij de procedure hoort en de termijnen worden in acht genomen, net als de stappen van de procedure die door de centrale diensten werden uitgewerkt.

De ontvanger die met de procedure belast is, heeft een maand de tijd om de verklaringen van schuldvordering aan de bemiddelaar te bezorgen. De specifieke formulieren daarvoor zijn terug te vinden in het ICPC-systeem⁶⁸. In elk dossier dat door het auditteam werd ingekeken, zaten kopieën van die formulieren, en de termijn waarbinnen de verklaringen naar de bemiddelaar moeten worden gestuurd, werd telkens in acht genomen.

Het voorgestelde schuldbemiddelingsplan wordt op twee niveaus beoordeeld:

- de ontvanger stelt een dossier samen met de elementen en de verantwoordingsstukken die hij relevant acht en hij formuleert een omstandig advies over het plan dat de bemiddelaar voorstelt;
- de gewestelijk directeur beslist op basis van het dossier en het advies van de ontvanger.

In de meeste gevallen volgt de gewestelijk directeur het advies van de ontvanger. Er is een administratieve richtlijn die regelt dat het dossier automatisch naar de gewestelijke directie gaat en die streeft naar een uniformisering van alle beslissingen.

Ondanks dat streven naar uniformisering zorgt de motivering van de beslissing (aanvaarding of verwerping van de aanvraag) voor verschillen in de manier waarop de belastingplichtigen worden behandeld. De gewestelijke directies opteren immers niet allemaal voor dezelfde aanpak. De meeste gewestelijke directeurs verwerpen systematisch afbetalingsplannen die al te lange periodes beslaan (zo was er een plan dat gespreid was over 47 jaar), evenals afbetalingsplannen voor belachelijk kleine of zelfs onbestaande bedragen (nul euro gedurende tien jaar bijvoorbeeld). Sommige directeurs aarzelen niet een verweer in te dienen als ze vinden dat uit het voorgestelde plan onvoldoende naar voren komt dat de belastingsschuldige bereid is een beter betaalde job te zoeken of als er vastgoed te verkopen valt. Het Rekenhof heeft vastgesteld dat sommige gewestelijke directies strengere eisen stellen dan andere.

⁶⁷ Meer bepaald instructie Ci.R.14/516.713 van 23 december 1998.

⁶⁸ Het gaat om een brief voor de bemiddelaar (2561CAFQ), de verklaring van schuldvordering (255DAFS), het overzicht van de bijdragen (2551CAFP), een bijkomende verklaring van schuldvordering (255EAFQ) en een brief aan de griffier (2561DAFQ).

Elke schuldeiser heeft twee maanden de tijd om zijn akkoord of verweer aan de bemiddelaar te bezorgen. Als die termijn verstrijkt, wordt ervan uitgegaan dat de minnelijke regeling aanvaard is. In de dossiers die het Rekenhof heeft ingekeken, werd de termijn van twee maanden altijd in acht genomen.

Zodra de minnelijke collectieve schuldenregeling is goedgekeurd, moeten de ontvangers erop toezien dat de betaaltermijnen worden gerespecteerd. Het plan wordt in het ICPC-systeem ingevoerd alsof het een afbetalingsplan betreft, zodat wanbetalingen verschijnen in de lijst van niet-nageleefde plannen.

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat er een gebrek aan opvolging is van gevallen waarbij de belastingschuldige zich opnieuw “in betere papieren” bevindt en van mogelijke indicaties die erop wijzen dat de insolventie bewerkstelligd is. Aangezien die elementen een reden kunnen zijn om een afbetalingsplan te herroepen, beveelt het Rekenhof aan dat de administratie daar nauwgezet op zou toezien.

Het Rekenhof heeft ook vastgesteld dat bepaalde gewestelijke directeurs aan de bemiddelaar vragen een reserve aan te leggen voor toekomstige belastingschulden. De aanvaarding van het plan van de bemiddelaar hangt er overigens van af. Door die voorwaarde loopt de administratie minder risico om nogmaals invorderingsmaatregelen te moeten treffen. Het Rekenhof meent dat die werkwijze veralgemeend zou kunnen worden toegepast.

6.5 Conclusies en aanbevelingen

De collectieve schuldenregeling is een vrij recente procedure die op een solide wettelijke grondslag berust. De wetgeving werd aangevuld met administratieve instructies die de afhandeling van de procedure binnen de FOD Financiën omkaderen.

Het Rekenhof stelt vast dat de afhandeling van dossiers van collectieve schuldenregelingen geen grote problemen oplevert. Een aantal punten van de procedure die de invorderingsdiensten toepassen, zijn echter voor verbetering vatbaar.

De grootste verschillen schuilen in het gebrek aan uniformisering op het niveau van de redenen waarom een door de bemiddelaar voorgesteld plan wordt aanvaard of verworpen. De diverse gewestelijke directies hanteren namelijk niet dezelfde criteria. Het Rekenhof beveelt aan hen richtlijnen te geven over de elementen waarop ze hun analyse moeten baseren, alsook indicaties voor redenen tot verwerping.

Kwijtschelding van fiscale boeten en van belastingverhogingen

Hoofdstuk



7.1 Inleiding

De minister van Financiën kan belastingverhogingen of boeten die aan de belastingplichtige zijn opgelegd, verminderen of kwijtschelden. De Commentaar op het Wetboek van de Inkomstenbelastingen stelt in dat verband “*dat de minister, buiten elk wettelijk criterium om, een gunstmaatregel treft die gelijk te stellen is met genadeverlening*”⁶⁹ In de praktijk betekent dit dat de minister zich bij het nemen van zijn beslissing laat leiden door wat er staat in het desbetreffend dossier van de bevoegde gewestelijke directie van de taxatie (AAF) die de fiscale boete of de belastingverhoging heeft opgelegd, na eveneens het advies van de centrale diensten van de AAF hierover te hebben ingewonnen.

Het Rekenhof heeft een vragenlijst verstuurd naar elk van de dertien gewestelijke directies van de sector Taxatie. De vragen hebben betrekking op de gevolgde procedureregels en normen om verzoeken tot kwijtschelding van schulden of belastingverhogingen te onderzoeken.

7.2 Statistieken

De tabel hieronder geeft een overzicht van het aantal boeten en verhogingen van de inkomstenbelasting⁷⁰ waarvoor de minister van Financiën in de loop van de voorbije zeven jaar (2006-2012) een beslissing heeft genomen⁷¹.

Tabel 3 – Aantal boeten en belastingverhogingen waarover een ministeriële beslissing werd genomen en schulden die volledig of gedeeltelijk werden kwijtgescholden of verworpen voor de periode van 2006 tot 2012

Jaar	Aantal boeten of verhogingen	Partiële akkoorden		Akkoorden		Verwerpingen	
		Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%
2006	912	85	9,3 %	494	54,2 %	333	36,5 %
2007	454	79	17,4 %	230	50,7 %	145	31,9 %
2008	618	91	14,7 %	302	48,9 %	225	36,4 %
2009	505	51	10,1 %	266	52,7 %	188	37,2 %
2010	363	75	20,7 %	171	47,1 %	117	32,2 %
2011	447	65	14,5 %	215	48,1 %	167	37,4 %
2012	0	0		0		0	

Bron: kabinet van de minister van Financiën

In 2012 nam de minister geen enkele beslissing tot kwijtschelding. De minister van Financiën heeft immers de wens uitgesproken dat elke beslissing tot kwijtschelding in de toekomst formeel zou worden gemotiveerd, zoals gevraagd door de Raad van State in zijn arrest van van 23 september 2005 (zie punt 7.4.1 hierna). Die nieuwe manier van werken

⁶⁹ Commentaar op het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, nr. 444/37.

⁷⁰ De beschikbare statistieken maken geen uitfiltering van de belastingplichtigen die aan de personenbelasting zijn onderworpen.

⁷¹ Een verzoek tot kwijtschelding aan de minister betreft vaak meerdere boeten of verhogingen, over het algemeen voor eenzelfde inbreuk die zich over verschillende aanslagjaren herhaalt. Voor 2011 bijvoorbeeld waren er beslissingen voor 183 aanvragen tot kwijtschelding van 447 boeten of verhogingen.

vereist een grote precisie en zorgvuldigheid bij het opstellen van de motiveringen. Ze heeft tot vertraging geleid bij het opmaken van de ministeriële besluiten binnen de centrale diensten van de AAF.

De tabel toont aan dat het aantal aanvragen dat leidt tot een beslissing, vrij sterk kan variëren. De administratie houdt geen statistieken bij van het aantal ingediende aanvragen in de loop van een jaar. Het is dus niet mogelijk het aantal ingediende aanvragen te koppelen aan het aantal genomen beslissingen.

De tabel wijst ook uit dat het percentage gunstige beslissingen stabiel blijft over de hele periode met ongeveer 50 % akkoorden op een percentage van 100. Het aantal partiële akkoorden en verwerpingen ondergaat eveneens weinig wijzigingen.

De administratie stelt geen statistieken op over het totaalbedrag aan boeten en verhogingen dat via de kwijtscheldingsprocedure wordt geannuleerd.

7.3 Normatieve omkadering

7.3.1 Wettelijke bepalingen

Artikel 9 van het besluit van de Regent van 18 maart 1831 machtigt de minister van Financiën ertoe *“te beschikken op de verzoeken om kwijtschelding van boeten of verhogingen van recht ten titel van boeten, andere dan degene uitgesproken door de rechter, en bekrachtigt de overeenkomsten tussen het bestuur en de lastgelders, wanneer zij door de wetten toegelaten zijn”*. Die mogelijkheid om een genadeverleningsmaatregel toe te kennen staat haaks op artikel 172 van de Grondwet dat stelt dat inzake belastingen geen voorrechten kunnen worden ingevoerd.

Noch het besluit van de Regent noch een andere regelgevende tekst geeft verduidelijking omtrent de voorwaarden om kwijtschelding van boeten en belastingverhogingen toe te kennen.

De parlementaire onderzoekscommissie belast met het onderzoek naar de grote fiscale fraudedossiers heeft bijzondere aandacht besteed aan de aan de minister toegewezen bevoegdheid inzake administratieve sancties. In haar eindverslag van mei 2009 heeft ze twee aanbevelingen in dat verband geformuleerd⁷². De eerste aanbeveling houdt in dat een procedure in het leven wordt geroepen waarbij de tussenkomst van de minister niet meer vereist is. In de tweede aanbeveling wordt gevraagd om de verzoeken om tussenbeide te komen te repertoriëren in een register dat wordt bezorgd aan het Rekenhof, dat daarover jaarlijks verslag uitbrengt aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers. Die aanbevelingen hebben tot dusver nog geen uitvoering gekregen.

⁷² Parl. St. Kamer, 7 mei 2009, DOC 52-0034/004, p. 258-259.

7.3.2 Administratieve normen

De fiscale administratie heeft slechts weinig procedurenormen uitgewerkt voor de kwijtschelding van boeten en belastingverhogingen, bijvoorbeeld om het solvabiliteitsonderzoek beter te omkaderen⁷³.

Een aantal normen die in het verleden waren opgesteld, betreffen hetzij een formeel aspect van de procedure, hetzij criteria voor aanvaarding van de kwijtschelding⁷⁴. Geen enkele gewestelijke directie heeft het over die normen gehad, allicht omdat ze al zo oud zijn. De aanvaardingscriteria die worden geciteerd in het antwoord op de vragenlijst van het Rekenhof stemmen echter overeen met die van de normen, wat maakt dat momenteel impliciet rekening wordt gehouden met die normen.

De Commentaar op het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 preciseert sommige formele bepalingen, zoals het te gebruiken formulier, de voor te leggen bijlagen, de overzending van de dossiers naar de centrale administratie naarmate hun onderzoek vordert, de opschorting van het onderzoek totdat de belastingen vermeerderd met belastingverhogingen een definitief karakter hebben gekregen en de mededeling daarvan aan de belastingplichtige⁷⁵.

7.3.3 Hervorming van de procedure in de nabije toekomst

Volgens een nieuwe procedure die zich nog in de projectfase bevindt, zou de eindbeslissing over de kwijtschelding (die momenteel door de minister wordt genomen) voortaan, na het onderzoek van het dossier door de fiscale administraties, genomen worden door het College van de Fiscale Bemiddelingsdienst⁷⁶. Dat college zou met eenparigheid van stemmen van zijn leden beslissen, op basis van de dossiers die de AAF heeft onderzocht en op dezelfde

⁷³ De minister van Financiën heeft geen concreet antwoord verstrekt op de schriftelijke parlementaire vraag die de heer Hendrik Bogaert op 18 januari 2006 heeft gesteld over de richtlijnen voor de toepassing van het genaderecht (Kamer, 20 maart 2006, QRVA 51 113, p. 21565-21567).

⁷⁴ Het Rekenhof heeft zo vier bondige normen (van telkens een bladzijde) opgelijst:

- richtlijn Ci.IN/166717/166720 van 10 november 1954 over de verzachtende omstandigheden (vermogenstoestand, familielast, huidige houding tegenover de fiscale verplichtingen enz.);
- brief aan de gewestelijke directeurs nr. 226/65 N.I./155.493 van 12 november 1965 over de gunstige en ongunstige omstandigheden (1° financiële toestand, 2° gebruikelijk gedrag bij het nakomen van iemands fiscale verplichtingen, 3° ernst van de begane fout, 4° gebruikte fraudemiddelen, 5° graad van oprechtheid tijdens de controle, 6° gezinslast) en waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen de kwijtschelding en het in ontlasting nemen (plus de keuze die gemaakt moet worden tussen die twee maatregelen);
- richtlijn Ci.R 12/245.310 van 26 juni 1979 over de documenten die voorgelegd moeten worden aan het kabinet van de minister;
- richtlijn Ci.R.A./352.066 waarin herinnerd wordt aan de gunstige en ongunstige omstandigheden en waarin gepreciseerd wordt dat een verzoekschrift dat betrekking heeft op belastingbijdragen die volledig aangezuiverd zijn, niet als zijnde zonder voorwerp mag worden beschouwd.

Er zou zelfs nog een oude norm bestaan waarvan de oorsprong terug te vinden is in de notulen van een vergadering van de gewestelijke directeurs in 1992, maar die wordt momenteel niet in alle gewestelijke directies aangehaald wanneer hen wordt gevraagd naar hun manier van werken. Ook de centrale administratie zegt er niets over.

⁷⁵ Commentaar op het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, nr. 444/38.

⁷⁶ Het College van de Fiscale Bemiddelingsdienst bestaat uit drie tot vijf leden. Het leidt de Fiscale Bemiddelingsdienst waarvan sprake in punt 2.4. Momenteel verleent de minister van Financiën delegatie aan de gewestelijk btw-directeurs voor kwijtscheldingsbeslissingen voor dat type belasting. Het College van de Fiscale Bemiddelingsdienst denkt aan een gelijkaardige delegatieverlening voor alle soorten belastingen.

wijze zoals dat nu gebeurt. Bereiken de leden geen unanimiteit van stemmen, dan zou het nog steeds de minister blijven die de knoop doorhakt.

Het Rekenhof stelt vast dat die nieuwe procedure deels tegemoetkomt aan aanbeveling 63 van de commissie, die ervoor pleit de minister niet meer te betrekken bij de beslissingneming. Het benadrukt echter dat de verplichte eenparigheid van stemmen binnen het college, zoals bepaald in de procedure die nog ter bespreking ligt, erop zal neerkomen dat de bal vrij geregeld naar de minister zal worden toegespeeld.

7.4 Toepassing van de procedure

7.4.1 Motivering van de beslissingen

In zijn arrest nr. 149.338 van 23 september 2005 oordeelde de Raad van State dat de besluiten die de minister van Financiën neemt in het kader van artikel 9 van het besluit van de Regent, gemotiveerd moeten worden overeenkomstig de artikelen 2 en 3 van de wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen. De Raad van State was van mening dat het niet volstaat dat de motieven waarop de beslissing tot verwerping van de minister steunt, geput zijn uit een dossier van de fiscale administratie waarin de belastingschuldige geen inzage heeft gekregen. Volgens de Raad van State moeten die motieven kenbaar worden gemaakt in de beslissing zelf die aan de belastingschuldige is meegedeeld.

Zeven jaar na het arrest van de Raad van State is er geen enkel besluit tot kwijtschelding van boeten en belastingverhogingen genomen dat uitdrukkelijk gemotiveerd is⁷⁷.

7.4.2 Duur van de procedure

De onderzoeken van de aanvragen die zijn ingediend om een kwijtschelding van boeten of belastingverhogingen te bekomen, doorloopt een hele reeks stappen. Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de globale procedure (dus vanaf de indiening van de aanvraag tot en met de beslissing van de minister) soms meer dan twee jaar kan duren⁷⁸. Die lange doorlooptijd is soms onvermijdelijk omdat de behandeling van de gevraagde kwijtschelding opgeschort kan worden doordat er een gerechtelijk geschil aan de gang is. Dan kan het gebeuren dat de procedure jaren aansleept⁷⁹. Om te vermijden dat een dergelijk dossier wordt opgestart, zou de wetgever elk verzoek tot kwijtschelding van boeten of verhogingen eventueel onontvankelijk kunnen verklaren zolang het geschil niet is afgehandeld.

Aangezien er op deze dossiers niet echt een vaste termijn staat, worden ze bovendien niet altijd als prioritair beschouwd.

De duur van de volledige procedure hangt af van de energie die de vele actoren erin stoppen. Er is immers geen termijn vastgesteld door de overheid voor het beheer van elke stap

⁷⁷ Minister van Financiën S. Vanackere heeft de wens geuit dat de besluiten voortaan gemotiveerd zouden worden. Het motiveren van de besluiten is voor de administratie een nieuwe zeer tijdrovende taak. Sindsdien is er geen enkel besluit meer genomen.

⁷⁸ Volgens de gewestelijke directeurs belooft de totale duur van de procedure minimum een tiental maanden, maar meestal is dat tussen één en twee jaar.

⁷⁹ In één dossier dat werd ingekeken, heeft de behandeling van het kwijtscheldingsdossier meer dan vijftien jaar in beslag genomen.

in het proces, noch a fortiori voor de volledige afwikkeling ervan volgens het criterium van de redelijke termijn. Sommige gewestelijke directies leggen spontaan een termijn op aan de inspecteur die het dossier behandelt⁸⁰ of aan hun taxatiediensten en ontvangkantoren. Ze zorgen ervoor dat de toegekende termijnen gehaald worden (door systematisch een rappel te sturen vanaf de datum van verzending van de aanvraag naar de betrokken diensten).

Het management zou kunnen overwegen de procedure te vereenvoudigen. Sommige fases zouden bijvoorbeeld overgeslagen kunnen worden⁸¹, of men zou er ook aan kunnen denken de belangrijkste aspecten van het onderzoek van de dossiers te centraliseren in één cel. Dat zou een uniforme behandeling van de dossiers in de hand werken en waarschijnlijk zou hierdoor met minder personeel efficiënter werk worden afgeleverd. Bovendien zou die centralisering vermijden dat klassieke taxatiediensten dossiers onder de loep moeten nemen waarin een controlecentrum of de bijzondere belastinginspectie boeten of verhogingen hebben opgelegd.

Sommige gesprekspartners hebben gesuggereerd die dossiers te integreren in de Workflow Geschillen, een informaticatoepassing om de administratieve en gerechtelijke geschillendossiers op te volgen. Het Rekenhof is van oordeel dat de administratie die suggestie ter harte zou moeten nemen. Die integratie zou het zoekingswerk van de ambtenaren die de dossiers moeten onderzoeken, vergemakkelijken en tegelijkertijd zou iedereen die bij het dossier betrokken is de resultaten van die verzoeken kunnen raadplegen. Daarnaast zou er hierdoor meer zicht zijn op het verloop van de hele procedure, bijvoorbeeld omdat men statistieken zou verkrijgen die nuttig zijn voor een doeltreffende aansturing.

Het Rekenhof vestigt ten slotte de aandacht op de vertraging die is opgelopen doordat de adviezen voortaan moeten worden gemotiveerd (zie punt 7.2). Hierdoor hebben de opeenvolgende ministers van Financiën al sinds meer dan anderhalf jaar geen besluit meer genomen en duurt het langer vooraleer belastingschuldigen die in een hachelijke financiële toestand kunnen verkeren, weten waar ze staan. Het Rekenhof verstrekt de aanbeveling dat er een procedure komt om de opgestapelde vertragingen weg te werken.

7.4.3 Eenvormigheid van de behandeling

Ondanks het feit dat er slechts weinig expliciete normen voor de behandeling van de dossiers bestaan, stelt het Rekenhof vast dat alle gewestelijke directies die op de toegezonden vragenlijst hebben geantwoord, de dossiers op een vergelijkbare wijze behandelen.

⁸⁰ Bijvoorbeeld twee maanden in de directie Luik.

⁸¹ Uit de onderzoeken die het Rekenhof in sommige gewestelijke taxatiekantoren heeft uitgevoerd, blijkt dat het niet nodig zou zijn dat het dossier bij hen passeert.

De analysecriteria voor de behandeling van de aanvraag ten gronde zijn eveneens vergelijkbaar in de verschillende gewestelijke directies. Ze zijn bepalend voor de eindbeslissing die de centrale administratie neemt:

- correctie van de boete of van de verhoging⁸²;
- ernst van de door de aanvrager begane fout en het eventueel recurrente karakter daarvan;
- de gebruikelijke houding van de aanvrager tegenover zijn fiscale plichten en de mate waarin hij zijn medewerking verleent;
- de huidige financiële toestand van de aanvrager;
- andere persoonlijke omstandigheden (gezondheidsproblemen, familiale toestand, slachtoffer van een ongeval enz.).

Het Rekenhof heeft in twee gewestelijke taxatiedirecties een vijftiental dossiers onderzocht en die bevestigen dat die criteria worden gebruikt. Weigeringen tot kwijtschelding worden gemotiveerd door het feit dat de inbreuken zich steeds opnieuw herhalen en door het ontbreken van verzachtende omstandigheden (eventueel zelfs als het niet de bedoeling was om de belasting te ontwijken).

Het uniforme karakter van de adviezen aan de minister wordt bewerkstelligd door het feit dat een enkele dienst binnen de centrale administratie instaat voor de behandeling. Als het advies van de centrale administratie afwijkt van het advies van de gewestelijke directie, zijn de buitendiensten daar echter niet van op de hoogte. Dat gebrek aan transparantie in de opvolging van de procedure, is niet bevorderlijk voor een eenduidige rechtspraak.

Hetzelfde geldt op het niveau van de eindbeslissing door de minister⁸³. In de zeldzame gevallen dat hij niet het advies van de centrale administratie volgde, werd deze laatste niet systematisch op de hoogte gebracht van de reden waarom de schuld verminderd of kwijtscholden werd. Zo kon de administratie geen objectieve criteria uitwerken die haar in de toekomst zouden leiden bij het oriënteren van haar adviezen en die ze aan haar buitendiensten zou kunnen mededelen.

Het Rekenhof stelt vast dat de procedure zowel binnen de administratie als naar buiten toe niet transparant genoeg verloopt (cf. punt 7.2 over de statistieken). Dit aspect van de procedure, dat een meer eenvormige behandeling in de hand kan werken, zou eventueel kunnen worden verbeterd door het te integreren in de Workflow Geschillen waarvan hierboven sprake.

⁸² Dat criterium van de wettelijke correctie (artikelen 444 en 445 van het WIB92) en van de reglementaire correctie van de boete of van de verhoging is van essentieel belang voor alle actoren die tussenkomen in de procedure voor het analyseren van de grond van de aanvraag. Het kan immers gebeuren dat de boete of de verhoging per vergissing werd toegepast. Er is eventueel een aanvraag tot kwijtschelding geweest omdat die verkeerde toepassing niet kon worden rechtgezet in de loop van een vordering, ofwel omdat deze niet werd ingediend of te laat werd ingediend, ofwel omdat de vordering de sanctie heeft bevestigd. Als uit de analyse van het dossier in het kader van die procedure blijkt dat die sanctie overdreven zwaar (feitelijke elementen), onwettelijk of onregelmatig (elementen in rechte) was, zullen de medewerkers die het dossier onderzoeken een volledige of gedeeltelijke kwijtschelding van de opgelegde sanctie aanbevelen.

⁸³ Er is sinds 2012 geen enkel besluit meer genomen voor deze materie.

7.4.4 Termijn indiening aanvragen

Een gewestelijk directeur heeft onderstreept dat soms wordt gevraagd om heel oude boeten of verhogingen kwijt te schelden. In die gevallen is het vaak moeilijk het dossier correct samen te stellen omdat de documenten van toen eventueel al vernietigd zijn na een poos in het archief te zijn opgeslagen.

Het Rekenhof is van oordeel dat de wetgever een termijn voor het indienen van een vraag tot kwijtschelding zou kunnen vastleggen, of die termijn door de koning zou kunnen laten vastleggen. Die termijn zou moeten beginnen te lopen vanaf het tijdstip waarop er geen mogelijkheid tot vordering meer bestaat. Dat moet vermijden dat aanvragen worden ingediend die heel moeilijk te behandelen zijn omdat de schuldvordering in kwestie al van zo lang geleden dateert.

7.5 Conclusies en aanbevelingen

Het Rekenhof is van oordeel dat de administratie een specifieke rapportering moet ontwikkelen over de budgettaire gevolgen van de kwijtschelding van boeten en verhogingen. In die rapportering zou ook een onderscheid moeten worden gemaakt tussen kwijtscheldingen aan rechtspersonen en kwijtscheldingen aan natuurlijke personen, onderworpen aan een bepaald type belasting. Het Rekenhof is bovendien van oordeel dat de statistieken in verband met de kwijtschelding van verhogingen en boeten zoals voorgesteld in tabel 3, in het jaarverslag van de FOD Financiën zouden moeten worden opgenomen.

De parlementaire onderzoekscommissie belast met het onderzoek naar de grote fiscale fraudedossiers heeft in mei 2009 twee aanbevelingen geformuleerd over de toepassing van artikel 9 van het besluit van 18 maart 1831 houdende oprichting van de Administratie van Financiën, maar daar is tot nu toe nog geen gehoor aan gegeven.

In de huidige normatieve omkadering heeft het Rekenhof vastgesteld dat de administratie haar medewerkers geen geactualiseerd en volledig referentiewerk ter beschikking stelt om de maatregel te kunnen toepassen.

De Raad van State herinnert in zijn arrest van 23 september 2005 aan de verplichting voor de minister om de beslissingen te motiveren die hij in het kader van deze gratieprocedure heeft genomen. Het Rekenhof stelt vast dat dat in de praktijk nog steeds niet gebeurt. Het extra werk dat gepaard gaat met die motivering heeft ervoor gezorgd dat er sinds 2012 geen ministerieel besluit meer werd uitgevaardigd. Het Rekenhof is van mening dat snel een einde zou moeten komen aan deze situatie die zorgt voor een langere behandelingstermijn van een verzoek.

Los van die specifieke motivering van de beslissingen tot kwijtschelding heeft het Rekenhof vastgesteld dat de procedure om dossiers samen te stellen vaak zeer lang duurde. Het Rekenhof acht het opportuun dat de administratie zou nadenken over hoe die procedure sneller en efficiënter kan verlopen. Verschillende opties zijn mogelijk: er kunnen termijnen voor de verschillende fasen worden vastgelegd, bepaalde niet onontbeerlijke fasen kunnen worden geschrapt, de behandeling van de dossiers kan worden gecentraliseerd, die dossiers kunnen worden geïntegreerd in de *Workflow Geschillen* enz.

Ondanks de tekortkomingen op het vlak van de normen voor het beheer van de dossiers heeft het Rekenhof niet kunnen vaststellen dat er tussen de gewestelijke directies Taxatie grote verschillen zijn inzake aanpak en behandeling. Het is echter van mening dat de procedure in het algemeen niet erg transparant verloopt: de actoren die in de vroegere fasen tussenkwamen, weten niet welke beslissingen werden genomen door de latere actoren in de dossiers die ze hebben behandeld. Ook hier zou de integratie van de dossiers in de Workflow Geschillen die transparantie kunnen vergroten.

Boeking van de onderzochte procedures

Hoofdstuk

8

Dit hoofdstuk bespreekt kort de manier waarop de procedures die het Rekenhof onderzocht, worden geboekt en welke controle er gebeurt op die boeking.

8.1 Invorderingscodes

Het ICPC-boekingsysteem⁸⁴ boekt het merendeel van de invorderingsverrichtingen inzake Directe Belastingen. Er bestaan invorderingscodes om de status van een schuldvordering aan te geven (oninvorderbaar, onmiddellijk opeisbaar enz.).

Voor de meeste onderzochte procedures bestaan specifieke codes voor de fiscale schulden⁸⁵:

- Afbetalingsplan: code 2
- Onbeperkt uitstel:
 - Onbeperkt uitstel is aangevraagd: code 24
 - Onbeperkt uitstel is toegekend: code 25 (die code is bedoeld voor situaties waarbij het uitstel wordt toegekend en er geen bezwaar tegen die beslissing kan worden aangetekend, maar waarbij nog niet is voldaan aan de betalingsvoorwaarde die de gewestelijk directeur bepaalde)
 - Onbeperkt uitstel is afgesloten: code 26 (die code is bedoeld voor situaties die voordien onder code 25 waren geregistreerd en waarvoor de betalingsvoorwaarde integraal is vervuld).
- Aanneming in ontlasting:
 - De aanvraag is naar de gewestelijke directie Invordering verstuurd: code 16
 - Die directie Invordering heeft de aanvraag aanvaard: code 17
 - De aanvraag is aanvaard en opgenomen in de verjaardagwijzer (als men van oordeel is dat er nog een kans op invordering is op min of meer lange termijn): code 18
 - De aanvraag is uit de verjaardagwijzer geschrapt: code 19
- Collectieve schuldenregeling: code 23

Bij de kwijtschelding van boeten en verhogingen stelt de gewestelijke directie een uitgaandocument op dat overeenstemt met het bedrag dat werd geannuleerd door de beslissing van de minister. De ontvanger registreert dat document in zijn boekhouding om de bijbehorende fiscale schuldvordering geheel of gedeeltelijk te annuleren.

Bij een onbeperkt uitstel en een collectieve schuldenregeling krijgen de bijdragen ook de code 17 (aanneming in ontlasting door de gewestelijke directie). Er zijn in feite twee types code 17:

- de klassieke toekenning van ontlasting (ingevolge een vraag van de ontvanger om in ontlasting te nemen wanneer hij vaststelt dat een schuldvordering oninvorderbaar is): de bijdragen in kwestie, die vijf jaar voordien uitvoerbaar werden gemaakt, worden ver-effend;

⁸⁴ Het ICPC-systeem, dat sinds 1993 bestaat, boekt nagenoeg 95 % van de verrichtingen. Naast dat geautomatiseerde systeem bestaat er ook een manueel systeem (180Aut) waarin de bijdragen worden opgenomen die niet in ICPC konden worden geboekt.

⁸⁵ Het Rekenhof heeft onrechtstreeks vastgesteld dat de administratie controleert hoe de codes worden toegepast, aangezien ze in een mailing vermeldt dat meer dan eens werd vastgesteld dat de invorderingscode 25 wordt gebruikt voor aanvragen tot onbeperkt uitstel van invordering die werden verworpen (mailing 2010-094-044 van 12 augustus 2010). Het Rekenhof heeft geen onderzoek gedaan naar het hiërarchisch toezicht op de codes.

- de toekenning van ontlasting die volgt op een procedure van onbeperkt uitstel of collectieve schuldenregeling: de vereffening gebeurt onmiddellijk zodra de gewestelijk directeur formeel beslist tot het in ontlasting nemen.

Er bestaat ook een specifieke code voor “insolvabele” schuldvorderingen (code 13). Een bijdrage hoeft die fase echter niet noodzakelijk te doorlopen: ze kan van een code 1 (onmiddellijk opeisbaar) naar een code 16 (aanvraag tot het in ontlasting nemen) gaan, zonder via een code 13 (insolvabiliteit) te passeren. De ontvanger kan de code 13 gebruiken, maar hij is niet verplicht om dat te doen⁸⁶.

8.2 Toezicht op de boekhouding

Binnen de AAII gebeurt het toezicht op de boekhouding van de ontvangkantoren van de Directe Belastingen door boekhoudinspecteurs en door nieuw opgerichte cellen voor toezicht op de boekhouding⁸⁷.

Er zijn een dertigtal boekhoudinspecteurs die toezien op de boekhouding en die hun deskundigheid aanwenden voor de eigenlijke invordering. Sinds de nieuwe invorderingsstrategie die het licht zag in 2010, in voege trad, moeten ze in het kader van invorderingsdossiers actiever optreden als ervaren “adviseurs” in hun vakgebied. Ze maken daarbij gebruik van de indicatoren die zijn aangeleverd door het performance management (KPI). Het boekhoudkundig toezicht is dus vooral in handen van de nieuwe cellen controle op de boekhouding, ook al beoefent de boekhoudinspecteur een aantal controleactiviteiten⁸⁸.

Die cellen controleren enkel beslissingen over de vrijstelling van nalatigheidsintresten (punt 3.4). Het toezicht op de andere procedures behoort momenteel tot de bevoegdheid van de ontvanger⁸⁹.

⁸⁶ De bijlage bij de instructie over de nieuwe invorderingsstrategie pleit er wel voor de code 13 te gebruiken.

⁸⁷ In elk van de zes gewestelijke directies is er een cel die de boekhouding controleert.

⁸⁸ Die nieuwe taakverdeling en de rol van de nieuwe controlecellen staan beschreven in de mailing 2010-092-000 van 10 augustus 2010.

⁸⁹ Met uitzondering van de kwijtschelding van boeten en verhogingen. Die procedure wordt in hoofdzaak door de taxatie beheerd.

Conclusies en aanbevelingen



Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de fiscale administratie de onderzochte procedures over het algemeen correct toepast. Sommige aspecten kunnen nog worden verbeterd, zoals de normatieve omkadering, de beschikbare statistieken, de concrete toepassing van de gunstmaatregelen...

9.1 Wettelijk en reglementair kader

Het Rekenhof is van oordeel dat de wetgeving of de reglementering momenteel nog tekort schieten:

- Er is geen reglementaire basis voor de procedure van de toekenning van **afbetalingsplannen**. Deze procedure zou kunnen worden geformaliseerd in een koninklijk besluit.
- Artikel 37 van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat stelt dat de koning de procedure bepaalt die de administratieve overheid moet volgen om de vastgestelde rechten te beheren, wanneer de rekenplichtige alle noodzakelijke invorderingsdaden heeft vervuld. Er is tot op heden echter nog geen koninklijk uitvoeringsbesluit genomen dat ook de voorwaarden voor het aanstellen van de rekenplichtigen en hun rechten en plichten moet bepalen⁹⁰.
- Om de reglementaire en administratieve bepalingen te verduidelijken, beveelt het Rekenhof aan een duidelijk onderscheid te maken tussen de procedure voor **onbeperkt uitstel** van de artikelen 413bis tot 413octies van het WIB92, en elke andere procedure die de oninvorderbaarheid van een schuldvordering vaststelt en deze in onbeperkt uitstel brengt. Dat onderscheid zou eventueel kunnen worden opgenomen in bovenvermeld koninklijk besluit.
- Annulering is de gepaste manier om een schuldvordering die definitief oninvorderbaar is te laten uitdoven. Het Rekenhof acht het nuttig dat de wetgever de voorwaarden bepaalt voor de annulering van fiscale schuldvorderingen in overeenstemming met artikel 172 van de Grondwet. In het kader van de huidige wetgeving is de **procedure voor het in ontlasting nemen** niet meer verantwoord.
- In het geval van een **onbeperkt uitstel van invordering** moet de wetgeving worden aangepast - als de wetgever de bedoeling had de schuld kwijt te schelden - opdat de schuldvordering uiteindelijk formeel kan worden geannuleerd, bijvoorbeeld na een bepaalde termijn volgend op het in onbeperkt uitstel brengen.
- In mei 2009 had de parlementaire onderzoekscommissie die de grote fiscale fraudedossiers onderzoekt, aanbevolen om in verband met de toepassing van artikel 9 van het besluit van 18 maart 1831 betreffende de inrichting van de administratie van Financiën, de procedure te herzien opdat de minister niet meer zou moeten tussenkomen in beslissingen inzake kwijtscheldingen van de fiscale **boeten en belastingverhogingen**. Die aanbeveling heeft geen gevolg gekregen.

9.2 Administratieve normen voor uitvoering van de procedures

Bepaalde onderzochte procedures zijn onvoldoende omkaderd door volledige, geactualiseerde, samenvattende en gedetailleerde administratieve instructies. De uitwerking verschilt soms:

⁹⁰ Het Rekenhof heeft die kwestie al meermaals aangekaart, bv. in zijn 169e Boek, Volume I, p. 334, in zijn 168e Boek, Volume I, p. 215 en in zijn 167e Boek, Volume I, p. 439.

- Het **afbetalingsplan**: voor afbetalingsplannen die betrekking hebben op grote bedragen of lange periodes zouden instructies het gebruik van formulieren en de aanwezigheid van verantwoordingsstukken in het dossier kunnen verplichten.
- De **vrijstelling van nalatigheidsintresten**: er bestaan normen, maar die zijn verspreid over vaak oudere referentiewerken. Het Rekenhof acht het bovendien nuttig dat de administratie de rapporten van de ontvangers over het onderzoek van de aanvragen zou uniformiseren.
- Het **onbeperkt uitstel van invordering**: er zouden een paar preciseringen kunnen worden aangebracht in de toekenningsvoorwaarden, meer in het bijzonder om tot een gezamenlijk standpunt te komen over belastingplichtigen die eigenaar zijn van een onroerend goed;
- Het **in ontlasting nemen**: op korte termijn pleit het Rekenhof voor een uniformisering van de onderzoeksrapporten over de ontlastingsaanvragen. Het beveelt ook aan te preciseren wat er minimaal in die rapporten moet staan.
- De **collectieve schuldenregeling**: het Rekenhof heeft vastgesteld dat de motivering om een door de schuldenbemiddelaar voorgesteld afbetalingsplan te aanvaarden of te verwerpen niet uniform is. Het beveelt dan ook aan richtlijnen te geven aan de gewestelijke directies over de elementen waarop ze hun analyse moeten baseren en met indicaties voor redenen tot verwerping.
- De **kwijtschelding van boeten en verhogingen**: het Rekenhof heeft vastgesteld dat de administratie geen geactualiseerd en volledig referentiewerk ter beschikking stelt van haar ambtenaren om deze maatregel toe te passen.

Op middellange termijn, wanneer een nieuwe regeling ter vervanging van het in ontlasting nemen in voege zal zijn getreden, zal de administratie richtlijnen moeten goedkeuren die de nieuwe bepalingen over de verwerking van oninvorderbare schuldvorderingen in de praktijk brengen, zodat een zo eenduidig mogelijke aanpak wordt gehanteerd. Het Rekenhof beveelt aan dat die richtlijnen de lijnen van het solvabiliteitsonderzoek van de belastingplichtige voldoende nauwkeurig zouden definiëren zodat de administratie uitspraak kan doen over het definitief of tijdelijk oninvorderbaar verklaren van zijn schuldvordering.

9.3 Beschikbare statistieken

Het Rekenhof is van oordeel dat de administratie haar statistieken over de volgende procedures zou moeten verbeteren:

- De **vrijstelling van nalatigheidsintresten**: er bestaat momenteel geen enkele globale statistiek die in het jaarverslag van de FOD Financiën wordt gepubliceerd.
- Het **onbeperkt uitstel van invordering**: de beschikbare statistieken geven geen nauwkeurig beeld van de maatregel, want ze geven slechts een momentopname op het einde van het boekjaar. Voor elk jaar dat de maatregel wordt toegepast, zouden de op te maken statistieken informatie moeten verschaffen over:
 - het aantal ingediende aanvragen;
 - het aantal (positieve/negatieve)beslissingen;
 - het aantal beslissingen waartegen bezwaar werd aangetekend;
 - de bedragen die in het kader van deze procedure werden ingevorderd;
 - het verlies voor de Schatkist, d.w.z. het aantal en het bedrag van de schuldvorderingen die na afloop van de procedure geannuleerd werden of verjaard waren.

- De **kwijtschelding van boeten en verhogingen**: het Rekenhof acht het noodzakelijk dat de administratie werk maakt van een rapportering die specifiek op de budgettaire gevolgen van de kwijtschelding van boeten en verhogingen is gericht. Die rapportering zou een onderscheid moeten maken tussen de kwijtscheldingen die worden toegekend aan de verschillende betrokken (natuurlijke of rechts-) personen, die aan de verschillende belastingen zijn onderworpen. De beschikbare statistieken over deze procedure zouden in het jaarverslag van de FOD Financiën moeten worden opgenomen.

9.4 Bijzondere punten

Het Rekenhof benadrukt dat de toezichtcellen van de ontvangkantoren een belangrijke rol spelen. Momenteel controleren zij enkel de vrijstelling van nalatigheidsintresten, maar hun controlebevoegdheid zou moeten worden uitgebreid tot de andere gunstmaatregelen⁹¹.

Het Rekenhof herinnert eraan dat er, overeenkomstig artikel 28 van de wet van 22 mei 2003, een bijlage bij de rekening van uitvoering van de begroting moet worden gevoegd die moet vermelden welke rechten in onbeperkt uitstel werden gebracht voor de ontvangsten. De administratie moet de inningsverrichtingen dus op die manier boeken dat aan die wettelijke vereiste wordt voldaan.

Het Rekenhof benadrukt dat er regelmatig toezicht moet worden uitgeoefend op de afbetalingsplannen die niet worden nageleefd. Als de ontvanger snel optreedt ten aanzien van de debiteuren, kunnen gepaste maatregelen worden genomen om ervoor te zorgen dat de schuld wordt afgelost. De administratie moet ook beter opvolgen of de voorwaarden worden nageleefd om een vrijstelling van nalatigheidsintresten te kunnen genieten.

In verband met het onbeperkt uitstel van invordering benadrukt het Rekenhof een aantal punten waaraan de administratie aandacht zou moeten besteden.

- De procedure moet worden uitgevoerd binnen de wettelijke termijn van zes maanden.
- Wanneer er meerdere schuldeisers zijn, moeten belastingschuldigen automatisch in de richting van de collectieve schuldenregeling worden gestuurd.
- De wettelijke verplichting voor de belastingschuldige om een geldbedrag te vereffenen vooraleer hij in aanmerking komt voor uitstel, moet worden nageleefd.
- De ingevorderde bedragen zouden moeten worden aangerekend naar rato van de schuldvorderingen.

De reglementering bepaalt dat aanvraagdossiers voor onbeperkt uitstel van invordering worden onderzocht door de ontvanger. Het Rekenhof oppert de mogelijkheid om de reglementering op dat vlak aan te passen, vermits het systeem van gecentraliseerd beheer dat in Brussel wordt toegepast, efficiënt lijkt.

De beslissingen die de minister neemt in het kader van de procedure van de kwijtschelding van boeten en verhogingen, moeten worden gemotiveerd, zoals ook aangegeven door de Raad van State in zijn arrest van 23 september 2005. Het Rekenhof stelt vast dat de tenuit-

⁹¹ Met uitzondering van de kwijtschelding van boeten en verhogingen. Die procedure wordt hoofdzakelijk beheerd door de AAF.

voerlegging van die verplichting op zich laat wachten en dat in afwachting de procedure eigenlijk niet wordt benut, wat ten koste gaat van belastingschuldigen in moeilijkheden.

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de onderzoeksprocedure voor de dossiers van kwijtschelding van boeten en verhogingen vaak lang aansleept. De administratie zou meerdere opties moeten overwegen om die procedure sneller en efficiënter te laten verlopen: een termijn vastleggen voor de verschillende fases, niet-noodzakelijke fases schrappen, het onderzoek van de dossiers centraliseren, de dossiers opnemen in de *Workflow Geschillen* enz.

Antwoord van de minister van
Financiën

Hoofdstuk

10

In zijn antwoord van 5 december 2013 dat als bijlage⁹² bij dit verslag is toegevoegd, neemt de minister van Financiën akte van de vaststelling van het Rekenhof dat bepaalde aspecten van de onderzochte procedures voor verbetering vatbaar zijn, zoals het bestaan van een normatief kader en statistische gegevens.

Rekening houdende met de inwerkingtreding op 1 januari 2012 van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en de comptabiliteit van de federale Staat, acht de minister het belangrijk dat de onderzochte gunstmaatregelen worden toegekend volgens objectieve, uniforme, geïnterpreteerde criteria die door iedereen gekend zijn en dat er een administratief toezicht op is. De minister zal zijn administratie in die richting aansturen en haar vragen de nodige verbeteringen door te voeren.

De minister van Financiën benadrukt bovendien dat die nieuwe aanpak zal moeten gebeuren met naleving van twee belangrijke principes:

- het *gelijkheidsprincipe* zoals vastgelegd in artikel 10 van de Grondwet dat stelt dat alle Belgen gelijk zijn voor de wet, en in artikel 172 van de Grondwet dat bepaalt dat er op het vlak van de belastingen geen voorrechten mogen zijn en dat elke vrijstelling of wijziging van belasting door een wet moet worden bekrachtigd;
- het *proportionaliteitsprincipe* waaraan onder meer artikel 23 van de Grondwet herinnert en dat stelt dat eenieder het recht heeft een menswaardig leven te leiden.

Overeenkomstig deze principes en de wet van 22 mei 2003 zal de minister er ook op toezien dat zijn departement een duidelijke procedure uitwerkt die de administratieve overheid moet volgen om de niet ingevorderde vastgestelde rechten te beheren wanneer de rekenplichtige alle nodige invorderingsdaden heeft gesteld.

De minister van Financiën benadrukt nog dat het beheer van deze gunstmaatregelen op een zorgvuldige, afgestemde en redelijke manier moet gebeuren en dat daarbij de doelstellingen van doeltreffendheid en efficiëntie van het huidige beleid van belastinginvordering moeten worden nagestreefd.

⁹² Gelet op de techniciteit van het advies dat de Fiscale Bemiddelingsdienst aan de AAll heeft voorgelegd en dat de minister van Financiën als bijlage bij zijn brief heeft meegestuurd, is dit advies niet in dit verslag opgenomen. Bepaalde feitelijke elementen werden er echter wel in verwerkt.

Brief van de minister van Financiën

Bijlage

(Vertaling)

Audit van de fiscale maatregelen voor belastingplichtigen met betaalmoeilijkheden

Mijnheer de eerste voorzitter,

Ik heb uw brief van 6 november 2013 samen met het ontwerpverslag over de audit van de fiscale maatregelen voor belastingplichtigen met betaalmoeilijkheden goed ontvangen en met de nodige aandacht gelezen.

Ik ben tevreden dat het Rekenhof heeft vastgesteld dat de belastingadministratie de onderzochte procedures over het algemeen correct toepast en dat enkel bepaalde aspecten ervan vatbaar waren voor verbetering, zoals het uitwerken van een normatief kader en van statistieken, voornamelijk wat de toekenning van betalingsfaciliteiten betreft.

Ik stel vast dat het Rekenhof inderdaad oordeelt dat de exclusieve bevoegdheid van de ontvanger om betalingsfaciliteiten toe te kennen tot 2011 berustte op artikel 66 van het koninklijk besluit van 17 juli 1991 houdende coördinatie van de wetten op de Rijkscomptabiliteit, wat verklaarde en rechtvaardigde dat hij die exclusieve bevoegdheid had zonder reële tussenkomst van zijn hiërarchische meerderen en zonder een echt normatief kader waarin de toekenningsvoorwaarden zijn vastgelegd.

Het Rekenhof merkt op dat deze verantwoordelijkheid van de rekenplichtige echter werd versoepeld sinds 1 januari 2012 door de inwerkingtreding van de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat.

Sinds die datum staat de rekenplichtige die aan de rechtsmacht van het Rekenhof is onderworpen inderdaad enkel in voor *fouten of zware nalatigheden zijnentwege* en voor *lichte fouten die hij herhaaldelijk is begaan*.

De bewijslast met betrekking tot de ernstige of herhaaldelijk begane lichte fout of nalatigheid ligt bij de minister, zodat het daadwerkelijk belangrijk lijkt dat gunstmaatregelen zoals die waarop de audit betrekking had, worden toegekend op grond van objectieve, uniforme, geïnterpreteerde criteria die iedereen kent (wettelijke normatieve basis) en waarop administratief toezicht wordt uitgeoefend.

Ik zal mijn administratie dan ook in die richting aansturen en haar vragen de nodige verbeteringen aan te brengen, zowel op het gebied van het onderzoek en het vastleggen van objectieve normen als door de invoering van een proces voor administratief toezicht.

Het lijkt mij echter noodzakelijk te benadrukken dat deze nieuwe benadering niettemin rekening zal moeten houden met twee fundamentele principes die op dit vlak in onze rechtsstaat zijn verankerd. Het gaat enerzijds om het gelijkheidsbeginsel zoals vastgesteld door artikel 10 van de Grondwet, dat bepaalt dat alle Belgen gelijk zijn voor de wet, en door artikel 172 van de Grondwet, dat bepaalt dat inzake belastingen geen voorrechten kunnen worden ingevoerd en dat een vrijstelling of vermindering van belasting enkel kan worden ingevoerd door een wet. Anderzijds gaat het om het proportionaliteitsbeginsel, waaraan met name wordt herinnerd door artikel 23 van de Grondwet, dat bepaalt dat ieder het recht

heeft een menswaardig leven te leiden.

Ik zal er dus eveneens op toezien dat mijn diensten een duidelijke procedure uitschrijven die de administratieve overheid moet volgen om de vastgestelde rechten te beheren wanneer de rekenplichtige alle noodzakelijke invorderingsdaden heeft vervuld in overeenstemming met de genoemde wet van 22 mei 2003 en met het eveneens genoemde artikel 172 van de Grondwet.

Dit alles impliceert dan ook een zorgvuldig, afgestemd en redelijk beheer van deze gunstmaatregelen op fiscaal gebied. Dit beheer zal de doelstellingen van doeltreffendheid en doelmatigheid die de huidige invorderingsstrategie nastreeft, moeten verenigen met een verplichte inhouding die van overheidswege wordt doorgevoerd, niet enkel ten gunste van de Staat, maar ook ten gunste van de openbare instanties zoals de provincies, gewesten en gemeenten.

Voorts acht ik het ook opportuun u als bijlage het advies te bezorgen dat de Fiscale Bemiddelingsdienst heeft gestuurd naar de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering.


De Fiscale Bemiddelingsdienst is een autonome dienst binnen de Federale Overheidsdienst Financiën die door zijn opdrachten rechtstreeks betrokken is bij de aspecten die in uw verslag worden aangehaald.

Met de meeste hoogachting,

Koen Geens

Er bestaat ook een Franse versie van dit verslag.
Il existe aussi une version française de ce rapport.

U kunt dit verslag raadplegen of downloaden
op de internetsite van het Rekenhof.



WETTELIJK DEPOT
D/2014/1128/04

PREPRESS EN DRUKWERK
Centrale drukkerij van de Kamer van volksvertegenwoordigers

ADRES
Rekenhof
Regentschapsstraat 2
B-1000 Brussel

TEL.
+32 2 551 81 11

FAX
+32 2 551 86 22

www.rekenhof.be