



VERSLAG

**ONDERZOEK VAN DE BELASTINGAANGIFTE IN DE PERSONENBELASTING :
AARD EN PERIODICITEIT VAN DE CONTROLE VAN DE AANGIFTEN VAN DE
CATEGORIE « B ».**

Verslag door het Rekenhof vastgesteld te zijner zitting in algemene vergadering van
28 juni 2000

INHOUDSOPGAVE

	<u>blz.</u>
1. SITUERING VAN HET ONDERZOEK	1
2. BESCHRIJVING VAN HET ONDERZOEK	2
2.1 Voorwerp van het onderzoek	2
2.2 Controleprogramma B1-B6	3
2.3 Methodologie	5
2.4 Onderzoeksvragen	6
3. DOORLICHTING VAN HET CONTROLEPROGRAMMA B1-B6	7
3.1 Dekkingsgraad van de controles in de categorie van de zelfstandigen	7
3.1.1 Aantal belastingplichtigen van de categorie B	7
3.1.2 Kwantitatieve controlenormen	8
3.1.2.1 Wettelijke norm	8
3.1.2.2 Administratieve norm	8
3.1.3 Reële controleprestaties	10
3.1.3.1 Vooruitzichten te verifiëren dossiers	14
3.1.3.2 Aantal geverifieerde dossiers	14
3.1.3.3 Aantal geverifieerde aangiften	16
3.1.3.4 Aantal doorgevoerde inkomstenverhogingen	16
3.1.3.5 Gemiddelde inkomstenverhoging per onderzochte aangifte	17
3.1.3.6 Totaal bedrag aan inkomstenverhoging	17
3.2 Periodiciteit van de controles versus aanslagtermijnen	19
3.2.1 Begrippenkader	19
3.2.2 Probleemstelling	20
3.2.3 Bevoegdheden van de ambtenaren van de AOIF	22
3.3 Selectie van de grondig te controleren dossiers	23
3.3.1 Doelstelling	23
3.3.2 Zijn objectieve criteria voorhanden om het aantal te selecteren dossiers te bepalen ?	24
3.3.3 Geeft de selectie blijk van een evenwichtige spreiding ?	27
3.3.4 Laten de richtlijnen toe de selectie op een uniforme wijze uit te voeren ? ...	27
3.3.5 Wordt bij de selectie van dossiers gebruik gemaakt van risico-analyse ? ...	28
3.3.6 Laat het controleprogramma toe flexibel in te spelen op plaatselijke situaties en lokale dossierkennis	30
3.3.7 Worden de gerichte selecties in voldoende mate aangevuld met aleatoir gekozen dossiers ?	31
3.3.8 Leiden de richtlijnen niet tot al te makkelijk voorspelbare controles ?	31

4.	METING VAN DE CONTROLEPRESTATIES	34
4.1	Periodieke staten	34
4.2	Systeem AOIF-Stat	35
5.	CONCLUSIES	36
6.	AANBEVELINGEN	39
7.	BESPREKING VAN DE REACTIES VAN DE ADMINISTRATIE	40
7.1	Reactie van de Administrateur-generaal	40
7.1.1	Passages uit het ontwerp-verslag waarop de reactie betrekking heeft	40
7.1.2	Bemerkingen van de Administrateur-generaal	40
7.1.3	Repliek van het Rekenhof	41
7.2	Reactie van de Adjunct-administrateur-generaal	42
7.2.1	Bemerkingen van de Adjunct-administrateur-generaal	42
7.2.2	Repliek van het Rekenhof	42
8.	BIJLAGEN	44
8.1	LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN EN SPECIFIEKE BEGRIPPEN	44
8.2	BIBLIOGRAFIE	45

**ONDERZOEK VAN DE BELASTINGAANGIFTE IN DE PERSONENBELASTING :
AARD EN PERIODICITEIT VAN DE CONTROLE VAN DE AANGIFTEN VAN DE
CATEGORIE « B ».**

1. SITUERING VAN HET ONDERZOEK

Onderhavig onderzoek kadert in de algemene controleopdracht van het Rekenhof op de fiscale ontvangsten.

De doorlichting van het controleprogramma B1-B6 werd aangekondigd bij brief van 13 mei 1998, kenmerk A6-1.563.366 B4. Dit onderzoek sluit aan bij de audit betreffende « Onderzoek en controle, partim 1 » van de personenbelasting , waarover op 28 april 1999 verslag werd gezonden aan de Voorzitter van de Kamer van Volksvertegenwoordigers.

Het ontwerp-verslag werd door het Rekenhof aangenomen in zijn Algemene Vergadering van 22 december 1999 en conform de bepalingen van het protocol overgezonden aan de Administrateur-generaal van de belastingen. De administratie werd uitgenodigd binnen een termijn van één maand opmerkingen of bedenkingen bij dat ontwerp-verslag aan het Rekenhof te laten geworden.

Bij brief van 20 januari 2000 antwoordde de Administrateur-generaal dat het ontwerp-verslag werd onderzocht door de Administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (AOIF) en dat de Directeur-generaal van die administratie contact zou opnemen met vertegenwoordigers van het Rekenhof voor een bespreking ervan. Tevens reageerde de Administrateur-generaal op de passages in het ontwerp-verslag die betrekking hadden op het Jaarverslag van de Algemene administratie van de belastingen.

Nadat de antwoordtermijn reeds was verstreken, vroeg de AOIF een mondelinge bespreking met het Rekenhof. De vertegenwoordigers van het Rekenhof stemden hiermee in, evenwel uitdrukkelijk preciserend dat enkel met schriftelijke opmerkingen rekening zou worden gehouden. Tijdens de vergadering die doorging op 29 februari 2000 werd een bijkomende termijn van twee weken afgesproken om de AOIF toe te laten alsnog een schriftelijk antwoord op te maken. Ondanks telefonische herinneringen bleef dit antwoord uit.

Wel werd tijdens de vergadering een nota overhandigd waarin de Adjunct-administrateur-generaal wees op de recente ontwikkelingen inzake het controlebeleid en de rol hierin van het Anti-fraudecomité.

De reacties van de Administrateur-generaal en de Adjunct-administrateur-generaal werden geïntegreerd en besproken in het ontwerp-verslag, dat op 3 mei 2000 werd overgezonden aan de

Minister van Financiën. Binnen de voorziene termijn van 1 maand – en tot op heden – werd geen reactie van de minister ontvangen.

2. BESCHRIJVING VAN HET ONDERZOEK

2.1 Voorwerp van het onderzoek

Belastingplichtigen die aan de personenbelasting zijn onderworpen, zijn ertoe gehouden ieder jaar een belastingaangifte in te dienen.(1)

De informatie vermeld in het aangifteformulier wordt vermoed juist te zijn. Het gaat hier om een weerlegbaar vermoeden. A posteriori, naar aanleiding van een controle, kan de administratie de grondslag van de belasting aan de hand van andere bewijsmiddelen bepalen.

Het nazicht van meer dan 5 miljoen aangiften in de personenbelasting veronderstelt een massale inzet van personeel. Blijkens de cijfers van het Jaarverslag 1998 is nagenoeg de helft van het personeelsbestand der directe belastingen belast met controletaken. Deze controles leidden in het kalenderjaar 1998 tot rechtzettingen in meer dan 500.000 aangiften van natuurlijke personen. Het totaal van de inkomstenverhogingen bedroeg meer dan 100 miljard BEF. (2)

De fiscale administratie onderscheidt binnen de groep van de belastingplichtigen-natuurlijke personen drie hoofdcategorieën :

- Categorie A omvat hoofdzakelijk de aangiften van loon- en weddetrekkenden en bedrijfsleiders. Voor het aanslagjaar 1998 ging het om 5.305.186 dossiers.
- Categorie D omvat de aangiften van diegenen van de hierboven genoemde categorie A die hun werkelijke kosten bewijzen. Voor het aanslagjaar 1998 ging het om 230.248 dossiers.
- Categorie B omvat de aangiften van diegenen die men gemeenzaam als « zelfstandige » aanduidt (handelaars, industriëlen, ambachtslieden, beoefenaars van vrije beroepen en winstgevende bezigheden en landbouwers). Voor het aanslagjaar 1998 ging het om 570.595 dossiers. (3)

De ratio van deze opdeling houdt verband met de complexiteit van de aangiften en de controle erop.

1) Art. 305 W.I.B. 1992.

2) Jaarverslag 1998, p. 39, 71, 73 en 143.

3) Bron: "Aanslagjaar 1998 – Natuurlijke personen – Inventaris van de dossiers".

De meest complexe aangiften zijn meestal te situeren binnen de categorie B. Naast de aangifte van de werkelijke beroepskosten kan immers ook het inkomen van de zelfstandigen zeer divers van oorsprong zijn .

In de onderhavige audit zal uitsluitend aandacht worden besteed aan de categorie B (zelfstandigen-natuurlijke personen), waarvoor de administratie een geheel eigen controle-organisatie ontwikkelde.

2.2 Controleprogramma B1-B6

Het controleprogramma voor het nazicht van de aangiften van de zelfstandigen werd de jongste jaren grondig hervormd.

Met ingang van het werkjaar 1996-1997 werd het vroegere controleprogramma B1-B2 vervangen door een nieuw controleprogramma B1-B6, waarvan de principes vervat liggen in een vademecum getiteld « Organisatie van de controlecentra » en in talrijke circulaires.

Het nieuwe controleprogramma moet worden gezien binnen het ruimere kader van de herstructurering van de belastingadministraties.

De oprichting – bij K.B. van 6 juli 1997 – van de AOIF, kadert in de bekommernis de controles van de ondernemingen op een polyvalente en meer gespecialiseerde wijze in te richten.

Het gespecialiseerde karakter van de AOIF komt tot uiting in het feit dat de controlecentra enkel nog belast zijn met de diepgaande controlewerkzaamheden en het tijdrovende beheer van de dossiers aan andere diensten kunnen overlaten.

Een controleprogramma is een cyclisch draaiboek, beheerd op centraal niveau, dat bepaalt welke belastingplichtige, wanneer, en volgens welke methode zal worden gecontroleerd.

In het controleprogramma B1-B6 zijn drie onderscheiden vormen van verificatie voorzien :

- In orde stellen (I.O.) : Omvat louter de materiële bijwerking van het dossier (bijwerking van de stukken, opstelling van inlichtingenfiches, enz....).
- Beheerscontrole (B.C.) : Controle van één of meer bestanddelen van de aangifte, in principe uitgevoerd op stukken en ten kantore, zo nodig aangevuld met een plaatsbezoek. Is vergelijkbaar met het vroegere begrip « summiere verificatie ».

- Grondige verificatie (G.V.) : Meest doorgedreven vorm van controle. Omvat het nazicht van de boekhouding, aangevuld met onrechtstreekse controles waarbij de juistheid van bepaalde posten wordt nagegaan. De controlewerkzaamheden worden door het verificatieteam op kantoor voorbereid en nadien op de bedrijfszetel uitgevoerd.

Het stelsel B1-B6 brengt alle zelfstandigen onder in 6 groepen . Deze indeling gebeurt centraal en automatisch zonder dat daarbij rekening wordt gehouden met bepaalde specifieke criteria.

De indeling bij een groep is in principe definitief en onveranderlijk.

Een nieuwe zelfstandige wordt voor het jaar van aanvang van zijn werkzaamheden voorlopig ingedeeld bij een groep B7 en zal pas in de daaropvolgende controleperiode een definitieve groep toegewezen krijgen.

De tabel hieronder geeft chronologisch per werkjaar weer welk controleprogramma van toepassing was en door welke diensten het werd uitgevoerd. De afkortingen « CK » en « CC » duiden respectievelijk op de klassieke controlekantoren van de Administratie van de Directe Belastingen en op de controlecentra van de Administratie van de Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit.

			Controleprogramma	Diensten belast met de controle
T.e.m. werkjaar 95-96	Alle controles		B1 – B2	CK
Werkjaar 96-97	Alle controles		B1 - B6	CK
Werkjaar 97-98	I.O. en B.C.		B1 - B6	CK
	Grondige controles	Tot ± febr. 1998	B1 - B6	CK

		Vanaf ± febr. 1998	B1 - B6	CC (met uitzondering van de dossiers « vrije beroepen » die worden verdeeld tussen CC en CK)
Vanaf werkjaar 98-99	I.O. en B.C.		B1 - B6	CK
	Grondige controles		B1 - B6	CC

Het controleprogramma inzake de grondige verificaties bestaat uit een vast en een aanvullend programma.

Het vast programma volgt een zesjaarlijkse controlefrequentie en omvat in principe dus jaarlijks alle dossiers van één welbepaalde groep uit de reeks B1-B6. Elke onderneming (natuurlijke personen) komt met andere woorden om de zes jaar in aanmerking voor een grondige verificatie.

Halverwege de termijn tussen 2 grondige verificaties, voeren de klassieke controlekantoren een beheerscontrole uit. Het betreft dan in principe alle dossiers van de groep waarvan het groepsnummer 3 hoger is dan de groep die dat werkjaar in aanmerking komt voor een grondige verificatie.

De aangiften van de 4 overblijvende groepen worden in orde gesteld door de klassieke diensten.

In onderstaande tabel wordt een overzicht gegeven van de eerste zesjarige cyclus, volgens het vast controleprogramma.

Controleperiode	B1	B2	B3	B4	B5	B6
1996-1997	I.O./O	I.O.	B.C.	I.O.	I.O.	G.V.
1997-1998	G.V.	I.O./O	I.O.	B.C.	I.O.	I.O.
1998-1999	I.O.	G.V.	I.O./O	I.O.	B.C.	I.O.
1999-2000	I.O.	I.O.	G.V.	I.O./O	I.O.	B.C.
2000-2001	B.C.	I.O.	I.O.	G.V.	I.O./O	I.O.
2001-2002	I.O.	B.C.	I.O.	I.O.	G.V.	I.O./O

2.3 Methodologie

In een eerste fase van het onderzoek werd een studie gemaakt van de regulering inzake de controle van zelfstandigen-natuurlijke personen. Vermits de inrichting van de controle een discretionaire bevoegdheid is van de administratie, gaat het hier in hoofdzaak om talloze instructies, circulaire en mailings. Daarnaast zijn ook twee basiswerken van belang: de Handleiding Taxatie en het Vademecum inzake de organisatie van de controlecentra.

Vervolgens werd tijdens vraaggesprekken met ambtenaren uit de buitendiensten gepeild naar hun eerste praktijkervaringen met het nieuwe controleprogramma.

Met de leidende ambtenaren van het Hoofdbestuur die conceptueel, coördinerend of uitvoerend betrokken waren bij het controleprogramma B1-B6 had een onderhoud plaats.

Zowel in de Administratie van de Directe Belastingen als in de AOIF werden statistieken opgevraagd en geanalyseerd.

2.4 Onderzoeksvragen

De doorlichting van het controleprogramma B1-B6 werd benaderd vanuit drie invalshoeken:

1. een kwantitatieve analyse van de dekkingsgraad van de controles, m.a.w. worden op dat vlak de doelstellingen gerealiseerd;
2. de impact van de wijziging van de controleperiodiciteit in het licht van de aanslagtermijnen en van de administratieve organisatie;
3. de selectie van de grondig te controleren dossiers.

Daarnaast werd ook kort de wijze behandeld waarop de meting van de controleprestaties gebeurt.

3. DOORLICHTING VAN HET CONTROLEPROGRAMMA B1-B6

3.1 Dekkingsgraad van de controles in de categorie van de zelfstandigen

De vraag naar de controlegraad valt uiteen in drie deelvragen :

Hoe groot is de te controleren doelgroep ?

Bestaat er een normering van het aantal te verrichten controles ?

Wat zijn de reële controleprestaties en hoe verhouden ze zich tot de normen ?

3.1.1 Aantal belastingplichtigen van de categorie B

Het is geen eenvoudige zaak een goed beeld te krijgen van het aantal zelfstandigen in België. De cijfers lopen – binnen de administratie – uiteen alnaargelang de geraadpleegde bron. (4) De verklaring hiervoor zou moeten worden gezocht in het gebrek aan een uniforme registratiemethode. Soms wordt gebruik gemaakt van geautomatiseerde tellingen, dan weer van manuele. Nu eens telt men het aantal aangiften, dan weer het aantal dossiers (Eén dossier kan verscheidene aangiften bevatten). Voor het onderzoek werd gebruik gemaakt van het interne document : « Aanslagjaar 199x – Natuurlijke personen – Inventaris van de dossiers ».

Deze statistieken situeren het aantal zelfstandigen - natuurlijke personen de laatste jaren tussen 560.000 en 580.000. Er weze wel opgemerkt dat zich daaronder een groot aantal zelfstandigen in bijberoep bevindt en dat de gehuwden als één belastingplichtige worden beschouwd. Zo zal een echtpaar waarvan de ene partner handelaar en de andere partner loontrekkende is, fiscaal worden beschouwd als een dossier van de categorie « B ».

AANSLAGJAAR	1995	1996	1997	1998	1999
Handelaars	386.081	391.929	398.477	396.289	390.888
Industriëlen					
Vrije beroepen	107.527	105.482	106.252	106.183	107.259
Landbouwers	76.184	73.387	70.829	68.123	65.253
TOTAAL	569.792	570.798	575.558	570.595	563.400

Deze totale aantallen zijn onderverdeeld in zes groepen. Een zevende groep dient louter als wachtkamer voor nieuwe belastingplichtigen die het volgende jaar definitief bij een groep zullen worden ingedeeld. Hoewel het aantal belastingplichtigen per groep fluctueert, situeert het totaal

4) Vergelijking van de hierboven geciteerde cijfers voor de aanslagjaren 1995, 1996 en 1997 met de cijfers van het Jaarverslag 1998 p.39 .

zich doorgaans tussen 90.000 en 100.000. Vermits telkenjare één groep in aanmerking komt voor een grondige controle en één voor een beheerscontrole, vormen deze cijfers meteen ook een ijkpunt waarmee de reële controleprestaties kunnen worden vergeleken.

3.1.2 Kwantitatieve controlenormen

3.1.2.1 *Wettelijke norm*

In het Wetboek van de inkomstenbelastingen was tot voor kort slechts één artikel terug te vinden dat handelt over de kwantiteit en de frequentie van de fiscale controles.

Artikel 332 W.I.B. 1992 : De administratie van de directe belastingen dient er zorg voor te dragen dat de fiscale toestand van de belastingplichtige ten minste éénmaal om de drie jaar wordt onderzocht.

Het praktisch nut van dit wetsartikel was twijfelachtig. Aan de niet-naleving waren geen sancties verbonden en de bepaling moest dan ook veeleer worden beschouwd als een aansporing dan als een dwingende norm voor de administratie. De Raad van State merkte in zijn advies bij het wetsontwerp, dat aan de basis lag van de invoering van dit artikel, trouwens op, dat de bepaling geen enkele nieuwe bevoegdheid verleent aan de administratie en veeleer thuishoort in een administratieve circulaire.⁽⁵⁾

Dit advies van de Raad van State werd opnieuw aangegrepen om, in artikel 10 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, het artikel 332 W.I.B. 1992 op te heffen, zodat momenteel geen enkele wettelijke norm de controlefrequentie reguleert.

3.1.2.2 *Administratieve norm*

Bij de invoering van het nieuwe controleprogramma werd in een instructie gesteld dat :

« De fiscale toestand van elke betrokken belastingplichtige wordt dus om de zes jaar grondig geverifieerd, met na drie jaar een tussentijdse summiere verificatie, voortaan beheerscontrole genoemd. De mogelijkheid bestaat evenwel om de controlefrequentie op te drijven, indien daar ernstige redenen voor zijn. »⁽⁶⁾

5) Wetsontwerp houdende fiscale en begrotingsbepalingen, *Parl. St.*, Kamer 1982-83, nr.1, p. 21-22.

6) Ci.RH. 81/485.325, d.d. 9.8.1996, p.2.

Hoewel in dezelfde circulaire ook wordt gesteld dat de dienstleider de uiteindelijke verantwoordelijke is voor de selectie en hij bijgevolg dossiers niet enkel kan toevoegen aan de selectie, maar ook uit de selectie kan verwijderen indien hij een grondige verificatie niet nodig acht (bijvoorbeeld in geval van falen, beperkte werkzaamheid, bijberoep, leeftijd van de belastingplichtige...), leek de vooropgestelde norm toch te zijn dat jaarlijks één zesde van alle dossiers grondig en één zesde summier diende te worden gecontroleerd.

Ook de Minister van Financiën stelde, tijdens de besprekingen over het wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen in de Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting, de zesjarige controlefrequentie voor als een dwingende norm.

« De minister voegt eraan toe dat het B1-B6-systeem niet belet dat er naast de grondige controle die minstens om de zes jaar zal geschieden, ook nog elk jaar een gewone controle van de aangifte zal worden uitgevoerd. » (7)

Na afloop van de eerste controleperiode bleek dat deze norm niet zou worden gehaald.

In opeenvolgende instructies werd de doelstelling stelselmatig afgezwakt : (8)

- « alhoewel het de bedoeling is om ieder dossier van de betrokken groep grondig te onderzoeken, zijn de mogelijkheden voor grondig onderzoek afhankelijk van het beschikbare personeel en van de opleiding van ieder lid van de ploeg. »
- « het nieuwe controleprogramma heeft tot doel voor alle dossiers een periodieke controle om de drie jaar te verzekeren... Maar dit is slechts een stramien... Uiteindelijk worden de grondig te onderzoeken dossiers steeds door de dienstleider bepaald, rekening houdend met de mogelijkheden van zijn team en met de ter beschikking staande gegevens... »
- « Zoals verwacht is het materieel niet mogelijk het gehele zesde van de dossiers grondig te onderzoeken ; voor sommige dossiers zou dat trouwens niet verantwoord zijn. »

Bijgevolg is het interessant na te gaan wat nu de reële dekkingsgraad van de controles is. Met andere woorden : wat is de kans dat de fiscale toestand van een willekeurige zelfstandige voor een willekeurig aanslagjaar wordt onderzocht?

7)Wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen, *Parl. St.*, Kamer 1997-98, nr. 1341/17, p.46.

8) Ci.RH. 81/497.405 d.d. 28.5.1997 p.1 ; Ci.RH. 81/496.265 d.d. 30.6.1997 p.2 ; Ci.RH. 81/510.864 d.d. 16.9.1998 p.2 .

3.1.3 Reële controleprestaties

Er werd van uitgegaan dat niet elke controlemodaliteit als een volwaardige controle kan worden beschouwd. Met name voor de in orde stellingen (I.O.) lijkt dit niet het geval te zijn. Immers :

- een I.O. blijft beperkt tot de materiële bijwerking van een dossier. Dat deze bijwerking kan leiden tot de ontdekking van fouten in de aangifte, is eerder een gevolg dan een doel op zich ;
- elke aangifte maakt op zijn minst het voorwerp uit van een I.O.. Als het om een echte controle zou gaan, zou dit niet stroken met het uitgangspunt dat er minder maar grondiger moet worden gecontroleerd ;
- een I.O. omvat nauwelijks of geen onderzoeksverrichtingen ;
- enkel zeer frappante onregelmatigheden maken een kans ontdekt te worden.

Daarenboven werd vastgesteld dat :

- slechts 5 % van de I.O. leiden tot een inkomstenverhoging ;
- de gemiddelde inkomstenverhoging van een I.O. voor het werkjaar 1998-1999 slechts 4.776 BEF bedroeg ;
- bij een beheerscontrole (B.C.) of een grondige verificatie (G.V.) eveneens de aangiften worden hernomen die reeds het voorwerp uitmaakten van een I.O.. De resultaten van een I.O. zijn met andere woorden niet noodzakelijk definitief.

Om al deze redenen is het verantwoord, bij het bepalen van de dekkingsgraad inzake belastingcontroles, de in orde stellingen buiten beschouwing te laten.

Wanneer het controleprogramma B1-B6 strikt zou worden toegepast, zou dit betekenen dat op afgerond zo'n 570.000 dossiers van zelfstandigen per jaar (ongeveer 95.000 dossiers per groep), er :

- $\pm 4 \times 95.000 = 380.000$ worden onderworpen aan een I.O. ;
- ± 95.000 worden onderworpen aan een B.C. ;
- ± 95.000 worden onderworpen aan een G.V..

Men mag niet uit het oog verliezen dat bij elke controle meer dan één aanslagjaar (aangifte) kan worden geverifieerd (meer hierover onder punt 3.2).

Om dit te verduidelijken, belichten we de (theoretische) toepassing van het programma B1-B6 voor de belastingplichtigen van de groep B2 over een cyclus van zes jaar.

Controle- periode	1996-1997	1997-1998	1998-1999	1999-2000	2000-2001	2001-2002
Vorm van controle	I.O.	I.O.	G.V.	I.O.	I.O.	B.C.
Te controleren aanslagjaren	1996	1997	1998 en 1997	1999	2000	2001 en 2000
Te controleren inkomsten- jaren	1995	1996	1997 en 1996	1998	1999	2000 en 1999

Men zal opmerken dat van de zes betrokken inkomstenjaren - volgens dit (theoretisch) schema – er vier aan een daadwerkelijke controle (G.V. of B.C.) dienen te worden onderworpen.

De hierna volgende tabel geeft een samenvatting van de controleresultaten van de vijf meest recente controleperiodes. (9) De controleperiodes 1994-1995 en 1995-1996 hebben nog betrekking op het controleprogramma B1-B2. Om daarop te wijzen staan de gegevens betreffende de grondige verificaties tussen haakjes vermeld. Van beheerscontroles of in orde stellingen was toen nog geen sprake.

In wat volgt wordt uitgegaan van de resultaten zoals ze door de administratie zelf werden opgetekend. De betrouwbaarheid van de administratieve statistieken evenals de werkelijkheid en de invulling van de controles werd nog niet aan een interne evaluatie onderworpen. De mogelijkheid als zouden dossiers vaak onder een te hoog controleniveau worden gestatistikeerd, werd officieus gesignaleerd. Vooral de in orde stellingen waar meer dan gemiddelde resultaten worden geboekt, zouden zo een ‘upgrade’ krijgen tot een beheerscontrole.

De waarachtigheid van de verificatie werd in het kader van deze audit niet nagegaan.

Voor wat de grondige verificaties betreft, zijn de resultaten voor de controleperiode 1998-1999 zeer onvolledig. Naast de controlecentra waren ook de taxatiediensten nog belast met grondige verificaties, met name van een deel van de dossiers van personen actief in een vrij beroep. Dit betekent dat voor de cijfergegevens moet worden teruggегреpen naar de statistieken van zowel de Administratie van de Directe Belastingen als van de AOIF. De staten van de AOIF laten echter niet toe binnen de groep van de natuurlijke personen een onderscheid te maken volgens de categorie (A-D-B) waartoe een dossier behoort.

9) Bron : statistieken van Directie III/3, Hoofdbestuur van de Administratie van de Directe Belastingen.

		CONTROLEPERIODE				
		1994-1995	1995-1996	1996-1997	1997-1998	1998-1999
GRONDIGE VERIFICATIE						
	Aantal dossiers (vooruitzichten)	(23.931)	(18.559)	17.693	11.440	TD : 1.551 CC : 7.517
	Aantal onderzochte dossiers	(19.900)	(15.699)	15.275	7.609	TD : 1.320 CC : 2.095
	Aantal onderzochte aangiften	(49.735)	(35.067)	31.310	14.386	TD : 2.188 CC : ?
	Aantal inkomsten- verhogingen	?	?	28.331	15.286	TD : 2.702 CC : ?
	Gemiddelde inkomstenverhoging per onderzochte aangifte (in BEF)	?	?	283.690	301.615	TD : 294.464 CC : ?
	Totaal bedrag in- komstenverhogingen (in BEF)			8,9 mld	4,4 mld	TD : 644.287.000 CC : ?
BEHEERSCONTROLE						
	Aantal dossiers (vooruitzichten)	-	-	169.704	150.820	100.532
	Aantal onderzochte dossiers	-	-	159.429	138.108	92.647
	Aantal onderzochte aangiften	-	-	229.115	154.329	97.528
	Aantal inkomsten- verhogingen	-	-	115.950	83.860	72.788
	Gemiddelde inkomstenverhoging per onderzochte aangifte (in BEF)	-	-	121.900	98.691	128.038
	Totaal bedrag in- komstenverhogingen (in BEF)			>27 mld	>15 mld	12.487.287.000
IN ORDE STELLING						
	Aantal dossiers (vooruitzichten)	-	-	401.799	419.558	466.825
	Aantal onderzochte	-	-	398.422	423.107	463.944

	dossiers					
	Aantal onderzochte aangiften	-	-	533.791	424.507	477.335
	Aantal inkomstenverhogingen	-	-	52.708	21.677	22.700
	Gemiddelde inkomstenverhoging per onderzochte aangifte (in BEF)	-	-	14.100	5.659	4.776
	Totaal bedrag inkomstenverhogingen (in BEF)			7,5 mld	2,4 mld	2.279.812.000

Bij wijze van concreet voorbeeld belichten we de meest recente controleresultaten die betrekking hebben op de controleperiode 1998-1999.

Blijkens het statistisch document « Aanslagjaar 1998 – Natuurlijke Personen – Inventaris van de dossiers » was de toestand inzake aantallen belastingplichtigen per groep voor het aanslagjaar 1998 als volgt :

Groep B1 : 94.762

Groep B2 : 94.260

Groep B3 : 94.070

Groep B4 : 93.626

Groep B5 : 93.645

Groep B6 : 93.211

Groep B7 : 7.021

Totaal : 570.595 belastingplichtigen van de categorie B

Tijdens de controleperiode 1998-1999 voorzag het controleprogramma een grondige verificatie voor de dossiers van de groep B2. De theoretische controlenorm bedroeg dus 94.260 dossiers.

De dossiers van de groep B5 kwamen in aanmerking voor een beheerscontrole. Daarnaast stellen de instructies dat ook voor de dossiers van de groep B7 op zijn minst een beheerscontrole dient te worden uitgevoerd. (10) Dit brengt de theoretische controlenorm op 100.666 dossiers (93.645 + 7.021).

10) Ci.RH.81/510.864 d.d.16-9-1998 p. 14.

De overige dossiers – 375.669 in aantal – dienden te worden in orde gesteld.

3.1.3.1 Vooruitzichten te verifiëren dossiers

De vooruitzichten – dit is het aantal dossiers dat de taxatiediensten en controlecentra daadwerkelijk selecteren voor controle - vertoont sinds jaren een voortdurend dalende tendens. De in orde stellingen vertonen wel een stijging die echter uitsluitend te wijten is aan de deselecties bij de andere controlemodaliteiten.

Nu de moeizame reorganisaties van de controleperiodes 1996-1997 en 1997-1998 achter de rug zijn, wekt het verwondering dat de daling van de vooruitzichten van het aantal dossiers, geselecteerd voor grondige verificatie en beheerscontrole, zich op duidelijke wijze doorzet.

Voor de controleperiode 1998-1999 wordt de grondige verificatie voorzien van 9,6% (9.068 / 94.260) van de te verifiëren dossiers (groep B2).

3.1.3.2 Aantal geverifieerde dossiers

3.1.3.2.1 T.o.v. de vooruitzichten

Een vergelijking tussen de vooruitzichten en de controleresultaten toont volgend controlebereik :

- voor de G.V. : $3.415/9.068 = 37,7\%$
- voor de B.C. : $92.647/100.532 = 92\%$
- voor de I.O. : $463.944/466.825 = 99\%$

De vooruitzichten inzake G.V. gingen het haalbare duidelijk ver te boven.

3.1.3.2.2 T.o.v. de theoretische controlenorm

Een vergelijking tussen deze theoretische controlenormen en de reële controleprestaties, zoals ze blijken uit de statistieken, leidt tot de volgende vaststellingen :

- In **3,6 %** van de gevallen vond daadwerkelijk een **grondige verificatie** plaats (3.415 dossiers op 94.260). Bij de berekening van dit percentage wordt abstractie gemaakt van het feit dat een beperkt aantal geverifieerde dossiers behoort tot het aanvullend programma waarvan de dossiers tot willekeurige groepen kunnen behoren.

- Doordat slechts een deel van de dossiers van groep 1 grondig werd geverifieerd, zal de theoretische controlenorm voor de beheerscontroles a rato van het verschil (90.845 dossiers) toenemen. De instructies schrijven immers voor dat de gedeklasseerde dossiers minstens aan een beheerscontrole moeten worden onderworpen. (11) De aangepaste controlenorm bedraagt dan 191.511 dossiers. Hiervan ondergingen er 92.647 een **beheerscontrole**. Dit is **48 %**.
- Opnieuw stellen de richtlijnen dat de gedeklasseerde dossiers (98.864 in aantal) minstens dienen te worden in orde gesteld. (12) De controlenorm voor **in orde stellingen** loopt hierdoor op tot 474.533 dossiers, waarvan er 463.944 (zijnde **98 %**) werden behandeld.

Onmiddellijk valt op dat slechts een fractie van de theoretische controlenorm inzake grondige verificaties wordt gerealiseerd, hetgeen een watervaleffect tot gevolg heeft waardoor de controlenormen inzake beheerscontroles en in orde stellingen gevoelig toenemen. Dit leidt tot een aanzienlijke verhoging van de werklast bij de klassieke diensten die hun personeelskader reeds sterk verminderd zagen omwille van de talloze mutaties naar de controlecentra.

Er bestaat ook een duidelijk verband tussen de mate waarin de normen worden gerealiseerd en de intensiteit van de controle. Hoe diepgaander de controlemodaliteit, hoe minder de theoretische doelstelling wordt gerealiseerd.

Er wordt vastgesteld dat het aantal controles van het type « grondige verificatie » een absolute minderheid uitmaakt. Het gaat slechts om 0,6 % van het totale aantal gecontroleerde dossiers. De beheerscontroles vertegenwoordigen 16,5 % en de in orde stellingen maken met bijna 83 % het leeuwenaandeel van de controles uit.

In het licht hiervan dient de toelichting in het Jaarverslag 1998 van de Algemene administratie van de belastingen als onvolledig te worden bestempeld. (13) Zo wordt geen melding gemaakt van het referentiekader (aantal te controleren dossiers, kwantitatieve controlenorm) waarbinnen de resultaten dienen te worden beoordeeld, waardoor het doelbereik niet aantoonbaar kan worden verantwoord. Enkel een opsplitsing naar controlemodaliteit kan toelaten de resultaten in hun juiste context te plaatsen. Dan zou blijken dat de echte controles (grondige verificaties en beheerscontroles) slechts een minderheid uitmaken en dat de resultaten kunstmatig worden opgeschroefd door een meerderheid van in orde stellingen die op controlevlak nauwelijks iets voorstellen.

11) Ibidem.

12) Ibidem.

13) Jaarverslag 1998 pp. 16 en 71 e.v.

3.1.3.3 Aantal geverifieerde aangiften

Wat de grondige verificaties betreft, kunnen voor de controleperiode 1998-1999 geen volledige cijfers worden gegeven omdat enkel de resultaten van de taxatiediensten bekend zijn. Duidelijk is in elk geval dat de sterke daling van de voorbije jaren zich doorzet. Hetzelfde fenomeen doet zich voor bij de beheerscontroles waar het aantal onderzochte aangiften daalt van 154.329 naar 97.528.

Vermits de in orde stellingen steeds één aanslagjaar betreffen zou elk onderzocht dossier in principe gelijk moeten zijn aan één onderzochte aangifte. Inzake grondige verificaties en beheerscontroles moeten in regel twee aanslagjaren worden onderzocht. Doordat soms de mogelijkheid bestaat drie aanslagjaren te behandelen (zie 3.2.2), kan men als norm een gemiddelde van iets meer dan twee onderzochte aangiften per behandeld dossier vooropstellen.

Voor de controleperiode 1998-1999 is de verhouding aangiften per dossier gelijk aan 1,66 voor de grondige verificaties (gegevens enkel bekend voor de klassieke taxatiediensten) versus 1,05 voor de beheerscontroles en 1,03 voor de in orde stellingen. Het blijkt dus dat vooral inzake de beheerscontroles al te vaak slechts één aanslagjaar wordt onderzocht.

3.1.3.4 Aantal doorgevoerde inkomstenverhogingen

De relatie tussen het aantal onderzochte aangiften en het aantal inkomstenverhogingen wordt in hoge mate bepaald door het type verificatie. Een grondige verificatie leidt quasi altijd tot een inkomstenverhoging, een beheerscontrole in het merendeel van de gevallen en bij de in orde stellingen geeft minder dan 5 % van de gecontroleerde aangiften aanleiding tot een inkomstenverhoging.

Bij een vergelijking tussen de controleperioden 1996-1997 en 1997-1998 valt vooral de sterke daling op van het procentuele aantal in orde stellingen dat leidt tot een inkomstenverhoging. Het resultaat zakt van 9,9 % naar 5,1 %. Deze tendens zet zich verder in de controleperiode 1998-1999 waarin het procentueel aandeel van de inkomstenverhogingen 4,8% bedraagt.

Dit kan een indicatie zijn van een verminderde kwaliteit van de in orde stellingen. Ambtenaren op het terrein wezen in dit verband meermaals op de toegenomen werkdruk in de klassieke diensten ten gevolge van het vertrek van vele hoog gekwalificeerde personeelsleden naar de AOIF.

De verhouding tussen het aantal onderzochte aangiften en het aantal doorgevoerde inkomstenverhogingen evolueert daarentegen gunstig, zowel inzake G.V. als inzake B.C.

Hierbij valt wel op dat de verhouding tussen de inkomstenverhogingen en de grondig geverifieerde aangiften voor de controleperiodes 1997-1998 en 1998-1999 uitstijgt boven de 100%.

Als men, zoals de logica gebiedt en zoals ons door ambtenaren werd bevestigd, vertrekt van het uitgangspunt dat één aangifte tot maximaal één inkomstenverhoging kan leiden, is dit andermaal een voorbeeld van een verkeerd invullen of verwerken van de statistieken, waarschijnlijk te wijten aan een niet-uniforme interpretatie van de voorschriften.

3.1.3.5 Gemiddelde inkomstenverhoging per onderzochte aangifte

Deze indicator toont het best het verschil in intensiteit tussen de verschillende types van verificatie. Waar een grondige verificatie voor de controleperiode 1996-1997 een gemiddelde inkomstenverhoging van 283.690 BEF opleverde, bedroeg dit gemiddeld 115.950 BEF voor een beheerscontrole en slechts 14.100 BEF voor een in orde stelling.

Wordt de evolutie naar de volgende controleperiode bekeken, dan valt op dat enkel bij de grondige verificaties een lichte toename van de gemiddelde inkomstenverhoging is te noteren. Voor de controleperiode 1998-1999 zijn de controleresultaten van de CC nog niet gekend. Na een daling voor de controleperiode 1997-1998, evolueren de resultaten van de beheerscontrole voor 1998-1999 in gunstige zin.

Inzake de in orde stellingen is er een zeer sterke daling merkbaar. De gemiddelde inkomstenverhoging per onderzochte aangifte valt terug van 14.100 BEF op 5.659 BEF en vervolgens op 4.776 BEF, hetzij een vermindering van bijna 60 %.

3.1.3.6 Totaal bedrag aan inkomstenverhoging

Wanneer de globale inkomstenverhogingen per type van verificatie worden beschouwd, blijken de beheerscontroles het productiefst. Voor de controleperiode 1996-1997 bedroegen zij meer dan 27 miljard BEF op een totaal van zo'n 44 miljard BEF. Het aandeel van de in orde stellingen is, ondanks hun hoge aantal, relatief het laagst.

Voor de controleperiode 1997-1998 is de evolutie inzake globale inkomstenverhogingen dalend voor alle types van verificatie. Een uitschieter vormt toch de groep van de in orde stellingen die een daling van liefst 68 % laat noteren. Voor de controleperiode 1998-1999 zet de daling zich door, zij het minder uitgesproken.

De globale inkomstenverhogingen voor alle types van controle samen dalen van ongeveer 44 miljard BEF voor de controleperiode 1996-1997 tot nog amper 22 miljard BEF voor de controleperiode 1997-1998 en naar alle waarschijnlijkheid nog minder voor de controleperiode 1998-1999.

3.2 Periodiciteit van de controles versus aanslagtermijnen

3.2.1 Begrippenkader

Alvorens dit onderwerp te behandelen, worden enkele typische begrippen uit het fiscaal taalgebruik verduidelijkt.

Inkomstenjaar : Een inkomstenjaar is het belastbaar tijdperk gedurende hetwelk een belastingplichtige belastbare inkomsten heeft verkregen. In de personenbelasting valt het belastbaar tijdperk samen met het jaar vóór dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd. (14)

Aanslagjaar : Een aanslagjaar begint op 1 januari en eindigt de daaropvolgende 31^{ste} december. (15) De voor dat aanslagjaar verschuldigde belasting wordt gevestigd op de inkomsten die de belastingplichtige in het (voorgaande) belastbaar tijdperk heeft verkregen. (16)

Controleperiode : Vermits de aangiften in de personenbelasting doorgaans kunnen worden ingediend tot 30 juni van het aanslagjaar, heeft de fiscus zijn administratieve werking daaraan aangepast. Een controleperiode of werkjaar begint bijgevolg op 1 juli en eindigt de daaropvolgende 30^{ste} juni.

Aanslagtermijn : De termijn, waarbinnen de Administratie van de Directe Belastingen tijdig een aanslag kan vestigen, is afhankelijk van het al dan niet correct nakomen door de belastingplichtige van zijn fiscale verplichtingen.

Vermits de buitengewone en de bijzondere verlengde aanslagtermijn zeer specifieke situaties betreffen, beperken we ons hier tot de gewone aanslagtermijnen :

- Gewone aanslagtermijn: de belasting op de inkomsten en andere gegevens vermeld in de daartoe bestemde rubrieken van een aangifteformulier dat tijdig werd ingediend en niet is behept met een vormgebrek, kan op geldige wijze worden gevestigd tot 30 juni van het jaar dat volgt op dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd. Die termijn mag evenwel niet korter zijn dan zes maanden vanaf de datum waarop de aangifte bij de bevoegde aanslagdienst is toegekomen. (17)

14) Art. 200 a) K.B. tot uitv. W.I.B. 1992.

15) Art. 359 W.I.B. 1992.

16) Art. 360 W.I.B. 1992.

17) Artt.353 en 359 W.I.B. 1992.

- Gewone verlengde aanslagtermijn: bij niet-aangifte, bij laattijdige aangifte, of wanneer de verschuldigde belasting hoger is dan de belasting met betrekking tot de belastbare inkomsten en de andere gegevens vermeld in de daartoe bestemde rubrieken van een aangifteformulier dat voldoet aan de termijn- en vormvereisten, mag de belasting worden gevestigd gedurende drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de belasting is verschuldigd. (18)

3.2.2 Probleemstelling

Wanneer de aangifte binnen de voorziene termijn in de juiste vorm werd ingediend, en de inhoud waarheidsgetrouw is, dan moet de aanslag worden gevestigd binnen de controleperiode volgend op de indiening van de aangifte. Dit is de reden waarom de administratie erover waakt, ook in de jaren dat de aangifte slechts het voorwerp uitmaakt van een in orde stelling, dat telkens een definitieve aanslag wordt gevestigd.

Indien bij een latere beheerscontrole of een grondige verificatie onregelmatigheden worden vastgesteld, dan is automatisch de gewone verlengde aanslagtermijn van toepassing en kan, binnen de grenzen van die termijn, ook voor de voorgaande aanslagjaren een bijkomende aanslag worden gevestigd.

Ten tijde van het controleprogramma B1-B2 werd een aangifte het ene jaar voorlopig geverifieerd (vergelijkbaar met het huidige begrip “in orde stelling”) en kwam het pas in het volgende aanslagjaar tot een daadwerkelijk definitief onderzoek, maar dan wel voor beide aanslagjaren samen. Op die manier sloten de controles in theorie om de twee jaar naadloos op elkaar aan.

Het nieuwe controleprogramma heeft, zoals eerder uiteengezet, de frequentie gewijzigd. Theoretisch vindt nog slechts om de drie jaar een echte controle plaats. Indien men vooropstelt dat geen enkel aanslagjaar de controledans mag ontspringen, rijst er een probleem doordat de controleperiodes en de aanslagtermijnen niet langer op elkaar zijn afgestemd.

Nemen we als voorbeeld een belastingplichtige uit de groep B2. Deze dient volgens het voorziene schema grondig te worden gecontroleerd tijdens de controleperiode 1998-1999. Op dat ogenblik werden drie aanslagjaren (1996, 1997 en 1998) nog niet geverifieerd. De controleperiode waarin de werkzaamheden plaatsvinden duurt echter van 1 juli 1998 tot en met 30 juni 1999, terwijl de gewone verlengde aanslagtermijn voor aanslagjaar 1996 reeds verstrijkt op 31 december 1998. Dit impliceert dat het voor alle in de eerste jaarhelft van 1999 te onderzoeken dossiers de facto onmogelijk wordt voor het aanslagjaar 1996 nog een bijkomende aanslag te vestigen. In de praktijk zullen zelfs enkel in de maanden september t.e.m. november van het jaar 1998 drie aanslagjaren kunnen worden onderzocht. Vóór september hebben immers

18) Art. 354 W.I.B. 1992.

nauwelijks controles plaats (zie ook onder nr. 3.3.4) en na november is de tijd te krap om de aanslagprocedure rond te krijgen.

Het is niet duidelijk of de administratie wel de bedoeling heeft om – zelfs waar dit mogelijk is – 3 aanslagjaren te laten controleren. Het is immers zo dat sinds de invoering van het nieuwe controleprogramma op dit vlak nog geen nieuwe richtlijnen werden gegeven, waardoor de meeste taxatieambtenaren de mening zijn toegedaan dat het nazicht conform de richtlijnen van het vorige controleprogramma beperkt kan worden tot twee aanslagjaren.

Het gevolg van deze werkwijze is dat een willekeurige belastingplichtige de quasi zekerheid heeft dat de aangifte van een aanslagjaar, dat volgt op een werkjaar waarin theoretisch een beheerscontrole of een grondige verificatie is voorzien, niet zal worden nagezien.

In een verificatiecyclus van zes jaar ontsnappen met andere woorden – en vooropgesteld dat het dossier steeds de uiteindelijke selectie overleeft - reeds met zeer grote waarschijnlijkheid twee aanslagjaren aan een werkelijke controle.

Daar komt bij dat elke zelfstandige zijn groep binnen het systeem B1-B6 kent (staat vermeld in de rechterbovenhoek van de aangifte) en dat fiscale raadgevers en vakpers niets onverlet laten hun cliënteel en lezers te informeren over de gevolgen en de mogelijkheden tot fiscale planning die het nieuwe systeem hen biedt. (19)

Op deze wijze heeft de voorspelbaarheid van de controles, die ingebakken zit in het systeem, tot gevolg dat de naleving van de fiscale verplichtingen kan worden gepland in functie van de kans op controle.

19) Zie het artikel uit het tijdschrift "Praktijkadvies. Veertiendaagse financiële wenken voor de vrije beroepen." d.d. 23-2-1998 met als titel "Een verwittigd man" evenals het artikel uit het tijdschrift "Bizz" van oktober 1999 met als titel "Wanneer wordt u gecontroleerd?".

3.2.3 Bevoegdheden van de ambtenaren van de AOIF

De basisopdracht van de AOIF bestaat in het uitvoeren van gemeenschappelijke controles op het vlak van de inkomstenbelastingen en de BTW. Te dien einde werden de teams van de controlecentra bemand met ambtenaren afkomstig zowel uit de Administratie van de Directe Belastingen als van de BTW. Aan de geldende bevoegdheidsregels werd initieel echter niets gewijzigd. Dit betekende dat hoewel de controles geacht werden op polyvalente wijze te gebeuren, de ambtenaren zich hierbij wel moesten beperken tot de handelingen die zij geldig konden verrichten in het kader van de administratie van oorsprong. Onzorgvuldigheden in het naleven van deze regel – bijvoorbeeld een ondertekening door een onbevoegd ambtenaar – kon aldus leiden tot de nietigheid van een aanslag.

Deze weinig efficiënte toestand werd verholpen door bij artikel 95 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen een wijziging door te voeren in artikel 87 van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-80. Naar analogie met de ambtenaren van de bijzondere belastingsinspectie beschikken de ambtenaren van de AOIF voortaan over de bevoegdheden die door de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake belastingen, rechten en taksen worden verleend aan de fiscale administraties en hun ambtenaren. De inwerkingtreding van deze bepaling werd vastgesteld op 2 juli 1997.

3.3 Selectie van de grondig te controleren dossiers

3.3.1 Doelstelling

Vermits uit de praktijk blijkt dat de middelen van de fiscale administratie, in het bijzonder het beschikbare personeelseffectief, niet volstaan om een minimale periodieke controle van alle dossiers te verzekeren, dringt de noodzaak tot selectie zich op.

De selectie heeft dus als doelstelling het reduceren van de massa aangiften tot een voor het gewenste controleniveau beheersbaar aantal.

Elke selectie impliceert het maken van strategische keuzes die worden vertaald in selectierichtlijnen en –normen.

Het Rekenhof is van mening dat een doeltreffende selectieprocedure onder andere aan volgende vereisten moet voldoen :

- Objectieve criteria moeten de vastlegging van het aantal te selecteren dossiers regelen.
- De selectie mag niet uitsluitend worden gericht op die controles die het productiefst zijn (Waar met minimale inspanningen maximale inkomstenverhogingen mogen worden verwacht). Er moet integendeel worden gestreefd naar een evenwichtige « mix », rekening houdend met o.a. de grootte van het dossier, de fraudegevoeligheid van de sector, een geografische spreiding,...
- De selectiecriteria moeten voldoende éénduidig en concreet zijn om een uniforme toepassing in het hele land te waarborgen.
- Het merendeel van de beslissingen tot selectie of deselectie van dossiers moet gebaseerd zijn op een doorgevoerde risico-analyse.
- Anderzijds moet aan de lokale diensten een zekere mate van vrijheid worden gelaten om flexibel in te spelen op plaatselijke situaties en om optimaal gebruik te maken van de dossierkennis van de taxatieambtenaren.
- Er moet worden vermeden dat de selectiecriteria de controles al te voorspelbaar maken en aldus in hoofde van de belastingplichtigen aanzetten tot een creatieve fiscale planning.

- Deze selecties op basis van een risico-analyse dienen te worden aangevuld met aleatoir geselecteerde dossiers.

In wat volgt wordt systematisch nagegaan of aan bovenvernoemde voorwaarden is voldaan.

3.3.2 Zijn objectieve criteria voorhanden om het aantal te selecteren dossiers te bepalen ?

Bij de start van het controleprogramma B1-B6 leefde bij de top van de administratie duidelijk nog de verwachting dat de voorziene controleperiodiciteit ruimschoots kon worden gehaald. Zo voorzag men in het jaarprogramma van de controlecentra een volume dossiers gelijk aan 150% van één zesde van het totaal aantal dossiers van de categorie B. (20)

Het jaarlijks op te maken werkplan bestond uit een vast en een aanvullend controleprogramma.

Tot het vast controleprogramma behoorden alle dossiers (100%) van de groep B1-B6 die voor dat jaar grondig dienden te worden gecontroleerd.

Het vademecum « Organisatie van de controlecentra » voorzag tevens een aanvullend controleprogramma bestaande uit een aantal dossiers gelijk aan 50% van het aantal dossiers behorende tot het vast controleprogramma. Het ging om dossiers die, hoewel ze op grond van de groep waartoe ze behoren voorbestemd waren om in een andere controleperiode te worden geverifieerd, toch dienden te worden geselecteerd omdat feitelijke vaststellingen vanwege de klassieke diensten een onverwijlde controle noodzakelijk maakten.

In het vademecum voor de controlecentra wordt benadrukt dat de CC er voor dienen te zorgen dat de extra marge van 50% daadwerkelijk wordt ingevuld omdat het personeelseffectief werd vastgesteld in functie van het gehele controleprogramma, marges inbegrepen. (21)

In de praktijk bleek deze 150 % te optimistisch. De circulaires (22) voorzien dan ook dat het aantal te selecteren dossiers voor grondige controle wordt bepaald door de directeur van het controlecentrum die is belast met de fiscale controle (of door een door hem gedelegeerd ambtenaar). Om het aantal vast te stellen wordt rekening gehouden met :

- een schatting van het totale aantal te presteren dagen ;

20) Bijlage 2 van het Vademecum « Organisatie van de controlecentra », p.41.

21) Vademecum, p. 33.

22) Ci.RH.81/510.864 d.d.16-9-1998, p. 6.

- het aantal, de beschikbaarheid en de kwalificaties van de ambtenaren ;
- de ervaringen opgedaan in eerdere controleperiodes.

Van deze totale controlecapaciteit worden ten belope van 80% dossiers geselecteerd voor het vast controleprogramma. De resterende 20% is voorbehouden voor het aanvullend controleprogramma en zal in de loop van de controleperiode worden ingevuld op initiatief van het CC zelf of op initiatief van de overheid die sectoriële onderzoeken kan gelasten.

Onverminderd de vaststelling dat de personeelsbehoeften niet correct werden ingeschat, merkt het Rekenhof op dat voor de vaststelling van het totaal aantal te selecteren dossiers de correlatie met de inzet van personele middelen als een objectief gegeven is te beschouwen. Door de beslissing te decentraliseren naar het niveau van het CC waaraan het personeelseffectief centraal wordt toegewezen, wordt de objectieve maatstaf verlaten. Daarenboven houdt de ‘grondigheid’ van een grondige controle rechtstreeks verband met de werklast per individuele ambtenaar. Wanneer deze werklast, zonder dat daar objectieve redenen voor zijn, kan verschillen per controlecentrum of (indien de directeur zijn bevoegdheid delegeert) zelfs per team, creëert dit een niet te rechtvaardigen ongelijkheid in hoofde van de gecontroleerde belastingplichtigen en wordt een prestatievergelijking tussen de diensten onderling sterk bemoeilijkt.

Tevens is gebleken dat de voorziene marges voor het aanvullend controleprogramma absoluut niet werden bereikt. Ter illustratie werden de gegevens van 20 verificatieteams voor zelfstandigen (op een totaal van 64 teams) geanalyseerd :

- Voor de controleperiode 1997-1998 stonden 1174 dossiers ingeschreven op het werkplan. Slechts 56 dossiers (4,8%) behoorden tot het aanvullend programma.
- In 16 van de 20 verificatieteams telde het aanvullend programma geen enkel dossier.

Het is moeilijk voor te stellen dat in dermate weinig dossiers de noodzaak zich voordoet om op te treden buiten de voorziene controlefrequentie.

Recente evolutie

In een instructie van 4 augustus 1999 werden de richtlijnen voor de pas begonnen controleperiode danig gewijzigd. De begrippen vast en aanvullend controleprogramma vervallen. Voortaan zullen de grondig te controleren dossiers nog slechts ten belope van 60 % van het voorziene aantal geselecteerd worden uit de voor dat jaar voorziene groep. Ten belope

van ongeveer 25 % van hun controleprogramma verrichten de controlecentra een aanvullende selectie van dossiers die een hoge risicofactor vertonen. De groep waartoe ze behoren is niet relevant. De resterende 15 % zal bestaan uit dossiers die grondig worden onderzocht op vraag van het Hoofdbestuur of het Anti-fraudecomité.

De hier doorgevoerde wijzigingen veranderen echter niets aan de bovenstaande kritiek. Nog steeds behoort het bepalen van het aantal dossiers tot de discretionaire bevoegdheid van de directeur van elk controlecentrum, zonder enige garantie op een uniforme werkwijze.

3.3.3 Geeft de selectie blijk van een evenwichtige spreiding ?

Een perfecte representativiteit is vanzelfsprekend niet haalbaar. De typologie van belastingplichtigen kan immers welhaast tot in het oneindige worden verfijnd.

Toch dient te worden vermeden dat de selectie op al te eenzijdige wijze gebeurt.

De richtlijnen schrijven voor dat de selectie « evenwichtig moet zijn, zowel geografisch als wat de activiteit en de belangrijkheid van de ondernemingen betreft ».(23) Deze algemene richtlijn wordt echter niet concreet uitgewerkt en de naleving ervan wordt niet opgevolgd.

In de praktijk blijkt het beoefenen van een bepaalde activiteit of het niet realiseren van een bepaald omzetsniveau vaak een voldoende reden te zijn om een dossier te deselecteren.

3.3.4 Laten de richtlijnen toe de selectie op een uniforme wijze uit te voeren ?

De communicatie tussen het Hoofdbestuur en de met de uitvoering belaste buitendiensten gebeurt door middel van instructies. Deze instructies worden toegezonden aan alle diensten van de AOIF, de Administratie van de Directe Belastingen en de Administratie van de BTW die met de taxatie zijn belast.

Als hinderpalen voor een uniforme toepassing kunnen worden vermeld :

- het feit dat de instructies sinds de invoering van het controleprogramma B1-B6 telkenjare ingrijpend werden gewijzigd ;
- de vaststelling dat nergens een gecoördineerde versie van de richtlijnen voorhanden is. Al te vaak wordt, voor passages die onverminderd van toepassing blijven, in een nieuwe instructie simpelweg verwezen naar vorige instructies of naar het Vademecum.

Daarnaast kan ook worden opgemerkt dat de instructies steeds laat worden uitgevaardigd. Oorspronkelijk was voorzien dat de samenstelling van het werkplan diende te zijn beëindigd voor de aanvang van de controleperiode, met andere woorden vóór 1 juli. (24)

De publicatie van de instructies met richtlijnen voor de selectie kwam er de laatste jaren pas in augustus of september. (25) Dit valt te betreuren omdat de zomermaanden ideaal zijn voor

23) Instructie Ci. RH.81/510.864 d.d. 16-9-1998, p.7.

24) Vademecum p. 32 en 33.

selectiewerkzaamheden. Het eigenlijke controlewerk staat dan toch op een laag pitje vermits veel bedrijven gesloten en veel boekhouders met vakantie zijn.

Uit een steekproef bij 20 verificatieteams natuurlijke personen bleek dat voor de controleperiode 1998-1999 de selectie gemiddeld pas in oktober 1998 een feit was.

3.3.5 Wordt bij de selectie van dossiers gebruik gemaakt van risico-analyse ?

De risico-analyse is in essentie een hulpmiddel bij het nemen van beslissingen, in casu het al dan niet selecteren van dossiers voor controle. Twee belangrijke componenten hierbij zijn het identificeren van risico's, enerzijds, en het structureren en analyseren van allerhande informatie, anderzijds. Doel van de risico-analyse is de controle-inspanningen prioritair te richten op de meest risicovolle dossiers. Het risico-analysesysteem zal er m.a.w. voor moeten zorgen dat alle relevante informatie betreffende een belastingplichtige of dossier wordt samengebracht en geanalyseerd en dat vervolgens een snel en makkelijk te bevatten inschatting wordt gemaakt van het risico op fraude. Omwille van de veelheid aan te verwerken gegevens is risico-analyse ondenkbaar zonder gebruik te maken van geïnformatiseerde toepassingen.

Een eerste, zij het zeer rudimentaire, toepassing van risico-analyse die sinds jaren wordt gebruikt in de administratieve praktijk is het indelen van de belastingplichtigen in groepen (A – D – B). Deze techniek maakt gebruik van vrij grove type-profielen. De achterliggende idee is dat hoe heterogener de inkomsten en kosten, des te meer mogelijkheden er zijn tot fraude, des te grondiger de controlemodaliteiten dienen te zijn.

Daarnaast blijft het gebruik van risico-analysetechnieken beperkt tot de toepassing « Preselectie ». Deze computertoepassing groepeerd per belastingplichtige allerhande gegevens die dienstig kunnen zijn bij de selectie van dossiers. Het gaat onder meer over detailgegevens per aanslagjaar, btw-listings evenals gegevens i.v.m. de onroerende goederen en geautomatiseerde autovoertuigen. Ook is het mogelijk lijsten van belastingplichtigen af te drukken volgens de groep waartoe ze behoren en is voor elke belastingplichtige een zogenaamde « analytische fiche » voorhanden die lokaal kan worden afgedrukt.

De analytische fiche bevat alle gegevens uit de toepassing « Preselectie » die betrekking hebben op één welbepaalde belastingplichtige. Naast absolute cijfers worden ook vergelijkingsratio's berekend. Dit zijn verhoudingsgetallen waarbij twee of meer absolute gegevens aan elkaar worden gerelateerd. Om de verhoudingsgetallen te kunnen duiden ten opzichte van andere ondernemingen van dezelfde omvang en binnen dezelfde beroepssector, worden telkens ook de gemiddelde ratio's op lokaal, provinciaal en nationaal vlak vermeld. Zo zal bijvoorbeeld een

grote afwijking van de ratio « omzet/nettowinst » ten opzichte van dezelfde ratio bij andere belastingplichtigen of voor andere aanslagjaren, voor de taxatieambtenaar mogelijk een aanleiding zijn om de bestanddelen van de bewuste verhouding nader te onderzoeken.

De analytische fiche is ontegensprekelijk een belangrijk en nuttig hulpmiddel bij de selectie, vooral dankzij de vergelijking met soortgelijke belastingplichtigen. De analytische fiche bevat echter geen concrete inschatting van het risico op fraude, maar levert enkel cijfergegevens. Bijgevolg blijft de selectie uiterst arbeidsintensief, want elke teamleider krijgt jaarlijks gemiddeld enkele duizenden analytische fiches te beoordelen.

Recente evolutie

Vanaf de controleperiode 1999-2000 beschikken de selectieverantwoordelijken over een nieuw hulpmiddel. In de toepassing « Preselectie » werd een lijst met wegingscoëfficiënten toegevoegd. Deze lijst, die uitsluitend wordt aangelegd voor de groep die in het betreffende jaar in aanmerking komt voor grondige controle, kan door de taxatiediensten DB en door de CC via terminal worden afgedrukt.

In essentie komt het erop neer dat aan elke belastingplichtige voor verschillende criteria een wegingscijfer wordt toegekend. Dit cijfer kan variëren tussen 0 en 4 waarbij het maximum afhankelijk is van het relatieve belang van de onderscheiden criteria.

Enkele voorbeelden ter verduidelijking :

- *Een weerhouden omzet lager dan 2.000.000 BEF levert 0 punten op. Een omzet boven 50.000.000 BEF staat gelijk met 4 punten*
- *Een brutowinst die hoger is dan het provinciegemiddelde levert 0 punten op. 3 punten worden toegekend wanneer de brutowinst lager is dan de helft van het provinciegemiddelde.*
- *Per beroepswerkzaamheid worden de belastingplichtigen in klimmende orde van omzet gerangschikt. Vervolgens vindt een indeling plaats in 4 klassen volgens de kwartielmethode. De hoogste omzetklasse krijgt vier wegingspunten toebedeeld, de laagste één.*

In het totaal worden 8 criteria gehanteerd die verband houden met de directe belastingen en 13 die te maken hebben met de BTW. De som van alle wegingspunten geeft per belastingplichtige een indicatie van de zwaarte van het dossier en het relatieve frauderisico.

In theorie wordt met de lijst van wegingscoëfficiënten zeker een leemte in de oorspronkelijke risico-analyse weggewerkt. Voor een praktijkgerichte evaluatie is het vanzelfsprekend nog te vroeg.

Een minpunt is wel dat de lijsten met wegingscoëfficiënten enkel worden opgesteld voor de groep die in een welbepaalde controleperiode in aanmerking komt voor grondige verificatie. Dit terwijl de selectie nog slechts voor 60% uit dossiers van die groep dient te bestaan.

Ook valt het te betreuren dat op geen enkele manier de fraudehistoriek van belastingplichtigen in aanmerking wordt genomen. Zeker in de personenbelasting is elk frauduleus optreden immers makkelijk terug te brengen tot individualiseerbare natuurlijke personen. Dit in tegenstelling met de vennootschapsbelasting waar tussenpersonen en schermvennootschappen de identiteit van de ware fraudeurs kunnen verbergen.

3.3.6. Laat het controleprogramma toe flexibel in te spelen op plaatselijke situaties en lokale dossierkennis ?

Waar de éénduidigheid van de richtlijnen een garantie moet zijn voor een uniforme toepassing, dient er toch voldoende flexibiliteit te blijven voor een zekere autonome beslissingsbevoegdheid van de lokale ambtenaren. Ook voorheen was de selectie van dossiers immers voor een groot deel gebaseerd op de concrete ervaringen met dossiers en belastingplichtigen.

In het huidige controleprogramma dreigt deze menselijke factor wat verloren te gaan. Theoretisch komt die lokale kennis en ervaring weliswaar nog volop aan bod in het overleg dat is voorzien tussen de taxatiediensten en de controlecentra. Zo zijn het de klassieke diensten die in een eerste fase uit de listing ‘grondig te onderzoeken dossiers’ de dossiers verwijderen waarvoor volgens hen een grondige verificatie manifest onverantwoord is.

Op termijn zal de voeling met concrete dossiers, die momenteel nog is gebaseerd op de ervaringen uit de pré-herstructureringsperiode, onvermijdelijk vervagen. Oorzaak hiervan is de verdeling van de werkzaamheden tussen de controlecentra en de taxatiediensten evenals de grotere periodiciteit in de controles. Zo staan de ambtenaren van de CC in voor een groot geografisch gebied en krijgen ze een welbepaald dossier in het allerbeste geval eens om de zes jaar voorgeschoteld.

Recente evolutie

Een instructie van 4 augustus 1999 wijzigt grondig de richtlijnen voor de pas begonnen controleperiode.

Zo zullen de klassieke diensten niet langer instaan voor een voorselectie van dossiers. Wel dienen de dienstleiders van die diensten nog hun medewerking te verlenen aan de CC bij de selectie van de grondig te onderzoeken dossiers en passende suggesties te doen.

Het valt echter te vrezen dat deze niet langer geformaliseerde vorm van samenwerking het belang van lokale kennis nog zal doen afnemen.

3.3.7 Worden de gerichte selecties in voldoende mate aangevuld met aleatoir gekozen dossiers ?

De instructies betreffende het controleprogramma B1-B6 voorzien op geen enkele wijze in het op een willekeurige manier selecteren van dossiers. Dit is een lacune in het controlesysteem.

Immers :

- De fiskaliteit is geen statisch gegeven. Voortdurend worden nieuwe fraudetechnieken ontwikkeld ;
- De gebruikte risico-analyse blijft noodgedwongen beperkt tot een hanteerbaar aantal risico-indicatoren ;
- De selectiemethodes en risico-indicatoren raken vroeg of laat toch bekend. De kans bestaat dan ook dat fraudeurs deze kennis misbruiken en ervoor zorgen formeel steeds binnen de grenzen van het toelaatbare te blijven.

3.3.8 Leiden de richtlijnen niet tot al te makkelijk voorspelbare controles ?

De voor de controleperiode 1998-1999 geldende richtlijnen voor de selectie van door de controlecentra grondig te controleren dossiers, kunnen schematisch als volgt worden samengevat :

De dienstleiders van de klassieke diensten drukken de lijst af van de onder hen ressorterende dossiers die principieel in aanmerking komen voor grondige controle. Voor elk van die dossiers wordt ook de bijhorende analytische fiche afgedrukt. Met behulp van deze lijsten verrichten de dienstleiders een zgn. preselectie.

Als eerste stap schrappen ze alle dossiers waarvoor een onderzoek dient te gebeuren door een nationaal controlecentrum of door het controlecentrum Brussel 4. (26)

26) Er zijn vier controlecentra met een nationaal ambtsgebied. De drie eerste zijn respectievelijk bevoegd voor de bank- en verzekeringssector, de immobiliënsector en de coördinatiecentra. Het controlecentrum Brussel 4 is bevoegd voor de leden van de parlementaire vergaderingen.

Vervolgens worden alle dossiers verwijderd waarvoor een grondige controle manifest onverantwoord zou zijn. Hiervoor kunnen onder meer de dossiers, die op de lijst met een bepaalde code werden gemerkt, in aanmerking komen. Het gaat om :

- code « C » : tijdens één van de twee voorgaande controleperiodes grondig onderzochte dossiers ;
- code « N » : dossiers die tijdens de vorige controleperiode nieuw waren en waarvan de werkzaamheden zich duidelijk nog in de aanvangsfase situeren ;
- dossiers van belastingplichtigen met een geringe werkzaamheid en die geen interessante gegevens vertonen ;
- code « B » : dossiers m.b.t. zelfstandigen in bijberoep welke uit die activiteit slechts geringe of sporadische inkomsten behalen.

Het voorkomen van één van de bovenvermelde codes mag niet automatisch leiden tot de verwijdering van het dossier uit de lijst. Aan elke verwijdering moet integendeel een weloverwogen en rationele beoordeling van de dienstchef ten grondslag liggen, waarvan bovendien melding moet worden gemaakt op de bijhorende analytische fiche.

In geen geval mogen dossiers worden geschrapt waarvoor tijdens de voorgaande controleperiode gerichte opsporingen werden verricht.

De leiding van elk controlecentrum verricht de definitieve selectie, na consultatie van de dienstleiders van de klassieke diensten DB en BTW. (27)

Een eerste factor die toelaat met een grote zekerheid te voorzien dat geen controle zal plaatsvinden , vindt zijn oorzaak in het niet op elkaar afgestemd zijn van de periodiciteit en de aanslagtermijnen. Dit werd reeds besproken onder punt 3.2.2.

Daarnaast vormt ook het stelselmatig deselecteren van dossiers op basis van onveranderlijke criteria, voor boekhouders, belastingconsulenten en goed geïnformeerde belastingplichtigen, een mogelijkheid de controles te ontlopen.

Een rondvraag bij een aantal teamchefs leerde dat de gangbare praktijk erin bestaat in een eerste fase van de selectie het aantal belastingplichtigen tot één tiende te reduceren door bepaalde groepen zonder verdere inzage van het dossier te schrappen. Als voorbeelden werden genoemd : landbouwers, forfaitair belaste zelfstandigen, diegenen met een omzet kleiner dan 5 miljoen

27) Naast de CC blijven de klassieke diensten echter verantwoordelijk voor de grondige controle van een aantal dossiers van belastingplichtigen die een vrij beroep uitoefenen dat is vrijgesteld van BTW (o.a. dokters en advocaten).

BEF,... Zo werd in de controleperiode 1998-1999 in heel Wallonië slechts één landbouwer grondig gecontroleerd.

Het spreekt voor zich dat een dergelijke handelswijze snel algemeen bekend raakt en sommige belastingplichtigen niet bepaald zal aanzetten tot fiscale burgerzin.

Recente evolutie

De reeds vermelde circulaire van 4 augustus 1999 legt voortaan de volledige verantwoordelijkheid voor de selectie van grondige dossiers bij de gewestelijke directeur van het CC, die de uitvoering weliswaar kan delegeren naar zijn teamchefs .

De klassieke diensten dienen in tegenstelling tot de voorgaande controleperiodes geen voorselectie meer te verrichten. Zij zijn ook niet meer belast met een deel van de grondige verificaties van de vrije beroepen.

De richtlijnen maken niet langer uitdrukkelijk melding van de deselectie van dossiers die met een bepaalde code werden gemerkt. Toch staan deze codes nog vermeld op de dossierlijsten en redelijkerwijs mag aangenomen worden dat ze een rol zullen blijven spelen als deselectiecriteria.

Daarnaast voorzien de nieuwe regels ook in een minder groepsgebonden selectie van dossiers. Waar vroeger 80% van de selectie moest behoren tot de voor dat jaar voorziene groep, wordt dit voor de controleperiode 1999-2000 teruggebracht tot 60%

4. METING VAN DE CONTROLEPRESTATIES

De prestatiemeting inzake de controles van zelfstandigen-natuurlijke personen gebeurt momenteel via twee verschillende kanalen : enerzijds, de periodieke staten van de Administratie van de Directe Belastingen, zoals gebruikt in de klassieke controlekantoren, en, anderzijds, het systeem AOIF-Stat van de AOIF. Een echte studie van de prestatiemeting gaat het opzet van dit onderzoek te buiten, maar enkele opmerkingen dringen zich toch op.

4.1 Periodieke staten

De registratie van prestaties verloopt volgens een getrappt systeem waarbij de meetgegevens telkens op een hoger hiërarchisch niveau manueel worden geconsolideerd. Het uiteindelijke resultaat is een statistiek getiteld « Toestand van de taxatiewerkzaamheden in de controles en de CTK's ».

Naast het feit dat de talrijke tussenschakels en de vele manuele werkzaamheden het risico op fouten natuurlijk gevoelig doet toenemen, vertoont de voornoemde statistiek nog talrijke andere gebreken.

- De statistiek is onvolledig en verwarrend. Zo zijn in de globale cijfers van tabel 1 de resultaten van de CC wel inbegrepen, terwijl tabel 3 enkel handelt over de klassieke taxatiediensten.
- Het principe van de consistentie wordt niet geëerbiedigd. Uiterlijk ongewijzigde begrippen krijgen plots een andere inhoud. Een goed voorbeeld hiervan is te vinden in kolom 6 van tabel 3 A waar de gemiddelde inkomstenverhoging per gewestelijke directie wordt berekend. Voor de controleperiode 1997-1998 betrof het hier nog de gemiddelde verhoging per onderzochte aangifte, terwijl voor de controleperiode 1998-1999 het gemiddelde werd berekend per geregistreerde inkomstenverhoging. Deze berekeningsmethode wijkt ongeveer een factor 1,25 af van de voorgaande methode. Meerjarige vergelijkingen worden op die manier misleidend en zinloos.
- De begripsverwarring tussen 'aangiften' en 'dossiers' die al eerder was vastgesteld, zet zich door tot in het eindprodukt. Tot de controleperiode 1997-1998 werd in kolom 2 van de tabellen 3A, 3B en 3C het aantal onderzochte aangiften weergegeven. De tabel van het werkjaar 1998-1999 heeft het in de hoofding plots over het aantal onderzochte dossiers. Bij nazicht blijken de cijfers echter nog steeds betrekking te hebben op het aantal aangiften. Voor wat de grondige verificaties betreft kan de

foutenmarge zo snel oplopen vermits de dossiers en de aangiften zich daar verhouden in een factor 1,66.

- De resultaten worden niet geanalyseerd of geïnterpreteerd. Ze kunnen dus ook niet worden gebruikt bij een evaluatie of bijsturing van het beleid.

4.2 Systeem AOIF-Stat

Het systeem AOIF-Stat biedt duidelijk grote voordelen ten opzichte van de periodieke staten. Dit is vooral een gevolg van het feit dat het hier gaat om een volledig geautomatiseerd systeem.

De troeven situeren zich vooral op het vlak van :

- De efficiëntie : gegevens moeten nog slechts één maal worden ingevoerd, direct aan de basis. Alle verdere berekeningen en samenvattingen gebeuren volautomatisch. De gegevens zijn steeds up- to-date en kunnen op elk moment worden opgevraagd , ook door de lokale buitendiensten.
- De performantie : naast voorgeprogrammeerde staten, is het ook mogelijk via zogenaamde « queries » opzoekingen te doen en lijsten aan te leggen waarbij alle mogelijke in het systeem opgeslagen gegevens als criteria kunnen worden gebruikt.

AOIF-Stat vertoont ook één groot gebrek : het is niet mogelijk een onderscheid te maken volgens de categorie van de belastingplichtigen. Hierdoor is het niet mogelijk de resultaten samen te voegen met de resultaten van de manuele periodieke staten die net gebaseerd zijn op dit onderscheidingscriterium.

Dit gebrek houdt verband met het feit dat AOIF-Stat een toepassing is die oorspronkelijk werd geconcipieerd voor de BBI.

5. CONCLUSIES

- Uit een analyse van de bestuurlijke documenten leidt het Rekenhof af dat de belastingadministratie bij de invoering van het controleprogramma B1-B6 als doelstelling een verhoging van de kwaliteit van de verificaties heeft nagestreefd. De grondige verificatie wordt beschouwd als een geschikt instrumentarium om binnen de nieuwe administratieve structuur van de AOIF een doeltreffende strijd tegen de fiscale fraude te voeren. De administratie tracht de doelstelling te bereiken door het uitvoeren van polyvalente controles – zowel wat de IB als de BTW betreft – door gespecialiseerd personeel volgens een controleprogramma dat is gebaseerd op een frequentie van zes jaar. Als algemene conclusie van zijn onderzoek stelt het Rekenhof dat ongeacht de achterstand met betrekking tot de invoering van de AOIF de kwalitatieve invulling van het controleproces onvoldoende wordt genormeerd en dat de kwantitatieve doorlichting van het nieuwe controleprogramma erop wijst dat de standaarden niet worden gehaald.
- Hoewel het nieuwe controleprogramma in theorie een grondige verificatie voorziet om de zes jaar, blijkt uit de eerste resultaten dat de **reële controlekans slechts 3,6 %** bedraagt. Bij de **beheerscontroles** loopt dit op tot **48 %**. Inzake de **in orde stellingen** wordt de controlenorm voor **98 %** gehaald.
- Het watervaleffect veroorzaakt door het niet halen van de controlenorm inzake grondige verificaties, heeft een sterke **toename van de werklast** tot gevolg in de klassieke diensten.
- Daarenboven vertonen, ongeacht het type verificatie, zowat alle parameters (vooruitzichten, aantal gecontroleerde aangiften, aantal inkomstenverhogingen, globaal bedrag van de inkomstenverhogingen...) een dalende evolutie.
- Door het nieuwe controleprogramma werd de controlefrequentie gewijzigd. De fiscale procedureregels in verband met de **aanslagtermijnen** bleven echter onveranderd. Een effectieve controle gebiedt dat het einde van een controleperiode samenvalt met het einde van de wettelijke aanslagtermijnen, wat niet het geval is voor de aanslagtermijnen van artikel 354 W.I.B. 1992. Aldus ontsnappen, zelfs indien de controlefrequentie rigoureuus zou worden gerespecteerd, bepaalde aanslagjaren met quasi zekerheid aan controle.
- Er bestaat inderdaad een grote kloof tussen de controle van zelfstandigen, enerzijds, en van loon- en weddetrekkenden, anderzijds. Deze laatsten worden vrijwel allemaal jaarlijks gecontroleerd. De kloof is echter enigszins inherent aan de totaal verschillende fiscale toestand van beide groepen.

Voor loon- en weddetrekkenden is de fiscale toestand immers relatief eenvoudig en bovendien grotendeels gekend door de administratie. Hierdoor volstaat meestal een eenvoudige vergelijking van de aangifte met de beschikbare documentatie.

Een sluitende controle van de zelfstandigen daarentegen veronderstelt een actieve tussenkomst van de administratie; de gegevens die door de belastingplichtige worden verstrekt dienen aan een onderzoek te worden onderworpen.

In de bestaande administratieve organisatie en met de voorhanden zijnde middelen is een controledekking van 100% duidelijk niet haalbaar. Het controlebeleid dient bijgevolg op selectieve wijze te worden uitgebouwd en de controlecapaciteit dient op efficiënte wijze te worden ingezet, zonder de rechtsgelijke behandeling van de belastingplichtigen evenwel uit het oog te verliezen.

Het Rekenhof is van mening dat een deugdelijk controleprogramma moet steunen op drie pijlers :

1. Gebruikmaking van risico-analysetechnieken om de gerichte controles te focussen op dossiers met een hoog frauderisico.
2. Beperking van de voorspelbaarheid door het uitvoeren van aleatoire controles.
3. Het respecteren van een minimale periodiciteit. Een subjectief controlegevoel moet vermijden dat belastingplichtigen afglijden naar frauduleus gedrag.

Zonder zich concreet te willen uitspreken over een minimale controleperiodiciteit, stelt het Rekenhof dat in de huidige praktijk aan de derde voorwaarde overduidelijk niet is voldaan.

- De mogelijkheid tot het uitvoeren van verrassingscontroles, buiten de voorziene controlefrequentie om, ligt vervat in het aanvullend controleprogramma. Het blijkt dat het aanvullend controleprogramma niet wordt ingevuld ten belope van de voorziene marge. Dit vergroot de **voorspelbaarheid** van een (eventuele) controle en zou sommige belastingplichtigen wel eens kunnen aanzetten tot een creatieve fiscale planning.
- Er zijn geen uniforme en objectieve normen voorhanden om het aantal te selecteren dossiers te bepalen. Dit kan bij de buitendiensten leiden tot een verschil in werklast en bijgevolg ook tot een verschil in intensiteit van de controles.
- De uiteindelijke selectie gebeurt met grote vertraging en hypotheceert aldus een normaal gespreide afhandeling van de controlewerkzaamheden.

- Enkele recente wijzigingen aan de organisatie van het selectieproces zijn zonder meer positief te noemen. Zo wordt met de invoering van een lijst met wegingscoëfficiënten een grote stap gezet in de richting van een werkelijke risico-analyse. Ook wordt de voorspelbaarheid van de selectie gemilderd door een vrije (niet-groepsgebonden) selectie te voorzien ten belope van 40% van het controleprogramma .
- Er bestaat binnen de administratie een gebrek aan een uniforme registratiemethode en een **betrouwbaar prestatie-meetsysteem**. Vooral bij de Administratie van de Directe Belastingen blijkt inzake personenbelasting dat het huidige systeem van manueel bij te houden periodieke staten tijdrovend en onbetrouwbaar is. Een geautomatiseerde registratie zou een oplossing kunnen bieden, maar momenteel worden zowat alle bijkomende middelen inzake informatica aangewend voor de invoering van de EURO en de ontmanteling van de millenniumbom. Dit versterkt hoe dan ook de indruk dat de informatica binnen de belastingadministratie een zorgenkind blijft.
- De **externe verantwoording** van het controlebeleid (in het bijzonder de passages in het Jaarverslag handelend over de controlewerkzaamheden bij AOIF en de Administratie van de Directe Belastingen) is zeer ongenueanceerd en niet transparant. Er wordt geen realistisch beeld van de werkelijkheid geschetst.

De jaarverslagen worden traditioneel als basisdocument gebruikt bij de jaarlijkse hoorzitting in de Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting waarop de top van de fiscale administratie verantwoording aflegt over het gevoerde beleid. Gezien het belang van de middelen die de fiscus inzet bij de controlewerkzaamheden en de talloze parlementaire vragen en persartikels over de wijzigingen in het controlebeleid , wekt het dan ook verbazing dat het nochtans lijvige jaarverslag amper drie bladzijden besteedt aan de resultaten van de controle inzake de directe belastingen.

6. AANBEVELINGEN

- Het Rekenhof dringt aan op het **herdefiniëren en heroriënteren** van de doelstellingen van het controleprogramma B1-B6, inzonderheid op de ontwikkeling van kwaliteits-indicatoren en op het uittekenen van een realistische en tijdsgebonden controleplanning getoetst aan het fiscaal risico.
- De belastingadministratie dient inspanningen te leveren om te komen tot **een efficiënt en betrouwbaar prestatie-meetsysteem**. De verslaggeving in onder andere het Jaarverslag moet een getrouwe en volledige samenvatting geven van de controlepopulatie, de doelstellingen en de gemeten prestaties.
- Om ten volle dienstig te zijn als beleidsinstrument voor het management, zouden de resultaten van de prestatiemeting bovendien moeten worden **geanalyseerd** en geïnterpreteerd door ambtenaren die een grondige praktijkervaring inzake controle koppelen aan een terdege kennis van statistische technieken.

7. BESPREKING VAN DE REACTIES VAN DE ADMINISTRATIE

Conform de bepalingen van het protocol gesloten tussen het Rekenhof en de Minister van Financiën, werd de administratie in de gelegenheid gesteld zich uit te spreken over de auditbevindingen. Zoals reeds aangehaald onder punt 1., is de reactie vanwege de administratie momenteel zeer onvolledig. Het eigenlijke antwoord van de AOIF blijft uit, zodat enkel de schriftelijke opmerkingen vanwege de Administrateur-generaal en de Adjunct-administrateur-generaal kunnen worden besproken.

7.1 Reactie van de Administrateur-generaal (brief van 20 januari 2000)

7.1.1 Passages uit het ontwerp-verslag waarop de reactie betrekking heeft.

In het ontwerp-verslag wordt de externe verantwoording van het controlebeleid - met name in het Jaarverslag 1998 - bestempeld als onvolledig, ongenueanceerd en niet transparant (pagina's 16 en 39). In het ontwerp-verslag wordt dan ook aangedrongen op het opnemen in het Jaarverslag van een referentiekader (aantal te controleren dossiers, opsplitsing van de werkzaamheden naargelang de controlemodaliteit, kwantitatieve normen per controlemodaliteit,...) zodat de resultaten in hun juiste context kunnen worden geplaatst.

7.1.2 Bemerkingen van de Administrateur-generaal

De Administrateur-generaal schrijft :

“ Wat meer specifiek de in het ontwerp-verslag opgenomen verwijzingen naar het Jaarverslag van de Algemene administratie van de belastingen betreft, wens ik toch even te herinneren aan de bedoelingen van dat Jaarverslag.

Het eerste Jaarverslag (over de jaren 1988-1989) verscheen op een ogenblik dat het nog hoogst ongebruikelijk was voor overheidsdiensten om op een transparante manier verslag uit te brengen over hun activiteiten en hun middelen. Er werd geopteerd voor een zeer ruime verspreiding naar een zeer heterogeen publiek toe.

Het ging om het eerste document waarin de belastingbesturen een aantal cijfers over de federale belastingen overzichtelijk samenbrachten en daarom leek het voor de Kamercommissie voor de Financiën en Begroting een interessant basisdocument voor de jaarlijkse hoorzittingen.

Het is evident dat de verslaggeving steeds verder kan worden uitgebreid, doch de vraag rijst of dat moet gebeuren binnen het huidige jaarverslag: meer details over een specifiek onderdeel van de fiscaliteit zullen de samenhang en de leesbaarheid niet ten goede komen en er moet rekening worden gehouden met het heterogeen karakter van de verschillende doelgroepen.”

7.1.3 Repliek van het Rekenhof

De algemene filosofie achter en de rol van het jaarverslag werden in het ontwerp-verslag niet bekritiseerd. Wel was er kritiek op een welbepaalde passage. De cijfers in het jaarverslag laten immers uitschijnen dat alleen al het aantal van de door de Administratie der directe belastingen uitgevoerde controles ongeveer overeenstemt met het totale aantal zelfstandigen. Hieruit zou onterecht kunnen worden afgeleid dat deze categorie zeer frequent wordt gecontroleerd. Dit terwijl de overgrote meerderheid van de verificaties slechts een soort bijwerking van het dossier betreft. De indruk die wordt gewekt in het jaarverslag stemt geenszins overeen met de bevindingen van de audit.

In die optiek is het onjuist te stellen dat de nuancering en de duiding van de controleresultaten van zelfstandigen – wat in deze slechts enkele bijkomende regels zou vergen - de samenhang en de leesbaarheid van het jaarverslag zou verstoren. Te meer daar in het ongeveer 150 pagina's tellende jaarverslag wel ruimte is voor talloze bladzijden zeer gedetailleerde statistieken waarvan de relevantie voor een heterogeen publiek minder interessant lijkt.

Overigens maakt het feit dat het jaarverslag wordt toegezonden aan alle volksvertegenwoordigers en senatoren en inzonderheid de cruciale rol die het jaarverslag en de ermee gepaard gaande hoorzitting inneemt in de parlementaire bespreking van de ontwerpen van rijksmiddelenbegroting en algemene uitgavenbegroting, van de parlementsleden allicht de belangrijkste doelgroep.⁽²⁸⁾⁽²⁹⁾

28) Rijksmiddelenbegroting voor het begrotingsjaar 1999, Ontwerp van Algemene Uitgavenbegroting voor het begrotingsjaar 1999, *Parl. St. Kamer* 1998-99, nr. 1783/7, p.2.

29) Rijksmiddelenbegroting voor het begrotingsjaar 2000, Ontwerp van Algemene Uitgavenbegroting voor het begrotingsjaar 2000, *Parl. St. Kamer* 1999-00, nr. 0197/002, p.210, en nr.0197/006, p. 3

7.2 Reactie van de Adjunct-administrateur-generaal (nota van 29 februari 2000)

7.2.1 Bemerkingen van de Adjunct-administrateur-generaal

De antwoordnota van de Adjunct-administrateur-generaal omvat 3 delen.

Deel I is een bijna letterlijke weergave van de instructie van 4 augustus 1999, die met ingang van het werkjaar 1999-2000 een aantal wijzigingen heeft doorgevoerd aan de selectieprocedure. Hoewel de bevindingen van het ontwerp-verslag handelen over de toestand t.e.m. het werkjaar 1998-1999, werden de recente wijzigingen – voor zover relevant – op het einde van elk hoofdstuk vermeld. Voor een evaluatie van de resultaten behaald op grond van de nieuwe richtlijnen is het uiteraard nog te vroeg.

In de delen II en III wordt een overzicht gegeven van onderzoeksinitiatieven die uitgaan van of begeleid worden door het Anti-fraudecomité.⁽³⁰⁾

Zo hebben bepaalde gerechtelijke dossiers, waarin door de BBI fraudemechanismen van grote omvang werden vastgesteld, aanleiding gegeven tot een aantal nationale onderzoeken. Een voorbeeld hiervan is de KB-Lux-affaire die heeft geleid tot onderzoeken bij cliënten van die bank .

Daarnaast beschikt het Anti-fraudecomité over een voorstel- en injunctierecht waarbij, na een centraal uitgevoerde juridische en operationele analyse, onderzoeksdomeinen worden weerhouden die blijken geven van hetzij een hoog frauderisico, hetzij een vermoedelijk groot rendement, of die kunnen leiden tot nieuwe richtlijnen. Het betreft hier zowel onderzoeken m.b.t. een bepaalde sector (bv . de notarissen) als thematische onderzoeken (bv. de problematiek rond het kasregister).

7.2.2 Repliek van het Rekenhof

Bij de reactie van de Adjunct-administrateur-generaal moet wel worden opgemerkt dat :

30) Zoals voorheen aangehaald , bepaalt de instructie van 4 augustus 1999 dat het controleprogramma voortaan een marge van 15% dient te voorzien voor dossiers die grondig worden onderzocht op vraag van het Hoofdbestuur of het Anti-fraudecomité.

- slechts enkele van de in de antwoordnota opgesomde onderzoeken een rechtstreekse impact hebben op de in dit verslag onderzochte materie.
- vele onderzoeken nog volop aan de gang zijn.
- de resultaten worden opgenomen in de administratieve statistieken en er als dusdanig in het ontwerp-verslag rekening mee werd gehouden.

Toch lijkt met name het voorafgaandelijk verrichten van een theoretische studie (o.a. naar sectoriële gebruiken en typische fraudemechanismen) en het daaruitvolgend sturen van de controleurs op het terrein (d.m.v. gerichte cursussen of instructies) een werkwijze te zijn die kwalitatieve waarborgen biedt op het vlak van selectie en efficiëntie.

8. BIJLAGEN

8.1 LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN EN SPECIFIEKE BEGRIPPEN

aj.	aanslagjaar
AOIF	Administratie van de Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit
BBI	Administratie van de Bijzondere Belastingsinspectie
B.C.	beheerscontrole
CC	controlecentra
CK	(klassieke) controlekantoren
controleperiode	administratief werkjaar, loopt van 1 juli tot 30 juni
D.B.	(Administratie van de) Directe Belastingen
G.V.	grondige verificatie
H.T.	Handleiding taxatie
I.B.	inkomstenbelasting
inkomstenjaar	kalenderjaar waarin belastbare inkomsten worden behaald
I.O.	controle van het type “in orde stellen”
I.O./O	in orde stelling, gepaard gaande met gerichte opsporingen
K.B./W.I.B. 1992	Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het wetboek van de inkomstenbelastingen zoals gecoördineerd in 1992
PB	personenbelasting
TD	taxatiediensten, hier gebruikt als synoniem voor de klassieke controlekantoren
werkjaar	zie controleperiode
W.I.B.1992	Wetboek van de inkomstenbelastingen zoals gecoördineerd in 1992

8.2 BIBLIOGRAFIE

Wetgeving

Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (+wijzigingen)

Wet van 15.3.1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen

Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (+wijzigingen)

Koninklijk Besluit van 6 juli 1997 houdende oprichting van de Administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (+wijzigingen)

Jaarverslagen

Ministerie van Financiën, Algemene administratie van de belastingen, 1998

Handleiding

Handleiding taxatie

Vademecum organisatie van de controlecentra

Circulaires

Ci.RH 81/485.325 d.d. 9.8.1996

Ci.RH 81/497.405 d.d. 28.5.1997

Ci.RH 81/496.265 d.d. 30.6.1997

Ci.RH 81/510.747 d.d. 3.7.1998

Ci.RH 81/510.864 d.d. 16.9.1998

Ci.RH 81/520.957 d.d. 4.8.1999

Statistieken

Aanslagjaar 1998 – Natuurlijke personen – Inventaris van de dossiers

Statistieken van Directie III/3, Hoofdbestuur van de Administratie van de Directe Belastingen

Toestand van de taxatiewerkzaamheden in de controles en de CTK's

Bijdragen in tijdschriften

Praktijkadvies. Veertiendaagse financiële wenken voor de vrije beroepen d.d. 23.2.1998 "Een verwittigd man"

Bizz van oktober 1999 : Wanneer wordt u gecontroleerd ?