

Enkele aantekeningen inzake onderzoek en bewijs bij inkomstenbelasting

D. Smet

SITUERING (*)

Indien partijen met een geschil voor een rechter verschijnen trachten ze, met de daartoe geëigende middelen, bewijsstukken aan te brengen waarop de rechter zijn oordeel kan gronden en afwegen. Als de bewijsmiddelen van één partij de rechter eerder overtuigen dan die van de andere zal hij in die zin een vonnis of arrest vellen. De rechter is in ons rechtssysteem in hoofdzaak passief: hij luistert en kijkt naar wat de partijen vertellen en tonen en gaat niet zelf naar bewijsmateriaal op zoek. Dit is de traditionele visie die dadelijk bij ons opkomt indien we aan bewijsvoering denken. Dat onderzoek en bewijs in het fiscaal recht van dit aloude beeld sterk afwijkt zal geen verrassende vaststelling zijn.

De administratie der Directe belastingen (verder: de administratie) beschikt over een uitgebreide onderzoeksbevoegdheid bij de belastingplichtige, derden en openbare instellingen waar zij zichzelf overtuigingsstukken kan bezorgen in het voor- of nadeel van de belastingplichtige.

Deze overtuigingsstukken kunnen bewijsmateriaal zijn over belastbare situaties en feiten die in hoofde van de belastingplichtige bestaan.

De administratie kan de belastingplichtige uitnodigen bepaalde overtuigingsstukken in te zamelen en voor te brengen — waarna ze een aanslag kan vestigen. We schrijven: een aanslag vestigen. Wat is dit anders dan een oordeel uitspreken (weliswaar niet uitgaande van een rechter) over de overtuigingskracht van de voorbrachte stukken en bewijzen in het kader van het onderzoek? Een oordeel dus, uitgesproken door een potentiële procespartij, — als partij — over haar partijbelangen. Weliswaar een oordeel dat

(*) Met dank aan Professor F. Vanistendael voor zijn begeleiding.

objectief moet zijn : bezwaar, beroep en voorziening in Cassatie zijn mogelijk.

Maar toch : over het bezwaar tegen haar beslissing oordeelt alweer de partij zelf (directeur der belastingen). Niettemin kan men dergelijk bezwaar niet katalogiseren onder de administratief-rechtelijke term « willig beroep » ; het is bij wet georganiseerd en aan formeelrechtelijke regelen onderworpen.

Een echt beroep — *strictu senso* — is het niet vermits er geen onafhankelijke derde is. Het is terug een beslissing van een der gedingvoerende partijen. We schrijven bewust : gedingvoerende partijen. Hierin ligt het innoverende. Bij de aanslag konden partijen al dan niet akkoord gaan : bewijzen konden worden aangebracht en eventueel niet overtuigend bevonden worden zodat er een betwisting was tussen de partijen. Bij een bezwaarschrift wordt een betwisting tot een geding verheven. Toch ook weer geen geding in de zin die men er in het gewone juridische spraakgebruik aan hecht : ook hier draagt de belastingplichtige zijn overtuigingsstukken naar de andere partij die erover oordeelt en is er geen onafhankelijke derde.

Bij de voorziening bij het Hof van beroep tegen de beslissing van de directeur zal men de traditionele vorm van het geding onderscheiden. Uiteraard dus ook bij de voorziening in Cassatie.

We kunnen dus verschillende stadia onderscheiden, buiten of in geding, waarbij bewijzen naar voren kunnen gebracht worden, en waar de onderzoeksbevoegdheid van de administratie (naar de bewijzen-overtuigingsstukken die pro of contra de belastingplichtige kunnen uitvallen) doorheen loopt.

Hierbij willen we dan de stelling vooruitschuiven dat het bewijs (in de zin van overtuigingsstukken, geschriften of niet), in de verschillende stadia (voor uitvoerende en rechterlijke macht) waarop men tot een oordeel komt (resp. de aanslag, de beslissing, het arrest), wezenlijk niet verschilt, evenmin als de toegelaten bewijsmiddelen.

Prof. Claeys Bouuaert schrijft : « De bewijsvoering kan aldus voorgesteld worden als een dialoog waarin elke partij bepaalde feiten en overtuigingsgronden aan de rechter voorlegt » (1). Voor de uitvoerende macht (bij de aanslag, en later bij de beslissing van de directeur) is de dialoog in zoverre gewaarborgd dat een partij een bewijs kan voorleggen en de andere het tegenbewijs kan leveren. Dezelfde auteur weerhoudt verder als essentiële kenmerken van de bewijsvoering voor de rechter, ten eerste de uitslui-

(1) CLAEYS BOUUAERT I., *Enkele bemerkingsnopens bewijsproblemen in verband met de inkomstenbelastingen*; in *Liber Amicorum Prof. Baron Jean Van Houtte*, Brussel, 1975, 2dln, blz. 150.

ting van diens persoonlijke kennis en, ten tweede de relativiteit van alle juridische bewijsvoeringen. Aan de hand van wat hierboven is gezegd, blijkt, dat het bewijs dat men aanbrengt voor de administratie, juist hierin door zijn aard verschilt van dat voor de rechter (2).

Wellicht kan het bovenstaande tot misvattingen aanleiding geven. Tot voor kort kon de administratie er niet toe verplicht worden — vóór de gerechtelijke procedure — haar bewijsstukken aan de belastingplichtige voor te leggen.

Door de wet van 16 maart 1976 (B.S. 15 april 1976) die na een lange lijdensweg door het parlement kwam — werd hierin verandering gebracht (voor een bespreking van deze wet zie 'Fiskofoon', 1976, blz. 42, J. Uyttersprot).

Degenen die een bezwaar indienden kunnen nu kennis nemen van de stukken van de betwisting (art. 275, 3, W.I.B.).

Niettemin oordeelt de administratie erover of een stuk betrekking heeft op de betwisting.

Dit betekent niet dat ze de handen volledig vrij heeft: ze moet steunen op de feiten en op de resultaten van haar eventuele onderzoeken. Het zijn deze die ze aan het oordeel van de rechter moet kunnen overleggen om haar aanspraken waar te maken.

Hoofdstuk I.

HET ONDERZOEK

De administratie kan zichzelf op verschillende manieren, via haar onderzoeksbevoegdheid, bewijzen-overtuigingsstukken verschaffen.

1. BIJ BELASTINGPLICHTIGE ZELF

De administratie kan de belastingplichtige opleggen — zonder verplaatsing zegt art. 221 W.I.B. — haar alle boeken en bescheiden voor te leggen om het bedrag van zijn belastbare inkomsten te bepalen. De administratie oordeelt eigenmachtig welke inlichtingen zij nuttig acht en wil kennen; niet de belastingplichtige. Nochtans mogen enkel de stukken gevraagd worden welke noodzakelijk zijn om dat bedrag te bepalen. Daarnaast kan zij ook mondelinge inlichtingen vragen. Bovendien is de administratie gemachtigd schriftelijke inlichtingen te vorderen van de belastingplichtige (art. 223 W.I.B.).

(2) CLAEYS BOUUAERT I., o. c., blz. 150.

De sanctie op het niet naleven van deze bepalingen is de aanslag van ambtswege, waarbij de bewijslast wordt omgekeerd. Opmerkelijk is dat art. 223 W.I.B. bepaalt dat de bekomen inlichtingen kunnen ingeroepen worden met het oog op het belasten van derden.

De administratie kan de kennisgevingen die door de financiële instellingen aan de belastingplichtige worden verstrekt, vragen (3). Speciaal aandacht verdient art. 225 W.I.B. dat natuurlijke of rechtspersonen verplicht aan de ambtenaar, voorzien van een aanstellingsbrief en met een onderzoek belast, toegang te verlenen. Dit met het oog op de toepassing van de personenbelasting, de vennootschapsbelasting en de belasting der niet-verblijfhouders.

Art. 225 W.I.B. stelt de toegang tot de lokalen niet in met het oog op de toepassing van de rechtspersonenbelasting. Nochtans gebeurt het meermalen dat een V.Z.W. handelt drijft en zich met winstgevende activiteiten bezig houdt. In een dergelijk geval wordt op fiscaal gebied de formele structuur van de V.Z.W. doorbroken voor de toepassing van de vennootschapsbelasting in plaats van de rechtspersonenbelasting. Logischerwijze volgt hieruit dat de administratie in een dergelijk geval toegang heeft tot de lokalen, onder de voorwaarden van art. 225 W.I.B., vermits het voorwerp van onderzoek dan zal gaan over de toepassing van de vennootschapsbelasting.

De bewijskracht van de boekhouding

Een boekhouding kan inzake directe belastingen een vrij grote rol spelen, vooral wanneer ze onregelmatig gehouden is. Dit is geenszins een *contradictio in terminis*: het is dan dat de administratie kan belasten op tekenen en indiciën (art. 247 W.I.B.) en door vergelijking met ten minste drie andere belastingplichtigen (art. 248 W.I.B.). Eens dat de administratie een boekhouding verwerpt wegens onregelmatigheid is het niet haar plicht deze te verbeteren (4). Opdat een belastingplichtige zijn boekhouding kan aanvoeren is het nodig dat deze regelmatig gehouden is en bovendien moeten de posten kunnen verantwoord worden door rechtvaardigende stukken (5). Daaruit volgt dat een boekhouding, hoewel gehouden volgens de bepalingen van het Wetboek van Koophandel, in fiscale zaken niet a priori bewijskrachtig is. De vermeldingen die erin voorkomen dienen juist en oprecht te zijn.

Wellicht zal de administratie dezelfde houding (regelmatige boek-

(3) Cass. 17 juni 1969, *Arr. Cass.*, 1969, 1037.

(4) Luik, 19 mei 1969, *Bull. Bel.*, 1969, nr. 473, blz. 1220.

(5) *Fisc. Doc. Vandewinckele*, V, nr. 5179.

houding, door verantwoordingselementen gestaafd) blijven aannemen tegenover de gemoderniseerde boekhoudingen, gehouden volgens de wet van 17 juli 1975.

2. BIJ DERDEN PRIVE-PERSONEN (NATUURLIJKE OF RECHTSPERSONEN, VERENIGINGEN ZONDER RECHTSPERSONLIJKHEID)

a. Principe

Art. 228 W.I.B. bepaalt dat de administratie — 'wat een bepaalde belastingplichtige betreft, geschreven attesten (mag) inzamelen, derden horen, een onderzoek instellen... alsook van vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid alle inlichtingen vorderen die zij nodig acht om de juiste heffing van de belasting te verzekeren'.

Art. 229 W.I.B. bepaalt dat de administratie 'van natuurlijke of rechtspersonen alsook van vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, ... voor alle of een deel van hun verrichtingen of activiteiten de overlegging mag vorderen van inlichtingen slaande op elke persoon of groep van personen, zelfs niet met name aangeduid, met wie zij rechtstreeks of onrechtstreeks in betrekking zijn geweest uit hoofde van die verrichtingen of activiteiten'.

Als voorbeeld van dit laatste kan dienen, de inlichtingen welke de administratie kan vorderen van een verzekeringsmaatschappij nopens de eventuele abonnementen bij de advocaten die zij in een bepaald gebied heeft.

Tenslotte kan de administratie de juistheid van de inlichtingen nagaan (art. 230 W.I.B.).

b. Historiek

De uitgebreide bevoegdheden die de administratie put uit de artt. 228/229 W.I.B. bezat ze vroeger, onder het regime van de samengeschakelde wetten op de inkomstenbelasting ook. Evenwel konden ze slechts gelden indien de belastingplichtige een bezwaarschrift had ingediend (6). Nu zijn ze in die zin veralgemeend, dat de administratie het initiatief kan nemen om inlichtingen bij derden te gaan inzamelen, zonder dat een bezwaarschrift van de belastingplichtige nodig is.

Op 7 mei 1959, werd bij K.B. een Commissie voor de hervorming van de fiscale procedure geïnstalleerd, in de wandeling de Com-

(6) VAN HOUTTE, J., *Beginselen van Belgisch belastingrecht*, Gent, 1966, 2 dln., blz. 496.

missie Ganshof van der Meersch, naar haar voorzitter genoemd. Toen het wetsontwerp, dat ons tegenwoordig wetboek van inkomstenbelastingen uitmaakt, werd neergelegd, waren de werkzaamheden van de Commissie niet volledig beëindigd (de commissie nam, na een incident, ontslag. - Parl. Doc. Kamer, 61-62, Nr. 264). Wat het onderzoek bij derden betreft, had de Commissie voorgesteld, de bestaande situatie, zoals neergeschreven in de gecoördineerde wetten, te handhaven (7).

Het wetsontwerp, dat het onderzoek bij derden aanmerkelijk gemakkelijker maakte, week dus af van het voorstel van de Commissie, en werd door het parlement aangenomen.

Op verschillende artikelen werden amendementen ingediend, ten einde de positie van de belastingplichtige, qua bewijsvoering te verlichten en zo dichter bij de voorstellen van de Commissie te komen. Deze amendementen werden steevast afgewimpeld, met de stellige belofte, dat de regering binnen korte tijd een nieuw wetsontwerp zou indienen, inzake de procedure en sanctionering. Voorlopig wenste de regering dat haar huidige wetsontwerp zou aangenomen worden.

Men zat dus met een oude wet ; de voorstellen van de Commissie ; het daarbij afwijkende wetsontwerp, en de stellige belofte van een nieuw wetsontwerp.

Door de wet van 16 maart 1976 tot wijziging van de rechtspleging betreffende geschillen inzake directe belastingen (nochtans voortvloeiende uit een wetsvoorstel en niet uit een wetsontwerp) is de toestand van de belastingplichtige merklijk ten gunste geëvolueerd.

c. Toepassing

Een eerste vraag die zich opdringt is of de administratie haar onderzoeksbevoegdheid bij derden ook mag uitbreiden tot de financiële instellingen : het bankgeheim dus. Het antwoord hierop is negatief. In het derde luik zal gehandeld worden over de inlichtingen die de administratie kan nemen bij de openbare overheden. Art. 235, § 2 W.I.B. bepaalt echter dat ze geen inlichtingen kan nemen bij de kredietinstellingen en -organismen, noch op het Bestuur der Postchecks wat de financiële verrichtingen binnen het kader van hun bedrijvigheid betreft.

Indien men de artt. 228 en 229 W.I.B. op extensieve wijze zou interpreteren zodat onder de derden (privé-personen) ook de privé-instellingen vielen, die een beroep doen op de spaarders, zou dit een onrechtmatige bevoordeling van de parastatale instellingen uitmaken.

(7) Parl. Doc. Kamer 61-62, nr. 264, bijlage II, blz. 79.

Niettemin zit er een angeltje in de boven geschetste regeling. Indien de belastingplichtige een bezwaarschrift indient is de administratie gerechtigd, in het kader van dat bezwaarschrift, « van de kredietinstellingen of -organismen en van het Bestuur der Postchecks alle inlichtingen (te) vorderen waarvan zij kennis hebben en welke nuttig kunnen zijn » (art. 275 W.I.B.).

Het recht om derden te horen en een onderzoek in te stellen mag slechts uitgeoefend worden door een ambtenaar met een graad, hoger dan die van controleur (art. 228 W.I.B.). Vragen om inlichtingen door een controleur aan derden vallen hier niet onder (8).

3. BIJ OPENBARE DIENSTEN, INSTELLINGEN en ORGANISMEN (art. 235 WIB.)

De administratie kan inzage vorderen van wat zij nodig acht bij « de bestuursdiensten van de staat ». Het betreft hier bijvoorbeeld de ministeries. Ook andere diensten komen uiteraard in aanmerking (zie bij authentieke akte).

Een voorbeeld zal deze onderzoeksbevoegdheid duidelijk maken. Men veronderstelt een landbouwer die in zijn bedrijf een investering doet en hiervoor een lening afsluit tegen een rentevoet van 10 %. Onder bepaalde voorwaarden kan men genieten van een tussenkomst van het L.I.F. (landbouwinvesteringsfonds) dat bv. 5 % bijpast. De landbouwer moet dus uit eigen middelen nog 5 % betalen.

De ambtenaren van de administratie hebben het recht inlichtingen te vorderen bij het landbouwinvesteringsfonds teneinde na te gaan of er — als de landbouwer de intresten van zijn bruto-bedrijfsinkomsten aftrekt — geen tussenkomst van laatstgenoemde instelling was.

Ook van de parketten en de griffies van de hoven en van alle rechtscolleges (dus ook van de administratieve) mogen inlichtingen gevorderd worden, van welke gegevens, met betrekking tot de rechtspleging, slechts na verlot van de procureur-generaal of de auditeur-generaal, inzage mag verstrekt worden (art. 235, § 1 W.I.B.) (9). Dit kan bijvoorbeeld belang hebben bij de vorderingen inzake onderhoudsgeld.

Art. 235, § 2 W.I.B. bepaalt dat de onderzoeksrechten van de administratie zich niet uitstrekken tot het Nationaal Instituut voor de Statistiek, en het Economisch en Sociaal Instituut voor de middenstand, voor wat de individueel verkregen inlichtingen betreft.

(8) Cass. 17 maart 1970, *Arr. Cass.*, 1970, 680.

Parl. Vr. Senaat 73-74, blz. 705.

(9) Cass. 11 april 1973, *Arr. Cass.*, 1973, 801.

Evenmin mogen inlichtingen gehaald worden bij de kredietinstellingen en -organismen of het Bestuur der Postchecks met betrekking tot de financiële verrichtingen binnen het kader van hun bedrijvigheid (zie vroeger).

4. EEN ALLESZINS MERKWAARDIG ARTIKEL : art. 240 WIB

De belasting of de aanvullende aanslag — als bijvoorbeeld het belastbaar inkomen hoger zou zijn dan aangegeven — « mag, gedurende drie jaar met ingang van 1 januari van het aanslagjaar waarvoor de belasting is verschuldigd (gevestigd worden) (art. 259 W.I.B.). In bepaalde gevallen kan deze termijn met twee jaar verlengd worden.

De rechten van onderzoek, zoals die hierboven beschreven zijn mogen door de administratie verricht worden, gedurende de eerste periode van drie jaar, zonder dat aan de belastingplichtige van dit aan de gang zijnde onderzoek kennis moet gegeven worden. Voor de tweede termijn van twee jaar moet aan de belastingplichtige wel kennis gegeven worden van het onderzoek.

Een voorbeeld zal dit verduidelijken : bedrijfsinkomsten worden door een belastingplichtige genoten in 1976. Het onderzoek kan zich uitstrekken over 1 januari tot en met 31 december 1976, zijnde het belastbare tijdperk (K.B. 4 maart 1965, art. 164 W.I.B.) en vanaf 1 januari 1977 (aanslagjaar) tot 31 december 1979. Eventueel ook nog tot 31 december 1981 (zie hoger).

Tot 31 december 1979 kan dit onderzoek uitgevoerd worden zonder dat de belastingplichtige ervan in kennis wordt gesteld.

Logischerwijze dient een uitzondering gemaakt te worden voor de onderzoeksmaatregelen die de administratie treft — onder de vorm van een getuigenverhoor —, en waar de belastingplichtige, bij aangetekende brief moet verwittigd worden (art. 232 W.I.B.) om dit verhoor bij te wonen. In het andere geval zou art. 232 W.I.B. alle zin verliezen.

Overigens is het getuigenverhoor eerder uitzonderlijk en wordt quasi enkel toegepast als de belastingplichtige de schriftelijke inlichtingen betwist (10).

Een zekere analogie met het strafrecht waar het onderzoek in beginsel ook geheim is, valt niet te ontkennen. Geldt hier bovendien niet het tegen ons fiscaal systeem opgeworpen feit dat de belastingplichtige een zekere hardheid meent te ondervinden in zijn contact met de administratie en waardoor mede de belastingdruk psychologisch als zwaar wordt ervaren ? (11)

(10) *Commentaar Inkomstenbelastingen 232/2.*

(11) VANISTENDAEL, F., *Het verschijnsel belastingontduiking*, in *Jura Falconis*, 73-74, blz. 45.

Hoofdstuk II.

HET BEWIJS

A. ALGEMEEN

De belastingplichtige dient zijn aangifte, die een vermoeden van juistheid draagt, in (12).

Als de administratie dit cijfer onjuist bevindt, moet ze het echter niet als grondslag nemen (art. 245 W.I.B.).

Ze moet dan aantonen dat het cijfer onjuist is (13), met de hieronder besproken bewijsmiddelen.

De bewijslast wordt omgekeerd — en rust op de belastingplichtige, als hij van ambtswege belast wordt (art. 257 W.I.B.).

Men wordt van ambtswege belast, als men geen aangifte indient, of de gevraagde inlichtingen niet geeft, of geen antwoord binnen de termijnen. De administratie is dan niet verplicht van ambtswege te belasten : ze kan het (art. 257 W.I.B.).

B. DE BEWIJSMIDDELEN VAN DE ADMINISTRATIE

Art. 246 W.I.B. « Ter bepaling van het bestaan en van het bedrag van de belastingschuld kan de administratie alle door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen aanvoeren, met uitzondering van de eed » (14).

1. De gewone bewijsmiddelen

a. *De authentieke akte*

Als voorbeeld kan het volgende dienen : een ouder persoon verkoopt zijn aanzienlijke eigendommen aan een derde tegen een lijfrente, jaarlijks te betalen,

Registratierechten worden geheven bij aanbieding van de akte bij de ontvanger. De akte wordt overgeschreven ten kantore van de hypotheekbewaarder. Elke ambtenaar van een fiscaal staatsbestuur nu, is van rechtswege gemachtigd alle inlichtingen te nemen ten einde de juiste belastingheffing te verzekeren, ook van andere belastingen.

(12) VAN HOUTTE, J., o. c., blz. 488.

Prof. Claeys Bouuaert behoudt dit vermoeden van juistheid voor aan de gecontroleerde aangifte ; CLAEYS BOUUAERT, I., o. c., blz. 161.

(13) *Commentaar Inkomstenbelastingen*, deel 12, 245/4.

(14) We gaan niet in op het nut van deze bepaling. Hiervoor zij verwezen naar Prof. CLAEYS BOUUAERT, o. c., blz. 153, waaruit we citeren : « Ze (deze bepalingen) zijn nutteloos omdat, ook indien ze niet bestonden, de administratie van dezelfde bewijsmiddelen gebruik zou maken. »

Ook staan — luidens art. 243 W.I.B. — de inlichtingen die een belastingambtenaar van een bepaald bestuur bekomen heeft, ter beschikking van zijn collega's uit andere besturen (15). Eenvoudiger uitgedrukt betekent dit dat een ambtenaar der directe belastingen bij zijn collega's uit de registratie bv. het bedrag der lijfrente kan te weten komen.

De ambtenaar oordeelt eigenmachtig welke stukken hij wil zien. Hij is ook gemachtigd inzage te nemen in de overgeschreven akte ten kantore van de hypotheekbewaarder (art. 235, § 1 W.I.B.).

Voor zover hij de bovenstaande inlichtingen bekomen heeft in het kader van zijn functie, mag hij er gebruik van maken. Het bestaan zelf van de belastingschuld dient de ambtenaar niet meer te bewijzen: de authentieke akte levert een volledig bewijs (art. 1319 B.W.).

Dit artikel, dat weliswaar enkel de bewijskracht tussen partijen viseert, heeft de facto dezelfde uitwerking tegen derden (tot betichting van valsheid).

De administratie moet nochtans, indien ze het bedrag der belastingschuld betwist; ze meent bv. dat de lijfrente hoger ligt dan in de akte aangegeven — niet overgaan tot de betichting van valsheid. Ze is zelfs niet verplicht het tegenbewijs door louter geschriften te leveren, maar mag, met uitzondering van de eed, de onjuistheid met alle middelen bewijzen (zie ook rechtspraak bij onderhandse akte).

Men mag, qua authentieke akten, uiteraard kiezen voor de vorm die men wil; als men alle rechtsgevolgen aanvaardt. De administratie bestrijdt in casu de inhoud van de akte, datgene wat partijen verklaard hebben, hetgeen vermeldingen zijn die niet door authenticiteit gedekt zijn (16).

Art. 1341 B.W. verzet zich tegen het getuigenbewijs tegen en boven de inhoud van de akten (ook onderhandse). Dit artikel geldt evenwel echter enkel tussen de partijen; niet tegenover derden. Hier situeert zich mede uiteraard de discussie — waarover verder — of de administratie een derde is. Ontkent men dit ten enen male, dan moet, in gans het domein van het fiscaal recht — de administratie als niet-derde worden aangemerkt. Men dient dan consequent te zijn en het getuigenbewijs, ingeroepen door de administratie — in het kader van art. 1341 B.W. —, onontvankelijk te verklaren. Evenzo de gewone vermoedens, die enkel toegelaten zijn in de gevallen waar getuigenbewijs geoorloofd is, tenzij tegen een akte wordt opgekomen uit hoofde van arglist of bedrog (art. 1353).

(15) VAN HOUTTE, J., o. c., blz. 481.

(16) DEKKERS, R., *Handboek van Burg. Recht*, Brussel, 1971, II, blz. 366.

b. De onderhandse akte

Als de administratie een derde is kan zij, zoals hierboven gezegd, het tegenbewijs met alle middelen leveren (17).

Een belangrijk punt is de vaste datum van de akte tegenover derden; art. 1328 B.W. Dit biedt meteen de gelegenheid even uit te wijden over de rechtspositie van de administratie — derde of niet — aan de hand van art. 1328 B.W.

Derden in de zin van dit artikel zijn al degenen wier rechten door een valse datum gevaar zouden lopen (18).

Prof. Baron Van Houtte maakt een onderscheid naargelang de administratie optreedt als vestiger der belasting — waarbij ze geen derde is — en als inner der belasting — waarbij ze wel een derde is (19).

Adv. Gen. Louveaux meent dat dit onderscheid, m.b.t. het eerste, dubbelzinnig is, vermits de administratie nergens partij is bij de akte (20).

Indien aan de voorwaarden van art. 1328 B.W. voor het verkrijgen van een vaste datum niet voldaan is, kan de administratie de datum die de partijen aan de akte gaven, accepteren of verwerpen. Als zij de datum verwerpt moet ze het tegenbewijs leveren.

Een voorbeeld kan dit wellicht verduidelijken. Veronderstel een eigenaar van onroerende goederen die op 1 jan. 1977, een van zijn huizen, dat sedert een paar jaar onbewoond was, verhuurt. Er wordt een onderhands geschrift opgemaakt dat niet geregistreerd was. Gesteld nu dat de situatie op de immobiliënmarkt zo was dat bepaalde typen van huizen, zoals dat van de verhuurder, druk gezocht waren zodat het bijzonder onwaarschijnlijk lijkt dat juist dit huis onverhuurd was gebleven vóór 1 jan. 1977.

De administratie beweert dat het huis sedert 1 jan. 1975 verhuurd was.

Als ze een derde is kan ze zich beroepen op art. 1328 B.W. en de datum der partijen zonder meer afwijzen. Als ze geen derde is moet ze, om de datum te verwerpen, bewijzen dat hij vals is.

We citeerden bovengenoemd Prof. Baron Van Houtte die het onderscheid maakt: de administratie als vestiger der belasting (geen derde) en als inner de belasting (wel een derde) (21).

(17) Cass. 18-6-68, *Arr. Cass.*, 1968, 1273 (2 arresten) en *Rev. Fisc.*, 1968, 570./Cass. 17-12-68, *Arr. Cass.*, 1969, 387./Cass. 15-4-69, *Arr. Cass.*, 1969, 769.

(18) DEKKERS, R., o. c., blz. 378.

(19) VAN HOUTTE, J., o. c., blz. 51 e.v.

(20) LOUVEAUX, C.L., *La preuve en matière d'impôts directs*, Brussel, 1970, blz. 31.

(21) Zie voetnoot 19.

Advocaat-Generaal Louveaux omschrijft het onderscheid als volgt : « ... il faut entendre par les tiers visés par cette disposition les ayants cause particuliers à l'acte qui invoque contre un de ses auteurs un droit propre qu'elle tient soit d'un des signataires soit de la loi, ... L'état, lorsqu'il agit comme taxateur n'a donc pas qualité pour exiger que les actes qu'on lui oppose aient date certaine, mais il pourra prouver par toutes voies de droit que la date de cet acte est fausse » (22).

Prof. Cardyn meent evenzo dat de administratie als vestiger der belasting geen derde is in de zin van art. 1328 B.W. : « Il ne s'y trouve pas dans les cas où le droit privé a pris des mesures de protection spéciale des tiers, soit dans les situations envisagées, notamment par les art. ... 1328 ... du C.C. ... dans ces cas, le fisc, sans être plus partie ou ayant cause que tiers doit 'épouser la situation', de la partie éventuellement redevable de l'impôt, parce que, ainsi, il suit le principe de réalité qui l'oblige rationnellement, sauf dérogation formelle par la loi fiscale (23).

Ook prof. Tiberghien kwalificeert de administratie-vestiger als niet-derde (24).

Om te weten of de administratie als vestiger al dan niet derde is in de zin van art. 1328 B.W. moet de volgende vraag beantwoord worden : beschermt art. 1328 B.W. degenen wiens eis zeker en vaststaand is of ook hen die een potentiële eis kunnen hebben die nog niet bewezen is (in casu de administratie-vestiger) ?

Art. 1328 B.W. beschermt diegenen wiens eis bewezen is. De administratie heeft nog niet bewezen dat ze een zeker en vaststaand recht heeft, als vestiger.

Art. 1328 B.W. dient om het bestaande recht te beschermen, niet om het te bewijzen of te creëren.

Uiteraard blijft het de administratie vrij staan de valse datum met alle middelen te bewijzen. Indien haar dat gelukt kan de schuld als bewezen worden beschouwd.

c. *Getuigenbewijs*

Men kent ongetwijfeld de vuistregel van art. 1341 B.W. : beneden de 3.000 Fr. zijn getuigen toegelaten, boven 3.000 Fr. niet. Dit geldt evenwel slechts tussen partijen die een verbintenis willen bewijzen : niet voor derden.

Dit betekent dat derden — en de administratie is hier een derde —

(22) LOUVEAUX, C.L., o. c., blz. 32-33.

(23) CARDYN, Ch., « *Le fisc est-il un tiers ?* » in *Liber Amicorum Prof. Baron Van Houtte*, o. c., blz. 133.

(24) TIBERGHIE, A., *Handboek voor fiscaal recht*, Brussel, 1976, blz. 36.

wel het getuigenbewijs mogen hanteren waar partijen dit niet mogen.

Art. 232 W.I.B. vermeldt dat de belastingplichtige opgeroepen wordt om het getuigenverhoor bij te wonen. Ook het tegenbewijs is toegelaten. Art. 232 W.I.B. is echter tamelijk vaag. Er wordt veel aan de discretionaire macht van de administratie overgelaten.

Zo is er geen termijn bepaald waarop de belastingplichtige op voorhand moet verwittigd worden van het verhoor. Nochtans moet iemand die een verdediging wil voorbereiden over een voldoende termijn beschikken. Bovendien verplicht geen enkel artikel de administratie om de belastingplichtige op voorhand in te lichten over welke punten het verhoor zal gaan. Men vraagt zich af hoe iemand een zinnige verdediging kan voorbrengen over een ongekend punt (25).

Het getuigenverhoor wordt overigens weinig toegepast, en dan meestal nog als de belastingplichtige de schriftelijke inlichtingen betwist (26).

d. *De vermoedens*

Over de wettelijke vermoedens : zie verder.

Vermoedens zijn gevolgtrekkingen die de wet of de rechter afleidt uit een bekend feit om te besluiten tot een onbekend feit (art. 1349 B.W.).

De algemene bekendheid (bv. iedereen weet dat X begoed is), is geen vermoeden.

Een niet ondertekend geschrift kan doorgaan als vermoeden (27).

Ook een geschrift dat slechts van één contractpartij uitgaat (28).

Uiteraard is ook hier het tegenbewijs mogelijk : men kan tegen vermoedens inkomen met « afdoende gegevens » (29). De vraag blijft uiteraard open hoe men deze afdoende gegevens moet interpreteren. Betekent dit dat de belastingplichtige — wat vaak uiterst moeilijk zal blijken — het juiste bedrag van zijn inkomen moet bewijzen ? Meestal wordt het tegenbewijs hierdoor de facto onmogelijk.

We menen dat « afdoende » moet geïnterpreteerd worden als : « net voldoende om de vermoedens te ontcrachten ». Hetgeen dus betekent dat de belastingplichtige niet het juiste bedrag van zijn inkomsten moet aantonen.

(25) Parl. Hand. Kamer 1961-62, blz. 84 e.v.

(26) *Commentaar Inkomstenbelastingen* 232/2.

(27) *Commentaar Inkomstenbelastingen*, 246/49.

(28) Cass. 13 okt. 1970, *J.T.*, 1971, 150.

(29) *Commentaar Inkomstenbelastingen*, 246/46.

Vermoedens moeten aan bepaalde kwaliteiten voldoen : ze moeten « gewichtig, bepaald en met elkaar overeenstemmend » zijn (art. 1353 B.W.) (30). We menen dat ze deze drie kwaliteiten samen moeten bezitten.

Nochtans valt hier een spijtige rechtspraak te signaleren : waar de wet het duidelijk heeft over vermoedens — meervoudig — ; hetgeen nog versterkt wordt doordat ze « met elkaar overeenstemmend » moeten zijn, besliste het Hof van Cassatie dat één vermoeden voldoende was. We citeren : « Attendu que la preuve par présomption n'implique pas nécessairement des présomptions multiples, que l'art. 1353 du Code Civil exige seulement que, lorsqu'il y en a plusieurs, elles soient concordantes . . . (31). Men kan er begrip voor opbrengen dat de administratie het vaak moeilijk zal hebben bewijs in te zamelen tegen een bepaalde belastingplichtige. Toch menen we dat een meer restrictieve houding t.a.v. vermoedens op zijn plaats is, zeker in fiscale zaken waar het de belastingplichtige veelal moeilijk zal vallen tegenbewijs in te zamelen.

e. De bekentenis

De aangifte heeft enige kenmerken gemeen met de buitengerechtelijke bekentenis. Volgens Prof. Tiberghien heeft het het karakter van een buitengerechtelijke bekentenis (32). De aangifte kan echter door de administratie aanvaard worden of niet. Vergissingen in de aangifte kunnen door de belastingplichtige, mits hij dit bewijst, hersteld worden. Zo bindt de goedgekeurde balans van een vennootschap deze laatste tegenover de administratie zolang de onjuistheid ervan niet bewezen is (33).

Niettemin vertoont de aangifte ook tal van kenmerken die afwijkend zijn van de kenmerken van een (buitengerechtelijke) bekentenis : ze is bv. deelbaar.

Prof. Claeys Bouuaert noemt de aangifte enkel een door de wet opgelegde formaliteit, zonder enige bewijskracht op de datum van haar indiening. Wel eventueel later indien de partijen voor de rechter verschijnen (34).

We willen hier nog aan toevoegen dat een bekentenis in essentie vrij afgelegd wordt, zonder rechtstreekse of onrechtstreekse dwang.

(30) Luik, 21 feb. 1969, *A.F.T.*, 1969-70, 33 ; Luik, 5 mei 1972, *A.F.T.*, 1972, 143.

(31) Cass. 30 jan. 1962, *Pas.*, 1962, I, 630.

(32) VAN HOUTTE, J., o. c., blz. 459.

TIBERGHIE, A., o. c., blz. 190.

Fisc. Doc. Vandewinckele, V, nr. 5190/15.

(33) Cass. 28 juni 1973, *Arr. Cass.*, 1973, 1067.

(34) CLAEYS BOUUAERT, I., o. c., blz. 161.

Indien men de aangifte niet indient komt er een aanslag van ambtswege waarbij de bewijslast omgekeerd wordt: een onrechtstreekse sanctie. Ook hierin wijkt ze o.i. af van de gewone bekentenis.

Uiteraard zijn nog tal van andere bekentenissen, gerechtelijke of buitengerechtelijke mogelijk. Zo kan de belastingplichtige gewoon bekennen, indien de administratie de aangifte bestrijdt, dat de cijfers die de controleur in de plaats wil stellen, juist zijn.

Zoals vroeger opgemerkt moet een boekhouding regelmatig zijn om bewijskrachtig te zijn. Er is rechtspraak die ervan uitgaat dat indien de belastingplichtige op de aangifte zijn cijfers invult, in de kolom, bestemd voor hen die niet regelmatig boekhouden, dit een bekentenis inhoudt van de onregelmatigheid van zijn boekhouding (35).

f. De eed

Voor de administratie zijn alle bewijsmiddelen toegelaten behalve de eed (art. 246 W.I.B.). De fiscale wet bevat nochtans geen dergelijke restrictie voor de belastingplichtige. In principe kan men dus positief antwoorden op de vraag of de eed als bewijsmiddel toegelaten is ten voordele van de belastingplichtige. De realiteit noopt ons er echter toe deze vraag negatief te beantwoorden. Het is immers een van de kenmerken van de gedingbeslissende eed dat hij moet kunnen terugverwezen worden; een terugverwijzing die juist door de redactie van art. 246 W.I.B. onmogelijk gemaakt wordt.

Wat dan de ambtshalve opgelegde eed — art. 1357, 2° W.I.B. — betreft zouden we om bovenstaande reden (art. 246 W.I.B. enkel voor de administratie) positief willen antwoorden ten voordele van de belastingplichtige.

Nochtans dwingt ook hier de realiteit ons deze eed in de praktijk te verwerpen. Art. 1357, 2° B.W. spreekt over de eed die aan één der partijen wordt opgelegd. Dit betekent dat de rechter moet kunnen bepalen aan welke partij. Deze vrije keuze heeft hij — wegens art. 246 W.I.B. — niet meer.

g. De wettelijke vermoedens

Hier worden enkel besproken: het vermoeden van art. 247 W.I.B. (tekenen en indiciën), art. 248 W.I.B. (vergelijking met andere, soortgelijke belastingplichtigen) en art. 252 W.I.B. (het advies van de fiscale Commissie).

De administratie zal het — zoals hierboven gezegd — soms moeilijk hebben bewijs in te zamelen. Mede daarom zijn een aantal

(35) *Fisc. Doc. Vandewinckele*, V, nr. 5177.

« wettelijke vermoedens » geschapen die tot doel hebben haar taak te verlichten. We citeren : « Wettelijke vermoedens zijn er niet om de feiten te verdraaien : zij moeten integendeel de rechter helpen om een zekere moeilijkheid in de bewijsvoering uit de weg te ruimen en aldus op een meer veilige wijze de waarheid te bereiken » (36).

1. Art. 247 W.I.B. : Tekenen en indiciën

« Behoudens tegenbewijs mag de raming van de belastbare grondslag, zowel voor rechtspersonen als voor natuurlijke personen, worden gedaan volgens tekenen en indiciën waaruit een hogere graad van gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten. »

De facto houdt dit artikel een omkering van de bewijslast in, en verdraait dus het algemeen principe dat de bewijslast op de administratie rust (37). Mede daarom is het gevaarlijk dit artikel te pas en te onpas te hanteren ; het zou enkel mogen gebruikt worden waar andere onderzoeken op niets zijn uitgelopen maar waar niettemin bij de administratie de sterke overtuiging bestaat dat de werkelijke inkomsten hoger liggen dan de aangegeven. Deze overtuiging moet dan uiteraard gestaafd worden door de « tekenen en indiciën ». Dus enkel een toepassing van art. 247 W.I.B. in subsidiaire orde en niet op willekeurige wijze (38).

Wat kunnen nu tekenen en indiciën zijn waaruit een hogere graad van gegoedheid blijkt ? Volgens de administratie kan zulks blijken uit bezit, aankopen, beleggingen, aflossen van schulden, huishoudelijke uitgaven en zelfs voorafbetalingen (39). Nochtans met deze restrictie dat deze tekenen en indiciën moeten leiden naar een niet aangegeven inkomen. Dat betekent dat er geen ontduiking is als de belastingplichtige deze uitgaven (bv. auto-aankoop) bestrijdt door zijn kapitaal te verminderen. De belastingplichtige moet bewijzen dat het aangekochte goed betaald werd door bv. beleggingen te verminderen en niet uit inkomsten. Het argument van de belastingplichtige dat de financiering van de aankopen gebeurde met « liggend » geld, niet belegd, wordt niet aanvaard (40).

Dit betekent ook dat de administratie enkel het feit moet bewijzen dat er tekenen zijn die onverenigbaar zijn met de aangegeven inkomsten, en niet dat deze tekenen van gegoedheid naar alle waar-

(36) CLAEYS BOUUAERT, I., o. c., blz. 167.

(37) Brussel, 8 mei 1973, *Bull. Bel.*, 1973, nr. 512, blz. 2332.

(38) Luik, 5 mei 1972, *A.F.T.*, 1972, 144.

Brussel, 27 nov. 1974, *A.F.T.*, 1972, 218.

(39) *Commentaar Inkomstenbelastingen*, 247/11 tot 247/26.

(40) Brussel 23 april 1974, *Bull. Bel.*, 1974, nr. 523, blz. 2253.

schijnlijkheid voortkomen uit niet-aangegeven inkomsten (41). Het is aan de belastingplichtige te bewijzen dat dit niet het geval is. Een moeilijk probleem zal vaak in het tijdsverschil liggen.

De rechter moet uitmaken of de uitgaven bestreden zijn door inkomsten uit het belastbaar tijdperk of niet. De gewone vermoedens kunnen uiteraard ook bij deze tijdsbepaling een rol spelen (42). Het zou ook kunnen dat de uitgaven bestreden worden door niet-aangegeven inkomsten die evenwel al verjaard zijn.

Er valt nog op te merken dat zelfs een regelmatige boekhouding niet tegen het vermoeden van art. 247 W.I.B. kan bewijzen.

2. Art. 248 W.I.B. Vergelijking met soortgelijke belastingplichtigen

Als er geen bewijskrachtige gegevens (kunnen) zijn over inkomsten zoals bepaald in art. 20-1 en 3 W.I.B. worden de winsten bepaald in vergelijking met tenminste (!) drie soortgelijke belastingplichtigen (43).

Er kunnen ook forfaitaire grondslagen van aanslag gevestigd worden na overleg met de beroepsgroeperingen (bv. voor landbouwers). Niets verplicht echter de administratie — in individuele gevallen — zich te houden aan een forfaitaire aanslag die met de beroepsgroeperingen is overeengekomen.

Anderzijds is de administratie gerechtigd de aanslag te vestigen overeenkomstig de barema's die door haar in overleg met de beroepsgroeperingen zijn vastgesteld, zelfs indien de belastingplichtige deze barema's niet aanvaardt (44).

De belastingplichtige mag zelf het bewijs van zijn werkelijke inkomsten leveren en zich op die manier onttrekken aan de forfaitaire aanslag.

Indien de inkomsten bepaald worden in vergelijking met ten minste drie soortgelijke belastingplichtigen is de belastingplichtige zelf niet verplicht hiermede akkoord te gaan. Zo kan hij bv. de soortgelijkheid betwisten, en ook andere factoren aanvoeren zoals de ongunstige ligging van zijn bedrijf waardoor het a priori uitgesloten is dat zijn winsten hetzelfde peil kunnen bereiken als bij zijn concurrenten.

In principe zouden andere wijzen, die de belastingplichtige aanbiedt om tot de werkelijke inkomsten te komen, dus moeten onderzocht worden, vermits art. 248 W.I.B. enkel toepasselijk is bij gebreke aan bewijskrachtige gegevens.

(41) LOUVEAUX, C.L., o. c., blz. 57 die rechtspraak citeert.

(42) CLAEYS BOUUAERT, I., o. c., blz. 169.

(43) Luik, 5 april 1973, *Bull. Bel.*, 1973, nr. 511, blz. 2086.

(44) Luik, 4 maart 1974, *Bull. Bel.*, 1974, nr. 523, blz. 2252.

Niettemin is er tegengestelde rechtspraak aan te wijzen (45). De rechtspraak interpreteert zo, dat de wet voorziet in de vergelijking met de normale inkomsten van de belastingplichtigen en niet, met de inkomsten van belastingplichtigen die zich in gelijkwaardige voorwaarden bevinden (46).

Sedert de wet van 16 maart 1976 (zie Supra) kan, bij betwisting, de belastingplichtige kennis nemen van de vergelijkingspunten — (art. 275-3° W.I.B.) uiteraard met inachtneming van het fiscale geheim.

Reeds vroeger, bij de bespreking van de wet van 1962, was gewezen op de nadelen die aan een geheimhouding van de vergelijkingspunten verbonden waren (47).

De gegevens waarop de administratie kan steunen voor de vergelijking, zijn niet beperkt; er moet wel soortgelijkheid zijn.

Voor het bepalen van de bedrijfsuitgaven kan de administratie zich in principe niet beroepen op de vergelijking met soortgelijke belastingplichtigen. Een akkoord met de betrokken beroepsorganisaties zou hiervoor nodig zijn.

In de praktijk gebeurt de bepaling van de bedrijfsuitgaven wel op deze manier, hoewel geen enkele wettekst voorhanden is die zulks toelaat (48).

Hier valt ook een opmerkelijk arrest te signaleren: wanneer er een vergelijking is met soortgelijke belastingplichtigen om de bedrijfsverliezen te ramen (art. 43-2 W.I.B.), is dit een gewoon vermoeden, en niet het speciale vermoeden van art. 248 W.I.B. (49).

Indien de administratie meent het cijfer van de aangegeven inkomsten te moeten wijzigen deelt zij, met redenen omkleed, aan de belastingplichtige het cijfer mee dat zij in de plaats wil stellen (art. 251, § 1 W.I.B.).

Indien de belastingplichtige met de wijziging niet akkoord is, kan hij vragen dat het geschil aan de fiscale Commissie zou worden voorgelegd (voor samenstelling en werking van deze Commissie: zie K.B. 4 maart 1965, art. 147 e.v.) (50).

Er zijn twee mogelijkheden: ofwel is het advies van de Commissie gelijklopend met de nieuwe grondslag die de administratie in de

(45) Brussel, 30 sept. 1974, *Journ. Dr. Fiscal*, 1974-75, blz. 178.

(46) Luik, 24 maart 1972, *A.F.T.*, 1972, blz. 215.

(47) Parl. Hand. Kamer, 1961-62, blz. 80 e.v.

(48) CLAEYS BOUUAERT, I., o. c., blz. 169.

(49) Cass. 21 feb. 1974, *Arr. Cass.*, 1974, 693.

(50) Luik, 12 april 1972, *Rev. Fisc.*, 1972, blz. 350.

plaats meent te moeten stellen van de aangifte ; ofwel is het advies afwijkend.

In het eerste geval dient de belastingplichtige, indien hij dan een bezwaar indient, het juiste bedrag van zijn inkomsten te bewijzen, hetgeen veelal onmogelijk zal zijn (art. 253 W.I.B.). Bovendien wordt deze bepaling vrij restrictief geïnterpreteerd.

Terzijde kan opgemerkt worden dat, indien er een aanslag van ambtswege plaatsvindt, de belastingplichtige ook het juiste bedrag van zijn inkomsten moet bewijzen, indien hij met de aanslag niet akkoord is (art. 257 W.I.B.).

In het andere geval, indien het advies van de Commissie lager uitkomt dan het cijfer dat de administratie in de plaats van de aangifte wil stellen, rust de bewijslast, m.b.t. het verschil tussen het cijfer van de administratie en het advies van de Commissie, op de administratie.

Een voorbeeld kan dit verduidelijken : stel dat de aangifte 100.000 Fr. is (A). De administratie wil dit cijfer vervangen door 200.000 Fr. (B). Het advies van de Commissie is 170.000 Fr. (C). De bewijslast over de 30.000 Fr. rust op de administratie (B-C). Als de belastingplichtige bezwaar heeft tegen de 70.000 Fr. (C-A) dient hij het juiste bedrag van zijn inkomsten te bewijzen.

Twee belangrijke punten dienen even opgemerkt te worden : ten eerste is de fiscale Commissie géén rechtbank (51). Dit is belangrijk : er is dus ook geen vonnis dat in beroep kan gewijzigd worden.

De enige manier om, indien het advies overeenkomt met het door de administratie vooropgestelde cijfer, aan de voorgestelde aanslag te ontsnappen, is het juiste bedrag van de inkomsten te bewijzen. Uiteraard kan een advies ook nietig zijn om bepaalde redenen, zoals bv. indien een Commissielid met medebeslissende stem zijn verblijfplaats of hoofdinstelling niet zou hebben in het ambtsgebied van de controle (K.B. 4 maart 1965, art. 149), of wegens andere gebreken.

Het advies moet met redenen omkleed zijn, maar anderzijds is er — op de motivering — geen controle van de rechterlijke macht (52). Ten tweede geschiedt de werking van de Commissie tamelijk willekeurig. Art. 252 W.I.B. vermeldt dat het geschil aan de Commissie « kan » voorgelegd worden. In feite is het de administratie alleen die beslist of het geschil al dan niet aan de Commissie zal voorgelegd worden (53). Dit is belangrijk : als ze het niet aan de

(51) Luik, 21 feb. 1969, *A.F.T.*, 1969-70, blz. 33.

Luik, 5 mei 1972, *A.F.T.*, 1972, blz. 143.

(52) Zie vorige voetnoot.

(53) LOUVEAUX, C.L., o. c., blz. 72.

Commissie voorlegt is de belastingplichtige niet gehouden voor de rechter het 'juiste bedrag van zijn inkomsten' aan te tonen. Dit betekent dat de gewone bewijsmiddelen kunnen gehanteerd worden, wat het tegenbewijs gemakkelijker maakt.

Indien het geschil aan de Commissie is voorgelegd kunnen voor de rechter uiteraard de gewone bewijsmiddelen worden aangevoerd in zoverre ze leiden naar het juiste bedrag der inkomsten. De facto sluit men dus in dergelijk geval bewijsmiddelen uit.

Met andere woorden: op een indirecte manier kan de bewijsvoering van de belastingplichtige ernstig beperkt worden.

BESLUIT

Men kan niet ontkennen dat er in de onderzoeksbevoegdheden en bewijsmogelijkheden van administratie en belastingplichtige zekere tekortkomingen zijn. Een coherent geheel is het zeker niet. Hier en daar, waar de administratie in de bewijsvoering faalt, wordt vrij vlug naar de «harde» middelen gegrepen en zorgt een nieuw artikel in de wet ervoor dat de administratie in een — qua bewijsvoering — comfortabele positie wordt geplaatst door het scheppen van bepaalde wettelijke vermoedens (bv. art. 250 W.I.B.).

Vanuit een zekere machtspositie is men daar natuurlijk toe in staat: van een diepgewortelde bestuursethiek, getuigt het echter niet.

De belastingplichtige wordt te vaak in moeilijke situaties gedrongen: men denke slechts aan het «juiste bedrag van de inkomsten dat hij moet leveren als tegenbewijs bij een aanslag van ambtswege». Erg moeilijk!

Toch dient men anderzijds ook begrip op te brengen voor het standpunt van de administratie die wellicht het hoofd moet bieden aan talloze spitsvondigheden van de belastingplichtigen.

Men moet haar niet steeds de eerste steen werpen.

Het cruciale punt dient echter de rechtszekerheid te zijn. Waar tegenbewijs mogelijk is, mag men dit niet op een feitelijke manier quasi onmogelijk maken.

Het doel van dergelijk wetsontwerp is dan (uiteraard) niet, het moeilijk maken voor de administratie inzake onderzoek en bewijs, dan wel de normale bewijsdialoog tussen administratie en belastingplichtige te waarborgen.