

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

XIVe KAMER

A R R E S T

**nr. 257.969 van 22 november 2023
in de zaak A. 238.197/XIV-39.115**

In zake : XXXX
 bijgestaan en vertegenwoordigd door
 advocaat Michel Maus
 kantoor houdend te 8020 Oostkamp
 Hertsbergsestraat 4
 bij wie woonplaats wordt gekozen
 eveneens bijgestaan en vertegenwoordigd door
 advocaat Pieterjan Smeyers
 kantoor houdend te 1170 Brussel
 Vorstlaan 90

tegen :

de BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door
de minister van Financiën
Centrale Rechtskundige dienst FOD Financiën
North Galaxy - Toren B, 26ste verdieping
kantoor houdend te 1030 Brussel
Koning Albert II-laan 33, bus 15
alwaar woonplaats wordt gekozen

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 18 januari 2023, strekt tot de nietigverklaring van de beslissing van 21 november 2022 van de Cel Administratieve Sancties waarbij het verzoek tot kwijtschelding of vermindering van een administratieve sanctie overeenkomstig artikel 5 van de wet van 29 maart 2018 ‘tot uitbreiding van de opdracht en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst’, wordt afgewezen.

II. Verloop van de rechtspleging

2. De verwerende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en verzoeker heeft een memorie van wederantwoord ingediend.

Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een verslag opgesteld.

Verzoeker heeft een verzoek tot voortzetting van het geding en een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 4 oktober 2023.

Staatsraad Kaat Leus heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Alexia Cioffo, die *loco* advocaten Michel Maus en Pieterjan Smeyers verschijnt voor verzoeker, en attaché Selim Dedeli, die verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven.

Er is toepassing gemaakt van de bepalingen op het gebruik der talen, vervat in titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

III. Feiten

3.1. Verzoeker is restauranthouder en baatte twee restaurants uit te Brugge.

In februari 2021 heeft verzoeker zijn werkzaamheden in een van beide restaurants stopgezet.

3.2. Naar aanleiding van een fiscale controle van de aangifte in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2018, worden er onregelmatigheden vastgesteld, wat – op grond van artikel 226 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: het KB/WIB 92) – leidt tot een belastingverhoging van 50%, als sanctie voor de eerste overtreding in geval van onvolledige of onjuiste aangifte met het opzet de belasting te ontduiken.

Verzoeker heeft hiertegen een bezwaarschrift ingediend, wat door de fiscale administratie gedeeltelijk is ingewilligd met een beslissing van 12 augustus 2021. Wel meent het fiscaal bestuur dat er een oogmerk bestaat om de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken en wordt de belastingverhoging van 50% toegepast.

3.3. Met een brief van 11 januari 2022 vraagt verzoeker aan de fiscale bemiddelingsdienst om de door de fiscale overheid (bij wijze van sanctie) opgelegde belastingverhoging kwijt te schelden, minstens te verminderen.

3.4. Bij een aangetekende brief en e-mail van 21 november 2022 deelt de verwerende partij mee dat de aanvraag van verzoeker wordt afgewezen op grond van de volgende overwegingen:

“[...]

REDEN(EN) VAN DE AFWIJZING VAN HET VERZOEK OM KWIJTSCHELDING

I. Voorafgaande opmerking

Een verzoekschrift om kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes, ingediend bij de Cel administratieve sancties (CAS), moet worden beschouwd als een genadeverzoek. Hierbij verduidelijkt de aanvrager, los van elk fiscaal geschil, zijn persoonlijke of financiële toestand die hem niet meer toelaat om de toegepaste administratieve sancties te betalen.

Het verzoekschrift om kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes mag geenszins aanzien worden als een tweede

geschillenronde waarbij verzocht wordt om de opgelopen administratieve sancties opnieuw te onderzoeken onder het motief dat de fiscale situatie onjuist beoordeeld werd door de administratieve overheid of door de rechter.

Bijgevolg wordt de vraag of de administratieve sancties terecht of onterecht werden toegepast, in het kader van het genadeverzoek, niet behandeld.

De beslissing van de CAS wijzigt dus geenszins de beslissing waarbij de belastingplichtige een administratieve sanctie heeft opgelopen; zij verleent eenvoudigweg om billijkheidsredenen (humanitaire, sociale, financiële, ...) een gehele of gedeeltelijke ontheffing van de uitvoering van een aan de belastingplichtige opgelegde geldelijke sanctie. De belastingverhoging of de administratieve boete, blijft weliswaar op zich bestaan, maar de uitvoering ervan wordt niet meer door de fiscale administratie voortgezet.

II. Omstandigheden voorafgaand aan het verzoekschrift

De belastingplichtige is restauranthouder. Ingevolge een fiscale controle van de aangifte in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2018 worden de belastbare nettowinsten aanzienlijk verhoogd wegens het herhaaldelijk onvoldoende inschrijven van de ontvangsten in het dagontvangstenboek, dit na vergelijking met de ontvangsten op de bankrekening.

Er werd een belastingverhoging toegepast van 50%, zoals voorzien als sanctie voor de eerste overtreding in geval van 'onvolledige of onjuiste aangifte met het opzet de belasting te ontduiken'.

Tegen de gevestigde belasting onder artikel 600.001.978 van het aanslagjaar 2018 in de personenbelasting werd een bezwaarschrift ingediend, dat gedeeltelijk werd ingewilligd. De belastingverhoging van 50% werd evenwel behouden, doch na de ontheffing van een bedrag van 822,59 euro werd het bedrag van de belastingverhoging herleid tot 6.088,60 euro.

Tegen deze beslissing werden geen gerechtelijke stappen ondernomen.

III. Motivering van uw verzoekschrift

Vooreerst wordt verwezen naar de precaire financiële situatie ten gevolge van de langdurige coronacrisis. Eén van de restaurants van de belastingplichtige is inmiddels gesloten. Indien hij de boete dient te betalen zou hij genoodzaakt zijn om de resterende horecazaak ook te sluiten.

Midden in het onderzoek door de fiscale administratie is er op 9 maart 2019 brand ontstaan in zijn restaurant waardoor deze zaak ook (tijdelijk) gesloten diende te worden. Het niet antwoorden op de vraag van 4 april 2019 was geenszins met de intentie de belasting te ontduiken, maar enkel omdat cliënt verwikkeld was in het herstellen van zijn zaak die een enorme brandschade opliep.

Er wordt eveneens aangehaald dat de belastingplichtige medewerking heeft verleend aan het fiscaal onderzoek, o.a. door eind 2018 zijn boekhouding zelf binnen te brengen bij de administratie.

Als de boete volledig behouden zou blijven zal de belastingplichtige genoodzaakt zijn om zijn zaak te sluiten en te verkopen, aangezien zijn financiële situatie hem niet toelaat het volledige bedrag van de gevestigde aanslag te voldoen.

Daarom wordt gevraagd om de belastingverhoging kwijt te schelden, minstens te willen verminderen.

IV. Standpunt van de CAS

In het verzoekschrift verwijst de mandataris naar de brand waardoor het [eerste] restaurant' [...] op 9/03/2019 werd getroffen, waardoor dit (tijdelijk) diende te sluiten. Hij stelt dat naast de administratie en de renovatiewerken die dienden te gebeuren deze brand ook een zware impact heeft gehad op de financiële situatie van de belastingplichtige door het verlies aan inkomsten tijdens de sluitingsdagen, die niet werden gecompenseerd. Doordat de cliënt reeds verwikkeld was in het

herstellen van zijn zaak die enorme brandschade had opgelopen, werd niet geantwoord op de vraag van 4/4/2019 vanuit de fiscale administratie.

De brand in het restaurant heeft ongetwijfeld een impact gehad op de belastingplichtige, maar uit een persartikel van 28/03/2019 blijkt dat het restaurant na iets meer dan twee weken reeds terug geopend was. Het inkomstenverlies werd aldus beperkt tot ongeveer twee weken, waarbij uit hetzelfde artikel bovendien blijkt dat het cliënteel in het tweede restaurant [...] werd opgevangen.

Het [eerste] restaurant [...] was op woensdag 27/03/2019 reeds opnieuw geopend. De bewering van de mandataris dat de cliënt verwikkeld was in 'het herstellen van zijn zaak die enorme brandschade had opgelopen' en dat daardoor niet werd geantwoord op de vraag van 4/4/2019 vanuit de fiscale administratie kan dan ook niet als een valabel argument beschouwd worden.

Ingevolge de wettelijke samenwoning werd de belasting in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2018 gevestigd op naam van beide partners, [verzoeker] en mevrouw [W.] [...]. Het onderhavig verzoekschrift om kwijtschelding werd enkel ten name [verzoeker] ingediend aangezien de gevestigde belastingaanslagen inclusief de belastingverhoging in hoofde van een inkomstenverhoging in zijn hoofde werden doorgevoerd.

Mevrouw [W.] is volledig eigenaar van het onroerend goed gelegen te [...], nadat [verzoeker] op 2/05/2011 afstand heeft gedaan van zijn aandeel ten voordele van haar (de andere helft heeft ze verworven door aankoop op 23/08/2005).

In dit gebouw was [het tweede restaurant] gevestigd, waarvan de uitbating in februari 2021 door [verzoeker] noodgedwongen werd stopgezet. Dit heeft op 9/11/2021 geleid tot een overeenkomst voor de verbreking van de handelshuur met dading/handlichting tussen beide partners met mevrouw in de hoedanigheid van verhuurder en mijnheer als huurder van het handelspand.

De handelshuurovereenkomst werd met ingang van 1/1/2012 voor een periode van 18 jaar afgesloten voor een maandelijkse huur van 1.300 euro. Op 3 maanden na werd geen beroepshuur betaald.

In de voormelde overeenkomst wordt het geschil beslecht. Mevrouw [W.] heeft recht op de niet betaalde huurgelden (in de overeenkomst bepaald op 141.900 euro). Daar tegenover staat dat [verzoeker] niet werd vergoed voor de afstand van zijn aandeel van het handelspand (75.000 euro, vermeerderd met de intresten tot een bedrag van 133.374,22 euro).

Na deze berekening wordt het verschil/saldo door de verhuurder kwijtgescholden als tegemoetkoming voor de COVID-19 pandemie (waarvoor mevrouw een belastingkorting kan bekomen mits de schriftelijke overeenkomst uiterlijk op 15 november 2021 aan de administratie wordt bezorgd, hetzij 6 dagen na de datum van de overeenkomst). Er werd handlichting gegeven van de inschrijving van de schuld van mevrouw t.o.v. [verzoeker].

Uit de overeenkomst blijkt bovendien dat de verhuurder (mevrouw dus) voor eigen rekening en/of voor rekening van een bestaande of nog op te richten vennootschap verbouwingswerken heeft uitgevoerd in dit pand vanaf 14/03/2020, m.a.w. ruim voorafgaand aan de noodgedwongen sluiting 5/13 in februari 2021 door mijnheer. Vanaf 1 april 2022 is [het tweede restaurant] terug geopend, nu uitgebaut door mevrouw [W.] samen met de oudste zoon [M.]. Hiervoor werd door beiden op 9/11/2021 de BV [L.] opgericht waarbij zij als bestuurders van de nieuwe vennootschap werden aangesteld. [Verzoeker] werd niet betrokken in de oprichting van de nieuwe vennootschap.

Al deze elementen (met uitzondering van de effectieve openingsdatum van [het tweede restaurant]) waren bekend bij de mandataris op het moment dat het verzoekschrift op 11 januari 2022 werd ingediend, maar worden niet vermeld in het verzoekschrift. Integendeel wordt het gegeven dat één van beide restaurants van de

belastingplichtige werd gesloten zelfs als argument aangevoerd om de kwijtschelding te verkrijgen, terwijl de partner elf maanden voor de sluiting reeds bezig was met de verbouwingen en inmiddels het restaurant onder dezelfde naam terug opende. Nadat reeds eerder diende vastgesteld te worden dat de brand niet als reden kon worden aangehaald als verantwoording voor het niet antwoorden op de toegezonden vraag om inlichtingen, dient nu ook te worden vastgesteld dat de in het verzoekschrift geschetste omstandigheden aangaande de noodgedwongen sluiting van het tweede restaurant niet overeenkomen met de hierboven vermelde vaststellingen.

De aandacht wordt erop gevestigd dat de belastingverhoging betrekking heeft op de personenbelasting gevestigd op basis van de inkomsten van het jaar 2017. Tijdens het inkomstenjaar 2017 werden de ontvangsten herhaaldelijk onvoldoende ingeschreven, waarna het bedrag van de aangekochte drank en eetwaren met 40.000 euro werden verminderd teneinde het resultaat op te smukken. Deze handelswijze kan niet worden beschouwd als enkele fouten in de boekhouding, maar betreft een bewuste keuze om belastingen te ontduiken. Voor de samenhangende btw-schuld die werd betekend bij proces-verbaal van 26/09/2019, werd een evenredige boete *a rato* van 200% opgelegd. Tegen deze btw-schuld werd door u een vordering ingesteld bij de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge.

Ingevolge de beslissing van het bezwaarschrift op 12/08/2021 en het niet inleiden van een gerechtelijke procedure tegen de voormelde beslissing, heeft de openstaande fiscale schuld inzake de personenbelasting van het aanslagjaar 2018 een definitief en vaststaand karakter verkregen. Er werd met betrekking tot deze schuld door u geen enkel afbetalingsplan aangevraagd. Ook werd door de belastingplichtige geen enkele betaling uitgevoerd. De wijze van handelen door de belastingplichtige om zijn definitief vaststaande belastingschuld aan te zuiveren geeft geen blijk van goede wil en geeft geen aanleiding tot een welwillende behandeling van het namens hem ingediende verzoekschrift om kwijtschelding.

Een verzoekschrift om kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes, ingediend bij de Cel administratieve sancties (CAS), moet worden beschouwd als een genadeverzoek, waarbij de aanvrager zijn persoonlijke of financiële toestand toelicht die hem niet meer toelaat om de toegepaste administratieve sancties te betalen. In dit dossier dient vastgesteld te worden dat de kwijtschelding of vermindering van de belastingverhoging aan de belastingplichtige geen perspectief zou bieden op een nieuwe start.

Het verlenen van kwijtschelding of vermindering van de belastingverhogingen en administratieve boetes is een gunstmaatregel die slechts in uitzonderlijke omstandigheden kan worden toegekend. Op basis van de beoordeling van de door de belastingplichtige aangereikte elementen en op basis van het door de CAS gevoerde onderzoek, kan aan het ingediende verzoek geen gunstig gevolg worden gegeven.

Rekening houdende met het bovenstaande kan er geen kwijtschelding en/of vermindering van de gevestigde administratieve sanctie(s) verleend.”

Dit is de bestreden beslissing.

IV. Rechtsmacht van de Raad van State

Standpunt van de partijen

4. Zonder een exceptie op te werpen, neemt de verwerende partij enkele beschouwingen over de rechtsmacht op in de memorie van antwoord waarbij zij erop wijst dat het enkel de Raad van State toekomt om te oordelen over zijn rechtsmacht in het voorliggende annulatieberoep.

5. Verzoeker verwijst in de memorie van wederantwoord naar 's Raads arrest nr. 187.001 van 13 oktober 2008 waaruit blijkt dat de Raad van State over de vereiste rechtsmacht beschikt. In dit arrest heeft de Raad van State geoordeeld dat hij zich enkel onbevoegd moet verklaren indien de middelen gericht tegen de beslissing waarbij de kwijtschelding van de belastingverhoging wordt geweigerd, de wettigheid van die belastingverhoging zelf in twijfel trekken. Aangezien het middel in die zaak betrekking had op de schending van de wet van 29 juli 1991 'betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen' (hierna: de wet van 29 juli 1991) was de Raad van State van oordeel dat niet de wettigheid van die belastingverhoging zelf in twijfel werd getrokken, waardoor hij besloot dat de door de Belgische Staat ingeroepen exceptie wegens gebrek aan rechtsmacht, faalde naar recht. Zoals hierna zal blijken, roept verzoeker in het voorliggende beroep eveneens de schending in van de wet van 29 juli 1991 zodat de Raad van State volgens verzoeker wel degelijk bevoegd is om dit middel te beoordelen.

Verzoeker dient nog een laatste memorie in. Hij beperkt zich ertoe een verzoek tot voortzetting met het oog op de vernietiging van de bestreden beslissing in te dienen en de kosten daarin begrepen de basisrechtsplegingsvergoeding, ten laste te leggen van de verwerende partij.

Beoordeling

6. Aan verzoeker werd, als administratieve sanctie, een belastingverhoging opgelegd met toepassing van artikel 444, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna: het WIB '92) waarin is bepaald dat “[b]ij een onjuiste aangifte die aanleiding geeft tot een in titel 6, hoofdstuk 1, afdeling 4, onderafdeling 3, bedoelde vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, de verschuldigde voorheffingen [worden] vermeerderd met een verhoging die wordt bepaald naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding, volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld en gaande van 10% tot 200 % van de onjuist aangegeven vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing”.

Artikel 226 van het KB/WIB 92, stelt de schaal vast van de belastingverhoging bij een onjuiste aangifte. Die schaal voorziet dat, ingeval van een eerste overtreding, “bij onvolledige of onjuiste aangifte met het opzet de belasting te ontduiken” de belastingverhoging 50 procent bedraagt.

De wet van 29 maart 2018 ‘tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst’ (hierna: de wet 29 maart 2018) bevat een Hoofdstuk 2 - ‘Overdracht van de bevoegdheid inzake kwijtschelding van belastingverhogingen en fiscale administratieve boetes’. Het genoemde hoofdstuk 2 geeft uitwerking aan de aanbevelingen nrs. 63 en 64 van het verslag van 7 mei 2009 van de Parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscalefraudedossiers (*Parl.St. Kamer* 2017-2018, 1521/006, 3-4). De aanbeveling nr. 63 bepaalt dat “de bevoegdheid waarover de minister van Financiën krachtens artikel 9 van het Organiek Regentsbesluit van 18 maart 1831 ‘van het bestuur van 's lands middelen’ beschikt zodanig moet worden georganiseerd dat de tussenkomst van de minister voor de beslissingen tot kwijtschelding niet meer vereist is.” (*Parl. St. Kamer* 2008-2009, 0034/004, 258-259). Bij artikel 2 van die wet, wordt bij de fiscale bemiddelingsdienst bedoeld in artikel 116 van de wet van 25 april 2007 ‘houdende diverse bepalingen (IV)’ (hierna: de wet van 25 april 2007) een ‘Cel

Administratieve Sancties’ opgericht (hierna: de CAS) die wordt belast met de opdracht als bedoeld in artikel 5 van de wet van 29 maart 2018. Volgens laatst genoemd artikel 5 beslist de fiscale bemiddelingsdienst (met name de CAS), “[o]nverminderd de toepassing van in de specifieke wetten voorziene bepalingen (...) over de verzoeken om kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes bedoeld in de artikelen 444 en 445 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, over de verzoeken om kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes bedoeld in artikel 2, derde lid, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen en over de verzoeken om kwijtschelding of vermindering van de proportionele en niet-proportionele boetes bedoeld in het Wetboek diverse rechten en taksen, voor zover die belastingverhogingen en administratieve boetes niet meer onderhevig zijn aan enig administratief en rechterlijk beroep en zij niet zijn opgelegd ingevolge inbreuken die via de administratieve weg zijn geregeld in het kader van het overleg, ingevoerd door de wet van 20 september 2012 tot instelling van het “*una via*”-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes.”

De kwijtschelding of vermindering van de belastingverhoging of boete die als sanctie (definitief) aan de belastingplichtige wordt opgelegd, is een gratiemaatregel die wordt toegekend (of geweigerd) na een verzoek daartoe van de belastingplichtige. De sanctie moet definitief zijn geworden, wat inhoudt dat alle beroepsmogelijkheden (administratief en jurisdictioneel) moeten uitgeput zijn (*Parl.St. Kamer 2017-2018, 1521/006, 3-5*).

7. In het verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 21 december 2018 ‘tot uitvoering van hoofdstuk 2 van de wet van 29 maart 2018 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst’ (hierna: het koninklijk besluit van 21 december 2018) kan, wat het bevoegde rechtscollege betreft om kennis te nemen van beroepen tegen beslissingen inzake kwijtschelding of vermindering (lees: gedeeltelijke

kwijtschelding) van belastingverhogingen en fiscale administratieve boetes, nog wat volgt worden gelezen:

“II. De kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes is het resultaat van een gratiebeslissing, namelijk los van elk fiscaal geschil.

Sinds geruime tijd bestaat er een grote verwarring tussen, enerzijds, de verminderingen (in het Frans: réductions) van fiscale boetes en, anderzijds, de kwijtscheldingen of verminderingen (in het Frans: modérations) van fiscale boetes. Deze verwarring wordt nog groter door het gebruik van hetzelfde woord ‘vermindering’ in het Nederlands om de Franse woorden ‘réduction’ en ‘modération’ te vertalen, daar de ‘modération’ in feite een ‘remise partielle’ of een gedeeltelijke kwijtschelding is.

De verminderingen (réductions) van fiscale boetes bestaan uit de toepassing van een lagere boete dan het wettelijke maximum (200 %) en zijn afhankelijk van de fiscale situatie en van het gedrag van de belastingplichtige: i) de aard en ernst van de inbreuk en ii) goede of slechte trouw.

De beslissing om een boete toe te passen hangt in eerste instantie af van de taxatieagent, maar het is de adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen die, op basis van een door de belastingplichtige ingediend bezwaarschrift, nagaat of de schalen van de belastingverhogingen (anders gezegd, de proportionele boetes) en de administratieve boetes (anders gezegd, de niet proportionele boetes) vastgesteld krachtens de artikelen 444 en 445 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) en de artikelen 225, 226, en 229/1, van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 92, op een juiste wijze werden toegepast in functie van het gedrag dat door de belastingplichtige daadwerkelijk werd aangenomen.

Indien na een administratief bezwaarschrift het geschil aanhoudt, wordt het onderworpen aan het oordeel van de rechterlijke macht en zal de rechter met volheid van bevoegdheid oordelen, namelijk of hij zijn beoordeling in de plaats kan stellen van de bestreden directoriale beslissing. Rechtsens kan worden gesteld dat hij de macht heeft om de administratieve beslissing aan hem voorgelegd door de rechtsonderhorige, te wijzigen.

De kwijtscheldingen en verminderingen (de gedeeltelijke kwijtscheldingen) van fiscale boetes zijn geenszins een tweede geschillenronde waarbij de belastingplichtige zou verzoeken om de administratieve sanctie die hij heeft opgelopen opnieuw te onderzoeken onder het motief dat zijn fiscale situatie onjuist beoordeeld werd door de administratieve overheid of door de rechter.

Integendeel, de verzoekschriften om kwijtschelding of vermindering van fiscale boetes die bij de CAS zullen worden ingediend, zijn eigenlijk genadeverzoeken. Belastingplichtige zal los van elk fiscaal geschil zijn persoonlijke of financiële toestand die hem niet of niet meer toelaat om de toegepaste fiscale boete te betalen, uiteenzetten.

Bijgevolg wordt hier niet meer de vraag of de fiscale boete terecht of onterecht werd toegepast, behandeld, daar deze vraag reeds definitief in een eerder stadium is beslecht ter gelegenheid van een administratieve of gerechtelijke beroep waarbij uitspraak werd gedaan over de eerder door de belastingplichtige gestelde vraag, namelijk de vermindering (réduction) (in voorkomend geval tot nul) van de proportionele of de niet proportionele fiscale boete.

De beslissing van de CAS die uitspraak zal doen over een gratieverzoek wijzigt dus geenszins de beslissing waarbij de belastingplichtige een fiscale boete heeft

opgelopen; zij verleent eenvoudigweg om billijkheidsredenen (humanitaire, sociale, financiële, ...) een gehele of gedeeltelijke ontheffing van de uitvoering van een aan de belastingplichtige opgelegde geldelijke sanctie. De fiscale sanctie, namelijk de belastingverhoging of de administratieve boete, blijft weliswaar op zich bestaan, maar de uitvoering ervan wordt niet meer door de fiscale administratie voortgezet. In die zin sluit het genaderecht in fiscale zaken nauw aan bij het gratierecht dat inzake strafzaken door artikel 110 van de Grondwet is toegekend aan de Koning, wat ontheffing verleent van de uitvoering van een deel van de gevangenisstraf waarvoor een rechtsonderhorige werd veroordeeld.

In de praktijk zal de motivering van de gratiebeslissing zich moeten baseren op een onderzoek van de persoonlijke en financiële situatie van de schuldenaar van de administratieve sanctie, gestoeld op argumenten van sociale, financiële, economische of humanitaire aard, evenals op zijn goede trouw.

Deze motivering, en het is belangrijk om dit aan te halen, zal door de betrokken burger of onderneming kunnen onderworpen worden aan het oordeel van de Raad van State, bij toepassing van artikel 14, § 1, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State.

Om dit punt af te sluiten, de doelgroep van de genietters van de genademaatregelen, is deze die allerhande tegenslagen kent, namelijk elke natuurlijke persoon of rechtspersoon waarvan de financiële mogelijkheden om een opgelopen belastingverhoging of boete te betalen, sterk zijn achteruit gegaan en dit op een onvrijwillige wijze, bijvoorbeeld ingevolge een echtscheiding, een levensbedreigende ziekte, een faling, een verlies van werk of van een belangrijke cliënt, enz.

De argumenten die door de belastingplichtige naar voren zijn gebracht, zullen het voorwerp uitmaken van een grondig onderzoek uitgevoerd door de CAS. Op basis van een door deze cel opgesteld omstandig verslag zal door het College van de fiscale bemiddelingsdienst ter zake een beslissing genomen worden.

De wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen is hier uiteraard van toepassing voor de te nemen beslissingen over de gratieverzoeken inzake fiscale sancties.

[...]

V. Een jurisdictioneel beroep bij de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State bij toepassing van artikel 14, § 1, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State (Gec.W RvS)

Het Hof van Beroep te Gent heeft op 7 januari 2014 een principieel arrest gevelde (nr. 2013/AR/502) over een eventuele toepassing van artikel 569, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek (Ger.W) dat een gerechtelijk beroep mogelijk maakt tegen een ministeriële beslissing die een gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van een fiscale sanctie afwijst bij toepassing van artikel 9 van het Regentsbesluit van 18 maart 1831.

Na een grondig onderzoek over de kwestie heeft het Hof terecht besloten dat een beslissing van een rechter, die een fiscaal gratieverzoek afwijst, niet kan beschouwd worden als bepalend inzake een geschil betreffende de toepassing van een belastingwet.

Uit het principieel arrest uitgesproken door het Hof van Beroep te Gent, waarbij de bevoegdheid van de rechtelijke macht wordt geweerd, blijkt inderdaad dat het geschil dat voor de rechter werd gebracht, niet te beschouwen is als een geschil betreffende de toepassing van een belastingwet (artikel 569, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek), maar een geschil betreffende de wettelijkheid van een administratieve beslissing over een kwijtschelding of een vermindering van een administratieve sanctie. Dergelijke geschillen behoren tot de bevoegdheid van de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State.

Bijgevolg, indien er geen gerechtelijk beroep mogelijk is, kan er steeds een jurisdictioneel beroep ingediend worden bij de Raad van State bij toepassing van artikel 14, § 1, Gec.W RvS.

Artikel 5, derde lid, van het ontwerp van besluit voorgelegd aan de Raad van State bepaalde het volgende:

‘Tegen deze administratieve beslissing kan geen gerechtelijk beroep worden ingesteld.’.

Deze bepaling werd ingelast teneinde iedere indiener van een gratieverzoek ervan op de hoogte te brengen dat de wet van 29 maart 2018 niet voorziet in een georganiseerd beroep zodat artikel 14, § 1, Gec.W RvS van toepassing is.

De afdeling Wetgeving van de Raad van State merkt in punt 14 van haar advies nummer 64.252/3 van 11 oktober 2018 het volgende op:

‘Het staat niet aan de uitvoerende macht om te bepalen welke beslissingen onderworpen worden aan de rechtsmacht van de Raad van State en welke aan de rechtsmacht van de hoven en rechtbanken. Krachtens de artikelen 145 en 160 van de Grondwet is dat een aan de wetgever voorbehouden bevoegdheid. De betrokken bepalingen dienen derhalve weggelaten te worden uit het ontwerp van koninklijk besluit. De toelichting van de gemachtigde kan eventueel wel opgenomen worden in het verslag aan de Koning dat bij het ontwerp is gevoegd.’.

Deze toelichting luidde als volgt:

‘Het is juist omdat de wet niet voorziet in een georganiseerd beroep voor de Hoven en Rechtbanken dat artikel 14 van de wetten op de Raad van State gecoördineerd op 12 januari 1973 van toepassing is. De tekst van het besluit maakt enkel melding van het gebrek aan een georganiseerd gerechtelijk beroep, waardoor de afdeling bestuursrechtspraak bij verstek bevoegd wordt als rechter.’.

Krachtens artikel 14, § 1, eerste lid, 1°, van voormelde wetten op de Raad van State, heeft de vernietigingsbevoegdheid van de Raad van State immers een algemeen karakter in die zin dat ze mede geldt voor alle eenzijdige bestuurshandelingen van de onderscheiden administratieve overheden, behalve indien de wet voorzien heeft in een bijzonder beroep voor een ander rechtscollege.

Aangezien dit niet het geval is, zal tegen de door de fiscale bemiddelingsdienst krachtens de artikelen 5 en 6 van de wet van 29 maart 2018 genomen beslissingen, een beroep kunnen ingesteld worden overeenkomstig artikel 14 van de gecoördineerde wetten op de Raad van State van 12 januari 1973.

Teneinde rekening te houden met de opmerking van de Raad van State werd artikel 5, derde lid, van het ontwerp van besluit geschrapt.”

8. De vraag rijst evenwel zoals verzoeker reeds in het auditorsverslag heeft kunnen lezen, of de hiervoor aangehaalde passages uit het verslag aan de Koning niet voorbijgaan aan het ruime toepassingsgebied van artikel 569, 32°, van het Ger. W. waardoor – bij gebrek aan een uitdrukkelijke bepaling die de bevoegdheid van de hoven en rechtbanken uitsluit –, ook administratieve (weigerings)beslissingen van de CAS (fiscale bemiddelingsdienst) inzake fiscale gratieverlening onder het toepassingsgebied van artikel 569, 32°, Ger. W., vallen.

In dat geval zal immers de conclusie moeten zijn zoals hierna wordt uiteengezet, dat de Raad van State niet over de vereiste rechtsmacht beschikt om kennis te nemen van het voorliggende beroep.

9. In eerste instantie dient vastgesteld dat de vernietigingsbevoegdheid van de Raad van State op grond van artikel 14, § 1, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State residuair van aard is, waarbij de Raad van State enkel optreedt wanneer geen ander rechtscollege bevoegd is. Artikel 569, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek bepaalt dat de rechtbank van eerste aanleg kennis neemt “van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet”. De hervorming in het fiscale geschillencontentieux beoogt de integratie van het fiscaal contentieux in de rechterlijke macht, meer bepaald bij de “bijzondere, exclusieve bevoegdheden van de rechtbank van eerste aanleg”. Bijgevolg vallen (individuele) fiscale geschillen “betreffende de toepassing van een belastingwet” niet langer onder de algemene residuaire bevoegdheid van de Raad van State en heeft deze – behoudens een uitdrukkelijk andersluidende of van artikel 569, 32°, van het Ger.W. afwijkende bepaling – nog enkel rechtsmacht voor normatieve fiscale rechtshandelingen (*Parl.St. Kamer 1997-1998, nrs. 1341-1342/1, 35-36; RvS nr. 231.595 van 16 juni 2015*).

Geschillen “betreffende de toepassing van een belastingwet” omvatten volgens het Hof van Cassatie niet alleen de betwistingen over de verschuldigdheid van de aanslag of de heffing zelf, maar ook de betwistingen naar aanleiding van andere individuele fiscale rechtshandelingen vóór of na de vestiging van de belasting, onverminderd de bevoegdheid van de beslagrechter voor vorderingen betreffende bewarende beslagen en middelen tot tenuitvoerlegging (Cass. 5 mei 2017, ECLI:BE:CASS:2017:ARR.20170505.4). De wetgever heeft bepaald dat elk geschil dat betrekking heeft op de toepassing van een belastingwet in de meest ruime zin aan de rechtbanken wordt toevertrouwd. In de memorie van toelichting bij de wet van 23 maart 1999 ‘betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken’ wordt omtrent artikel 569, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek het volgende vermeld: “Dit artikel maakt de

kern uit van de voorgestelde hervorming: integratie van het fiscaal contentieux in de rechterlijke macht, meer bepaald bij de bijzondere, exclusieve bevoegdheden van de rechtbank van eerste aanleg. De terminologie werd ontleend aan artikel 632 van het Gerechtelijk Wetboek. ‘Belastingwet’ moet, zoals van oudsher wordt aangenomen voor de toepassing van voornoemd artikel, in de materiële betekenis worden verstaan, dus als elk algemeen verbindend fiscaal voorschrift, het weze een federale wet, een decreet, een ordonnantie of een verordening. Het gebruik van de notie ‘geschillen over de toepassing van een belastingwet’ als criterium van de volstreckte bevoegdheid heeft nog tot gevolg dat de rechterlijke macht uitspraak zal kunnen doen over de wettelijkheid van om het even welke individuele toepassing van een belastingnorm.” Normatieve fiscale rechtshandelingen van hun kant zullen, zoals voorheen, uitsluitend kunnen worden aangevochten bij het Grondwettelijk Hof of de Raad van State.” (*Parl.St. Kamer* 1997-98, nrs. 1341-1342, 35).

10. Daarnaast dient nog, bij wijze van analogie, te worden gewezen op de (wijziging van de) regelgeving en de rechtspraak inzake het onbeperkt uitstel van de invordering van (onder meer) directe belastingen.

Uit (eerdere) rechtspraak van de Raad van State blijkt dat beroepen tegen (weigerings)beslissingen inzake het onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen onder zijn rechtsmacht vielen. De Raad van State verwees daarbij naar artikel 413*quinquies*, § 2, vierde lid, van het WIB ‘92, dat immers voorzag dat de beslissing (van de adviseur-generaal van de administratie belast met de inning en invordering) inzake het onbeperkt uitstel, na uitputting van het (georganiseerd administratief) beroep bij de daartoe in paragraaf 2, eerste lid, opgerichte commissie, “niet vatbaar [is] voor beroep”. Deze bepaling sloot aldus *expliciet* de bevoegdheid van de fiscale rechter uit, waardoor een dergelijk geschil nog steeds onder de residuaire bevoegdheid van de Raad van State viel.

De regelgeving ter zake is inmiddels echter gewijzigd met de invoering van het Wetboek van 13 april 2019 ‘van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen’ (hierna: het WMGI) dat onder Titel 3 - ‘De gedwongen invordering’ een hoofdstuk 5 - ‘Het onbeperkt uitstel van de invordering’ bevat waarin de (procedure inzake de) verzoeken om onbeperkt uitstel van de invordering worden geregeld (*cfr.* de artikelen 63 tot 69). In die regeling is de bepaling in artikel 413*quinquies*, § 2, vierde lid, van het WIB ‘92 niet hernomen, waardoor volgens de wetgever de fiscale rechter bevoegd is om kennis te nemen over beroepen hiertegen. In de parlementaire voorbereiding wordt deze wijziging immers als volgt verantwoord:

“[...]

Onder de gelding van de huidige artikelen 413*quinquies* van het WIB 92 en 84^{octies} van het Btw-Wetboek is uitdrukkelijk bepaald dat de beslissingen van de commissie inzake uitstel niet vatbaar zijn voor beroep. In een arrest van 30 juni 2011 heeft de Raad van State geoordeeld dat ‘door te verklaren dat de beslissing niet vatbaar is voor beroep, artikel 413*quinquies*, § 2, vierde lid, WIB 92 het gerechtelijk beroep uit[sluit], maar het verhindert niet de algemene annulatiebevoegdheid die artikel 14 van de gecoördineerde wetten op de Raad van State aan de afdeling Bestuursrechtspraak verleent’.

Dit komt erop neer dat de Raad van State kennis kan nemen van een beroep tot nietigverklaring tegen de beslissingen van de commissie onbeperkt uitstel, wat erop neerkomt dat de uitwerking van de wettekst is uitgehold. Deze bepaling werd bijgevolg opgeheven in het kader van dit artikel, zodat het voortaan mogelijk zal zijn beroep aan te tekenen tegen de beslissingen van de commissie onbeperkt uitstel voor de rechtbanken, en meer in het bijzonder inzake fiscale schuldvorderingen voor de fiscale kamer van de rechtbank van eerste aanleg, vermits artikel 569, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek stelt dat ‘de geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet uitsluitend tot de bevoegdheid van de rechtbank van eerste aanleg behoren.’. Te meer omdat uit de artikelen 144 en 145 van de Grondwet blijkt dat de geschillen over subjectieve rechten tot de bevoegdheid van de rechtbanken behoren.” (*Parl.St. Kamer 2018-2019*, nr. 3625/001, 83-84).

De opheffing van de bepaling dat de beslissing niet vatbaar is voor beroep, heeft, zo volgt uit de memorie van toelichting, tot gevolg dat volgens de wetgever de Raad van State niet langer over de vereiste rechtsmacht beschikt. Deze geschillen over het ‘onbeperkt uitstel’ vallen nu (ook) onder het toepassingsgebied van artikel 569, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek.

11. Op grond van wat hiervoor is uiteengezet, volgt dat de fiscale kamers van de rechtbanken van eerste aanleg dus bevoegd zijn voor individuele beslissingen genomen door de fiscus, niet alleen wat de betwistingen over de verschuldigdheid van de aanslag of de heffing zelf betreft, maar ook de betwistingen naar aanleiding van andere individuele fiscale rechtshandelingen vóór of na de vestiging van de belasting, zelfs wanneer het fiscaal bestuur over een discretionaire beoordelingsbevoegdheid beschikt. Op grond van artikel 569, 32°, van het Ger.W. is de rechtbank van eerste aanleg dan ook bevoegd voor de administratieve geldboetes genomen op grond van een belastingwet, alsook voor het milderen en kwijtschelden ervan zoals te dezen.

In zoverre in het verslag aan de Koning bij het uitvoeringsbesluit van 21 december 2018 een verwijzing staat naar een arrest van het hof van beroep van Gent van 7 januari 2014 waarin is geoordeeld dat de uitoefening door de minister van Financiën van de bevoegdheid hem toegekend door artikel 9 van het besluit van de Regent nr. 78 van 18 maart 1831 om kwijtschelding van boeten of verhogingen van rechten ten titel van boeten te verlenen, geen geschil is betreffende de toepassing van een belastingwet zoals bedoeld bij het artikel 569, 32°, van het Ger.W., kan dit standpunt niet (langer) worden bijgevalen. Het is duidelijk dat op grond van artikel 569, 32°, van het Ger.W. - behoudens uitdrukkelijk andersluidende bepaling - de fiscale rechter de natuurlijke rechter is, niet alleen voor (individuele) betwistingen over de verschuldigdheid van de aanslag of de heffing zelf, maar ook voor beroepen tegen de fiscale administratieve geldboetes opgelegd wegens inbreuken op de belastingregels en bijgevolg ook voor beslissingen over het milderen en kwijtschelden van administratieve geldboetes.

12. Dit is zoals uit het auditoraatsverslag blijkt, ook de meerderheidsrechtspraak van de hoven en rechtbanken. Voorts heeft het Hof van Cassatie kennis genomen van beroepen tegen arresten over beroepen tegen beslissingen van de minister van Financiën op grond van voormeld artikel 9. Daarin is niet gewezen op de onbevoegdheid van de rechtbank van eerste aanleg of

het hof van beroep. Meer zelfs, het Hof van Cassatie sanctioneerde rechtspraak waarbij het hof van beroep zonder dat er een verzoek aan de minister was gericht om een fiscale administratieve boete te milderen, zelf al overging tot het milderen van de geldboete waarbij het Hof van Cassatie herinnert aan het arrest nr. 79/2008 van 15 mei 2008 van het Grondwettelijk Hof (Cass. (3e k.) AR F.20.0141.F, 16 mei 2022). In het genoemde arrest nr. 79/2008 op een prejudiciële vraag van het Hof van Beroep van Luik stelt het Grondwettelijk Hof eensdeels dat het zich niet vermag uit te spreken over de grondwettigheid van artikel 9 van het besluit van de Regent van 18 maart 1831 en, anderdeels, dat het aan de rechter toekomt om een toezicht uit te oefenen met hervormingsbevoegdheid op de beslissing van de minister van Financiën of diens gedelegeerde tot weigering van de kwijtschelding of vermindering van de ten aanzien van de belastingschuldige uitgesproken geldboete.

13. Omwille van al wat hiervoor is uiteengezet, kan het door verzoeker in de memorie van wederantwoord aangehaalde arrest nr. 187.001 van 13 oktober 2008 waarin de Raad van State nog oordeelde rechtsmacht te hebben bij het beroep over een beslissing van de minister van Financiën genomen op grond van artikel 9 van het besluit van de Regent van 18 maart 1831, zoals ook in het auditorsverslag werd uiteengezet, niet worden gevolgd.

Verzoeker heeft, na kennisneming van dat verslag, ook niet de gelegenheid benut die een laatste memorie biedt om nog een andere visie op de beoordeling door het auditoraat weer te geven.

De Raad van State ziet, na eigen onderzoek, geen reden om het anders te zien dan het auditoraat.

14. De Raad van State is zonder rechtsmacht.

V. Kosten

15. Aangezien de verwerende partij de Raad van State als bevoegd rechtscollege aanduidt, past het om de kosten daarin begrepen de basisrechtsplegingsvergoeding, ten laste te leggen van de verwerende partij.

BESLISSING

1. De Raad van State verwerpt het beroep.

2. De verwerende partij wordt verwezen in de kosten van beroep tot nietigverklaring, begroot op een rolrecht van 200 euro, een bijdrage van 24 euro en een rechtsplegingsvergoeding van 770 euro, die verschuldigd is aan verzoeker.

3. Bij de publicatie van dit arrest door de Raad van State wordt de identiteit van verzoeker weggelaten.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, op tweeëntwintig november tweeduizend drieëntwintig, door de Raad van State, XIVE kamer, samengesteld uit:

Geert Debersaques,	kamervoorzitter,
Chantal Bamps,	staatsraad,
Kaat Leus,	staatsraad,
bijgestaan door	
Joris Casneuf,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Joris Casneuf

Geert Debersaques