



Rekenhof



Inning van successierechten door de FOD Financiën



Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers
Brussel, maart 2016



Rekenhof

Inning van successierechten door de FOD Financiën



Verslag goedgekeurd in de algemene vergadering van het Rekenhof van 16 maart 2016

Inning van successierechten door de FOD Financiën

De ontvangsten uit successierechten stijgen jaar na jaar. Dat de geïnde rechten stijgen betekent echter niet automatisch dat het proces van indiening en controle van de aangiften doeltreffend wordt beheerd.

De successierechten worden in een bijzondere context gevestigd en ingevorderd. Hoewel die belasting in 1989 een gewestelijke belasting is geworden, werden die taken tot eind 2014 nog steeds toevertrouwd aan de federale fiscale administratie voor rekening van de drie gewesten en zonder dat ze daarvoor betaalden. Sinds de overname van de dienst van deze belasting door het Vlaams Gewest op 1 januari 2015, oefent de federale administratie die taak enkel nog uit ten aanzien van een deel van de belastingplichtigen van het land.

Die context is over het algemeen niet bevorderlijk voor de responsabilisering van de federale administratie. Uit het onderzoek van het Rekenhof blijkt dat er minder wordt geïnvesteerd op het vlak van mensen en informatica, waardoor de kwaliteit van de processen voor de vestiging en de controle van de successierechten in het gedrang komt.

De successierechten worden berekend op basis van een aangifte van nalatenschap die rechthebbenden hebben ingediend bij de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie (AAPD) van de FOD Financiën. Binnen die administratie zijn de verwerking en de controle van die aangiften een bevoegdheid van de Administratie Rechtszekerheid ("successieantennes").

Zodra de aangifte binnenkomt, verifiëren de controleurs de vermelde bedragen en toetsen ze deze aan de informatie waarover de AAPD, andere administraties van de FOD Financiën of derden (banken, verzekeringsmaatschappijen...) beschikken. Bij tegenstrijdigheden of twijfel kan de administratie bijkomende inlichtingen opvragen bij de rechthebbenden of bij derden. Om aangiften makkelijker te kunnen controleren, beschikt de administratie over specifieke bewijsmiddelen en onderzoeksbevoegdheden op grond van het Wetboek der Successierechten.

De controle van de aangiften van nalatenschap moet in eerste instantie onderschattingen van het actief of overschattingen van het passief opsporen. Vanaf het moment waarop de aangifte wordt ingediend, hebben de successieantennes twee jaar de tijd om die controle uit te voeren. In geval van een inbreuk tegen het Wetboek der Successierechten kunnen er sancties worden opgelegd.

Het Rekenhof heeft onderzocht of de federale administratie op doeltreffende, doelmatige en zuinige wijze gebruik maakt van de bewijsmiddelen en de onderzoeksbevoegdheden die het Wetboek der Successierechten ter beschikking stelt.

Het stelt vast dat de controles van de successieaangiften, ondanks de onderzoeksmogelijkheden en de bijzondere bewijsmiddelen waarover de AAPD beschikt, over het algemeen beperkt blijven tot een vergelijking van de waarden die de rechthebbenden hebben aangegeven met de informatie van de administratie en met de informatie die derden volgens de wet aan de administratie

moeten bezorgen. Het Rekenhof is van oordeel dat de controle van de aangiften via vergelijking, op basis van een routineuze en passieve aanpak, kan volstaan voor het merendeel van de aangiften van nalatenschap op voorwaarde dat de kwaliteit van de informatie die de controlediensten ter beschikking krijgen, wordt verbeterd. Het formuleert in dat opzicht verschillende aanbevelingen om die controles doeltreffender te maken.

Routineuze controles maken het echter niet mogelijk fraude te bestrijden waarvan sprake kan zijn bij omvangrijke en ingewikkelde successies. Het Rekenhof stelt vast dat er geen enkele geformaliseerde en gecentraliseerde risicoanalyse bestaat voor de aangiften van nalatenschappen die diepgaander zouden moeten worden gecontroleerd. Het beveelt aan werkmethodes en instrumenten in te voeren waarmee de aangiften van nalatenschap die meer risico's inhouden kunnen worden geselecteerd op objectieve wijze en waarmee de controles meer doeltreffend kunnen worden georiënteerd. Het beveelt eveneens aan beheersinstrumenten in te voeren om de controleactiviteiten en de verkregen resultaten te monitoren.

Het Rekenhof heeft ook de toepassing e-succ onderzocht in het licht van de normen van het CobiT® 4.1-referentiesysteem. Die toepassing werd in 2005 in de successiekantoren ingevoerd om de aangiften van nalatenschap te beheren, maar beperkt zich voornamelijk tot de bureau-tica-aspecten. Het Rekenhof stelt onder meer vast dat ze niet aanpasbaar is en dat er geen documentatie is over de beslissingen rond e-succ. Het beveelt aan die toepassing te integreren in het geheel van programma's die de ICT-dienst beheert. Dit houdt in dat de verplichtingen zullen moeten worden nageleefd die alle administraties van de FOD Financiën op het vlak van informatica moeten naleven, maar ook dat een beroep zal kunnen worden gedaan op de diensten van ICT, zoals de beveiligde toegang.

In het verslag kom tot slot ook het humanresourcesbeheer van de AAPD aan bod. De administratie wordt op het vlak van personeel geconfronteerd met een omgekeerde leeftijdspiramide, waarbij heel wat ambtenaren ouder zijn dan 50 jaar. Die omgekeerde piramide in combinatie met de afnemende aanwervingen heeft een weerslag op de controle van de aangiften. Bovendien vertoont het vormingsbeleid van zowel ervaren personeelsleden als van stagiairs tekortkomingen.

Hoofdstuk 1

Inleiding	13
1.1 Context	13
1.2 Audit	14
1.3 Onderzoeksvragen	15
1.4 Methode	15
1.5 Tijdschema	16

Hoofdstuk 2

Successierechten	17
2.1 Aangifte van nalatenschap	17
2.2 Administratieve afhandeling van de aangifte	18
2.3 Organisatie van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie (AAPD)	18
2.3.1 Evolutie van de organisatie van de AAPD	19
2.3.2 Nieuwe structuur van de Administratie Rechtszekerheid	20
2.3.3 Overheveling van de belastingdienst naar het Vlaams Gewest	21

Hoofdstuk 3

Controles door de AAPD	24
3.1 Beschikbare en spontane inlichtingen	24
3.1.1 Bestuurlijke informatiebronnen	24
3.1.2 Beheer van spontaan verstrekte inlichtingen	26
3.2 Bewijsmiddelen	28
3.3 Onderzoek op initiatief van de administratie	28
3.3.1 Opening van brandkasten	29
3.3.2 Bankonderzoeksprocedure	30
3.4 Controle van de aangegeven waarden	33
3.4.1 Aangifte en controle van de waarde van onroerende goederen	33
3.4.2 Aangifte en controle van de waarde van roerende goederen	35
3.4.3 Conclusies	36
3.5 Aanbevelingen	37
3.5.1 Oprichting van een centrale dienst voor de specifieke controleprocedures en de onderzoeksactiviteiten	38
3.5.2 Herziening van de procedures en de instructies voor de controle van successierechten	38
3.5.3 Gebruik van nieuwe beschikbare informatiebronnen	39
3.5.4 Vlottere doorstroming van de informatie afkomstig van derden (lijst 201, gedetailleerde inventarissen van de inhoud van brandkasten en bankonderzoeksprocedures)	39
3.5.5 Verbetering van de mogelijkheden om onroerende goederen en bepaalde waardevolle roerende goederen te ramen	40
3.5.6 Aanpassing van het systeem van sancties	41

Hoofdstuk 4	
Omkadering van de controles	43
4.1 Doeltreffendheidsmaatregelen voor de controle van de aangiften	43
4.1.1 Risicoanalyse	43
4.1.2 Hiërarchische controle	43
4.1.3 Statistieken en performantie-indicatoren	44
4.2 Aanbevelingen	45
Hoofdstuk 5	
E-succ-programma	47
5.1 Gebreken met betrekking tot strategie en planning	47
5.2 Conclusies	51
5.3 Aanbevelingen	51
Hoofdstuk 6	
Personeel van de AAPD	53
6.1 Evolutie van het personeelsbestand	53
6.2 Vorming	54
6.2.1 Vorming van stagiairs	55
6.2.2 Permanente vorming van de personeelsleden	55
6.3 Aanbevelingen	56
Hoofdstuk 7	
Conclusies en aanbevelingen	57
7.1 Conclusies	57
7.2 Aanbevelingen	59
Bijlage	63
Antwoord van de minister van Financiën van 19 februari 2016	63

Hoofdstuk 1

Inleiding

1.1 Context

Als een rijksinwoner overlijdt, is een successierecht verschuldigd op de waarde van alle roerende en onroerende goederen die hij bij zijn overlijden bezat, zonder onderscheid tussen goederen die in België gelegen zijn en goederen in het buitenland. De begrafenis­kosten en de schulden die de overledene op dat moment had, worden afgetrokken van het te belasten bedrag. Als de overledene geen rijksinwoner was, is uitsluitend een *recht van overgang bij overlijden* verschuldigd op de waarde van de onroerende goederen die hij in België bezat.

De successierechten worden berekend op basis van een aangifte van nalatenschap die de rechthebbenden hebben ingediend en volgens een progressief tarief per schijf en variërend naargelang van de graad van verwantschap tussen de overledene en de erfgenaam.

De successierechten en de rechten van overgang bij overlijden worden hoofdzakelijk geregeld door het Wetboek der Successierechten en door het koninklijk besluit van 31 maart 1936 houdende algemeen reglement van de successierechten.

Sinds de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, die op 1 januari 1989 van kracht werd, zijn die rechten gewestelijke belastingen geworden¹. De opbrengst van die belasting is bijgevolg een gewestelijke ontvangst². Op grond van die wet mogen de gewesten zelf de belastingvoet, de belastbare grondslag en de vrijstellingen van successierechten bepalen³. Het vestigen van de belasting, meer bepaald de bewijsmiddelen en de onderzoeksbevoegdheden, blijft een federale bevoegdheid zolang de belastingdienst niet door het gewest is overgenomen. Bovenop het gemeenschappelijke federale Wetboek der Successierechten beschikt elk gewest dus over een wetboek dat is afgestemd op de gewestelijke wetgeving inzake nalatenschappen.

In 2014 hebben de successierechten in alle gewesten samen nagenoeg 2,5 miljard euro opgeleverd (boetes, intresten en fiscale regularisaties buiten beschouwing gelaten).

De FOD Financiën vestigt en int nog altijd de successierechten voor rekening van het Waals Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest. Het Vlaams Gewest doet dat sinds 1 janu-

¹ Artikel 3, 1^e lid, 4^o, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten.

² De ontvangst komt toe aan het gewest waar de overledene zijn laatste fiscale woonplaats had. Als die woonplaats zich in de vijf jaren vóór het overlijden in verschillende gewesten situeerde, wordt als woonplaats het gewest genomen waar de overledene het langst heeft verbleven. De regels in verband met de nalatenschap zijn de voor het aldus bepaalde gewest toepasselijke regels, ongeacht waar de belastbare goederen zich bevinden.

³ Artikel 4, § 1, van de al vernoemde bijzondere wet van 16 januari 1989, zoals gewijzigd door de bijzondere wet van 13 juli 2001.

ari 2015 zelf.⁴ Het ontvangt daartoe een bij wet vastgestelde⁵ dotatie van de federale Staat, die samenhangt met de overdracht van het betrokken personeel. De overdracht van de belastingdienst moest budgettair neutraal blijven voor de federale Staat en voor het gewest.

De FOD Financiën blijft bevoegd voor het afleveren van alle attesten van erfopvolging.⁶ De federale en de gewestelijke bevoegdheden inzake erfopvolging blijven met elkaar verbonden. Zo blijven de gewesten afhankelijk van de inlichtingen over gebouwen waarover de Administratie Opmetingen en Waarderingen van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie (AAPD) beschikt.

Het bepalen van successierechten door de federale overheid gebeurt in een bijzondere context. Enerzijds was de federale overheid tot 31 december 2014 belast met de vestiging en inning van een gewestelijke belasting, zonder daar door de gewesten voor vergoed te worden⁷. Anderzijds voert het die taak sinds 1 januari 2015 enkele nog uit voor twee van de drie gewesten. Toen dit verslag werd afgerond, hadden het Waals Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest niet officieel te kennen gegeven dat ze de belastingdienst wilden overnemen.

Algemeen is deze context niet bevorderlijk voor de responsabilisering van de federale overheid. Hij houdt het risico in dat – op het vlak van zowel mensen als informatica – te weinig wordt geïnvesteerd, waardoor de kwaliteit van de vestiging en de controle van de successierechten in het gedrang komt.

1.2 Audit

In 2014⁸ werden 111.419 aangiftes van nalatenschap⁹ ingediend bij de verschillende successiekantoren. Die aangiftes werden door een 150-tal kantoren verwerkt, wat neerkomt op een gemiddelde van 790 aangiftes per jaar en per kantoor.

De audit onderzoekt of de administratie op doeltreffende, doelmatige en zuinige wijze (op het vlak van materieel, personeel, organisatie...) gebruik maakt van de bewijsmiddelen en de onderzoeksbevoegdheden die het Wetboek der Successierechten ter beschikking stelt.

4 Artikel 5, § 3, van de bijzondere wet van 16 januari 1989. De overname van de dienst van de belasting van de successierechten is vervat in een decreet van het Vlaams Gewest van 9 november 2012 en werd aan de federale regering betekend in een brief van 14 maart 2013. De overname betreft ook een deel van de registratierechten.

5 Wet van 8 maart 2009 tot vaststelling van de totale kostprijs van de dienst van de gewestelijke belastingen, in uitvoering van artikel 68ter van de bijzondere wet van 16 januari 1989.

6 Het attest van erfopvolging is een document dat de ontvanger van de successierechten kosteloos aan de erfgenamen bezorgt, zodat zij de tegoeden van de overledene (bv. bij bankinstellingen) kunnen deblokkeren. Alvorens het attest af te leveren, moet de ontvanger zich ervan vergewissen dat de overledene en de erfgenamen geen fiscale of sociale schulden hebben. Als er schulden zijn, blijven de tegoeden geblokkeerd totdat het passief is aangezuiverd (de erfgenamen zijn daarvoor verantwoordelijk ten belope van hun aandeel in de erfenis; enkel het aandeel van de erfgenaam met schulden kan geblokkeerd worden). Als er sprake is van een testament, een huwelijkscontract of onbekwame erfgenamen, mag de ontvanger geen attest opstellen. In dergelijke gevallen is dat een taak voor een notaris.

7 Artikel 5, § 3, 1^e lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989.

8 FOD Financiën, jaarverslag 2014.

9 Oorspronkelijke, bijvoeglijke en verbeterende aangiftes.

Vermits het programma *e-succ* een essentieel instrument is geworden om successierechten te vestigen, is een deel van de audit uitgevoerd op basis van de IT-auditnormen.

1.3 Onderzoeksvragen

Deze audit is opgebouwd rond vier grote items: de vestiging van successierechten, de controle van de aangiften van nalatenschap, het computerprogramma *e-succ* en de opleiding van het personeel.

- 1 Hanteert de administratie doeltreffende processen om de successierechten te vestigen met inachtneming van de wettigheid?
- 2 Hanteert de administratie aangepaste processen om te zorgen voor een doeltreffende en doelmatige controle van de aangiften van nalatenschap?
- 3 Komt het programma *e-succ* tegemoet aan de behoeften en eisen van de administratie (gebruikers) met inachtneming van de criteria van doeltreffendheid, veiligheid en conformiteit?
- 4 Krijgen de beampten van de operationele diensten een adequate opleiding en nuttige informatie om hun opdrachten uit te voeren?

1.4 Methode

Het Rekenhof onderzocht de wetgeving, de rechtsleer, de omzendbrieven, de richtlijnen en andere documenten van de administratie die specifiek betrekking hebben op de successierechten.

Het heeft ook gesprekken gevoerd met personeelsleden van de centrale diensten en van de gedecentraliseerde operationele diensten van de AAPD van de FOD Financiën.

Het onderzocht tien willekeurig gekozen aangiftedossiers in elk van de zes bezochte operationele diensten (zie hoofdstuk 3).

De antwoorden op de onderzoeksvraag over *e-succ* volgen de IT-auditnormen van het referentiesysteem CobiT[®]4.1 (*Control Objectives for Information and Related Technology*). Dat is een framework waarmee een IT-beheeromgeving kan worden ingericht en vooral opgevolgd in de tijd. CobiT[®] is gebaseerd op een aantal *best practices* afkomstig van deskundigen inzake informatiesystemen.

1.5 Tijdschema

Oktober 2015	Verzending van het voorontwerp van verslag naar de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën
24 november 2015	Antwoord van de FOD Financiën
Januari 2016	Verzending van het ontwerpverslag naar de minister van Financiën, belast met Bestrijding van de Fiscale Fraude
19 februari 2016	Antwoord van de minister van Financiën

De auditwerkzaamheden vonden plaats vóór de overname van de dienst van de successierechten door het Vlaams Gewest. De graden en functies die in dit verslag worden vermeld, zijn deze die de AAPD hanteerde ten tijde van de auditwerkzaamheden.

Hoofdstuk 2

Successierechten

2.1 Aangifte van nalatenschap

Het indienen van een aangifte van nalatenschap is een wettelijke verplichting¹⁰. Er wordt echter aanvaard dat geen aangifte wordt ingediend wanneer de overledene geen onroerend goed nalaat en er, gezien de waarde van het vermogen, geen successierecht verschuldigd is. De aangifte moet beantwoorden aan vormvereisten¹¹ (speciale formule die door de administratie wordt aangeleverd) en aan inhoudelijke vereisten¹² (verplichte vermeldingen). Op straffe van boetes¹³ moeten erfgenamen bij het bevoegde kantoor¹⁴ één of meer aangiften¹⁵ van nalatenschap indienen binnen vier, vijf of zes maanden na het overlijden naargelang dat plaatsvond in België, in een andere Europese lidstaat of buiten Europa¹⁶. De aangevers kunnen vragen de indieningstermijn te verlengen als ze niet over alle informatie beschikken die nodig is om de aangifte te kunnen indienen, of om gewettigde redenen. De aanvraag tot verlenging moet worden ingediend vóór de uiterste indieningsdatum verstrijkt. Als er geen aangifte wordt ingediend, ontstaat er een geschil. De administratie kan dan overgaan tot een aanslag van ambtswege op basis van een raming van de successie¹⁷.

De ontvanger gaat na of de aangifte alle vermeldingen omvat waarin de wet voorziet, hij vergewist zich ervan dat de aangegeven bedragen oprecht zijn en hij berekent de rechten die elke erfgenaam verschuldigd is (op basis van wat hij persoonlijk verwerft¹⁸).

¹⁰ Artikel 36 van het Wetboek der Successierechten.

¹¹ Artikel 45. In tegenstelling tot de aangiften van de personenbelasting is het niet mogelijk een geldig formulier op te stellen voor alle successies. Er zijn immers net zoveel aangiftes van nalatenschap als er erfvermogens zijn.

¹² Artikelen 42, 43, 44 en 46.

¹³ De ontvanger kan een boete van 25 euro opleggen als de aangifte van nalatenschap laattijdig wordt ingediend of onvolledig is.

¹⁴ Het gaat om het kantoor dat bevoegd is voor de laatste fiscale woonplaats van de overledene. Als de fiscale woonplaats van de overledene tijdens de periode van vijf jaar voor zijn overlijden in meer dan één gewest gevestigd was, moet de aangifte worden ingediend in het kantoor van de successierechten van de laatste fiscale woonplaats binnen het gewest waarin de fiscale woonplaats van de overledene tijdens de vermelde periode het langst gevestigd was (artikel 38, 1^o). Wat de rechten van overgang bij overlijden betreft, is het kantoor bevoegd van het gebied waarbinnen de geërfde gebouwen zich bevinden. In geval de door een zelfde erfgenaam, legataris of begiftigde verkregen onroerende goederen gelegen zijn in het ambtsgebied van verscheidene kantoren, is het bevoegde kantoor dit binnen het gebied waarvan zich het deel van de goederen bevindt met het hoogste federaal kadastraal inkomen (artikel 38, 2^o).

¹⁵ Erfgenamen zijn niet verplicht een gezamenlijke aangifte van nalatenschap in te dienen: elke erfgenaam mag een aangifte indienen, maar elke aangifte moet (althans in theorie) dezelfde elementen vermelden qua actief en passief.

¹⁶ Artikel 40.

¹⁷ Artikel 47.

¹⁸ Bovendien moeten de erfgenamen, algemene legatarissen en begiftigden in de nalatenschap van een rijksinwoner, ieder in verhouding tot zijn erfdeel, de rechten betalen die verschuldigd zijn door de legatarissen en begiftigden onder algemene titel of onder bijzondere titel (artikel 70).

2.2 Administratieve afhandeling van de aangifte

De taken die achtereenvolgens moeten worden uitgevoerd om een successiedossier af te handelen, staan beschreven in een procedurehandboek, in richtlijnen en in handleidingen die door de administratie zijn opgesteld.

Elk successiekantoor ontvangt dagelijks via de applicatie e-succ¹⁹, waarmee successiedossiers worden afgehandeld, meldingen over sterfgevallen die zich hebben voorgedaan binnen het ambtsgebied van het kantoor. De opmaak van die lijst berust op informatie die door het rijksregister wordt meegedeeld²⁰. De identiteit en de gegevens van de erfgenamen worden ofwel automatisch van het rijksregister naar e-succ overgedragen, onder meer op basis van de gegevens in verband met de gezinssamenstelling van de overledene, ofwel manueel in e-succ ingevoerd als die informatie niet in het rijksregister zit. Daarna kan de applicatie automatisch documenten aanmaken die nuttig zijn voor de aangifte (vragen om inlichtingen, uitnodiging om een aangifte in te dienen, vragen om informatie over attesten van erfopvolging enz.).

Het is niet altijd eenvoudig om alle erfgenamen van een successie te identificeren. Als ze zich niet spontaan bekend hebben gemaakt, kunnen ze vaak worden geïdentificeerd dankzij de gegevens van een applicatie (Sitran) die verbonden is met het rijksregister. Niet alle erfgenamen zijn daar echter in vermeld (bv. kinderen die de ouderlijke woning al enige jaren verlaten hebben) en de vermelde personen zijn niet altijd betrokken partij bij een successie (bv. een derde die bij de overledene inwoonde).

Sinds januari 2013 wordt elke aangifte gescand en de digitale gegevens komen dan terecht bij de AAPD. De belangrijke aktes en documenten in verband met de successie worden eveneens gescand en automatisch toegevoegd aan het elektronische dossier²¹. De digitalisering van bepaalde documenten sluit echter niet uit dat ze manueel geregistreerd moeten worden in specifieke, fysieke registers²².

2.3 Organisatie van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie (AAPD)

Binnen de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie (AAPD) worden de successierechten beheerd door de Administratie Rechtszekerheid. De taken en opdrachten van die administratie werden opnieuw gedefinieerd nadat het Vlaams Gewest die belasting had overgenomen²³.

¹⁹ Die applicatie wordt beschreven in hoofdstuk 4.

²⁰ Toen die informatiestroom nog niet gedigitaliseerd was, bezorgden de gemeenten elk kantoor maandelijks op papier een overzicht van de overlijdens.

²¹ Notarieel attest van erfopvolging, een testament dat na het overlijden van de erflater werd geregistreerd, een schenking tussen echtgenoten die na het overlijden van één van beiden werd geregistreerd, een verklaring van aanvaarding / verwerping / aanvaarding onder voorrecht van boedelbeschrijving, inventarissen van de opening van een brandkast, geregistreerde inventarissen die na het overlijden worden opgesteld enz.

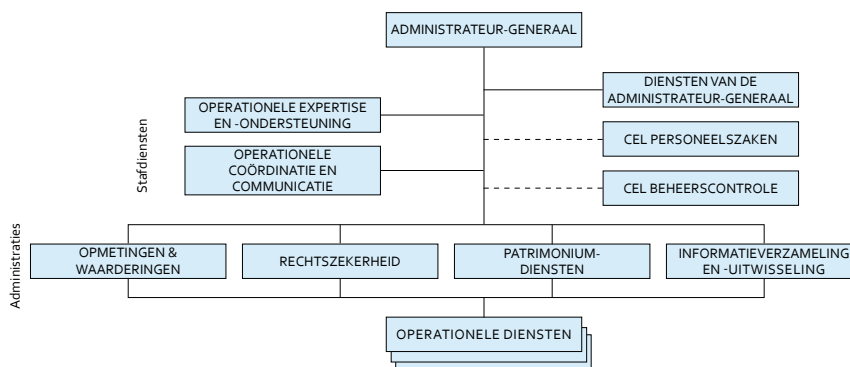
²² Overeenkomstig de verplichtingen opgelegd door het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten.

²³ Besluit van de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën van 18 december 2014 tot vaststelling van de taken waarmee de Administratie Rechtszekerheid is belast en tot vaststelling van de bevoegdheden en de zetel van haar operationele diensten.

De Administratie Rechtszekerheid is onder meer bevoegd voor²⁴:

- de toepassing van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, en van het Wetboek der Successierechten;
- het verzekeren van de belastingdienst voor rekening van de gewesten die de dienst van de registratie- en successierechten niet hebben overgenomen;
- het bijhouden en actualiseren van de patrimoniumdocumentatie;
- het afleveren van attesten van erfopvolging.

Grafiek 1 – Organigram van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie



Bron: FOD Financiën

2.3.1 Evolutie van de organisatie van de AAPD

De AAPD ondergaat al een aantal jaar verregaande organisatorische wijzigingen. De meeste van die wijzigingen zijn er gekomen om te beantwoorden aan de vereisten van de Coperfinhervorming en aan het plan Horizon 2012-2017²⁵. Dit zijn de belangrijkste wijzigingen die een impact hadden op de AAPD en op de Administratie Rechtszekerheid in het bijzonder:

- de invoering van pools in 2008. De administratie verdeelt de bevoegdheden van de vroegere ontvangstkantoren van de registratie- en de successierechten van de Administratie Rechtszekerheid over pools die elk instaan voor een specifieke materie (registratie, successie of geschillen) en die een groter ambtsterrein beslaan. Een ontvangstkantoor dat bijvoorbeeld is omgevormd tot een successiepool, is enkel en alleen bevoegd voor de afhandeling van successiedossiers maar verwerkt alle successiedossiers van de kantoren die geografisch binnen de pool vallen;

²⁴ De andere bevoegdheden omvatten het vestigen en innen van de belasting niet-inwoners op de meerwaarde van onroerende goederen, het innen van de bedrijfsvoorheffing op de meerwaarde die niet-inwoners in het kader van hun beroepsbezigheden realiseren op onroerende inkomsten, het innen en teruggeven van de rechten in verband met de procedure voor de Raad van State en de dienst van de lokale agentschappen van de Deposito- en Consignatiekas.

²⁵ Dat plan draait rond centrale doelstellingen en thema's die van toepassing zijn op alle algemene administraties en diverse diensten. De algemene strategische doelstellingen van dat plan bestaan erin de doeltreffendheid te verhogen, de doelmatigheid te verbeteren en het niveau van de dienstverlening door de FOD Financiën te verbeteren.

- na een overgangperiode²⁶ in 2014 is de Administratie Rechtszekerheid sinds 1 januari 2015 georganiseerd in antennes.²⁷ Om die antennes te kunnen uitbouwen, moest het personeel gereffecteerd worden op basis van een inschatting van de werklust van elke antenne. Elke antenne staat onder de verantwoordelijkheid van één van de tien over het land verspreide centra.
- de overheveling naar het Vlaams Gewest, vanaf 1 januari 2015, van de vestiging en inning van successierechten aangaande de inwoners van dat gewest.

Die doelstellingen beogen een meer doeltreffende organisatie, meer bepaald dankzij de invoering van nieuwe computerapplicaties en een herverdeling van de taken. De opdracht van de Administratie Rechtszekerheid zou zich in de toekomst meer moeten richten op het actualiseren van de documentatie en het verstrekken van patrimoniuminformatie. Die evolutie qua strategisch beleid komt duidelijk naar voren in het managementplan 2014-2019 van de AAPD²⁸. Bovendien moeten de hypotheekkantoren en de registratiekantoren nauwer gaan samenwerken.

2.3.2 Nieuwe structuur van de Administratie Rechtszekerheid

De Administratie Rechtszekerheid heeft een nieuwe structuur sinds 1 januari 2015.

De administratieve organisatie is niet meer dezelfde in de verschillende gewesten. De antenne is voortaan het enige contactpunt tussen de administratie en de burgers of partners (bv. notarissen).

Hoewel het Waals Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest nog geen beslissing kenbaar hebben gemaakt in verband met de overname van de vestiging en inning van de successierechten, zou de nieuwe structuur het mogelijk moeten maken de diensten op eenvoudige wijze te reorganiseren mocht die beslissing er komen.

Het personeel dat ingezet wordt in de antennes, blijft daar maar tijdelijk. De definitieve integratie van personeelsleden in hun dienst zal afhangen van de resultaten van de “kanteling” in drie fases, waarin Coperfin voorziet²⁹. In dat kader heeft de AAPD haar structuur hervormd en haar werkmethodes herzien (er wordt nu rekening gehouden met de specificiteiten per dienst en administratie, de diensten werden functioneel gegroepeerd, de werkmethodes werden bijgestuurd en de loopbaan van de beampten werd hervormd).

²⁶ De diensten van de Administratie Rechtszekerheid namen de ambtsgebieden over van de hypotheekkantoren, en de verschillende kantoren van de Administratie Rechtszekerheid werden verdeeld over tien “registratiedirecties”. De overgangperiode moest het mogelijk maken de overheveling van bevoegdheden naar het Vlaams Gewest voor te bereiden. De groepering van de diensten werd bepaald door het territoriale ambtsgebied van elk hypotheekkantoor. De diensten kregen een nieuwe naam en sommigen werden ook geherlokaliseerd (cf. besluit van de voorzitter van het directiecomité van 24 maart 2014 tot reorganisatie van de registratiekantoren van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie).

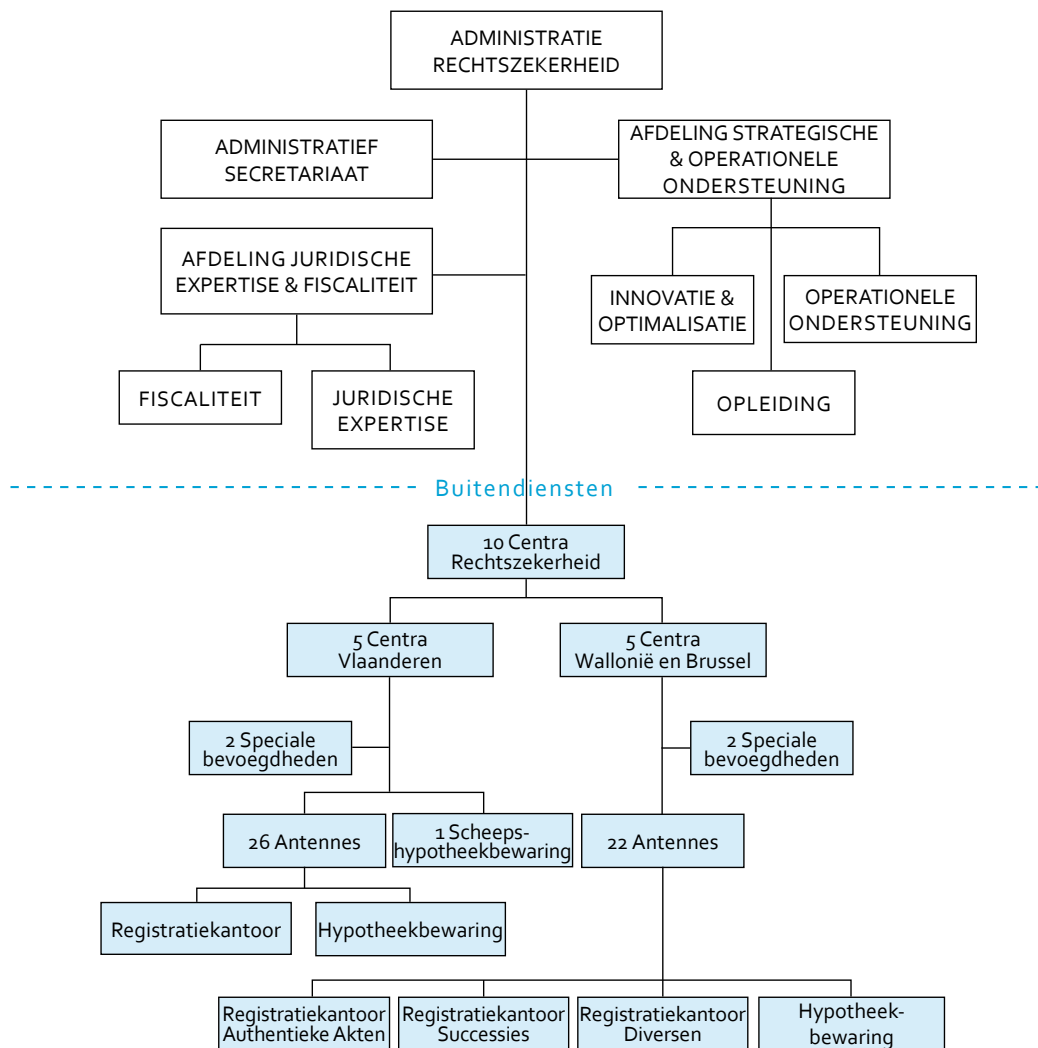
²⁷ Er zijn 48 antennes, gespreid over tien centra. De antennes managen, coördineren en houden toezicht op de organisatie en de werking van de diensten die er deel van uitmaken. Het ambtsgebied van een antenne stemt overeen met dat van het hypotheekkantoor dat erin wordt geïntegreerd (cf. het al vernoemde besluit van de voorzitter van het directiecomité van 18 december 2014).

²⁸ FOD Financiën, Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie, Managementplan 2014-2019, p. 32, 39 en 59.

²⁹ De kanteling omvat drie fases waarin de oude structuur van de FOD Financiën wordt omgevormd tot de nieuwe structuur die werd uitgetekend tijdens Coperfin, een proces dat tot doel had de FOD te moderniseren. Bij de kanteling krijgen alle personeelsleden geleidelijk aan een plaats in de nieuwe structuur.

De uitvoering van die operatie heeft tijd gevegd, in het bijzonder omdat het Vlaams Gewest de afhandeling van de successierechten heeft overgenomen en door de personeelsver- schuivingen die daarmee gepaard gingen. Bij de kanteling dreigen de diensten deskundige personeelsleden kwijt te raken en nieuwe collega's te moeten opvangen die ze dan nog moe- ten opleiden. De laatste fase van de kanteling werd in de loop van het tweede trimester van 2015 gerealiseerd.

Grafiek 2 – Organigram van de Administratie Rechtszekerheid



Bron: FOD Financiën

2.3.3 Overheveling van de belastingdienst naar het Vlaams Gewest

In het kader van de overdracht van de belastingdienst besliste het Vlaams Gewest 403 personeelsleden van de Administratie Rechtszekerheid op te nemen. De berekening van het aantal getransfereerde personeelsleden werd vastgelegd in een wet³⁰. Hun overdracht was een voorwaarde om een dotatie van de federale Staat toe te kennen aan het Vlaams Gewest. Deze overstap gebeurde op vrijwillige basis. Diverse dienstorders die in het *Belgisch Staatsblad*³¹ verschenen, hebben die overstap van de federale naar de Vlaamse overheid omkaderd. Daarnaast waren er ook administratieve richtlijnen voor de overdracht van de dossiers. De overdracht van personeel, dossiers en informatie naar het Vlaams Gewest werd voorbereid door werkgroepen, onder begeleiding van de waarnemingspost voor de gewestelijke fiscaliteit³².

³⁰ Wet van 8 maart 2009 tot vaststelling van de totale kostprijs van de dienst van de gewestelijke belastingen, in uitvoering van artikel 68ter van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten.

³¹ Op 3 april 2014, 13 juni 2014 en 17 oktober 2014.

³² Die waarnemingspost behoort tot de diensten van de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën. De post moet toezien op de ontwikkeling van de gewestelijke fiscaliteit (informatie vergaren, studies en onderzoeken uitvoeren, adviezen en aanbevelingen formuleren) en moet de werkzaamheden in verband met de overname van de dienst van de gewestbelastingen coördineren.

Hoofdstuk 3

Controles door de AAPD

De controle van de aangiftes van nalatenschap moet voornamelijk onderschattingen van het actief of overschattingen van het passief opsporen. Vanaf het moment waarop de aangifte wordt ingediend, hebben de personeelsleden van de successie-antennes twee jaar de tijd om een controle uit te voeren. De meeste controleprocedures zijn in detail beschreven in “richtlijn R”. Die is doorheen de jaren aangevuld met meer precieze richtlijnen, handleidingen en instructies.

Zodra de aangifte binnenkomt, verifieert de controleur de vermelde bedragen en toetst ze aan de informatie waarover hij beschikt (documentatie uit applicaties en databases van de AAPD, documenten die hij van derden heeft ontvangen enz.). Bij tegenstrijdigheden of twijfel kan de administratie bijkomende inlichtingen opvragen bij de rechthebbenden of bij derden. Om aangiften makkelijker te kunnen controleren, beschikt de administratie op grond van het Wetboek der Successierechten over specifieke bewijsmiddelen en onderzoeksbevoegdheden.

Indien uit een controle blijkt dat er sprake is van inbreuken tegen het Wetboek der Successierechten, kunnen de erfgenamen of derden een fiscale boete³³ oplopen en indien er frauduleus opzet in het spel is, kunnen de inbreuken aanleiding geven tot correctionele straffen³⁴. Beide sancties kunnen ook gecombineerd worden. De fiscale boetes zijn ofwel vaste bedragen ofwel proportioneel naargelang van de aard van de inbreuk, en zijn cumuleerbaar. Of de aangever al dan niet te goeder trouw handelde, is van weinig belang. Het bedrag van de proportionele fiscale boetes wordt vastgesteld aan de hand van een barema³⁵. Sommige boetes kunnen ook worden gereduceerd als de overtredders niet de bedoeling hadden belastingen te ontduiken. Die reducties zijn vastgelegd in een koninklijk besluit³⁶. Bovendien heeft de minister van Financiën genaderecht en kan hij kwijtscheldingen verlenen of fiscale boetes nog extra reduceren³⁷.

Het Rekenhof raadpleegde tijdens zijn audit tien successiedossiers in elk van de zes bezochte successiekantoren. Daarbij is het nagegaan of de aangiften van nalatenschap op een duidelijke wijze worden afgehandeld door de diensten en of er controles worden uitgevoerd. Het passief kon niet worden gecontroleerd omdat het kantoor de verantwoordingsstukken systematisch terugbezorgt aan de rechthebbenden, zonder er een kopie van te bewaren.

De AAPD heeft, net als de hele FOD Financiën, af te rekenen met budgettaire restricties. In die context benadrukken de gewestelijk directeurs in hun operationele plannen 2014 dat

³³ Artikelen 124 tot 130 van het Wetboek der Successierechten.

³⁴ Artikelen 133 tot 133decies.

³⁵ Artikel 141, 5^e lid.

³⁶ Artikel 9 van het koninklijk besluit van 31 maart 1936.

³⁷ Artikel 9 van het Regentbesluit van 18 maart 1831.

het personeelsbestand van jaar tot jaar afneemt terwijl het takenpakket ongewijzigd blijft of uitbreidt, en dat de toegekende informaticamiddelen dat niet kunnen opvangen.

3.1 Beschikbare en spontane inlichtingen

De controle van de aangiften gebeurt grotendeels door een vergelijking van gegevens. Om de door de rechthebbenden vermelde waarden te kunnen bevestigen, moet de AAPD dus over correcte informatie beschikken. Om de successierechten correct te kunnen innen, mogen de personeelsleden gebruikmaken van de diverse informatiebronnen van de AAPD, van de andere algemene administraties van de FOD Financiën en van buitenlandse administraties (zie punt 3.1.1). De wetgever heeft bepaalde derden en instellingen ook verplicht spontaan inlichtingen te verstrekken aan de administratie (zie punt 3.1.2). Aan de hand van die inlichtingen kan de administratie de door de erfgenamen vermelde waarden toetsen aan de werkelijke waarden³⁸.

3.1.1 Bestuurlijke informatiebronnen

De AAPD heeft heel wat eigen databases samengesteld dankzij authentieke bronnen³⁹. Aan de hand daarvan kan de huwelijkse staat en de vermogenstoestand van de overledene worden bepaald. In de databases zitten onder meer de gegevens van de authentieke aktes die de registratie- en de hypotheekkantoren registreren, en de gegevens van aangiften van nalatenschap die in het verleden werden ingediend. Dankzij de databases kunnen de personeelsleden van de AAPD hun controle⁴⁰- en taxatieopdrachten doeltreffend uitvoeren. De AAPD beschikt ook over het centraal register van testamenten en over het centraal register van huwelijksovereenkomsten, om eventuele rechthebbenden te kunnen identificeren. De onroerende gegevens zijn dan weer vervat in digitale bronfiches. Op het vlak van de successierechten zijn die fiches nuttig om ieders aandeel te kennen in de eigendom van een gebouw of om te weten hoe het eigendomsrecht verdeeld is tussen de blote eigenaar en de vruchtgebruiker. Er bestaat ook een database met de verkoopprijzen van vastgoedtransacties (Loco-Stat). Het gros van de documentatie over gebouwen is voorhanden bij de Administratie Opmetingen & Waarderingen van de AAPD.

³⁸ In artikel 104 van het Wetboek der Successierechten is een informatieplicht voor de gemeenten vervat. Gemeentebesturen moeten de ontvanger maandelijks informeren over de sterfgevallen die zich hebben voorgedaan op het gemeentelijke grondgebied en vermelden of de overledene roerende en onroerende goederen bezat. Die informatieplicht is in onbruik geraakt sinds de gegevens van het rijksregister automatisch worden doorgegeven en omdat de AAPD zelf een aantal databases heeft uitgebouwd. Op die informatieplicht wordt bijgevolg niet nader ingegaan.

³⁹ Het managementplan 2014-2015 van de AAPD definieert een authentieke bron als *“een databank met gegevens die een unieke en originele waarde voor de openbare instellingen hebben en die specifieke garanties bieden inzake precisie, volledigheid en beschikbaarheid van de informatie zodat ander publieke instellingen deze zelfde gegevens niet meer moeten verzamelen en bewaren”*.

⁴⁰ Kamer, 25 januari 2010, QRVA 52 91, p. 753-756.

De AAPD kan ook informatie uitwisselen met de andere algemene administraties van de FOD Financiën⁴¹. In de bezochte kantoren wordt voornamelijk, op aanvraag, informatie uitgewisseld met de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (AAFisc). Er wordt zelden spontaan informatie uitgewisseld, hoewel richtlijn R dat wel bepaalt. De ontvanger kan bij het taxatiekantoor van de personenbelasting van de overledene een overzicht van zijn inkomsten opvragen en, in voorkomend geval, van de inkomsten van de partner van de overledene, tijdens de twee jaren vóór het overlijden (kapitaalinkomsten, ontvangen of genoten roerende goederen, beroepsinkomsten, inkomsten uit onroerende goederen in het buitenland enz.). Die informatie kan interessant zijn, zeker wanneer de inkomsten van de overledene doen vermoeden dat het actief van een nalatenschap te laag is geraamd of niet volledig is aangegeven⁴². In elf van de 60 dossiers die werden ingekeken, zat zo'n overzicht.

Op internationaal vlak zijn er slechts twee bilaterale overeenkomsten (met Frankrijk⁴³ en met Zweden⁴⁴) waarmee dubbele belasting inzake successierechten wordt vermeden en bepaalde kwesties worden geregeld zoals de uitwisseling van inlichtingen. Daarnaast hebben Frankrijk en België in 2002 een administratieve regeling voor samenwerking en informatie-uitwisseling getroffen, die erin voorziet informatie uit te wisselen over successierechten⁴⁵. De regeling bepaalt dat spontaan informatie wordt uitgewisseld over schenkingen en erfenissen van effecten, en dat automatisch informatie wordt uitgewisseld met betrekking tot de overgang van onroerende goederen, de oprichting van vennootschappen en verhogingen van het maatschappelijk kapitaal. Er bestaat ook een Europese richtlijn uit 2011⁴⁶ die de informatie-uitwisseling regelt tussen de lidstaten van de Europese Economische Ruimte. Op het vlak van de successierechten zijn er weinig instrumenten voor of verzoeken tot het internationaal uitwisselen van informatie. De procedures duren lang en de resultaten zijn vaak teleurstellend. De bezochte diensten maken er nagenoeg geen gebruik van en hadden soms zelfs geen weet van die procedures. Aangezien dergelijke verzoeken uiterst zeldzaam zijn, houden de centrale diensten er geen statistieken over bij.

41 Artikel 146ter van het Wetboek der Successierechten werd ingevoegd door artikel 9 van de wet van 17 augustus 2013 en bepaalt dat alle administraties van de FOD Financiën gegevens mogen uitwisselen om de diverse belastingen te vestigen en in te vorderen. Bovendien kan elke inlichting, elk stuk, elk proces-verbaal of elke akte die een personeelslid van de FOD Financiën ontdekt of verkrijgt, hetzij rechtstreeks, hetzij door tussenkomst van een bestuursdienst van de Staat (zoals de parketten, de griffies van de hoven en rechtbanken, of de besturen van de gemeenschappen, de gewesten, de provincies en de gemeenten) door de Staat worden ingeroepen voor het opsporen van elke krachtens de belastingwetten verschuldigde som.

42 De informatiestroom kan ook omgekeerd verlopen. Richtlijn R bepaalt eveneens de gevallen waarin de ontvanger nuttige informatie die aan het licht komt bij de aangifte van een nalatenschap, moet meedelen aan de directe belastingen (bv. indien de waarde van de materiële roerende goederen hoger is dan een bepaald bedrag, inlichtingen over de begrafenisfactuur, erelonen van deskundigen die zijn aangesteld voor voorafgaande expertises enz.).

43 Frans-Belgische overeenkomst van 20 januari 1959 tot voorkoming van dubbele aanslag inzake belastingen op de erfenissen en registratierechten.

44 Overeenkomst tussen België en Zweden ter voorkoming van de dubbele belastingen en tot regeling van zekere andere vraagstukken inzake belastingen op de inkomsten en op het vermogen.

45 Regeling van 10 juli 2002 tussen de bevoegde autoriteiten van Frankrijk en België inzake uitwisseling van inlichtingen en administratieve samenwerking ter bestrijding van het ontgaan en ontduiken van belasting.

46 Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG.

De Administratie Rechtszekerheid gebruikt de informatie waarover ze beschikt of die voorhanden is binnen de AAPD. Die gegevens zijn makkelijk toegankelijk via computerapplicaties of registers. Er wordt zelden gebruik gemaakt van inlichtingen waarvoor men zich tot andere administraties van de FOD Financiën of tot buitenlandse instellingen moet wenden.

3.1.2 Beheer van spontaan verstrekte inlichtingen

De personeelsleden ontvangen ook informatie van derden waarmee ze de aangiften kunnen controleren. Die derden zijn wettelijk verplicht die informatie aan de administratie te bezorgen zodra ze in kennis zijn gesteld van een overlijden. Het gaat voornamelijk om banken, verzekeringsmaatschappijen en verhuurders van brandkasten.

Lijsten 201

Tal van instellingen zijn verplicht spontaan financiële informatie over een overledene mee te delen aan de AAPD. Daarvoor gebruiken ze een document met de naam “Lijst 201”⁴⁷. De verplichting geldt in het bijzonder voor de banken en de verzekeringsinstellingen, maar ook voor de ziekenfondsen en de bergingen van barmhartigheid⁴⁸ bv. De informatie in de Lijst 201 schetst de toestand van de tegoeden op de dag van het overlijden. Indien de derden in kwestie verzaken aan hun informatieplicht, kunnen ze een fiscale boete of zelfs een correctionele straf opgelegd krijgen. Een derde die nalaat een lijst 201 te versturen, riskeert een boete van 250 tot 500 euro. Voor het niet meedelen van informatie over lichamelijke goederen die verzekerd zijn tegen brand, geldt een boete van 25 tot 250 euro.

De verzekeraars moeten inlichtingen verstrekken in verband met de verzekeringscontracten die lichamelijke roerende voorwerpen dekken, die door de overledene of zijn echtgenoot zijn ondertekend en die nog lopen op de dag van het overlijden⁴⁹. Zij moeten de administratie de verzekeringscontracten bezorgen die dekking bieden tegen brand, diefstal en enig ander risico⁵⁰. Er is geen informatieplicht voor brandpolissen als de waarde van de dekking van de lichamelijke roerende goederen lager is dan 17.500 euro⁵¹.

Verzekeringscontracten kunnen onthullen dat er sprake is van waardevolle objecten zoals kunstwerken of juwelen. Als die waardevolle objecten niet vermeld zijn in het aangegeven actief, kan de ontvanger een meer doorgedreven onderzoek uitvoeren en op zoek gaan naar een eventuele brandkast of sporen van een verkoop of schenking vóór het overlijden. Hij zal daarvoor een vraag om inlichtingen aan de erfgenamen richten. Als de erfgenamen niet melden dat er een verzekeringspolis is en als de verzekeraar nalaat de lijst 201 te bezorgen, zijn er niet veel mogelijkheden voor de controleur om weet te krijgen van die goederen.

Er zijn een aantal problemen met het versturen van de lijst 201.

Tot eind 2014 was er geen uiterste verzenddatum en sommige derden verzonden de lijsten 201 binnen een tijdsbestek dat weinig compatibel was met de belasting- en controletermij-

⁴⁷ Artikelen 96 tot 99 van het Wetboek der Successierechten.

⁴⁸ Omzendbrief nr. 9 van 25 augustus 1987 stelt sommige derden echter geheel of gedeeltelijk (op basis van een minimumplafond) vrij van de informatieplicht. Dat is bijvoorbeeld het geval voor verzekeringsmaatschappijen (indien de bedragen waarop de rechthebbenden aanspraak maken, lager zijn dan 750 euro).

⁴⁹ Die wettelijke bepaling geldt niet voor wettelijk samenwonenden.

⁵⁰ Zie ook artikel 46 van het Wetboek der Successierechten.

⁵¹ FOD Financiën, omzendbrief nr. 9 van 25 augustus 1987.

nen. Aangezien de informatieplicht volgens de wet bovendien alleen geldt voor “Rijksinwoners”, stellen sommige instellingen niet voor alle overledenen een lijst op, omdat ze niet zeker zouden zijn dat het om Belgische inwoners gaat.

Sinds 1 januari 2015 zijn de banken en de verzekeringsmaatschappijen verplicht de lijsten 201 aan de AAPD te bezorgen binnen drie maanden na het overlijden⁵². Bovendien geldt de informatieplicht niet meer enkel voor “Rijksinwoners”⁵³. De banken en verzekeringsmaatschappijen moeten voortaan de lijsten bezorgen aangaande alle overlijdens op Belgisch grondgebied, ongeacht of het al dan niet om inwoners gaat.

De ontvangers hebben echter geen rechtstreeks middel om na te gaan of de door de derden verstuurd lijsten 201 volledig zijn. In geval van twijfel kunnen ze vragen om een bankonderzoeksprocedure op te starten (zie punt 3.3.2).

De lijsten moeten worden verstuurd naar de gewestelijk directeur van het centrum Rechtszekerheid waarvan de bank of de verzekeringsmaatschappij afhangt op grond van haar maatschappelijke zetel of vestiging. Het centrum in Brussel, waar heel wat instellingen gevestigd zijn, ontvangt het merendeel van de lijsten 201 en moet die bezorgen aan de antenne die belast is met de successie.

Dat vergt heel wat tijd. De antenne die de successie afhandelt, ontvangt de lijsten soms pas na de uiterste datum voor het indienen van een aangifte, waardoor de controlefase en dus ook de afronding van de successie vertraging oplopen. De doorstroming van documenten houdt bovendien meer risico's in dat stukken verloren gaan of dat verkeerde documenten worden doorgegeven.

Door de lijsten 201 elektronisch te versturen, worden die risico's ingedijkt en vraagt de interne afhandeling door de administratie minder tijd. De oprichting van één enkel elektronisch contactpunt zou het mogelijk maken die oplossing in overweging te nemen (zie punt 3.5.4).

Het merendeel van de bevroegde ontvangers meent dat de toepasselijke boetes te laag zijn en dus geen ontradend effect hebben ten aanzien van derden die zich weinig aan hun wettelijke verplichtingen houden.

Inventarissen van brandkasten

Een brandkast mag na het overlijden van de huurder, diens echtgenoot of een medehuurder enkel worden geopend in aanwezigheid van de verhuurder, die verplicht is de inhoud van de brandkast te inventariseren en aan de AAPD te bezorgen, alvorens de inhoud in het bezit kan komen van de rechthebbenden⁵⁴. De inventaris mag ook door een notaris worden opgesteld. De AAPD moet vooraf op de hoogte worden gebracht als er een brandkast wordt geopend en een personeelslid van de AAPD⁵⁵ mag aanwezig zijn bij de opening en de in-

⁵² Die termijn werd ingesteld door artikel 92 van de wet van 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen.

⁵³ De artikelen 96 en volgende werden gewijzigd door de artikelen 92 en volgende van de al vernoemde wet van 21 december 2013.

⁵⁴ Artikel 98, 4^e en 5^e lid, en artikelen 101 en 102 van het Wetboek der Successierechten.

⁵⁵ Artikel 98, § 4.

ventarisering. De procedure voor het openen van een brandkast wordt uiteengezet in punt 3.3.1 verder in dit verslag.

3.2 Bewijsmiddelen

Zodra de aangifte van een nalatenschap is ingediend bij de bevoegde ontvanger, wordt ervan uitgegaan dat de erin vermelde gegevens correct zijn tot de administratie het bewijs van het tegendeel levert. Indien de aangifte onjuistheden bevat of als er sprake is van een inbreuk tegen artikelen van het Wetboek der Successierechten, moet de administratie haar vordering en het bedrag ervan bewijzen. Wanneer er geen aangifte wordt ingediend, kan de administratie overgaan tot een belasting van ambtswege, zonder het detail van het vermoede actief te moeten leveren. De bewijslast van de successieschulden berust bij de rechthebbenden en zij moeten eventuele aanvragen tot teruggave van rechten, intresten of boetes verantwoorden.

De administratie beschikt over gewone en bijzondere bewijsmiddelen⁵⁶ om een aangifte te betwisten of om een belasting van ambtswege te heffen. De gewone bewijsmiddelen zijn gemeenschappelijk voor alle administraties van de FOD. De bijzondere bewijsmiddelen waarover de AAPD beschikt, zijn veelal wettelijke vermoedens ten voordele van de administratie. Die vermoedens moeten het werk van de controleurs vereenvoudigen. Op grond van die wettelijke bepalingen zijn de erfgenamen verplicht bepaalde documenten⁵⁷ voor te leggen en kan de administratie elementen van het vermogen opnieuw opnemen in het actief van een nalatenschap. Om haar vermoedens te staven, beschikt de administratie over haar eigen documentatie. De administratie maakt over het algemeen correct gebruik van die vermoedens.

Er bestaat ook een specifieke bewijsprocedure⁵⁸ voor onroerende goederen, schepen en boten (d.i. de zogeheten controleschatting). Die procedure werd onderzocht in het kader van de audit (zie punt 3.4.1).

3.3 Onderzoek op initiatief van de administratie

De administratie kan specifieke vragen versturen naar de verhuurders van brandkasten of naar financiële instellingen. Ze kan aan verhuurders van brandkasten vragen het toegangsregister voor te leggen (cf. punt 3.3.1) of ze kan een bankonderzoeksprocedure instellen ten aanzien van bankinstellingen (cf. punt 3.3.2). Er bestaan sancties voor gevallen waarbij de verhuurders van brandkasten of de financiële instellingen hun verplichtingen niet nakomen. De fiscale boetes in geval van inbreuken variëren van 250 tot 2.500 euro. Dat zijn relatief lage sommen in vergelijking met de bedragen in de bankonderzoeksprocedure.

⁵⁶ Artikelen 105 tot 110.

⁵⁷ Als de overledene eigenaar was van een handelszaak, kan de administratie met de toelating van de administrateur-generaal van de Patrimoniumdocumentatie eisen dat de handelsboeken, inventarissen en balansen worden voorgelegd, en er alle dienstige inlichtingen uit putten.

⁵⁸ Artikelen 111 tot 122.

3.3.1 Opening van brandkasten

Het Wetboek der Successierechten legt een aantal verplichtingen op aan verhuurders van brandkasten, ongeacht of het al dan niet om banken gaat⁵⁹. Bepaalde verplichtingen gelden voor de volledige huurtijd, zoals het bijhouden van een toegangsregister⁶⁰. Andere verplichtingen ontstaan wanneer de huurder of diens echtgenoot overlijdt. In dat geval moet de verhuurder aan de AAPD meedelen dat er een brandkast⁶¹ is en moet hij die verzegelen om te vermijden dat men zich er toegang toe verschaft. Die verplichtingen moeten vooral vermijden dat de inhoud van de brandkast verdwijnt vóór de inventaris is opgemaakt. Wanneer een brandkast wordt geopend zonder dat eerst aan de administratie te melden, wanneer er geen toegangsregister wordt bijgehouden of wanneer geweigerd wordt dat register voor te leggen, kan er een boete volgen⁶². Er mag een personeelslid⁶³ aanwezig zijn bij het openen van de brandkast die werd gehuurd (of mede gehuurd) door de overledene, en dat personeelslid mag vragen om het toegangsregister te mogen inkijken, om zich ervan te vergewissen dat niemand zich toegang heeft verschaft tot de brandkast sinds het overlijden. De rechthebbenden mogen de goederen in de brandkast pas in bezit nemen nadat de inventaris werd opgesteld en door de partijen werd ondertekend. Die inventaris wordt naar het bevoegde successiekantoor gestuurd.

De procedure voor het openen van brandkasten wordt in de praktijk vrijwel nooit meer toegepast door de administratie. De bevroegde ambtenaren hebben verklaard dat - met uitzondering van een Brussels kantoor - het openen van brandkasten niet meer wordt bijgewoond, zelfs niet bij wijze van steekproef. De ontvangers verklaren de tanende belangstelling voor die procedure door het feit dat er minder brandkasten worden gehuurd bij financiële instellingen, wat toe te schrijven is aan het feit dat de effecten aan toonder van Belgische vennootschappen verdwijnen (er bestaan nog vergelijkbare buitenlandse effecten, bijvoorbeeld van Luxemburgse vennootschappen). Het is echter nog altijd mogelijk dat spaarders cash geld in een brandkast bewaren, gezien de lage spaarrentes en de economische inflatie. Sinds begin 2015 is er in de vaststellingen van de ontvangers (nalatigheden of te laag geraamde waarden) overigens sprake van goudstaven die in brandkasten worden bewaard en die niet spontaan door de erfgenamen zijn aangegeven. Er zijn ook rectificaties gebeurd voor andere roerende waarden. In sommige kantoren maakt de manier waarop de dienst is georganiseerd het niet mogelijk een personeelslid af te vaardigen om aanwezig te zijn bij de opening van een brandkast. De banken versturen systematisch de inventaris van de inhoud van brandkasten, maar er is geen enkele garantie omtrent de exhaustiviteit of de juistheid van die inventaris. De meeste ontvangers verklaren bovendien dat er geen garantie is dat de gegevens in het toegangsregister volledig en waarheidsgetrouw zijn. De administratieve richtlijnen (richtlijn R) bepalen dat elk register om de drie jaar gecontroleerd moet worden, maar dat gebeurt vrijwel nooit meer.

⁵⁹ Artikelen 101 tot 102.

⁶⁰ Richtlijn R van de administratie omvat een modelregister. Naast de handtekening moeten ook de dag en het uur worden vermeld, de naam, voornaam en woonplaats van de ondertekenaar, en de identiteit van de echtgenoot.

⁶¹ Artikel 98.

⁶² Artikel 130.

⁶³ Het gaat meestal om een gedelegeerd ambtenaar van het kantoor dat het dossier beheert van de successie waarmee de brandkast verband houdt.

De huidige procedure garandeert geenszins dat de wettelijke voorschriften in acht worden genomen (bijhouden van een toegangsregister of exhaustiviteit van de inhoud van de brandkast), noch dat de brandkast niet werd leeggemaakt vóór ze werd verzegeld.

3.3.2 Bankonderzoeksprocedure

Naast de informatie die derden spontaan verstrekken over de toestand van het actief op de dag van het overlijden, mag de ontvanger met verwijzing naar artikel 100 van het Wetboek der Successierechten de financiële instellingen bevragen over de rekening van de overledene en over eventuele bewegingen op die rekeningen vóór- of nadat de successie werd opgestart. Dat onderzoeksrecht dat is verleend aan één of meer ambtenaren⁶⁴, wordt omkaderd door een strikte procedure⁶⁵. Het moet worden gemachtigd door de administrateur-generaal van de AAPD⁶⁶. De rechthebbenden worden niet over die machtiging geïnformeerd.

Het onderzoek mag betrekking hebben “*op al de verrichtingen die gedaan werden, hetzij door de overledene, hetzij door zijn echtgenoot, zijn opvolger of door een derde persoon vóór of na het openvallen van de nalatenschap, en die van aard zouden zijn invloed op de heffing der belasting uit te oefenen*”⁶⁷. Als het onderzoek betrekking heeft op feiten die dateren van meer dan drie jaar vóór aanvang van de successie, of op verrichtingen uitgevoerd door enige andere persoon dan de overledene of zijn echtgenoot, moet de machtiging preciseren welke feiten zullen worden onderzocht.

Willen ze geen sanctie riskeren⁶⁸, dan moeten de bevraagde personen of instellingen de gevraagde inlichtingen en eventuele verantwoordingsstukken binnen drie maanden voorleggen⁶⁹.

Volgens de statistieken die de AAPD voorlegde, daalt het aantal bankonderzoeksprocedures jaar na jaar, evenals het rendement ervan.

⁶⁴ De gemachtigde ambtenaar mag evenwel een collega mandateren (rechtbank van Charleroi, uitspraak van 19 april 1996, en rechtbank van Mons, uitspraak van 23 november 2000).

⁶⁵ Artikel 100.

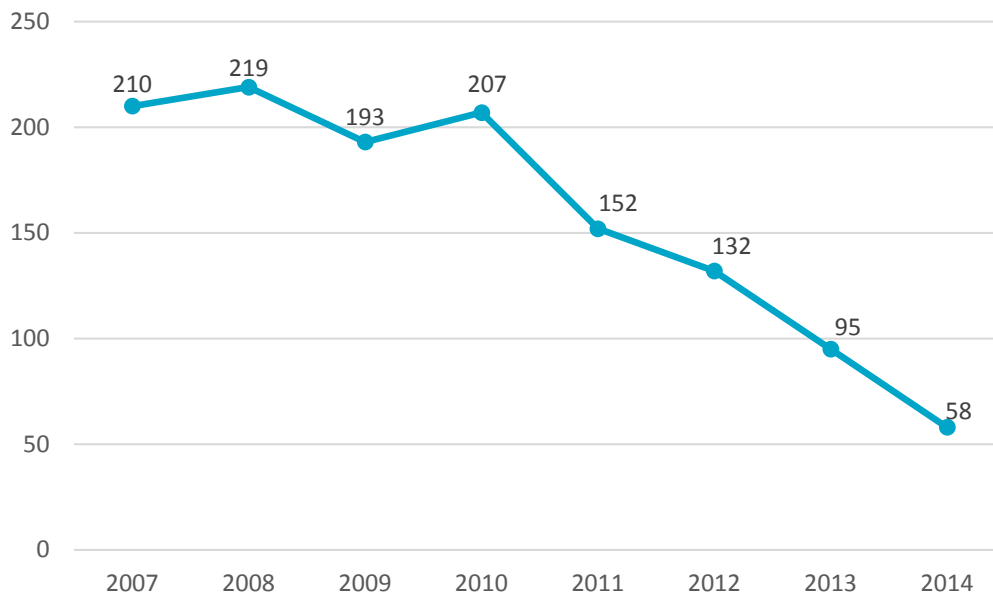
⁶⁶ Als er geen machtiging werd verleend, is er sprake van een procedurefout die elke aldus verkregen inlichting nietig en onbruikbaar maakt.

⁶⁷ Artikel 100, 2^e lid.

⁶⁸ Die sancties en fiscale boetes zijn vervat in artikel 130 van het Wetboek der Successierechten. Op inbreuken tegen artikel 100 staat een boete die varieert van 250 tot 2.500 euro. Het is de gewestelijk directeur die het bedrag van de boete bepaalt. Die boetes worden opgelegd als instellingen de gevraagde informatie niet tijdig verstrekken of als met opzet verkeerde informatie wordt meegedeeld. De artikelen 133 en 133bis voorzien in correctionele straffen (gevangenisstraffen en geldboetes).

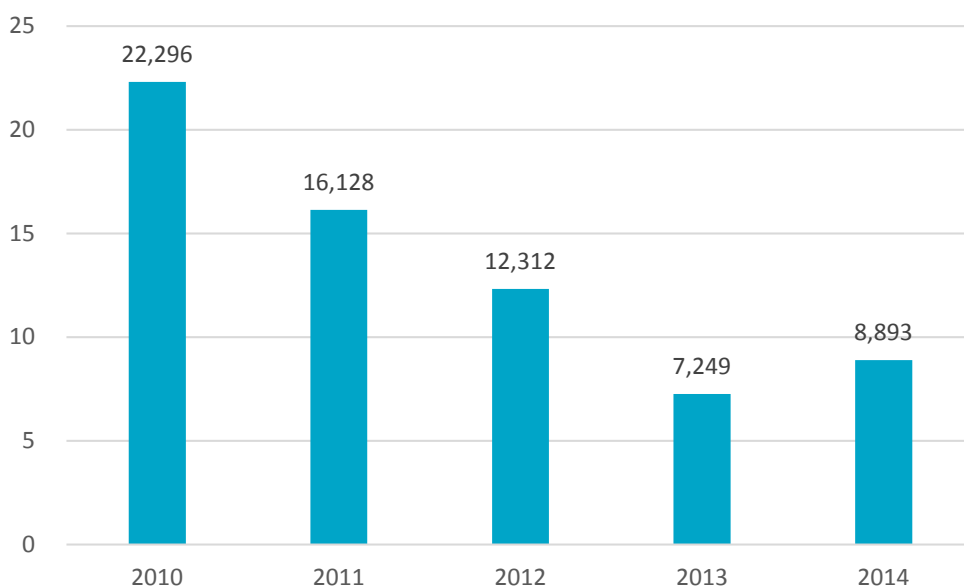
⁶⁹ Artikel 94 van de wet van 21 december 2013.

Grafiek 3 – Evolutie van het aantal bankonderzoeksprocedures in het kader van een successie



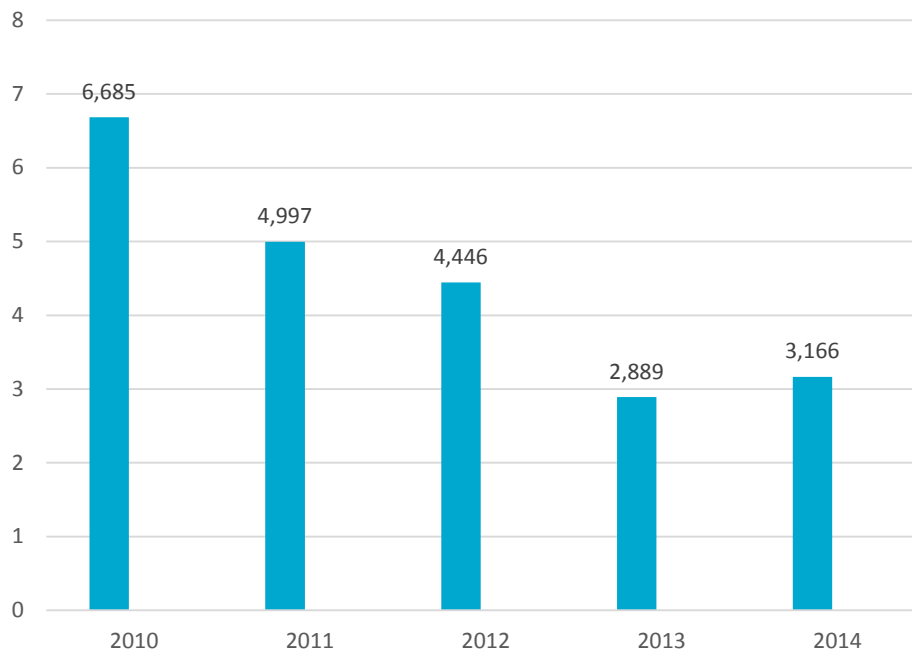
Bron: activiteitenverslagen van de AAPD (2007 tot 2009), statistische jaarverslagen van de AAPD (2010 tot 2013) en jaarverslag 2014 van de FOD Financiën

Grafiek 4 – Evolutie van de bedragen die in de aangiften van nalatenschap zijn vergeten en die zijn opgespoord door bankonderzoeksprocedures (in miljoen euro)



Bron: activiteitenverslagen van de AAPD (2007 tot 2009), statistische jaarverslagen van de AAPD (2010 tot 2013) en jaarverslag 2014 van de FOD Financiën

Grafiek 5 – Evolutie van het bedrag aan bijkomende successierechten ingevolge bankonderzoeksprocedures (in miljoen euro)



Bron: activiteitenverslagen van de AAPD (2007 tot 2009), statistische jaarverslagen van de AAPD (2010 tot 2013) en jaarverslag 2014 van de FOD Financiën

Richtlijn R somt de criteria voor het instellen van een bankonderzoeksprocedure op, maar die criteria stroken niet meer met de realiteit. Het criterium dat het vaakst wordt ingeroepen, is de vaststelling dat er een groot verschil is tussen het onroerend vermogen van de overledene en de aangegeven bedragen qua roerende waarden, onder meer het saldo van de bankrekeningen (lijst 201). Een aangifte waarin wordt beweerd dat brandkasten leeg waren, kan ook aanleiding zijn tot een bankonderzoeksprocedure. De dienst juridische zaken - fiscale expertise van de centrale diensten van de Administratie Rechtszekerheid, doet onderzoek vóór er een machtiging wordt verleend. De resultaten van dat onderzoek worden voorgelegd aan de administrateur-generaal van de AAPD, die een ambtenaar zal aanduiden die met het onderzoek wordt belast.⁷⁰

De ontvangers van de AAPD hebben geen toegang tot het centraal aanspreekpunt van de Nationale Bank⁷¹. Dat centraliseert de bankrekeningnummers en de soorten overeenkomsten die natuurlijke personen en rechtspersonen, inwoners en niet-inwoners, in België sluiten met financiële instellingen. Als de aangestelde ambtenaar niet zeker is over alle bankgerelateerde informatie te beschikken, moet hij bij alle banken navraag doen om te weten of de overledene er één of meer rekeningen bezat. Het zou eenvoudiger zijn als de ontvangers toegang hadden tot het aanspreekpunt.

⁷⁰ Dat is meestal een inspecteur A, die toezicht houdt op de successiekantoren die tot zijn bevoegdheid behoren. Het gebeurt echter steeds minder vaak dat een onderzoek wordt ingesteld door een inspecteur A, want zij zijn alsmaar minder talrijk. In de provincie Luxemburg, bv., is er slechts één inspecteur A en in de provincie Namen is er al vier jaar geen inspecteur A meer.

⁷¹ De wet van 14 april 2011 heeft het centraal aanspreekpunt ingevoegd in artikel 322, §3, van het WIB 92, en werd gewijzigd door de programmawet van 29 maart 2012 en de wet van 17 juni 2013 en het koninklijk besluit van 17 juli 2013 betreffende de werking van het centraal aanspreekpunt.

De ontvangers en de dienst Geschillen van de centrale diensten hebben meermaals vastgesteld dat bankinstellingen niet of laattijdig antwoorden op vragen om informatie vanwege de administratie. Vóór 2013 was er, net als voor de lijst 201, geen antwoordtermijn vastgelegd bij wet en weinig gewestelijk directeurs legden boetes op in geval van een laattijdig antwoord. De wet van 21 december 2013 heeft een antwoordtermijn van drie maanden, te rekenen vanaf de datum van de vraag om informatie, ingevoegd in het Wetboek der Successierechten. De boetes waarin wordt voorzien als een vraag om informatie niet of laattijdig wordt beantwoord, hebben volgens de bevroegde ambtenaren een onvoldoende ontradend effect.

Volgens de ontvangers duurt het in het beste geval twee tot drie jaar om een bankonderzoeksprocedure af te ronden, maar het is al gebeurd dat zo'n onderzoek meer dan zeven jaar duurt. Aangezien de procedure lang en omslachtig is, maken de ontvangers er steeds minder gebruik van.

3.4 Controle van de aangegeven waarden

Het Rekenhof onderzoekt hierna welk gebruik de controlediensten maken van de onderzoeksmiddelen en de informatiebronnen waarover de controleurs van de successiekantoren beschikken om de door de rechthebbenden aangegeven waarden te controleren. Bij een controle worden de op het actief en op het passief van de aangifte vermelde waarden geverifieerd. De volgende punten hebben echter alleen betrekking op de controle van de waarden die worden aangegeven op het actief. Bij de auditwerkzaamheden is immers gebleken dat de controle van het passief weinig problemen leek op te leveren. Bij de meeste aangiftes beperkt het passief zich bovendien tot de schulden die de overledene had op het moment van overlijden (bv. facturen voor elektriciteit of telecommunicatie, of de begrafeniskosten)⁷². Als de erfgenamen de aangegeven bedragen bewust of onbewust te hoog of te laag ramen, voorziet het Wetboek der Successierechten in administratieve boetes⁷³ en correctionele straffen.

3.4.1 Aangifte en controle van de waarde van onroerende goederen

De onroerende goederen zijn in veel gevallen de elementen van het actief die het belangrijkst zijn in de aangifte van nalatenschap. De meeste geschillen met rechthebbenden gaan over de raming van die onroerende goederen. Rechthebbenden moeten de verkoopwaarde aangeven. Dat is de verkoopprijs die zou kunnen worden bekomen bij normale marktomstandigheden. Als de verkoopwaarde te laag wordt geraamd, kan de ontvanger bijkomende

⁷² Artikel 27.

⁷³ Rechthebbenden riskeren de volgende fiscale boetes: 25 euro per maand vertraging bij het laattijdig indienen van de aangifte en een tiende van de verschuldigde rechten in geval van een laattijdige betaling van de rechten. Voor aan schatting onderworpen goederen is de boete gelijk aan het bedrag van de bijkomende rechten en voor de niet aan schatting onderworpen goederen is de boete, ingeval de raming te laag was, gelijk aan tweemaal de rechten op het ontoereikend opgegeven bedrag, eenmaal de bijkomende rechten bij het niet vermelden van onroerende goederen, rentes en hypothecair ingeschreven schuldvorderingen, en tweemaal de bijkomende rechten bij het niet vermelden van andere goederen.

successierechten vorderen, verhoogd met een fiscale boete⁷⁴. Die bijkomende rechten worden berekend op basis van een raming van de Administratie Opmetingen & Waarderingen van de AAPD. Als het onroerend goed binnen twee jaar⁷⁵ na het indienen van de aangifte wordt verkocht tegen een prijs die hoger is dan door de erfgenamen was geraamd, kan de administratie bovendien eisen dat bijkomende successierechten en een boete worden betaald. Erfgenamen die zeker willen zijn dat de aangegeven raming van de onroerende goederen correct is en niet door de administratie betwist zal worden, kunnen een voorafgaande expertise van de goederen aanvragen⁷⁶. De rechthebbenden en de ontvanger kiezen dan samen één of meer deskundigen die een schatting zullen maken. De verkoopwaarde die door de deskundige(n) is bepaald, is bindend voor de administratie en voor de rechthebbenden, en er kunnen nadien geen bijkomende rechten worden gevorderd.

Sinds 2004 is de raming van de verkoopwaarde van onroerende goederen toevertrouwd aan deskundigen van de Administratie Opmetingen & Waarderingen, die de informatie en de elementen die nodig zijn om een raming te kunnen maken, samenbrengt en beheert. Onroerende waarden worden gecontroleerd op uitdrukkelijk verzoek van de ontvanger of via steekproeven op initiatief van deskundigen van het kadaster. Er bestaat ook een wiskundig model om de waarde van goederen te ramen. Als er sprake is van een te lage raming, brengt de ontvanger de rechthebbenden daarvan op de hoogte. Als er geen overeenstemming is, kan de deskundige de belastbare grondslag bespreken met de rechthebbenden. Bij gebrek aan tijd en beschikbaar personeel berusten de meeste ramingen op de informatie waarover de administratie beschikt, zonder ter plaatse te gaan. Zo stellen de operationele plannen 2015 van de antennes Opmetingen & Waarderingen tot doel dat 10 % van de goederen vermeld in successieaktes en -aangiftes gecontroleerd zal worden om de verkoopwaarde ervan te verifiëren tegen het jaareinde. De administratie verwacht echter dat het tot oktober 2015 om 5 % zal gaan. De verkoopwaarde wordt niet vaak en op willekeurige basis gecontroleerd.

De controle van de waarde van onroerende goederen blijft een groot probleem voor de administraties Rechtszekerheid en Opmetingen & Waarderingen. De meest gangbare praktijk, die erin bestaat de door de rechthebbenden aangegeven waarden te vergelijken met die van andere, vergelijkbaar geachte onroerende goederen, zonder ter plaatse te gaan, biedt onvoldoende garanties. Diverse vonnissen over de raming van onroerende goederen zijn bovendien uitgesproken in het nadeel van de administratie omdat de gekozen punten van vergelijking niet zouden voldoen.

Als de onenigheid met de aangevers over de raming van de verkoopwaarde van een onroerend goed aanhoudt, kan de administratie teruggrijpen naar een bijzonder bewijsmiddel: de controleschatting.

⁷⁴ Artikel 127. Wanneer na een controle-expertise (zie punt 3.4.1) bevonden wordt dat de aangegeven waarde te laag is, en dat het tekort gelijk is aan of hoger is dan het achtste van het totaal der waarderingen van de gecontroleerde goederen, zoals zij in de aangifte vermeld zijn, is er een boete gelijk aan de bijkomende rechten verschuldigd. Wanneer vastgesteld wordt dat de waarde van niet aan schatting onderworpen onroerende goederen te laag werd geraamd, is de boete gelijk aan tweemaal de bijkomende rechten die worden geheven ingevolge de vaststelling van het tekort. Die boetes kunnen worden gereduceerd.

⁷⁵ Artikel 137.

⁷⁶ Artikel 20.

De controleschatting is een bijzonder bewijsmiddel waarover de administratie beschikt indien het vermoeden bestaat dat onroerende goederen, zeeschepen of boten die zich binnen België bevinden, geheel of gedeeltelijk te laag werden geraamd. Het doel is tot een correcte raming van de goederen in kwestie te komen. De procedure wordt toegepast indien de partijen er niet in geslaagd zijn onderling tot een akkoord te komen en als de gewestelijk directeur zijn fiat heeft gegeven. De procedure kan alleen door de administratie worden opgestart en de rechthebbenden kunnen zich er niet tegen verzetten. De controleschatting impliceert dat men voor de vrederechter moet verschijnen. De schatting wordt uitgevoerd door één of drie deskundige(n) die in onderling overleg wordt/worden gekozen⁷⁷ door de ontvanger en de rechthebbenden⁷⁸ of, indien er geen overeenstemming is, door de vrederechter⁷⁹. Een deskundige van de administratie Opmetingen & Waarderingen van het ambtsgebied waarbinnen het goed zich situeert, is aanwezig bij de schatting en oordeelt over de pertinentie ervan.

Ingevolge diverse arresten⁸⁰ van het Grondwettelijk Hof werd artikel 120 van het Wetboek der Successierechten aangepast⁸¹ om te voorzien in een rechtsmiddel, zowel voor de rechthebbenden als voor de administratie.

De bijkomende successierechten, boetes en intresten⁸² zullen worden berekend op basis van de resultaten van de schatting. De kosten van de schatting worden ofwel door de administratie, ofwel door de belastingplichtige gedragen, afhankelijk van het bedrag van de schatting.

De controleschatting is een zware procedure. De ontvangers die tijdens de audit werden bevraagd, hebben zelden of nooit gebruik gemaakt van dat bewijsmiddel.

3.4.2 Aangifte en controle van de waarde van roerende goederen

De roerende goederen (meubels, waardevolle inboedel, juwelen, kunstwerken, voertuigen, aandelen, effecten en vorderingen ...) die de overledene in bezit had, moeten door de rechthebbenden worden geraamd op basis van de waarde die de goederen zouden hebben op de tweedehandsmarkt of op een veiling.

De rechthebbenden moeten in de aangifte melding maken van door de overledene aangegane verzekeringspolissen tegen diefstal en brand⁸³. Aan de hand van de verzekeringspolissen weet de ontvanger welke roerende goederen zich in het vermogen van de overledene moeten bevinden, en kan hij nagaan of er een verschil is tussen de aangegeven waarden en de verzekerde waarden, zelfs al dekken verzekeringen meestal goederen tegen “nieuwwaarde”. De verzekerde bedragen zijn eveneens een interessant uitgangspunt om kunstwerken, kost-

⁷⁷ Ambtenaren van de BTW, Registratie en Domeinen, en openbaar of ministerieel ambtenaren die de aangifte van successie of van overgang bij overlijden opstelden, evenals hun personeelsleden, mogen niet worden gekozen of aangesteld als deskundige (artikel 115).

⁷⁸ Artikel 111.

⁷⁹ Artikel 114.

⁸⁰ Zie met name het arrest nr. 79 van 21 juni 2000, het arrest nr. 141 van 22 juli 2004 en het arrest nr. 6 van 11 januari 2007.

⁸¹ Programmawet van 9 juli 2004.

⁸² De intresten zullen op de bijkomende successierechten verschuldigd zijn vanaf de datum waarop de expertiseaanvraag wordt betekend.

⁸³ Artikel 46 van het Wetboek der Successierechten.

bare juwelen en antiek te evalueren. Om de goederen te kunnen ramen is specifieke kennis vereist waarover de meeste ontvangers niet beschikken. De informatie over die specifieke goederen kan uit verschillende bronnen worden gehaald: een verdeling tussen rechthebbenden moet worden opgetekend in een testament, er kan iets over geschreven zijn in de pers, de waarde van sommige goederen kan terug te vinden zijn in veilingcatalogi enz. Als de ontvanger vermoedt dat het aangegeven bedrag te laag geraamd is, kan hij het van ambtswege aanpassen. De wet bepaalt niet dat er een controleschatting moet worden uitgevoerd voor roerende goederen. Sommige ontvangers houden de resultaten van publieke veilingen in de gaten, of ontdekken in de pers elementen (bv. bij een rechtszaak tussen rechthebbenden ...) die het mogelijk maken de aangifte van ambtswege te corrigeren en de bijkomende successierechten te berekenen, met verhogingen en boetes. Dat is een zware en omslachtige procedure. Omdat er geen referentiesysteem is voor de potentiële waarde van dergelijke goederen, zullen ontvangers niet snel een procedure beginnen die kan uitmonden in een geschil.

Wat de raming van de waarde van voertuigen betreft, beperken de bezochte diensten zich tot het opsporen van manifeste fouten, terwijl ze zouden kunnen werken met de gangbare waarden op de markt van tweedehandswagens.

Bij al dan niet beursgenoteerde effecten moeten de ambtenaren de aangegeven bedragen controleren door te berekenen welke waarde de effecten hadden op de dag van het overlijden, wat moeilijk is. Sommige ontvangers trachten die moeilijkheid te omzeilen door gedetailleerde berekeningen op te vragen bij de bank die de totale waarde van de effecten heeft vermeld op de lijst 201⁸⁴, of bij de notaris die de berekening door de bank heeft ontvangen. Door de koersschommelingen is het moeilijk een raming te maken, zowel voor de erfgenamen als voor de administratie. De regels volgens welke de waarde van aan te geven openbare effecten, aandelen en obligaties wordt berekend, kunnen variëren van gewest tot gewest. Voor in België genoteerde openbare effecten stoelt de raming, ongeacht het gewest, op de courante prijzen (de gemiddelde maandkoersen) die elke twintigste van de maand gepubliceerd worden in het *Belgisch Staatsblad*. Voor de andere waarden zijn er gewestelijke nuances, maar gebeurt de raming op basis van informatie die beschikbaar is in de gespecialiseerde pers. Deze controle wordt enkel nog sporadisch of beknopt uitgevoerd.

3.4.3 Conclusies

Hoewel de AAPD over bewijs- en onderzoeksmiddelen beschikt, beperkt ze zich bij de controle van de aangiftes over het algemeen tot een vergelijking van de aangegeven bedragen in de successie met de gegevens waarover ze beschikt of die door derden zijn meegedeeld in uitvoering van hun wettelijke verplichtingen. Er worden zelden stappen ondernomen voor een meer doorgedreven controle.

In veel gevallen biedt de vergelijking van de bedragen met de beschikbare officiële gegevens voldoende zekerheid over de juistheid van de aangifte, maar dat is niet altijd zo. Voor het gros van de eenvoudige aangiftes volstaat zo'n vergelijkende controle, vermits de aangegeven bedragen qua actief makkelijk te identificeren zijn (gezinswoning, spaarrekeningen, lopende rekeningen ...). Bij meer complexe aangiftes is de financiële inzet groter en kunnen

⁸⁴ In verband met de lijsten, zie punt 3.1.2.

de basiscontroles onvoldoende garanderen dat geen enkel deel van het actief ontbreekt. In het kader van de achtereenvolgende fiscale regularisaties hebben rechthebbenden erfgoederen aangegeven die verborgen waren gehouden voor de fiscus (zie de tabel hierna). In 2014 werd nagenoeg 347 miljoen euro aan successierechten geïnd als gevolg van regularisaties⁸⁵, wat neerkomt op 30,94 % van het totaalbedrag aan regularisaties in dat jaar.

Voorafnames ingevolge fiscale regularisaties (2011-2015) inzake successierechten (in euro)()*

Jaar	Voorafnames		
	Enmalige bevrijdende aangifte bis 15/03/2006-14/07/2013	Enmalige bevrijdende aangifte ter 15/07/2013-31/12/2013	Totaal
2011	30.143.437	0	30.143.437
2012	11.071.522	0	11.071.522
2013	151.095.310	0	151.095.310
2014	252.621.606	94.873.650	347.495.256
2015	9.381.560	62.352.505	71.734.065
Totaal	454.313.435	157.226.155	611.539.590

(*) De verzoeken tot regularisatie moesten uiterlijk op 31 december 2013 worden ingediend. De bedragen voor 2014 en 2015 vloeien voort uit de verwerking van de achterstallige dossiers die eind 2013 werden ingediend.

Bron: FOD Financiën, Contactpunt Regularisaties

3.5 Aanbevelingen

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de controle van aangiftes van nalatenschap, ondanks de onderzoeksmogelijkheden en de bijzondere middelen waarover de AAPD beschikt, er veelal louter in bestaat de door de rechthebbenden aangegeven waarden te vergelijken met de informatie die voorhanden is bij de administratie en met de informatie die derden wettelijk gezien moeten meedelen. Meer doorgedreven onderzoek komt zelden voor en beperkt zich over het algemeen tot het voorstel om een bankonderzoeksprocedure te starten.

Het Rekenhof is van oordeel dat die vergelijkende controle, die berust op een routineuze en passieve aanpak, kan volstaan voor het merendeel van de aangiften van nalatenschap, maar het niet mogelijk maakt efficiënt de fraude te bestrijden waarvan sprake kan zijn bij omvangrijke of complexe successies. Het grote aandeel van de successierechten in de fiscale regularisaties de voorbije jaren, toont dat dergelijke fraude recurrent is en dat de financiële inzet niet gering is.

Het Rekenhof formuleert hierna een reeks aanbevelingen. De eerste zouden de kwaliteit moeten verbeteren van de informatie die ter beschikking wordt gesteld van de administraties die de aangiftes controleren, zodat de vergelijkende controles aan doeltreffendheid winnen. Andere aanbevelingen hebben tot doel meer doorgedreven controles in te voeren in de gevallen waarbij dat noodzakelijk wordt geacht.

⁸⁵ Gegevens van het Contactpunt Regularisaties.

Sommige van die aanbevelingen vergen wetswijzigingen terwijl andere een initiatief van de administratie vragen.

3.5.1 Oprichting van een centrale dienst voor de specifieke controleprocedures en de onderzoeksactiviteiten

Zoals de diensten nu georganiseerd zijn, wordt prioriteit verleend aan het documentenbeheer, aan de actualisering van de patrimoniumdocumentatie en aan de snelle afhandeling van aangiftes. Gerichte controles, bij twijfel over de juistheid van sommige aangegeven waarden, gaan gepaard met vaak lang aanslepende en omslachtige procedures.

Het Rekenhof beveelt dan ook aan de taken inzake specifieke controles (zoals de bankonderzoeksprocedure en de controleschatting) te centraliseren in één enkele dienst, waardoor de middelen zouden kunnen worden geoptimaliseerd. Het zou immers doeltreffender zijn een dienst te creëren met daarin een aantal gespecialiseerde personeelsleden die zich toeleegen op de bijzondere procedures.

De minister wijst er in zijn antwoord op dat de administratie zal onderzoeken of bepaalde specifieke controletaken en bepaalde onderzoeksactiviteiten kunnen worden gecentraliseerd. Hij vermeldt onder meer de bankonderzoeken.

3.5.2 Herziening van de procedures en de instructies voor de controle van successie-rechten

Het Rekenhof pleit voor een herziening, vereenvoudiging en optimalisering van de procedures die verband houden met de controle van aangiftes, en dit om gelijke tred te houden met de realiteit op het terrein. Die aanpassingen vergen, naargelang de aard ervan, een wetswijziging of nieuwe administratieve richtlijnen.

De meeste procedures en richtlijnen die verband houden met de controle van successie-rechten zijn gedateerd en stemmen niet meer overeen met de wettelijke en maatschappelijke realiteit, noch met de nieuwe organisatie van de overheid. Dat is bijvoorbeeld het geval voor de huidige procedure om brandkasten te openen: de personeelsleden gaan niet meer te plaatse, want dat levert vrijwel nooit enig bewijsstuk op voor de controle van de aangifte van nalatenschap, enerzijds omdat de belastingplichtigen nog weinig reden hebben om waardevolle voorwerpen in een brandkast te bewaren (er zijn geen Belgische effecten aan toonder meer) en anderzijds omdat er geen garantie is dat de brandkast niet werd leegemaakt vóór de inhoud werd geïnventariseerd. Het is efficiënter binnen de antenne te blijven en meer prioritaire taken te vervullen. De recurrente controle van toegangsregisters inzake brandkasten en het opleggen van sancties in geval van inbreuken, zouden een doeltreffend zwaard van Damocles kunnen zijn om ervoor te zorgen dat die registers naar behoren worden bijgehouden. Richtlijn R voorziet trouwens in een driejaarlijkse controle van die registers.

Een andere denkpiste zou erin bestaan de wettelijke voorschriften bij te sturen betreffende de inhoud van de lijsten 201. Bankinstellingen zouden dan niet enkel de situatie van de rekeningen kunnen meedelen zoals die was op de dag van het overlijden (jaar X), maar ook de situatie op het einde van de jaren X-1, X-2 en X-3. Op die manier kan de administratie meteen vaststellen of er belangrijke bewegingen hebben plaatsgevonden op de rekeningen en of een meer doorgedreven onderzoek aan de orde is.

Het Rekenhof beveelt aan meer gebruik te maken van de bankonderzoeksprocedure bij belangrijke of ingewikkelde successies. Dat maakt uitgebreid onderzoek mogelijk, maar de huidige procedure zou minder zwaar moeten worden gemaakt. Dat zou kunnen worden opgelost door verwerkingstermijnen op te leggen en door het aantal betrokkenen binnen de administratie te beperken.

De minister wijst er in zijn antwoord op dat de administratie rekening zal houden met de aanbevelingen van het Rekenhof bij de aanpassing van de procedures en instructies in verband met de controles. Wat betreft het meedelen aan de administratie van de toestand van de rekeningen van de overledene voor de drie jaren voorafgaand aan het overlijden, merkt de minister op dat die extra verplichting voor de bankinstellingen enkel zal kunnen worden opgelegd in de veronderstelling dat de informatie elektronisch wordt doorgestuurd. De minister is eveneens voorstander van een vereenvoudiging van de procedure om machtiging te verlenen voor bankonderzoeken en overweegt om de bevoegdheid om die machtigingen te verlenen te delegeren aan een door hem aangewezen hoge ambtenaar, zoals dat reeds het geval is voor de inkomstenbelastingen en btw.

3.5.3 Gebruik van nieuwe beschikbare informatiebronnen

Er bestaan databases die het werk van het personeel van de successieantennes eenvoudiger zouden maken, maar waar het geen toegang toe heeft omdat de wet daar niet in voorziet. Dat is onder meer zo voor het centraal aanspreekpunt van de Nationale Bank. Dat punt registreert de bankrekeningen van personen en aan de hand daarvan zouden de ontvangers hun vragen kunnen richten aan de werkelijk betrokken bankinstellingen, zonder nodeloos onderzoek. Er is een wetsvoorstel in die zin ingediend om in het kader van successies toegang te verschaffen tot die database⁸⁶.

Het Rekenhof beveelt aan de toegang tot die database wettelijk te regelen, met inachtname van de wetgeving betreffende de bescherming van de persoonlijke levenssfeer.

De minister stelt in zijn antwoord voorstander te zijn van de idee om de administratie toegang te geven tot het centraal aanspreekpunt van de Nationale Bank in het kader van de controle van de successierechten. Er is in dat verband een voorontwerp van wet tot wijziging van artikel 100 van het Wetboek der Successierechten in voorbereiding.

3.5.4 Vlottere doorstroming van de informatie afkomstig van derden (lijst 201, gedetailleerde inventarissen van de inhoud van brandkasten en bankonderzoeksprocedures)

Om documenten vlotter te laten doorstromen, is de administratie in samenwerking met de bank- en de verzekeringssector nagegaan of een uniek elektronisch contactpunt kan worden opgericht. Dat contactpunt zou de lijsten 201 kunnen verzamelen of de antwoorden op vragen om inlichtingen die in het kader van bankonderzoeksprocedures werden verstuurd. Sinds 10 januari 2014⁸⁷ is de koning gemachtigd de elektronische communicatie

⁸⁶ *Parl. Stuk Kamer*, 1 juli 2015, DOC 54 1232/001, Wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde en van het Wetboek der Successierechten, teneinde het centraal aanspreekpunt toegankelijker te maken om doeltreffender op te treden tegen fiscale fraude (ingediend door de heer B. Dispa).

⁸⁷ Artikelen 96, 6° lid, en 97, 7° lid, van het Wetboek der Successierechten. Die leden werden ingevoegd door de artikelen 92, 2°, en 93, 2°, van de al vernoemde wet van 21 december 2013.

voor te schrijven en te regelen. Hij kan dit soort communicatie dus voorschrijven en er de bijkomende modaliteiten voor definiëren. Er is tot op heden geen enkel koninklijk besluit in die zin genomen.

De bankinstellingen zijn ook vragende partij. In 2006 zijn er al besprekingen geweest tussen de AAPD en een bank- en verzekeringsinstelling. Het project werd in 2013 door de AAPD bestudeerd⁸⁸. Febelfin en Assuralia moesten erbij worden betrokken, onder meer om de structuur en het formaat van de uitwisselingen te bepalen. Er zou een webservice komen om een verbinding tussen de financiële instellingen en de administratie tot stand te brengen en de informatiestroom en het beheer van de correspondentie zouden worden geïntegreerd in de applicatie e-succ. Een gestandaardiseerde elektronische uitwisseling heeft tal van voordelen: administratieve vereenvoudiging, tijdwinst voor personeel dat dan kan worden ingezet voor andere taken, kortere termijnen, minder risico's bij de verwerking van documenten en minder port- en drukkosten. Het was ook de bedoeling dat de ingezamelde gegevens met betrekking tot dossiers die het Vlaams Gewest behandelt, elektronisch via een webservice van de federale overheid aan de Vlaamse overheid zouden worden bezorgd⁸⁹. Ondanks de voordelen van zo'n systeem, werd het project niet als een prioriteit beschouwd bij de verdeling van de informaticabudgetten.

Gezien de voordelen van het elektronisch verzenden van die documenten, beveelt het Rekenhof aan die mogelijkheid opnieuw in overweging te nemen. De optie was trouwens vervat in de wet van 21 december 2013, maar het koninklijk besluit dat nodig is om de optie een concrete invulling te kunnen geven, werd niet genomen.

De administratie onderstreept in haar antwoord dat ze net zoals de financiële instellingen vragende partij is voor de geautomatiseerde uitwisseling van de lijsten 201. Gelet op de begrotingscontext kan niettemin enkel worden overwogen om de lijsten in pdf-formaat over te zenden. De minister voegt eraan toe dat de FOD Financiën aan dat project werkt in overleg met de financiële sector en Vlabel (Vlaamse Belastingdienst).

3.5.5 Verbetering van de mogelijkheden om onroerende goederen en bepaalde waardevolle roerende goederen te ramen

De administratie beschikt over de database Loco-Stat waarin de verkoopprijzen van vastgoedtransacties zijn vermeld. Die database maakt het mogelijk de schommelingen van de verkoopwaarde van onroerende goederen op te volgen. Het Rekenhof beveelt aan meer gebruik te maken van de inlichtingen van die database om te komen tot een screening van de vastgoedprijzen.

Het Rekenhof beveelt ook aan vaker ter plaatse te gaan indien er twijfel bestaat over de staat van het vastgoed.

De procedure van de controleschatting zou ook kunnen worden uitgebreid tot bepaalde lichamelijke roerende goederen zoals juwelen, antiek of kunstwerken. Die aanbeveling vergt wetswijzigingen. De minister stemt in zijn antwoord in met dat voorstel.

⁸⁸ AAPD, Business case "Informatisering kennisgevingen successierecht banken en verzekeringsmaatschappijen".

⁸⁹ Nadat de fiscale woonplaats van de overledene is gecontroleerd.

De administratie onderstreept dat de schatting en de controle van de verkoopwaarde van uitzonderlijke goederen ingewikkeld blijven. Het vinden van vergelijkbare goederen die recent zijn geschat, is immers ingewikkeld.

3.5.6 Aanpassing van het systeem van sancties

Uit de audit is gebleken dat de kantoren de termijnen waarbinnen aangiftes moeten worden ingediend en de successierechten moeten worden betaald, opvolgen. De ontvangers passen de voorziene boetes toe in geval van laattijdige aangiftes en betalingen. De boetes die worden toegepast als derden aan hun informatieplicht verzaken, hebben niet het ontradende effect zoals gehoopt door de wetgever. Ze zijn niet hoog in vergelijking met wat er financieel op het spel staat bij bepaalde successies. Het Rekenhof beveelt aan het tarief van de boetes te herzien. In 2013 heeft de AAPD in een interne nota voorgesteld die boetes te verhogen. Dat voorstel werd nooit omgezet in een wetsontwerp of wetsvoorstel.

De minister wijst er in zijn antwoord op dat hij dat voorstel opnieuw zal bekijken.

Hoofdstuk 4

Omkadering van de controles

4.1 Doeltreffendheidsmaatregelen voor de controle van de aangiften

4.1.1 Risicoanalyse

In het vorige hoofdstuk heeft het Rekenhof aangedrongen op diepgaande controles van de aangiften van risicovolle nalatenschappen.

Het Rekenhof stelt echter vast dat er momenteel, in tegenstelling tot bij andere belastingen, geen enkele geformaliseerde en gecentraliseerde risicoanalyse bestaat voor de aangiften van nalatenschappen, die diepgaander zouden moeten worden gecontroleerd. De personeelsleden van de AAPD moeten vertrouwen op hun ervaring. Nochtans voorzag een koninklijk besluit van 4 maart 2008 in een dienst voor risicobeheer⁹⁰. Momenteel beschikt de AAPD niet over een dergelijke dienst.

Hoewel de administratie projecten heeft opgestart om risicoprofielen te beschrijven, hebben die niet geleid tot een echte risicoanalyse. Volgens de administratie zou het erg moeilijk zijn een dergelijke analyse in te voeren in het kader van de successierechten.

Het Rekenhof is echter van oordeel dat de gegevens in de programma's e-succ en Respo⁹¹ zouden kunnen worden gebruikt om een risicoanalysemodel op te maken dat aangeeft wanneer de aangifte wijst op verontrustende situaties of elementen. Die risicoanalyse zou bijvoorbeeld kunnen gericht zijn op de nalatenschappen van grote waarde of betreffende specifieke constructies. Ook zou het nuttig zijn dat de centrale diensten van de Rechtszekerheid samenwerken met het Contactpunt Regularisaties van de Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB)⁹² om na te gaan of er recurrende elementen van frauduleuze constructies of profielen van risicovolle nalatenschappen kunnen worden geïdentificeerd in de regularisatieaanvragen. Het Contactpunt Regularisaties zou die risicoprofielen kunnen opmaken op basis van elementen die werden verzameld aan de hand van zijn regularisatiedossiers.

Momenteel ligt de beslissing om een diepgaande controle uit te voeren dus volledig bij de ontvanger.

4.1.2 Hiërarchische controle

De inspecteurs A moeten het werk verifiëren van de kantoren die zij superviseren (dossierbehandeling, eerbiediging van de vervaldagen, berekeningen van successierechten...). Ze controleren eveneens of de dossiers op dezelfde manier worden behandeld in de verschil-

⁹⁰ Koninklijk besluit van 4 maart 2008 houdende oprichting van de diensten voor risicobeheer bij de Federale Overheidsdienst Financiën.

⁹¹ Het programma dat de informatie bevat uit papieren legger 28 (niet-vereffende rechten en boetes) en uit papieren register 47 (registratie en opvolging van de aangiften van nalatenschap).

⁹² Dat contactpunt ontvangt de aangiften die worden gedaan door belastingplichtigen die hun fiscale situatie willen laten regulariseren.

lende kantoren die onder hun supervisie vallen. Over het algemeen verloopt die controle aan de hand van steekproeven in de behandelde dossiers. Volgens het management zou elk kantoor jaarlijks moeten worden gecontroleerd. De inspecteurs A staan eveneens ter beschikking van de ontvangers om hen de moeilijkheden te helpen oplossen die zij onder vinden bij de uitvoering van hun opdrachten. Gezien het ontoereikende aantal inspecteurs A worden de controles bij de diensten steeds sporadischer⁹³.

4.1.3 Statistieken en performantie-indicatoren

De Administratie Rechtszekerheid heeft geen algemene statistische tool om het gebruik en de doeltreffendheid van de controle- en onderzoeksmiddelen waarover ze beschikt te meten. Ze gebruikt de programma's Statis en Stipad, die haar slechts gedeeltelijke informatie leveren.

Het programma Statis werd intern ontwikkeld sinds 2003 en levert de inspecteur A statistieken in het kader van zijn supervisie over een aantal kantoren. De operationele diensten namen er de resultaten van hun controles in op (waarden die niet werden aangegeven of te laag werden geraamd, rechten berekend aan de hand van die bijkomende belastbare grondslag en boetes) en op basis daarvan kon de doelmatigheid van de toegepaste controlemethodes worden beoordeeld en konden de werkzaamheden van de personeelsleden worden geëvalueerd. Over die resultaten werd jaarlijks verslag uitgebracht aan de gewestelijke hiërarchie en aan de centrale diensten. Momenteel kan de administratie niet meer garanderen dat die manuele invoeringen waarheidsgetrouw en volledig zijn⁹⁴. Ze kan die statistieken bijgevolg niet langer gebruiken als beheersinstrumenten. De administratie geeft toe dat Statis tendensen identificeert maar geen programma voor statistisch beheer is. Het moet worden vervangen door een performantere tool die in Stipad is geïntegreerd, maar die tool is nog niet operationeel. Bijgevolg wordt Statis nog steeds gebruikt en werd het aangepast om te beantwoorden aan de opeenvolgende hervormingen van de Administratie Rechtszekerheid. Die aanpassingen zijn in der haast gebeurd en zijn niet allemaal optimaal om de historie van de gegevens te raadplegen.

Wanneer de gegevens correct worden ingevoerd, geeft Statis echter wel een interessant beeld van het uitgevoerde werk, het resultaat van de controles en het aantal uitgevoerde controle-expertises. Het programma biedt de mogelijkheid om vergelijkende tabellen op te maken tussen bijvoorbeeld verschillende periodes of verschillende diensten.

Naast Statis bestaan er ook controleborden die worden bijgehouden in het kader van het performantiemanagement. Daarin wordt de performantie weergegeven aan de hand van Key Performance Indicators (KPI). Weinig van die KPI kunnen echter worden gebruikt om de controlewerkzaamheden voor de aangiften van nalatenschap op te volgen. Het management gebruikt die gegevens voornamelijk om de algemene doelstellingen van de Algemene Administratie te definiëren (overzicht van de vastlegging van de personeelsmiddelen voor de verschillende opdrachten van de AAPD ...). De hiërarchie en het personeel van de ope-

⁹³ Bij de gewestelijke directie van Brussel omvat het kader bijvoorbeeld zes inspecteurs van niveau A. Begin 2014 waren er nog slechts twee, waarvan één als voornaamste taak had de hypotheekbewaarders en de verantwoordelijke voor de Deposito- en Consignatiekas te vervangen wanneer zij afwezig waren.

⁹⁴ Sommige diensten hebben de invoering van de statistische gegevens in Statis opgeschort in afwachting van het geïntegreerde programma Stipad, dat onder meer controleborden moest genereren. Stipad liet echter op zich wachten, het is opnieuw in productie gegaan in het eerste semester 2015.

rationele diensten gebruiken die tools niet; ze beschouwen ze als voorbehouden aan de centrale diensten. In het managementplan van de AAPD 2014-2019 worden de volgende performantie-indicatoren (KPI) voorgesteld voor de inning van bijkomende rechten, het afzien van inning en de controle:

- Inning van bijkomende successie- en registratierechten en boetes op minstens 50 % van de onroerende goederen in Wallonië en Brussel waarvoor een onderschatting werd vastgesteld. De administratie schat het gemiddelde resultaat tussen januari 2014 en april 2015 van deze KPI op 73,22 %.
- Beperking tot 20 % van het afzien van inning van bijkomende successie- en registratierechten voor goederen waarvan de experts van de administratie Opmetingen en Waarderingen hebben vastgesteld dat ze werden onderschat. De administratie schat het gemiddelde resultaat tussen januari 2014 en april 2015 van deze KPI op 6,81 %.
- Controle, intern of ter plaatse in Wallonië en Brussel, van de handelswaarde van minstens 10 % van de onroerende goederen waarvan de reële rechten werden overgedragen na een successie of registratie. De administratie schat het gemiddelde resultaat tussen januari 2014 en april 2015 van deze KPI op 9,83 % voor de onroerende goederen die na een successie werden overgedragen en op 7,59 % voor de onroerende goederen die na een registratie werden overgedragen. De controles uitgevoerd op basis van een wiskundig model worden niet in aanmerking genomen.

Die doelstellingen lijken weinig ambitieus en kunnen erop wijzen dat het management te weinig prioriteit geeft aan het beheer van de successierechten. Dit gezegd zijnde overstijgen de resultaten die de operationele diensten hebben behaald – met uitzondering van de controle van de verkoopwaarde – de doelstellingen die het management heeft vooropgesteld.

De administratie wijst er in haar antwoord op dat de administratie Opmetingen en Waarderingen haar operationele doelstellingen voor 2016 heeft gewijzigd om te focussen op te lage bedragen in plaats van op een aantal dossiers.

4.2 Aanbevelingen

Zoals het Rekenhof in hoofdstuk 3 vaststelde, kunnen de controles door vergelijking volstaan voor een grote meerderheid van de aangiften. De controle volstaat echter niet wanneer de successie ingewikkelder is of wanneer een vermoeden van fraude bestaat. Om de controleurs te helpen de diepgaand te controleren aangiften van nalatenschap objectief te kiezen, moet de AAPD voor tools zorgen waarmee ze die successies kan terugvinden.

Bijgevolg beveelt het Rekenhof de AAPD aan werkmethodes en -tools in te voeren waarmee op objectieve wijze aangiften van nalatenschap kunnen worden geselecteerd die meer risico's inhouden en waarmee de controles doeltreffender richting kan worden gegeven. Die risicoanalyse zou gebaseerd kunnen zijn op de in de programma's e-succ en Respo opgenomen gegevens. In het kader van dat risicobeheer beveelt het Rekenhof de centrale diensten van de Administratie Rechtszekerheid bovendien aan samen te werken met het Contactpunt Regularisaties van de Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB), om te bepalen of die risicoprofielen kan opmaken op basis van de daar behandelde dossiers betreffende de regularisatie van successierechten.

De minister verklaart in zijn antwoord dat hij voorstander is om een risicoanalyse in te voeren voor de controle van de successierechten en om samen te werken met het Contactpunt Regularisaties van de DVB om risicoprofielen te definiëren.

Het Rekenhof beveelt eveneens aan doeltreffende beheersinstrumenten in te voeren waarmee de controleactiviteiten en de bij die controles verkregen resultaten kunnen worden gemonitord. Bovendien moet het management zijn intentie om de controles te optimaliseren omzetten in ambitieuze maatregelen en motiverende controledoelstellingen. De doelstellingen betreffende de controle van de verkoopwaarde (10 % van de overgedragen onroerende goederen) of de inning van bijkomende rechten wanneer de waarde te laag is geraamd (50 %), beantwoorden niet aan die criteria.

Hoofdstuk 5

E-succ-programma

Sinds 2005 beschikken de successiekantoren over de informaticatoepassing e-succ. Deze toepassing beheert de aangiften van nalatenschap vanaf de aangifte van overlijden tot de betaling van de rechten, wat de verwerking inhoudt van een groot volume informatie betreffende het overlijden (tijdstip, plaats...) en de erfgenamen (identificatie, familieverbanden...). Ze zorgt ook voor taken zoals het opsturen van geautomatiseerde post, de berekening van de successierechten en de door elke erfgenaam individueel verschuldigde boetes en intresten (sinds 2008), de berekening van de termijnen⁹⁵ voor de indiening van de aangifte en de betaling van de rechten, het opstellen van attesten van erfopvolging⁹⁶...

Het Rekenhof heeft de procedures rond e-succ geëvalueerd in het licht van de gebruikelijke eisen ter zake en in het bijzonder ten aanzien van het CobiT® 4.1-referentiesysteem.

Het stelt vast dat e-succ werd ontwikkeld los van de strategie die bij de FOD Financiën werd beslist (Coperfin). Bovendien werd e-succ niet ontwikkeld volgens de gebruikelijke normen en praktijken. Een aantal van de vastgestelde tekortkomingen worden verklaard door de gebreken eigen aan het ontwikkelingsproces. De toepassing bewijst evenwel zijn nut in de kantoren en neemt effectief een aantal materiële taken van de personeelsleden over.

Het gebruik van e-succ is beperkt tot de verzameling van gegevens aan de hand waarvan de door de verschillende erfgenamen verschuldigde rechten correct kunnen worden berekend. De administratie heeft nooit overwogen die toepassing te gebruiken voor onderzoek of risicoanalyse.

5.1 Gebreken met betrekking tot strategie en planning

De AAPD achtte de ontwikkeling van een informaticatoepassing dringend omdat het aantal personeelsleden afnam terwijl het aantal taken bij de diensten toenam. De invoering op middellange termijn van reorganisatieprojecten bij de FOD (het Coperfin-project) kon geen antwoord bieden op de moeilijkheden die zich op korte termijn voordeden. Bijgevolg heeft de administratie ervoor gekozen e-succ te ontwikkelen, zonder coherente strategische visie aangepast aan de grote hervormingen bij de FOD.

De e-succ-toepassing is het resultaat van een *bottom-up*-proces. Ze werd ingevoerd in de gewestelijke kantoren, nadat lokale initiatieven waren genomen, zonder dat er overleg is geweest of dat er een vraag daartoe was van het management van de FOD Financiën, en de invoering was zelfs in strijd met de Coperfin-projecten.

⁹⁵ Er is een alarm bij het verstrijken van die termijnen.

⁹⁶ Sinds 2014.

Bovendien blijkt uit geen enkel document dat het management van de AAPD op zijn beurt deze initiatieven en zijn beslissingen zou hebben gerapporteerd aan het directiecomité.

Een begin van een verklaring ligt bij de beperkingen van de e-succ-toepassing, die oorspronkelijk kon worden beschouwd als een op maat gemaakte tool voor de kantoren, gecreëerd door personeelsleden van diezelfde kantoren, waarbij geen rekening werd gehouden met de buitenwereld.

Het belang van die toepassing is echter sterk toegenomen doordat bij wet opdrachten werden toegevoegd⁹⁷. Daar waren echter contacten met externe diensten of administraties voor nodig. Wat die noodzakelijke implementeringen betreft, kon geen enkele officiële beslissing worden voorgelegd en het directiecomité heeft zich niet formeel uitgesproken over die problemen, ongetwijfeld omdat de datum van inwerkingtreding van de nieuwe wetgevende regels te nabij was.

De audit toont aan dat de transversale stafdienst⁹⁸ Informatie- en Communicatietechnologie (ICT) momenteel niet betrokken werd bij het e-succ-project. De kennis en beheersing van de belangrijke aan de successiekantoren toegewezen opdrachten zijn volledig aan hem voorbijgegaan. Bijgevolg was ICT officieel niet op de hoogte van het bestaan van e-succ en niet in staat een product te ontwikkelen in de lijn van de doelstellingen van de uitvoerders. In dat opzicht bevestigt het antwoord van de administratie dat het wel degelijk het management van de AAPD is dat in 2004 ervoor geopteerd heeft de toepassing e-succ in eigen beheer te ontwikkelen, in afwachting van de verwezenlijking van de geïntegreerde toepassingen Stipad en Stimer die bij de Coperfin-hervorming waren gepland⁹⁹. De administratie stelt bovendien vast dat het bestaan van e-succ momenteel onder andere kan worden verklaard door het feit dat de module voor de berekening van de rechten in Stipad in 2006 “buiten scope” werd geplaatst om budgettaire redenen. Voor de ontwikkeling van een informaticaproject moeten de volgende goede praktijken worden toegepast:

- functionele analyse en specificatie;
- projectbeheer volgens een overeengekomen model;
- rekening houden met alternatieve oplossingen;
- technische analyse;
- economische analyse wat betreft de kosten/baten van het project en voorbegroting;
- risicoanalyse;
- interne controle en instrumenten om de doeltreffendheid van e-succ te meten, los van de algemene beschouwingen van de gebruikers.

Binnen de beschreven context werden die goede praktijken niet gevolgd of althans niet geformaliseerd in de documenten van de diensten of de bevoegde comités.

⁹⁷ Zie bijvoorbeeld de afgifte van attesten van erfopvolging sinds 2007 en de recente belangrijke wijzigingen van de programmawetten van 29 maart 2012 (artikelen 157 tot 163) en van 22 juni 2012 (artikelen 20 tot 22 en 35).

⁹⁸ De dienst ICT is een van de vijf stafdiensten die rechtstreeks onder het gezag staan van de voorzitter van het directiecomité.

⁹⁹ Het ICT-plan 2004 voor de verwezenlijking van Coperfin, dat in de vergadering van 12 februari 2004 door het directiecomité van de FOD Financiën werd goedgekeurd, vermeldt dat project trouwens niet.

Bij de ontwikkeling van e-succ is verwarring ontstaan tussen de dienst “informatica” en de dienst “business”. De administratie gebruikt hierbij de aparte uitdrukking “businessprogrammeurs”. In principe maken de gebruikers en bestemmingen van het informatiesysteem (de “businessoperatoren”) hun noden kenbaar aan de (IT-)ontwikkelaars. Die procedure moet ervoor zorgen dat de IT beantwoordt aan de noden van de “businessoperatoren”. In dit geval is er echter verwarring van die twee rollen die verschillend moeten zijn.

Dit heeft een invloed kunnen hebben op de functionele analyse. Die “businessprogrammeurs” zijn veeleer vertrokken van een bestaande administratieve organisatie, met bestaande formulieren, zonder voldoende te bepalen welke opdrachten en doelstellingen echt bij hun functie hoorden en zonder in staat te zijn de mogelijkheden van de informaticatool te benutten, onder meer wat betreft het nut van de externe informatie waartoe ze toegang konden hebben.

Het Rekenhof verwijst in dat verband naar het referentiesysteem CobiT[®]4.1 dat ervoor zorgt dat, indien er nood is aan een nieuwe toepassing, er eerst een analyse gebeurt voor de aankoop of ontwikkeling ervan, om zich ervan te vergewissen dat aan de businessseisen zal worden voldaan dankzij een doeltreffende en doelmatige aanpak. Die procedure omvat de beschrijving van de noden, het overwegen van alternatieve bronnen, de analyse van de technische en economische haalbaarheid, de risicoanalyse, de kosten/batenverhouding en de eindbeslissing om over te gaan tot ontwikkeling of aankoop.

De administratie merkt op dat de IT-standaarden van de FOD pas eind 2005 werden geformuleerd en dat de toepassing e-succ werd opgevat als een stap en overgang naar geïntegreerde IT-oplossingen die moesten worden gecreëerd volgens de standaarden en de *best practices*. De administratie geeft aan dat er vanaf 2012 stappen werden gezet om de toepassing aan te passen aan de IT-standaarden en vermeldt bijvoorbeeld de transformatie van de database. Het Rekenhof merkt op dat die mutatie een absolute vereiste was omdat het gebruikte systeem geen minimumbescherming van de gegevens kon waarborgen. Het onderhoud van de toepassingen vertoont dezelfde tekortkomingen als de opzet van het project. De antwoorden op de businessseisen worden niet gepland, geformaliseerd of gedocumenteerd. Op dat vlak bestaat dus geen waarborg. Bij problemen met de toepassing, bv. bij een programmatiefout, worden de correcties “zo snel mogelijk” uitgevoerd.

De processen rond de opleidingen zijn oppervlakkig en niet gepland. De documentatie over de werking en het gebruik van e-succ is onvolledig. Bij de lancering van de toepassing werden informatiesessies georganiseerd en er bestaat een contactpersoon per gewestelijke directie en een *Business Help Desk*. Veranderingen worden niet beheerd. De kantoren stellen vaak vragen, weinig suggesties worden in overweging genomen. Er zijn geen prioriteiten noch middelen gedefinieerd. Er bestaat op dat vlak geen enkele formele procedure of documentatiemateriaal. De verschillende betrokkenen hebben dit gebrek aan aanpassingsvermogen systematisch benadrukt.

Wat de capaciteit en de prestaties betreft, de beveiliging van de systemen en infrastructuur, en de continuïteit in het bijzonder, evenals het beheer van de exploitatie, blijft e-succ erg afhankelijk van de algemene organisatie op ICT-niveau. De verantwoordelijken voor de toepassing waken er echter over dat aan hun specifieke eisen wordt voldaan, evenwel zonder steeds voldoening te krijgen. Zo heeft de audit aangetoond dat er per successiekan-

toor één enkele toegang met één wachtwoord bestond voor e-succ. Bijgevolg loggen alle personeelsleden van eenzelfde kantoor in met hetzelfde wachtwoord en werken ze op een ongedifferentieerde manier. Er zouden bijkomende maatregelen moeten worden genomen.

Het incidentenbeheer werd toevertrouwd aan dezelfde personen (drie of vijf indien de “businessprogrammeurs” worden meegeteld) die instaan voor alle andere aspecten van e-succ. Die dienst kan de problemen slechts elk afzonderlijk oplossen en beschikt niet over de materiële mogelijkheden om in te staan voor de registratie van de incidenten en de escalatie ervan, voor de analyse van de tendensen en oorzaken en voor de oplossingen, zoals wordt aanbevolen in het referentiesysteem CobiT® 4.1.

Ten slotte, zoals reeds vermeld, is er geen enkele toezichtsprocedure. De hiërarchische controle is niet voldoende gespecialiseerd en heeft het beheer van e-succ overgelaten aan de bedenkers ervan. De functies van programmeur, softwarespecialist, beheerder, onderhoud en controleur overlappen elkaar volledig. Ze worden uitgeoefend door drie personen die worden bijgestaan door twee secretaresses, en onder verschillende noemers, zo blijkt uit de antwoorden van de administratie. Ondanks de onbetwistbare competenties en toewijding van die personeelsleden stelt het Rekenhof vast dat die werkwijze geen antwoord kan bieden op de uitdagingen van de Patrimoniumdocumentatie. Ze is overigens in tegenspraak met de strategieën die sinds 2000 bij de FOD Financiën worden ontwikkeld.

Uit de verschillende bezoeken ter plaatse en de geraadpleegde dossiers blijkt dat over het algemeen wordt voldaan aan de conformiteitseis. Die bestaat erin dat wordt gezorgd voor overeenstemming met de wetten, regelgevingen en contractuele clausules waaraan de businessprocedure is onderworpen. Uit bijzonderheden in het dossier blijkt evenwel dat de personeelsleden de berekening soms manueel verifiëren, om zich ervan te vergewissen dat het door het programma voorgestelde resultaat klopt.

Bovendien leidt de afwezigheid van een geformaliseerd beheer van veranderingen ertoe dat een zekere tijd verstrijkt tussen een wettelijke hervorming en de doorvoering ervan in de applicatie. De administratie erkent dat feit maar is van oordeel dat het ook gedeeltelijk wordt veroorzaakt door de moeilijkheden die verband houden met de institutionele context gecreëerd door de vijfde staatshervorming, waarbij de federale uitvoerende administratie soms in extremis op de hoogte wordt gebracht van de aanpassing van de regelgeving die door de gewesten is gepland.

Volgens het Rekenhof zou de afstemming van de IT- en businessdoelstellingen doeltreffender kunnen worden beheerd via een beleid inzake veranderingsbeheer.

Het Rekenhof schrijft een groot deel van die tekortkomingen toe aan het niet in aanmerking nemen van de normen inzake informatiesystemenbeheer (cf. ICT-plannen). De administratie merkt met recht op dat ze zich heeft gebaseerd op de goede wil van plichtsbewuste ambtenaren die geprobeerd hebben het werk op het terrein op meer doeltreffende wijze uit te voeren. Daarmee bedoelt ze hoofdzakelijk de ontvangers die de financiële verantwoordelijkheid voor de invordering van individuele rechten dragen, in een administratie die op het vlak van informatisering stiefmoederlijk werd behandeld en te maken had met een krimpende bezetting.

5.2 Conclusies

De e-succ-toepassing beperkt zich voornamelijk tot aspecten van kantoorautomatisering. De gebruikers erkennen dat het doeltreffend is wat het materieel beheer van het dossier betreft. Bij gebrek aan andere voorgestelde oplossingen wordt e-succ zelfs beschouwd als een onmisbare tool.

Het is van belang in aanmerking te nemen hoe de nieuwe opdrachten die aan de ontvangers van de successierechten zijn toegewezen het belang van e-succ hebben vergroot, buiten de strategische IT-planningen om, en hoe ze ertoe hebben bijgedragen de opgestelde planning te omzeilen.

Er kunnen ook vraagtekens worden geplaatst bij het aanpassingsvermogen van e-succ. De audit wijst er inderdaad op dat e-succ niet werd ontwikkeld om de nieuwe opdrachten automatisch te kunnen uitvoeren. De communicatie tussen de ontvangers over de afgifte van attesten van erfopvolging gebeurt voor een deel via e-mail, waarvan de bijlagen moeten worden gedownload vooraleer ze kunnen worden ingevoerd in e-succ. Momenteel is er geen enkele toepassing aan de hand waarvan men met voldoende zekerheid, volledig en onmiddellijk kan weten welke directe of indirecte fiscale bijdragen een bepaalde persoon ten laste heeft. Bovendien kan e-succ die informatie niet opnemen of afleveren, aangezien de toepassing daarvoor niet werd ontworpen. E-succ was voornamelijk een toepassing die werd uitgewerkt binnen een welbepaalde directie, met het oog op een specifiek probleem. Ze maakte geen deel uit van een globale ICT-visie volgens de door die laatste intern ontwikkelde normen.

Het Rekenhof wijst er ook op dat er geen beheersreferentiesysteem is doordat er geen strategische visie is en de goede praktijken inzake aankoop en ontwikkeling niet worden nageleefd.

Ten slotte zou een echte functionele analyse betreffende de toepassing van het Wetboek der Successierechten aan de basis moeten liggen van elk informatiesysteem dat in dit kader wordt ingevoerd.

5.3 Aanbevelingen

Rekening houdende met de regionalisering van de successierechten beveelt het Rekenhof aan de e-succ-toepassing te integreren in het geheel van programma's die de dienst ICT beheert. Dit houdt in dat op het vlak van informatica de verplichtingen moeten worden nageleefd die alle administraties van de FOD Financiën moeten naleven, maar ook dat een beroep moet kunnen worden gedaan op de diensten van ICT, zoals de beveiligde toegang.

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat documentatie over de beslissingen rond e-succ vaak ontbrak. Zo werd in geen enkel officieel document akte genomen van de ontwikkeling van en wijzigingen aan het programma (ondertekende notulen van een vergadering, akkoordverklaring van het directiecomité ...). Het Rekenhof beveelt aan elke beslissing over de invoering en belangrijke wijzigingen van de toepassingen van de AAPD over het algemeen en van e-succ in het bijzonder, systematisch schriftelijk te officialiseren. Volledige documen-

tatie is noodzakelijk om het programma te kunnen opvolgen en om de kennis eigen aan de ontwikkeling ervan te kunnen doorgeven.

Om de afstemming van de IT- en businessdoelstellingen te optimaliseren, moet een duidelijk onderscheid worden gemaakt tussen de business- en informatica-aspecten. Ieders taken moeten duidelijk worden gespecificeerd en goed worden begrepen. De taken van elk personeelslid dat bevoegd is voor het beheer van het programma (programmeur, projectleider, softwarespecialist ...), moeten worden omschreven, zodat de controle van ieders activiteiten wordt gewaarborgd.

De minister gaat in zijn antwoord akkoord met alle aanbevelingen. Hij voegt eraan toe dat sinds begin 2016 een ICT-service manager er onder meer over waakt de business- en informatica-aspecten van e-succ te scheiden. De FOD heeft meer globaal een informatica-architectuurstudie opgestart. Zodra deze is afgerond, zal de beste oplossing moeten worden gekozen om e-succ in het geheel van programma's van de FOD Financiën te integreren. Die integratie wordt ten vroegste tegen eind 2017 verwacht.

Hoofdstuk 6

Personeel van de AAPD

6.1 Evolutie van het personeelsbestand

Het personeelsbestand van de AAPD is gedaald van 5.132 medewerkers in 2004 tot 3.957 eind 2013. In 2015 is de administratie van oordeel dat 2.763 personen zouden moeten blijven, waarvan 1.193 bij de Administratie Rechtszekerheid. De meest recente dalingen vloeien voornamelijk voort uit de overdracht van 403 personeelsleden aan de Vlaamse gewestelijke administratie en ongeveer 350 medewerkers van de Dienst voor Alimentatievorderingen aan de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering. In 2009 was er in de Commissie voor de Financiën en de Begroting van de Kamer een hoorzitting met de administrateur-generaal van de Patrimoniumdocumentatie en de vakbondsorganisaties over de daling van het personeelsbestand¹⁰⁰.

Bovendien wordt bij de AAPD een omgekeerde leeftijds piramide vastgesteld. Eind 2013 was 53,85 % van het personeel ouder dan 50 jaar¹⁰¹. De kennis ter zake die die ervaren personeelsleden hebben opgebouwd, dreigt te verdwijnen bij hun oppensioenstelling. De hiërarchie van de AAPD is er zich bewust van dat een dergelijke situatie voor problemen zorgt binnen de organisatie van de operationele diensten, en de behandeling en de controle van de dossiers belemmert. De meeste gewestelijke directeurs trokken aan de alarmbel in hun operationele plannen 2014, en de administrateur-generaal had het in zijn managementplan¹⁰² over de uitdagingen die dat personeelsgebrek met zich meebrengt. De directeur-generaal van de AAPD vermeldde in zijn managementplan 2014-2019 eveneens dat “*door de combinatie van deze leeftijds piramide en door het selectieve wervingsbeleid [...] heel wat medewerkers de AAPD de komende jaren [zullen] verlaten en niet [zullen] worden vervangen*”.

Die daling van het personeelsbestand heeft gevolgen voor de controle van de aangiften. De personeelsleden concentreren zich op de beheerswerkzaamheden die noodzakelijk zijn om een minimale rechtszekerheid te behouden (bijwerking van de patrimoniumdocumentatie); sommige gewestelijke directeurs vragen zich af hoe de continuïteit van de openbare dienstverlening correct kan worden gewaarborgd. In die omstandigheden moeten de controleprocedures of doeltreffende risicoanalyses het personeelsgebrek ondervangen om een verlies van fiscale ontvangsten te vermijden.

Bovendien stelt men vast dat het aantal nieuwe medewerkers van niveau A en B voor de AAPD beperkt is in verhouding tot het totale aantal jaarlijkse aanwervingen bij de FOD Financiën (zie grafiek hieronder). De AAPD is echter de tweede grootste algemene administratie wat het personeelsbestand betreft. Wel werden veel personeelsleden van niveau

¹⁰⁰ Parl. Stuk Kamer, 30 maart 2009, DOC 52 1922/001, Hoorzitting over de werking van de registratiekantoren.

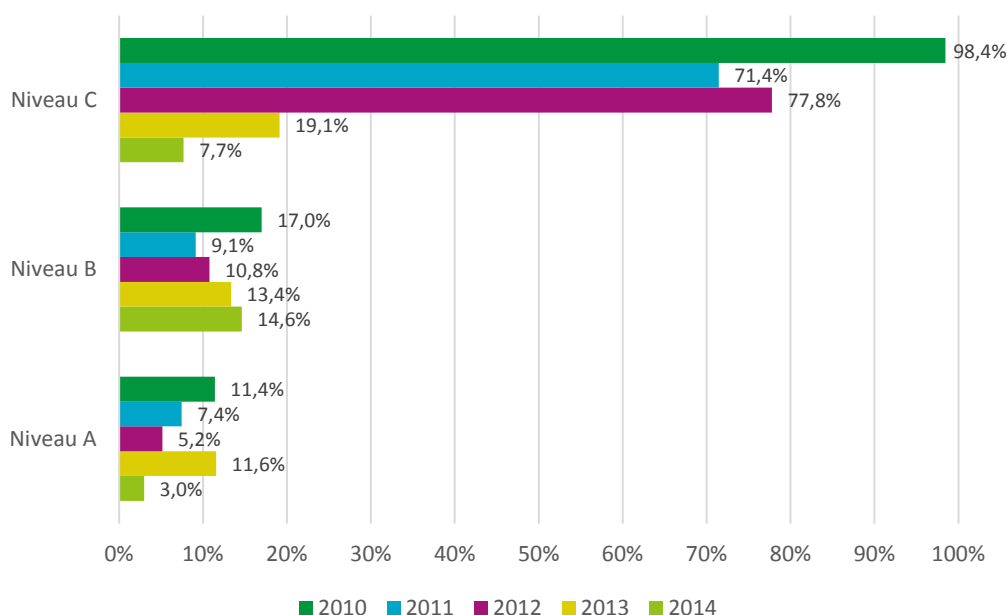
¹⁰¹ Ter vergelijking: voor het geheel van de federale administratie bedraagt dat gemiddelde 41,60 %. Zie Rekenhof, 171^e Boek, Deel 1, p. 220. Beschikbaar op www.rekenhof.be.

¹⁰² Managementplan 2015-2019 van de AAPD.

C aangeworven. Het Rekenhof herinnert eraan dat de controletaken voornamelijk worden toegewezen aan de personeelsleden van niveau A en B, terwijl de medewerkers van niveau C over het algemeen belast zijn met verwerkings- en beheerstaken. Die evolutie kan het idee bevestigen dat de AAPD zich meer en meer toelegt op de rol van agentschap van de patrimoniumdocumentatie.

De administratie wijst er in haar antwoord op dat het personeelsplan 2015 voorzag in de aanwerving van 21 personeelsleden van niveau 1, 32 van niveau B en 60 van niveau C om de Administratie Rechtszekerheid te komen versterken. Die doelstellingen werden niet helemaal gehaald¹⁰³.

Grafiek 6 – Percentage personeelsleden, per niveau en per jaar, aangesteld bij de AAPD in verhouding tot het totaal aantal aanwervingen van het desbetreffende jaar



Bron: AAPD

De AAPD en de Administratie Rechtszekerheid in het bijzonder hebben tussen 2014 en 2015 overigens vele en grote veranderingen ondergaan, die voor een klimaat van onzekerheid hebben gezorgd bij het personeel, ongeacht het niveau of de functie. In hun operationele plannen hebben de gewestelijke directeurs gewag gemaakt van die onzekerheid en moeilijkheden. Een betere communicatie zou de onzekerheid kunnen hebben verkleind.

6.2 Vorming

De wetgeving betreffende de successierechten verandert voortdurend en is verschillend in de drie gewesten van het land. Het is belangrijk dat de personeelsleden permanent worden opgeleid en regelmatig up-to-date documentatie ontvangen. De ambtenaren moeten even-

¹⁰³ Er werden achttien personeelsleden van niveau A aangeworven, waarvan er vijf in 2015 effectief in dienst zijn getreden; de andere zullen begin 2016 in dienst treden, terwijl 28 personeelsleden van niveau B en 49 personeelsleden van niveau C in 2015 in dienst zijn getreden.

eens worden geïnformeerd over de vele wijzigingen van de informaticatools, zodat ze die beheersen.

Het vormingsbeleid van de FOD Financiën wordt momenteel grondig gewijzigd. De FOD richt een academie op die de personeelsleden van de transversale dienst P&O moet opleiden¹⁰⁴. Bovendien is de AAPD van plan haar oude centra voor professionele vorming te vervangen door twee interne vormingscellen bij de centrale diensten te Brussel (extern aan de dienst P&O), één voor de kadastrale materies en één voor de materies in verband met rechtszekerheid. Volgens de administratie zal die vormingscel inzake rechtszekerheid een basisopleiding op maat mogelijk maken naargelang van de taken die aan de nieuwe medewerkers worden opgedragen.

De voorbije jaren had de AAPD te kampen met een tekort aan interne opleiders, waardoor ze geen antwoord kon bieden op de vragen om vorming van haar personeelsleden. Om dat tekort te verhelpen, doen de diensten P&O steeds vaker een beroep op externe opleiders (notarissen of advocaten).

6.2.1 Vorming van stagiairs

Over het algemeen worden geen groepen stagiairs toegewezen aan de AAPD. Er is in die administratie overigens zo'n grote verscheidenheid aan functies dat het moeilijk is homogene groepen samen te stellen. Er moet dus eerst een bepaald aantal nieuwe stagiairs zijn aangesteld voor een specifieke materie voordat een vormingssessie kan worden georganiseerd en er moet een opleider beschikbaar zijn, wat verschillende maanden kan duren. Bij gebrek aan onmiddellijke vorming moeten de stagiairs in de praktijk worden opgeleid door meer ervaren collega's. Door de daling van het aantal personeelsleden bij de operationele diensten wordt dat steeds moeilijker.

De stagiairs die worden ingezet voor de rechtszekerheid (registratie en successierechten) krijgen een jaarlijks georganiseerde basisopleiding. Velen kunnen die vorming pas enkele maanden na hun indiensttreding volgen.

6.2.2 Permanente vorming van de personeelsleden

Het operationeel plan 2014 van de AAPD bepaalde dat, om te beantwoorden aan de doelstelling "Aanwerven en aanmoedigen van de juiste competenties" intern een specifieke technische opleiding over de successierechten zou worden georganiseerd vanaf 1 september 2014. Ondanks de grote vraag vanwege de personeelsleden op het terrein worden de permanente opleidingen over de successierechten echter steeds schaarser of zijn ze zelfs onbestaande bij de AAPD. Na overleg tussen de verschillende hiërarchische niveaus van de AAPD en de dienst P&O is gebleken dat de vraag om vorming groot was. Wegens het erg kleine aantal opleiders moesten desalniettemin prioriteiten worden gesteld (vormingen met betrekking tot de programma's, getuigschriften en stagiairs). De meeste ontvangers zijn van mening dat het huidige vormingsbeleid van de dienst P&O niet beantwoordt aan de verwachtingen en noden van de personeelsleden.

¹⁰⁴ De academie zal een back-office per algemene administratie omvatten, die zal worden geleid door een *business partner* die als contactpersoon zal fungeren tussen de academie en de algemene administraties. Samen met de algemene administratie zal hij of zij de noden op het vlak van opleiding definiëren en er een programma voor opstellen.

De opleidingen van de personeelsleden van de operationele diensten zijn meer gericht op de informaticatoepassingen en de evolutie ervan, en op de voorbereiding van interne bevorderingsexamens. Bij gebrek aan een specifieke opleiding over de successierechten beschikken de personeelsleden enkel over het handboek in verband met nalatenschappen¹⁰⁵ of e-learning om hun kennis te ontwikkelen.

De administratie moedigt haar personeelsleden eveneens aan bijscholingen te volgen die door externe organisaties worden georganiseerd en nodigt hen uit hun nieuwe kennis te delen met hun collega's.

De administratie wijst erop in haar antwoord dat, ingevolge de herstructurering van 2015, het groeperen van de experten van de administratie Opmetingen en Waarderingen in de centra (zie punt 2.3.1) ervoor zorgt dat de kennis effectief gedeeld wordt.

6.3 Aanbevelingen

De diensten P&O van de FOD Financiën hebben de volledige organisatie van de vormingscycli herzien. De ontvangers, gewestelijke directeurs en managers van de centrale diensten zijn van oordeel dat de ambtenaren van de AAPD niet langer voldoende kansen krijgen om hun kennis te ontwikkelen. Veel stagiairs starten bij de operationele diensten zonder voorafgaande vorming en hun opleiding hangt af van de beschikbaarheid van hun meer ervaren collega's. De meeste van die stagiairs krijgen dus niet de gelegenheid om snel de nodige theoretische en technische vaardigheden te ontwikkelen. De vormingen die worden gegeven zijn meer gericht op het gebruik van de software dan op de juridische grondslag van de successierechten.

Het Rekenhof beveelt aan de nadruk te leggen op de vorming van nieuwe personeelsleden door vormingen te organiseren zodra ze in dienst treden. Het beveelt eveneens aan regelmatig bijscholingen te organiseren zodat de personeelsleden permanent worden opgeleid, zelfs buiten het kader van de bevorderingsexamens. Het initiatief van de Administratie Rechtszekerheid om een cel vorming op te richten zou het mogelijk moeten maken tegemoet te komen aan de noden van haar personeelsleden.

Het managementplan 2014-2015 wil in dat opzicht de kennis van de personeelsleden van de AAPD consolideren door kennisoverdracht mogelijk te maken via junior-senior-programma's, uitwisseling van ervaring en leernetwerken, meer technische vormingen en meer volledige documentatie, onder meer over de werkmethodes. Het Rekenhof beveelt aan snel werk te maken van die maatregelen.

De minister geeft in zijn antwoord aan dat de AAPD die aanbeveling zo snel mogelijk zal uitvoeren. Hij wijst er eveneens op dat de Administratie Rechtszekerheid een nieuwe opleidingsformule heeft uitgewerkt die modules zal omvatten voor de opleiding van nieuwe personeelsleden enerzijds en voor permanente vorming anderzijds. De opleiding zal op maat gebeuren naargelang van de behoeften van de personeelsleden.

¹⁰⁵ Syllabus uitgegeven door de AAPD voor haar personeelsleden. Hij bestaat in drie versies: één voor het Brussels Gewest, één voor het Vlaams Gewest en één voor het Waals Gewest.

Hoofdstuk 7

Conclusies en aanbevelingen

7.1 Conclusies

De ontvangsten uit successierechten stijgen jaarlijks¹⁰⁶. Dat het bedrag van de geïnde rechten stijgt, betekent echter niet automatisch dat het proces van inning en controle van de aangiften efficiënt wordt beheerd.

De taken van vestiging en inning van de successierechten worden uitgevoerd in een bijzondere context. Hoewel deze belasting in 1989 een bevoegdheid van de gewesten is geworden, bleven die taken tot eind 2014 toevertrouwd aan de federale fiscale administratie voor rekening van de drie gewesten en zonder dat zij daarvoor betaalden. Sinds het Vlaamse Gewest op 1 januari 2015 de dienst van deze belasting heeft overgenomen, oefent de federale administratie die taak enkel nog uit voor een deel van de belastingplichtigen van het land. Die context is over het algemeen niet bevorderlijk voor de responsabilisering van de federale administratie en brengt het risico met zich mee dat er minder wordt geïnvesteerd op het vlak van mensen en informatica, waardoor de kwaliteit van de processen voor de vestiging en de controle van de successierechten in het gedrang komt.

In dat opzicht blijkt uit verschillende documenten van de administratie dat de activiteiten van de AAPD voor de samenstelling en het beheer van de patrimoniumdocumentatie in de loop der jaren belangrijker zijn geworden dan de eigenlijke fiscale werkzaamheden, waaronder de controle van de aangiften van nalatenschap. Het managementplan 2014-2019 van de AAPD vermeldt namelijk dat *“de fiscale opdracht niet meer strategisch is voor de AAPD in de zin dat de opgedragen taken niet als kerntaken worden beschouwd [sic] die op lange termijn binnen de organisatie zullen blijven”*. Gezien het personeelstekort en de mogelijke bevoegdheidsoverdrachten aan de gewesten, zet de AAPD haar middelen dus blijkbaar vooral in bij de activiteiten waarover ze de controle zal behouden.

De audit van het Rekenhof toont aan dat de controle van de successierechten zich momenteel en over het algemeen beperkt tot een vergelijking tussen de door de erfgenamen aangegeven sommen en de bij de diensten van de administratie beschikbare gegevens. De onderzoeksmiddelen waarover de administratie beschikt, worden weinig aangewend, en diepgaande controles zijn zeldzaam en worden niet aan de hand van een welbepaalde methode geselecteerd.

Het Rekenhof is van oordeel dat de controle van de aangiften aan de hand van een vergelijking, die berust op een routineuze en passieve aanpak, kan volstaan voor het merendeel van de aangiften van nalatenschap, op voorwaarde dat de kwaliteit van de informatie die ter beschikking wordt gesteld van de controlediensten, wordt verbeterd. In dat opzicht for-

¹⁰⁶ Ter vergelijking: het totaalbedrag aan successierechten bedroeg 2.459.820.341,27 euro in 2014, terwijl het 1.074.660.102,76 euro bedroeg (bedrag dat werd geactualiseerd rekening houdend met groei en inflatie) in 1990.

muleert het Rekenhof verschillende aanbevelingen om de vergelijkende controles doeltreffender te maken.

De administratie kan echter de fraude waarvan sprake kan zijn bij omvangrijke of complexe successies niet efficiënt bestrijden met die routinecontroles. Dergelijke fraude is nochtans niet zeldzaam, zoals blijkt uit het grote aandeel van de successierechten in de fiscale regularisaties de voorbije jaren. Het Rekenhof formuleert dan ook aanbevelingen om daar waar nodig diepgaande controles uit te voeren.

Voorts zijn er volgens het Rekenhof aanwijzingen dat er binnen de federale fiscale administratie minder wordt geïnvesteerd in mensen en materieel voor de dienst van de belasting van de successierechten.

Naast de voorrang die wordt gegeven aan de taken van de patrimoniumdocumentatie, ten koste van de controletaken, blijkt deze tendens onrechtstreeks uit de aanwervingen van personeelsleden van niveau A, aan wie over het algemeen de meer diepgaande controles worden toevertrouwd, en uit de investeringen op het vlak van informatica. Zo werd minder dan 3 % van de stagiairs van niveau A die in 2014 in dienst waren getreden bij de FOD Financiën toegewezen aan de AAPD, terwijl het percentage personeelsleden van niveau A bij die administratie al één van de laagste van de FOD is (19,43 %)¹⁰⁷. Wat informatica-investeringen betreft, bedroeg het deel van het IT-budget dat aan de AAPD werd besteed slechts 3,6 % in 2013¹⁰⁸ in verhouding tot het globale IT-budget van de FOD. In haar managementplan 2014-2019 had de AAPD nochtans benadrukt dat er toepassingen moesten worden gevonden om de uitvoeringstermijn van de taken in te korten en zo de doeltreffendheid te vergroten ten opzichte van de daling van het aantal medewerkers.

Om de weinige bestaande diepgaande controles te optimaliseren ten aanzien van de middelen waarover de AAPD beschikt, vermeldt het managementplan 2014-2019 van de AAPD het volgende bij de te halen doelstellingen op het vlak van fiscaliteit: *“de efficiëntie van de controles inzake successie- en/of registratierecht wordt verhoogd door de toepassing van risicobeheer via het gebruik van het mathematisch model en door bankonderzoeken (Wallonië en Brussel)”*. Die doelstellingen moeten zo snel mogelijk worden gehaald.

Het Rekenhof is van oordeel dat, zolang minstens één gewest de dienst van de belasting van de successierechten blijft toevertrouwen aan de federale Staat, de federale Staat en meer bepaald de Administratie Rechtszekerheid van de AAPD, ervoor moet zorgen dat de inning van die belasting doeltreffend en doelmatig gebeurt.

¹⁰⁷ Ter vergelijking: het percentage personeelsleden van niveau A bedraagt 60,09 % bij de Algemene Administratie (AA) van de Bijzondere Belastinginspectie, 15,07 % bij de AA Douane en Accijnzen, 33,54 % bij de AA van de Fiscaliteit, 24,16 % bij de AA van de Inning en de Invordering en 30,84 % bij de AA van de Thesaurie (cijfers uit het jaarverslag 2014 van de FOD Financiën).

¹⁰⁸ Deel van het budget voor de specifieke noden van de AAPD, los van de gemeenschappelijke IT-noden van de algemene administraties. Zie managementplan 2014-2019 van de AAPD, p. 52.

De minister stelt in zijn antwoord:

“(…) dat binnen de Waarnemingspost Gewestelijke Fiscaliteit officieuze gesprekken worden gevoerd met het oog op de overname van de dienst van de gewestbelastingen van groep 3 [met name de successierechten en bepaalde registratierechten] door het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en door het Waals Gewest (bij het uitblijven tot nu toe van enige kennisgeving van een beslissing tot overname door de gewesten in kwestie). De opportuniteit en de efficiëntie van eventuele nieuwe initiatieven inzake investeringen in personeel en informatica van de FOD Financiën zullen dus in het licht van het voorgaande moeten worden beoordeeld”.

7.2 Aanbevelingen

Controles van de AAPD		Zie
1	Een centrale dienst oprichten voor de specifieke controleprocedures en de onderzoeksactiviteiten	Hoofdstuk 3
2	De procedures en de instructies in verband met controles van successierechten herzien	
3	Gebruik maken van nieuwe beschikbare informatiebronnen	
4	De informatie afkomstig van derden vlotter laten doorstromen	
5	De mogelijkheden verbeteren om onroerende goederen en bepaalde waardevolle roerende goederen te ramen	
6	Het systeem van sancties aanpassen	
7	Een risicoanalyse invoeren	Hoofdstuk 4
8	Ambitieuze controleacties opstarten en motiverende controledoelstellingen vastleggen	
Programma e-succ		
9	E-succ integreren in het geheel van programma's dat de dienst ICT van de FOD Financiën beheert	Hoofdstuk 5
10	Elke beslissing over de invoering en over belangrijke wijzigingen van de toepassingen systematisch schriftelijk officialiseren	
11	Een duidelijk onderscheid maken tussen de business- en de informatica-aspecten, en de taken van alle betrokkenen duidelijk omschrijven	
Vorming van het personeel		
12	De nadruk leggen op de vorming van nieuwe personeelsleden zodra ze in dienst treden	Hoofdstuk 6
13	Ervoor zorgen dat de personeelsleden permanent worden opgeleid	
14	De maatregelen van het managementplan 2014-2019 om de kennis van de personeelsleden te consolideren, spoedig toepassen	

Antwoord van de minister van Financiën van 19 februari 2016

(Vertaling)

Audit van de inning van successierechten door de FOD Financiën

Geachte heer de eerste voorzitter,

Ik heb het ontwerpverslag in verband met de audit van de inning van successierechten door de FOD Financiën aandachtig doorgenomen.

Hieronder vindt u de antwoorden op de voorlopige conclusies en aanbevelingen die zijn opgenomen in deel 7 van het verslag.

7.1 Conclusies

Uw conclusies geven een goed overzicht van de toestand van de controle van de successierechten, maar lijken onvoldoende rekening te houden met het feit dat de AAPD, die die belasting beheert, in 2014-2015 aanzienlijke wijzigingen heeft ondergaan na de regionalisering van de belastingdienst van groep 3, waarvan de successierechten deel uitmaken, naar het Vlaams Gewest, de herstructurering van de diensten van de FOD Financiën en het “kantelpunt”, en de invoering van nieuwe toepassingen, die de achterstand langzaamaan zouden moeten wegwerken in de informatisering van het beheer van die belasting, die tot een tiental jaren geleden volledig manueel moest worden verwerkt.

7.2.1 Een centrale dienst oprichten voor de specifieke controleprocedures en de onderzoeksactiviteiten

De administratie zal de mogelijkheid onderzoeken een aantal specifieke controletaken en bepaalde onderzoeksactiviteiten te centraliseren, onder meer wat betreft de bankonderzoeken.

Het is echter zo dat er heel verschillende competenties nodig zijn voor de bankonderzoeken enerzijds en de controleschattingen van onroerende goederen anderzijds. De controle van de waarde van vastgoed is momenteel al toegewezen aan de administratie Opmetingen en Waarderingen, die gespecialiseerd is in het schatten van onroerende goederen, en is dus niet meer in handen van de lokale ontvanger van successies.

7.2.2 De procedures en de instructies in verband met controles van successierechten herzien

De administratie zal de procedures en instructies die verband houden met de controles opnieuw onderzoeken en zal deze aanpassen om ze zo doeltreffend en zo doelmatig mogelijk te maken. Bij dat nieuw onderzoek zal ze rekening houden met uw aanbevelingen.

Uw suggestie om de verplichting van de financiële instellingen te verruimen tot de situaties van het jaar X-1, X-2, X-3 van de datum van het overlijden zal worden onderzocht, maar het spreekt voor zich dat die extra verplichting voor de bankinstellingen enkel zal kunnen worden ingevoerd voor zover die informatie automatisch kan worden geleverd.

Ik ben er voorstander van de procedure voor de toelating van bankonderzoeken inzake successierechten te vereenvoudigen (art. 100 Wetboek der Successierechten) en dat die toelating niet meer moet worden gegeven door de administrateur-generaal van de AAPD, maar zoals bij de inkomstenbelasting (art. 322 WIB) en bij de btw (art. 62bis WBTW) door een hoge ambtenaar die daarvoor door mij als minister werd aangewezen.

7.2.3 Gebruik maken van nieuwe beschikbare informatiebronnen

Ik ben voorstander van de idee om de administratie toegang te verlenen tot het centraal aanspreekpunt van de Nationale Bank in het kader van controles inzake successierechten. Mijn administratie bereidt momenteel een voorontwerp van wet voor tot wijziging in die zin van art. 100 van het Wetboek der Successierechten.

Mijn administratie is van oordeel dat het wetsontwerp dat u in uw verslag vermeldt, niet de goeie weg is om die toegang te krijgen omdat het niet gepast is in een regionaal belastingwetboek te verwijzen naar teksten met betrekking tot een federale belasting.

7.2.4 De informatie afkomstig van derden vlotter laten doorstromen

De FOD Financiën is net als de financiële instellingen vragende partij om de lijsten 201 automatisch uit te wisselen en maakt hier werk van in overleg met de financiële sector en Vlabel. Jammer genoeg zal er op korte termijn en in een eerste fase, gelet op de huidige budgettaire context, enkel sprake zijn van het versturen van de lijsten in PDF-formaat.

7.2.5 De mogelijkheden verbeteren om onroerende goederen en bepaalde waardevolle roerende goederen te ramen

De administratie gebruikt systematisch de database Loco-Stat om onroerende goederen te ramen.

De meeste gecontroleerde gebouwde goederen worden bezocht. De goederen die als vergelijkingspunten worden gekozen, worden allemaal minimaal langs buiten bezocht en worden met foto's gedocumenteerd.

Ik heb geen bezwaar tegen een uitbreiding van het toepassingsgebied van de procedure van een controleschatting naar waardevolle roerende lichamelijke goederen zoals juwelen, antiek of kunstwerken.

7.2.6 Het systeem van sancties aanpassen

Ik zal het voorstel om de boetes te verhogen die worden toegepast als derden aan hun informatieplicht verzaken, opnieuw onderzoeken.

7.2.7 Een risicoanalyse invoeren

Net zoals mijn administratie ben ik voorstander om een risicoanalyse in te voeren voor de controle van de successierechten. Bovendien is de administratie "Rechtszekerheid" voorstander voor samenwerking met het contactpunt regularisaties van de Dienst Voorafgaande Beslissingen inzake belastingen om risicoprofielen te definiëren.

7.2.8 Ambitieuze controlewerkzaamheden opstarten en motiverende controledoelstellingen vastleggen

Ik zou in dat verband uw aandacht willen vestigen op het feit dat de FOD bezig is zijn systeem inzake monitoring en management van de prestaties performanter te maken. Zo heeft de administratie Opmetingen en Waarderingen, in het kader van de controle van de verkoopwaarde van vastgoed, haar operationele doelstellingen voor 2016 gewijzigd door te focussen op de bedragen van de ontoereikende aangiften in plaats van op het aantal dossiers.

7.2.9 E-succ integreren in het geheel van programma's dat de dienst ICT van de FOD Financiën beheert

Ik deel uw standpunt in dat verband. De FOD Financiën heeft een eerste stap in die zin gezet door een ICT service manager voor e-succ aan te stellen en door een studie voor de informatica-architectuur op te starten. Pas daarna zal kunnen worden beslist welke de goede piste is om e-succ echt te integreren in het geheel aan programma's van de FOD Financiën. Die integratie zal pas ten vroegste tegen eind 2017 kunnen gebeuren.

7.2.10 Elke beslissing over de invoering en over belangrijke wijzigingen van de toepassingen systematisch schriftelijk officialiseren

Ik deel volkomen uw mening in verband met dat punt. Dit is ingeschreven in de methodologie voor alle toepassingen die de ICT-dienst van de FOD beheert. In afwachting dat e-succ wordt geïntegreerd in het geheel van toepassingen die de dienst ICT van de FOD beheert, zal die opmerking bovendien ter harte worden genomen bij de volgende aanpassingen van het programma e-succ.

7.2.11 Een duidelijk onderscheid maken tussen de business- en de informatica-aspecten, en de taken van alle betrokkenen duidelijk omschrijven

Ik ben het volkomen met u eens in dat verband. Begin 2016 werd een ICT service manager aangewezen voor e-succ, zoals voor de andere programma's, om die goede praktijk van een onderscheid tussen de business- en de informatica-aspecten te realiseren en in het oog te houden.

7.2.12 De nadruk leggen op de vorming van nieuwe personeelsleden zodra ze in dienst treden

De FOD Financiën, en meer in het bijzonder de AAPD wat betreft de materie van deze audit, zal in de mate van het mogelijke alles in het werk stellen om een basisopleiding te geven aan de nieuwe personeelsleden zodra ze in dienst treden. De cel Vorming van Rechtszekerheid heeft daartoe een nieuwe formule uitgewerkt waarbij de basisopleiding uit verschillende modules bestaat. Dankzij deze formule is het mogelijk de nieuw aangeworven medewerkers een basisopleiding op maat te laten volgen naargelang van de taken die hun worden toevertrouwd.

7.2.13 Ervoor zorgen dat de personeelsleden permanent worden opgeleid

Het nieuwe modulaire opleidingssysteem waarvan hierboven sprake omvat ook modules voor permanente vorming. Op basis daarvan zouden de personeelsleden enerzijds hun kennis inzake successierechten kunnen uitbreiden of opfrissen en anderzijds alle informati-caprogramma's die nodig zijn om de dienst en de belastingcontrole te verzekeren, beter moeten kunnen beheersen.

7.2.14 De maatregelen van het managementplan 2014-2019 om de kennis van de personeelsleden te consolideren, spoedig toepassen

De AAPD zal alles in het werk stellen om de consolidatie en de kennisoverdracht zo spoedig mogelijk te realiseren.


Ik vestig tot slot uw aandacht op het feit dat binnen de Waarnemingspost Gewestelijke Fiscaliteit officieuze gesprekken worden gevoerd met het oog op de overname van de dienst van de gewestbelastingen van groep 3 door het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en door het Waals Gewest (bij het uitblijven tot nu toe van enige kennisgeving van een beslissing tot overname door de gewesten in kwestie).

De opportuniteit en de efficiëntie van eventuele nieuwe initiatieven inzake investeringen in personeel en informatica van de FOD Financiën zullen dus in het licht van het voorgaande moeten worden beoordeeld.

Johan VAN OVERTVELDT (w.g.)

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

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



WETTELIJK DEPOT
D/2016/1128/09

PREPRESS EN DRUKWERK
Centrale drukkerij van de Kamer van volksvertegenwoordigers

ADRES
Rekenhof
Regentschapsstraat 2
B-1000 Brussel

TEL.
+32 2 551 81 11

FAX
+32 2 551 86 22

www.rekenhof.be