



'Vertrouwen' in de belastingplichtige: de actieve informatieverplichting

Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2012/04

Belastingjaar/tijdvak	
Wetsartikelen	
Auteur	Mw. mr. A.M.E. Nuyens en mw. mr. G.H. Ulrich , Mw. mr. A.M.E. Nuyens is advocaat bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen en verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg/Tilburg University; mw. mr. G.H. Ulrich is Juridisch medewerker bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen
Jaargang	13
Publicatiedatum	01-04-2012
Afleveringsnummer	4
Artikelnummer	21
Paginnummers	21-27
Samenvatting	De Belastingdienst hecht veel waarde aan het fenomeen horizontaal toezicht en het daarmee gepaard gaande vertrouwen. Op 1 januari 2012 zet de Belastingdienst een stap vooruit in het vertrouwen dat wordt geschonken aan belastingplichtigen. Zij dienen namelijk op grond van het nieuwe art. 10a Algemene wet inzake rijksbelastingen op eigen initiatief informatie te verstrekken indien zij vaststellen dat een eerdere aangifte onjuist blijkt te zijn. Dit vertrouwen in de belastingplichtige gaat echter wél gepaard met (dubbele) bestraffing indien niet aan de informatieverplichting wordt voldaan.
Rubriek	Artikel
ISSN	1566-6697

De Belastingdienst hecht veel waarde aan het fenomeen horizontaal toezicht en het daarmee gepaard gaande vertrouwen. Op 1 januari 2012 zet de Belastingdienst een stap vooruit in het vertrouwen dat wordt geschonken aan belastingplichtigen. Zij dienen namelijk op grond van het nieuwe art. 10a Algemene wet inzake rijksbelastingen op eigen initiatief informatie te verstrekken indien zij vaststellen dat een eerdere aangifte onjuist blijkt te zijn. Dit vertrouwen in de belastingplichtige gaat echter wél gepaard met (dubbele) bestraffing indien niet aan de informatieverplichting wordt voldaan.

1. De actieve informatieverplichting

Het per 1 januari 2012 ingevoerde art. 10a Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) verplicht belastingplichtigen actief te zijn in hun communicatie met de Belastingdienst. In dit artikel staat dat in bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen, belasting- en inhoudingsplichtigen gehouden zijn de inspecteur uit eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden en onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hen bekend zijn of zijn geworden. De actieve informatieverplichting is thans van toepassing op vier gevallen. De verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto, de verklaring geen privégebruik, de suppletie voor de omzetbelasting en ten slotte de Edelweissituatie.[1]

De wettekst laat met de woorden "in bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen" open dat de actieve informatieverplichting in de toekomst voor meer gevallen zal gaan gelden. De staatssecretaris van Financiën heeft de Nederlandse belastingplichtige bevolking gerust proberen te stellen door op te merken dat hij niet voornemens is binnen afzienbare tijd meer gevallen onder de informatieverplichting te brengen.[2]

Dat deze geruststellingspoging is mislukt, blijkt wel uit de kritiek in de literatuur op dit punt.[3] Wij sluiten ons bij deze kritiek aan en hopen niet dat de actieve informatieverplichting in de toekomst een paard van Troje blijkt te zijn.

In dit artikel komt eerst de nieuwe wet in hoofdlijnen aan de orde. Vervolgens zullen wij ingaan op de vraag op wie de informatieverplichting rust, op welk tijdstip de verplichting ontstaat en hoe deze verplichting zich verhoudt tot de inkeerregeling.

2. Verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto

Op 1 januari 2012 is de Wet Wijziging van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 en enige andere wetten (Wet uitwerking autobrief) in werking getreden.[4] Vóór de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel dienden alle werknemers een rittenregistratie bij te houden ten aanzien van de door de werkgever ter beschikking gestelde

bestelauto. Deze handelwijze was noodzakelijk om te voorkomen dat een bijtelling loonbelasting (of inkomstenbelasting) plaatsvond voor de ter beschikking gestelde bestelauto. Omdat het kabinet begrijpt dat de rittenadministratie veel ergernis met zich brengt, is de verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto geïntroduceerd (hierna: verklaring).[5] Art. 12bis Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 geeft aan dat de werknemer,[6] door tussenkomst van de werkgever een verklaring kan afgeven, inhoudende dat de bestelauto slechts zakelijk wordt gebruikt. De rittenadministratie wordt hiermee niet afgeschaft, maar kan worden voorkomen door een verklaring af te geven. Het kenteken van de bestelauto wordt in dat geval opgenomen in een database, welke de basis vormt voor toezicht en naleving door de Belastingdienst. Een verklaring kan namelijk door de Belastingdienst worden ingetrokken. In de Kamerstukken is aangegeven dat de verklaring *moet* worden ingetrokken op het moment dat de bestelauto niet meer uitsluitend zakelijk wordt gebruikt.[7] De werknemer zal, door middel van een digitaal formulier, eveneens zelf actief moeten zijn en zal moeten aangeven dat de verklaring dient te worden ingetrokken omdat de bestelauto voor privédoeleinden zal worden gebruikt. Uit de tekst van art. 12bis Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 volgt dat deze melding moet worden gedaan vóór de privékilometers gereden gaan worden. De intrekking leidt ertoe dat alsnog een belast voordeel wordt genoten, tenzij het privégebruik de 500 kilometer niet overschrijdt.[8] Indien de verklaring niet, niet tijdig of op onjuiste wijze wordt ingetrokken, kan een vergrijpboete worden opgelegd van maximaal 100% van de belasting over het totaalbedrag van de bijtelling op kalenderjaarbasis van de bestelauto, waarvan het privégebruik niet, niet tijdig of op onjuiste wijze is gemeld.[9] De informatieverplichting geldt voor 'nieuw te regelen gevallen'. [10] De wetgever heeft in het midden gelaten wat moet worden verstaan onder 'nieuw te regelen gevallen'. Vermoedelijk zijn nieuwe gevallen slechts die gevallen waarbij de verklaring op of na 1 januari 2012 is afgegeven.

3. De verklaring geen privégebruik

De actieve informatieverplichting is ook gaan gelden voor de al bestaande verklaring geen privégebruik. Hierbij is in de Kamerstukken aangegeven dat dit wettechnische redenen heeft.[11] Dit heeft tot gevolg dat een werknemer, conform de bestaande regelgeving, op grond van art. 13bis lid 12 Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964), geen bijtelling krijgt indien hij een verklaring geen privégebruik aan zijn werkgever overlegt. Art. 8 Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 geeft aan dat de werknemer om intrekking van de verklaring dient te verzoeken, indien meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden op kalenderjaarbasis zal worden gereden. Hiertoe is door de Belastingdienst een digitaal formulier ter beschikking gesteld. In deze situatie dient een verzoek tot intrekking te worden gedaan vóór de 500 kilometergrens wordt overschreden. Opvallend hierbij is dat de intrekking van de verklaring geen privégebruik dient te geschieden indien de 500 kilometer dreigt te worden overschreden, terwijl de verklaring uitsluitend privégebruik bestelauto, waarvoor de 500 kilometergrens eveneens geldt, dient te worden ingetrokken zodra de bestelauto überhaupt voor privédoeleinden gebruikt zal gaan worden.

Evenals voor de verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto geldt, zal een vergrijpboete worden opgelegd indien de verklaring niet, niet tijdig of op onjuiste wijze wordt ingetrokken.[12] Het overgangsrecht met betrekking tot de verklaring geen privégebruik is gelijk aan het overgangsrecht dat geldt voor de verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto.

4. De suppletie voor de omzetbelasting

In de Kamerstukken is opgemerkt dat in 600.000 gevallen waarin aangifte omzetbelasting is gedaan, naderhand blijkt dat nog een bedrag aan belasting dient te worden betaald of dient te worden terugontvangen.[13] In dit kader biedt de Belastingdienst een digitaal formulier aan waarop, door middel van een suppletieaangifte, de onjuistheid van de aangifte(n) kan worden gemeld. Indien de suppletieaangifte niet, niet tijdig of op onjuiste wijze wordt gedaan, zal, gelijk aan de andere 'gevallen', eveneens een vergrijpboete worden opgelegd.[14] Deze vergrijpboete zal slechts worden opgelegd indien de suppletieaangifte leidt tot een naheffingsaanslag.[15] Jansen merkt op dat hieruit voortvloeit dat een belastingplichtige die zich niet houdt aan de informatieverplichting en die (per saldo) recht heeft op een teruggaaf hierdoor gunstiger wordt behandeld dan de belastingplichtige die in hetzelfde geval omzetbelasting moet bijbetalen.[16]

De informatieverplichting geldt voor suppleties omzetbelasting die vanaf 1 januari 2012 gedaan kunnen en moeten worden, ongeacht het tijdvak waarop de suppletie betrekking heeft. De informatieverplichting heeft derhalve terugwerkende kracht; dit is naar onze mening zeer ongewenst. Aangesloten zou moeten worden bij het overgangsrecht dat geldt voor de verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto en de verklaring geen privégebruik, dat slechts van toepassing is op 'nieuwe gevallen'.

5. 'Bekend zijn of zijn geworden'

Zoals in de wettekst is aangegeven, behelst de actieve informatieverplichting slechts die gegevens en inlichtingen die de belasting- of inhoudingsplichtige 'bekend zijn of bekend zijn geworden'. Wat hierbij opvalt, is dat de wetgever niet heeft gekozen voor de terminologie 'redelijkerwijs bekend zijn'. De bewijslast aan de zijde van de inspecteur is door deze keuze enigszins zwaarder geworden. De inspecteur zal immers aannemelijk moeten maken dat de belastingplichtige bekend is of is geworden met de onjuistheden of onvolledigheden.

In de memorie van toelichting is aangegeven dat de belastingplichtige bij uitstek bekend is met de relevante informatie en dat onvolkomenheden daarin voor hem eenvoudig te constateren zijn.[17] Deze passage impliceert ten eerste dat de belastingplichtige wordt geacht bekend te zijn met de relevante informatie en ten tweede dat de actieve informatieverplichting slechts geldt in die gevallen waarin de belastingplichtige onjuistheden of onvolledigheden gemakkelijk kan constateren. De relevante informatie dient derhalve bekend te zijn. Hoeft de belastingplichtige dan geen informatie op te vragen naar aanleiding van nieuwe ontwikkelingen? Kan hij achterover leunen tot de informatie hem toekomt? Of zal hij toch in actie moeten komen, bijvoorbeeld wanneer hij een vermoeden heeft of redelijkerwijs moet vermoeden dat de aangifte onjuist of onvolledig is. Op deze vragen wordt in de parlementaire geschiedenis geen antwoord gegeven.

De vraag die tevens opkomt, is de rol van de adviseur in deze situatie. De adviseur zal immers in veel gevallen de belastingaangifte voor de belastingplichtige verzorgen. De belastingplichtige vertrouwt op de kennis en expertise van de adviseur. Er wordt immers niet voor niets een adviseur geraadpleegd. Door een gemiddelde belastingplichtige zal de aangifte, ingevuld en ingediend door de adviseur, niet op onjuistheden of onvolledigheden (kunnen) worden gecontroleerd. Een eventuele onjuistheid of onvolledigheid zal daarnaast, in de meeste gevallen, niet eenvoudig kunnen worden geconstateerd door de belastingplichtige. Uit de zojuist aangehaalde passage uit de memorie van toelichting leiden wij af dat de kennis van de adviseur niet kan worden toegerekend aan de belastingplichtige. Of de adviseur zelf de onjuistheid moet melden en of hij het risico loopt een vergrijpboete te krijgen, is (vooralsnog) onduidelijk.

6. Bestrijden Edelweissroute

6.1. Inleiding

Een van de vier gevallen waarvoor thans een actieve informatieverplichting bestaat, is - zoals aangegeven - de zogenoemde 'Edelweissroute'.

De Edelweissroute is er - in de woorden van de staatssecretaris van Financiën - kort gezegd op gericht erfbelasting over zwart vermogen van de erflater te ontduiken. De executeur verzwijgt[18] dit zwarte vermogen in de aangifte erfbelasting en voor de erfgenamen. Nadat de navorderingstermijn - van twaalf jaar bij buitenlandse vermogensbestanddelen - is verstreken, brengt hij de erfgenamen alsnog op de hoogte en geeft hen toegang tot het zwarte vermogen. Bij de erfgenamen kan vervolgens geen belasting worden nagevorderd.

De staatssecretaris kwalificeert dit simpelweg als belastingfraude.[19] Uit de parlementaire stukken blijkt evenwel dat hij niet kan aangeven in hoeveel gevallen wordt gebruikgemaakt van de Edelweissroute. Bij 75% van de jaarlijks (ongeveer) 60.000 aangiften

erfbelasting is geen testament aanwezig en dus ook geen executeur aangewezen. De Belastingdienst heeft het sterke vermoeden dat fraude met zwart geld in het buitenland meer dan incidenteel voorkomt, hoewel het relatief om beperkte aantallen gaat.[20]

6.2. Wijze van bestrijding

Reeds bij de parlementaire behandeling van de 'Overige fiscale maatregelen' in het Belastingplan 2011 zijn voorstellen gedaan om deze vorm van belastingfraude te bestrijden. Er is destijds evenwel voor gekozen om deze bestrijding een jaar op te schorten. Bij de behandeling van het Belastingplan 2012 is vervolgens voorgesteld om:

- 1 de verplichting om alsnog een juiste en volledige aangifte te doen zodra de erfgenaam kennisneemt van onjuistheden of onvolledigheden, te brengen onder de algemene informatieverplichting die in dit wetsvoorstel is opgenomen;
- 2 op het niet nakomen van deze verplichting een boete te stellen;
- 3 de executeur niet langer de bevoegdheid te geven om aangifte erfbelasting te doen, maar om hem in alle gevallen daartoe te verplichten; en
- 4 de Belastingdienst te verplichten de erfgenamen desgevraagd inzage te geven in de voor de belastingheffing te zijnen aanzien relevante stukken.

Deze voorstellen zijn inmiddels wettelijk verankerd. De algemene actieve informatieverplichting op straffe van beboeting is dus opgenomen in art. 10a AWR. De uitwerking van deze bepaling voor de erfbelasting is middels een delegatiebepaling geregeld in art. 10c van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 en luidt als volgt:

"1. Zodra de belastingplichtige ervan kennis neemt dat de aangifte erfbelasting over een bestanddeel van het voorwerp van die belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen niet, onjuist of onvolledig is gedaan, is hij gehouden daarvan mededeling te doen en alsnog de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken. De mededeling moet worden gedaan voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden.

2. De mededeling, bedoeld in het eerste lid, geschiedt door het toezenden van het daartoe langs elektronische weg ter beschikking gestelde modelformulier aan de inspecteur.

3. Het niet of niet tijdig dan wel onjuist of onvolledig doen van de mededeling, bedoeld in het eerste lid, wordt aangemerkt als een overtreding."[21]

De hiervoor onder c genoemde verplichting voor de executeur is vevat in art. 72 lid 1 SW 1956:

"Executeurs van nalatenschappen zijn, op gelijke wijze als de erfgenamen, tot vervulling van al de bij deze wet opgelegde verplichtingen gehouden."

De executeur is vanaf 2012 dus verplicht de aangifte erfbelasting te doen.[22]

Op grond van art. 67 AWR heeft de erfgenaam recht op inzage in de bij de Belastingdienst ingediende stukken zoals de aangifte erfbelasting. In het derde lid van art. 72 SW 1956 is de onder d genoemde verplichting voor de fiscus expliciet neergelegd:

"3. Desgevraagd verstrekt de Belastingdienst de erfgenaam inzage in de voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang zijnde stukken."

Naast deze maatregelen is voorts per 1 januari 2012 art. 66 SW 1956 omtrent de navorderingstermijn voor de erfbelasting gewijzigd. Voorheen werd aansluiting gezocht bij de navorderingstermijnen van vijf en twaalf jaar uit de AWR.[23] Thans is sprake van een onbeperkte navorderingstermijn indien buitenlandse vermogensbestanddelen niet in de aangifte zijn opgenomen. Deze nieuwe bepaling gaat ook gelden voor nalatenschappen die al vóór 1 januari 2012 zijn opgevoerd. Dit betekent dat de fiscus na 1 januari 2012 in gevallen waarbij de twaalfjaarstermijn is verstreken alsnog onbeperkt in de tijd kan navorderen.

In zijn artikel in het januarinummer van dit tijdschrift ging mr. T.C. Hoogwout reeds uitvoerig in op de gevolgen van deze laatste verstrekkende wetwijziging en vraagt hij zich terecht af of er geen sprake is van strijdigheid met het (inter)nationale rechtszekerheidsbeginsel.[24] Voorts besteedt hij in zijn artikel aandacht aan de consequenties van de ongeclausuleerde navorderingstermijn voor de boeteoplegging. Wij verwijzen graag naar zijn bijdrage en zullen ons in het navolgende met name beperken tot de vraag op wie de informatieverplichting rust, op welk tijdstip de verplichting ontstaat en hoe deze verplichting zich verhoudt tot de inkeerregeling.[25]

6.3. Fouten in aangifte erfbelasting actief melden

Wie dient actief te zijn?

Het eerste lid van art. 10c Uitvoeringsbesluit SW 1956 vangt aan met de woorden "Zodra de belastingplichtige ervan kennis neemt". De informatieverplichting rust dus op de 'belastingplichtige'. Van belang is vervolgens vast te stellen wie onder deze noemer valt. Uit art. 36 SW 1956 blijkt dat (erf)belasting wordt geheven van de 'verkrijger'. De verkrijger is dus de belastingplichtige. Voorts zijn als erfrechtelijke verkrijgers aan te merken: erfgenamen, legatarissen en lastbevoordeelden.[26] Zij zijn dus vanaf 2012 verplicht melding te maken van hun wetenschap dat buitenlandse vermogensbestanddelen niet in de aangifte erfbelasting zijn verantwoord.

Naast deze drie categorieën verdient de positie van de executeur nog afzonderlijke aandacht. Ingevolge art. 72 lid 1 SW 1956 is de executeur op gelijke wijze als de erfgenamen gehouden tot vervulling van alle bij de Successiewet opgelegde verplichtingen. Indien onder deze verplichtingen ook wordt vevat de verplichting uit art. 10c van het Uitvoeringsbesluit, betekent dit dat de executeur als vierde categorie onder de actieve informatieverplichting valt. Ook op dit front is er dus sinds 2012 een uitbreiding van de verplichting van executeur.

Zo bezien, kan de informatieverplichting op meer personen rusten. Wat te doen indien deze neuzen niet allemaal dezelfde kant op wijzen, anders gezegd, indien er geen onderlinge overeenstemming bestaat over de mededeling? Uit de tekst van art. 10a AWR en 10c Uitvoeringsbesluit SW 1956 leiden wij af dat de informatieverplichting voor iedere belastingplichtige afzonderlijk geldt. Wellicht kan naar analogie van art. 39 SW 1956 worden geredeneerd dat voor het voldoen aan deze verplichting gezamenlijk een mededeling kan worden gedaan, maar noodzakelijk is dat niet. In dit artikel wordt namelijk verkrijgers de gelegenheid geboden gezamenlijk aangifte te doen van dezelfde nalatenschap. Dit is geen verplichting. De wet biedt de mogelijkheid dat ieder voor zich een eigen aangifte indient.

Ter zake van de nieuwe actieve informatieverplichting geldt niet het adagium 'meeste stemmen gelden'. Indien één (of meer) van de betrokkenen geen mededeling wenst (wensen) te doen, ontslaat dat de andere(n) niet van zijn (hun) verplichting. De weigerachtige doet er verstandig aan mee te gaan in de wens van de rechtschappen belastingplichtige, teneinde te voorkomen dat aan hem een vergrijpboete wordt opgelegd.

Wanneer actief informatie verstrekken?

Uit art. 10c van het Uitvoeringsbesluit volgt dat de belastingplichtige zodra hij ervan kennisneemt dat de aangifte erfbelasting niet of verkeerd is gedaan, gehouden is daarvan mededeling te doen en alsnog de juiste en volledige informatie te verstrekken. Uit het vervolg van dit lid blijkt dat de mededeling moet worden gedaan *voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende fout bekend is of zal worden*. Dit brengt met zich dat voor de bepaling van het tijdstip waarop de mededeling moet worden gedaan een dubbele voorwaarde geldt.[27]

Ter zake van de eerste voorwaarde merken wij op dat afgevraagd kan worden wat de toegevoegde waarde daarvan is. De navorderingstermijn voor het geval dat in een aangifte erfbelasting buitenlandse vermogensbestanddelen niet zijn verantwoord, is immers onbeperkt. Het maakt dus niet uit wanneer de belastingplichtige de mededeling doet, navorderen kan sowieso. Dit klemt te meer nu voor het niet onverwijld melden - eveneens onbeperkt in de tijd - een vergrijpboete van 100% kan worden opgelegd. Onzes

inziens gaat in ieder geval die beboeting veel te ver.

De formulering van de tweede voorwaarde heeft grote gelijkenis met de wettekst van de inkeerbepalingen ex art. 67n en 69 lid 3 AWR. Daarop zal in de volgende paragraaf nog nader worden ingegaan.

Terzijde merken wij hierbij nog op dat voor het doen van de desbetreffende mededeling een modelformulier is vervaardigd, dat beschikbaar dient te zijn op de website van de Belastingdienst. Het niet of niet tijdig dan wel onjuist of onvolledig doen van de mededeling wordt aangemerkt als een overtreding waarvoor een vergrijpboete kan worden opgelegd. Van Eijdsden en Verhage merken nog op dat hen opvalt dat het niet op de juiste wijze mededeling doen (dus niet via het modelformulier) niet als een overtreding wordt aangemerkt.[28]

Inkeerregeling van toepassing?

Middels de inkeerregeling wordt - kort gezegd - een belastingplichtige de mogelijkheid geboden om een eerder opzettelijk onjuist of onvolledig gedane aangifte te rectificeren. Wanneer een belastingplichtige uiterlijk twee jaar nadat de foutieve aangifte is gedaan, alsnog een correcte aangifte doet dan wel alsnog juiste en volledige informatie verstrekt, wordt op grond van art. 67n lid 1 AWR geen vergrijpboete opgelegd. Vindt een vrijwillige verbetering plaats na het verstrijken van deze tweejaarstermijn, dan leidt dit thans tot een vergrijpboete van in beginsel 30%. [29]

Voorwaarde is wel dat de inkeermelding wordt gedaan voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de fouten bekend is of zal worden.

Door gebruikmaking van de inkeerregeling wordt overigens ook de mogelijkheid voor het Openbaar Ministerie om een strafrechtelijke vervolging in te stellen voor het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een aangifte weggelaten. Voor deze strafrechtelijke pendant van de inkeerregeling ex art. 69 lid 3 AWR geldt de termijn van twee jaar niet. Deze vervolgingsuitsluitingsgrond is in zoverre absoluut. Tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2012 heeft de CDA-fractie vragen gesteld over de relatie van deze nieuwe informatieverplichting met de inkeerregeling. Concreet is aan de orde gesteld of het mogelijk is "om in te keren voor het niet voldoen aan de nieuwe informatieverplichting". Ter onderbouwing daarvan is het volgende geval geschetst (dat wij enigszins hebben aangevuld): een belastingplichtige doet zonder het zelf te weten een onjuiste aangifte (erfbelasting). Na een jaar wordt de belastingplichtige informatie bekend, waardoor hij erachter komt dat hij een onjuiste aangifte heeft gedaan. Op dat moment meldt de belastingplichtige deze informatie niet aan de inspecteur. Een jaar later krijgt de belastingplichtige spijt en vult alsnog de voorgeschreven modelverklaring in. De fiscus is de fraude op dat moment nog niet op het spoor. [30]

De belastingplichtige in deze casus voldoet niet aan de eerste voorwaarde van art. 10c Uitvoeringsbesluit SW 1956. Hij heeft immers niet de verklaring ingediend zodra hij kennis had van het feit dat zijn aangifte onjuist was. Hij voldoet daarentegen wel aan de tweede voorwaarde. Hij heeft aan de verplichting voldaan voordat hij wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat de inspecteur bekend was met de fout.

Streng in de leer zou dus kunnen worden gesteld dat niet tijdig mededeling is gedaan, hetgeen volgens het derde lid van art. 10c Uitvoeringsbesluit SW 1956 een overtreding is. Brengt dit dan met zich dat aan hem een boete kan worden opgelegd of valt het een jaar later melden onder de inkeerregeling?

De staatssecretaris van Financiën beaamt in zijn reactie op de vragen van de CDA-fractie dat als de belastingplichtige niet direct mededeling doet van hem bekend geworden onjuistheden in die aangifte, de inspecteur een boete kan opleggen wegens het niet tijdig nakomen van de informatieverplichting, mits de inspecteur uiteraard bewijst dat dit grof schuldig of opzettelijk is geschied.

Dan vervolgt de staatssecretaris met een aantal opmerkingen dat geen antwoord is op de vraag of ook kan worden ingekeerd voor het opzettelijk te laat voldoen aan de actieve informatieverplichting. Dat deze vraag wel degelijk relevant is, volgt uit het feit dat de inkeerregeling van art. 67n AWR alleen ziet op het rectificeren van een eerder opzettelijk onjuist gedane aangifte. Uit de tekst van de bepaling kan niet worden afgeleid dat voor het niet tijdig doen van de mededeling ex art. 10c lid 1 Uitvoeringsbesluit SW 1956 (in de vorm van het inzenden van de modelverklaring) kan worden ingekeerd. Dit zou betekenen dat het wel, maar te laat doen van de mededeling een overtreding is en ook blijft.

Deze consequentie achten wij ongewenst. Wij menen dan ook dat [31] ten minste in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst een regeling dient te worden getroffen dat het niet tijdig doen van de mededeling minder zwaar wordt beboet dan het in het geheel niet insturen van de verklaring of het foutief invullen van de verklaring. Een andere mogelijkheid is dat ook het opzettelijk schenden van de actieve informatieverplichting middels een beroep op de inkeerregeling kan worden gerectificeerd.

Overigens moeten wij bij het vorenstaande nog wel aantekenen dat voor de boeteoplegging op de inspecteur de bewijslast rust, te bewijzen dat de mededeling niet direct na de bekendwording is gedaan. Dat zal niet altijd een gemakkelijke 'kluif' zijn.

6.4. Geen overgangsregeling voor de Edelweissituatie

Ten slotte nog een enkel maar niet onbelangrijk woord over de overgangsregeling. Zoals eerder in dit artikel is aangegeven, is niet voorzien in een afzonderlijke inwerkingtredingsbepaling. Voor de informatieverplichting met betrekking tot de Edelweissituaties betekent dit dat deze verplichting ook ziet op de periode vóór 1 januari 2012. Er is dus, evenals bij de suppletie voor de omzetbelasting, sprake van terugwerkende kracht.

De staatssecretaris van Financiën verdedigt deze keuze met het argument dat in Edelweissituaties sprake is "van fraudebestrijding". Een afwijkende inwerkingtredingsbepaling zou hier bewerkstelligen dat 'oude' fraudegevallen niet zouden moeten worden gemeld. Dit is uiteraard niet de bedoeling. [32]

Onzes inziens gaat deze keuze veel te ver. Dit houdt immers in dat een erfgenaam in de toekomst alert moet zijn op nieuwe feiten waaruit zou blijken dat een aangifte erfbelasting die vóór 2012 is gedaan onjuist was. Die verplichting houdt nooit op.

7. Ten slotte

Uit deze bijdrage blijkt dat over de exacte reikwijdte van het per 1 januari 2012 ingevoerde art. 10a AWR en de daarbij behorende bepalingen uit de uitvoeringsbesluiten nog geen klare wijn kan worden geschonken. Wel is duidelijk dat er in de huidige vier gevallen een nieuwe actieve verplichting op de belastingplichtige rust. Op deze gevallen zijn steeds weer andere regels van toepassing, met de daarbij behorende onduidelijkheden.

Voorts is het de vraag wanneer nieuwe 'gevallen' door de staatssecretaris worden geïntroduceerd. Als we op zijn woord afgaan, zal dat niet in de nabije toekomst gebeuren. Laten we hopen dat eerst in de praktijk wordt uitgekristalliseerd door wie, wanneer en op welke wijze mededelingen moeten worden gedaan, alsmede wanneer beboeting echt op zijn plaats is, voordat nog meer situaties onder de werkingsfeer van art. 10a AWR worden geschaard.

[1] Zie voor een uitvoerige behandeling van de inmiddels in werking getreden wet en een behandeling van de vier onder de informatieverplichting geschaarde 'gevallen' o.a. J.M.J.F. Jansen, "De informatieverplichting van art. 10a AWR", *TFB* 2012/1 en M.B. Weijers, "Van informatieverplichting naar informatieverplichting", *MBB* 2012/1.

[2] *Kamerstukken II* 2011-2012, 33 003, nr. 17, p. 26.

[3] Zie bijvoorbeeld J.A.R. van Eijdsden en S.A. Verhage, "De nieuwe informatieverplichting jegens de fiscus", *WFR* 2011/1650 en E.J.M. Rosier, "Een surprise: de informatieverplichting", *WFR* 2011/1288.

[4] *Stb.* 2011, 642.

[5] *Kamerstukken II* 2011-2012, 33 007, nr. 3, p. 11-12.

[6] Ten behoeve van de inkomstenbelasting is voor de IB-ondernemer de regeling van overeenkomstige toepassing. Gemakshalve wordt in dit artikel slechts gesproken over de werknemer.

[7] *Kamerstukken II* 2011-2012, 33 004, nr. 3, p. 58.

[8] *Kamerstukken II* 2011-2012, 33 004, nr. 3, p. 58.

[9] Par. 28b Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

[10] *Kamerstukken II* 2011-2012, 33 004, nr. 3, p. 58.

[11] *Kamerstukken II* 2011-2012, 33 004, nr. 3, p. 57.

[12] Par. 28c Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

[13] *Kamerstukken II* 2011-2012, 33 004, nr. 3, p. 59.

[14] Par. 28e Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

[15] Par. 28e lid 2 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

[16] J.M.J.F. Jansen, "De informatieverplichting van art. 10a AWR", *TFB* 2012/1, par. 2.4.

[17] *Kamerstukken II* 2011-2012, 33 004, nr. 3, p. 17.

[18] Al dan niet met een beroep op het ambtsgeheim of bankgeheim.

[19] *Kamerstukken II* 2011-2012, 33 004, nr. 3, p. 17.

[20] *NFR* 2011/2764, Memorie van antwoord Belastingpakket 2012 naar de Eerste Kamer.

[21] Het boetebeleid ter zake van deze bepaling is neergelegd in par. 28d BBBB.

[22] Zie voor een kritische beschouwing prof. mr. dr. B.M.E.M. Schols, "Erfrechtelijke noblesse oblige", *WFR* 2011/1454.

[23] Zie art. 16 lid 3 en 4 AWR.

[24] T.C. Hoogwout, "Het pletten van Edelweiss met een mokerslag", *FTV* 2012, nr. 2, p. 5-12.

[25] Ook gaan wij in deze bijdrage niet in op de consequenties van het voldoen aan informatieverplichting ter zake van de erfbelasting voor de (onjuist) ingediende aangiften inkomstenbelasting.

[26] R.T.G. Verstraaten, *De Nederlandse successiebelasting*, Gouda Quint, zevende geheel herzien druk, p. 29.

[27] Zie ook mr. J.A.R. van Eijdsen en mevr. S.A. Verhage M.Sc, "De nieuwe informatieverplichting jegens de fiscus", *WFR* 2011/1650.

[28] Hetgeen bij de autoverklaringen wel het geval is. Mr. J.A.R. van Eijdsen en mevr. S.A. Verhage M.Sc, "De nieuwe informatieverplichting jegens de fiscus", *WFR* 2011/1650.

[29] Art. 67n lid 2 AWR.

[30] *Kamerstukken II* 2011-2012, 33 004, nr. 4, p. 11-12.

[31] Indien en voor zover er überhaupt al ruimte is voor beboeting. Onzes inziens niet, zie de tweede alinea van de voorgaande paragraaf. Het niet-tijdig indienen van de verklaring behoort gelet op de onbepaalde navorderingstermijn naar onze mening niet beboet te worden.

[32] *Kamerstukken II* 2011-2012, 33 004, nr. 5, p. 33.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/IMPRTV-201204557>

Datum: 28-4-2016 9:14:34

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeleenvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.