

Mr. B.J.G.L. Jaeger

Mevr. mr. C. Chu

Mr. R. den Ouden

Mr.dr. G. Groenewegen

Mr. A. Bellens en mr. E.J.M. Rosier

Mr. E. Thomas

# Inkeerregeling (NL) en regularisatie (B): een eeneiige tweeling?

Mr. A. Bellens\* en mr. E.J.M. Rosier\*\*

Tussen Nederland en België bestaan veel economische en financiële relaties. Denk hierbij alleen al aan de directeur-grotaandeelhouder die in België woont en zijn onderneming (grotendeels) in Nederland exploiteert (vaak de zogenoemde 'Nederbelgen' genoemd, omdat velen van hen eerder in Nederland gewoond hebben). Uiteraard komt ook de omgekeerde situatie voor: de aandeelhouder woont in Nederland maar exploiteert zijn onderneming in België. Indien in de onderneming fiscale onregelmatigheden hebben plaatsgevonden, kunnen deze onder omstandigheden worden geredresseerd. Daartoe zijn faciliteiten in de respectievelijke wetgevingen opgenomen: in Nederland de zogenoemde 'inkeerregeling' en in België de zogenaamde 'fiscale regularisatie'.

Indien besloten wordt tot het redresseren van de onregelmatigheid in de onderneming in één van beide landen kan dit tot een spontane verstrekking van inlichtingen leiden naar het andere land.<sup>1</sup> Een dergelijke actie kan in het andere land tot onbedoelde gevolgen leiden: strafrechtelijke vervolging en/of bestuursrechtelijke beboeting.<sup>2</sup> De conclusie is dan ook dat het gebruikmaken van de inkeerregeling of fiscale regularisatie waarbij mogelijk grensoverschrijdende gevolgen aanwezig zijn, zorgvuldig dienen te worden gepland.

In dit artikel zullen wij nader onderzoeken of het gelijktijdig gebruikmaken van beide faciliteiten tot de mogelijkheden behoort. Hierna zal in hoofdlijnen de Nederlandse inkeerregeling worden besproken. Waarna eveneens in hoofdlijnen de Belgische fiscale regularisatie zal worden behandeld. Aansluitend zullen wij de mogelijkheden en complicaties die kunnen optreden bij gelijktijdige toepassing onder de loep nemen. Wij sluiten af met een conclusie.

## 1. De inkeerregeling in Nederland

### 1.1. Doel van de regeling

Bij de invoering van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is ter zake het volgende opgemerkt:

*'belastingplichtigen op het terrein van de directe belastingen zich veelal genoopt zien met een eenmaal begonnen ontduiking door te gaan, indien zij niet, na alsnog gedane juiste en volledige aangifte, van straffeloosheid zijn verzekerd'.<sup>3</sup>*

Dit heeft ertoe geleid dat in de wetgeving de inkeerregeling alleen voor de aanslagbelastingen is geregeld. Beleidsmatig is in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB) een inkeerregeling voor de belastingen op aangifte opgenomen.

### 1.2. Wetgeving

De inkeerregeling is in de Nederlandse wetgeving op twee plaatsen geregeld, te weten: art. 69, lid 3, AWR en art. 67n AWR.

Op grond van art. 69, lid 3, AWR vervalt de strafvervolgung ter zake van enig feit als bedoeld in art. 69 van de AWR. Door art. 67n van de AWR wordt op grond van een inkeer die betrekking heeft op de aangiften die de laatste twee jaar zijn gedaan geen bestuursrechtelijke vergrijpboete opgelegd. Het opleggen van een (lagere) verzuimboete blijft wel mogelijk. Indien de inkeer betrekking heeft op aangiften die langer dan twee jaar geleden zijn gedaan, kan wel een vergrijpboete worden opgelegd. Deze is met ingang van 1 juli 2010 beleidsmatig beperkt tot op 30% van het nagevorderde bedrag.<sup>4</sup> Deze regeling is plotsklaps met ingang van 1 januari 2010 ingevoerd. Door deze invoering wordt met terugwerkende kracht een faciliteit om straffeloos te kunnen inkeren over een periode van tien jaar afgenomen. Het is op voorhand niet zeker of deze terugwerkende kracht een rechterlijke toetsing zal doorstaan.

Op grond van art. 67f AWR wordt het niet of te laat betalen van verschuldigde belastingen op aangifte bedreigt met een bestuursrechtelijke vergrijpboete van maximaal 100%

*Inkeerregeling (NL) en regularisatie (B): een eeneijige tweeling?*

van de niet of te laat betaalde belastingen. Beleidsmatig is in een inkeerregeling voorzien: par. 25, lid 12 en par. 5 van het BBBB. Er kan geen vergrijpboete worden opgelegd.

*1.3. Gevolgen van de inkeer*

Een inkeer heeft gevolgen op drie gebieden, te weten:

- a. strafrechtelijke vervolging;
- b. bestuursrechtelijke beboeting;
- c. belastingheffing.

Hierna zullen deze drie onderdelen worden besproken.

*Strafrechtelijke vervolging*

Indien een inkeer slaagt, is op grond van art. 69, lid 3, AWR geen strafrechtelijke vervolging meer mogelijk van de in art. 69 AWR opgesomde misdrijven (een vervolgingsuitsluitingsgrond). In art. 69, lid 4, AWR is een samenloopregeling opgenomen met art. 225, lid 2, Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr).

Het is van belang om vast te stellen dat de strafrechtelijke inkeerregeling alleen ziet op het 'fiscale' delict (bijvoorbeeld de valse aangifte). Indien er onderliggende delicten zijn gepleegd (bijvoorbeeld oplichting of opiumhandel) kan met betrekking tot die delicten altijd nog strafrechtelijke vervolging plaatsvinden.

Recent<sup>5</sup> heeft de Hoge Raad geoordeeld dat belastingfraude als gronddelict voor witwassen<sup>6</sup> kan gelden. Dit zou tot gevolg kunnen hebben dat een inkeer tot een vervolging voor witwassen zou leiden. De inkeerregeling zou dan tot een dode letter zijn geworden. Dit heeft tot vragen in het parlement geleid. Het resultaat is uiteindelijk dat het College van Procureurs-Generaal op verzoek van de minister van Justitie een aanwijzing heeft uitgevaardigd dat er geen strafrechtelijke vervolging ter zake van witwassen wordt ingesteld indien op een juiste wijze is ingekeerd, mits de inkeer betrekking heeft op verzwegen legale inkomsten.<sup>7</sup>

De verjaring van de delicten in art. 69 AWR en art. 225 Sr bedraagt twaalf jaar.<sup>8</sup> Dit heeft tot gevolg dat over de gehele periode van twaalf jaar moet worden ingekeerd (uiteraard voor zover er onregelmatigheden zijn geweest) om zeker te zijn van de werking van de vervolgingsuitsluitingsgrond.

*Bestuursrechtelijke beboeting*

Een geslaagde inkeer heeft tot gevolg dat geen bestuursrechtelijke vergrijpboeten zullen worden opgelegd over de aangiften die de afgelopen twee jaar zijn ingediend of hadden moeten worden ingediend.<sup>9</sup> Verzuimboeten kunnen wel worden opgelegd. Indien een inkeer ziet op aangiften van oudere datum, kan wel een bestuursrechtelijke boete worden opgelegd. Deze is beleidsmatig beperkt tot 30% van de nagevorderde belasting.<sup>10</sup> Geheel boetevrij is de inkeer dus niet meer.

Voor de belastingen op aangifte<sup>11</sup> zal bij een geslaagde inkeer geen vergrijpboete worden opgelegd.<sup>12</sup> Het opleggen van verzuimboeten blijft wel mogelijk.

*Belastingheffing*

Naar aanleiding van een inkeer dienen die belastingen te worden voldaan die in eerste instantie niet zijn voldaan. Er zijn geen bijzondere of lagere tarieven verschuldigd. De verschuldigde belastingen worden verhoogd met de zogenoemde heffingsrente.<sup>13</sup> Het behoeft geen betoog dat over een langere periode berekend de heffingsrente tot forse bedragen kan oplopen.

In nationale verhoudingen is de mogelijkheid tot het opleggen van een navorderingsaanslag<sup>14</sup> of naheffingsaanslag<sup>15</sup> in beginsel beperkt tot een periode van vijf jaren. Indien evenwel de niet-aangegeven inkomsten zijn opgekomen in het buitenland, is op grond van art. 16, lid 4, AWR de Belastingdienst bevoegd over een periode van twaalf jaar navorderingsaanslagen op te leggen. Over deze bevoegdheid heeft het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen<sup>16</sup> en de Hoge Raad<sup>17</sup> recent moeten oordelen. In essentie komt deze jurisprudentie hierop neer, dat de verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar in beginsel in strijd is met het EG-recht, doch wordt gerechtvaardigd door onder andere de mogelijkheid om belastingfraude te kunnen bestrijden. De inspecteur dient wel, nadat hij informatie over niet-aangegeven inkomsten uit het buitenland krijgt, de aanslagen voortvarend op te leggen. De vijfjaarstermijn zoals die in nationale verhoudingen van toepassing is, mag niet meer dan strikt noodzakelijk worden overschreden.

*1.4. Wie kan van de inkeer profiteren?*

De inkeerregeling is in beginsel hoogstpersoonlijk: uitsluitend degene die inkeert, kan profiteren van de gevolgen. De Hoge Raad<sup>18</sup> heeft evenwel beslist dat onder 'bijzondere omstandigheden' derden die de inkeer hebben bevorderd, ook zouden kunnen profiteren van de regeling. Hierbij moet worden gedacht aan derden die bij de eerder onjuist ingediende aangifte betrokken zijn geweest en de inkeer van de andere persoon hebben bevorderd. Bijvoorbeeld de directeur-groootaandeelhouder waarvan de besloten vennootschap inkeert en de vennoot van een vennootschap onder firma of maatschap die heeft ingekeerd. Vermoedelijk kan ook de inkeerbevorderende belastingadviseur/accountant profiteren van de gevolgen van inkeer.

*1.5. Tot welk moment kan er worden gebruikgemaakt van de inkeerregeling?*

Van de faciliteit kan worden gebruikgemaakt voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden. Met andere woorden: niet de (mogelijke) wetenschap van de Belastingdienst is van belang, maar het geobjectiveerde weten of het redelijkerwijs vermoeden aan de zijde van de belastingplichtige. Over dit onderdeel van de regeling is regelmatig geprocedeerd. Wij willen die jurisprudentie hier verder onbesproken laten.

Wel menen wij te moeten stellen dat wanneer in één land openheid van zaken is gegeven, in het huidige tijdsgewricht waarbij Staten en autoriteiten steeds meer en intensiever samenwerken, de belanghebbende weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat die informatie zal worden gedeeld met het andere land. Dat betekent vanuit Nederlands oogpunt, dat wanneer een fiscale regularisatie in België heeft plaatsgevonden, slechts een zeer korte periode rest wil men nog van de inkeerregeling kunnen gebruikmaken. Bij voorkeur zou deze inkeer natuurlijk tegelijk met de fiscale regularisatie dienen plaats te vinden om (onnodige en riskante) discussies over de tijdigheid van de inkeer te voorkomen.

#### 1.6. Op welke wijze moet er worden ingekeerd?

Op grond van art. 67n AWR en art. 69, lid 3, AWR dient (samengevat) degene die inkeert alsnog een juiste en volledige aangifte te doen, dan wel juiste en volledige inlichtingen en gegevens te verstrekken. De correcties op de aangiften die in de inkeer zijn betrokken, dienen uitdrukkelijk kenbaar te worden gemaakt. Een inkeer in fasen lijkt mogelijk. Fase 1: de Belastingdienst wordt geïnformeerd dat belastingplichtige X wenst in te keren. Fase 2: de gegevens benodigd om de inkeer te completeren, worden verzameld en aan de Belastingdienst toegezonden. Deze handelwijze kan noodzakelijk zijn, omdat de informatie voor de inkeer uit het buitenland moet komen en heeft als voordeel dat het moment waarop van de inkeerregeling wordt gebruikgemaakt, wordt gefixeerd (fase 1). Dat is van groot belang voor de discussie over de tijdigheid van de inkeer (par. 1.5 hiervoor). De inspecteur van de belastingplichtige die inkeert, is in beginsel ook de bevoegde inspecteur om van de inkeer kennis te nemen.

## 2. Belgische regularisatie

### 2.1. Inleiding

Een spontane regularisatie bij de lokale controleur bestaat al ettelijke jaren, maar in 2003 heeft de Belgische wetgever een eerste officiële regularisatieregeling uitgevaardigd, de eenmalige bevrijdende aangifte, of E.B.A.<sup>19</sup> Een van de redenen van deze wetgeving was het Europees akkoord over de Spaarrichtlijn<sup>20</sup> en de mogelijkheid tot informatie-uitwisseling. Door de E.B.A.-wetgeving kon de belastingplichtige via een uniforme regelgeving gaan biechten bij de fiscus.

Enkel natuurlijke personen konden genieten van deze amnestieregeling en de regeling gold enkel voor sommen, kapitalen of roerende waarden die zich op een buitenlandse rekening bevonden of voor effecten aan toonder. De waarden opgenomen in de aangifte werden onderworpen aan een eenmalig tarief van 9%. De sommen, kapitalen of roerende waarden, andere dan effecten aan toonder, konden genieten van het verlaagd tarief van 6% indien deze bedragen binnen de dertig dagen na de indiening van de aangifte werden geïnvesteerd voor een minimumperiode van drie jaar.<sup>21</sup>

De betaling van de bijdrage had ook een strafrechtelijke vrijstelling van vervolging tot gevolg, mits enkele voorwaarden werden nageleefd.

De E.B.A. nam een einde op 31 december 2004. Dus zoudaars moesten snel beslissen. Bovendien werd in de wetgeving opgenomen dat een niet-aangifte van de waarden vóór 1 januari 2005 een belastingverhoging van minstens 100% tot gevolg zou hebben. De toepassing van de eenmalige bevrijdende aangifte kon, zoals de naam zegt, slechts éénmaal worden toegepast. Na de E.B.A.-wetgeving bleef de spontane regularisatie bestaan, maar met het nadeel dat er geen sprake was van strafrechtelijke immuniteit.

In 2005 werd een nieuwe fiscale regularisatie uitgevaardigd, zonder beperking in de tijd en met strafrechtelijke immuniteit, mits betaling van de verschuldigde belasting.<sup>22</sup> De fiscale regularisatie dient te gebeuren bij een centrale dienst van de Federale Overheidsdienst Financiën,<sup>23</sup> namelijk het Contactpunt Regularisaties. Deze blijvende mogelijkheid tot fiscale regularisatie zullen wij in dit artikel in grote lijnen bespreken.

### 2.2. Toepassingsgebied van de fiscale regularisatie

#### Toepassingsgebied *ratione personae*

In tegenstelling tot de E.B.A. is de fiscale regularisatie van toepassing op natuurlijke personen en rechtspersonen. De natuurlijke personen zijn de Belgische rijksinwoners onderworpen aan de Belgische personenbelasting<sup>24</sup> en de niet-rijksinwoners onderworpen aan de belasting der niet-rijksinwoners.<sup>25</sup> De rechtspersonen zijn de binnenlandse vennootschappen onderworpen aan de Belgische vennootschapsbelasting<sup>26</sup> en de buitenlandse vennootschappen die onderworpen zijn aan de belasting der niet-inwoners<sup>27</sup>. Rechtspersonen die overeenkomstig art. 220 WIB 1992 onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting, bijvoorbeeld VZW's<sup>28</sup>, kunnen niet genieten van deze fiscale regularisatie. Hetgeen nogmaals werd bevestigd door het Contactpunt Regularisaties.<sup>29</sup>

#### Toepassingsgebied *ratione materiae*

De fiscale regularisatie heeft een ruimer toepassingsgebied dan de E.B.A. De te regulariseren inkomsten worden verdeeld in drie categorieën:

- a. geregulariseerde overige inkomsten;
- b. geregulariseerde beroepsinkomsten;
- c. geregulariseerde btw-handelingen.

#### Geregulariseerde overige inkomsten

Dit zijn de sommen, waarden en inkomsten die worden opgenomen in de regularisatieaangifte door een natuurlijke persoon en waarvan de aangever kan aantonen dat het geen beroepsinkomsten zijn. Het zijn aldus de roerende, onroerende of diverse inkomsten.

Het Contactpunt Regularisaties aanvaardt ook een regularisatie-aangifte van successierechten en registratierech-

*Inkeerregeling (NL) en regularisatie (B): een eeneiige tweeling?*

ten geïnd door de federale wetgever, hoewel deze eigenlijk onder de bevoegdheid vallen van de gewesten.

*Geregulariseerde beroepsinkomsten en btw-handelingen*

Dit zijn de niet-aangegeven beroepsinkomsten behaald door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon of de niet-aangegeven btw-handelingen.

*Tarief van de regularisatie*

In tegenstelling tot de E.B.A. worden de te regulariseren inkomsten onderworpen aan hun normaal belastingregime, zoals van toepassing op het ogenblik van de niet-aangifte. Hetgeen voor de beroepsinkomsten, behaald door een natuurlijke persoon, betekent dat deze mogelijk zullen worden onderworpen aan het hoogste belastingtarief van 50%.

Enkel voor de 'overige inkomsten' wordt een belastingverhoging toegepast. De belastingplichtige die pas ná 1 juli 2006 overgaat tot regularisatie zal gestraft worden met een boete van 5 procentpunten indien de aangifte plaatsvindt vóór 31 december 2006. Indien de regularisatieaangifte slechts wordt ingediend ná 1 januari 2007, geldt er een verhoging van 10 procentpunten.

Concreet betekent dit dat een aangifte van niet-aangegeven interesten ná 1 januari 2007 zal worden onderworpen aan een tarief van 25%, zijnde 15% vermeerderd met 10%.

Deze verhoging kan ertoe leiden dat een fiscale regularisatie duurder wordt dan een spontane regularisatie. Bij een spontane regularisatie zal ook een belastingverhoging worden opgelegd, verondersteld van 20%. Dan zal het te betalen tarief 18% zijn, namelijk 15% + (20% van 15%). Houd er wel rekening mee dat een spontane regularisatie niet leidt tot enige strafrechtelijke immuniteit.<sup>30</sup>

*2.3. Uitsluiting van fiscale regularisatie*

De wetgever heeft drie gevallen voorzien waarin een fiscale regularisatie niet mogelijk is:

- a. indien de geregulariseerde inkomsten voortvloeien uit een witwasmisdrijf of een onderliggend misdrijf bedoeld in art. 3 Witwaswet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme;<sup>31</sup>
- b. vóór de indiening van de regularisatieaangifte de aangever door een Belgische belastingadministratie, een socialezekerheidsinstelling of een Belgische sociale-inspectiedienst, schriftelijk in kennis is gesteld van lopende specifieke onderzoeksdaden;
- c. indien ten behoeve van dezelfde aangever of btw-plichtige reeds een regularisatieaangifte werd ingediend.

*Witwasmisdrijf*

De volgende misdrijven worden hier onder andere bedoeld: terrorisme, georganiseerde misdaad, illegale drugshandel, illegale handel in wapens, mensenhandel, misbruik van vertrouwen en misbruik van vennootschapsgoederen, ernstig georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzondere mechanis-

men of procedés van internationale omvang worden aangevend (bijv. btw-carrousel).

Volledigheidshalve werd in de voorbereidende werken wel verduidelijkt dat, indien het loutere feit van het niet-aangeven of niet-vermelden van bepaalde inkomsten, kapitalen of btw-handelingen op zich al aanleiding geeft tot een wettelijke kwalificatie die onder een van de hiervoor vermelde misdrijven valt, de uitsluiting van de aangiftemogelijkheid dan toch niet geldt.<sup>32</sup> Anders zou de fiscale regularisatie in 'gewone' situaties van louter niet-aangifte onwerkzaam zijn. Zo zal een regularisatie toch mogelijk zijn indien de loutere niet-aangifte van de btw-handelingen zou kwalificeren als oplichting. Indien er naast het niet-aangeven van btw-handelingen ook andere daden worden gesteld die aanleiding geven tot het misdrijf oplichting, zal de fiscale regularisatie niet mogelijk zijn.

*Lopend fiscaal- of sociaalrechtelijk onderzoek*

Met deze uitzondering wenst men te vermijden dat belastingplichtigen die reeds het onderwerp uitmaken van een fiscaal- of sociaalrechtelijke controle hieraan zouden ontsnappen door snel een fiscale regularisatie in te dienen.

Waarom een sociaalrechtelijk onderzoek eveneens een uitsluitingsgrond is, is onduidelijk. Immers, een fiscale regularisatie heeft geen enkel gevolg op sociaalrechtelijk vlak, dit in tegenstelling tot de E.B.A. Een strafrechtelijk onderzoek wordt niet vermeld, dus een fiscale regularisatie zou mogelijk blijven. Evenwel zal in dat geval de strafrechtelijke immuniteit niet spelen.<sup>33</sup>

*Geen fiscale regularisatie na een eerdere fiscale regularisatie*

De belastingplichtige is gewaarschuwd, men kan slechts één keer gaan biechten onder dit stelsel, dus met inbegrip van de strafrechtelijke immuniteit. Een latere spontane regularisatie blijft mogelijk, maar dan zonder de fiscale en strafrechtelijke immuniteit. Indien de belastingplichtige reeds beroep heeft gedaan op een E.B.A., kan hij nog eens beroep doen op de fiscale regularisatie.

*2.4. Fiscale absolutie*

Als de aangever de verschuldigde heffing heeft betaald, krijgt hij de zekerheid dat deze inkomsten niet meer zullen worden onderworpen aan de inkomstenbelastingen, zowel wat betreft de belasting zelf, als de belastingverhogingen, nalatigheidsinteresten en boetes. In de wetgeving wordt uitdrukkelijk vermeld dat de aangekondigde belastingverhoging van 100% in de E.B.A.-wet niet van toepassing zal zijn. Dit geldt ook voor de btw-handelingen, de bedragen zullen niet meer kunnen worden onderworpen aan heffingen of boetes.<sup>34</sup>

Er is evenwel enkel immuniteit voorzien voor de inkomstenbelasting en de btw, hetgeen een mogelijk probleem kan zijn voor de successierechten en registratierechten.

Het is aan de aangever om te bepalen in welke categorie de inkomsten vallen. Indien later blijkt dat de inkomsten moesten worden aangegeven in een andere categorie, ris-

keert de aangever alsnog de verschuldigde belastingen te moeten betalen.

Na de aangifte en de betaling van de heffing kan de aangifte, noch de heffing, noch het attest worden aangewend om fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen uit te voeren om mogelijke inbreuken op de belastingwetgeving te melden of om inlichtingen uit te wisselen, behalve met betrekking tot de vaststelling van de ingevolge de aangifte verschuldigde heffing. Wat er juist wordt bedoeld met 'inlichtingen uitwisselen' is onduidelijk en wordt niet verduidelijkt in de parlementaire voorbereidingen.

Het attest van de niet-aangegeven beroepsinkomsten en btw-handelingen zal worden overgemaakt aan de lokale controlediensten. Van een absolute anonimiteit is aldus geen sprake en er blijft gevaar bestaan dat de gegevens worden uitgewisseld met andere landen indien er een grensoverschrijdend aspect is. Voor het attest van de regularisatie van de overige inkomsten geldt een strenger beroepsgeheim en zullen de inlichtingen uit dergelijke aangiftes niet mogen worden bekendgemaakt aan de andere diensten van de FOD Financiën. Voor de 'overige inkomsten' geldt aldus een anonimiteit en is het gevaar op uitwisseling van inlichtingen met Nederland miniem.

#### 2.5. Strafrechtelijke absolutie

De aangever zal na een fiscale regularisatie niet meer strafrechtelijk kunnen worden vervolgd voor fiscale fraude of fiscale valsheid. Dit geldt voor de fraude en valsheid voorzien in alle fiscale wetboeken, met inbegrip van de registratie- en successierechten. Tevens is immuniteit voorzien voor witwasmisdrijven,<sup>35</sup> maar dan enkel in zoverre deze betrekking heeft op de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit fiscale fraude of valsheid zijn verkregen, op de goederen en de waarden die in de plaats ervan zijn gesteld of op de inkomsten uit de belegde vermogensvoordelen. De immuniteit voor strafvervolging geldt ook voor de personen die mededader of medeplichtige zijn.<sup>36</sup>

De immuniteit geldt niet voor de aanverwante misdrijven. Indien de fiscale fraude gepaard gaat met illegale drugshandel, dan geldt de strafrechtelijke immuniteit niet voor het misdrijf van de illegale drugshandel.

Dit betekent tevens dat wanneer de fiscale fraude gepaard gaat met het misdrijf van misbruik van vennootschapsgoederen,<sup>37</sup> er voor dit laatste misdrijf geen strafrechtelijke immuniteit geldt, hetgeen een drempel kan betekenen voor de aangifte door een rechtspersoon.

Opdat men kan genieten van de strafrechtelijke immuniteit mag de aangever niet het voorwerp uitmaken van een opsporingsonderzoek of gerechtelijk onderzoek uit hoofde van deze misdrijven, moet de aangifte gebeuren conform de wettelijke bepalingen en moet de regularisatieheffing zijn betaald. Merk op dat een belastingplichtige op het ogenblik van zijn aangifte niet steeds op de hoogte is van een lopend opsporingsonderzoek, hetgeen ertoe kan leiden dat hij alsnog strafrechtelijk wordt vervolgd.

#### 2.6. Voor welke termijn regulariseren?

De belastingplichtige kiest zelf over welke termijn hij de niet-aangegeven bedragen wenst te regulariseren. Rekening kan gehouden worden met de fiscale verjaringstermijnen. Na het verstrijken van deze verjaringstermijnen kan de fiscale administratie immers geen belasting meer heffen. Zowel in de personen- als in de vennootschapsbelasting bedraagt de verjaringstermijn zeven jaar, te rekenen vanaf 1 januari van het aanslagjaar indien er sprake is van fraude.<sup>38</sup> Ook inzake btw geldt de zevenjarige verjaringstermijn in geval van fraude. Vaak zal dus toepassing gemaakt worden van deze termijn om de inkomsten te regulariseren. Tevens dient rekening te worden gehouden met de bijzondere aanslagtermijnen.

Deze zijn van toepassing wanneer er een onderzoek zou zijn in Nederland waaruit blijkt dat inkomsten niet zouden zijn aangegeven in België.<sup>39</sup> De Nederlandse administratie kan deze gegevens bezorgen aan de Belgische administratie. De Belgische administratie heeft dan een bijzondere aanslagtermijn van 24 maanden om nog een aanslag te vestigen voor de inkomsten die niet werden aangegeven in een van de vijf jaren vóór het jaar waarin de resultaten van dat onderzoek ter kennis werden gebracht aan de Belgische administratie.

Evenwel dient men ook rekening te houden met de strafrechtelijke verjaringstermijnen die langer kunnen zijn. Zo is er een verjaringstermijn voor het misdrijf van fiscale valsheid en gebruik van valse stukken van vijf jaar die via het systeem van de stuiting nogmaals kan worden verlengd met vijf jaar. Bovendien heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat het misdrijf van het gebruik van valse stukken te beschouwen is als een voortdurend misdrijf.<sup>40</sup> De verjaring ten gevolge van dergelijk gepleegd misdrijf neemt slechts een aanvang op het moment dat het nuttig gevolg van de valse stukken die de dader of mededader heeft gebruikt een einde neemt. Dit zou impliceren dat het misdrijf niet kan verjaren zolang men zich op de vermeend valse stukken blijft beroepen om de belasting niet definitief te betalen of om een stelling te onderbouwen in een bezwaarschrift of in een fiscale procedure. Ook het Grondwettelijk Hof heeft geoordeeld dat het gebruik van valse stukken een voortdurend misdrijf is, wat tot gevolg heeft dat het misdrijf feitelijk niet verjaart.<sup>41</sup> Indien de belastingplichtige ook rechtszekerheid wenst op strafrechtelijk vlak, zal hij dus veel langer in de tijd moeten teruggaan dan zeven jaar.

#### 2.7. Hoe gebeurt de aangifte?

De aangifte gebeurt via een wettelijk bepaald regularisatieformulier dat men moet indienen bij het centraal Contactpunt Regularisatie. De aangifte vermeldt de identiteit van de aangever, de aan te geven bedragen en de categorie van de bedragen. Tevens dient de aangever te verklaren dat hij niet onder een van de uitsluitingsgronden valt. Als bijlage voegt men de noodzakelijke bijlagen voor de berekening van de

*Inkeerregeling (NL) en regularisatie (B): een eenige tweeling?*

heffing (jaar van inkomsten, reeds gevestigde aanslagen, een eigen berekening van de regularisatieheffing ...).

Vervolgens zal men een berekening van de heffing ontvangen. Na betaling hiervan, ontvangt de aangever een regularisatieattest. Er wordt een lijst bijgehouden van de afgeleverde regularisatieattesten en van deze lijst wordt een afschrift om de zes maanden overgemaakt aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking.<sup>42</sup>

Van de regularisaties van de beroepsinkomsten en btw-handelingen wordt ook steeds een kopie van het attest verzonden aan de plaatselijke controledienst.

### 3. Toepassing van de beide regelingen

#### 3.1. Vergelijking van beide regelingen

Beide regelingen lijken op elkaar, maar de verschillen zitten in de details die dwingen tot een behoedzame toepassing. Het doel en het bereik van de regelingen zijn vergelijkbaar. In beide landen wilde men een regeling die belastingplichtigen als het ware uitnodigt in het verleden gemaakte fouten te herstellen zonder dat dit tot strafrechtelijke consequenties leidt en maar tot beperkte administratieve boeten. Daarmee wordt voorkomen dat belastingplichtigen een eenmaal gekozen foute handelwijze moeten voortzetten. Bovendien leiden de correcties tot hogere belastingopbrengsten.

Opvallend is wel dat in België slechts éénmaal gebruik kan worden gemaakt van de fiscale regularisatie. In Nederland is er op dat gebied geen beperking gegeven. Door het eenmalig karakter van de regeling in België dwingt men de belastingplichtigen wel om volledig 'schoon schip te maken' en alle onjuistheden op te biechten en recht te zetten. Onjuistheden die later worden ontdekt en niet in de fiscale regularisatie zijn meegenomen, kunnen eventueel worden aangegeven via een spontane regularisatie, zonder evenwel te genieten van de strafrechtelijke immunititeit. Hierna zullen wij dieper ingaan op de verschillen tussen beide regelingen.

#### 3.2. Uitgangspunt voor de beoordeling van de verschillen

Stellen wij de ondernemer centraal die grensoverschrijdende ondernemingsactiviteiten verricht, bijvoorbeeld de Nederbelg: hij woont in België maar is directeur-groootaandeelhouder (hierna: dga) in een Nederlandse bv. In die bv hebben zich onregelmatigheden voorgedaan waarvan de dga heeft geprofiteerd, bijvoorbeeld in de bv niet aangegeven omzet werd door hem persoonlijk geïnd. De dga wenst deze onregelmatigheden recht te zetten. Gegeven de feitelijke situatie is hij genoodzaakt om in zowel Nederland als België te regulariseren.

Hierna zullen wij de toepassing van de regelingen toespitsen op de reikwijdte van de regelingen (welke personen kunnen van de regeling profiteren?); tot op welk moment kunnen de regelingen worden toegepast en over welke periode moet worden gebiecht, wil men een fiscale en strafrechtelijke absolutie deelachtig worden.

#### 3.3. Welke personen kunnen van de absolutie profiteren?

Uitgangspunt van de regeling zowel in België als in Nederland is dat de regeling hoogstpersoonlijk werkt. Alleen de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige kan profiteren van de regeling.

##### Nederland

In Nederland is de bv belastingplichtig<sup>43</sup> voor de vennootschapsbelasting, omzetbelasting, dividendbelasting (inhoudingsplichtig) en voor de loonbelasting (inhoudingsplichtig). De dga is in Nederland (gegeven de situatie) alleen belastingplichtig voor zijn salaris.<sup>44</sup> De bv dient in te keren voor de vennootschapsbelasting (de niet-aangegeven winst), de omzetbelasting (de niet aangegeven omzet) en de dividendbelasting (als de voordelen bij de dga als dividend worden beschouwd) of de loonbelasting (als de voordelen als 'zwart loon' worden aangemerkt). De dga kan ook inkeren voor de inkomsten uit arbeid als de voordelen als 'zwart loon' worden aangemerkt. Ingeval de voordelen als 'zwart loon' worden aangemerkt, kunnen dus zowel de bv als de dga inkeren en gebruikmaken van de inkeerregeling.

In het geval de voordelen worden aangemerkt als dividend, kan de dga in beginsel geen gebruikmaken van de inkeerregeling. Dat kan tot nare gevolgen leiden: in het strafrecht kan de dga als medepleger<sup>45</sup> (of medeplichtige<sup>46</sup>) of feitelijk leidinggever<sup>47</sup> bij het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte die door de bv is gedaan, worden aangemerkt. Hij zou dus strafrechtelijk kunnen worden vervolgd. Evenwel op grond van de jurisprudentie van de Hoge Raad kan hij toch profiteren van de inkeer van de bv, mits hij de inkeer van de bv heeft bevorderd.<sup>48</sup>

Een accountant of belastingadviseur die bijvoorbeeld wetenschap had van de niet-aangegeven omzet en toch de aangiften heeft ingediend,<sup>49</sup> kan zich in beginsel ook op deze jurisprudentie beroepen, mits hij de inkeer heeft bevorderd. De conclusie is dus dat in beide situaties (het voordeel wordt als dividend aangemerkt of als zwart loon) de dga in beginsel kan profiteren van de regeling.

##### België

In België zal de directeur-groootaandeelhouder de verzwegen inkomsten fiscaal kunnen regulariseren. Het is de belastingplichtige die de inkomsten heeft genoten, die de fiscale regularisatie kan indienen, dit in eigen naam of hij kan zich laten vertegenwoordigen door een gemachtigde.<sup>50</sup> Indien de fiscale regularisatie correct gebeurt, kan de dga genieten van strafrechtelijke immunititeit voor fiscale fraude en fiscale valsheid. Ook diegene die als mededader of medeplichtige wordt beschouwd,<sup>51</sup> geniet van deze strafrechtelijke immunititeit, maar enkel en alleen voor deze vermelde misdrijven.

#### 3.4. Tot op welk moment kunnen de regelingen worden toegepast?

In zowel Nederland als België zijn er bepaalde uitsluitingsgronden waardoor men niet kan genieten van de fiscale

regularisatie. In België zal er geen regularisatie meer mogelijk zijn indien de belastingdienst reeds een onderzoek is gestart. In Nederland kan men niet meer inkeren indien de belastingplichtige weet of redelijkerwijze moet vermoeden dat de autoriteiten hem op het spoor zijn. Beide tijdstippen behoeven zeker niet samen te vallen. Hier zal zich een mogelijk probleem voordoen indien in het ene land wordt geregulariseerd en in het andere land niet. Gezien het steeds bredere toepassingsgebied van de informatie-uitwisseling tussen Nederland en België,<sup>52</sup> bestaat het risico dat de informatie wordt doorspeeld aan het andere land.

In België bepaalt de wet dat de fiscale regularisatie in principe niet tot gegevensuitwisseling mag leiden. Of dit ook betekent dat er geen gegevens naar Nederland mogen worden doorspeeld, is evenwel onzeker, zeker wat de beroepsinkomsten en de btw-handelingen betreft. Deze attesten worden immers wel bezorgd aan de lokale controlediensten van de belastingplichtige.<sup>53</sup>

### 3.5. *Noch in Nederland noch in België wordt een termijn opgelegd waarbinnen de belastingplichtige moet regulariseren.*

#### Nederland

In Nederland houdt men rekening met een periode van twaalf jaar, rekening houdende met de strafrechtelijke verjaring. Dat de Belastingdienst onder omstandigheden over een kortere periode kan navorderen of naheffen, is niet relevant. Het doel is immers een strafrechtelijke amnestie te bereiken.

#### België

Voor fiscale doeleinden zal men rekening houden met de zevenjarige verjaringstermijn in geval van fraude. Evenwel is men op dat ogenblik niet zeker van de strafrechtelijke verjaring. Gelet op de rechtspraak van de hoogste gerechtshofcolleges in België, kan het misdrijf van gebruik van fiscaal valse stukken immers quasi niet verjaren. Indien men ook strafrechtelijke zekerheid wenst, zal de belastingplichtige dus veel langer in de tijd moeten teruggaan.

#### 4. Conclusie

Het is wel duidelijk: de regularisatie en de inkeer hebben overeenkomsten, maar zijn zeker geen eeneige tweeling. Dat was eigenlijk ook niet te verwachten, gezien de verschillende belastingssystemen en verschillende culturen. De meest in het oog springende verschillen zitten in de strafrechtelijke risico's, de periodes waarover men zou moeten inkeren en tot welk moment men nog van de regelingen gebruik kan maken. Vooraleer men van start gaat met een fiscale regularisatie en een inkeer, zal men de gevolgen hiervan moeten inschatten in het andere land, hetgeen niet steeds eenvoudig is, gelet op de vele onduidelijkheden in de wetgevingen.

- \* Advocaat bij Monard-D'Hulst advocaten te Hasselt, vrijwillig medewerker Instituut Fiscaal Recht K.U. Leuven.
- \*\* Advocaat-belastingkundige bij Thuis & partners advocaten te Heerlen en Maastricht.
- 1 In Nederland op grond van art. 7 Wet op de internationale bijstandsverlening (WIB) bij de heffingen van belastingen. Zie verder hierover: L.M.J. Sangster, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling*, fed fiscale brochure 2009. In België op grond van art. 338 WIB 92.
- 2 Afgezien nog van de navordering of naheffing van additioneel verschuldigde belastingen.
- 3 Kamerstukken II, 1954-1955, 4080, nr. 3, p.28.
- 4 Par. 7, lid 2, BBBB.
- 5 HR 7 oktober 2008, NJ 2009,94.
- 6 Art. 420bis Sr.
- 7 V-N 2009/6.12.
- 8 Art. 70, lid 1, ten derde, Sr.
- 9 In par. 7, lid 2, BBBB wordt gesproken over een periode van twee jaar gereleerd aan het beboetbare feit. Helemaal duidelijk is deze recent ingevoerde regeling (nog) niet. Welk overgangsrecht is van toepassing? Hoe moet bijvoorbeeld worden omgegaan met (verleend) uitstel voor indiening van aangiften?
- 10 Par. 7, lid 2, BBBB.
- 11 Zie noot 7 hiervoor.
- 12 Par. 25, lid 12, BBBB.
- 13 Art. 30f e.v. AWR.
- 14 Art. 16 AWR.
- 15 Art. 20 AWR.
- 16 11 juni 2009, BNB 2009/222\*.
- 17 O.a. 26 februari 2010, BNB 2010/199 c\*.
- 18 O.a.22 mei 2001, NJ 2001, 698.
- 19 Wet d.d. 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte, B.S. 6 januari 2004.
- 20 Richtlijn 2003/48/EG Raad 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, PB L 157, 26 juni 2003.
- 21 Het KB d.d. 9 januari 2004, B.S. 14 januari 2004, bepaalt waarin mag worden geïnvesteerd, o.a. gebouwde onroerende goederen gelegen binnen de Europese Unie, inschrijvingen op aandelen uitgegeven door vennootschappen gelegen binnen de Europese Unie, enzovoort.
- 22 Art. 121 tot en met 127 van de Programmawet d.d. 27 december 2005, B.S. 31 december 2005.
- 23 FOD Financiën.
- 24 Art. 3 WIB 92.
- 25 Art. 227, 1°, WIB 92.
- 26 Art. 179 WIB 92.
- 27 Art. 227, 2°, WIB 92.
- 28 Verenigingen zonder winstoogmerk onderworpen aan de rechtspersonenbelasting.
- 29 Vraag 2 van de FAQ, www.ruling.be.
- 30 Zie hierna.
- 31 B.S. 9 februari 1993.
- 32 Memorie van Toelichting Programmawet, Parl. St. Kamer, 51-2097, 001, p. 75-76.
- 33 Art. 127 Programmawet, zie par. 2.6.
- 34 De nalatigheidsinteressen inzake btw worden evenwel niet expliciet vermeld in de wetgeving.
- 35 Art. 505 Belgisch Strafwetboek (verder genaamd SW).
- 36 Art. 66 en 67 SW, dus ook een adviseur die heeft meegewerkt aan het misdrijf kan worden beschouwd als een medeplichtige.
- 37 Art. 492bis SW, namelijk bestuurders van vennootschappen die met bedrieglijk opzet en voor persoonlijke rechtstreekse of indirecte doeleinden gebruik hebben gemaakt van de goederen of van het krediet van de vennootschap, hoewel zij wisten dat dit in het nadeel was van de vermogensbelangen van de vennootschap en van diens schuldeisers of vennoten.
- 38 Art. 354, lid 2, WIB 1992.
- 39 Art. 358 §1, 2°, WIB 1992.
- 40 Cass., 21 mei 2008, F.J.F. 2008/244.
- 41 GH, 25 februari 2010, 17/2010, Fisc.Act. 2010, 9/1.
- 42 De CFI werd opgericht bij wet van 11 januari 1993 en is een onafhankelijke administratieve overheid belast met de behandeling van verdachte financiële verrichtingen.
- 43 Zij is naar Nederlands recht opgericht en daarom alleen al volledig belastingplichtig; art. 2, lid 4, Wet op de vennootschapsbelasting 1969.
- 44 Art. 16 van het Dubbelbelastingverdrag tussen België en Nederland d.d. 5 juni 2001.
- 45 Art.47, lid 1, ten eerste, Sr.
- 46 Art. 48 Sr.
- 47 Art. 51, lid 2, ten tweede en ten derde, Sr.
- 48 Zie par. 1.4 hiervoor.
- 49 Hij kan strafrechtelijk als medepleger (of medeplichtige) bij het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte van de bv worden aangemerkt.
- 50 Art. 121, 6°, Programmawet.
- 51 Art. 66 en 67 SW.
- 52 Art. 29 van het Dubbelbelastingverdrag tussen België en Nederland d.d. 5 juni 2001 en de fiscale samenwerking tussen beide landen.
- 53 Voor de regularisatie van de overige inkomsten is uitdrukkelijk bepaald dat het regularisatieattest niet zal worden doorspeeld aan de lokale taxatiediensten en dat de verkregen inlichtingen niet bekend mogen gemaakt worden aan de andere diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën.