

Forum

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

Aagje BELLENS* en Eugène J.M. ROSIER**

* *Advocaat Monard-D'Hulst advocaten, vrijwillig medewerker Instituut Fiscaal Recht KULeuven*

** *Advocaat-belastingkundige bij Thuis & partners advocaten te Heerlen en Maastricht*

1.	INLEIDING	4	3.4.	Uitsluiting van fiscale regularisatie	9
2.	DE INKEERREGELING IN NEDERLAND	4	3.4.1.	Witwasmisdrijf	9
2.1.	Doel van de regeling	4	3.4.2.	Lopend fiscaal- of sociaalrechtelijk onderzoek	9
2.2.	Wetgeving	4	3.4.3.	Geen fiscale regularisatie na een eerdere fiscale regularisatie	9
2.2.1.	Bestuursrechtelijk/administratief-rechtelijk (art. 67n AWR)	5	3.5.	Fiscale absolutie	9
2.2.2.	Strafrechtelijk (art. 69, lid 3 AWR)	5	3.6.	Strafrechtelijke absolutie	10
2.3.	Gevolgen van een geslaagde inkeer	5	3.7.	Voor welke termijn regulariseren?	10
2.3.1.	Strafrechtelijke vervolging	5	3.8.	Hoe gebeurt de aangifte?	11
2.3.2.	Bestuursrechtelijke beboeting	6	4.	TOEPASSING VAN DE BEIDE REGELINGEN	11
2.3.3.	Belastingheffing	6	4.1.	Vergelijking van beide regelingen	11
2.4.	Wie kan van de inkeer profiteren?	6	4.2.	Uitgangspunt voor de beoordeling van de verschillen	11
2.5.	Tot welk moment kan er gebruik worden gemaakt van de inkeerregeling?	7	4.3.	Welke personen kunnen van de absolutie profiteren?	12
2.6.	Op welke wijze moet er worden ingekeerd?	7	4.3.1.	Nederland	12
3.	BELGISCHE REGULARISATIE	7	4.3.2.	België	12
3.1.	Inleiding	7	4.4.	Tot op welk moment kunnen de regelingen worden toegepast?	12
3.2.	Toepassingsgebied van de fiscale regularisatie	8	4.5.	Over welke periode moet er worden gebiecht wil men een fiscale en strafrechtelijke absolutie verkrijgen?	13
3.2.1.	Toepassingsgebied <i>ratione personae</i>	8	4.5.1.	Nederland	13
3.2.2.	Toepassingsgebied <i>ratione materiae</i>	8	4.5.2.	België	13
3.2.3.	Geregulariseerde overige inkomsten	8	5.	CONCLUSIE	13
3.2.4.	Geregulariseerde beroepsinkomsten en btw-handelingen	8			
3.3.	Tarief van de regularisatie	8			

1. INLEIDING

Tussen Nederland en België bestaan veel economische en financiële relaties. Denk hierbij alleen al aan de directeur-groootaandeelhouder die in België woont en zijn onderneming (grotendeels) in Nederland exploiteert (vaak de "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 rechtgezet. Daartoe zijn faciliteiten in de respectieve wetgevingen opgenomen: in Nederland, de zogenaamde "inkeerregeling" en in België, de zogenaamde "fiscale regularisatie".

Indien besloten wordt tot het rechtzetten van de onregelmatigheden in de onderneming in één van beide landen kan dit in bepaalde gevallen leiden tot het verstrekken van inlichtingen naar het andere land¹. Een dergelijke actie kan in het andere land tot onbedoelde gevolgen leiden: strafrechtelijke vervolging en/of administratieve boetes². De conclusie is dan ook dat het gebruik maken van de inkeerregeling of fiscale regularisatie waarbij mogelijk grensoverschrijdende gevolgen aanwezig zijn, zorgvuldig dient te worden gepland.

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

2. DE INKEERREGELING IN NEDERLAND

2.1. Doel van de regeling

Bij de invoering van de Algemene Wet Rijksbelastingen (hierna: de AWR) is ter zake opgemerkt dat "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"³.

Dit heeft ertoe geleid dat in de wetgeving de inkeerregeling alleen voor de aanslagbelastingen⁴ is geregeld. Uiteindelijk is ook beleidsmatig in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB) een inkeerregeling voor de belastingen op aangifte⁵ opgenomen.

Het doel is helder: straffeloos terugtreden op een eerder ingeslagen onjuiste weg. De mogelijkheid wordt geboden om bijvoorbeeld in het verleden onjuist ingediende aangiften in beginsel boetevrij of vrij van strafrechtelijke vervolging te herstellen. Met dat herstel wordt voorkomen dat een eenmaal ingeslagen onjuiste weg moet worden voortgezet. Hierna zal echter blijken dat door de recente wijzigingen in de Nederlandse wetgeving er geen sprake meer is van een volledig straffeloos terugtreden. Beperkte bestuursrechtelijke boeten kunnen toch nog worden geheven.

2.2. Wetgeving

De inkeerregeling is in de Nederlandse wetgeving op twee plaatsen geregeld, te weten: artikel 67n AWR⁶ en artikel 69, lid 3 AWR⁷.

- (1) In Nederland op grond van art. 7 wet op de internationale bijstandsverlening 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 1992 en art. 93terdecies WBTW. Zie tevens het Dubbelbelastingverdrag België-Nederland van 5 juni 2001.
- (2) Afgezien nog van de navordering of nahoffing van additioneel verschuldigde belastingen.
- (3) Kamerstukken 1954-1955, 4080, nr. 3, 28.
- (4) De belangrijkste zijn: inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting.
- (5) De belangrijkste zijn: omzetbelasting en loonbelasting.
- (6) Dit artikel luidt (tekst voor het jaar 2010): "Lid 1: Wanneer de belastingplichtige uiterlijk twee jaar nadat hij een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan of aangifte had moeten doen, alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden, wordt geen vergrijpboete opgelegd. Lid 2: Ook na het verstrijken van de in het lid 1 bedoelde termijn van twee jaar is het alsnog doen van een juiste en volledige aangifte, dan wel het verstrekken van juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen door de belastingplichtige vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden, een omstandigheid die aanleiding geeft tot matiging van de vergrijpboete."
- (7) Zie voor de tekst van dit artikel noot 14 hierna.

2.2.1. Bestuursrechtelijk/administratiefrechtelijk (art. 67n AWR)

Door artikel 67n AWR wordt op grond van een inkeer die betrekking heeft op de aangiften die de laatste twee jaar zijn gedaan geen bestuursrechtelijke vergrijpboete⁸ opgelegd. Het opleggen van een (lagere) bestuursrechtelijke verzuimboete⁹ blijft wel mogelijk. Indien de inkeer betrekking heeft op aangiften ouder dan twee jaar kan wel een bestuursrechtelijke vergrijpboete worden opgelegd. Deze is met ingang van 1 juli 2010 beperkt tot 30 % van de nagevorderde belasting¹⁰.

Op grond van artikel 67f AWR wordt het niet of te laat betalen van verschuldigde belastingen op aangifte ook bedreigd met een bestuursrechtelijke vergrijpboete van maximaal 100 % 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 opgelegd¹¹.

2.2.2. Strafrechtelijk (art. 69, lid 3 AWR)

Op grond van artikel 69, lid 3 AWR vervalt de strafvervolgung ter zake van enig feit als bedoeld in artikel 69 AWR¹².

2.3. Gevolgen van een geslaagde 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.

2.3.1. Strafrechtelijke vervolging

Indien een inkeer is geslaagd op grond van artikel 69, lid 3 AWR is geen strafrechtelijke vervolging meer mogelijk van de in artikel 69 AWR opgesomde misdrijven¹³ (een vervolgingsuitsluitingsgrond). In artikel 69, lid 4 AWR¹⁴ is een samenloopregeling opgenomen met artikel 225, lid 2 van het Wetboek van Strafrecht (verder genaamd: Sr.). Dat artikel behelst het misdrijf van het gebruik van een vals geschrift. Een strafvervolgung kan op basis van dit artikel niet plaatsvinden indien een succesvolle inkeer heeft plaatsgevonden.

Het is van belang om vast te stellen dat de strafrechtelijke inkeerregeling alleen betrekking heeft op het "fiscale" delict (bv. de valse aangifte). Indien er onderliggende delicten zijn gepleegd (bv. oplichting of

- (8) Een vergrijpboete kan worden opgelegd tot maximaal 100 % van de nagevorderde of nagegeven belasting. In geval van box III-inkomen (inkomsten uit vermogen) kan een vergrijpboete met ingang van 2 juli 2009 tot maximaal 300 % van de nagevorderde belasting worden opgelegd.
- (9) In het fiscale (bestuursrechtelijke) boeterecht kennen wij twee soorten boeten, te weten: *verzuimboeten* (dat zijn boeten die een vast bedrag belopen tot maximaal 4 920 EUR en worden opgelegd in verband met eenvoudig vast te stellen overtredingen (bijvoorbeeld: een te late betaling)) en *vergrijpboeten* (dat zijn zwaardere boeten waarvan het bedrag wordt bepaald aan de hand van een percentage van (kort gezegd) de nagegeven of nagevorderde belasting). Bij deze laatste is er sprake van "opzet" (vergelijkbaar met het begrip "opzet" uit het strafrecht) en dan bedraagt de boete volgens het BBBB in beginsel 50 % van de belasting, of "grove schuld" (laikbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid tevens grove onachtzaamheid), en dan bedraagt de boete volgens het BBBB in beginsel 25 % van de belasting.
- (10) Par. 7, lid 2 BBBB.
- (11) De belastingen op aangifte (zoals de loonbelasting en omzetbelasting) moeten spontaan worden betaald nadat de aangifte is ingediend. Is een valse aangifte ingediend (een te laag bedrag aangegeven), dan kan dat strafrechtelijke consequenties hebben (art. 69 AWR) maar de daaruit voortvloeiende "te late betaling" van de belasting kan niet strafrechtelijk worden vervolgd maar uitsluitend bestuursrechtelijk worden beboet op grond van genoemd art. 67f AWR.
- (12) Art. 69 AWR luidt als volgt: "1. Degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte niet doet, niet binnen de daarvoor gestelde termijn doet, dan wel een der feiten begaat, omschreven in artikel 68, lid 1, onderdeel a, b, d, e, f of g, wordt, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren of geldboete van de vierde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting. 2. Degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doet, dan wel het feit begaat, omschreven in artikel 68, lid 1, onderdeel c, wordt, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes jaren of geldboete van de vijfde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting, met dien verstande dat voor zover de onjuistheid in of onvolledigheid van de aangifte betrekking heeft op belastbaar inkomen als bedoeld in artikel 5.1 van de Wet Inkomstenbelasting 2001 de geldboete ten hoogste driemaal het bedrag van de te weinig geheven belasting bedraagt. 3. Het recht tot strafvervolgung op de voet van dit artikel vervalt, indien de schuldlige alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat een of meer van de in artikel 80, lid 1, bedoelde ambtenaren de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden. 4. Indien het feit, ter zake waarvan de verdachte kan worden vervolgd, zowel valt onder een van de bepalingen van het eerste of het lid 2, als onder die van artikel 225, lid 2 van het Wetboek van Strafrecht, is strafvervolgung op grond van genoemd artikel 225, lid 2, uitgesloten. 5. Artikel 68, lid 3, is van overeenkomstige toepassing".
- (13) De belangrijkste onderdelen van art. 69 AWR zijn (samengevat) het opzettelijk niet-doen van een aangifte, het opzettelijk onjuist of onvolledig doen van een aangifte en het opzettelijk verstrekken van onjuiste en/of onvolledige inlichtingen.
- (14) Voor de tekst van dit artikellid, zie noot 14 hiervoor.

opiumhandel) kan met betrekking tot die delicten altijd nog strafrechtelijke vervolging plaatsvinden.

Recent¹⁵ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat belastingfraude als gronddelict voor witwassen¹⁶ kan gelden. Dit zou tot gevolg kunnen hebben dat een inkeer tot een vervolging voor witwassen zou leiden. De inkeerregeling zou dan 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 inkomsten¹⁷.

De verjaring van de delicten in artikel 69 AWR en 225 Sr. bedraagt 12 jaar¹⁸. Dit heeft tot gevolg dat over de gehele periode van 12 jaar moet worden ingekeerd (uiteraard voor zover er onregelmatigheden zijn geweest) om zeker van de werking van de vervolgingsuitsluitingsgrond te zijn.

2.3.2. 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 ingediend¹⁹. Voor het overige zijn de gevolgen zoals beschreven in par. 2.2. aan de orde.

2.3.3. Belastingheffing

Naar aanleiding van een inkeer dienen de 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 zogenaamde heffingsrente²⁰ die wordt berekend over de periode dat de inkomsten hadden moeten worden aangegeven tot het moment van het opleggen van de belastingaanslagen naar aanleiding van de inkeer. De

hoogte van de heffingsrente wordt afgeleid van de markrente en wordt enkelvoudig berekend. Het behoeft geen betoog dat over een langere periode de heffingsrente tot forse bedragen kan oplopen.

In nationale verhoudingen is de mogelijkheid tot het opleggen van een navorderingsaanslag²¹ of naheffingsaanslag²² in beginsel beperkt tot een periode van 5 jaren. Indien evenwel de niet-aangegeven inkomsten zijn behaald in het buitenland is op grond van artikel 16, lid 4 AWR de Belastingdienst bevoegd over een periode van 12 jaar navorderingsaanslagen op te leggen. Over deze bevoegdheid hebben het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen²³ en de Hoge Raad²⁴ recent moeten oordelen. In essentie komt deze jurisprudentie hier op neer dat de verlengde navorderingstermijn van 12 jaar in beginsel in strijd is met het EG-recht doch wordt gerechtvaardigd door o.a. 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.

Deze regeling heeft wel tot gevolg dat in grensoverschrijdende situaties over de gehele periode van 12 jaar moet worden ingekeerd om zeker van de werking van de inkeer te zijn. Of en in hoeverre de Belastingdienst over de volledige periode van 12 jaar tot belastingheffing kan overgaan, is daarbij niet van belang. De hiervoor genoemde jurisprudentie is daarbij bepalend.

2.4. Wie kan van de inkeer profiteren?

De inkeerregeling is in beginsel hoogst persoonlijk: uitsluitend degene die inkeert, kan profiteren van de gevolgen. De Hoge Raad²⁵ heeft evenwel beslist dat onder "bijzondere omstandigheden" derden die de inkeer hebben bevorderd, ook zouden kunnen profite-

(15) Hoge Raad 7 oktober 2008, *NJ* 2009, 94.

(16) Art. 420bis Sr.

(17) *Vakstudie Nieuws*, 2009/6.12.

(18) Art. 70, lid 1, ten derde Sr.

(19) In par. 7, lid 2 BBBB wordt gesproken over een periode van twee jaar gerelateerd aan het beboetbare feit. Helemaal duidelijk is deze recent ingevoerde regeling (nog) niet. Welk overgangsrecht is van toepassing? Hoe moet er bijvoorbeeld worden omgegaan met (verleend) uitstel voor indiening van aangiften?

(20) Art. 30f e.v. AWR.

(21) Art. 16 AWR.

(22) Art. 20 AWR.

(23) HvJ 11 juni 2009, *BNB*, 2009/222.

(24) O.a. Hoge Raad 26 februari 2010, *BNB*, 2010/199, c.

(25) O.a. Hoge Raad 22 mei 2001, *NJ* 2001, 698.

ren van de regeling. Hierbij moet worden gedacht aan derden die bij de eerder onjuist ingediende aangifte betrokken zijn geweest en de inkeer van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige hebben bevorderd. Bijvoorbeeld de directeur-grootaandeelhouder van de besloten vennootschap die inkeert en de vennoot van een vennootschap onder firma of maatschap die inkeert. Vermoedelijk kan ook de inkeerbevorderende belastingadviseur/accountant profiteren van de gevolgen van inkeer.

2.5. Tot welk moment kan er gebruik worden gemaakt van de inkeerregeling?

Van de faciliteit kan worden gebruik gemaakt voordat de *belastingplichtige of inhoudingsplichtige* 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 redelijkerwijs vermoeden aan de zijde van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige. 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, intensiever en efficiënter samenwerken, de belanghebbende weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat die informatie gedeeld zal worden met het andere land. Dat betekent vanuit Nederlands opzicht dat wanneer een fiscale regularisatie in België heeft plaatsgevonden slechts een zeer korte periode rest wil men nog succesvol van de inkeerregeling gebruik kunnen maken. Bij voorkeur zou deze inkeer natuurlijk tegelijk met de fiscale regularisatie dienen plaats te vinden om (onnodige en risikante) discussies over de tijdigheid van de inkeer te voorkomen.

2.6. Op welke wijze moet er worden ingekeerd?

Op grond van artikel 67n AWR en artikel 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 gebruik wordt gemaakt, wordt gefixeerd (fase 1). Dat is van groot belang voor de discussie over de tijdigheid van de inkeer (Zie par. 2.5.).

3. BELGISCHE REGULARISATIE

3.1. 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 EBA²⁶. Een van de redenen van deze wetgeving was het Europees akkoord over de Spaarrichtlijn²⁷ en de mogelijkheid tot informatie-uitwisseling. Door de EBA-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 30 dagen na de indiening van de aangifte werden geïnvesteerd voor een minimumperiode van drie jaar²⁸.

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

De EBA nam een einde op 31 december 2004. Dus zondaars 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

(26) Wet 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte, B.S. 6 januari 2004.

(27) Richtlijn Raad 2003/48/EG, 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, Pb.L. 157, 26 juni 2003.

(28) Het KB van 9 januari 2004, B.S. 14 januari 2004, bepaalt in wat mag worden geïnvesteerd, o.a. gebouwde onroerende goederen gelegen binnen de Europese Unie, inschrijvingen op aandelen uitgegeven door vennootschappen gelegen binnen de Europese Unie, ...

de naam zegt, slechts eenmaal worden toegepast. Na de EBA-wetgeving bleef de spontane regularisatie bestaan, maar met het nadeel dat er geen sprake was van strafrechtelijke immunititeit.

In 2005 werd een nieuwe fiscale regularisatie uitgevaardigd, zonder beperking in de tijd en met strafrechtelijke immunititeit, maar mits betaling van de verschuldigde belasting²⁹. De fiscale regularisatie dient te gebeuren bij een centrale dienst van de federale overheidsdienst Financiën³⁰, nl. het contactpunt Regularisaties. Deze blijvende mogelijkheid tot fiscale regularisatie zullen wij in dit artikel in grote lijnen bespreken.

3.2. Toepassingsgebied van de fiscale regularisatie

3.2.1. Toepassingsgebied *ratione personae*

In tegenstelling tot de EBA is de fiscale regularisatie van toepassing op natuurlijke personen en rechtspersonen. De natuurlijke personen zijn de Belgische rijkswoners onderworpen aan de Belgische personenbelasting³¹ en de niet-rijksinwoners onderworpen aan de belasting der niet-rijksinwoners³². De rechtspersonen zijn de binnenlandse vennootschappen onderworpen aan de Belgische vennootschapsbelasting³³ en de buitenlandse vennootschappen die onderworpen zijn aan de belasting der niet-inwoners³⁴.

Rechtspersonen die overeenkomstig artikel 220 WIB 1992 onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting, o.a. vzw's, kunnen niet genieten van deze fiscale regularisatie, hetgeen nogmaals werd bevestigd door het contactpunt Regularisaties³⁵.

3.2.2. Toepassingsgebied *ratione materiae*

De fiscale regularisatie heeft een ruimer toepassingsgebied dan de EBA. De te regulariseren inkomsten worden onderverdeeld in drie categorieën:

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

3.2.3. 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 regularisatieaangifte van successierechten en registratierechten geïnd door de federale wetgever, hoewel deze eigenlijk onder de bevoegdheid vallen van de gewesten.

3.2.4. 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.

3.3. Tarief van de regularisatie

In tegenstelling tot de EBA 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 worden gestraft met een boete van 5 procentpunten indien de aangifte plaatsvindt vóór 31 december 2006. Indien de regularisatie aangifte 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, veronderstel van 20 %. Dan zal het te betalen tarief 18 % zijn, nl. 15 % + (20 % van 15 %). Houd er wel rekening mee dat een spontane

(29) Art. 121 t.e.m. 127 programmawet 27 december 2005, B.S. 31 december 2005.

(30) FOD Financiën.

(31) Art. 3 WIB 1992.

(32) Art. 227, 1^o WIB 1992.

(33) Art. 179 WIB 1992.

(34) Art. 227, 2^o WIB 1992.

(35) Vraag 2 van de FAQ, www.ruling.be.

regularisatie niet leidt tot enige strafrechtelijke immuniteit³⁶.

3.4. Uitsluiting van fiscale regularisatie

De wetgever heeft in 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 artikel 3 van de Witwaswet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme³⁷;
- b) indien vóór de indiening van de regularisatieaan-gifte de aangever door een Belgische belastingad-ministratie, een socialezekerheidsinstelling of een Belgische sociale- inspectiedienst, schriftelijk in kennis is gesteld van lopende specifieke onder-zoeksdaden;
- c) indien ten behoeve van dezelfde aangever of btw-plichtige reeds een regularisatieaan-gifte werd in-gediend.

3.4.1. Witwasmisdrijf

Volgende misdrijven worden hier o.a. bedoeld: terro-risme, georganiseerde misdaad, illegale drugshandel, illegale handel in wapens, mensenhandel, misbruik van vertrouwen en misbruik van vennootschapsgoede-ren, ernstig georganiseerde fiscale fraude waarbij bij-zondere mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend (bv. btw-carrousel).

Volledigheidshalve werd in de voorbereidende werken wel verduidelijkt dat, indien het loutere feit van het niet-aangeven of vermelden van bepaalde inkomsten, kapitalen of btw-handelingen op zich al aanleiding geeft tot een wettelijke kwalificatie die onder één van de hierboven vermelde misdrijven valt, de uitsluiting van de aangiftemogelijkheid dan toch niet geldt³⁸. Anders zou de fiscale regularisatie in "gewone" situa-ties van loutere 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 fis-cale regularisatie niet mogelijk zijn.

3.4.2. 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 sociaalrechte-lijk vlak, dit in tegenstelling tot de EBA. Een strafrech-telijk onderzoek wordt niet vermeld, dus een fiscale regularisatie zou mogelijk blijven. Evenwel zal in dat geval de strafrechtelijke immuniteit niet spelen³⁹.

3.4.3. 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 spontante regularisatie blijft mogelijk, maar dan zon-der de fiscale en strafrechtelijke immuniteit. Indien de belastingplichtige reeds beroep heeft gedaan op een EBA, kan hij nog eens beroep doen op de fiscale regu-larisatie.

3.5. Fiscale absolutie

Als de aangever de verschuldigde heffing heeft betaald, krijgt hij de zekerheid dat deze inkomsten niet meer zullen worden onderworpen aan de inkomsten-belastingen, zowel wat de belasting zelf als de belas-tingverhogingen, nalatigheidsinteressen en boetes betreft. In de wetgeving wordt uitdrukkelijk vermeld dat de aangekondigde belastingverhoging van 100 % in de EBA-Wet niet van toepassing zal zijn. Dit geldt ook voor de btw-handelingen: de bedragen zullen niet meer onderworpen kunnen worden aan heffingen of boetes⁴⁰.

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

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

(36) *Zie infra*.

(37) *B.S.* 9 februari 1993.

(38) *MvT* programmawet, *Parl.St.* Kamer, 51-2097, 001, p. 75-76.

(39) Art. 127 programmawet, *zie infra* punt 3.6.

(40) De nalatigheidsinteressen inzake btw worden evenwel niet expliciet vermeld in de wetgeving.

categorie, riskeert de aangever alsnog de verschuldigde belastingen te moeten betalen.

Na de aangifte en de betaling van de heffing kan noch 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 bedoeld wordt 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 dus blijft er 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.

3.6. Strafrechtelijke absolute

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 witwasmisdrijven⁴¹, 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 zijn⁴².

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 vennootschapsgoederen⁴³, 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 betaald zijn. 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.

3.7. Voor welke termijn regulariseren?

De belastingplichtige kiest zelf over welke termijn hij de niet-aangegeven bedragen wenst te regulariseren. Rekening kan worden gehouden 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 7 jaar te rekenen vanaf 1 januari van het aanslagjaar indien er sprake is van fraude⁴⁴. Ook inzake btw geldt de 7-jarige verjaringstermijn in geval van fraude. Vaak zal dus toepassing gemaakt worden van deze termijn om de inkomsten te regulariseren.

Tevens dient rekening gehouden te worden met de bijzondere aanslagtermijnen.

Deze zijn van toepassing wanneer er een onderzoek zou zijn in Nederland waaruit blijkt dat er inkomsten niet zouden zijn aangegeven in België⁴⁵. 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 één van de vijf jaren vóór het jaar waarin de resultaten van dat onderzoek ter kennis werden gebracht aan de Belgische administratie.

(41) Art. 505 Sw.

(42) Art. 66 en 67 Sw., dus ook een adviseur die meegewerkt heeft aan het misdrijf kan worden beschouwd als een medeplichtige.

(43) Art. 492bis Sw., nl. 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.

(44) Art. 354, lid 2 WIB 1992.

(45) Art. 358, § 1, 2° WIB 1992.

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 5 jaar die via het systeem van de stuiting nogmaals kan worden verlengd met 5 jaar.

Bovendien heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat het misdrijf van het gebruik van valse stukken te beschouwen is als een voortdurend misdrijf⁴⁶. 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 verjaart⁴⁷.

Indien de belastingplichtige ook rechtszekerheid wenst op strafrechtelijk vlak, zal hij dus veel langer in de tijd moeten teruggaan dan 7 jaar.

3.8. 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 één van de uitsluitingsgronden valt. Als bijlage voegt men de noodzakelijke bijlagen voor de berekening van de 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 er een afschrift om de zes maanden overgemaakt aan de Cef voor Financiële Informatieverwerking.

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

4. TOEPASSING VAN DE BEIDE REGELINGEN

4.1. 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 regeling 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 ontdekt worden en niet in de fiscale regularisatie zijn meegenomen, kunnen eventueel aangegeven worden via een spontane regularisatie, zonder evenwel te genieten van de strafrechtelijke immunitet. Hierna zullen wij dieper ingaan op de verschillen tussen beide regelingen.

4.2. 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-grotaandeelhouder (hierna: dga) in een Nederlandse BV. In die BV hebben zich onregelmatigheden voorgedaan waarvan de dga heeft geprofiteerd, bijvoorbeeld de 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 zowel in Nederland als in 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 er worden gebiecht wil men een fiscale en strafrechtelijke absolutie verkrijgen?

(46) Cass. 21 mei 2008, *F.J.F.*, No. 2008/244.

(47) GwI 25 februari 2010, 17/2010, *Fisc. Act.* 2010, afl. 9, 1.

4.3. Welke personen kunnen van de absolute 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.

4.3.1. Nederland

In Nederland is de BV belastingplichtig⁴⁸ voor de vennootschapsbelasting, omzetbelasting, dividendbelasting (inhoudingsplichtig) en voor de loonbelasting (inhoudingsplichtig). De dga is in Nederland (gegeven de situatie) alleen belastingplichtig voor zijn salaris⁴⁹. 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, kan dus zowel de BV als de dga inkeren en gebruik maken van de inkeerregeling.

In het geval dat de voordelen worden aangemerkt als dividend kan de dga in beginsel geen gebruik maken van de inkeerregeling. Dat kan tot nare gevolgen leiden: in het strafrecht kan de dga als medepleger⁵⁰ (of medeplichtige⁵¹) of feitelijk leidinggever⁵² bij het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte die door de BV is gedaan, worden aangemerkt. Hij zou dus strafrechtelijk vervolgd kunnen worden. 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 bevorderd⁵³.

Een accountant of belastingadviseur die bijvoorbeeld wetenschap had van de niet-aangegeven omzet en toch de aangiften heeft ingediend⁵⁴, kan zich in beginsel ook op deze jurisprudentie beroepen mits hij de inkeer heeft bevorderd. De conclusie is dus dat in beide situa-

ties (het voordeel wordt als dividend aangemerkt of als zwart loon) de dga in beginsel kan profiteren van de regeling.

4.3.2. België

In België zal de directeur-grotaandeelhouder 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 gemachtigde⁵⁵. Indien de fiscale regularisatie correct gebeurt, kan de dga genieten van strafrechtelijke immuniteit voor fiscale fraude en fiscale valsheid. Ook diegene die als mededader of medeplichtige wordt beschouwd⁵⁶, geniet van deze strafrechtelijke immuniteit, maar enkel en alleen voor deze vermelde misdrijven.

4.4. Tot op welk moment kunnen de regelingen worden toegepast?

Zowel in Nederland als in 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 niet in het andere land. Gelet op het steeds bredere toepassingsgebied van de informatie-uitwisseling tussen Nederland en België⁵⁷, bestaat het risico dat de informatie wordt doorgespeeld 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 doorgespeeld worden, is evenwel onzeker, zeker wat de beroepsinkomsten en de btw-handelingen

(48) Zij is naar Nederlands recht opgericht en daarom alleen al volledig belastingplichtig; art. 2, lid 4 van de wet op de vennootschapsbelasting.

(49) Art. 16 Dubbelbelastingverdrag België-Nederland, 5 juni 2001.

(50) Art. 47, lid 1, ten eerste Sr.

(51) Art. 48 Sr.

(52) Art. 51, lid 2, ten tweede en ten derde Sr.

(53) Zie par. 2.4 hiervoor.

(54) Hij kan strafrechtelijk als medepleger (of medeplichtige) bij het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte van de BV worden aangemerkt.

(55) Art. 121, 6° programmawet.

(56) Art. 66 en 67 Sw.

(57) Art. 29 Dubbelbelastingverdrag België-Nederland, 5 juni 2001 en de fiscale samenwerking tussen beide landen.

betreft; immers deze attesten worden wel bezorgd aan de lokale controlediensten van de belastingplichtige⁵⁸.

4.5. Over welke periode moet er worden gebiecht wil men een fiscale en strafrechtelijke absolutie verkrijgen?

Noch in Nederland noch in België wordt er een termijn opgelegd waarbinnen de belastingplichtige moet regulariseren.

4.5.1. Nederland

In Nederland houdt men rekening met een periode van 12 jaar gelet op 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.

4.5.2. 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 gerechtshoven in België kan het misdrijf van gebruik van fiscaal valse stukken immers bijna niet verjaren. Indien men ook strafrechtelijke zekerheid wenst, zal de belastingplichtige dus veel langer in de tijd moeten teruggaan.

5. CONCLUSIE

Het is wel duidelijk: de regularisatie en de inkeer hebben overeenkomsten maar zijn zeker geen eenetige tweeling. Dat was eigenlijk ook niet te verwachten gelet op de verschillende belastingsystemen 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.

Indien de Belgische wetgever een nieuwe fiscale regularisatie beoogt (vb. EBA-bis), dan kan men alleen maar hopen dat deze regelgeving duidelijk wordt opgesteld en de vele vragen verdwijnen. De Nederlandse wetgeving inzake inkeer kan hiervoor een voorbeeld zijn, met name wat de periode van regularisatie betreft. In Nederland zal men over een periode van 12 jaar regulariseren rekening houdende met de strafrechtelijke verjaring. Indien een belastingplichtige overweegt om een fiscale regularisatie te doen, dan moet hij uitsluitend kunnen krijgen over de te regulariseren periode en dit zowel voor de fiscale als strafrechtelijke immuniteit. Momenteel is hieromtrent een te grote onduidelijkheid en onzekerheid in België.

(58) Voor de regularisatie van de overige inkomsten is uitdrukkelijk bepaald dat het regularisatieattest niet zal worden doorgespeeld aan de lokale taxatiediensten en dat de verkregen inlichtingen niet mogen worden bekend gemaakt aan de andere diensten van de federale overheidsdienst Financiën.