



## Inkeer moet blijven

### Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2017/04

|                       |  |  |
|-----------------------|--|--|
| Belastingjaar/tijdvak |  |  |
| Trefwoorden           | brief 17 januari 2017, staatssecretaris Wiebes, inkeerregeling, beboeting in de praktijk, suppletieplicht omzetbelasting, correctieberichten loonbelasting, voorkomen van vervolging |  |
| Wetsartikelen         | AWR-art. 67n   |  |
| Auteur                | Mr. R.W.J. Kerckhoffs<br>Mr. A.J.C. Perdaems   |  |

De staatssecretaris van Financiën Eric Wiebes heeft in zijn brief van 17 januari 2017 duidelijk gemaakt dat de aanpak van belastingontduiking een speerpunt van beleid is. In deze brief kondigt hij naar aanleiding van de Panama Papers vele maatregelen aan om belastingfraude te bestrijden. Op zichzelf is deze inzet natuurlijk niet verkeerd. Het is de core business van de Belastingdienst om te bewaken dat eenieder de fiscale regelgeving naleeft. Onze doelstelling met dit artikel is om alle aspecten van de inkeerregeling te belichten, zodat een betere afweging kan worden gemaakt of afschaffing wel het juiste middel is om belastingfraude aan te pakken. Bezint eer ge begint.

## 1 Inleiding

Het is een algemeen bekend feit dat nogal wat belastingplichtigen de verleiding niet kunnen weerstaan om buiten de fiscale lijntjes te kleuren. Teneinde deze dwaallichten de mogelijkheid te geven om weer gemakkelijk op het rechte pad terug te keren is in het verleden de inkeerregeling geïntroduceerd. Deze regeling bood belastingplichtigen de mogelijkheid om zonder hoge boeten en zonder risico van strafrechtelijke vervolging alsnog een correcte belastingafdracht te bevorderen. Om van die regeling gebruik te kunnen maken moest de belastingplichtige wel tot inkeer komen voordat de autoriteiten hem of haar op het spoor waren en moest hij bereid zijn alsnog de volledige belastingschuld inclusief rente te betalen. Van deze regeling is in het verleden veelvuldig gebruikgemaakt, niet alleen in relatie tot buitenlandse bankrekeningen, maar ook in andere situaties zoals het betalen van 'zwarte lonen'.

De inkeerregeling is in de afgelopen jaren, althans voor wat betreft de fiscale boeten, al flink afgezwakt. Daar waar voorheen nauwelijks tot geen boeten werden opgelegd, is de regeling gewijzigd in een regeling waarin toch flinke boeten op de loer liggen. De strafrechtelijke inkeerregeling is onaangetaast gebleven. Inkeer betekende en betekent nog steeds geen risico op strafrechtelijke vervolging voor fiscale delicten.

Het is op zijn minst opmerkelijk dat de staatssecretaris van Financiën in voornoemde brief de afschaffing van de inkeerregeling aanmerkt als een maatregel tegen belastingfraude. Waarom hij tot dit voornemen is gekomen, is uit de brief niet goed op te maken. Bovendien lijkt het erop dat de brief vooral het vizier heeft gericht op de 'zwartsparder'.

Deze brief is voor ons aanleiding geweest om de inkeerregeling nog eens goed onder de loep te nemen. Daarbij zullen wij de historie van deze regeling nog eens goed in kaart brengen en zullen wij voorts duidelijk maken voor welke delen van de fiscaliteit de inkeerregeling gevolgen heeft.

## 2 Historie inkeerregeling

### 2.1 Inkeerregeling tot 1998

Het voorkomen van strafvervolging door het doen van een vrijwillige verbetering is al lange tijd mogelijk. Reeds in de Wet Inkomstenbelasting 1914 was een inkeerregeling opgenomen die was gericht op het uitsluiten van strafvervolging. In art. 117 was bepaald: 'De bepaling van het eerste lid blijft buiten toepassing, indien de aangever, zolang het openbaar ministerie niet is verwittigd, uit eigen beweging alsnog eene juiste en volledige aangifte doet.' In de memorie van toelichting is vermeld dat wanneer een belastingplichtige 'eene valsche aangifte vrijwillig verbetert zolang er nog geen sprake is van strafvervolging dit hem van straf behoort te vrijwaren'. Als reden wordt gegeven het belang van de schatkist. Daarnaast werd deze bepaling vooral van belang geacht, omdat belastingplichtigen op het terrein van de directe belastingen zich veelal genoopt zien met een eenmaal begonnen ontduiking door te gaan indien zij niet na een alsnog gedane juiste aangifte van straffeloosheid zijn verzekerd.[1] Relevante criteria waaraan moet worden voldaan voordat van inkeer wordt gesproken, zijn dat de informatie nog niet bekend is en de verbetering van de aangifte.

Bij invoering van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) in 1959 is de inkeerregeling ter voorkoming van strafrechtelijke vervolging geregeld in art. 68, lid 3, AWR. Daarin is het criterium voor toepassing van deze regeling enigszins gewijzigd. Sindsdien geldt dat inkeer mogelijk is zolang de betrokkene niet 'redelijkerwijs kan vermoeden, dat de rijksbelastingdienst de onjuistheid of de onvolledigheid op het spoor is gekomen of zal komen'.

Ook voor het fiscaal administratieve traject (destijds werd de boete nog een 'verhoging' genoemd) kwam een inkeerregeling tot stand. Weliswaar werd deze nog niet in de wet opgenomen, maar werd deze verankerd in lagere regelgeving. Zo werd in de paragrafen 11 en 18 van de Leidraad Administratieve Boeten 1971 (hierna: LAB) bepaald dat bij een vrijwillige verbetering van de aangifte de toenmalige verhoging van 100% bij navordering en bij naheffing werd kwijtgescholden tot 10% respectievelijk 5% dan wel geheel werd kwijtgescholden.[2] In paragraaf 11, lid 2, LAB 1971 was bepaald:

*'Een vrijwillige verbetering van de aangifte (...) is niet aanwezig, indien degene die de aangifte verbetert dan wel de aangifte of opgaaf doet wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat ambtenaren van de rijksbelastingdienst reeds op het spoor van de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte (...) waren gekomen of binnenkort zouden komen.'*

In paragraaf 22 van het Voorschrift Administratieve Boeten 1993 (hierna: VAB 1993) werd gesproken over het uit eigen beweging herstellen van fouten, waarbij tussen haakjes werd vermeld dat dit een vrijwillige verbetering is.

## **2.2 1998: invoering inkeerregeling boeten**

Met ingang van 1 januari 1998 werd het fiscale boete- en strafrecht grondig herzien. Daarbij is de strafrechtelijke inkeerregeling verplaatst van art. 68, lid 3, AWR naar art. 69, lid 3, AWR. De inkeerregeling voor de fiscale boete werd wettelijk geregeld in art. 67n AWR. In beide regelingen is bepaald dat geen strafrechtelijke vervolging wordt ingesteld dan wel vergrijpboete wordt opgelegd aan de belastingplichtige die alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden. Met dit criterium werd voor de uitleg van het begrip vrijwillige verbetering aangesloten bij het bestaande beleid.

Art. 67n AWR is ingevoerd na advies van de commissie-Van Slooten. Deze commissie onderzocht het stelsel van fiscale administratieve boeten. De commissie meende dat een belastingplichtige er niet van moet worden weerhouden alsnog aan zijn verplichtingen te voldoen, doordat de consequentie daarvan zou zijn dat hij toch een boete zou krijgen. Bovendien zou volgens de commissie de onevenwichtigheid tussen het fiscale boete- en strafrecht worden weggenomen indien deze gedachte uit het fiscale strafrecht wordt doorgetrokken naar het fiscale boeterecht. De voornaamste reden, naast het financiële belang voor de Staat, is dan ook om mensen een kans te geven terug te komen op hun fouten.[3] Deze doelstellingen zijn dezelfde als die bij de totstandkoming van de Wet IB 1914 werden genoemd.

## **2.3 1998: invoering beleid inkeer aangiftebelastingen**

Er is bewust voor gekozen in de wet geen inkeerregeling voor vergrijpboeten bij aangiftebelastingen op te nemen. Als argument werd gegeven dat de vergrijpboete van art. 67f AWR onder meer is opgenomen om te voorkomen dat belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen die zeer grote bedragen moeten betalen in de verleiding zouden komen dit telkens enkele dagen te laat te doen, omdat de daarmee te behalen rentevoordelen groter zouden zijn dan bij het direct betalen van de belasting. Inkeer daarvoor zou niet mogelijk zijn. Wel werd inkeer mogelijk geacht voor aangiftebelastingen voor de gevallen waarin de verschuldigde belasting te laat is betaald, maar voordat de belastingplichtige of inhoudingsplichtige redelijkerwijs moet vermoeden dat de boete-inspecteur bekend is of zal worden met de omstandigheid dat niet-tijdig is betaald.[4]

Uiteindelijk is ervoor gekozen om in bepaalde gevallen voor aanslagbelastingen geen vergrijpboeten op te leggen. Paragraaf 28, lid 3, Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB) kwam als volgt te luiden:

*'3. Indien de belasting die op aangifte moet worden voldaan of afgedragen, niet of gedeeltelijk niet is betaald maar belanghebbende, vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur bekend is of zal worden met dat feit, schriftelijk uitdrukkelijk kenbaar maakt aan de inspecteur dat en tot welk bedrag niet of gedeeltelijk niet is betaald, legt de inspecteur geen vergrijpboete op ("vrijwillige verbetering") als bedoeld in artikel 67f van de AWR.'*

## **2.4 2009: aanscherping art 67n AWR**

Met ingang van 2 juli 2009 is de fiscale inkeerregeling voor vergrijpboeten flink beperkt. Art. 67n, lid 1, AWR bepaalt dat boetevrij inkeren alleen nog mogelijk is wanneer de belastingplichtige uiterlijk twee jaren nadat hij een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan of aangifte had moeten doen, inkeert. Na het verstrijken van de tweejaarstermijn levert inkeer een omstandigheid op die leidt tot matiging van de vergrijpboete (art. 67n, lid 2, AWR). In paragraaf 7, lid 2, BBBB zijn de uitgangspunten voor de matiging van de boeten bij aanslagbelastingen opgenomen.

De aanscherping van de inkeerregeling in 2009 voor aanslagbelastingen is door de staatssecretaris van Financiën vooraf aangekondigd met als doel met name belastingplichtigen met een bankrekening in het buitenland ertoe te bewegen alsnog boetevrij in te keren. Daarna zijn de boetepercentages regelmatig gewijzigd om belastingplichtigen ertoe te bewegen in te keren. Thans bedraagt het boetepercentage bij inkeer voor box 3-vermogen 120% en in overige gevallen zoals box 1- en box 2-inkomen 60% (par. 7, lid 2, BBBB). Uit onderstaand overzicht blijkt welke wijzigingen in de boetepercentages bij inkeer de afgelopen jaren zijn doorgevoerd:

Het beleid voor inkeerboeten bij aangiftebelastingen is niet gewijzigd. In paragraaf 25, lid 8, BBBB is nog steeds bepaald dat bij een vrijwillige verbetering met betrekking tot een aangiftebelasting geen vergrijpboete wordt opgelegd op grond van art. 67f AWR (niet dan wel te laat betaalde belasting). Dit heeft tot gevolg dat bij inkeer voor aangiftebelastingen over geen enkel jaar een vergrijpboete op grond van art. 67f AWR wordt opgelegd.

## **2.5 Ontwikkeling inkeerregeling in jurisprudentie**

De strafkamer van de Hoge Raad<sup>[5]</sup> heeft de doelen van de inkeerregeling in een arrest over het voormalige art. 68, lid 3, AWR beschreven. Het eerste doel houdt in:

*'(..), dat enerzijds zoveel mogelijk dient te worden bevorderd dat de betrokkene vrijwillig corrigerend optreedt, waardoor het fiscale nadeel dat zijn voorafgaande overtreding heeft veroorzaakt of dreigt te veroorzaken kan worden hersteld of voorkomen (...).'*

De Hoge Raad formuleerde het tweede doel van de inkeerregeling als volgt:

*'(..) en dat anderzijds zoveel mogelijk wordt voorkomen dat de betrokkene door de vrees voor strafvervolging ertoe wordt gebracht ook in volgende aangiften onjuiste opgaven te doen teneinde te voorkomen dat eerdere voor de belastingheffing relevante onregelmatigheden aan het licht komen.'*

De betekenis van inkeer is hetzelfde voor art. 67n AWR als voor art. 69, lid 3, AWR. De verbetering moet plaatsvinden voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden. Er is derhalve pas sprake van een inkeer als de verbetering plaatsvindt voordat de Belastingdienst de onjuistheid op het spoor is gekomen.

Ten aanzien van 'weet of redelijkerwijs moet vermoeden' heeft de Belastingkamer van de Hoge Raad in het arrest van 2 mei 2001<sup>[6]</sup> geoordeeld dat het erom gaat of de belastingplichtige objectief gezien redelijkerwijs moest vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid van de aangifte bekend was of bekend zou worden. Zolang er een serieuze mogelijkheid bestaat dat de Belastingdienst niet op de hoogte komt van de onregelmatigheid in de aangifte is een beroep op de inkeerregeling mogelijk. Aan het vereiste van niet weten of redelijkerwijs moeten vermoeden is dan voldaan. Ook de strafkamer van de Hoge Raad gaat uit van een objectieve benadering.

De verbetering moet bestaan uit het alsnog doen van een juiste en volledige aangifte dan wel het alsnog verstrekken van juiste en volledige inlichtingen. De wijze waarop dit wordt gedaan, is niet bepalend. Dit kan door middel van een aanvullende aangifte, een brief of een formulier dat de Belastingdienst daarvoor beschikbaar stelt. In de praktijk wordt ook een getrapte inkeer geaccepteerd, waarbij eerst een melding wordt gedaan en later de informatie wordt aangeleverd.<sup>[7]</sup> Bij de vraag of sprake is van een inkeer is de fiscale kwalificatie van de feiten nog niet relevant. Indien de juiste feiten worden verstrekt, is voldaan aan het vereiste dat alsnog een juiste aangifte wordt gedaan dan wel de juiste gegevens worden verstrekt. Na de feitenverstrekking kan discussie omtrent de fiscale kwalificatie van de feiten ontstaan.

## **3 Het voorstel in de brief van 17 januari 2017**

In de brief van 17 januari 2017<sup>[8]</sup> presenteert de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer een aantal maatregelen die gericht zijn tegen internationale fiscale constructies die worden gebruikt om belasting te ontduiken. Eén van deze maatregelen betreft het afschaffen van de inkeerregeling.

De staatssecretaris benoemt allereerst de successen van de inkeerregeling. Daarna licht hij toe dat belastingdiensten als gevolg van internationale gegevensuitwisseling meer informatie tot hun beschikking hebben, waardoor de kans dat belastingplichtigen met verzwegen inkomsten tegen de lamp lopen steeds groter wordt. De staatssecretaris meent dat bij deze ontwikkelingen een strengere aanpak past. Hij benoemt dat recentelijk al voor een strengere aanpak is gekozen door de boeten bij inkeer na twee jaar te verhogen tot maximaal 120%. Vervolgens schrijft hij:

*'Het kabinet stelt nu een nog strengere aanpak voor, namelijk afschaffing van de inkeerregeling. Nu wordt aan de belastingplichtige die binnen twee jaar na het indienen van een onjuiste of onvolledige aangifte alsnog een juiste aangifte doet, geen vergrijpboete opgelegd. Met de afschaffing van de inkeerregeling komt aan deze situatie een einde. Afschaffing van de inkeerregeling betekent dat op belastingplichtigen die binnen twee jaar na het doen van een onjuiste of onvolledige aangifte, alsnog juiste aangifte doen of informatie verstrekken, het reguliere boeteregime van toepassing is. Dit houdt in dat indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat er te weinig belasting is geheven, een vergrijpboete kan worden opgelegd. Deze vergrijpboete zal in dat geval, net als voor degenen die pas na twee jaar alsnog een juiste aangifte doen of informatie verschaffen, vooralsnog maximaal 120% van de verschuldigde belasting bedragen.'*

Het voorstel tot afschaffen van de inkeerregeling houdt dus ten eerste in dat over de periode van twee jaar niet meer boetevrij kan worden ingekeerd. Bij het bepalen van de hoogte van de vergrijpboeten zal inkeer als een strafverminderende omstandigheid worden gezien. Vermoedelijk zal in het BBBB worden bepaald wat de standaardboetematiging zal zijn. Of en hoe lang daarbij wordt aangesloten bij de huidige 120% voor box 3 en 60% voor overig inkomen is onduidelijk. Overigens is opmerkelijk dat bij inkeer in het BBBB een boeteperscentage wordt gehanteerd van 60%. Immers, indien de inspecteur bijvoorbeeld zwarte omzet op het spoor komt en deze corrigeert en daarbij vast komt te staan dat deze omzet opzettelijk niet in de aangifte inkomstenbelasting is verantwoord, wordt doorgaans een boete van 50% opgelegd (par. 25, lid 3, BBBB). Dat is een lagere boete dan bij inkeer! In zoverre is feitelijk thans in bepaalde gevallen al geen sprake meer van strafvermindering bij inkeer. Gelukkig wordt daar in de praktijk doorgaans wel aan tegemoetgekomen door de boete te verminderen tot 40%.

Het meest verstrekkend is daarom ook de volgende passage uit de brief van 17 januari:

*'Daarnaast kan de Belastingdienst een zaak in voorkomende gevallen natuurlijk ook overdragen aan het Openbaar Ministerie voor strafrechtelijke vervolging.'*

Deze passage volgt op de hiervoor genoemde passage en laat derhalve zien dat de minister voornemens is de inkeerregeling voor strafrechtelijke vervolging af te schaffen. Aan het voorstel deze inkeerregeling, die al sinds 1914 wettelijk is verankerd, af te schaffen wordt slechts één zin gewijd.

De vaste commissie voor Financiën heeft op 22 februari 2017<sup>[9]</sup>aan de staatssecretaris van Financiën een aantal vragen gesteld over de brief van 17 januari. Ten aanzien van het voorstel de inkeerregeling af te schaffen worden door de VVD vragen gesteld. Deze zien op de gedragseffecten die worden verwacht met het schrappen van de regeling en op het moment en de wijze van communiceren van afschaffing van de inkeerregeling. Ook D66 stelt vragen over het voornemen de inkeerregeling af te schaffen. Zij gaan in op het afschaffen van de tweejaarstermijn bij beboeting en vragen naar de strafverminderende omstandigheden.

Opvallend is dat geen van de partijen vragen stelt over het voornemen de inkeerregeling af te schaffen voor strafvervolging. Ten tijde van afronding van deze bijdrage zijn de antwoorden op deze vragen nog niet bekend.

Overigens is het voorstel om de inkeerregeling voor beboeting af te schaffen niet nieuw. Ook in de jaren 2008/2009 is gesproken over het afschaffen van de inkeerregeling.<sup>[10]</sup>Destijds werd echter slechts voorgesteld de inkeerregeling voor box 3 af te schaffen. Dit voorstel heeft het toen niet gehaald.

## **4 Inkeren ter voorkoming van beboeting**

### **4.1 Inkeren en beboeting in de praktijk**

Vaak wordt wanneer over inkeer wordt gesproken gedacht aan bankrekeningen die in het buitenland worden aangehouden. De informatie-uitwisseling die de staatssecretaris noemt, zal veelal ook daarop zien. Zijn voornemen de inkeerregeling af te schaffen lijkt dan ook met name te zien op vermogen dat ten onrechte niet in box 3 wordt verantwoord.

De invoering van de boete van 300% met ingang van 2 juni 2009 ten aanzien van box 3-correcties was reeds ingegeven door het feit dat de belastingheffing over het box 3-vermogen als laag wordt gezien.<sup>[11]</sup>Dit is opvallend, omdat er juist diverse proefprocedures worden gevoerd waarin wordt gesteld dat het fictief rendement van 4%, waar in box 3 van uit wordt gegaan, een niet toelaatbare inbreuk op het eigendomsrecht maakt, gelet op de lage rendementen die thans op spaarrekeningen worden behaald. Het standpunt dat de belastingheffing te laag zou zijn, is en kan geen argument zijn voor het verhogen van de boeten bij box 3-correcties. Bij het voorstel tot afschaffen van de inkeerregeling lijkt bij dit argument te worden aangesloten, omdat daarmee voor alle jaren waarover nog kan worden nagevorderd de maximale boete van 300% in beeld komt. Dit is te meer opvallend, omdat als een van de redenen voor het invoeren van de 300% boete werd gegeven dat een inkeerregeling bestaat en dat het vermogen eenvoudig buiten het zicht van de Belastingdienst is te houden.<sup>[12]</sup>Weliswaar wordt de vrijwillige verbetering als strafverminderende omstandigheid gezien, maar een strafvermindering van een maximum van 300% komt aanzienlijk hoger uit dan een strafvermindering van een maximum van 100%.

Een vrijwillige verbetering kan echter op veel meer potentiële correcties zien dan box 3-correcties. Inkeren ziet zeker niet altijd alleen op vermogen dat op bankrekeningen in het buitenland wordt aangehouden. Zo kan worden ingekeerd voor jarenlang verzwegen omzet, waardoor navorderingen voor de inkomstenbelasting dan wel vennootschapsbelasting, alsmede naheffing van omzetbelasting of loonbelasting aan de orde kunnen zijn. Ook kan het vermogen afkomstig zijn uit een erfenis of schenking. Voor deze gevallen is het belangrijk dat er een inkeerregeling is. Het is immers belangrijk dat iemand ertoe wordt aangespoord fouten te melden in plaats van deze verborgen te houden in de hoop dat de Belastingdienst deze niet ontdekt. Dit doel dat aan de inkeerregeling ten grondslag ligt, geldt nog onverkort.

Het afschaffen van de inkeerregeling voor beboeting bij aanslagbelastingen komt neer op het afschaffen van de twee boetevrije jaren. Voor de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting geldt voor het opleggen van de definitieve aanslag een aanslagtermijn van drie jaar. Daaraan voorafgaand wordt doorgaans een voorlopige aanslag opgelegd. Door middel van een verzoek om herziening kan een wijziging van de voorlopige aanslag inkomstenbelasting worden aangevraagd (art. 9.5 Wet IB 2001). Thans is bepaald dat indien de aangifte binnen twee jaar nadat deze is ingediend dan wel uiterlijk had moeten worden ingediend vrijwillig wordt verbeterd, geen vergrijpboete wordt opgelegd en geen strafrechtelijke vervolging plaats kan vinden. Ook wordt op grond van paragraaf 25a, lid 5, BBBB art. 67n AWR van overeenkomstige toepassing verklaard ten aanzien van het verbeteren van onjuiste gegevens in het verzoek om herziening, zodat bij een vrijwillige verbetering van een foute herziening geen vergrijpboete op grond van art. 67cc AWR wordt opgelegd. De aangifteverplichting is een belangrijke verplichting, waarbij stellig en zonder voorbehoud informatie moet worden verstrekt. Ook uit het Credit Suisse-arrest van de Hoge Raad volgt dat de Hoge Raad de aangifteverplichting een belangrijke, maar moeilijk na te komen verplichting vindt.<sup>[13]</sup>Gelet daarop is het van belang dat belastingplichtigen een bepaalde periode na het indienen van de aangifte op daarin gemaakte fouten terug kunnen komen zonder daarbij het risico op een vergrijpboete dan wel strafvervolging te lopen. Een periode van twee jaar om zonder risico op de aangifte terug te komen is dan ook zeer gewenst.

### **4.2 Inkeren en suppletieplicht omzetbelasting**

Vanaf 1 januari 2012 is in art.10a AWR een actieve informatie- of mededelingsverplichting ingevoerd. Eén van deze meldplichten houdt in dat belastingplichtigen zelf onjuistheden en onvolledigheden in hun aangiften omzetbelasting moeten melden door middel van een suppletie omzetbelasting. Het opzettelijk of grofschuldig niet doen van deze suppletie is beboetbaar gesteld in art. 10a AWR jo. art. 15 van het Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968 (hierna: UB OB).[14]Dit betreft een vergrijpboete van ten hoogste 100% van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet-nakomen van de informatieverplichting niet is geheven.

In art. 15 UB OB is bepaald dat een suppletie moet worden gedaan 1) zodra de belastingplichtige constateert dat hij een onjuiste of onvolledige aangifte omzetbelasting heeft gedaan, 2) voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden en 3) zo spoedig mogelijk.

De meldplicht voor de omzetbelasting door middel van het indienen van een suppletie is gekoppeld aan de vrijwillige verbetering. In paragraaf 24a, lid 3, letter a, BBBB is bepaald dat indien de suppletie als vrijwillige verbetering wordt aangemerkt, geen vergrijpboete op grond van art. 67f AWR wordt opgelegd. Daarbij wordt verwezen naar paragraaf 25, lid 8, BBBB, waarin is bepaald dat bij inkeer voor aangiftebelastingen geen vergrijpboete wordt opgelegd. De belastingplichtige die erachter komt dat hij een onjuiste aangifte omzetbelasting heeft ingediend, kan deze fout voordat de Belastingdienst deze op het spoor komt boetevrij corrigeren (behoudens een eventuele verzuimboete).

Bij de totstandkoming van art. 10a AWR is aandacht besteed aan de samenloop van de inkeerregeling met de actieve informatieverplichting.[15]Daarin wordt simpelweg opgemerkt dat bij aangiftebelastingen de inkeerregeling van art. 67n AWR niet geldt. Wel is in de memorie van toelichting opgemerkt dat bij het tijdig aan de meldplicht voldoen alleen een verzuimboete kan worden opgelegd en geen vergrijpboete.

Het niet melden van onjuistheden in de aangifte omzetbelasting kan leiden tot beboeting op grond van art. 10a AWR. Indien tijdig door middel van een suppletie de fout wordt gemeld, wordt geen vergrijpboete op grond van art. 67f AWR opgelegd. Echter, indien de inkeerregeling van paragraaf 25, lid 8, BBBB zou worden afgeschaft, ontstaat de situatie dat bij het indienen van een suppletie die aan de vereisten voldoet een vergrijpboete kan worden opgelegd. Er kan dan indien een suppletie wordt ingediend een vergrijpboete op grond van art. 67f AWR worden opgelegd dan wel indien geen suppletie wordt ingediend een boete op grond van art. 10a AWR. Op deze wijze staat de belastingplichtige met zijn rug tegen de muur.

Onze conclusie is dan ook dat de inkeerregeling in paragraaf 25, lid 8, BBBB moet blijven bestaan. Indien die regeling zou worden afgeschaft, is de kans reëel dat belastingplichtigen ervan worden weerhouden aan de meldplicht van 10a AWR te voldoen. Bij melding kunnen dan immers op grond van art. 67f AWR vergrijpboeten van 100% worden opgelegd. Wij menen overigens dat op basis van de parlementaire behandeling[16]waarin is opgemerkt dat bij een melding geen vergrijpboeten op grond van art. 67f AWR kunnen worden opgelegd, dan nog geen vergrijpboeten bij een melding mogen worden opgelegd. Het is echter wenselijk dit goed te regelen, aangezien het belang van het worden geprikkeld tot het voldoen aan de meldplicht groot is. Indien de Belastingdienst namelijk de onjuiste aangifte omzetbelasting op het spoor komt, kan op grond van art. 10a AWR een boete van 100% voor niet-melden worden opgelegd en op grond van art. 67f AWR een boete van 100% voor het niet-tijdig betalen van de omzetbelasting. In paragraaf 28a BBBB is bepaald dat ter voorkoming van dubbele beboeting de gezamenlijke hoogte van de boeten de wettelijke maximumboete voor de hoogst beboetbare gedraging niet te boven mag gaan. Daardoor is het totaal boetemaximum 100%. Ook wordt in deze gevallen het strafrecht ingezet.

Geletoep de suppletieplicht is het van belang dat de inkeerregeling voor de aangiftebelastingen blijft bestaan. Het bestaan van een actieve meldplicht en strafbaarstelling indien daaraan niet wordt voldaan, dient naar zijn aard tot gevolg te hebben dat bij het voldoen aan de meldplicht indien aan de voorwaarden voor inkeer wordt voldaan geen vergrijpboeten worden opgelegd. Bij een aangiftebelasting moet de belastingplichtige in de gelegenheid worden gesteld boetevrij op een gemaakte fout terug te komen. Door zowel boeten op te leggen indien vrijwillig wordt verbeterd en indien dat niet gebeurt, komt de belastingplichtige die een fout heeft gemaakt in de situatie terecht waarin hij moet kiezen tussen melden en worden beboet en niet melden waarbij de mogelijkheid bestaat dat de Belastingdienst de fout niet ontdekt. Het is dan ook in het belang van de schatkist dat de mogelijkheid van vrijwillige verbetering voor aangiftebelastingen blijft bestaan. Dit doel, dat aan de inkeerregeling ten grondslag ligt, gaat nog steeds op.

### **4.3 Inkeren en correctieberichten loonbelasting**

Sinds 1 januari 2006 is in art. 28a Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) de verplichting opgenomen fouten in de aangifte loonheffing met een correctiebericht te herstellen. Een inhoudingsplichtige die constateert dat hij in het huidige kalenderjaar of de vier daaraan voorafgaande kalenderjaren een onjuiste dan wel een onvolledige aangifte loonheffing heeft gedaan, is verplicht om door middel van een correctiebericht alsnog de juiste en volledige gegevens te verstrekken. Deze verplichting kan worden gezien als spontane indiening van een correctiebericht. Daarnaast kan de inspecteur een werkgever verplichten om een correctiebericht in te dienen (art. 28a, lid 2, Wet LB 1964).

Integenstelling tot de suppletieplicht voor de omzetbelasting wordt het niet indienen van een correctiebericht niet gestraft met een vergrijpboete, maar met een verzuimboete. In art. 28b Wet LB 1964 is bepaald dat een verzuimboete kan worden opgelegd voor het niet, niet tijdig, niet juist of onvolledig doen van het correctiebericht. De verzuimboete is qua hoogte vergelijkbaar met de verzuimboete voor het niet, niet tijdig, niet juist of onvolledig doen van de aangifte op grond van art. 67b, lid 2, AWR. In art. 28b, lid 4, Wet LB 1964 is bepaald dat geen verzuimboete wordt opgelegd als de inhoudingsplichtige zijn eerder ingediende onjuiste aangifte alsnog verbetert door middel van het indienen van een correctiebericht voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden. In de memorie van toelichting[17]is opgemerkt dat de strekking van deze bepaling overeenkomt met de inkeerregeling in art. 67n AWR.

Bij de invoering van de correctieverplichting is niet gesproken over de vraag of het mogelijk blijft op een andere wijze in te keren dan door middel van het indienen van een correctiebericht. Wij menen dat ook op een andere wijze dan door middel van een correctiebericht aan de vereisten van inkeer kan worden voldaan.<sup>[18]</sup>De inkeerregeling van paragraaf 25, lid 8, BBBB is dan ook van toepassing bij het indienen van correctieberichten en bij het alsnog doen van een juiste aangifte loonbelasting op een andere wijze, zodat indien aan de voorwaarden voor inkeer wordt voldaan, geen vergrijpboete in de zin van art. 67f AWR wordt opgelegd.

Indien ook de inkeerregeling in paragraaf 25, lid 8, BBBB wordt afgeschaft, dan heeft dat tot gevolg dat bij het indienen van een correctiebericht de mogelijkheid ontstaat dat een vergrijpboete op grond van art. 67f AWR kan worden opgelegd. De keuze voor de inhoudingsplichtige is dan ofwel het correctiebericht indienen met het risico dat een vergrijpboete wordt opgelegd, ofwel niets doen in de hoop dat de Belastingdienst de fout niet op het spoor komt. Daarmee wordt dan een vergrijpboete in de zin van art. 67f AWR, alsmede strafrechtelijke vervolging geriskeerd en een verzuimboete in de zin van art. 28b Wet LB 1964. Gelet hierop menen wij dan ook dat de inkeerregeling voor de loonbelasting moet blijven bestaan.

#### **4.4 Conclusie: behoudt inkeerregeling voor beboeting**

De inkeerregeling ter voorkoming van beboeting is de laatste jaren al ver uitgekleeft. Wij menen dat het belangrijk is de huidige inkeerregeling in stand te houden. Het afschaffen van deze inkeerregeling zou tot gevolg hebben dat belastingplichtigen er sneller voor kiezen de aangifte niet te verbeteren. Dit met alle risico's van dien indien een meldplicht geldt. Met het afschaffen van de inkeerregeling komt de belastingplichtige die ontdekt dat hij een fout heeft gemaakt met zijn rug tegen de muur te staan. Gelet op de ingewikkeldheid van de belastingwetgeving dient er een instrument te zijn waarbij een belastingplichtige binnen een redelijke termijn op gemaakte fouten in zijn aangifte terug kan komen.

Het belangrijkste argument dat in de brief van 17 januari 2017 wordt genoemd, is de toenemende informatie-uitwisseling. Dat is onzes inziens geen valide argument om de gehele inkeerregeling af te schaffen. De inkeerregeling gaat immers veel verder dan inkeer voor bankrekeningen die in het buitenland worden aangehouden. Voor die situatie geldt dat de kans steeds groter wordt dat de Belastingdienst vroeg of laat het vermogen op het spoor komt. In dat geval beschikt de Belastingdienst over een ruim instrumentarium om dat aan te pakken. Het afschaffen van de gehele inkeerregeling om deze groep aan te pakken schiet dan ook zijn doel voorbij.

### **5 Inkeren ter voorkoming van vervolging**

De inkeerregeling in het fiscale strafrecht kent dezelfde voorwaarden als de hiervoor beschreven regeling voor de boete. Een strafrechtelijke vervolging kan worden voorkomen indien de belastingplichtige tijdig tot inkeer komt.

De staatssecretaris van Financiën lijkt in zijn brief ook te willen pleiten voor een afschaffing van deze regeling. Zou dat gebeuren, dan zou daarmee de inkeer niet alleen veel duurder worden door de toepassing van hoge boeten, maar zou deze ook wel eens tot een zeer ingrijpend en vaak langdurig strafrechtelijk traject kunnen leiden. Aldus wordt het terugkomen op gemaakte fouten tot een heel risicovol traject bestempeld.

Daarbij willen wij opnieuw onder de aandacht brengen dat de andere voorstellen in de brief van de staatssecretaris van Financiën bepaald geen garantie vormen dat binnen afzienbare termijn belastingfraude tot het verleden zal behoren. Natuurlijk zullen de betreffende maatregelen een dempende werking hebben en zal de Belastingdienst door internationale gegevensuitwisseling bepaalde gegevens sneller op het spoor komen. Dat is geen garantie dat ook alle fraude zal worden opgespoord en zal worden uitgebannen.

Wij willen er dan ook voor pleiten dat de strafrechtelijke inkeerregeling in ieder geval moet blijven bestaan. Juist de onzekere consequenties van een strafrechtelijk onderzoek zal de prikkel tot inkeer enorm doen afnemen. Daar waar de afschaffing van de inkeerregeling voor de fiscale boete in beginsel slechts een extra financieel offer vraagt, is de impact van een strafrechtelijke vervolging (die na een inkeer nagenoeg een zekerheid zal zijn) in potentie vele malen groter. Zeker nu tegenwoordig gevangenisstraffen in fiscale fraudezaken geen uitzondering meer zijn.

Op zichzelf is het overigens goed om een discussie over de inkeerregeling te starten. Daarbij willen wij aandacht vragen voor het feit dat de strafrechtelijke inkeerregeling weliswaar qua tekst onveranderd is gebleven, maar dat deze qua bruikbaarheid in betekenis is afgenomen.

Belastingplichtigen die onjuiste belastingaangiften hebben gedaan, blijken vaak ook andere strafbare feiten te hebben gepleegd. Daarbij valt te denken aan valsheid in geschrifte, witwassen, corruptie en oplichting. Daar waar belastinginspecteurs in het verleden bij een fiscale inkeer nauwelijks tot niet gefocust waren op dergelijke andere delicten en tevreden waren met de fiscale regulering van de daarbij behorende belastingopbrengsten, zijn belastinginspecteurs tegenwoordig ook meer gericht op de aanpak van andere mogelijke strafbare feiten en wordt het Openbaar Ministerie daarbij gemakkelijker ingeschakeld. Hoewel de belastingplichtige nu nog steeds de garantie kan worden gegeven dat na inkeer geen vervolging voor fiscale delicten zal plaatsvinden, kan ten aanzien van andere strafbare feiten vaak minder comfort worden gegeven.

Een aantal problemen is opgelost. In de eerste plaats is in art. 69, lid 2, AWR bepaald dat geen vervolging mag plaatsvinden voor art. 225, lid 2, Sr (het gebruikmaken van een vals geschrift) indien de betreffende gedraging tevens valt onder de delictomschrijving van art. 69, lid 1 of lid 2, AWR. Zo mag het indienen van een valse aangifte niet worden vervolgd als het gebruikmaken van een vals geschrift.

Voorts ligt bij het plegen van belastingfraude ook het plegen van witwassen op de loer. Witwassen is immers aan de orde indien de betrokkene witwashandelingen pleegt ten aanzien van goederen die uit misdrijf afkomstig zijn. De Hoge Raad<sup>[19]</sup> heeft alweer enige tijd geleden beslist dat ook belastingfraude kan worden gezien als een misdrijf dat kan dienen als basis voor een vervolging vanwege witwassen. Als gevolg van deze jurisprudentie dreigde de inkeerpraktijk in feite te sneuvelen, omdat na een inkeer altijd nog een risico op vervolging zou bestaan nu art. 69, lid 3, AWR de vervolgingsuitsluiting beperkte tot fiscale delicten.

Die consequentie van het arrest van de strafkamer van de Hoge Raad werd door de regering onwenselijk geacht. De staatssecretaris van Justitie<sup>[20]</sup> heeft naar aanleiding daarvan het volgende beleid bekendgemaakt. Daarbij wordt vooropgesteld dat onderscheid moet worden gemaakt tussen:

1. belastingontduiking waarbij inkomsten met een illegaal karakter zijn verzwegen en
2. belastingontduiking waarbij legale inkomsten zijn verzwegen.

In de eerste situatie wordt de inkeerder weliswaar niet vervolgd wegens belastingfraude, maar de Belastingdienst zal het Openbaar Ministerie wel inlichten over het commune delict (voorafgaand aan de belastingfraude) en het witwassen.

Over de tweede situatie is opgemerkt:

*'In dit geval is er naast het feit dat legaal verkregen inkomsten worden verzwegen mogelijk ook sprake van het delict witwassen. Het is duidelijk dat in dit geval het delict witwassen het gevolg is van het fiscale delict. In die zin is deze situatie het spiegelbeeld van de situatie onder I. Ten aanzien van deze gevallen wordt gehandeld in de geest van art. 69, derde lid, AWR. Voor wat betreft de vrijwillige verbetering heeft dit het gevolg dat de Belastingdienst in gevallen die onder de situatie onder II vallen geen melding doet bij het openbaar ministerie.'*

In de tweede situatie zal de Belastingdienst in het geval van vrijwillige verbetering handelen in de geest van art. 69, derde lid, AWR en het openbaar ministerie niet inlichten over het uit de belastingfraude voortvloeiende witwassen.'

Hieruit volgt dat volgens de staatssecretaris voor de inkeer onderscheid moet worden gemaakt naar de wijze waarop het vermogen is verkregen. Indien dit legale inkomsten zijn, zoals inkomsten uit een onderneming of een erfenis, dan mag ervan uit worden gegaan dat geen vervolging voor witwassen plaatsvindt.

Deze visie van de staatssecretaris van Justitie wordt ook gevolgd door de jurisprudentie van de Strafkamer van de Hoge Raad. Onder verwijzing naar het arrest van 18 maart 1997<sup>[21]</sup> heeft de Hoge Raad<sup>[22]</sup> recent geoordeeld dat indien vervolging van het fiscale misdrijf op grond van art. 69, lid 3, AWR is uitgesloten onder bijzondere omstandigheden de beginselen van een behoorlijke procesorde meebrengen dat niet alsnog ter zake van het desbetreffende feitencomplex strafvervolging wordt ingesteld op grond van art. 420bis Sr (witwassen).

Zowel de mededeling van de staatssecretaris als de jurisprudentie biedt niet de zekerheid dat bij inkeer geen vervolging voor witwassen kan plaatsvinden. De vraag wanneer sprake is van legale inkomsten dan wel inkomsten met een illegaal karakter is immers niet altijd eenvoudig te beantwoorden.

Hoewel hiermee op het punt van witwassen de nodige tegemoetkomingen zijn gedaan, liggen er zeker nog de nodige voetangels en klemmen. Een belangrijk probleempunt is de mogelijke vervolging voor valsheid in geschrifte na een inkeer. De ervaring leert dat het plegen van belastingfraude vaak gepaard gaat met het opstellen en gebruiken van valse documenten. Daarbij valt in het bijzonder te denken aan onjuiste overeenkomsten, notulen en dergelijke. Indien duidelijk is dat deze valsheden hebben gediend als facilititeit om belastingfraude te plegen, zouden deze na een inkeer ook van verdere vervolging moeten worden uitgesloten. Wij zien geen goede redenen waarom een vervolging voor die delicten na een inkeer voor de fiscaliteit nog opportuun zou kunnen zijn. Het uitbreiden van de inkeerregeling tot amnestie voor dergelijke ondergeschikte delicten zou de effectiviteit daarvan enorm doen toenemen. Met name zou aldus ook een inkeer voor complexe buitenlandse vermogensstructuren veel gemakkelijker zijn. De documenten die aan dergelijke fiscaal gedreven structuren ten grondslag liggen, worden doorgaans aangemerkt als valse geschriften. De geldstromen die door deze structuren lopen, worden gezien als een product van witwassen. De reden is dat deze deels worden gezien als een gevolg van belastingfraude en deels als een gevolg van de valse documenten en contracten die de betreffende geldstromen mogelijk hebben gemaakt. Belastingplichtigen die zich nu melden voor een inkeer worden in de praktijk afgeschrikt door het feit dat hun onvoldoende zekerheid kan worden geboden ten aanzien van de vervolging van de niet-fiscale delicten.

Bij het voorgaande tekenen wij voor de duidelijkheid aan dat wij niet pleiten voor een zodanige uitbreiding van de inkeerregeling, dat deze in feite zelf als een witwasinstrument zal gaan fungeren. De staatssecretaris maakt in zijn hiervoor genoemde beleid terecht een voorbehoud ten aanzien van vermogen met een criminele herkomst. Indien het vermogen is verkregen als gevolg van het plegen van strafbare feiten, bijvoorbeeld mensenhandel, drugshandel of corruptie, kan de fiscale inkeerregeling geen veilige haven vormen. Dat kan alleen worden bereikt indien men voorstander zou zijn van een veel ruimere inkeerregeling voor bijvoorbeeld financiële fraude. Dat gaat echter het bestek van dit artikel te buiten. Ons voorstel is om de gestarte discussie over de inkeerregeling te benutten om deze nog effectiever te maken.

## 6 Conclusie

In dit artikel hebben wij de huidige inkeerregelingen (zowel voor de fiscale boete als voor het fiscale strafrecht) mede vanuit een historisch perspectief onder de loep genomen.

Wij zijn van mening dat het voornemen van staatssecretaris van Financiën Eric Wiebes geen opvolging verdient. In zijn brief focust hij veel te veel op de zwartspander en laat hij de andere gunstige en belangrijke aspecten van de inkeerregeling onbelicht. De inkeerregeling heeft vele jaren in het Nederlandse belastingrecht goede diensten bewezen en mag niet zonder een grondige analyse van alle aspecten van de regeling worden afgeschaft.

Verder zijn wij er voorstander van om de discussie over de inkeerregeling te benutten om de strafrechtelijke variant van een ruimer juridisch fundament te voorzien, opdat deze in het fiscale domein effectiever is. De inkeerregeling moet niet worden beperkt tot puur fiscale delicten. Indien sprake is van vermogen met een legale herkomst, moet de inkeerregeling ook gelden voor delicten die zijn gepleegd om de belastingfraude te faciliteren. Daarmee zouden belangrijke hinderpalen bij de toepassing van de regeling op de door de staatssecretaris aan te pakken internationale fiscale structuren worden weggenomen. Zeker in tijden waarin de Belastingdienst te kampen heeft met een tekort aan gespecialiseerde mensen zou het bevorderen van inkeer juist als speerpunt van beleid moeten worden aangemerkt.

Maak van de nood een deugd.

[1] Kamerstukken II, 1911-1912, 12144, nr. 3, p. 42. Deze redenering is herhaald in de memorie van toelichting bij de invoering van de AWR (Kamerstukken II, 1954-1955, 4080, nr. 3, p. 28).

[2] Soortgelijk beleid is later opgenomen in de Leidraad Administratieve Boeten 1984 en het Voorschrift Administratieve Boeten 1993.

[3] Kamerstukken II, 1993-1994, 23470, nr. 3, p. 3-4, 17 en 54.

[4] 5 Voorgesteld werd om voor die gevallen in het beleid te bepalen dat een gematigde boete zou worden opgelegd.

[5] HR 18 maart 1997, *NJ 1998/71*, r.o. 6.6.

[6] HR 2 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1375, *BNB 2001/319*.

[7] Uit het arrest van de Hoge Raad van 16 mei 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF8711 kan worden afgeleid dat een getrapte inkeer als inkeer kwalificeert.

[8] Kamerstukken II, 2016-2017, 25087, nr. 130.

[9] Inbreng verslag van een schriftelijk overleg nr. 2017D06414.

[10] Kamerstukken II, 2008-2009, 31301, nr. 33, p. 1.

[11] Kamerstukken II, 2008-2009, 31301, nr. 16, p. 3.

[12] Kamerstukken II, 2008-2009, 31 301, nr. 16, p. 3 en 4.

[13] HR 21 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:638, r.o. 3.4.4.

[14] Zie ook A.A. Feenstra en K.M.G. Demandt, 'Art. 10a AWR + de suppletieaangifte omzetbelasting = het strafrecht?', *BTW Bulletin 2017*, nr. 4.

[15] Kamerstukken II, 2011-2012, 33004, nr. 5, p. 16.

[16] Kamerstukken II, 2011-2012, 33004, nr. 3, p. 60.

[17] Kamerstukken II, 2003-2004, 29531, nr. 3, p. 25.

[18] Steenman ging hier nader op in en schrijft dat het mogelijk blijft een beroep te doen op de inkeerregeling bij loonheffing ter voorkoming van vergrijpboetes en strafrechtelijke sancties, indien de vrijwillige verbetering niet in de vorm van een correctiebericht wordt gegoten dan wel niet wordt gedaan binnen een correctiebericht moet zijn ingediend. Zijns inziens kan niet worden gezegd dat hier sprake is van een *lex specialis*. R. Steenman, 'De nieuwe verplichting in de Wet LB 1964 om een correctiebericht in te dienen en sanctieoplegging', *WFR 2005/531*.

[19] HR 7 oktober 2008, *NJ 2009*, 94 m.nt. M.J. Borgers.

[20] Brief van 15 december 2008, nr. 2080903560.

[21] HR 18 maart 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZD0659, *NJ 1998/71*.

[22] HR 5 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:555, *NJ 2016/240*.



---

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/TFB2017-04-05>

Datum: 13-7-2017 11:48:17

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeelvoudigd, 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.