

NLFs 2019/105

mr. A.J.C. Perdaems

Inkeerregeling en aanmerkelijk belang

Belastingplan 2020/Formeel belastingrecht

Voorstel van wet

: artikel XI, onderdeel M

Memorie van toelichting

: algemeen deel p. 8, artikelsgewijze toelichting p. 63

Met ingang van 1 januari 2018 is inkeren niet meer mogelijk voor box 3-vermogen dat in het buitenland wordt aangehouden. In het Belastingplan 2020 wordt de inkeerregeling nog verder ingeperkt. Artikel 67n AWR bepaalt vanaf 1 januari 2020 dat inkeren niet meer mogelijk is voor box 2-inkomen en box 3-inkomen. Of de aandelen in een buitenlandse of een binnenlandse vennootschap worden gehouden, dan wel het vermogen in het buitenland of in Nederland wordt aangehouden is niet meer relevant. Dit betekent dat inkeren alleen nog mogelijk is voor box 1-inkomen en bijvoorbeeld de schenk- en erfbelasting.

Fouten maken niet beboetbaar

Het beperken van de inkeerregeling houdt overigens niet in dat zodra een fout wordt gemeld een boete wordt opgelegd. Het maken van een fout is immers geen beboetbaar feit. Een boete kan pas worden opgelegd als de Inspecteur aannemelijk maakt dat sprake is van grove schuld of (voorwaardelijk) opzet. Dat is bijvoorbeeld het geval als opzettelijk een buitenlandse bankrekening niet in de aangifte wordt vermeld. Maar niet als door een fout een verkeerd bedrag in de aangifte wordt ingevuld.

Nauwelijks aandacht voor deze wijziging

Opmerkelijk is dat in de memorie van toelichting zowel in het algemeen deel als in de artikelsgewijze toelichting slechts een paar zinnen zijn gewijd aan de verdere inperking van de inkeerregeling. De inkeerregeling wordt aldus de memorie van toelichting verder ingeperkt om inkeer uit te sluiten voor situaties die zijn gebleken uit de Panama Papers. Daarmee wordt dan kennelijk gedoeld op situaties waarin in Nederland woonachtige belastingplichtigen aandelen houden in een buitenlandse vennootschap. Voor de uitbreiding naar binnenlands box 3-inkomen wordt als reden genoemd dat daarmee het onderscheid tussen binnen- en buitenland wordt weggenomen. Binnenlands box 3-inkomen zal met name zien op vermogen dat contant wordt aangehouden in bijvoorbeeld een kluis. Vermogen dat op een Nederlandse bankrekening staat, is immers bij de Belastingdienst bekend. Hetgeen overigens ook steeds vaker geldt voor vermogen dat op een buitenlandse bankrekening wordt aangehouden door de internationale gegevensuitwisseling op grond van de Common Reporting Standard (CRS).

Beperken inkeerregeling ziet voor beboeting slechts op twee jaar

In de Uitvoeringstoets Overige fiscale maatregelen 2020 (p. 8) wordt opgemerkt dat het belangrijk is te voorkomen dat belastingplichtigen niet meer inkeren. Voorgesteld wordt om in de communicatie bij het wetsvoorstel te benadrukken dat inkeer een strafverminderende omstandigheid blijft. Benadrukt wordt dat inkeren nog steeds mogelijk is. Die opmerking is tegenstrijdig gelet op de inperking van de inkeerregeling en met name de verruiming van de strafrechtelijke mogelijkheden bij inkeer.

De gevolgen van de beperking van de inkeerregeling in artikel 67n AWR zijn mijns inziens beperkt in tegenstelling tot de wijziging van artikel 69 AWR. Gelet op de tekst van artikel 67n AWR ziet de afschaffing van inkeer voor box 2- en box 3-inkomen alleen op de tweejaarstermijn waarvoor voorheen boetevrij kon worden ingekeerd. In artikel 67n, lid 3, AWR wordt immers uitdrukkelijk bepaald dat het eerste lid niet van toepassing is bij inkeer van box 2- en box 3-inkomen. In artikel 67n, lid 1, AWR is bepaald dat bij inkeer over de afgelopen twee jaar geen boete wordt opgelegd. Dat komt dus te vervallen voor verbeteringen van box 2- en box 3-inkomen. Artikel 67n, lid 2, AWR waarin is bepaald dat het doen van een vrijwillige verbetering een omstandigheid is die tot boetematiging leidt, blijft onverkort van toepassing. Voor de praktijk is van belang dat bij een vrijwillige verbetering lagere boetes worden opgelegd dan wanneer de Belastingdienst het vermogen op het spoor komt.

Strafrechtelijke vervolging

De belangrijkste wijziging is het voorstel dat als een vrijwillige verbetering wordt gedaan strafrechtelijke vervolging mogelijk is als de verbetering ziet op box 2- of box 3-inkomen. Doordat voor box 2 strafrechtelijk kan worden vervolgd, wordt sneller aan de financiële grens van het AAFD Protocol voldaan. De belastingplichtige die vrijwillig meldt dat hij inkomen uit aanmerkelijk belang niet heeft aangegeven, loopt daarmee een risico op strafrechtelijke vervolging. Door dit risico zal inkeren voor box 2-inkomen afnemen. Opmerkelijk is dat hier in het wetsvoorstel geen aandacht aan is besteed. Het lijkt er dan ook op dat de inperking van de inkeerregeling zowel boete- als strafrechtelijk ondoordacht in het wetsvoorstel is gekomen. In de toelichting bij de wijziging van artikel 69 AWR wordt slechts opgemerkt dat dit de pendant is van artikel 67n AWR¹. Dat is mijns inziens onjuist. Het feit dat na een vrijwillige verbetering een maximale boete van 100% (minus een vermindering voor vrijwillig melden en meewerken) kan worden opgelegd, is niet te vergelijken met het feit dat strafvervolging plaats kan vinden met een ingrijpend onderzoek en een gevangenisstraf in het vooruitzicht. Als de wetgever daadwerkelijk wenst dat nog wordt ingekeerd, zal hij het voorstel om artikel 69 AWR te wijzigen in moeten trekken.

Overgangsrecht

Tot slot is opmerkelijk dat niet in overgangsrecht is voorzien. Bij de beperking van de inkeerregeling met ingang van 1 januari 2018 is bepaald dat inkeer ten aanzien van het box 3-inkomen wel mogelijk blijft voor aangiften die vóór 1 januari 2018 zijn ingediend, of ingediend hadden moeten worden. Dit komt er in het algemeen op neer dat als wordt ingekeerd de inkeerregeling alleen niet van toepassing is op een verbetering van het buitenlands box 3-vermogen in de aangiften inkomstenbelasting 2017 en later. Dit overgangsrecht is ongetwijfeld gebaseerd op het legaliteitsbeginsel op grond waarvan een zwaardere strafbepaling niet met terugwerkende kracht mag worden ingevoerd. Nu over het (ontbreken van het) overgangsrecht niets is opgemerkt in het wetsvoorstel is onduidelijk waarom nu niet in overgangsrecht is voorzien.

Het niet opnemen van overgangsrecht lijkt mij niet de bedoeling van de wetgever omdat dit:

¹ Kamerstukken II 2019/20, 35 303, 3, p. 65.

- niet strookt met het overgangsrecht bij de inperking van de inkeerregeling die in het jaar 2018 plaatsvond;
- in strijd is met het legaliteitsbeginsel; en
- een ongelijke situatie veroorzaakt omdat voor buitenlands box 3-vermogen inkeer wel mogelijk is voor aangiften inkomstenbelasting die (doorgaans) zien op jaren vóór 2017.

Concluderend

Het verder inperken van de inkeerregeling lijkt niet goed doordacht. Enerzijds wenst het kabinet inkeer nog steeds te stimuleren terwijl anderzijds strafrechtelijke vervolging mogelijk is. Het argument om inkeer voor Panama-achtige structuren af te schaffen, begrijp ik niet. De Belastingdienst beschikt over steeds meer mogelijkheden om deze structuren op het spoor te komen. Zodra dat het geval is en dit kenbaar is, is inkeer niet meer mogelijk. Wat is er dan op tegen om extra belastinginkomsten te vergaren doordat belastingplichtigen de structuren die nog niet ontdekt zijn vrijwillig kunnen melden?

mr. A.J.C. Perdaems
Hertoghs advocaten