

Wetsontwerp houdende invoering van eenmalige bevrijdende aangifte

Administratieve onderzoeks- en aangiftebevoegdheden na een eenmalige bevrijdende aangifte¹

C. VANDERKERKEN

¹ Huidige bijdrage wil enkel overwegingen van juridische aard bieden ten aanzien van de ontwerptekst van de regeling. Zij drukt geenszins vaste stellingnamen van de auteur uit.

I. Probleemstelling

1. Het Wetsontwerp houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte (verder "EBA") beoogt aan de belastingplichtige zekerheid te verlenen over twee aspecten. In de eerste plaats zou een regelmatige eenmalige bevrijdende aangifte tot gevolg moeten hebben dat de aangegeven sommen geacht worden bevrijd te zijn van alle belastingen of bijdragen, zodat de belastingplichtige niet meer verontrust kan worden ten aanzien van naheffingen op die sommen¹. In de tweede plaats zou voor de fiscale misdrijven die begaan zijn, een vrijstelling van strafvervolgning moeten gelden. Deze "immuniteiten" maken het voorwerp van andere bijdragen.

Het wetsontwerp voorziet in nog een derde vorm van "immuniteit". Het betreft een vorm van immuniteit tegen fiscale onderzoeksverrichtingen, aangiftes van fiscale misdrijven en inlichtingenuitwisselingen.

Artikel 5 van het ontwerp stelt:

"De aangifte, de daarop volgende betaling van de verschuldigde eenmalige bijdrage en het attest bedoeld in artikel 6 § 4, kunnen niet als indicie of aanwijzing 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 in gevolge de aangifte verschuldigde bedragen."

Het is die bepaling die aan de aangever de nodige gemoedrust, of juridisch uitgedrukt, rechtszekerheid moet bieden, opdat de immuniteit voor belastingheffing en strafvervolgning, niet in het algemeen door onderzoeksdaaden van de fiscale administratie doorkruist zouden worden. De vraag is of die doelstelling bereikt wordt.

II. Draagwijdte van artikel 5

2. Voorafgaand aan de vraag wat een fiscale administratie met een eenmalige bevrijdende aangifte kan beginnen, rijst de vraag naar de manier en het tijdstip waarop een administratie van het bestaan van een EBA kennis krijgt.

Indien de aangever de aangifte indient bij een tussenpersoon (kredietinstelling, beursvennootschap of verzekeringsonderneming), zal de fiscale administratie normaal niet onmiddellijk kennis krijgen van het bestaan van de EBA. Dit is trouwens de bedoeling van de wetgever. Hij wil het "vertrouwen" van de aangever wekken, reden waarom de wetgever zichzelf oplegt dat *"op geen enkele wijze twijfel mag worden gelaten over het feit dat een belastingplichtige, die zich fiscaal wenst te regulariseren, zich niet blootstelt aan een onmiddellijk*

¹ Artikel 3

*onderzoek vanwege de fiscale autoriteiten"*². De aangifte kan daarom gedaan worden bij een tussenpersoon, die daarop een attest aflevert, "*zonder dat de fiscale autoriteiten ervan in kennis worden gesteld*". Er heerst dus een zekere confidentialiteit.

De tussenpersoon zelf kan overigens wel gecontroleerd worden op de juistheid van de door haar aan de Schatkist gedane doorstorting van de bedragen verschuldigd ingevolge de door haar ontvangen EBA's, doch dit zou gebeuren zonder vermelding van de identiteit van de aangever³. Het lijkt logisch dat zulks ook het geval zal zijn voor de controle van de tussenpersoon op het naleven van het behoud van een eventuele investeringsvereiste.

Indien de EBA bij de administratie zelf gedaan wordt, is het bestaan van een EBA binnen de fiscale administratie bekend⁴. De EBA zal opgenomen worden in een geautomatiseerd gegevensbestand, dat ter beschikking van de taxatiediensten gesteld zal worden.

3. De kennisname van de EBA door de fiscale administratie kan dus op twee manieren: doordat zij met een attest, uitgereikt ingevolge de EBA door een tussenpersoon, geconfronteerd wordt, of doordat zij zelf de EBA ontvangt.

Het attest kan gebruikt worden als bewijsmiddel voor de hoven en rechtbanken, voor administratieve rechtscolleges, evenals tegenover elke openbare dienst en parastatale instelling⁵. De wet regelt alleen het statuut van het attest, over de concrete aanwending in een welbepaalde belastingprocedure, zegt de wet niets. Tijdens de parlementaire voorbereiding werd benadrukt dat de manier van aanwending van het attest ten aanzien van een welbepaalde belasting, overeenkomstig de regels van die welbepaalde belasting zal dienen te geschieden⁶.

Een concreet voorbeeld verduidelijkt de wijze waarop de aanwending van een attest, een vorm van kennisgeving aan de fiscale administratie van het bestaan van een EBA gedaan bij een tussenpersoon.

In het kader van een indiciair onderzoek van een natuurlijk persoon voor het inkomstenjaar 2004, weerhoudt de administratie der directe belastingen een indiciair tekort ten bedrage van 75.000 EURO in hoofde van die belastingplichtige. In concreto gebeurt dit door toezending van een bericht van wijziging in de herfst van 2005. Hij kocht, in 2004 immers een dure wagen. Dat kwam aan het licht door nazicht in de fiscale controle van het aantal gereden kilometers, vermeld op onderhoudsfacturen, aan de controleur

² *Parl. St. Kamer* 2003-2004, nr.0353/001, 13-14

³ Artikel 6

⁴ Het is nog niet geheel duidelijk hoe men daaraan concrete uitwerking zal geven: aan een centrale dienst van de FOD Financiën, aan een gedecentraliseerde dienst of aan één of andere administratie binnen de FOD

⁵ Artikel 6 § 4

⁶ *Parl. St. Kamer* 2003-2004, nr. 0353/005, 48

voorgelegd met het oog op staving van forfaitair aangegeven autokosten voor woon-werkverkeer.

In zijn antwoord weerlegt de belastingplichtige het bestaan van het indiciair tekort door voorlegging van een attest. Daaruit blijkt dat een bedrag van 100.000 euro geacht wordt zijn definitief fiscaal regime te hebben ondergaan ingevolge een EBA gedaan midden 2004 en betaling van eenmalige bijdrage.

De wijziging van de aangifte en de aanwending van de attest zullen geschieden overeenkomstig de regels van kracht inzake de inkomstenbelastingen, met dienovereenkomstige verdeling van de bewijslast tussen belastingplichtige en fiscus.

4. Het ogenblik waarop de fiscale administratie kennis neemt van het bestaan van een EBA, is dus onzeker voor EBA's die geschieden via een tussenpersoon. In de praktijk zal het bestaan van die EBA trouwens maar bekend geraken indien de sommen die geacht worden door de aangifte onweerlegbaar bevrijd te zijn van alle belastingen en bijdragen opgesomd in artikel 3, aangewend worden voor het doen van een uitgave of besteding die aan de fiscus bekend kan worden.

Voorbeelden zijn:

- een inbreng van de sommen bij oprichting of kapitaalverhoging van een vennootschap;
- een uitgave gedaan door kinderen van de aangever, na een handgift van sommen of waarden die het voorwerp van een EBA uitmaakten, of, bijvoorbeeld, een vraag om inlichtingen in de inkomstenbelastingen naar de herkomst van de middelen aan (door handgift begiftigde) descendenten van de aangever, na aankoop van een villa;
- de aankoop van een onroerend goed;
- een investering in een afschrijfbaar goed, aangewend voor de bedrijfsuitoefening;
- een (dure) wagen;
- een aangroei op een bankrekening, vastgesteld bij een gewone fiscale controle.

Inzake inkomstenbelastingen bijvoorbeeld, zullen dergelijke gebeurtenissen niet zelden een vraag om inlichtingen vanwege de administratie der directe belastingen naar de herkomst van de gelden uitlokken.

Het ogenblik waarop de probleemstelling van de afbakening van de bevoegdheid tot uitvoering van een fiscaal onderzoek, tot het doen van aangifte van een fiscaal misdrijf aan het parket en tot uitwisseling van inlichtingen zich stelt, hangt dus af van het ogenblik waarop de EBA aan de bevoegde fiscale administratie bekend raakt.

Die problematiek wordt trouwens op haar beurt doorkruist, bijvoorbeeld inzake inkomstenbelastingen, door de onderzoeks- en aanslagtermijnen gesteld in het WIB92. Dit kan overigens leiden tot moeilijke denkoefeningen, bijvoor-

beeld bij een gecombineerde verdenking van mogelijke ontduiking van inkomstenbelastingen en B.T.W. en de vraag of na kennisname van een EBA, naar die ontduiking überhaupt nog een fiscaal onderzoek gevoerd kan worden.

5. Daarmee zijn we opnieuw aanbeland bij de vraag die we ons als uitgangspunt hebben gesteld: kan de fiscus na kennisname van de EBA, daar nog iets "mee doen"?

Artikel 5 van het ontwerp moet daarop een antwoord bieden. Met andere woorden, artikel 5 "treedt in werking" van zodra een fiscale administratie kennis neemt van het bestaan van de EBA op één van de hiervoor vermelde wijzen.

De aangifte en de daarop volgende betaling van een eenmalige bijdrage kunnen niet, zo stelt de bepaling, als indicie of aanwijzing aangewend worden om:

- fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen uit te voeren;
- mogelijke inbreuken op de belastingwetgeving te melden; of om
- inlichtingen uit te wisselen.

6. Onmiddellijk valt op dat die termen erg vaag zijn.

Ten aanzien van de "fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen", wordt niet precies verduidelijkt voor welke belastingen de bepaling geldt (allemaal?), noch welke precies bedoeld zijn (alle?).

Ten aanzien van de "melding van mogelijke inbreuken op de belastingwetgeving" rijst hetzelfde probleem. De wettekst zegt niets over de aard van de melding of over de bestemming.

Hetzelfde probleem voor wat betreft de inlichtingenuitwisseling: betreft het die tussen administraties onderling? tussen staten?

De memorie van toelichting poogt de strekking van artikel 5 te verduidelijken⁷.

Aldaar staat te lezen dat

- voor "fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen", de aangifte geen reden mag zijn tot aanwending van artikel 333 WIB92 (uitbreiding fiscale onderzoekstermijn met twee jaar wegens fraude);
- de "melding van inbreuken op de belastingwetgeving", op de aangifte aan het parket door de administratie in het kader van artikel 29 Sv slaat;
- en "de inlichtingenuitwisseling", op de internationale inlichtingenuitwisseling krachtens artikel 338 WIB92 en artikel 93terdecies WBTW en krachtens de bepalingen in de dubbelbelastingverdragen slaat.

⁷ *Parl. St. Kamer 2003-2004, 0353/001, 13*

Een memorie van toelichting blijft echter wat zij is, een toelichting. Het is de vraag of die uitleg de vaagheid der begrippen gebruikt in artikel 5, op een voor de belastingplichtige "rechtszekere" wijze, kan ondervangen.

7. Toegespitst op de persoon die zich op artikel 5 kan beroepen, rijzen nog meer vragen. Een kritische lezing van artikel 5 leert trouwens dat de daarin voorgespiegelde immuniteit tegen, ondermeer, controlebevoegdheden en een strafrechtelijke aangifte, werkt "in rem".

Immers zouden de "aangifte en de daarop volgende betaling van de verschuldigde eenmalige bijdrage" als uitwerking moeten hebben dat geen fiscale controle of strafklacht meer mogelijk zou zijn. Bij nader toezien bepaalt artikel 5 over de persoon opzichtsens wie de bepaling geldt, niets.

Die omschrijving beoogt (waarschijnlijk, want verder geeft de parlementaire voorbereiding daarover weinig uitleg) aan te knopen bij de doelstelling van de wet: voorzien dat aangegeven sommen, onweerlegbaar geacht worden hun fiscaal regime en andere bijdragen te hebben ondergaan, en iedere verdere verontrusting van de belastingplichtige daarover, uitsluiten.

In ieder geval kan de bepaling ingeroepen worden door natuurlijke personen. Immers kan alleen een natuurlijke persoon een EBA doen.

Logisch zou zijn de werkingssfeer van artikel 5 toe te kennen aan de aangever zelf.

Dat lijkt ook de interpretatie van de Raad van State⁸.

In de praktijk hebben de ontduiking van belastingen echter vaak weerslag op de fiscale situatie van meer dan één persoon. Het wetsontwerp houdt daarmee trouwens rekening door te bepalen dat het onweerlegbaar vermoeden van vereffening van de verschuldigde belastingen en andere bijdragen, zich uitstrekt tot alle "ontduikingen" "stroomopwaarts"⁹.

De vraag is dan ook of artikel 5 ook door anderen dan de aangever ingeroepen kan worden. Men kan stellen dat dat op zicht van de wettekst zelf, van strikte interpretatie aangezien het een belastingwet is, geen zekere zaak is.

Nochtans is de memorie van toelichting een andere mening toegedaan. De waarborg niet meer door fiscale onderzoeksverrichtingen, strafrechtelijke aangiftes of uitwisseling van inlichtingen¹⁰ verontrust te kunnen worden, zou gelden zowel voor de aangever, als voor derden¹¹.

⁸ *Parl. St. Kamer* 2003-2004, 32

⁹ zie artikel 3 in fine

¹⁰ bijvoorbeeld voor niet-rijksinwoners die een EBA doen

¹¹ *Parl. St. Kamer*, 2003-2004, 13

Zelfs indien de toekomst zou uitwijzen dat die interpretatie aangehouden moet worden, zijn niet alle problemen ten aanzien van de afbakening van de groep personen die zich op artikel 5 kan beroepen, van de baan.

Veel belastingfraudes hebben immers vertakkingen "in de zijlijn". Concrete EBA's van 1 persoon zullen dan geen volledige "dekking" van in het verleden verschuldigde belasting door derden "stroomopwaarts" bieden krachtens artikel 3, eenvoudig omdat verschillende actoren door hetzelfde fraudesysteem, ontduikingen gepleegd hebben van in hoofde van verschillende belastingplichtigen verschuldigde belastingen, terwijl de als vereffend beschouwde belasting, niet de ontdoken belasting *in haar geheel* is.

Bijvoorbeeld: een grondstoffenbedrijf laat toe dat verschillende vertegenwoordigers, partijen grondstoffen "in het zwart" aanbieden aan klanten, in ruil voor "zwarte" commissies. Eén vertegenwoordiger doet een EBA voor zijn gecumuleerd aandeel in die commissies over verschillende jaren heen. Op grond van artikel 3 zou men kunnen aannemen dat die EBA ook de belasting verschuldigd op een aandeel in de (niet aangegeven) omzet van het grondstoffenbedrijf dekt. Doch niet de gehele "zwarte" omzet is door die ene EBA gedekt. En wat dan met de controlebevoegdheden ten aanzien van de fiscale toestand van de overige vertegenwoordigers en het grondstoffenbedrijf zelf?

8. Op het "verbod" van aanwending van fiscale controlebevoegdheden, strafrechtelijke aangiftemogelijkheden en uitwisselingen van inlichtingen, bestaat één, belangrijke uitzondering.

De beperking van artikel 5 geldt immers niet voor dergelijke verrichtingen die betrekking hebben op de vaststelling van de ingevolge de aangifte verschuldigde bedragen.

In de eerste plaats zal het hierbij gaan om aanwending van bevoegdheden door de administratie belast met de controle op de naleving van de EBA's ten aanzien van de aangever zelf. Daarvoor is natuurlijk wel vereist dat die administratie kennis krijgt van die EBA, ingeval zij niet zelf de bestemming daarvan is (zie hoger).

De overeenstemming tussen de aangegeven sommen of waarden en de toegepaste heffing, en, logischerwijze, ook de aangegeven waarde zelf, of de naleving van een investeringsvereiste¹², zijn dus wel controleerbaar.

De vraag rijst wel volgens welke onderzoeksregels dat zal kunnen. De heffing ingevolge een EBA wordt immers in de parlementaire voorbereiding een "sui generis"-heffing genoemd. Nergens is bepaald waaraan de administratie belast met de controle op de EBA's in individuele gevallen, haar onderzoeksbevoegdheden ontleent, noch welke die zijn.

¹² hoewel de wijze van controle daarover nog bij K.B. geregeld moet worden, zodat voor dit aspect enige reserve gepast is.

9. Men kan dan ook niet anders dan vaststellen dat dat artikel 5 blinde vlekken open laat.

III. De concrete uitwerking van artikel 5 blijkt een problematische aangelegenheid

10. Door de rechtsonzekerheid die lijkt te rijzen bij nadere bestudering van de nieuwe bepalingen, hebben de volgende overwegingen een zeer speculatieve aard. Zij worden dan ook geformuleerd met het nodige voorbehoud. Zij willen enkel een aanzet geven tot duiding van moeilijkheden die kunnen rijzen bij de dagdagelijkse toepassing van de bepaling.

11. Aangezien artikel 3 een naheffing uitsluit ten aanzien van sommen en roerende waarden waarvoor een regelmatige EBA is gedaan en waarvoor de eenmalige bijdrage is vereffend, en, eventueel, aan de investeringsvereiste is voldaan, lijkt het logisch te concluderen dat artikel 5 van toepassing zal zijn op fiscale onderzoeken of inlichtingenuitwisselingen die gericht zijn op onderzoek naar de herkomst van de aangegeven sommen of waarden.

De uitsluiting van een strafklacht door de administratie, zou moeten samenvallen met de door artikel 7 in beginsel gewaarborgde vrijstelling van strafvervolgning. De aangever zou voor een strafklacht volgens de wetgever niet bevreesd mogen zijn. Artikel 5 moet uitsluiten dat een fiscale administratie aangifte doet van een fiscaal misdrijf in relatie tot de aangever van de EBA.

De (schaarse) rechtspraak geveld na de vorige "fiscale amnestie"-regeling¹³ is de belastingplichtige in dat opzicht trouwens in het algemeen een heel eind tegemoet gekomen.

12. De probleemgevallen volgen echter uit de afbakening van de gelding van een EBA in verhouding tot de als vereffend geachte belastingen, en de gevallen die waarin "derden" betrokken zijn bij eenzelfde fraude.

Zij kunnen als volgt, voorbeeldsgewijs, getypeerd worden.

- Men kan zich afvragen of ontduikingen van belastingen, die buiten de werkingssfeer van de EBA vallen, en die dus niet geacht worden door de EBA "vereffend" te zijn, nu voor alle controle of strafrechtelijke aangifte door een fiscale administratie "immuun" worden.

Dit lijkt bezwaarlijk volgehouden te kunnen worden.

Hetgeen buiten de werkingssfeer van de EBA valt, zoals bijvoorbeeld de controle op de beroepsinkomsten verworven in de belastbare tijdperken 2002,

¹³ Wet 28 december 1983 houdende fiscale en begrotingsbepalingen, artikel 53 (fiscale zekerheid), *B.S.* 30 december 1983; Cass. 17 januari 1997, *Arr. Cass.* 1997, 37, Cass. 10 september 1991, *F.J.F.* 92/20

2003 en 2004, blijft een controleerbare aangelegenheid (in casu volgens de termijnen gesteld in artikel 333 lid 1 en 2 WIB92). De administratie der directe belastingen hoeft de belastingplichtige trouwens in normale omstandigheden ook geen uitleg te geven bij de vraag waarom hij juist uitgekozen werd voor een fiscale controle binnen de gewone onderzoekstermijn van drie jaar.

Het valt dan ook niet uit te sluiten dat het aan het licht komen van het bestaan van een EBA, een knipperlicht zal worden dat de aanzet tot een gewoon fiscaal onderzoek kan geven, zonder dat dit voor de belastingplichtige aldus aantoonbaar is.

- Wat met belastingplichtigen "stroomopwaarts"?

De fiscale bevrijding van een EBA werkt, zoals hoger al aangehaald, ook "stroomopwaarts". Biedt die EBA dan ook een immuniteit voor fiscale controles "stroomopwaarts"? De memorie van toelichting meent van wel. De vraag is of men in de toekomst ook aanvaardt dat artikel 5 daarvoor een voldoende basis biedt.

- Wat met een "gedeeltelijke" aangifte? En daarmee samenhangend: wat met een afzonderlijk fiscaal onderzoek naar, bijvoorbeeld, niet aangegeven inkomsten, niet bekend gemaakt aan de belastingplichtige, en, zoals achteraf zou kunnen blijken, een gebrek aan overeenstemming tussen de waarden en sommen begrepen in diens EBA en de omvang van de fraude ontdekt door het onafhankelijk van de EBA gevoerde fiscaal onderzoek?

Dit blijkt een delicate aangelegenheid. Het brengt het probleem aan de orde van de vraag naar de "identiteit" tussen de ontdekte fraude en die die geacht wordt "bevrijd" te zijn van belastingen (en, eventueel, strafvervolgning).

Men zou kunnen argumenteren dat de EBA op zich geen indicie of aanwijzing kan zijn, die toelaat, bijvoorbeeld, de onderzoekstermijn uit te breiden krachtens artikel 333 WIB92.

Maar men kan zich echter wel de vraag stellen of de werkingssfeer van artikel 5 in die mate moet worden uitgebreid dat het opduiken van een EBA, het voor de fiscus onmogelijk maakt haar fiscaal onderzoek verder te zetten, of, eventueel, een strafrechtelijke aangifte te doen van de inbreuken op de fiscale wetgeving bij het gerecht¹⁴.

- Wat met "ontduikingen in de zijlijn"?

¹⁴ Een parlamentslid was die mening toegedaan tijdens de bespreking in de Commissie: *Parl. St. Kamer* 2003-2004, nr. 0535/005, 178. Hij verwijst naar bedenkingen van de Raad van State in *Parl. St. Kamer* 2003-2004, nr. 0353/001, 32. De vraag is evenwel of het parlamentslid niet het verbod van het gebruik van het attest als aanwijzing van het bestaan van een belastingontduiking in de zin van artikel 333 WIB92 verwart met controlemogelijkheden die voor de fiscale administratie wel open blijven staan.

Een voorbeeld verduidelijkt het probleem.

Een N.V., aannemer, realiseert een deel van haar omzet "in het zwart".

Of ze verschaft zichzelf "onofficieel uitkeerbare sommen" door opname in haar boekhouding van facturen haar ter beschikking gesteld door een bereidwillige "zakenpartner", zonder dat daaraan leveringen van goederen of diensten beantwoorden (waarbij overigens de vraag rijst of men hier niet terecht komt in de toepassingsfeer van de ernstige en georganiseerde fiscale fraude, hetgeen voor de aldus begane fiscale misdrijven in ieder geval de werking van de fiscale bevrijding van artikel 2 uitsluit).

Met die sommen worden de bouwvakkers "in het zwart" voor hun "overuren" betaald.

Na jarenlange toepassing van dit systeem, heeft een spaarzame bouwvakker een indrukwekkende spaarpot opgebouwd. Hij wenst dit aan te wenden voor een handgift aan zijn dochter, die bouwgrond wil kopen.

Die bouwvakker doet een EBA. De "fiscaal bevrijde" geldsom wordt bij handgift aan de dochter gegeven.

De dochter koopt de bouwgrond en krijgt daarop een vraag om inlichtingen naar de herkomst van de koopsom.

De dochter verwijst naar de handgift, hetgeen door de administratie aanvaard wordt.

De bouwvakker beantwoordt daarop de aan hem gerichte vraag om inlichtingen naar de herkomst van de gelden, door voorlegging van het attest én door uitleg over de herkomst van de gelden.

De vragen die zullen rijzen, zijn de volgende:

- Kan de fiscale administratie een onderzoek openen naar de fiscale toestand van de aannemer-werkgever, of belet artikel 5 dit?
- Kan dit op grond van de bijkomende mededeling in het antwoord van de vraag om inlichtingen, waarbij de bouwvakker, naast voorlegging van het attest, spontaan of gevraagd uitleg geeft over de herkomst van de gelden? Is de "aanwijzing of indicie" in dat geval nog die gegeven door het bestaan van de EBA, of heeft die een autonome grondslag?
- Kan de fiscale administratie ingevolge die spontane uitleg van de bouwvakker, afgezien van voorlegging van het attest, krachtens artikel 333 WIB92 de onderzoekstermijn ten aanzien van de aannemer uitbreiden?
- Kan de administratie nog een aangifte doen (mits eerbiediging van de voorschriften van artikel 29 Sv en 460 § 2 WIB92) van aanwijzingen van door de aannemer gepleegde fiscale misdrijven?
- Wat ten aanzien van een door de administratie ontdekte "handel in facturen", derden-afnemers van die facturen, de B.T.W. op die facturen,?

Het voorbeeld van de in een echtscheiding verwikkelde echtgenoot, die in een EBA aan de FOD Financiën, zijn aandeel in de effectenportefeuille op een gezamenlijk met zijn echtgenote aangehouden buitenlandse rekening bekend maakt, doet dezelfde vragen rijzen.

- Dezelfde problematiek als in alle bovenstaande gevallen rijst ten aanzien van de vraag naar de afbakening van de mogelijk door de administratie aan te geven misdrijven.

De vragen die ondermeer rijzen zijn:

- Kan aangifte gedaan worden van fraudes gepleegd door derden?
- Kunnen andere dan fiscale misdrijven aangegeven worden?

IV. Conclusie

13. Een analyse van artikel 5 toont aan dat veel rechtsonzekerheid overblijft. De werkingssfeer afbakenen blijkt een moeilijke opgave. De bepaling lijkt daarmee voor derden meer weg te hebben van een intentieverklaring.

Artikel 5 bepaalt trouwens niet wat de sanctie is van de overtreding van haar bepaling. Een fiscale controle, strafrechtelijke aangifte of inlichtingenuitwisseling gedaan met miskenning van artikel 5, leidt volgens die bepaling bijvoorbeeld niet tot nietigheid van de gestelde handeling, of, eventueel, gevestigde aanslag, of tot de onontvankelijkheid of onregelmatigheid van de daarop volgende strafvervolgung.

Een dergelijke sanctie is nochtans in andere (fiscale) bepalingen (art. 333 lid 3 WIB92 bv.) wel terug te vinden.

Men lijkt voor het bepalen van de gevolgen van de, eventueel, onrechtmatige of onwettige handeling, terug te moeten vallen op de leer van het onrechtmatig fiscaal overheidshandelen, of op de leer van de nietigheden in het strafrecht.

Het helpt echter daarbij noch de belastingplichtige, noch de fiscale administratie, zich in zijn handelswijze te moeten steunen op een bepaling waarvan de draagwijdte niet geheel duidelijk blijkt.

De conclusie luidt dan ook dat in beide "kampen", voorzichtigheid geboden is.

Men kan zich trouwens de vraag stellen of de EBA, gelet op de vaagheid van de bepaling van de omvang van de bevoegdheden van de administratie opzichthens derden, niet de aard van een fiscale "spijtoptanten"-regeling gaat krijgen. Tot slot moet ook opgemerkt worden dat derden, in de mate dat zij rechten zouden kunnen ontleen aan het bestaan van de EBA en de ingevolge die aangifte gedane betalingen, niet steeds kennis zullen dragen van het bestaan van die EBA. Het attest wordt immers enkel aan de aangever uitgereikt.