



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 5.1.2e
5.1.2e

Datum
14 februari 2017

Versienummer
17-206-0006

Vastgesteld door
Kennisgroep Formeel Recht

Kopie aan
5.1.2e

Bijlagen
Geen

memo

Onderwerp

Reikwijdte artikel 76 Successiewet 1956

Vragen

1. Voor wie geldt de informatieverplichting van artikel 76 Successiewet 1956 (hierna ook: Sw 1956)?
2. Zijn de boetebepalingen van artikel 67a, 67d, 67e en 10a Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) van toepassing op het niet nakomen van de informatieverplichting van artikel 76 Sw 1956?
3. Zijn de strafbepalingen van artikel 68 en 69 AWR van toepassing op het niet nakomen van de informatieverplichting van artikel 76 Sw 1956?
4. Geldt de omkering en verzwaring van de bewijslast bij het niet nakomen van de informatieverplichting van artikel 76 Sw 1956 (door een ander dan de belastingplichtige)?

Antwoorden

1. Hij die voor een ander een aangifte ingevolge de Successiewet 1956 heeft ingediend of moet indienen.
2. Nee.
3. Ja.
4. Nee.

Beschouwing (interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)

1. De informatieverplichting van artikel 76 Sw 1956

Artikel 76 Sw 1956 luidt als volgt:

"Hij die een aangifte heeft ingediend of moet indienen uitsluitend of mede ten behoeve van de heffing van belasting, welke ingevolge de bepalingen van deze wet door anderen verschuldigd is, is gehouden tot het verstrekken van gegevens, inlichtingen en inzage op dezelfde wijze en onder dezelfde bepalingen alsof die belasting te zijnen aanzien was of zou moeten worden geheven."

Artikel 76 Sw 1956 schept een inlichtingenverplichting voor degene die gehouden is tot het doen van aangifte ter zake van door een ander verschuldigde belasting. Tot deze kring behoren de erfgenaam die gehouden is in zijn aangifte tevens aangifte te doen van de gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing van erfbelasting van andere verkrijgers/niet-erfgenamen (artikel 38 Sw 1956), de schenker die is uitgenodigd tot het doen van aangifte (artikel 40 Sw 1956) en de executeurs en vereffenaars die gehouden zijn tot het doen van aangiften (artikel 72 Sw 1956).

De vraag is hoe artikel 76 Sw 1956 zich verhoudt tot artikel 47 AWR. Het artikel betreft een verbijzondering/uitbreiding van de informatieverplichting die is opgenomen in artikel 47 AWR. In artikel 47, lid 1 AWR is het volgende bepaald:

"Ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur:

- a. de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn.*
- b. de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan – zulks ter keuze van de inspecteur – waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen."*

Artikel 47 AWR voorziet derhalve in een informatieverplichting van de belastingplichtige zelf. De te verstrekken inlichtingen en dergelijke moeten van belang kunnen zijn voor de heffing van enige rijksbelasting ten aanzien van degene, op wie de verplichting rust.

Omdat in de Successiewet 1956 in sommige gevallen de verplichting tot het doen van aangifte rust op een ander dan degene, ten aanzien van wie uiteindelijk de belasting wordt geheven, is in artikel 76 Sw 1956 bepaald dat de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen en dergelijke ook rust op die ander, bijvoorbeeld de executeur of bewindvoerder of op de erfgenamen wier aangifte mede dienst doet voor de heffing van erfbelasting ten laste van legatarissen.

2. Sancties op het niet voldoen aan de informatieverplichting van artikel 76 Sw 1956

De boetebepalingen van artikel 67a, 67d en 67e AWR zijn niet van toepassing op de schending van de verplichting van artikel 76 Sw 1956. Dat geldt ook voor de boetebepaling van artikel 10a AWR jo. artikel 10c Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 (hierna: UB SW).

Artikel 67a AWR bepaalt:

- "1. Indien de belastingplichtige de aangifte voor een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven niet, dan wel niet binnen de ingevolge artikel 9, derde lid, gestelde termijn heeft gedaan, vormt dit een verzuim ter zake waarvan de inspecteur hem, uiterlijk bij de vaststelling van de aanslag, een bestuurlijke boete van ten hoogste € 5.278 kan opleggen.*
- 2. (...)"*

Artikel 67d AWR bepaalt:

- "1. Indien het aan opzet van de belastingplichtige is te wijten dat met betrekking tot een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven, de aangifte niet, dan wel onjuist of onvolledig is gedaan, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem, gelijktijdig met de vaststelling van de aanslag, een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van de in het tweede lid omschreven grondslag voor de boete.*
- 2. (...)"*

Artikel 67e AWR bepaalt:

- "1. Indien het met betrekking tot een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem, gelijktijdig met de vaststelling van de navorderingsaanslag, een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van de in het tweede lid omschreven grondslag voor de boete.*
- 2. (...)"*

Schending van artikel 76 Sw 1956 valt niet onder deze delictsomschrijvingen, zodat daarvoor geen bestuurlijke boete kan worden opgelegd.

Daarnaast richten deze artikelen zich expliciet tot de belastingplichtige zelf. Het zijn zogenoemde kwaliteitsdelicten. Deze kunnen in beginsel alleen door de belastingplichtige zelf worden gepleegd. Wel kan onder omstandigheden

sprake zijn van deelneming. Daarvan lijkt in het geval van artikel 76 Sw 1956 niet snel sprake, omdat altijd een vorm van samenwerking of een 'bewegen tot' is vereist. Het niet voldoen aan een informatieverplichting door een ander dan de belastingplichtige zelf laat zich moeilijk in een deelnemingsvariant vatten.

Artikel 10a AWR bepaalt:

"1. In bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen kunnen belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen worden gehouden de inspecteur eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden.
2. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld met betrekking tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop mededeling als bedoeld in het eerste lid gedaan moet worden.
3. Bij algemene maatregel van bestuur kan het niet nakomen van de in het eerste en tweede lid bedoelde verplichting worden aangemerkt als een overtreding. Indien het niet nakomen van die verplichting is te wijten aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de in het eerste en tweede lid bedoelde verplichting niet is of zou zijn geheven."

Artikel 10c UB SW bepaalt:

"1. Zodra de belastingplichtige ervan kennis neemt dat de aangifte erfbelasting over een bestanddeel van het voorwerp van die belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen niet, onjuist of onvolledig is gedaan, is hij gehouden daarvan mededeling te doen en alsnog de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken. De mededeling moet worden gedaan voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden.
2. De mededeling, bedoeld in het eerste lid, geschiedt door het toezenden van het daartoe langs elektronische weg ter beschikking gestelde modelformulier aan de inspecteur.
3. Het niet of niet tijdig dan wel onjuist of onvolledig doen van de mededeling, bedoeld in het eerste lid, wordt aangemerkt als een overtreding."

Ook artikel 10a AWR en artikel 10c UB SW richten zich tot de belastingplichtige zelf, zodat een boete in beginsel niet aan een ander kan worden opgelegd, behoudens in geval van deelneming.

Artikel 68 AWR bepaalt:

"1. Degene die ingevolge de belastingwet verplicht is tot:
a. het verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen, en deze niet, onjuist of onvolledig verstrekt;
b. het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden, andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, en deze niet voor dit doel beschikbaar stelt;
c. het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden, andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, en deze in valse of vervalste vorm voor dit doel beschikbaar stelt;
d. het voeren van een administratie overeenkomstig de daaraan bij of krachtens de belastingwet gestelde eisen, en een zodanig administratie niet voert;
e. het bewaren van boeken, bescheiden of andere gegevensdragers, en deze niet bewaart;
f. het verlenen van medewerking als bedoeld in artikel 52, zesde lid, en deze niet verleent;
g. het uitreiken van een factuur of nota, en een onjuiste of onvolledige factuur of nota verstrekt;
wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste zes maanden of geldboete van de derde categorie.
2. (...)"

Artikel 69 AWR bepaalt:

"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, eerste lid, onderdelen 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, eerste lid, 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. (...)”.

De artikelen 68 en 69 AWR zijn, gelet op de daarin opgenomen delictomschrijvingen, wel van toepassing op schending van de informatieverplichting van artikel 76 Sw 1956.

Het opleggen van een bestuurlijke boete is derhalve niet mogelijk, maar een strafvervolgung wel. Dit maakt artikel 76 Sw 1956 dan ook geen loze letter.

3. Bewijsrechtelijke gevolgen van het niet voldoen aan de informatieverplichting van artikel 76 Sw 1956

Omkering en verzwaring van de bewijslast kan slechts plaatsvinden indien niet de vereiste aangifte is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking. Artikel 76 Sw 1956 is niet expliciet genoemd in artikel 52a AWR. De vraag is dan ook of in geval van schending van artikel 76 Sw 1956 een informatiebeschikking kan worden afgegeven.

Artikel 76 Sw 1956 zou kunnen worden gezien als een verlengstuk van artikel 47 AWR. Met betrekking tot dat laatste artikel kan wel een informatiebeschikking worden afgegeven. In dat licht kan worden betoogd dat artikel 52a AWR indirect ook betrekking heeft op artikel 76 Sw 1956.

Een zuiver grammaticale interpretatie leidt echter tot de conclusie dat het afgeven van een informatiebeschikking niet tot de mogelijkheden behoort. Los daarvan is het de vraag of het redelijk is dat omkering van de bewijslast kan plaatsvinden met betrekking tot een belastingaanslag van een belastingplichtige, die niet zelf de informatieverplichting heeft geschonden.

Er zal een toets moeten plaatsvinden of omkering en verzwaring van de bewijslast, gelet op de aard en ernst van de schending van de informatieverplichting, gerechtvaardigd is. Die toets vindt in het kader van artikel 76 Sw plaats met betrekking tot de belastingaanslag van de belastingplichtige die niet zelf verantwoordelijk is voor de schending van de informatieverplichting. Omkering en verzwaring van de bewijslast kan mogelijk alleen plaatsvinden indien de belastingplichtige zelf de informatieverplichting heeft geschonden.

Zie ook Rechtbank Zeeland-West-Brabant 30 juni 2016, nr. 15/3713, ECLI:NL:RWZWB:2016:5609 met betrekking tot een informatiebeschikking aan de schenker, terwijl de zoon als begunstigde de belastingplichtige is. De rechtbank oordeelt, voor zover van belang:

“(…) 4.4.1. De rechtbank stelt voorop dat de informatiebeschikkingen met betrekking tot het recht van schenking over de jaren 2007 tot en met 2009 zijn genomen omdat belanghebbende volgens de inspecteur niet heeft voldaan aan zijn verplichtingen ingevolge artikel 47 van de AWR. Naar het oordeel van de rechtbank kunnen alleen vragen die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van belanghebbende zelf de grondslag vormen voor het nemen van de onderhavige informatiebeschikkingen (...).

4.4.2. De stelling van de inspecteur dat belanghebbende de meest gerede partij is om informatie te verstrekken die van belang kan zijn voor de heffing van schenkingsrecht

bij de zoon, maakt niet dat sprake is van vragen met betrekking tot de belastingheffing ten aanzien van belanghebbende. Dit is niet anders indien de schenking vrij van recht zou zijn gedaan door belanghebbende. De zoon blijft de belastingplichtige, ten aanzien van wie een eventuele aanslag recht van schenking zou kunnen worden opgelegd. Dat een schenking vrij van recht is gedaan, houdt in die zin slechts in dat de schenker het schenkingsrecht voor zijn rekening neemt, en indien de verkrijger alsnog het schenkingsrecht betaalt, hij een civielrechtelijke vordering krijgt op de schenker. Een dergelijke civielrechtelijke vordering kwalificeert naar het oordeel van de rechtbank niet als 'belastingheffing te zijnen aanzien' als bedoeld in artikel 47, eerste lid van de AWR. (...)"

Zie ook mr. M.J. Hamer, Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie 2006/6662:

"(...) Dat brengt met zich dat niet alleen op de belastingplichtigen zelf, maar ook op de schenker, de executeurs en de vereffenaars art. 47, lid 1 AWR van toepassing is. Daarin zijn de informatieverplichtingen van de belastingplichtige, ten behoeve van de eigen heffing, jegens de fiscus neergelegd. Art. 76 SW bewerkstelligt dus dat art. 47, lid 1 AWR geldt voor de schenker, executeur en vereffenaar, hoewel zij te dezen niet de belastingplichtige zijn.

(...) Hetgeen ik hiervoor opmerkte omtrent de omkering van de bewijslast, geldt naar mijn mening hier onverkort. Als bijvoorbeeld de executeur niet voldoet aan de informatieverplichtingen die voor hem ex art. 76 SW juncto art. 47, lid 1 AWR gelden, kan dit er niet toe leiden dat de erfrechtelijke verkrijger wordt geconfronteerd met een omkering van de bewijslast.

Het gevolg van de conclusie dat zowel in het geval een aangifte niet tijdig wordt ingediend door een ander dan de belastingplichtige, als in het geval die ander de informatieverplichtingen jegens de fiscus niet correct nakomt, is dat de Inspecteur niet het machtsmiddel van de omkering van de bewijslast heeft. Wel kan hij uiteraard overgaan tot het opleggen van een ambtshalve aanslag. (...)."

Aldus lijkt omkering van de bewijslast in geval van schending van artikel 76 Sw 1956 niet mogelijk.