

Het gebruik van de (digitale) notariële akte door de Belastingdienst



Drs. B.M. van der Sar*

1. Inleiding

Met ingang van 1 januari 2013 is de Wet elektronische registratie notariële akten in werking getreden.¹ Deze wet strekt ertoe de registratie van notariële akten, anders dan voorheen, langs elektronische weg te laten geschieden.² Vanaf 1 juli 2014 zijn alle (ongeveer 1.300) notariskantoren overgegaan op het Centraal Digitaal Repertorium en ontvangt de Belastingdienst van elke te registreren akte een digitale kopie.³ Het betreft circa 1,5 miljoen akten per jaar.⁴

Gezien de groeiende politieke en maatschappelijke aandacht voor het verzamelen en het (proportioneel) gebruik van gegevens door de fiscus⁵ geeft de wetwijziging een goede aanleiding om nog eens stil te staan bij doel en strekking van de wet en het gebruik van de notariële akten door de Belastingdienst.⁶

2. Doel en strekking

Bij de invoering van de Registratiewet 1970 is over doel en strekking van de wet in de parlementaire geschiedenis opgemerkt:⁷

De registratie (van onderhandse akten, toevoeging VDS) houdt dus een waarborg in tegen verduistering en antidatering of andere onregelmatige wijziging of aanvulling van de akten. Ook biedt de registratie ten aanzien van notariële akten de gelegenheid toezicht te houden op de naleving van de wettelijke voorschriften welke met betrekking tot de opmaking van die akten in het belang van het publiek zijn gegeven (...). Voorts is de registratie dienstbaar gemaakt aan een doelmatige uitoefening van een deel van de staatszaak, doordat uit de ter registratie aangeboden akten allerlei gegevens worden verzameld waarvan de kennisgeving van belang is voor een zo juist mogelijke heffing van verschillende belastingen.

Ook in de parlementaire geschiedenis van de Wet elektronische registratie notariële akten is doel en strekking (her)bevestigd.⁸

Op grond van de Registratiewet 1970 worden alle notariële akten door de Belastingdienst geregistreerd. Deze registratie heeft een tweeledig doel. Op de eerste plaats wordt hiermee een bijdrage geleverd aan de rechtszekerheid.

Op de tweede plaats gebruikt de Belastingdienst de informatie in de akten voor de uitvoering van de belastingwetgeving. Dit wetsvoorstel strekt ertoe de registratie van notariële akten voortaan langs elektronische weg te laten geschieden waardoor die akten niet langer heen en weer hoeven te worden gestuurd tussen de notaris en de Belastingdienst.

Het doel van de registratie is derhalve tweeledig: het vergroten van de rechtszekerheid en het gebruik voor de uitvoering van de belastingwetgeving.⁹

3. Het gebruik van notariële akten door de Belastingdienst

De Belastingdienst ontving ook voor de wijziging van de Registratiewet 1970 alle akten ter registratie en verwerking. Stubbé¹⁰ merkte in zijn oratie in 1999 al op dat aan de digitale aanlevering van de akte niet zal worden ontkomen. Hij gaf destijds aan dat er op

* Fiscalist formeel recht.
Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.

1. Wet van 13 december 2012 tot wijziging van de Registratiewet 1970 en enige andere wetten in verband met de invoering van de elektronische registratie van notariële akten en de gedeeltelijke afschaffing van de registratie van onderhandse akten (Wet elektronische registratie notariële akten), *Kamerstukken II*, 2012/13, 33 406, Stb. 2012, 648.
2. MvT, *Kamerstukken II*, 2012/13, 33 406, nr. 3, p. 1.
3. Persbericht KNB, 17 juli 2014, Gehele notariaat over op centrale registratiesysteem van akten, <http://www.knb.nl/nieuwsberichten/gehele-notariaat-over-op-centrale-registratiesysteem-van-akten>.
4. MvT, *Kamerstukken II*, 2012/13, 33 406, nr. 3, p. 2, par. 2.1.
5. O.a. de Kamervragen over het gebruik van ANPR-camera's en de gegevensuitwisseling middels Systeem Risico Indicatie (SyRI) en de procedures over het gebruik door de fiscus van gegevens van SMS Parking.
6. Zie ook: G.J.C. Lekkerkerker, De registratiewet gewijzigd; naar een systeem van elektronische registratie, FBM 2013/05 en G.J.C. Lekkerkerker, Nieuwe toepassingen van informatie- en communicatietechnologie voor de notaris en zijn cliënt, WPNR 2014/7013.
7. MvT, *Kamerstukken II*, 1969/70, 10 559, nr. 3, p. 1.
8. MvT, *Kamerstukken II*, 2012/13, 33 406, nr. 3, p. 1.
9. De registratie is overgegaan van de Belastingdienst naar de KNB. In deze bijdrage zal niet verder worden ingegaan op het aspect van de rechtszekerheid.
10. J.P.M. Stubbé, Uw akte wordt geregistreerd, oratie, *Ars Notariatus XIIC*, 1999, p. 11.

dat moment al proeven werden gedaan met de digitale aanlevering van akten. Het verschil is dat deze akten thans digitaal worden ontvangen en digitaal kunnen worden verwerkt.¹¹

De Belastingdienst gebruikt de notariële akte ten behoeve van bijvoorbeeld de aangifte overdrachtsbelasting¹², maar ook als contra-informatie voor het toezicht op de overige heffingen, fraudebestrijding en informatie-uitwisseling.

3.1. Redelijke verwerkingstijd

Volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad moet de Belastingdienst een redelijke termijn worden gegund om binnengekomen stukken te verwerken.¹³ Wat deze redelijke termijn exact inhoudt is afhankelijk van de specifieke omstandigheden van het geval.

De Hoge Raad heeft zich uitgelaten over de verwerkingstijd van binnengekomen informatie. In BNB 2012/291¹⁴ accepteerde de Hoge Raad een verwerkingstijd van vier maanden. In BNB 2010/290¹⁵ oordeelde de Hoge Raad dat een verwerkingstijd van ruim zeven maanden dusdanig lang is dat dit een rechtvaardiging behoeft. Voor de beantwoording van de vraag wat een redelijke termijn is voor de verwerking van een ingekomen notariële akte zou naar mijn mening aangesloten kunnen worden bij deze jurisprudentie.¹⁶ Ook in het digitale tijdperk dient elke akte nog te worden ontsloten en te worden vastgelegd in de diverse relevante klantendossiers.

3.2. Ambtelijk verzuim

Ingeval een binnengekomen akte niet, niet tijdig of niet volledig wordt verwerkt kan dit fiscale gevolgen hebben. Het uitgangspunt is immers dat de Belastingdienst bij het opleggen van aanslagen (aanslagbelastingen)¹⁷ gebruik maakt van alle beschikbare gegevens waarover hij beschikt (eigen onderzoeksplicht). Hieronder vallen in principe ook de notariële akten die door de Belastingdienst zijn ontvangen, maar (nog) niet volledig zijn verwerkt.

Bij de beoordeling van de vraag of de inspecteur een ambtelijk verzuim heeft begaan dat navordering in de weg staat, komt het er op aan of die inspecteur, na met een normale zorgvuldigheid kennis te hebben genomen van de inhoud van de aangifte, en mede gelet op de overige in aanmerking komende omstandigheden van het geval, aan de juistheid van enig daarin opgenomen gegeven in redelijkheid behoorde te twijfelen. Voor twijfel is geen aanleiding indien de niet onwaarschijnlijke mogelijkheid bestaat dat de in de aangifte opgenomen gegevens juist zijn.¹⁸ Een ambtelijk verzuim kan aan navordering in de weg staan.¹⁹ Een mogelijk ambtelijk verzuim voor de navordering kan worden gesauveerd door de aanwezigheid van kwade trouw bij de belastingplichtige.²⁰ Het niet (tijdig) of onjuist verwerken dan wel het onjuist beoordelen van een binnengekomen akte is aan te merken als een ambtelijk verzuim.

In een recent arrest oordeelde de Hoge Raad, in lijn met eerdere jurisprudentie, dat de inspecteur bij het opleggen van een aanslag inkomstenbelasting niet de akten hoefde te raadplegen die waren gedeponeerd bij de afdeling Registratie en Successie.²¹ Hierbij wordt door de Hoge Raad opgemerkt dat de reorganisatie van de Belastingdienst per 1 januari 2003 daarin geen verandering heeft gebracht. Naar mijn mening dient deze opmerking beperkt te worden uitgelegd.

Met ingang van 1 januari 2003 is formele scheiding van de eenheden van de Registratie en Successie van de andere eenheden van de Belastingdienst opgeheven. Het niet raadplegen van een na 1 januari 2003 binnengekomen notariële akte kan naar mijn mening aangemerkt worden als een ambtelijk verzuim.

3.3. Kenbare fout

Per 1 januari 2010 is de mogelijkheid tot het herzien van onjuiste aanslagen verruimd met de invoering van art. 16, tweede lid, onderdeel c, AWR, op grond van de zogenoemde kenbare fout.²² Uit het arrest BNB 2014/203²³ volgt dat een ambtelijk verzuim kan worden geheeld ingeval sprake is van een voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbare fout.

In het arrest BNB 2014/202²⁴ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het begrip 'fout' in art. 16, tweede lid, onderdeel c, AWR neutraal en ruim is bedoeld. Hieronder vallen niet alleen schrijf-, reken-, overname- en

11. Op grond van art. 7a, eerste lid, van de Registratiewet 1970 ontvangt de Belastingdienst van de KNB een elektronische kopie van iedere notariële akte die ter registratie wordt aangeboden.
12. De voetverklaring is vervangen door een digitaal bericht en vormt samen met de kopie van de akte de aangifte.
13. HR 11 mei 2012, nr. 10/02953, BNB 2012/233.
14. HR 13 juli 2012, nr. 11/01171, BNB 2012/291. Het betrof hier een KB Lux zaak over de voortvarendheid.
15. HR 13 juli 2012, nr. 11/01170, BNB 2012/290. Het verwijzingshof dient te onderzoeken of er een rechtvaardiging bestaat.
16. Het kan overigens ook korter: HR 27 mei 1992, nr. 28 101, BNB 1992/303, r.o. 3.3 betrof een verwerkingstijd van ruim één maand voor de sortering en verwerking van bij de FIOD binnengekomen gegevens. In het arrest HR 17 februari 1999, nr. 34 445, BNB 1999/132 werd geoordeeld dat een verwerkingstijd van een renaissance van 13 dagen niet te lang is.
17. De inspecteur kan bij de bij wege van voldoening of afdracht op aangifte geheven belastingen (aangiftebelastingen), bij welke belastingen de aanslagfase ontbreekt, geen 'ambtelijk verzuim' hebben begaan dat een naheffing verhindert (HR 11 april 1979, nr. 19 174, BNB 1979/142).
18. Vide HR 31 mei 2013, nr. 11/03456 en 11/03452, BNB 2013/181 r.o. 3.3.2.
19. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur begrenzen de mogelijkheden om na te vorderen (o.a. HR 22 juni 1977, nr. 18 395, BNB 1977/284).
20. O.a. HR, 2 mei 2014, nr. 13/04891, V-N 2014/25.7. In het wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer belastingdienst wordt voorgesteld om de navorderingstermijn te koppelen aan de vraag of sprake is van kwade trouw. De vaststelling of sprake is van kwade trouw wordt daarmee belangrijker.
21. HR 12 juni 2015, nr. 14/04015, ECLI:NL:HR:2015:1515.
22. Zie uitgebreider, E. Poelmann, 'Navorderen op grond van het kenbaarheidsvereiste', FED 2010/82.
23. HR 27 juni 2014, nr. 14/00350, BNB 2014/203.
24. HR 27 juni 2014, nr. 13/02194, BNB 2014/202.

intoetsfouten, maar ook andere fouten zoals fouten ten gevolge van de geautomatiseerde verwerking van aangiften. Herstel door middel van navordering is niet mogelijk als de aanslag te laag is vastgesteld door een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of door een onjuist inzicht in het recht. Dergelijke beoordelingsfouten kunnen niet op basis van art. 16, tweede lid, onderdeel c, AWR worden hersteld, ook niet indien zij voor de belastingplichtige kenbaar zijn.

Het is de vraag of een ambtelijk verzuim dat eruit bestaat dat een binnengekomen akte niet (tijdig) of onjuist is verwerkt dan wel onjuist is beoordeeld met toepassing van art. 16, tweede lid, onderdeel c, AWR kan worden hersteld.²⁵ Dit zal afhangen van de aard van de specifieke fout. Wordt bijvoorbeeld een elektronische akte als gevolg van een fout in de geautomatiseerde verwerking abusievelijk bij de verkeerde belastingplichtige opgeslagen, is naar mijn mening sprake van een kenbare fout die grond oplevert voor navordering. Bestaat het ambtelijk verzuim daarentegen uit het onjuist interpreteren van de inhoud van de akte, dan is naar mijn mening sprake van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten dat niet op basis van art. 16, tweede lid, onderdeel c, AWR kan worden hersteld.²⁶

3.4. *Vrijwillige verbetering*

Het automatisch doorzenden van de notariële akte aan de inspecteur kan ook gevolgen hebben voor de vrijwillige verbetering.²⁷ Van een vrijwillige verbetering is sprake als een belastingplichtige, voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur bekend is of bekend zal worden met een onjuistheid of onvolledigheid, alsnog:

- een juiste en volledige aangifte doet, of de juiste en volledige informatie verstrekt (aanslagbelastingen);
- uitdrukkelijk kenbaar maakt aan de inspecteur dat en tot welk bedrag niet of gedeeltelijk niet is betaald (aangiftebelastingen).

Ingeval uit een notariële akte een belastbaar feit zou kunnen worden afgeleid, zoals bijvoorbeeld de verkoop van aanmerkelijk belang aandelen, weet of zal de belastingplichtige redelijkerwijs moeten vermoeden dat deze akte zal worden doorgezonden naar de inspecteur. Ingeval in de aangifte inkomstenbelasting de transactie doelbewust niet wordt verantwoord, kan nadien niet meer worden ingekeerd.²⁸

3.5. *Doorleveren gegevens*

De inspecteur heeft op grond van zowel art. 10 Registratiewet 1970 als art. 67 AWR een geheimhoudingsplicht.²⁹ De ontheffing van de geheimhouding op grond van art. 67, eerste lid, AWR (voor zover het noodzakelijk is voor de uitvoering van de Belastingwet of voor de invordering van enige rijksbelasting als bedoeld in de Invorderingswet 1990) is strikter geformuleerd dan de ontheffing van art. 10, eerste

lid, Registratiewet 1970 (voor zover noodzakelijk is voor de uitvoering van enige wet).

Dit neemt niet weg dat onder strikte voorwaarden (gegevens uit) notariële akten (moeten) worden verstrekt aan derden. Hierbij kan worden gedacht aan informatie-uitwisseling ten behoeve van fraudebestrijding of internationale gegevensuitwisseling. Terecht wordt door Waaijer³⁰ bepleit dat hierbij zorgvuldige afwegingen en procedurele waarborgen in acht worden genomen waarbij tevens aandacht wordt besteed aan privacyaspecten.

4. *Nogmaals opvragen akte*

Het komt geregeld voor dat de Belastingdienst in het kader van bijvoorbeeld de beoordeling van een aangifte of een ingesteld boekenonderzoek aan de belastingplichtige vraagt om een kopie van een notariële akte. Dit verzoek zal vrijwel altijd zijn gebaseerd op de verplichtingen van art. 47 AWR e.v. In BNB 1986/128³¹ is door de Hoge Raad al beslist dat de omstandigheid dat de inspecteur ook op een alternatieve wijze de door hem vermoede feiten kan trachten te achterhalen, in beginsel niet in de weg staat aan de verplichting om op de vragen van de inspecteur te antwoorden.

In de praktijk wordt aan het verzoek om toezending van de akte vaak door de belastingplichtige voldaan. Het is echter de vraag of het verzoek, zeker nu de akten digitaal beschikbaar zijn, altijd terecht is.

4.1. *Evenredigheidsbeginsel*

Het evenredigheids- of proportionaliteitsbeginsel is vastgelegd in art. 3:4, tweede lid, Awb en houdt in dat hetgeen door de Belastingdienst van de belastingplichtige wordt gevraagd in een redelijke verhouding tot het fiscale belang dient te staan.³² De Nationale ombudsman heeft in dat kader geoordeeld dat de Belastingdienst terughoudend moet zijn met het opvragen van gegevens als deze al bij de Belastingdienst bekend zijn.³³

25. Hierbij dient er van worden uitgegaan dat géén sprake is van kwade trouw aan de zijde van de belastingplichtige of zijn adviseur.

26. HR 11 november 2005, nr. 40 056, BNB 2006/24.

27. De vrijwillige verbetering is opgenomen in par. 5 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst. Uitsluitend de vrijwillige verbetering voor de aanslagbelastingen heeft een wettelijke basis (art. 67n AWR).

28. Navordering is echter wel mogelijk op grond van art. 16, eerste lid, AWR aangezien de belastingplichtige te kwader trouw is geweest.

29. De schending van de geheimhoudingsplicht is strafbaar gesteld (art. 272 Sr).

30. Melis/Waaijer, De Notariswet, achtste druk, 2012, p. 492.

31. HR 8 januari 1986, nr. 23 034, BNB 1986/128.

32. Vergelijk: Uit art. 5:13 Awb vloeit voort dat een toezichthouder zijn bevoegdheid moet uitoefenen op een voor de betrokkene minst belastende wijze. Dit artikel is echter niet van toepassing op het belastingrecht (uitgesloten op grond van art. 1, derde lid, AWR).

33. Nationale ombudsman 26 januari 1995, zaaknummer 95/40, V-N 1995, p. 1588.

De belastingplichtige mag er op vertrouwen dat een notariële akte bij de Belastingdienst bekend is of zal worden. Een verplichting om deze akte over te leggen komt dan op gespannen voet te staan met het evenredigheidsbeginsel.

4.2. *Aanvraag fiscale eenheid vennootschapsbelasting*

Een in de praktijk veel voorkomend voorbeeld is het verzoek fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Bij het aanvragen van een fiscale eenheid wordt sinds jaar en dag gebruik gemaakt van de formulieren 62a, 62b en 62c.³⁴ Bij zowel vraag 9 van formulier 62b als vraag 1c van formulier 62c wordt gevraagd:

Gelieve (een kopie van) de akte(n) van aandelenoverdracht mee te zenden.

Ondanks het feit dat het verzoek vrijblijvend is geformuleerd worden niet meegestuurde akten in de praktijk alsnog door de Belastingdienst opgevraagd. Voor een vlotte afhandeling van het verzoek fiscale eenheid is het voor de behandelend inspecteur wenselijk dat hij alle benodigde informatie ‘panklaar’ krijgt aangereikt. Gezien het standpunt van de Nationale ombudsman over de toepassing van het evenredigheidsbeginsel is het echter nog maar de vraag of anno 2014 de inspecteur nog wel zou moeten

willen vragen om deze akten.

4.3. *Opvragen akte bij de notaris*

In art. 53a AWR is het verschoningsrecht van de notaris vastgelegd. Dat neemt niet weg dat op grond van de Registratiewet 1970 de inspecteur een akte kan opvragen. Zo regelt art. 8 Registratiewet 1970 de voorwaarden waaronder de akten aan de inspecteur ter inzage worden verstrekt dan wel ten behoeve van de inspecteur afschriften van of uittreksels uit deze akten mogen worden gemaakt.³⁵

5. *Afronding*

Het belang van notariële akten bij (het toezicht op) de belastingheffing blijft voor de Belastingdienst onverminderd groot. Tijdige en volledige verwerking blijft derhalve van belang. Tegelijkertijd moet de Belastingdienst ervoor blijven zorgen dat zorgvuldig en proportioneel wordt omgegaan met het opvragen en verstrekken van notariële akten.

34. Art. 6 Besluit Fiscale eenheid 2003. http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/bijlage_bij_het_verzoek_om_een_fiscale_eenheid_deel_a.

35. Uitgezonderd de uiterste wilsbeschikkingen zoals bedoeld in art. 4 Registratiewet 1970. Art. 6 Registratiewet 1970 bepaalt overigens dat de inspecteur een vertaling kan vorderen van een akte welke in een vreemde taal is opgesteld.