BNB 2010/199

KB-Lux-zaak. Verenigbaarheid met EU-recht van twaalfjaarstermijn voor navordering ter zake van buitenlandse spaartegoeden

HR 26-02-2010, ECLI:NL:PHR:2010:BJ9092, m.nt. P.G.H. Albert

Instantie	Hoge Raad
Datum	26 februari 2010
Magistraten	Berge, van den; Lourens; Tijnagel; Heisterkamp; Fierstra
Zaaknummer	43050bis
Conclusie	A-G mr. Wattel
Noot	P.G.H. Albert
LJN	BJ9092
JCDI	JCDI:ADS660371:1
Vakgebied(en)	Onbekend (V) Fiscaal bestuursrecht / Algemeen Europees belastingrecht (V) Europees belastingrecht / Algemeen
Brondocumenten	ECLI:NL:HR:2010:BJ9092, Uitspraak, Hoge Raad, 26-02-2010 ECLI:NL:PHR:2010:BJ9092, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 26-02-2010
Wetingang	Art. 16, vierde lid, AWR; art. 49 en 56 EG Thans art. 56 en 63 VWEU.; art. 6 EV RM

Essentie

KB-Lux-zaak. Verenigbaarheid met EU-recht van twaalfjaarstermijn voor navordering ter zake van buitenlandse spaartegoeden

Samenvatting

Voortzetting zaken HR, BNB 2008/159c* en HvJ EG, BNB 2009/222* (gevoegde zaken X en Passenheim-van Schoot).

HR: Uit de verklaring voor recht volgt dat het EG-Verdrag zich er niet tegen verzet dat een lidstaat die niet beschikt over aanwijzingen van het bestaan van spaartegoeden in een andere lidstaat een langere navorderingstermijn toepast dan de termijn voor tegoeden in de eigen staat. Zijn die aanwijzingen er wel, en leiden die tot een navorderingsaanslag opgelegd na het verstrijken van de termijn die zou gelden met betrekking tot tegoeden aangehouden in de eigen staat, dan moet de daaruit voortvloeiende beperking van het vrije verkeer worden aanvaard indien de navorderingsaanslag wordt opgelegd met inachtneming van het tijdsverloop dat vervolgens noodzakelijkerwijs is gemoeid met het verkrijgen van de inlichtingen die nodig zijn voor het bepalen van de verschuldigde belasting, en tevens het met redelijke voortvarendheid voorbereiden en vaststellen van een aanslag aan de hand van de gegevens die de inspecteur ter beschikking staan. Dit geldt

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

ongeacht het tijdstip waarop de aanwijzingen zijn verkregen en ongeacht het antwoord op de vraag of een nuttig gebruik kan worden gemaakt van regelingen van wederzijdse bijstand tussen lidstaten.

Het evenredigheidsbeginsel verzet zich ertegen dat de inspecteur met betrekking tot tegoeden die worden aangehouden in een andere lidstaat, na dit noodzakelijke tijdsverloop navordert op een tijdstip waarop de normale navorderingstermijn van vijf jaar is verstreken. De door het Hof van Justitie aanwezig geachte rechtvaardiging (het waarborgen van de doeltreffendheid van de fiscale controles en het bestrijden van belastingfraude) is er niet als ten aanzien van buitenlandse tegoeden de navorderingstermijn voor binnenlandse tegoeden verder wordt overschreden dan noodzakelijk voor het verkrijgen van de benodigde inlichtingen en het met redelijke voortvarendheid voorbereiden en vaststellen van de aanslagen. Deze toetsing verloopt op dezelfde wijze indien met de desbetreffende aanslagen boeten samenhangen.

Uit 's Hofs uitspraak en de stukken van het geding blijkt niet dat belanghebbende zijn betoog dat de in geding zijnde aanslag is opgelegd in strijd met het EG-Verdrag, mede heeft gegrond op de stelling dat de Inspecteur de navorderingstermijn voor binnenlandse tegoeden verder heeft overschreden dan noodzakelijk was in de eerderbedoelde zin. Het middel kan daarom niet tot cassatie leiden.

Bij de toetsing aan de redelijke termijn voor berechting als bedoeld in art. 6 EVRM dient de tijd die gemoeid was met het verkrijgen van een prejudiciële beslissing niet te worden meegerekend (zie EHRM, NJ 1999, 109). Na eliminering van die tijdsduur is in dit geval geen sprake van overschrijding van de redelijke termijn.

Uitspraak

ARREST

gewezen op het beroep in cassatie van X te Z (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 18 januari 2006, nr. 03/04509, na beantwoording van de door de Hoge Raad bij na te melden arrest aan het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen gestelde vragen.

1. Ontstaan en loop van het geding

Voor een overzicht van het ontstaan en de loop van het geding tot aan het door de Hoge Raad in dit geding gewezen arrest van 21 maart 2008, nr. 43 050, LJN BA8179, *BNB* 2008/159, wordt verwezen naar dat arrest, waarbij de Hoge Raad aan het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen heeft verzocht een prejudiciële beslissing te geven over de in dat arrest geformuleerde vragen.

Bij arrest van 11 juni 2009, X en E.H.A. Passenheim-van Schoot tegen de Staatssecretaris van Financiën, C-155/08 en C-157/08, *BNB* 2009/222, heeft het Hof van Justitie, uitspraak doende op die vragen, voor recht verklaard:

1) De artikelen 49 EG en 56 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat, wanneer voor de belastingautoriteiten van een lidstaat spaartegoeden en inkomsten uit deze tegoeden zijn verzwegen en deze autoriteiten geen aanwijzingen over het bestaan ervan hebben op basis waarvan zij een onderzoek kunnen instellen, deze lidstaat een langere navorderingstermijn toepast wanneer deze tegoeden in een andere lidstaat zijn aangehouden dan wanneer zij in eerstgenoemde lidstaat zijn aangehouden. De omstandigheid dat deze andere lidstaat het bankgeheim kent, is in dit opzicht van geen belang.

2) De artikelen 49 EG en 56 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat, wanneer een lidstaat voor in een andere lidstaat aangehouden tegoeden een langere navorderingstermijn toepast dan voor in eerstgenoemde lidstaat aangehouden tegoeden en deze buitenlandse tegoeden alsmede de inkomsten daaruit zijn verzwegen voor de belastingautoriteiten van eerstgenoemde lidstaat die niet over aanwijzingen beschikten op basis waarvan zij een onderzoek hadden kunnen instellen, de geldboete ter zake van verzwijging van deze buitenlandse tegoeden en inkomsten wordt berekend naar evenredigheid van het bedrag van de navorderingsaanslag en over deze langere periode.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

Partijen zijn in de gelegenheid gesteld schriftelijk te reageren op dit arrest.

Zowel belanghebbende als de Staatssecretaris heeft van deze gelegenheid gebruik gemaakt.

De Advocaat-Generaal P.J. Wattel heeft op 18 augustus 2009 nader geconcludeerd tot gegrondverklaring van het vijfde middel en verwijzing van de zaak voor feitelijk onderzoek.

De Staatssecretaris heeft schriftelijk gereageerd op de nadere conclusie van de Advocaat-Generaal.

2. Nadere beoordeling van het vijfde middel

-2.1.1. Uit de verklaring voor recht moet worden afgeleid dat de artikelen 49 en 56 EG zich er niet tegen verzetten dat een lidstaat die niet beschikt over aanwijzingen van het bestaan van spaartegoeden die worden aangehouden in een andere lidstaat, voor de belastingheffing over (inkomsten uit) dergelijke tegoeden een langere navorderingstermijn toepast dan de termijn die geldt voor de belastingheffing in verband met tegoeden in de eigen staat.

-2.1.2. Zijn die aanwijzingen er wel, en wordt naar aanleiding daarvan een navorderingsaanslag opgelegd na het verstrijken van de termijn die zou gelden met betrekking tot tegoeden die worden aangehouden in de eigen staat, dan moet de daaruit voortvloeiende beperking van het vrije verkeer worden aanvaard indien de navorderingsaanslag wordt opgelegd met inachtneming van het tijdsverloop dat na het opkomen van de bedoelde aanwijzingen noodzakelijkerwijs is gemoeid met (i) het verkrijgen van de inlichtingen die nodig zijn voor het bepalen van de verschuldigde belasting, en tevens (ii) het met redelijke voortvarendheid voorbereiden en vaststellen van een aanslag aan de hand van de gegevens die de inspecteur ter beschikking staan.

-2.1.3. Het hiervoor in 2.1.2 overwogene geldt:

- ongeacht het antwoord op de vraag of de aanwijzingen zijn verkregen voor of na afloop van de termijn die geldt voor navordering met betrekking tot tegoeden die worden aangehouden in de eigen staat, en

- zowel in het geval dat voor het inwinnen van inlichtingen een nuttig gebruik kan worden gemaakt van regelingen van wederzijdse bijstand tussen lidstaten, als in het geval dat de mogelijkheid daartoe ontbreekt, bijvoorbeeld doordat de desbetreffende lidstaat een bankgeheim kent.

-2.1.4. Het in punt 47 van het arrest van het Hof van Justitie genoemde evenredigheidsbeginsel verzet zich ertegen dat de inspecteur met betrekking tot tegoeden die worden aangehouden in een andere lidstaat, ook na het in 2.1.2 bedoelde aanvaardbare tijdsverloop gebruik maakt van zijn bevoegdheid op grond van artikel 16, lid 4, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) om een navorderingsaanslag op te leggen op een tijdstip waarop de ten aanzien van binnenlandse tegoeden geldende vijfjaarstermijn van artikel 16, lid 3, AWR is verstreken. De rechtvaardiging die het Hof van Justitie aanwezig heeft geacht voor de aan toepassing van artikel 16, lid 4, AWR verbonden beperking van het vrije verkeer, is gelegen in het waarborgen van de doeltreffendheid van de fiscale controles en het bestrijden van belastingfraude. Die rechtvaardiging is er niet als ten aanzien van (inkomsten uit) buitenlandse tegoeden de navorderingstermijn die voor (inkomsten uit) binnenlandse tegoeden zou gelden verder wordt overschreden dan uit het in 2.1.2 overwogene voortvloeit.

-2.2. Uit het antwoord van het Hof van Justitie op de derde prejudiciële vraag volgt dat het bovenstaande geen wijziging ondergaat door het feit dat met de desbetreffende aanslagen boeten samenhangen.

-2.3. Uit 's Hofs uitspraak en de stukken van het geding blijkt niet dat belanghebbende zijn betoog dat de in geding zijnde aanslag is opgelegd in strijd met het EG-Verdrag, mede heeft gegrond op de stelling dat de Inspecteur de vijfjaarstermijn van artikel 16, lid 3, AWR verder heeft overschreden dan noodzakelijk was in de hierboven in 2.1 bedoelde zin. Het middel kan daarom niet tot cassatie leiden.

3. De termijn van berechting van het geschil over de boete

In deze zaak is beroep in cassatie ingesteld op 27 februari 2006. Sindsdien zijn tot het moment dat de Hoge Raad in deze zaak eindarrest wijst, meer dan twee jaren verstreken. Voor de bepaling van de, door de

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

nationale rechter te bewaken, redelijke termijn van berechting als bedoeld in artikel 6 EVRM, dient de tijd die gemoeid is geweest met het verkrijgen van een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie echter niet te worden meegerekend (zie onder meer EHRM 26 februari 1998, Pafitis e.a. tegen Griekenland, no. 163/1996, *NJ* 1999, 109 en EHRM 24 april 2008, Mathy tegen België, no. 12066/06). Na aftrek van die tijd en rekening houdend met de complexiteit van deze zaak, mede in procedureel opzicht, doet zich per saldo geen overschrijding van de redelijke termijn voor.

4. Proceskosten

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

5. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Conclusie

Conclusie Advocaat-Generaal mr. Wattel:1. Loop van het geding tot nu toe-1.1. Aan de belanghebbende is de hieronder in 1.4 te noemen navorderingsaanslag vermogensbelasting 1998 opgelegd. Tegen die aanslag heeft hij bezwaar gemaakt dat bij uitspraak van 11 november 2003 is afgewezen.

-1.2. Daartegen heeft de belanghebbende beroep ingesteld bij het Hof Amsterdam, dat het beroep ongegrond heeft verklaard maar wel de in de aanslag begrepen verhoging van ambtswege heeft verminderd wegens overschrijding van de redelijke termijn. [1]

-1.3. De belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Op 1 juni 2007 concludeerde ik tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de EG (hierna: HvJ EG). [2]

-1.4. U bent - voor zover thans nog van belang - van de volgende feiten uitgegaan:

'-3.1.1. Bij brief van 27 oktober 2000 heeft de Bijzondere belastinginspectie te België spontaan inlichtingen verstrekt aan de Nederlandse Belastingdienst (hierna: de Belastingdienst), bestaande uit fotokopieën van microfiches met gegevens over financiële rekeningen bij Kredietbank Luxembourg (hierna: KB-Lux) op naam van inwoners van Nederland.

-3.1.2. Nader onderzoek van de microfiches door de FIOD-ECD en de Belastingdienst heeft het vermoeden opgeleverd dat belanghebbende houder was (geweest) van een op de fiches vermeld rekeningnummer.

-3.1.3. De Inspecteur heeft belanghebbende een vragenbrief gedateerd 12 maart 2002 gestuurd (...)

(...)

-3.1.6. (...) In [de brief van 8 mei 2002; PJW] heeft belanghebbende verklaard vanaf 1993 houder te zijn geweest van de bankrekening met rekeningnummer 0001 bij KB-Lux met de toevoeging dat hij na 1 januari 1990 geen andere rekeningen heeft aangehouden.

-3.1.7. In reactie op een brief van de Inspecteur van 23 juli 2002 heeft belanghebbende bij brief van 23 augustus 2002 verdere opening van zaken gegeven en bescheiden overgelegd, met name over het verloop van de rekening door de jaren.

-3.1.8. Verdere correspondentie tussen belanghebbende en de Inspecteur heeft onder meer geleid tot een 'vastlegging afspraken', die onder meer inhoudt:

'(...) Partijen zijn het er over eens dat de correctiebedragen enkelvoudige belasting zoals vermeld in bijlage 1 juist zijn berekend op basis van de beschikbare feiten, te weten de afschriften van de betreffende banktegoeden en de door partij 1 (belanghebbende; Hoge Raad) desgevraagd verstrekte informatie over stortingen en opnamen van die rekeningen. (...)

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

Partijen geven, uitsluitend uit praktische overweging, de voorkeur aan het opleggen door partij 3 (de Inspecteur; Hoge Raad) van één navorderingsaanslag vermogensbelasting 1997 in plaats van diverse belastingaanslagen met heffingsrente en boete(beschikkingen) over de periode 1990 tot en met 2000.

Uit bijlage 1 blijkt de samenstelling van de op te leggen navorderingsaanslag vermogensbelasting 1997 op zodanige wijze dat voor partijen duidelijk is hoe het bedrag van die navorderingsaanslag tot stand is gekomen.

Partij 1 behoudt zich uitdrukkelijk het recht voor om in bezwaar en/of beroep te komen tegen de op te leggen navorderingsaanslag 1997. Het bezwaar en/of beroep kan geen betrekking hebben op de omvang van de correctiebedragen enkelvoudige belasting en/of de vorm waarin de heffing heeft plaatsgevonden (één navorderingsaanslag 1997); (...)'

-3.1.9. Aan belanghebbende is gedagtekend 12 november 2002 een navorderingsaanslag vermogensbelasting 1998 opgelegd, mede inhoudende correcties inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (1993-2000) en vermogensbelasting (1994-2001) en een boete van 50 percent van de nagevorderde bedragen.'

-1.5. Op 21 maart 2008 heeft u bij tussenarrest [3] prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EG, zulks in verband met belanghebbendes vijfde cassatiemiddel. Dat middel betoogt dat het Hof Amsterdam ten onrechte oordeelde dat de verlenging ex art. 16 [4] Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) tot twaalf jaar van de navorderingstermijn ter zake van in het buitenland gehouden of opgekomen belastinggrondslag niet in strijd is met het EG-verdrag. Belanghebbendes overige vier cassatiemiddelen heeft u in het genoemde tussenarrest reeds ongegrond verklaard. Uw prejudiciële vragen aan het HvJ EG en uw dat Hof voorlichtende rechtsoverwegingen zijn opgenomen in de bijlage bij deze conclusie.

-1.6. Het HvJ EG heeft de zaak geregistreerd onder nummer C-155/08 en onder de aanduiding 'X tegen Staatssecretaris van Financiën'. Bij beschikking van de president van het HvJ EG van 26 mei 2008 is de zaak voor mondelinge en schriftelijke behandeling en arrest gevoegd met de eveneens door u verwezen zaak C-157/08 (E.H.A. Passenheim-van Schoot)(4) over dezelfde kwestie, maar met enige verschillen (geen boete, geen bankgeheim), waardoor in die zaak slechts één prejudiciële vraag nodig was, die gelijk luidde aan de eerste vraag in de onderhavige zaak.

-1.7. De advocaat-generaal bij het HvJ EG heeft in deze gevoegde zaken niet geconcludeerd. [5] Op 11 juni 2009 heeft het HvJ EG arrest gewezen. [6] De overwegingen van het HvJ EG en zijn antwoorden zijn opgenomen in de bijlage bij deze conclusie.

-1.8. Uw griffier heeft de partijen bij brief van 17 juni 2009 in de gelegenheid gesteld om te reageren op het arrest van HvJ EG. Beide partijen hebben van die mogelijkheid gebruik gemaakt.

2. Beoordeling van het resterende vijfde middel-2.1. In zijn reactie op het arrest van het HvJ EG stelt de Staatssecretaris:

'In voormeld arrest heeft het HvJ EG voor recht verklaard dat de artikelen 49 en 56 EG zich niet verzetten tegen een verlengde navorderingstermijn, wanneer voor de belastingautoriteiten van een lidstaat spaartegoeden en inkomsten uit deze tegoeden zijn verzwegen en deze autoriteiten geen aanwijzingen over het bestaan ervan hebben op basis waarvan zij een onderzoek kunnen instellen.

In de onderhavige zaak staat vast dat belanghebbende een bankrekening aanhield bij een bank in Luxemburg en dat hij het bestaan van die bankrekening en de inkomsten daaruit heeft verzwegen. De inspecteur was niet op de hoogte van het bestaan van deze bankrekening en was dan ook niet in staat om een onderzoek daarnaar in te stellen. Ik meen dan ook dat het EG- recht niet in de weg staat aan het opleggen van de onderhavige navorderingsaanslag en dat het vijfde cassatiemiddel van belanghebbende faalt.'

-2.2. De belanghebbende heeft zich in zijn reactie op het arrest van het HvJ EG gerefereerd aan uw oordeel.

-2.3. De Staatssecretaris gaat er aan voorbij dat de Inspecteur (uiteraard) wél op enig moment voorafgaande aan de oplegging van de navorderingsaanslag aanwijzingen kreeg dat de belanghebbende over niet-

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

aangegeven buitenlandse spaartegoeden beschikte. Welk moment dat was, staat naar mij voorkomt nog niet vast (zie 2.4).

-2.4. Zoals uit de bijlage bij deze conclusie (onderdelen 4.6-4.9) blijkt, meen ik dat het arrest van het HvJ EG impliceert dat termijnverlenging disproportioneel is indien zij omvangrijker is dan nodig om noodzakelijke inlichtingen uit het bronland te verkrijgen, c.q. (indien geen dergelijke inlichtingen meer nodig zijn voor aanslagoplegging) dan nodig voor aanslagoplegging, nu een buitenlandgeval waarin de fiscus over alle benodigde gegevens beschikt voor aanslagoplegging, onvoldoende verschilt van een binnenlandgeval om verdere termijnverlenging buiten de vijfjaarstermijn voor binnenlandgevallen te rechtvaardigen. In casu had de fiscus daarom mijns inziens over aanslagoplegging niet langer mogen doen dan ofwel vijf jaar na het ontstaan van de belastingschuld, ofwel, indien hij pas tegen of ná het einde van die vijf jaar aanwijzingen verkreeg over belanghebbendes spaartegoeden, zolang als na die verkrijging redelijkerwijs nog nodig was om een 'nuttig' bijstandsverzoek aan de Luxemburgse fiscus te volvoeren en vervolgens de aanslagen op te leggen, c.q. (indien geen dergelijk verzoek nodig is) om daarzonder de aanslagen op te leggen.

-2.5. Naar mij voorkomt, leverde de brief van 27 oktober 2000 van de Belgische fiscus (zie de boven geciteerde r.o. 3.1.1. van uw tussenarrest) op zichzelf nog onvoldoende aanwijzingen op dat de belanghebbende over niet-aangegeven buitenlandse spaartegoeden beschikte. De identiteit van de Nederlandse rekeninghouders wier gegevens op de (fotokopieën van) microfiches stonden, was kennelijk nog niet bekend: het zogenoemde Rekeningenproject richtte zich immers in de eerste plaats op het vaststellen van die identiteit (zie r.o. 2.1.4. van de uitspraak van het Hof Amsterdam). Nader onderzoek deed pas het vermoeden rijzen dat de belanghebbende een van de rekeninghouders was (zie r.o. 3.1.2. van uw tussenarrest). Het moment waarop de fiscus de 'aanwijzingen' als bedoeld in het arrest van HvJ EG verkreeg, zal dus ergens liggen tussen 27 oktober 2000 en 12 maart 2002 (de datum waarop aan de belanghebbende een vragenbrief is gestuurd; zie r.o. 3.1.3 van uw tussenarrest).

-2.6. Nu de 'aanwijzingen' er op wezen dat een verzoek om bijstand aan de Luxemburgse fiscale autoriteiten geen 'nuttig' effect zou hebben wegens het aldaar vigerende fiscale bankgeheim, is 'de tijd die noodzakelijkerwijs moet verlopen om inlichtingen te verkrijgen van de lidstaat waar deze belastbare bestanddelen zijn aangehouden' in beginsel onbegrensd, zodat de twaalfjaarstermijn in casu in beginsel geheel gebruikt kon worden. Dit is mijns inziens slechts anders indien op enig moment vóór verloop van die termijn reeds zo veel en zo duidelijk bewijs uit andere bron had verkregen dat internationale bijstand overbodig was voor correcte aanslagoplegging.

-2.7. De beoordeling van zowel het moment waarop de fiscus in casu 'aanwijzingen' verkreeg die - ware er geen bankgeheim hebben gegolden - voldoende waren voor een 'nuttig' bijstandsverzoek, als de vraag of op enig moment daarna de fiscus vóór verloop van de twaalfjaarstermijn op andere wijze voldoende bewijs had maar desondanks talmde met aanslaan, vergt feitelijk onderzoek. De zaak zal daarom verwezen moeten worden voor onderzoek naar de vraag of de fiscus ná verkrijging van de 'aanwijzingen' ondanks het Luxemburgse bankgeheim toch voort kon en zo ja, zulks voldoende voortvarend deed.

-2.8. Zoals blijkt uit de bijlage bij deze conclusie, meen ik dat op de belastingplichtige de stelplicht rust dat verlenging van de navorderingstermijn disproportioneel was. De belanghebbende in deze zaak heeft in zijn reactie op het arrest van het HvJ EG niets gesteld, maar ik meen dat hij aan de stelplicht heeft voldaan omdat de motivering van zijn cassatieberoepschrift reeds de - zij het meer abstracte - stelling omvat dat de verlenging van de navorderingstermijn disproportioneel is.

-2.9. Ten overvloede merk ik op dat u een oordeel zult moeten geven over de redelijke termijn van berechting, nu de belanghebbende ook een boete is opgelegd. Ik verwijs, voor zoveel nodig, naar de uiteenzettingen daaromtrent van mijn ambtgenoot Niessen in onderdeel 7 van diens conclusie in de bij u aanhangige zaak met nr 07/10306.

*3. Conclusie*Ik geef u in overweging het vijfde middel gegrond te verklaren en de zaak te verwijzen voor feitelijk onderzoek.*Bijlage bij de conclusie van Advocaat-Generaal mr. Wattel*[7]: De langere navorderingstermijn en daardoor hogere boete bij niet-aangegeven buitenlands inkomen of vermogen

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

1. Inleiding en overzicht-1.1. Deze bijlage gaat over de implicaties van de prejudiciële antwoorden van het Hof van Justitie van de EG (hierna: HvJ EG) op uw prejudiciële vragen in de twee boven genoemde zaken. U stelde die vragen bij tussenarresten van 21 maart 2008, *BNB* 2008/159[8] en *BNB* 2008/160. [9] Zij betroffen de EG-rechtelijke houdbaarheid van de zeven jaar langere navorderingstermijn ex art. 16(4) Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) voor grensoverschrijdende gevallen van niet-aangegeven inkomen of vermogen en van de uit die langere termijn voortvloeiende, in absolute zin hogere bestuurlijke boeten voor grensoverschrijdende gevallen.

-1.2. Thans moeten de antwoorden van het HvJ EG worden toegepast in deze twee zaken (en in negen andere zaken die u in afwachting van 's Hofs arrest had opgelegd). Dat doe ik in de twee separate conclusies waarbij deze bijlage een bijlage is, op basis van de bevindingen in deze bijlage.

-1.3. De twee zaken die u naar het HvJ EG heeft verwezen verschillen in zoverre van elkaar dat aan de belanghebbende X in zaak 43 050bis behalve een navorderingsaanslag ook een boete was opgelegd en dat diens zaak het aanhouden van bankrekeningen betrof in een EG-lidstaat waar een fiscaal bankgeheim gold (Luxemburg); aan Passenheim (zaak 43 670) daarentegen was geen boete opgelegd (wegens toepasselijkheid van de inkeerregeling van art. 67n AWR) en haar zaak betrof tegoeden in een EG-lidstaat waar de Nederlandse fiscus wél met vrucht een verzoek om internationale bijstand kon neerleggen (Duitsland).

-1.4. Het HvJ EG maakt in de beantwoording [10] van uw vragen een in het Nederlandse recht niet-bestaand onderscheid tussen twee soorten gevallen: die waarin de fiscus wél c.q. niet beschikt over voldoende aanwijzingen om hem in staat te stellen 'nuttig' gebruik te maken van de internationale gegevensuitwisselingsinstrumenten tussen de lidstaten; hij geeft voor het ene geval een andere strekking aan de termijnverlenging dan in het andere geval: in het ene geval is de termijnverlenging een middel tot vergroting van de kansen op ontdekking en op navordering; in het andere geval is de verlenging een middel om 'de(...) autoriteiten de noodzakelijke tijd te gunnen om van de(...) andere lidstaat inlichtingen over de aldaar ondergebrachte belastbare bestanddelen te verkrijgen.' In het eerste geval is termijnverlenging tot 12 jaar gerechtvaardigd en proportioneel omdat de buitenlandsituatie alsdan significant verschilt van de binnenlandsituatie; in het tweede geval is een langere termijn dan in het vergelijkbare binnenlandgeval slechts aanvaardbaar voor zover nodig voor het verkrijgen van inlichtingen uit de bronstaat, omdat met die inlichtingenverkrijging het buitenlandgeval niet meer voldoende verschilt van een binnenlandgeval om een ongunstiger termijn voor verkrijging van rechtszekerheid te rechtvaardigen.

-1.5. De Staatssecretaris van Financiën lijkt te menen dat slechts nog getoetst hoeft te worden of de fiscus aan het einde van de algemene navorderingstermijn beschikte over voldoende aanwijzingen om een 'nuttig' bijstandsverzoek te kunnen doen en dat bij een ontkennend antwoord op die vraag de nationaalrechtelijke twaalfjaarstermijn ongedifferentieerd overeind blijft. Dat is mijns inziens echter niet het geval. Zodra de fiscus voldoende aanwijzingen verkrijgt om een 'nuttig' bijstandsverzoek te kunnen doen - of dat nu in jaar 3 of in jaar 8 is - begint er mijns inziens een andere termijn te lopen, nl. de termijn die - indien de reguliere navorderingstermijn van vijf jaar overschreden wordt - niet meer tijd mag omvatten dan 'de noodzakelijke tijd (...) om van de(...) andere lidstaat inlichtingen over de aldaar ondergebrachte belastbare bestanddelen te verkrijgen' (of, zo voeg ik toe, om zonder bijstandsverzoek meteen na te vorderen indien de verkregen aanwijzingen daarvoor al meteen genoeg bewijskracht bezitten).

-1.6. Het door het Hof gemaakte onderscheid in twee soorten gevallen en zijn daaraan gekoppelde onderscheid in proportionaliteitstoets leidt voorts tot bewijs(lastverdelings)problemen en enige andere complicaties.

2. Uw voorlichting van en prejudiciële vragen aan het HvJ EG-2.1. De navorderingsbevoegdheid vervalt door verloop van vijf jaar na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan (art. 16(3) AWR). Art. 16 (4) maakt daarop een uitzondering indien te weinig belasting is geheven over een bestanddeel van enige belastinggrondslag dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen; alsdan vervalt de navorderingsbevoegdheid pas door verloop van twaalf jaren.

-2.2. In uw verwijzingsarrest HR *BNB* 2008/159 overwoog u, ter voorlichting van het HvJ EG, als volgt over belanghebbendes stelling dat, kort gezegd, de langere navorderingstermijn in strijd is met het vrije

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

kapitaalverkeer ex art. 56 EG-Verdrag:

'-3.9.1. Van artikel 16, lid 4, van de AWR kan een remmende werking uitgaan voor het vanuit Nederland overbrengen naar of aanhouden van spaartegoeden in een andere lidstaat van de EG of op het vanuit een andere lidstaat aantrekken van spaartegoeden uit Nederland. Indien dit overbrengen of aanhouden geschiedt met het oogmerk van belastingontduiking, is, naar redelijkerwijs niet voor twijfel vatbaar is, niettemin op het overbrengen naar of aanhouden van spaartegoeden in een andere lidstaat van de EG alwaar deze tegoeden renderen - zijnde deze als zodanig geen kunstmatige handelingen als aan de orde in onder meer HvJ EG 14 december 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, *Jurispr.* blz. I-11 569 - het EG-Verdrag van toepassing, en heeft de betrokken spaarder toegang tot de door dit verdrag gewaarborgde vrijheden.

-3.9.2. Uit het zojuist overwogene volgt dat hier sprake is van een belemmering van de door het EG-Verdrag gewaarborgde vrijheid van diensten- of kapitaalverkeer. Vervolgens is de vraag of voor deze belemmering een toereikende rechtvaardigingsgrond bestaat.

-3.10. De reden voor de invoering van de navorderingstermijn van twaalf jaren is blijkens de parlementaire geschiedenis van de bepaling met name gelegen in het gebrek aan toereikende controlemogelijkheden van de fiscus met betrekking tot inkomens- of vermogensbestanddelen die in het buitenland opkomen of worden gehouden (Kamerstukken II, 1989/90, 21 423, nr. 3, blz. 2):

'(...) De motie Reitsma/De Grave richt zich op het doen vervallen van de vijfjaarstermijn voor bezittingen in het buitenland en daaruit genoten inkomsten. De achterliggende gedachte is dat het de Nederlandse fiscus in feite ontbreekt aan toereikende controlemogelijkheden om naar het buitenland overgebrachte spaargelden en dergelijke bezittingen te achterhalen. De controlemogelijkheden schieten met betrekking tot spaargelden, banktegoeden in het algemeen, effecten en dergelijke, in een aantal gevallen tekort of ontbreken geheel omdat Nederland met het desbetreffende land geen overeenkomst tot inlichtingenuitwisseling heeft of, zo dit wel het geval is, in andere landen de werking van het bankgeheim het uitwisselen van inlichtingen verhindert. In dergelijke gevallen is een navorderingstermijn van vijf jaar, zo kan met de indieners van genoemde motie worden ingestemd, niet doeltreffend omdat de fiscus in de praktijk pas veel later op de hoogte komt van verzwegen vermogen of inkomen in het buitenland. Maar ook indien er op zichzelf geen belemmeringen blijken te bestaan voor het effectueren van een overeengekomen inlichtingenuitwisseling, dan nog blijkt, met name indien de thans voor navordering geldende termijn van vijf jaren al grotendeels verstreken is, met de praktische uitvoering daarvan in een aantal gevallen zo veel tijd te zijn gemoeid dat een navorderingstermijn van vijf jaren in die gevallen niet lang genoeg is. (...)'

De invoering van een navorderingstermijn van twaalf jaren voor de hiervoor genoemde situaties, terwijl voor het overige op grond van artikel 16, lid 3, van de AWR een navorderingstermijn van vijf jaren geldt, heeft de wetgever als volgt toegelicht (Kamerstukken 1989/90, 21 423, nr. 3, blz. 2-3):

'(...) Vervolgens komt de vraag aan de orde of voor in het buitenland gehouden vermogensbestanddelen en in het buitenland opgekomen inkomensbestanddelen een in de tijd onbeperkte dan wel een ten opzichte van de thans geldende termijn van vijf jaren aanmerkelijk verlengde termijn wenselijk is. Behoudens een uitzondering, komen, voor zover mij bekend, in de tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheden in andere landen niet voor. (Zie voor de in enkele andere landen geldende navorderingstermijn bijlage 1 bij deze memorie.) Ook in het Nederlandse belastingrechtsysteem past naar mijn oordeel niet een in de tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheid. Dit komt in strijd met het belang dat hier te lande wordt gehecht aan de rechtszekerheid die de burger toekomt. Dat belang weegt vooral zwaar in die gevallen waarin de belastingadministratie reeds een definitieve aanslag heeft opgelegd of het besluit heeft genomen geen aanslag op te leggen. *Prof. mr. <0x000A>H. J. Hofstra* spreekt in dit verband van de consoliderende werking van de aanslag. (Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 5e druk, blz. 276.) In samenhang daarmee wordt de navordering, zo is de hier te lande heersende opvatting, beschouwd als een buitengewoon middel van heffing dat slechts onder bepaalde omstandigheden en binnen een bepaalde termijn kan worden toegepast. De vraag rijst welke termijn dan wel zou moeten gelden. Mijn keuze is uiteindelijk gevallen op een termijn van twaalf jaren. Deze sluit aan bij de termijn van twaalf jaren gedurende welke het misdrijf van belastingontduiking (artikel 68, tweede lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen) strafrechtelijk vervolgd kan worden. Ik acht het gewenst dat de termijn gedurende welke kan worden nagevorderd in dergelijke gevallen gelijk wordt aan de

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

termijn die geldt voor de feiten die kunnen worden bestraft. Immers, naar men moet aannemen zal het in dezen nagenoeg steeds gaan om bestanddelen van vermogen of inkomen die met opzet of grove schuld (als regel met opzet) buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gehouden. In dit licht komt het mij redelijk voor dat de termijn waarbinnen bij navordering een administratieve boete kan worden opgelegd, eveneens wordt gesteld op twaalf jaren. Het lijkt mij in overeenstemming met de strekking van artikel 6 van het Europese Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden om voor administratiefrechtelijke bestraffing termijnen te hanteren die niet langer zijn dan die welke gelden voor de strafrechtelijke afdoening van delicten. Van belang is voorts dat een termijn van twaalf jaren de uiterste is die, gelet op de termijnen gedurende welke gegevens bij de belastingdienst plegen te worden bewaard, in redelijkheid nog uitvoerbaar is te achten. (...)'

-3.11. De reikwijdte van artikel 16, lid 4, van de AWR is niet beperkt tot gevallen waarin in het buitenland gehouden of opgekomen inkomens- of vermogensbestanddelen aan het zicht van de Belastingdienst zijn onttrokken. Deze bepaling is volgens haar bewoordingen ook van toepassing indien reguliere heffing, dat wil zeggen anders dan bij wege van navordering, van Nederlandse belasting over zulke buitenlandse bestanddelen achterwege is gebleven door een andere oorzaak dan dat zij verborgen zijn gehouden voor de Belastingdienst en buiten het bereik van de controlemogelijkheden van de Belastingdienst zijn gebleven. Gesteld al dat voor die gevallen tot een door artikel 16, lid 4, van de AWR veroorzaakte strijdigheid met het EG-Verdrag zou moeten worden geconcludeerd, wil dat nog niet zeggen dat het gemeenschapsrecht verlangt dat in geen (ander) geval aan die bepaling toepassing wordt gegeven. Die conclusie volgt evenmin uit het nationale recht, nu volgens dit recht wettelijke voorschriften geen toepassing vinden indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties (artikel 94 van de Grondwet). Een niet met laatstbedoelde bepalingen verenigbare toepassing tast de geldigheid van het betrokken wettelijke voorschrift als zodanig niet aan.

-3.12. In het onderhavige geval gaat het om vermogen dat, respectievelijk inkomsten die, in de jaren waarover is nagevorderd door de belastingplichtige voor de Belastingdienst verzwegen zijn en die ook niet aan de Belastingdienst zijn gemeld door de buitenlandse bank of door autoriteiten van de lidstaat van vestiging van die bank. Op dit geval van navordering op de voet van artikel 16, lid 4, van de AWR is derhalve van toepassing de redengeving die in de hiervoor in 3.10 aangehaalde wetsgeschiedenis is genoemd. Derhalve dient nader te worden onderzocht of die redengeving voldoende klemmend is om de belemmering van het vrije verkeer van diensten of kapitaal te kunnen rechtvaardigen.

-3.13. Blijkens de vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (zie onder meer HvJ EG 8 juli 1999, Baxter, C-254/97, *Jurispr.* blz. I-4809, punt 18 en de aldaar aangehaalde rechtspraak, HvJ EG 22 maart 2007, Talotta, C-383/05, *Jurispr.* blz. I-02555, punt 35, en HvJ EG 18 december 2007, C-101/05, Skatteverket tegen A, punt 55) vormt de doeltreffendheid van de fiscale controles een dwingende reden van algemeen belang, die een beperking van de door het EG-Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen.

-3.14. In de jaren waarop de onderhavige navorderingsaanslag betrekking heeft (1993 tot en met 2001), vereiste het onderbrengen en aanhouden van spaartegoeden in het buitenland, anders dan het geval was bij bankieren in Nederland, in de regel geen betrokkenheid van derden die aan het zicht van de Belastingdienst blootstaan. Daardoor, alsmede door de omstandigheid dat - onverschillig of het gaat om lidstaten die wel of die niet een zogenoemd bankgeheim kennen - voor buitenlandse banken geen renseigneringsplicht bestaat jegens de Belastingdienst, doet de mogelijkheid voor de Belastingdienst om verzwegen buitenlandse banktegoeden op het spoor te komen onmiskenbaar aanzienlijk onder voor de opsporingsmogelijkheid met betrekking tot door de spaarder voor de Belastingdienst verzwegen binnenlandse spaartegoeden, waar zo'n renseigneringsplicht wél geldt. Zoals is opgemerkt in paragraaf 5 van de considerans van de Richtlijn van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, 2003/48/EC, *PB* L 157, konden, bij gebreke van een coördinatie van de nationale belastingregelingen voor inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, in het bijzonder wat de behandeling van door niet-ingezetenen ontvangen rente betreft, de ingezetenen van de lidstaten van de EG zich tot op dat moment in de lidstaat waar zij woonachtig waren vaak onttrekken aan elke vorm van belastingheffing op rente die zij in een andere lidstaat ontvingen. Weliswaar konden in het tijdvak waarin met toepassing van de gewone navorderingstermijn van vijf jaren met betrekking tot de onderhavige spaartegoeden navorderingsaanslagen hadden kunnen worden

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

opgelegd inlichtingen worden ingewonnen op grond van de richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 19 december 1977, nr. 77/799/EEG, maar een reden om van een andere lidstaat in dit kader het verlenen van medewerking te vergen kon redelijkerwijs niet aanwezig zijn bij gebreke van een aanwijzing dat de betrokken belastingplichtige mogelijkerwijs beschikte over inkomsten of vermogen, verworven of aangehouden in die lidstaat (in casu Luxemburg). Het periodiek doen aan alle lidstaten van een verzoek om inlichtingen dat alle Nederlandse (binnenlandse) belastingplichtigen zou bestrijken, zou een onevenredig zware wissel hebben getrokken op de medewerkingsbereidheid van die lidstaten, nog daargelaten dat dit bij lidstaten die een bankgeheim kenden voorzienbaar geen resultaat zou opleveren. Evenmin lijkt ter zake te doen het argument dat Nederland met andere lidstaten bilateraal een overeenkomst had kunnen sluiten die erin zou voorzien dat beide landen over en weer gegevens zouden uitwisselen over alle tegoeden bij banken en de tot die tegoeden gerechtigden. In de onderhavige periode gold tussen Nederland en Luxemburg niet een zodanige overeenkomst. In het midden kan blijven of de administratieve uitvoerbaarheid van een dergelijk uitwisselingssysteem toen reeds had kunnen worden verzekerd. Omdat Nederland in ieder geval niet eenzijdig zulk een systeem in werking had kunnen stellen, gaat het, naar het voorkomt, niet aan om het in gevallen als het onderhavige ontbreken van controlemogelijkheden ten aanzien van buitenlandse banktegoeden aan te merken als een omstandigheid die voor rekening van Nederland komt en mitsdien niet kan bijdragen aan de rechtvaardiging van een navorderingstermijn die langer is dan de termijn die geldt voor navordering in zuiver binnenlandse situaties.

-3.15. Ten aanzien van een navorderingstermijn van twaalf jaren geldt ook de eis dat deze maatregel geschikt en proportioneel dient te zijn in verhouding tot de rechtvaardigingsgrond. Waar de kans dat de verzwijging van inkomsten of vermogen alsnog aan het licht komt, toeneemt door tijdsverloop - zoals het onderhavige geval illustreert -, kan van de controlemogelijkheden met betrekking tot in het buitenland ondergebrachte of aangehouden spaartegoeden niet worden gezegd dat zij met het verstrijken van de tijd navenant toenemen. In zoverre zou een limitering van de navorderingstermijn met betrekking tot zulke tegoeden niet voor de hand hebben gelegen. De reden waarom niettemin door de wetgever is gekozen voor het beperken van de navorderingstermijn tot twaalf jaren, is blijkens de wetsgeschiedenis hierin gelegen dat de wetgever een in de tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheid hoe dan ook niet vond stroken met het belang van de rechtszekerheid. Dit levert echter, naar het voorkomt, geen argument op om de in geding zijnde navorderingsbevoegdheid disproportioneel te achten voor de periode van twaalf jaren waartoe zij is beperkt.

-3.16. Ingevolge artikel 67e van de AWR kan de Belastingdienst, als er over een jaar door opzet of grove schuld van de belastingplichtige te weinig belasting is geheven, bij de navordering van die te weinig geheven belasting ook een boete opleggen van ten hoogste 100 percent van de te weinig geheven en nagevorderde belasting. Die regeling brengt mee dat het verschil in de lengte van de navorderingstermijn tussen (kort gezegd) binnenlandse en buitenlandse situaties van respectievelijk vijf jaren en twaalf jaren doorwerkt ten aanzien van de boete die bij navordering kan worden opgelegd. Ook ten aanzien van dit verschil in de mogelijke beboeting rijst, gelet op de arresten van het HvJ EG 25 februari 1988, Drexl, zaak 299/86, *Jurispr.* 1988, blz. 1213 en HvJ EG 2 augustus 1993, Commissie v. Frankrijk, C-276/91, *Jurispr.* 1993, blz. I- 4413, de vraag naar verenigbaarheid van de regeling met het EG-recht. In dit verband moet worden opgemerkt dat de Nederlandse regeling, anders dan het geval was met de Italiaanse en Franse wetsbepalingen die in die arresten aan de orde waren, geen verschil maakt in de zwaarte van de op de overtredingen gestelde sanctie. Die sanctie bedraagt immers ingevolge het zojuist genoemde artikel 67e van de AWR zowel in binnenlandse als in buitenlandse situaties ten hoogste 100 percent van de in enig jaar ontdoken belasting. Het is alleen het totaal van die jaarlijkse boeten dat - door het verschil in termijn waarover de ontdoken belasting kan worden nagevorderd - in beide situaties uiteen kan lopen. Indien dat verschil is gerechtvaardigd, lijkt het daarmee corresponderende verschil dat optreedt voor de boete in die rechtvaardiging te kunnen delen.

-3.17. Hoewel er derhalve goede argumenten lijken te zijn om de toepassing van artikel 16, lid 4, van de AWR in gevallen als het onderhavige verenigbaar te achten met het gemeenschapsrecht, is niet boven redelijke twijfel verheven dat zich hier geen strijd met het gemeenschapsrecht voordoet. De Hoge Raad zal daarom op de voet van artikel 234 EG het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen verzoeken om een prejudiciële beslissing inzake de hierna onder 4 te vermelden vragen.'

-2.3. Uw verwijzingsarrest HR *BNB* 2008/160 (Passenheim) bevat identieke overwegingen, zij het dat de

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

boven geciteerde r.o. 3.16 ontbreekt omdat in die zaak geen boete was opgelegd.

-2.4. Uw prejudiciële vragen aan het HvJ EG luidden (zaak X, HR *BNB* 2008/159):

'1. Moeten de artikelen 49 en 56 EG aldus worden uitgelegd dat deze artikelen niet eraan in de weg staan dat een lidstaat, voor gevallen waarin (inkomsten uit) buitenlandse spaartegoeden voor de belastingdienst van die lidstaat zijn verzwegen, een wettelijke regeling toepast die ter compensatie van een gebrek aan effectieve controlemogelijkheden ten aanzien van buitenlandse tegoeden, voorziet in een navorderingstermijn van twaalf jaren, terwijl voor (inkomsten uit) spaartegoeden die in het binnenland worden aangehouden, waar die effectieve controlemogelijkheden wél voorhanden zijn, een navorderingstermijn geldt van vijf jaren?

2. Maakt het voor de beantwoording van vraag 1 verschil of de tegoeden worden aangehouden in een lidstaat die een bankgeheim kent?

3. Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord, verzetten dan de artikelen 49 en 56 EG zich evenmin ertegen dat een boete ter zake van de verzwijging van het inkomen of vermogen waarover belasting is nagevorderd, wordt bepaald naar evenredigheid van het over die langere periode nagevorderde bedrag?'

In HR *BNB* 2008/160 (Passenheim) stelde u alleen de eerste vraag omdat in die zaak geen boete was opgelegd en de banktegoeden werden aangehouden in een land zonder fiscaal bankgeheim (Duitsland).

-2.5. De geciteerde overwegingen en de ontkennende formulering in uw vraagstelling ('niet eraan in de weg'; 'verzetten zich evenmin ertegen') laten weinig twijfel bestaan over het volgens u juiste antwoord op uw vragen en de daarvoor geldende argumenten. U vroeg het HvJ EG in wezen hetgeen *Meij* genoemd heeft 'groen licht' voor het door u gewenste antwoord. [11]

3. Het prejudiciële antwoord van het HvJ EG-3.1. Het HvJ EG heeft de twee zaken gevoegd [12] (rolnummers C-155/08 (X.) respectievelijk C-157/08 (Passenheim-van Schoot)) en voor een belangrijk deel geantwoord overeenkomstig het door u voorgestane antwoord. Het HvJ EG maakt echter ook een door u (en door de wetgever) niet gemaakt onderscheid tussen twee soorten gevallen voor wat betreft de (on)toelaatbaarheid van de langere navorderingstermijn met concomitante boeteverhoging.

-3.2. Over het bestaan van een beperking van de vrijheid van het kapitaalverkeer zijn het HvJ EG en u het eens (zie r.o. 3.9.-3.9.2 van uw verwijzingsbeschikking HR *BNB* 2008/159). Het HvJ EG overweegt ter zake:

'Bestaan van een beperking van de vrijheden van verkeer

(...)

32. In dit verband zij eraan herinnerd dat artikel 49 EG zich verzet tegen toepassing van elke nationale regeling die ertoe leidt dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten binnen één enkele lidstaat (...).

33. Bovendien vormen met name maatregelen van een lidstaat beperkingen van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 56, lid 1, EG wanneer zij de ingezetenen van deze staat ervan weerhouden, in andere lidstaten leningen te sluiten of investeringen te verrichten (zie met name arrest van 26 september 2000, Commissie/België, C-478/98, *Jurispr.* blz. I-7587, punt 18).

34. In casu blijkt uit artikel 16, leden 3 en 4, AWR dat wanneer een aanslag achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, de Nederlandse belastingautoriteiten de belasting kunnen navorderen binnen een termijn van vijf jaar voor tegoeden en inkomsten uit Nederland en binnen een termijn van twaalf jaar voor buitenlandse tegoeden of inkomsten.

35. Zo de Nederlandse wetgever, door aan het heffingsrecht van de belastingautoriteiten een maximumnavorderingstermijn te stellen, belastingplichtigen met woonplaats in Nederland op deze wijze rechtszekerheid heeft willen bieden wat hun fiscale verplichtingen betreft, is deze voor tegoeden en inkomsten uit een andere lidstaat dus pas na twaalf jaar verkregen in plaats van na vijf jaar.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

36. Dit verschil in behandeling naargelang van de plaats waar de spaartegoeden zijn ondergebracht, verdwijnt niet doordat de belastingplichtige altijd in staat is, zoals de Nederlandse en de Belgische regering hebben benadrukt, zijn in het buitenland aangehouden tegoeden en de inkomsten daaruit aan de fiscus aan te geven.

37. Het volstaat immers op te merken dat, voor binnenlandse tegoeden of inkomsten, de navorderingstermijn - zoals de Nederlandse regering ter terechtzitting heeft erkend - niet wordt verlengd in geval van verzwijging voor de fiscus. Dit is het geval wanneer binnenlandse tegoeden of inkomsten die niet op een bankrekening worden aangehouden of niet van een dergelijke rekening afkomstig zijn en dus niet onder de aangifteplicht [13] vallen, niet aan de fiscus worden aangegeven. Wanneer een belastingplichtige nalaat dergelijke binnenlandse tegoeden of inkomsten aan de fiscus aan te geven, verkrijgt hij bijgevolg reeds na vijf jaar de zekerheid dat deze niet meer zullen worden belast, terwijl in geval van niet-aangifte van tegoeden of inkomsten uit een andere lidstaat, deze zekerheid pas na twaalf jaar wordt verkregen.

38. Wanneer samen met de navordering van belasting een geldboete wordt opgelegd, wordt deze boete bovendien berekend op basis van het nagevorderde bedrag en dus op basis van de periode waarop de navordering betrekking heeft, hetgeen betekent dat de belastingplichtige in geval van toepassing van de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR het risico loopt een geldboete te krijgen die is berekend op basis van een langere navorderingsperiode dan de periode die in aanmerking kan komen wanneer de belastbare bestanddelen waarover belasting wordt nagevorderd, in Nederland zijn aangehouden of opgekomen.

39. Daarom kan toepassing van een verlengde navorderingstermijn op belastingplichtigen met woonplaats in Nederland voor buiten deze lidstaat aangehouden tegoeden en inkomsten daaruit, het voor deze belastingplichtigen minder aantrekkelijk maken om tegoeden naar een andere lidstaat over te brengen teneinde de aldaar aangeboden diensten af te nemen dan om in Nederland deze tegoeden aan te houden en financiële diensten af te nemen.

40. Bijgevolg vormt een regeling als die welke in de hoofdgedingen aan de orde is, een bij de artikelen 49 EG respectievelijk 56 EG in beginsel verboden beperking van zowel het vrij verrichten van diensten als het vrije verkeer van kapitaal.'

-3.3. De 'noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen' en 'de bestrijding van belastingfraude' kunnen deze beperking echter rechtvaardigen (r.o. 45-46), mits (r.o. 47) de langere navorderingstermijn (i) geschikt is om die gerechtvaardigde beleidsdoelen te verwezenlijken, en (ii) niet verder gaan dan daartoe noodzakelijk is. Het HvJ EG acht de Nederlandse maatregel geschikt:

'49. (...) dat de verlenging van een navorderingstermijn, hoewel zij als zodanig de onderzoeksbevoegdheden van de belastingautoriteiten van een lidstaat niet doet toenemen, deze autoriteiten toch de mogelijkheid biedt bij ontdekking van in een andere lidstaat aangehouden belastbare bestanddelen waarvan zij niet op de hoogte waren, een onderzoek in te stellen en een navorderingsaanslag op te leggen wanneer blijkt dat deze bestanddelen niet of voor een te klein bedrag in de belastingheffing waren betrokken.

50. Zoals is aangetoond door de feiten in het hoofdgeding in zaak C-155/08, geldt dit ook wanneer de belastingautoriteiten van een lidstaat kennis krijgen van het bestaan van belastbare bestanddelen die worden aangehouden in een andere lidstaat die het bankgeheim kent.

51. Bovendien kan toepassing door een lidstaat van een verlengde navorderingstermijn voor belastbare bestanddelen die in een andere lidstaat zijn aangehouden of opgekomen, belastingplichtigen met dergelijke tegoeden ervan weerhouden, deze tegoeden of de inkomsten daaruit voor de fiscus te verzwijgen, teneinde te vermijden dat hun naderhand een navorderingsaanslag alsmede, in voorkomend geval, een geldboete worden opgelegd, die allebei worden bepaald op basis van een periode die tot twaalf jaar kan belopen.

52. Er dient dus te worden aangenomen dat een regeling als die van artikel 16, lid 4, AWR ertoe bijdraagt, de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen en belastingfraude te bestrijden.'

-3.4. Het HvJ EG acht ongedifferentieerde toepassing van een zeven jaar langere navorderingstermijn en

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

navenant hogere beboeting echter niet evenredig. Om niet onevenredig te zijn, moet de verlenging voor buitenlandgevallen overeenkomen met de extra tijdsspanne die na vijf jaar na verkrijging van aanwijzingen nog nodig is om in het desbetreffende buitenland het noodzakelijke onderzoek naar de gegrondheid van aanwijzingen te kunnen (doen) uitvoeren:

'53. Niettemin dient nog te worden onderzocht of, zoals verzoekers in de hoofdgedingen in de tweede plaats aanvoeren, een dergelijke regeling verder gaat dan noodzakelijk is om deze doelstellingen te bereiken.

54. Volgens verzoekers in de hoofdgedingen wordt in artikel 16, lid 4, AWR immers geen rekening gehouden met de mogelijkheid waarover de lidstaten krachtens de artikelen 1 tot en met 3 van richtlijn 77/799 beschikken om van een andere lidstaat alle inlichtingen te verkrijgen die hun van nut zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld. Zij benadrukken dat dit artikel 3 voorziet in de mogelijkheid van automatische uitwisseling van inlichtingen. Dat een lidstaat deze mogelijkheid van informatie-uitwisseling onbenut laat, is een zaak van deze lidstaat en kan niet aan de belastingplichtige worden tegengeworpen.

55. Bovendien is de nationale bepaling welke in de hoofdgedingen aan de orde is, onevenredig doordat daarin geen onderscheid wordt gemaakt naargelang het Koninkrijk der Nederlanden met de staat waaruit de belastbare bestanddelen afkomstig zijn, een overeenkomst tot inlichtingenuitwisseling heeft gesloten, of naargelang deze andere lidstaat het bankgeheim kent, en evenmin naargelang het gaat om een andere lidstaat dan wel een derde staat. Verzoekers in de hoofdgedingen preciseren dat de praktische uitvoering van een overeenkomst tot inlichtingenuitwisseling normaliter niet noopt tot een bijkomende termijn van zeven jaar zoals voorzien in artikel 16, lid 4, AWR. Deze termijn werd redelijk willekeurig gekozen en gekoppeld aan de termijn voor het instellen van een strafvervolging voor het misdrijf van belastingfraude, ook al is deze strafvervolgingstermijn naar Nederlands strafrecht dezelfde in binnenlandse en grensoverschrijdende situaties.

(...)

58. Dienaangaande zij opgemerkt dat overeenkomstig artikel 16, lid 4, AWR de navorderingstermijn van vijf tot twaalf jaar wordt verlengd ongeacht of het Koninkrijk der Nederlanden in een concreet toepassingsgeval over middelen beschikt om de noodzakelijke inlichtingen te verkrijgen van de lidstaat waarin de belastbare bestanddelen zijn aangehouden, hetzij door gebruikmaking van de in richtlijn 77/799 vervatte regeling van wederzijdse bijstand hetzij door uitwisseling van inlichtingen krachtens een met laatstgenoemde lidstaat gesloten bilaterale overeenkomst. Bovendien geldt de verlengde navorderingstermijn eveneens wanneer wegens het bankgeheim dat deze andere lidstaat kent, een verzoek tot uitwisseling van bankgegevens tot niets leidt.

59. In het kader van een regeling als die welke in de hoofdgedingen aan de orde is, stemt de bijkomende termijn waarover de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaat beschikken om een navorderingsaanslag vast te stellen voor belastbare bestanddelen die in een andere lidstaat zijn aangehouden of opgekomen, bijgevolg niet noodzakelijk overeen met de termijn die deze autoriteiten nodig hebben om bepaalde informatie bij deze andere lidstaat te verifiëren door gebruik te maken van de in richtlijn 77/799 vervatte regeling inzake wederzijdse bijstand of via de in een bilaterale overeenkomst neergelegde regeling voor uitwisseling van inlichtingen.

60. Dit brengt evenwel nog niet met zich mee dat de verlenging van de termijn waarbinnen deze autoriteiten een navorderingsaanslag kunnen vaststellen voor tegoeden of inkomsten uit een andere lidstaat, op algemene wijze onevenredig is met de doelstelling om de naleving van de nationale belastingbepalingen te verzekeren.

61. Onverminderd de eventueel toepasselijke communautaire harmonisatievoorschriften kan een lidstaat niet worden verplicht, zijn regeling inzake fiscale controles af te stemmen op de specifieke toestand die in elke andere lidstaat of derde staat heerst.'

Vervolgens maakt het HvJ EG een onderscheid tussen twee gevallen: (i) de fiscus heeft aanwijzingen op basis waarvan hij een 'nuttig' inlichtingenverzoek aan de andere EG-lidstaat kan doen, of (ii) hij heeft geen dergelijke aanwijzingen. Het Hof houdt er aldus rekening mee dat de internationale en EG-rechtelijke instrumenten tot wederzijdse bijstand bij de heffing veelal slechts bijstand voorzien in geïndividualiseerde gevallen, zodat

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

grensoverschrijdende fishing expeditions (serievragen) niet mogelijk zijn, anders dan in het binnenland, en dat automatische uitwisseling, eveneens anders dan in het binnenland, afhankelijk is van onderhandelingen met en medewerking van de bronstaat. De fiscus moet een verzwijger eerst individueel in de peiling hebben voordat hij 'nuttig' gebruik kan maken van de EG-heffingsbijstandsrichtlijn, van de inlichtingenbepaling in een bilateraal belastingverdrag of van het WABB-Verdrag [14], en daartoe behoeft hij eerst 'aanwijzingen.' Het HvJ EG acht daarom een ongedifferentieerd zeven jaar langere termijn niet onevenredig zolang de fiscus dergelijke aanwijzingen niet heeft (en effectief dus geen bijstand aan andere lidstaten kan vragen):

'63. Het eerste geval betreft de situatie waarin bestanddelen die in een lidstaat belastbaar zijn en in een andere lidstaat zijn ondergebracht, voor de belastingautoriteiten van eerstgenoemde lidstaat zijn verzwegen en deze autoriteiten geen aanwijzing over het bestaan van deze bestanddelen hebben op basis waarvan zij een onderzoek kunnen instellen. In dit geval is het voor eerstgenoemde lidstaat niet mogelijk zich tot de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaat te wenden met het verzoek hem de inlichtingen te verstrekken die nodig zijn voor de juiste vaststelling van de belastingschuld.

64. Aangezien artikel 2 van richtlijn 77/799 de autoriteiten van een lidstaat slechts voor een bepaald geval toestaat contact op te nemen met de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat, zijn de belastingautoriteiten van eerstgenoemde lidstaat, wanneer zij geen aanwijzing over het bestaan van in deze andere lidstaat aangehouden belastbare bestanddelen hebben, slechts in staat een onderzoek in te stellen wanneer zij vooraf informatie over het bestaan van deze bestanddelen verkrijgen hetzij van de andere lidstaat, met name via een regeling voor automatische uitwisseling van inlichtingen zoals bedoeld in artikel 9 van richtlijn 2003/48, hetzij van de belastingplichtige zelf of van derden.

65. Anders dan Passenheim-van Schoot stelt, is het feit dat een lidstaat de in artikel 3 van richtlijn 77/799 voorziene mogelijkheid van automatische uitwisseling van inlichtingen onbenut laat teneinde de bankgegevens van zijn belastingplichtigen te vergaren, op zich niet voldoende opdat deze lidstaat het recht wordt ontnomen om ten aanzien van deze belastingplichtigen een andere navorderingstermijn toe te passen naargelang zij hun spaartegoeden in diezelfde lidstaat dan wel in een andere lidstaat aanhouden. Door het aan de lidstaten over te laten of zij een regeling voor regelmatige en automatische uitwisseling van inlichtingen invoeren voor die groepen van gevallen die zij in het kader van de overlegprocedure van artikel 9 van deze richtlijn vaststellen, voorziet dit artikel 3 alleen in de mogelijkheid voor een lidstaat om met andere lidstaten contact op te nemen met het oog op de invoering van een dergelijke regeling, waarvan de uitvoering alsdan afhangt van de beslissing van deze andere lidstaten.

66. Wanneer in een lidstaat ondergebrachte belastbare bestanddelen voor de belastingautoriteiten van een andere lidstaat zijn verzwegen en deze autoriteiten geen aanwijzing over het bestaan ervan hadden op basis waarvan zij een onderzoek konden instellen, hangt het antwoord op de vraag of toepassing door laatstgenoemde lidstaat van een verlengde navorderingstermijn een middel is dat evenredig is met de doelstelling om de naleving van de belastingvoorschriften te waarborgen, dus niet af van het antwoord op de vraag of deze termijn overeenkomt met de tijd die noodzakelijkerwijs moet verlopen om inlichtingen te verkrijgen van de lidstaat waar deze belastbare bestanddelen zijn aangehouden.

67. Aangezien in een dergelijk geval, waarin geen aanknopingspunten voor het instellen van een onderzoek voorhanden zijn, geen gebruik kan worden gemaakt van een regeling voor uitwisseling van inlichtingen, moet de toekenning aan de belastingautoriteiten van een lidstaat van een langere termijn voor de vaststelling van de belasting wanneer belastbare bestanddelen in een andere lidstaat zijn ondergebracht, worden beschouwd als een middel dat niet ertoe strekt deze autoriteiten de noodzakelijke tijd te gunnen om van deze andere lidstaat inlichtingen over de aldaar ondergebrachte belastbare bestanddelen te verkrijgen, doch dat enkel voorziet in een langere termijn waarbinnen bij een eventuele ontdekking van deze belastbare bestanddelen nog een navorderingsaanslag kan worden opgelegd voor zover het onderzoek dat na deze ontdekking is ingesteld, tot deze navorderingsaanslag kan leiden vóór het verstrijken van deze termijn.

68. Aangezien toepassing door een lidstaat van een verlengde navorderingstermijn voor in een andere lidstaat ondergebrachte belastbare bestanddelen waarover de belastingautoriteiten van eerstgenoemde lidstaat geen aanwijzingen hebben, niet afhangt van de mogelijkheid voor deze autoriteiten om inlichtingen te krijgen van deze andere lidstaat, is de vraag of laatstgenoemde lidstaat het bankgeheim kent, bovendien evenmin

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

relevant.

69. Aangaande het argument dat de navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR willekeurig zou zijn vastgesteld op twaalf jaar, dient te worden vastgesteld dat, voor zover deze termijn wordt verlengd bij verzwijging van belastbare bestanddelen voor de fiscus, de keuze van een lidstaat om deze termijn in de tijd te beperken en deze beperking te koppelen aan de termijn voor het instellen van een strafvervolging voor het misdrijf van belastingfraude niet onevenredig lijkt.

70. In deze omstandigheden reikt toepassing van een verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar op voor de fiscus verzwegen belastbare bestanddelen niet verder dan noodzakelijk is om de doeltreffendheid van fiscale controles te waarborgen en om belastingfraude te bestrijden.

71. Aan een lidstaat die een verlengde navorderingstermijn toepast in geval van in een andere lidstaat aangehouden belastbare bestanddelen waarvan de belastingautoriteiten van eerstgenoemde lidstaat geen kennis hadden, kan niet worden tegengeworpen dat bij ontdekking van belastbare bestanddelen die eveneens voor de fiscus zijn verzwegen, doch in diezelfde lidstaat zijn aangehouden, de termijn van vijf jaar waarbinnen deze autoriteiten een navorderingsaanslag kunnen vaststellen, niet kan worden verlengd.

72. Ook al is een belastingplichtige voor zowel zijn binnenlandse als zijn buitenlandse tegoeden en inkomsten jegens de belastingautoriteiten tot dezelfde aangifteplicht gehouden, het risico dat voor de belastingautoriteiten van zijn woonstaat verzwegen tegoeden en inkomsten aan het licht komen, is bij tegoeden en inkomsten waarvoor geen regeling voor automatische uitwisseling van gegevens geldt, immers kleiner voor tegoeden en inkomsten uit een andere lidstaat dan voor binnenlandse tegoeden en inkomsten.

73. Voor zover een lidstaat voor belastbare bestanddelen waarvan de belastingautoriteiten geen kennis hebben, voorziet in een langere navorderingstermijn, kan hem bijgevolg niet worden verweten dat hij de werkingssfeer van deze termijn beperkt tot belastbare bestanddelen die niet op zijn grondgebied zijn ondergebracht.'

-3.5. Heeft de fiscus echter wél aanwijzingen dat een belastingplichtige onderdelen van zijn belastinggrondslag verstopt heeft in een andere lidstaat die de fiscus in staat stellen om 'nuttige' inlichtingen te vragen in die andere lidstaat, dan is een ongedifferentieerde verlenging met zeven jaren van de navorderingstermijn niet proportioneel. De verlenging van de termijn moet in dat geval 'specifiek ertoe strek(ken) de belastingautoriteiten van (Nederland) in staat te stellen op nuttige wijze gebruik te maken van regelingen voor wederzijdse bijstand tussen lidstaten' en moet daarom 'afhankelijk (zijn) van de tijd die noodzakelijkerwijs moet verlopen om op nuttige wijze gebruik te maken van deze regelingen voor wederzijdse bijstand:'

'74. Het tweede geval betreft de situatie waarin de belastingautoriteiten van een lidstaat wel beschikken over aanwijzingen over in een andere lidstaat ondergebrachte belastbare bestanddelen op basis waarvan zij een onderzoek kunnen instellen. In dit geval kan geen rechtvaardiging worden gevonden voor de toepassing door eerstgenoemde lidstaat van een verlengde navorderingstermijn die niet specifiek ertoe strekt, de belastingautoriteiten van deze lidstaat in staat te stellen op nuttige wijze gebruik te maken van regelingen voor wederzijdse bijstand tussen lidstaten, en die in werking treedt zodra de betrokken belastbare bestanddelen in een andere lidstaat zijn ondergebracht.

75. Wanneer de belastingautoriteiten van een lidstaat over aanwijzingen beschikken op basis waarvan zij zich tot de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten hadden kunnen wenden, hetzij via de in richtlijn 77/799 neergelegde regeling voor wederzijdse bijstand hetzij via de regeling van bilaterale overeenkomsten, met het verzoek om mededeling van de inlichtingen die hun van nut zijn voor de juiste vaststelling van de belastingschuld, is - zoals verzoekers in de hoofdgedingen stellen - het loutere feit dat de betrokken belastbare bestanddelen in een andere lidstaten [sic; PJW] zijn ondergebracht, immers geen rechtvaardiging voor de algemene toepassing van een bijkomende navorderingstermijn die niet afhankelijk is van de tijd die noodzakelijkerwijs moet verlopen om op nuttige wijze gebruik te maken van deze regelingen voor wederzijdse bijstand.'

-3.6. 's Hofs antwoord op de eerste en tweede prejudiciële vraag in de zaak C-155/08, X., en op de enige

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

vraag in de zaak C-157/08, Passenheim, luidt:

'1) De artikelen 49 EG en 56 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat, wanneer voor de belastingautoriteiten van een lidstaat spaartegoeden en inkomsten uit deze tegoeden zijn verzwegen en deze autoriteiten geen aanwijzingen over het bestaan ervan hebben op basis waarvan zij een onderzoek kunnen instellen, deze lidstaat een langere navorderingstermijn toepast wanneer deze tegoeden in een andere lidstaat zijn aangehouden dan wanneer zij in eerstgenoemde lidstaat zijn aangehouden. De omstandigheid dat deze andere lidstaat het bankgeheim kent, is in dit opzicht van geen belang.'

-3.7. In het antwoord op de derde prejudiciële vraag in zaak C-155/08, Passenheim, over de (on)aanvaardbaarheid van procentuele beboeting die bij een langere navorderingstermijn tot absoluut hogere boeten leidt in buitenlandsituaties, sluit het HvJ EG overeenkomstig uw wens aan bij zijn oordeel over de (on)aanvaardbaarheid van de langere navorderingstermijn zelf:

'2) De artikelen 49 EG en 56 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat, wanneer een lidstaat voor in een andere lidstaat aangehouden tegoeden een langere navorderingstermijn toepast dan voor in eerstgenoemde lidstaat aangehouden tegoeden en deze buitenlandse tegoeden alsmede de inkomsten daaruit zijn verzwegen voor de belastingautoriteiten van eerstgenoemde lidstaat die niet over aanwijzingen beschikten op basis waarvan zij een onderzoek hadden kunnen instellen, de geldboete ter zake van verzwijging van deze buitenlandse tegoeden en inkomsten wordt berekend naar evenredigheid van het bedrag van de navorderingsaanslag en over deze langere periode.'

4. Analyse en toepassing van 's Hofs antwoordenA. Ook fraudeurs hebben toegang tot de EG-Verdragsvrijheden

-4.1. Uit de schriftelijke opmerkingen van de Nederlandse regering voor het HvJ EG (punten 42 en 46-51) en uit het rapport ter terechtzitting voor het HvJ EG (punt 29) blijkt dat de Nederlandse regering voor het HvJ EG (opnieuw) stelde dat de belanghebbenden, die haars inziens het EG-recht misbruiken om vruchten van fiscale fraude te plukken, om die reden geen toegang tot dat EG-recht hebben. Het HvJ EG gaat niet op dat betoog is. U had die vraag ook niet gesteld omdat u er van uitging dat de belanghebbenden toegang tot de EG-verdragsvrijheden hadden (zie zaak X., HR *BNB* 2008/159, r.o. 3.9.1); in de zaak Passenheim, HR *BNB* 2008/160, verwierp u expliciet (zie r.o. 3.5.1) de andersluidende opvatting van de Staatssecretaris; terecht, gezien de arresten van het HvJ EG in de zaken Drexl [15] en Commissie v. Frankrijk [16]. Het gaat immers om de vergelijking met de binnenlandsituatie: voor elke ongunstige afwijking in navorderings- en beboetingsmodaliteiten in de buitenlandsituatie ten opzichte van de binnenlandsituatie moet een voldoende verklaring c.q. rechtvaardiging bestaan. De belanghebbenden beroepen zich niet op het EG-recht om straffeloos te kunnen frauderen, maar slechts om niet zwaarder belast c.q. bestraft te worden dan hun binnenlandse fraude-maatman. De legaliteit of illegaliteit van het gedrag van de belastingplichtigen doet overigens ook niet ter zake voor de vraag of een nationale regeling op discriminatoire wijze bevordert dat (zwart) geld voor de binnenlandse markt behouden blijft. Nu het HvJ EG niet op de kwestie ingaat en art. 56 EG-Verdrag normaal toepast, verwerpt zijn arrest de opvatting van de Nederlandse regering en bevestigt het in dat opzicht de arresten Drexl en Commissie v. Frankrijk.

B. De noodzaak van fiscale controle en fraudebestrijding rechtvaardigt een langere termijn in buitenlandgevallen (i) zolang er geen 'aanwijzingen' zijn en (ii) zodra die er wél zijn: voor zover de woonstaat afhankelijk is van bijstand door de bronstaat; de implicaties van 's Hofs proportionaliteitstoets-4.2. Het HvJ EG ziet een in beginsel ongeoorloofde kapitaalverkeersbelemmering omdat verzwijgers van binnenlandse tegoeden (niet aangehouden bij banken; zie r.o. 37; het Hof vergelijkt dus niet met binnenlandse bankrekeningen, maar met binnenlandse beleggingen die niet onder de renseigneringsplicht [17] vallen (zie ook r.o. 72)) zeven jaar eerder rechtszekerheid verkrijgen dan verzwijgers van buitenlandse tegoeden (r.o. 37) en omdat buitenlandgevallen bij betrapping een in absolute zin hogere boete riskeren (r.o. 38). Hij acht die verschillen echter gerechtvaardigd op grond van de noodzaak van fiscale controle en fraudebestrijding, mits de termijnverlenging niet verder gaat dan nodig voor verwezenlijking van die doelen.

-4.3. Bij zijn proportionaliteitstoets (vanaf r.o. 62) maakt het HvJ EG onderscheid tussen twee groepen gevallen; een onderscheid dat de Nederlandse wetgever niet heeft gemaakt. Het Hof geeft aan de langere

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

termijn van art. 16(4) AWR in het ene geval een andere strekking dan in het andere geval (zie met name r.o. 67):

- in gevallen waarin de fiscus geen aanwijzingen heeft die hem in staat stellen om een 'nuttig' bijstandsverzoek te doen (of om meteen na te vorderen; zie hieronder onderdeel C), moet de verlenging van de navorderingstermijn volgens het Hof worden gezien als een middel dat ertoe strekt om bij eventuele ontdekking van verzwegen belastbare bestanddelen alsnog een navorderingsaanslag te kunnen opleggen 'voor zover het onderzoek dat na deze ontdekking is ingesteld, tot deze navorderingsaanslag kan leiden vóór het verstrijken van (de verlengde) termijn.' Zolang de fiscus geen dergelijke aanwijzingen heeft, mag de navorderingstermijn voor buitenlandgevallen dus in beginsel onbeperkt (dat wil zeggen: tot aan het wettelijke maximum van twaalf jaar) 'vollopen.' In dit eerste geval is termijnverlenging tot 12 jaar gerechtvaardigd en proportioneel omdat de buitenlandsituatie significant verschilt van de binnenlandsituatie, waarin (wél) automatische rente- en dividendrenseignering vigeert, althans meer kans op betrapping bestaat (r.o. 72);

- Heeft de fiscus daarentegen wél aanwijzingen die hem in staat stellen om een 'nuttig' bijstandsverzoek te doen, dan moet de termijnverlenging worden beschouwd als een middel dat ertoe strekt de fiscus 'de noodzakelijke tijd te gunnen om van de (...) andere lidstaat inlichtingen over de aldaar ondergebrachte belastbare bestanddelen te verkrijgen.' Zodra er wél voldoende aanwijzingen zijn, mag de resterende wettelijke termijn dus niet verder 'vollopen' dan nodig voor (de verwerking van de resultaten van) een 'nuttig' internationaal bijstandverzoek. In dit tweede geval is een langere termijn dan in het vergelijkbare binnenlandgeval slechts aanvaardbaar voor zover nodig voor het verkrijgen van inlichtingen uit de bronstaat, omdat na die inlichtingenverkrijging het buitenlandgeval niet meer voldoende verschilt van een binnenlandgeval om een ongunstiger termijn voor verkrijging van rechtszekerheid te rechtvaardigen.

-4.4. Dat de langere navorderingstermijn voor buitenlandgevallen naar intern recht een ruimere strekking heeft dan die welke het HvJ EG in r.o. 67 voor zijn 'tweede geval' toestaat, blijkt uit uw arrest HR *FED* 2009/28: [18]

'4.2. (...) Artikel 16, lid 4, van de AWR bepaalt dat indien te weinig belasting is geheven over een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen, in afwijking van het derde lid, eerste volzin, van dat artikel de bevoegdheid tot navorderen vervalt door verloop van twaalf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. De bewoordingen van deze bepaling laten geen ruimte voor een uitleg die inhoudt dat de bevoegdheid van de inspecteur om in gevallen als in die bepaling bedoeld na te vorderen, vervalt indien hij binnen vijf jaar na de aanvang van de termijn van twaalf jaren in staat was het desbetreffende bestanddeel in de heffing te betrekken, doch hij zulks niet heeft gedaan. Uit de geschiedenis van de totstandkoming van artikel 16, lid 4, van de AWR is overigens ook niet af te leiden dat de wetgever heeft beoogd dat indien de inspecteur niet zo spoedig als mogelijk is de navorderingsaanslag oplegt, zulks een verval van de bevoegdheid tot navorderen tot gevolg zou hebben. In gevallen waarin artikel 16, lid 4, van de AWR van toepassing is, is het dan ook niet van belang of en zo ja in hoeverre de inspecteur voor het opleggen van de navorderingsaanslag meer tijd nodig heeft dan de in andere gevallen geldende termijn van vijf jaar.

4.3. (...). Indien de inspecteur in een geval waarin met betrekking tot een inkomens- of winstbestanddeel artikel 16, lid 4, van de AWR van toepassing is, een navorderingsaanslag oplegt vóór de afloop van de in die bepaling bedoelde termijn, handelt hij met gebruikmaking van de bevoegdheid die hem daartoe door de wet is gegeven. Omdat de leden 3 en 4 van artikel 16 van de AWR niet gelijktijdig van toepassing kunnen zijn met betrekking tot het desbetreffende inkomens- of winstbestanddeel, kunnen de door het Hof genoemde beginselen van behoorlijk bestuur niet meebrengen dat de inspecteur in een geval dat onder het bereik van artikel 16, lid 4, valt, ervoor zou kunnen en moeten kiezen een navorderingsaanslag op te leggen die wordt geregeerd door artikel 16, lid 3, van de AWR.'

-4.5. Het arrest van het HvJ EG, met name r.o. 67, lijkt in te houden dat het HvJ EG het Nederlandse recht interpreteert (het lijkt immers de strekking van art. 16(4) AWR te willen bepalen), maar aangezien dat Hof daartoe niet bevoegd is en zijn eventuele interpretatie bovendien, zoals uit uw arrest blijkt, onjuist zou zijn, moet zijn arrest verzoenend maar aldus gelezen worden dat het inhoudt dat art. 56 EG-Verdrag in de weg staat aan een ruimere strekking van art. 16(4) AWR (in gevallen-mét-aanwijzingen) dan verlenging voor zover nodig om de noodzakelijke inlichtingen uit het buitenland te verkrijgen. Dat betekent dat uw in 4.4 geciteerde arrest (betreffende Polen als bronstaat toen die Staat nog geen lidstaat was, terwijl bovendien het belastingjaar

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

(1992) vóór de liberalisering van het kapitaalverkeer lag), niet toegepast kan worden in intra-EG-gevallen: verwerft de fiscus binnen de algemene vijfjaarstermijn voldoende aanwijzingen voor gericht onderzoek ter zake van vermoede EG-tegoeden, dan wordt de navorderingstermijn niet verder buiten die vijfjaarstermijn verlengd dan nodig om 'op nuttige wijze gebruik te maken van regelingen voor wederzijdse bijstand tussen lidstaten' (c.q. niet verder dan nodig is om meteen aan te slaan als internationale bijstand niet nodig is; zie hieronder, onderdeel C).

-4.6. Het tweede door het HvJ EG onderscheiden geval (voldoende aanwijzingen voorhanden) sluit mijns inziens temporeel aan op het eerste geval (onvoldoende aanwijzingen voorhanden) en sluit dat eerste geval vervolgens uit: een buitenlandgeval verandert logischerwijze van een zonder-voldoende-aanwijzing-geval in een mét-voldoende-aanwijzing-geval op het moment waarop de fiscus die voldoende aanwijzing verkrijgt. De Staatssecretaris lijkt blijkens zijn reactie op het arrest van het HvJ EG te menen dat beslissend is of de fiscus aan het einde van de algemene navorderingstermijn van vijf jaar beschikte over voldoende aanwijzingen en dat bij ontkennend antwoord de twaalfjaarstermijn ongedifferentieerd overeind blijft. [19] Dat lees ik niet in het arrest en een dergelijke uitleg lijkt mij onjuist omdat hij zou meebrengen dat de fiscus bij ontdekking in jaar 6 van voldoende aanwijzingen niettemin tot jaar 12 zou kunnen wachten met navorderen, hetgeen mij - gezien 's Hofs redenering - manifest disproportioneel voorkomt (zie 4.8 hieronder).

-4.7. Ik geef enige voorbeelden van implicaties die 's Hofs arrest mijns inziens heeft in de tweede door hem onderscheiden groep van gevallen (voldoende aanwijzingen voor een 'nuttig' onderzoek):

- de termijn wordt in het geheel niet verlengd indien de fiscus in jaar 3 reeds over voldoende aanwijzingen beschikt voor een 'nuttig' bijstandsverzoek en de noodzakelijke periode voor verkrijging van die bijstand verstrijkt vóór het einde van jaar 5;

- de termijn wordt slechts kort voorbij de vijfjaarsgrens verlengd indien de fiscus in jaar 5 voldoende aanwijzingen verkrijgt;

- de volledige twaalfjaarstermijn geldt indien de fiscus géén voldoende aanwijzingen heeft of indien hij die wel heeft, maar een bijstandsverzoek kan ondanks voldoende gegevens niet 'nuttig' (niet vruchtbaar) zijn als gevolg van onvoldoende medewerking door de bronstaat (bijvoorbeeld op grond van een bankgeheim); de aanwijzingen kunnen wellicht wel voldoende zijn voor een geschatte aanslagoplegging met omkering bewijslast;

- indien in jaar 8 de fiscus niet alleen 'aanwijzingen' maar meteen volledig bewijs verkrijgt, wordt de termijn niet verder verlengd dan nodig om die gegevens om te zetten in een aanslag, nu in dat geval internationale bijstand immers in het geheel niet nodig is en wachten daarop dus disproportioneel is; wel zal de fiscus hier een grote discretionaire bevoegdheid gegund moeten worden met betrekking tot de vraag of een bijstandsverzoek nodig is (of hij al bewijs heeft dat hij in een vergelijkbaar intern geval niet nader zou verifiëren of onderzoeken).

C. (Ir)relevantie van bankgeheim in de bronstaat; het EG-recht laat termijnverlenging evenmin toe indien internationale bijstand niet nodig is-4.8. Volgens het HvJ EG (r.o. 68) kan de fiscus in buitenlandgevallen zónder voldoende aanwijzingen niet op internationaal onderzoek uitgaan, juist omdat hij daartoe onvoldoende aanwijzingen heeft, zodat in die gevallen niet ter zake doet of de bronstaat een fiscaal bankgeheim toepast. Het Hof gaat voor buitenlandgevallen met voldoende aanwijzingen merkwaardigerwijze niet in op de vraag of het uitmaakt of de bronstaat een fiscaal bankgeheim toepast. Wellicht ligt aan dat zwijgen ten grondslag de gedachte dat het vanzelf spreekt dat bij spaartegoeden in landen mét een bankgeheim een 'nuttig gebruik (...) van regelingen voor wederzijdse bijstand' hoe dan ook niet mogelijk is, zodat de woonstaat in die gevallen hoe dan ook geen 'nuttig' inlichtingenverzoek aan de bronstaat kan doen. In die benadering zou men kunnen menen dat in een buitenlandgeval mét aanwijzingen maar mét bankgeheim de verlenging van de navorderingstermijn niet beperkt wordt (althans niet anders dan door het maximum van 12 jaar), nu een 'nuttig' verzoek om bijstand alsdan immers niet mogelijk is - óók niet indien de fiscus op andere wijze dan door bijstand (bijvoorbeeld op de wijze waarop hij in de KB-Lux-affaire aan gegevens kwam of als gevolg van inkeer van de belastingplichtige) in jaar 6 of jaar 7 al over voldoende gegevens beschikt om een kleefkrachtige navorderingsaanslag - al dan niet met omkering van de bewijslast - op te leggen. Het lijkt mij echter uitgesloten

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

dat het HvJ EG dat bedoeld kan hebben. Binnen de door dat Hof ontwikkelde redenering (een langere navorderingstermijn voor grensoverschrijdende gevallen dan voor vergelijkbare binnenlandgevallen is slechts proportioneel voor zover gerechtvaardigd door het verschil in onderzoeksmogelijkheden voor de fiscus, dus slechts: (i) zolang er geen onderzoeksindicaties zijn, dan wel, als er wél onderzoeksindicaties zijn: (ii) voor zover nodig in verband met afhankelijkheid van inlichtingenverstrekking door de bronstaat) is het immers manifest disproportioneel om ondanks het reeds voorhanden zijn van alle benodigde gegevens om na te vorderen (zodat van afhankelijkheid van inlichtingen uit de bronstaat ook geen sprake is), toch de rechtszekerheid nog zes à zeven jaar uit te stellen voor buitenlandgevallen, hoewel binnenlandgevallen reeds na vijf jaar zekerheid hebben. Een langere termijn voor buitenlandgevallen mag volgens het Hof immers slechts 'specifiek ertoe (strekken), de belastingautoriteiten van (de woonstaat) in staat te stellen op nuttige wijze gebruik te maken van regelingen voor wederzijdse bijstand tussen lidstaten.'

-4.9. Ik merk opnieuw op dat de fiscus enige discretie gelaten moet worden bij de beoordeling of wederzijdse bijstand wenselijk is. Indien hij na verkregen aanwijzingen een bijstandsverzoek doet dat weinig of niets nieuws oplevert, kan daaraan niet zonder meer de conclusie verbonden worden dat een dergelijk verzoek onnodig en het instellen en afwachten daarvan dus disproportioneel was. Wetenschap achteraf bestaat immers alleen achteraf. Maar als de fiscus voldoende aanwijzingen verkrijgt en geen bijstandsverzoek doet omdat hij de reeds voorhanden gegevens voldoende acht en vervolgens verzuimt om - buiten de vijfjaarstermijn - voldoende voortvarend na te vorderen, dan kan dat wél tot de conclusie voeren dat de door hem gebruikte periode disproportioneel was.

D. Bewijs(lastverdelings)complicaties-4.10. Het door het Hof ongevraagd gemaakte onderscheid tussen gevallen mét en zónder aanwijzingen compliceert de navorderingspraktijk en lokt bezwaar- en beroepsprocedures uit, want de belangen zijn niet gering (het is erop of eronder, en niet slechts voor wat betreft de belasting, maar ook voor de daaraan gekoppelde vergeldende verdubbeling) en 's Hofs criteria nopen tot casuïstische beoordeling. Het arrest roept immers drie bewijs- en beoordelingsproblemen en daarmee bewijslastverdelingsproblemen op: het roept om beantwoording, in elk individueel geval, van de vragen (i) op welk moment de fiscus voldoende gegevens had om ofwel zonder internationaal inlichtingenverzoek een kleefkrachtige aanslag op te kunnen leggen, ofwel daartoe een 'nuttig' internationaal inlichtingenverzoek te kunnen doen, (ii) welke gegevens voldoende zijn om een 'nuttig' inlichtingenverzoek te kunnen doen c.q. voldoende zijn om géén inlichtingenverzoek te hoeven doen omdat ook daarzonder reeds alle gegevens voorhanden zijn die in de vergelijkbare binnenlandsituatie voldoende zouden zijn voor navordering, en (iiia) indien inlichtingen uit de bronstaat noodzakelijk zijn, hoe lang vanaf moment (i) de periode duurt 'die noodzakelijkerwijs moet verlopen om op nuttige wijze gebruik te maken van (de) regelingen voor wederzijdse bijstand', of (iiib) indien de fiscus oordeelt dat een bijstandsverzoek niet nodig is, welke termijn dan redelijk is om de aanslag op te leggen.

-4.11. De vraag vanaf welk moment de fiscus in een concreet geval over aanwijzingen beschikte over het bestaan van niet-aangegeven buitenlandse belastinggrondslag, is een feitelijke vraag, die dus niet aan u, maar aan de feitenrechter is. De vraag of die aanwijzingen voldoende waren voor een 'nuttig' verzoek om bijstand aan de bronstaat, lijkt mij te leiden tot een gemengd feitelijk en rechtskundig oordeel. De vraag ten slotte of de fiscus - in de gevallen waarin voldoende aanwijzing voorhanden was - voldoende voortvarend te werk is gegaan, lijkt mij opnieuw tot een gemengd feitelijk en rechtskundig oordeel te leiden, nu onder meer de stand van de internationale regelgeving beoordeeld moet worden (de keuze en de interpretatie van de (mogelijkheden van de) internationale uitwisselingsinstrumenten), maar ook de stand van de (mogelijkheden van de) toegepaste technologie, met name de mate van standaardisering en digitalisering, en de specifieke feitelijke omstandigheden van (de ingewikkeldheid van) het geval. De parlementaire geschiedenis van de invoering van de verlengde navorderingstermijn leert het volgende over de voor gegevensverkrijging benodigde termijn (naar de stand van de toenmalige regelgeving en technologie): [20]

'De leden van de fracties van het C.D.A. en van de P.v.d.A. stellen voor de termijn die benodigd is voor het verkrijgen van gegevens uit het buitenland bij de tot 12 jaren verlengde navorderingstermijn op te tellen. Dit lijkt mij onjuist. Immers, ook de huidige navorderingstermijn wordt niet verlengd met de tijd die nodig is om bepaalde gegevens te verkrijgen. Voorts wordt in het onderhavige wetsvoorstel de navorderingstermijn mede met het oog op de tijdsduur die met het verkrijgen van gegevens uit het buitenland is gemoeid, reeds tot 12 jaren verlengd. Gemiddeld bedraagt die tijdsduur, zo merk ik op naar aanleiding van de vraag van de leden

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

van de P.v.d.A.-fractie, ongeveer anderhalf tot twee jaar. Bepalend voor de kortere of langere duur zijn onder andere de ingewikkeldheid van het feitenmateriaal, de omvang van het in te stellen onderzoek en de geografische spreiding van de feiten in het aangezochte land, terwijl de organisatie van de buitenlandse administratie en de mate van ingespeeld zijn op de internationale uitwisselingspraktijk ook van betekenis kunnen zijn. In moeilijker liggende gevallen als gevolg van het aan de orde zijn van veel of alle van de hiervoor genoemde factoren, zal met een tijdsduur van tweeëneenhalf tot drie jaar rekening moeten worden gehouden.'

-4.12. De bewijslastverdeling valt - bij gebreke van EG-recht ter zake - onder de nationale processuele autonomie van de lidstaten mits deze de welbekende gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginselen respecteren. Ik vrees dat u de feitenrechter voor die verdeling echter weinig meer kunt meegeven dan enige algemeenheden. Enerzijds kan de inspecteur moeilijk bewijzen iets niet te hebben (gehad) en anderzijds heeft een belastingplichtige geen zicht op de informatie waarover de fiscus op enig moment beschikt. Ik meen dat in buitenlandsituaties in beginsel verondersteld kan worden dat geen voldoende aanwijzingen bestaan, nu belanghebbenden veelal het buitenland gebruikt zullen hebben juist om te voorkomen dat de fiscus vervelende aanwijzingen zou kunnen krijgen. Bovendien kan de verlenging van de navorderingstermijn voor buitenlandgevallen volgens het HvJ EG in uitgangspunt gerechtvaardigd worden door dwingende redenen van algemeen belang (zie r.o. 45-52). De stelplicht dat er wél aanwijzingen bestonden op een bepaald tijdstip die tot actie noopten, ligt daarom mijns inziens in uitgangspunt bij de belanghebbende die stelt dat de fiscus in zijn geval niet meer bevoegd was tot navorderen hoewel aan de criteria van art. 16(1) juncto (4) AWR was voldaan. Is die stelling niet volkomen speculatief (acht de feitenrechter op basis van de gestelde en niet-weersproken feiten niet geheel onaannemelijk dat die stelling juist kan zijn) en wordt zij door de inspecteur betwist, dan ligt het mijns inziens op de weg van de inspecteur om gegevens te overleggen die dit (begin van) vermoeden kunnen ontzenuwen, dus waaruit kan blijken op welk moment de eerste aanwijzingen verkregen werden (in de KB-Lux-affaire: het bekend worden van de identiteit van de rekeninghouders op de kopieën van microfiches met rekeningnummers en saldi van de bank). De beoordelingen of de verkregen aanwijzingen voldoende waren voor een 'nuttig' inlichtingenverzoek en of niet langer met navorderen gewacht is dan noodzakelijk voor dat 'nut', lenen zich minder voor bewijslastverdeling en vragen om een meer zelfstandig standpunt van de rechter.

E. Werking in de tijd; geen overgangsrecht-4.13. Er kunnen zich thans, gezien het door het HvJ EG gemaakt onderscheid, gevallen voordoen waarin de fiscus zijn navorderingsbevoegdheid blijkt te hebben verloren doordat hij, nadat hij reeds aanwijzingen had, niet voortvarend op inlichtingenjacht is gegaan of tot aanslagoplegging is overgegaan, vertrouwende op zijn wettelijke twaalfjaarstermijn en - recent - op uw arrest HR *FED* 2009/28. Hij blijkt zich thans in bepaalde gevallen aan een nadere termijn te hebben moeten houden die hij niet kende en niet kon kennen. Volgens vaste jurisprudentie van het HvJ EG wordt de werking van zijn arresten echter - behoudens zeer uitzonderlijke gevallen - niet in de tijd beperkt. [21] De Nederlandse regering heeft overigens ook niet om rechterlijk overgangsrecht gevraagd. Wel meen ik dat de rechter de partijen in lopende procedures de gelegenheid moet geven hun stellingen aan te passen (ook indien de zitting reeds gesloten is) aan de criteria die het HvJ EG ontwikkeld blijkt te hebben voor de beoordeling van de toelaatbaarheid van de langere navorderingstermijn voor buitenlandgevallen, zoals u in casu X., Passenheim en de Staatssecretaris, en de partijen in nog negen andere opgelegde dossiers de mogelijkheid heeft gegeven te reageren op het arrest van het HvJ EG, en - naar ik aanneem - bereid zult zijn te verwijzen maar de feitenrechter indien nodig voor de vaststelling van feiten die de partijen pas in die reactie stelden en bij gebreke van kennis van het arrest van het HvJ EG niet eerder als relevant hoefden te onderkennen.

F. Gebrekkige voorlichting van het HvJ EG? De langere termijn geldt ook voor niet-fraude-gevallen-4.14. Voor onze gevallen is het niet van belang, maar er doet zich nog een merkwaardige complicatie voor met betrekking tot niet-opzetgevallen. 's Hofs antwoord heeft geen betrekking op niet-opzetgevallen en wij weten dus niet wat het EG-recht voor die gevallen inhoudt. 's Hofs r.o. 44 luidt als volgt:

'44. In de tweede plaats moet de verlengde navorderingstermijn worden beschouwd als een noodzaak in het kader van de bestrijding van belastingfraude. In dit verband voert de Nederlandse regering aan dat artikel 16, lid 4, AWR uitsluitend van toepassing is wanneer buitenlandse tegoeden uit het zicht van de fiscus worden gehouden en de fiscus geen concrete aanknopingspunten heeft om zelf een onderzoek in te stellen, of met andere woorden uitsluitend in situaties van belastingfraude of belastingontduiking.'

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

Als dit een juiste weergave is van hetgeen de Nederlandse regering heeft aangevoerd (daar lijkt het op, gelet op de stukken voor het HvJ EG [22]), dan is het HvJ EG niet correct voorgelicht over het bereik van art. 16(4) AWR. Die bepaling is immers niet slechts van toepassing 'in situaties van belastingfraude of belastingontduiking.' Kwade trouw is geen voorwaarde voor termijnverlenging. Beslissend is slechts het 'in het buitenland' houden of opkomen van 'een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting.' Hoewel de wetgever vooral het oog had op opzetgevallen, dus op inkomens- en vermogensverberging en -verzwijging (zie ook de wetgeschiedenis aangehaald in r.o. 3.10 van HR *BNB* 2008/159), blijkt uit de wetsgeschiedenis expliciet dat hij termijnverlenging niet heeft willen beperken tot gevallen van kwade trouw (belasting) c.q. opzet of grove schuld (boete):

'Deze leden [van de VVD; PJW] oordelen voor gevallen waarin de belastingplichtigen bonafide zijn, een navorderingstermijn van 12 jaren te lang, zelfs al zou geen boete worden opgelegd. Zij halen de in het Nader Rapport vermelde opvatting aan dat de in het buitenland gehouden vermogensbestanddelen en opgekomen inkomensbestanddelen niet in alle gevallen door opzet of grove schuld van de belastingplichtige buiten de belastingheffing zijn gebleven. De daarop gebaseerde gevolgtrekking dat het wetsvoorstel ipso facto wel van het steeds aanwezig zijn van opzet of grove schuld zou uitgaan, is mijns inziens niet in overeenstemming met de op het voorstel gegeven toelichting. (...) Hoewel opzet of grove schuld niet steeds aanwezig zullen zijn, zal het naar het mij voorkomt wel het meest voorkomende geval zijn en is dit als zodanig een praktisch uitgangspunt voor de voorgestelde regeling.' [23]

en

'Zoals ik in de memorie van toelichting en de memorie van antwoord reeds heb uiteengezet is de reikwijdte van dit wetsvoorstel (...) geen andere dan het tot stand brengen van een aanzienlijke verruiming van het tijdsbestek gedurende welke de bevoegdheid tot navordering kan worden uitgeoefend met betrekking tot in het buitenland gelegen vermogensbestanddelen of in het buitenland opgekomen inkomensbestanddelen, een verruiming die dient ter compensatie van het gebrek aan controlebevoegdheden ter zake van de belastingdienst. Het gaat hier derhalve uitsluitend om een nadere omlijning van de aan de inspecteur gegeven bevoegdheid tot navorderen, dus tot het heffen van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting, waarvoor goede of kwade trouw van de belastingplichtige van geen belang is. De mogelijke aanwezigheid van opzet of grove schuld kan pas aan de orde komen indien het besluit tot navorderen is gevallen, namelijk indien en voor zo ver er aanleiding bestaat ook een administratieve boete vast te stellen. De gedachte om het criterium opzet of grove schuld aan een verlenging van de bevoegdheid tot navorderen te verbinden, is niet in overeenstemming met het Nederlandse heffingsstelsel. Er zou dan immers aan de heffing van de uit de wet verschuldigde belasting tevens een strafkarakter worden gegeven.' [24]

Ik merk op dat ten tijde van deze parlementaire behandeling nog niet de regel gold dat een belastingplichtige die te kwader trouw is geen beroep kan doen op het ontbreken van een nieuw feit; dat is pas het geval sinds 4 mei 1994. [25]

-4.15. Het toepassingsgebied van art. 16(4) AWR ('buiten het zicht van de fiscus blijven' van belastinggrondslag, aldus HR *BNB* 2006/63[26]) is dus ruimer dan 'belastingfraude of belastingontduiking'; belastinggrondslag kan ook zonder daarop gericht opzet van de belanghebbende buiten het zicht van de fiscus zijn gebleven. Aldus vermeldde u ook in uw voorlichting van het HvJ EG (zie r.o. 3.11 in de zaak X., HR *BNB* 2008/159), maar uw prejudiciële vraag 1 heeft het niettemin over 'verzwegen,' hetgeen nauwelijks onopzettelijk kan geschieden, zodat het gebruik van die term bijgedragen kan hebben aan het te beperkte uitgangspunt van het HvJ EG.

-4.16. Wat daarvan zij: onze zaken betreffen opzet op het buiten het zicht van de fiscus houden van buitenlandse spaartegoeden, zodat in casu aan deze discrepantie voorbijgegaan kan worden, maar doordat het HvJ EG op dit punt op het verkeerde been stond, weten wij nu niet wat zijn antwoord geweest zou zijn voor gevallen waarin geen sprake is van fraude maar niettemin belastinggrondslag in een andere lidstaat buiten het zicht van de fiscus is gebleven. Als van fraude geen sprake is, kan immers evenmin sprake zijn van een rechtvaardiging gelegen in fraudebestrijding. Ook is onduidelijk in hoeverre 's Hofs proportionaliteitsoordeel beïnvloed is door zijn onjuiste uitgangspunt dat hij uitsluitend met fraudeurs van doen had.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

-4.17. Ik merk op dat een belastingplichtige die niet te kwader trouw is, maar wél geconfronteerd wordt met een navorderingsaanslag op basis van art. 16(1) jo (4) AWR, zich zou kunnen beroepen op het vertrouwen, gewekt door hetgeen de Nederlandse regering blijkens r.o. 44 van het arrest heeft gesteld als positief Nederlands recht, althans als kennelijk ongepubliceerd beleid, en dat alsdan de vraag zou rijzen in hoeverre dat vertrouwen gerechtvaardigd is.

G. Onjuiste vooronderstelling over het belastingverdrag Luxemburg-Nederland-4.18. Het HvJ EG overweegt in r.o. 16:

'Het Koninkrijk der Nederlanden heeft met het Groothertogdom Luxemburg geen afspraak inzake de uitwisseling van inlichtingen op het gebied van de belastingen gemaakt.'

Dit is onjuist. Zie art. 26 van het belastingverdrag tussen Nederland en Luxemburg. [27] Wel bepaalt art. 6 van het Protocol bij dat verdrag dat de verplichting tot inlichtingenuitwisseling van de verdragsluitende Staten zich niet uitstrekt tot gegevens die verkregen zijn van banken en verzekeraars. Ook deze onjuistheid lijkt echter niet relevant voor de beslissing van de zaken.

H. Tegoeden in derde landen-4.19. De vraag rijst wat de gevolgen zijn voor gevallen waarin tegoeden worden aangehouden in niet-EG-Staten. Het kapitaalverkeer is ook geliberaliseerd jegens derde landen (art. 56 EG-Verdrag). Nationaalrechtelijke beperkingen op de vrijheid van kapitaalverkeer jegens derde landen die op 31 december 1993 reeds bestonden, kunnen echter blijven bestaan voor zover zij zien op directe investeringen, vestiging, financiële dienstverlening en de toelating van waardepapieren tot kapitaalmarkten (art. 57 EG-Verdrag). Op de genoemde datum bestond het nationaalrechtelijke onderscheid in navorderingstermijn tussen binnenlandgevallen en buitenlandgevallen reeds (ingevoerd bij Wet van 22 mei 1991, *Stb.* 264), zodat het er op aan komt of het aanhouden van een spaarrekening of een deposito onder één van de genoemde categorieën kapitaalverkeer valt. Aan die vraag kwam mijn ambtgenoot Niessen in de bij u aanhangige derdelandenzaak 07/10306 niet toe omdat de termijnverlenging in die zaak proportioneel was.

-4.20. Van de genoemde categorieën kapitaalverkeer lijkt alleen 'financiële dienstverlening' in aanmerking te komen. Of daarvan sprake is, kan ook in onze zaken in het midden blijven. Indien daarvan geen sprake is, werkt de standstill bepaling van art. 57 EG-Verdrag niet en geldt mijns inziens ook in de verhouding jegens derde Staten dat (i) zolang er géén aanwijzingen zijn, de twaalfjaarstermijn (alsdan een 'ontdekkingstermijn') ongestoord kan vollopen, en dat (ii) zodra er wél aanwijzingen zijn, beoordeeld moet worden óf bijstand door het desbetreffende derde land voorzien is (of er voldoende mogelijkheden tot gegevensuitwisseling zijn; zo neen, dan loopt ook in dit geval de twaalfjaarstermijn vol), en zo ja, hoe lang de tijdsspanne is die noodzakelijkerwijs moet verlopen om een 'nuttige' bijstandsoperatie af te ronden. Ik meen dat hetzelfde geldt voor EER-landen, inclusief Liechtenstein. Zou de standstill bepaling art. 16(4) AWR niet beschermen, dan geldt dus dat jegens alle soorten buitenland hetzelfde regime geldt: zolang er geen 'aanwijzingen' zijn, is er niets aan de hand, en zodra die er wél zijn, moet - indien men zich buiten de reguliere vijfjaarstermijn bevindt - een proportionaliteitstoets plaatsvinden waarbij de mate van 'nuttige' medewerking van de andere Staat beslissend is. Uit HvJ EG 18 december 2007, zaak C-101/05 (Skatteverket tegen A), *Jur.* 2007, blz. I-11531, volgde reeds dat de mate van rechtvaardigbaarheid van fiscale derdelandenbelemmeringen afhangt van de mate van vergelijkbaarheid van hun medewerking aan fiscale gegevensuitwisseling. Zolang het derde land niet op EG-niveau meewerkt, blijft de twaalfjaarstermijn, indien die niet reeds beschermd wordt door de standstill, jegens dat land dus volledig staan (tenzij zijn medewerking niet nodig is voor correcte navordering buiten de vijfjaarstermijn).

Noot

Auteur: P.G.H. Albert
Noot-1. In het arrest HvJ EG 11 juni 2009, nr. C-155/08 en C-157/08, *BNB* 2009/222c* (gevoegde zaken X en Passenheim-van Schoot) besliste het Hof van Justitie - in antwoord op een prejudiciële vraag van de Hoge Raad in de arresten HR 21 maart 2008, nr. 43 050 en 43 670, *BNB* 2008/159c* en 160* - in hoeverre de verlenging van de navorderingstermijn van art. 16, vierde lid, AWR in overeenstemming is met Europees recht. [28] Het onderhavige arrest vormt de voortzetting van *BNB* 2008/159c*, het hierna in *BNB* 2010/200c*

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

opgenomen arrest met nr. 43 670 bis vormt de voortzetting van *BNB* 2008/160*. In de arresten van 26 februari 2010 geeft de Hoge Raad een nadere, op de Nederlandse situatie toegesneden invulling van de beslissing van het Hof van Justitie. Op 9 april 2010 en 7 mei 2010 heeft de Hoge Raad nog vier resp. twee andere arresten gewezen waarin de vraag naar de geoorloofdheid van de verlengde navorderingstermijn een (hoofd)rol speelde. Die arresten brengen na de twee arresten van 26 februari 2010 nauwelijks nieuws. Aan de arresten van 9 april 2010 en 7 mei 2010, opgenomen in *BNB* 2010/201* t/m 206*, wijd ik afzonderlijk een korte noot.

-2. In *BNB* 2009/222c* oordeelde het Hof van Justitie dat de verlengde navorderingstermijn voor verzwegen buitenlandse inkomensbestanddelen als hoofdregel in overeenstemming is met het Europese recht. Zolang de Belastingdienst géén aanwijzingen heeft voor het bestaan van het verzwegen buitenlandse inkomensbestanddeel, is de verlenging van de navorderingstermijn niet disproportioneel en dus geoorloofd (r.o. 66 en 70). Als de Belastingdienst wél over aanwijzingen beschikt dat de belastingplichtige buitenlands inkomen heeft genoten, kan de termijnverlenging disproportioneel worden als de Belastingdienst met onvoldoende voortvarendheid navordert. De nadere invulling van het door het Hof van Justitie geformuleerde evenredigheidsbeginsel is te vinden in r.o. 2.1.2 en 2.1.3. [29] Die rechtsoverwegingen bevatten het raamwerk op basis waarvan getoetst moet worden of de inspecteur tijdig heeft nagevorderd. In essentie: na het verkrijgen van de aanwijzingen dat belanghebbende buitenlandse inkomensbestanddelen heeft verzwegen, moet '*het tijdsverloop worden aanvaard dat noodzakelijkerwijs is gemoeid met (i) het verkrijgen van de inlichtingen die nodig zijn voor het bepalen van de verschuldigde belasting, en tevens (ii) het met redelijke voortvarendheid voorbereiden en vaststellen van een aanslag aan de hand van de gegevens die de inspecteur ter beschikking staan.* ' [30] De concrete invulling van het zo-even geciteerde criterium is sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het individuele geval en zal vooral door de feitenrechters moeten gebeuren. [31]

-3. In de onderhavige procedure (nr. 43 050 bis) had belanghebbende niet gesteld dat de Inspecteur te lang had gewacht met het opleggen van de navorderingsaanslag (met als gevolg dat de verlenging van de navorderingstermijn in zoverre in strijd met het Europese recht zou zijn). Belanghebbende had slechts in zijn algemeenheid gesteld dat de verlenging van de navorderingstermijn in strijd was met het Europese recht. [32] A-G Wattel is van mening dat belanghebbende de gelegenheid moet worden geboden zijn stelling aan te passen aan de criteria van het Hof van Justitie. [33] Om die reden adviseert hij de Hoge Raad de zaak te verwijzen. Dat advies is in overeenstemming met de aanpak die de Hoge Raad koos in het dividendmixerarrest. [34] Ik verwijs kortheidshalve naar punt 2 van mijn noot bij *BNB* 2008/255. [35] De welwillendheid jegens belanghebbende die de A-G bepleit (en die de Hoge Raad in het dividendmixerarrest betracht), wijst de Hoge Raad van de hand (zie r.o. 2.3). [36] De reden van die strikte opstelling is, zo vermoed ik, dat de Hoge Raad een belastingfraudeur niet meer wil beschermen dan noodzakelijk is. Het arrest maakt duidelijk dat een belastingplichtige tijdig (dat wil zeggen: al voor de feitenrechter) expliciet moet stellen dat de inspecteur onvoldoende voortvarendheid heeft betracht bij het opleggen van de navorderingsaanslag over verzwegen buitenlands inkomen.

Voetnoten

[1] Thans art. 56 en 63 VWEU.

[2] Hof Amsterdam 18 januari 2006, nr. 03/4509, LJN AU9845, *V-N* 2006/19.2.1 en *NTFR* 2006/125 met commentaar *Kors* .

[3] Conclusie van 1 juni 2007, nr. 43 050, LJN BB1327, *V-N* 2007/35.8 met aantekening redactie, *NTFR* 2007/1193.

[4] HR 21 maart 2008, nr. 43 050, na conclusie Wattel, LJN BA8179, *BNB* 2008/159 met noot Albert, V-N 2008/16.5 met aantekening redactie, *H&I* 2008/1.15 met commentaar *Weber, NJB* 2008/769, *NTFR* 2008/614 met commentaar *Kors* , *SEW* 2008/109.

[5] HR 21 maart 2008, nr. 43 670, LJN BC7249, *BNB* 2008/160 met noot Albert, V-N 2008/16.4 met aantekening redactie, *H&I* 2008/1.16 met noot *Weber, NTFR* 2008/615 met commentaar *Kors* .

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

[6] Brief van het HvJ EG van 12 februari 2009.

[7] Deze bijlage hoort ook bij de conclusie van A-G Wattel in de zaak met nr. 43 670 bis, opgenomen in *BNB* 2010/200c*. *Red*

[8] HvJ EG 11 juni 2009, C-155/08 en C-157/08, LJN BI8987, (X en Passenheim), *V-N* 2009/29.6 met aantekening redactie, *NTFR* 2009/1742 met commentaar *Barmentlo* , *FutD* 2009/1235 met commentaar redactie. Publicatie in H&I aangekondigd (*V-N* 2009/29.6). Het arrest is ook besproken door *J.M. van der Vegt* , De twaalfjaarstermijn: alle vragen beantwoord?, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* , 2009, nr. 5, p. 15-19.

[9] Motivering cassatieberoepschrift van 10 april 2006, met name onderdeel V.48 en V.52.

[10] HR 21 maart 2008, nr. 43 050, na conclusie Wattel, LJN BA8179, *BNB* 2008/159, met noot Albert, V-N 2008/16.5 met aantekening redactie, *H&I* 2008/1.15 met commentaar *Weber, NJB* 2008/769, *NTFR* 2008/614 met commentaar *Kors* , *SEW* 2008/109.

[11] HR 21 maart 2008, nr. 43 670, LJN BC7249, *BNB* 2008/160, met noot Albert, V-N 2008/16.4 met aantekening redactie, *H&I* 2008/1.16 met noot *Weber, NTFR* 2008/615 met commentaar *Kors* .

[12] HvJ EG 11 juni 2009, C-155/08 en C-157/08, LJN BI8987, (X en Passenheim), *V-N* 2009/29.6 met aantekening redactie, *NTFR* 2009/1742 met commentaar *Barmentlo* , *FutD* 2009/1235 met commentaar redactie. Publicatie in H&I aangekondigd (*V-N* 2009/29.6). Het arrest is ook besproken door *J.M. van der Vegt* , De twaalfjaarstermijn: alle vragen beantwoord?, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* , 2009, nr. 5, p. 15-19.

[13] Zie *A.W.H. Meij* , Effective preliminary cooperation: some eclectic notes, in: The Uncertain Future of the Preliminary Procedure, Den Haag: Raad van State, 2004, p. 41, ook te downloaden op http://www.raadvanstate.nl/publicaties/publicaties/.

[14] Beschikking van de president van het HvJ EG van 26 mei 2008.

[15] PJW: bedoeld zal zijn: renseigneringsplicht.

[16] OESO/RvE-Verdrag inzake de wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, 25 januari 1988, *Trb.* 1991, 4.

[17] HvJ EG 25 februari 1988, zaak C-299/86, Strafgeding tegen Rainer Drexl, LJN BF2888, na conclusie Darmon, *FED* 1990/593, met noot *Bijl* .

[18] HvJ EG 2 augustus 1993, zaak C-276/91, Commissie v. Frankrijk, LJN BF8477, na conclusie Lenz, *Jur.* 1993, blz. I-04413.

[19] Het HvJ EG gebruikt in r.o. 37 de term 'aangifteplicht', maar bedoelt kennelijk de renseigneringsplicht van banken.

[20] HR 23 januari 2009, nr. 43 299, LJN BD4446, na conclusie Niessen, *FED* 2009/28, met noot Oenema, V-N 2009/6.13 met aantekening redactie, *NTFR* 2009/260 met noot *Sitsen* .

[21] Ook *Van der Vegt* (t.a.p.), de redactie van Vakstudienieuws (*V-N* 2009/29.6), en *Barmentlo* (*NTFR* 2009/1742) lijken het arrest aldus te lezen. Mijn ambtgenoot Niessen leest in zijn conclusie van 7 augustus 2009, zaaknr. 07/10 306, aanvankelijk (onderdeel 8.4 en eerste twee volzinnen van 8.5) de prejudiciële antwoorden in vergelijkbare zin, maar nuanceert die lezing vervolgens aldus (zie de derde en de vierde volzin van onderdeel 8.5) dat zij meer strookt met de hier voorgestane lezing.

[22] Kamerstukken II, 1990-1991, 21 423, nr. 7 (NnavhV), p. 4.

[23] Zie bijvoorbeeld HvJ EG 6 maart 2007, nr. C-292/04, Meilicke, LJN BA1296, na conclusie Stix-Hackl,

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.

FED 2007/40, met aantekening *Smit* .

[24] Schriftelijke opmerkingen Nederlandse regering, punten 33, 49 en 50,

[25] Kamerstukken II, 1989-1990, 21 423, nr. 5 (MvA), p. 5-6.

[26] Kamerstukken II, 1990-1991, 21 423, nr. 7 (NnavhV), p. 1-2.

[27] Wet van 21 april 1994, *Stb.* 301.
[28] HR 7 oktober 2005, nr. 40 988, LJN AT5950, na conclusie Overgaauw, *BNB* 2006/63, met noot *Spek* .

[29] Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, *Trb.* 1968, 76.

[30] Meer specifiek: de vrijheid van kapitaalverkeer van art. 56 EG (thans art. 63 VWEU) en het vrij verrichten van diensten van art. 39 EG (thans art. 56 VWEU).

[31] De nadere invulling is in overeenstemming met de conclusie van A-G Wattel. Zie punt 4.6 en 4.7 van de bijlage bij zijn conclusies van 18 augustus 2009, nrs. 43 050 bis en 43 670 bis (opgenomen bij het onderhavige arrest *BNB* 2010/199c*. *Red.*).

[32] Aldus r.o. 2.2 van HR 7 mei 2010, nr. 41 550 bis, *BNB* 2010/205*.

[33] Dat geldt zeker voor het onder (i) bedoelde tijdsverloop. Wellicht dat de Hoge Raad in de toekomst duidelijkheid kan verschaffen over het onder (ii) bedoelde tijdsverloop (na welk tijdsverloop kan niet meer van 'met redelijke voortvarendheid' worden gesproken?).

[34] Zie punt 2.8 van conclusie 43 050 bis van A-G Wattel. Zie ook middel V van het beroepschrift in cassatie in *BNB* 2008/159c*.

[35] Zie punt 4.13 van de bijlage bij de conclusies van 18 augustus 2009, nrs. 43 050 bis en 43 670 bis.

[36] HR 8 augustus 2008, nr. 40 586, *BNB* 2008/255c*.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 28.08.2023.
Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl.