

Erasmus Universiteit Rotterdam

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie

# **De onbeperkte navorderingstermijn**

**In strijd met het rechtszekerheids- en gelijkheidsbeginsel?**

Naam: Patrick van Zwienen

Examenummer: 314870

Scriptiebegeleider: Mr. T.C. Hoogwout

Plaats/Datum: Rotterdam, november 2012

# Inhoudsopgave

Blz.

<b>1 Inleiding</b> .....	<b>4</b>
1.1 Aanleiding .....	4
1.2 Algemene beginselen van behoorlijke wetgeving .....	5
1.3 Algemene beginselen van behoorlijk bestuur .....	6
1.4 Probleemstelling .....	7
1.5 Aanpak .....	8
<b>2 Rechtszekerheidsbeginsel</b> .....	<b>9</b>
2.1 Algemeen .....	9
2.2 Het formele rechtszekerheidsbeginsel .....	10
2.3 Het materiële rechtszekerheidsbeginsel .....	11
2.4 Het toetsen van het rechtszekerheidsbeginsel.....	13
2.4.1 Rechtszekerheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving.....	13
2.4.2 Rechtszekerheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur.....	15
<b>3 Gelijkheidsbeginsel</b> .....	<b>16</b>
3.1 Algemeen .....	16
3.2 Gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur .....	17
3.3 Gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijke wetgeving .....	17
3.4 Gelijkheidsbeginsel als onderdeel van de verkeersvrijheden in het Europees recht .....	18
3.5 Het toetsen van het gelijkheidsbeginsel .....	19
3.5.1 Is sprake van gelijke gevallen? .....	20
3.5.2 Is sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen? .....	21
3.5.3 Is er een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling? .....	21
3.6 Toetsen aan de verkeersvrijheden.....	23
<b>4 Navordering</b> .....	<b>24</b>
4.1 Aanslagbelasting .....	24
4.2 Navordering .....	25
4.2.1 Navordering met een nieuw feit.....	25
4.2.2 Navordering zonder een nieuw feit .....	26

4.3 Navorderingstermijn .....	28
4.3.1 Navorderingstermijn van 2 jaar .....	28
4.3.2 Navorderingstermijn van 12 jaar .....	28
4.4 Twaalfjaarstermijn en het Europese recht .....	30
4.4.1 Wel aanwijzingen die betrekking hebben op buitenlandse tegoeden .....	31
4.4.2 Geen aanwijzingen die betrekking hebben op buitenlandse tegoeden .....	32
4.4.3 Duur van de verlengde termijn .....	33
<b>5 Onbepaalde navorderingstermijn en het rechtszekerheids- en gelijkheidsbeginsel .....</b>	<b>34</b>
5.1 Edelweissroute .....	34
5.2 Onbepaalde navorderingstermijn .....	35
5.3 Onbepaalde navorderingstermijn en het rechtszekerheidsbeginsel .....	35
5.3.1 Materieel terugwerkende kracht .....	36
5.3.2 Individuele last, rechtvaardigingsgrond en een fair balance .....	37
5.3.3 Onbepaalde termijn .....	38
5.4 Onbepaalde navorderingstermijn en het gelijkheidsbeginsel .....	39
5.4.1 Gelijke gevallen? .....	39
5.4.2 Ongelijke behandeling .....	40
5.4.3 Onevenredig ongelijke behandeling .....	41
5.4.4 Proportionaliteitstoets .....	42
5.4.5 Onbepaalde navorderingstermijn en de verkeersvrijheden .....	45
5.4.6 Geschiktheids- en noodzakelijkheidstoets (proportionaliteitstoets) .....	48
<b>6 Conclusie .....</b>	<b>50</b>
Het rechtszekerheidsbeginsel en de onbepaalde navorderingstermijn .....	50
Het gelijkheidsbeginsel en de onbepaalde navorderingstermijn .....	52
<b>7 Literatuurlijst .....</b>	<b>55</b>
Literatuur .....	55
Jurisprudentie .....	56
Rechtbank en gerechtshof .....	56
Hoge Raad .....	57
HvJ EG .....	58
EHRM .....	59
Overige stukken .....	59

# 1 Inleiding

## 1.1 Aanleiding

Per 01 januari 2012 is een derde lid aan art. 66 Successiewet 1956 toegevoegd (hierna: SW 1956):

*“Indien voor de erfbelasting de aangifte over een bestanddeel van het voorwerp van die belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen niet, onjuist of onvolledig is gedaan, vervalt, in afwijking van artikel 16, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelasting, de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag niet”*

De reden voor het toevoegen van dit derde lid is het aanpakken van de Edelweissroute, een route die erfbelasting beoogt te ontgaan. De route kenmerkt zich door bijvoorbeeld een Zwitserse executeur aan te stellen die na het overlijden van de erflater het vermogen, wat in Zwitserland is gestald, niet in de aangifte erfbelasting aangeeft en na 12 jaar, de maximale termijn die de Fiscus heeft om een navorderingsaanslag op te leggen, de erfgenamen op de hoogte stelt van dit vermogen. Doordat de mogelijkheid van navorderen na 12 jaar is verstreken, kan de Fiscus geen successierecht meer heffen over de erfrechtelijke verkrijgingen van de erfgenamen.

Nadat in een krantenartikel in de Telegraaf de Edelweissroute uit de doeken werd gedaan, is bij de Tweede Kamerleden dhr. Braakhuis en dhr. Bashir de noodzaak opgekomen om deze route aan te pakken, met een onbeperkte navorderingstermijn in de SW 1956 als gevolg.<sup>1</sup>

Voor 01 januari 2012 was de navorderingstermijn voor in het buitenland gehouden of opgekomen vermogen, wat niet in de aangifte erfbelasting is vermeld, maximaal 12 jaar.<sup>2</sup> De toevoeging aan art. 66 SW 1956 zorgt voor de mogelijkheid tot navordering die niet aan een bepaalde termijn is gebonden. Er kan hierdoor, in theorie, nagevorderd

---

<sup>1</sup> Theo Besteman, 'Witwasserij via erfenis', De Telegraaf 26 februari 2009

<sup>2</sup> Art. 16, lid 4 Algemene wet inzake rijksbelastingen

worden over aanslagen die zijn opgelegd vanaf 1956, het jaar dat de Successiewet is ingevoerd.<sup>3</sup>

Het Nederlands recht kent naast geschreven recht, zoals wetten en jurisprudentie, ook ongeschreven recht. Algemene rechtsbeginselen zijn voorbeelden van dit ongeschreven recht. Deze rechtsbeginselen kunnen onderverdeeld worden in:

- Algemene beginselen van behoorlijke wetgeving
- Algemene beginselen van behoorlijk bestuur
- Algemene beginselen van behoorlijke rechtspleging

Rechtsbeginselen hebben verschillende functies in het Nederlands recht. Zo zijn rechtsbeginselen een bron voor rechtsvorming.<sup>4</sup> Naast deze functie kunnen rechtsbeginselen ook als middel dienen om deze rechtsvorming te beoordelen. De beoordeling van de rechtsvorming geschiedt door de rechterlijke macht. Rechtsbeginselen bieden belastingplichtigen bescherming tegenover de overheid in zijn rol als wetgever en uitvoerende macht.<sup>5</sup>

In het kader van het onderzoek is niet verder ingegaan op de algemene beginselen van behoorlijke rechtspleging.

## **1.2 Algemene beginselen van behoorlijke wetgeving**

Wettelijke bepalingen moeten voldoen aan de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving en mogen geen strijdigheid opleveren met een van deze beginselen wanneer daar geen rechtvaardiging voor bestaat. De wetgever mag volgens het gelijkheidsbeginsel gelijke gevallen niet ongelijk behandelen.<sup>6</sup> Daarnaast schrijft het rechtszekerheidsbeginsel voor dat de wetgever de rechtspositie van belastingplichtigen niet op een onverwachte manier mag aantasten.

---

<sup>3</sup> Mr. C.J.M. Martens en prof. dr. F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, Den Haag 2011, p. 1

<sup>4</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Fiscaal wetenschappelijke reeks nr. 13, Hoofdstuk 3.3 (september 2009)

<sup>5</sup> Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.1.0.A (augustus 2011)

<sup>6</sup> Hiervan is sprake indien voor de ongelijke behandeling geen objectieve en redelijke rechtvaardiging is. Wel komt de wetgever, bij de beoordeling of sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging, een ruime beoordelingsvrijheid toe. Zie o.a. HR 12 juli 2002, nr. 35900, BNB 2002/399.

Omdat de onbeperkte navorderingstermijn alleen geldt voor in het buitenland gehouden of opgekomen vermogensbestanddelen, is sprake van een mogelijke strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel door de verschillende behandeling van binnen- en buitenlandse situaties. Naast de mogelijke strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel is ook sprake van een eventuele strijdigheid met het rechtszekerheidsbeginsel. Door geen termijn aan de mogelijkheid tot navordering te verbinden, kan dit de rechtszekerheid van belastingplichtigen schaden.

### **1.3 Algemene beginselen van behoorlijk bestuur**

De Fiscus, als onderdeel van de uitvoerende macht, moet zich houden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waarin wordt beschreven hoe de Fiscus zich hoort te gedragen ten opzichte van belastingplichtigen. Zo kan een belastingplichtige zich beroepen op het gelijkheidsbeginsel indien de Fiscus begunstigend beleid voert ten aanzien van belastingplichtigen die, rechtens dan wel feitelijk, in een gelijke situatie verkeren.<sup>7</sup> Daar het bij het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijke wetgeving gaat om de vraag of de wetgever bij de totstandkoming van een wettelijke bepaling het gelijkheidsbeginsel voldoende heeft nageleefd, gaat het bij het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur om of de overheid, in zijn rol als uitvoerende macht, bij het nemen van bestuursbesluiten zoals beleidsregels het gelijkheidsbeginsel voldoende in acht heeft genomen.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Mr. C.M. Bergman, 'Het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur', NTFRB 2010/39, p. 2

<sup>8</sup> Mr. P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Fiscale Geschriften nr. 22, Hoofdstuk 2.1 (november 2006)

## 1.4 Probleemstelling

Omdat wettelijke bepalingen geen strijdigheid mogen opleveren met algemene rechtsbeginselen en wel de mogelijkheid bestaat dat de onbeperkte navorderingstermijn in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel, zal dit getoetst worden aan de hand van de volgende onderzoeksvraag:

***Is de onbeperkte navorderingstermijn, die opgenomen is in art. 66 SW1956, in strijd met het gelijkheids- en rechtszekerheidsbeginsel?***

Door middel van de volgende deelvragen zal een antwoord worden gezocht op de onderzoeksvraag:

- *Wat houdt het rechtszekerheidsbeginsel in met betrekking tot het belastingrecht?*
- *Wat houdt het gelijkheidsbeginsel in met betrekking tot het belastingrecht?*
- *Wat houdt de navordering, zoals is opgenomen in art. 16 AWR, in?*
- *Hoe verhoudt de onbeperkte navorderingstermijn zich tot het rechtszekerheids- en gelijkheidsbeginsel?*

## **1.5 Aanpak**

In hoofdstuk 2 zal in worden gegaan op het rechtszekerheidsbeginsel en hoe dit rechtszekerheidsbeginsel zich verhoudt tot het belastingrecht. Na het rechtszekerheidsbeginsel komt in hoofdstuk 3 het gelijkheidsbeginsel aan bod. Ook hier gaat het om de relatie tussen het beginsel en het belastingrecht. In hoofdstuk 4 worden verscheidene aspecten beschreven rondom de navordering zoals die is opgenomen in art. 16 AWR. Waar in hoofdstuk 2, 3 en 4 specifiek ingegaan is op afzonderlijke onderwerpen, komen al deze onderwerpen in hoofdstuk 5 samen. In dit hoofdstuk wordt de onbeperkte navorderingstermijn daadwerkelijk getoetst aan zowel het rechtszekerheidsbeginsel als het gelijkheidsbeginsel. Na dit hoofdstuk wordt in hoofdstuk 6 een conclusie gegeven met het antwoord op de onderzoeksvraag.



## 2 Rechtszekerheidsbeginsel

### 2.1 Algemeen

Het rechtszekerheidsbeginsel is een onderdeel van de fundamentele rechtsbeginselen die de Nederlandse rechtsstaat kent.<sup>9</sup> Dit rechtsbeginsel houdt in dat de rechtspositie van de burger niet op onverwachte of onberekenbare wijze door de overheid mag worden aangetast.<sup>10</sup> Overheidsoptreden, door zowel de wetgevende als de uitvoerende macht, moet voorspelbaar zijn en niet onderworpen aan willekeur.<sup>11</sup> In het verlengde hiervan ligt het legaliteitsbeginsel.<sup>12</sup> Voor het belastingrecht houdt het legaliteitsbeginsel in dat belastingheffing een wettelijke grondslag dient te hebben. Dit beginsel is gecodificeerd in art. 104 Grondwet (hierna: GW).

Op Europees niveau is het rechtszekerheidsbeginsel, zij het niet expliciet, in art. 1, Eerste Protocol, Europees Verdrag van de Rechten van de Mens (hierna: EVRM) opgenomen. Op nationaal niveau is er geen codificatie van het beginsel maar behoort het beginsel tot de ongeschreven rechtsbeginselen. Tot de ongeschreven rechtsbeginselen behoren het rechtszekerheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijke wetgeving en het rechtszekerheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Als algemeen beginsel van behoorlijke wetgeving heeft het rechtszekerheidsbeginsel betrekking op het ontstaan van wettelijke bepalingen en of de wetgever hierbij het rechtszekerheidsbeginsel voldoende in acht heeft genomen.<sup>13</sup> Het rechtszekerheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur ziet op de uitvoerende macht en of de Fiscus handelt conform het door haar gestelde beleid, gedane toezeggingen en gecreëerde verwachtingen.<sup>14</sup>

---

<sup>9</sup> Mr. P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Fiscale Geschriften nr. 22, Hoofdstuk 3.1.1 (november 2006)

<sup>10</sup> M.C.M. de Kroon, J.H.P.M. Raaijmakers, F.H.H. Sijbers en H. Vermeulen, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.1.1.A (augustus 2011)

<sup>11</sup> Mr. P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Fiscale Geschriften nr. 22, Hoofdstuk 3.1.1 (november 2006)

<sup>12</sup> Dit beginsel geldt slechts voor de wetgevende macht.

<sup>13</sup> Mr. P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Fiscale Geschriften nr. 22, Hoofdstuk 3.1.1 (november 2006)

<sup>14</sup> Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.1.0.B (augustus 2011)

Een verbijzondering van het rechtzekerheidsbeginsel is het vertrouwensbeginsel. Het vertrouwensbeginsel wordt op Europees niveau als één met het rechtzekerheidsbeginsel gezien. Op nationaal niveau wordt het vertrouwensbeginsel, zij het als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, als een zelfstandig beginsel gezien, waarbij het gewekte vertrouwen van de burger, dat betrekking heeft op het toekomstig handelen van de overheid in zijn rol als uitvoerende macht, gewaarborgd moet blijven.<sup>15</sup> In het kader van het onderzoek is op dit onderwerp niet dieper ingegaan.

Het rechtzekerheidsbeginsel kan opgedeeld worden in een formeel en materieel rechtzekerheidsbeginsel. Het formeel rechtzekerheidsbeginsel vereist dat regelgeving kenbaar, duidelijk en ondubbelzinnig is.<sup>16</sup> Bij het materieel rechtzekerheidsbeginsel gaat het om het verbod van terugwerkende kracht van wetgeving die voor de burger een nadelige werking heeft. Ook de eerbiedigende werking van bestaande regelingen valt hieronder.<sup>17</sup>

## **2.2 Het formele rechtzekerheidsbeginsel**

Regelgeving van de wetgevende macht en de gevolgen hiervan moeten kenbaar, duidelijk en ondubbelzinnig zijn.<sup>18</sup> Zo oordeelde Hof Den Bosch in 1993, in een zaak waar het formele rechtzekerheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur in geding was, dat onduidelijkheden die voortkomen uit beleidsregels voor risico van de ontvanger komen.<sup>19</sup>

---

<sup>15</sup> Mr. P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Fiscale Geschriften nr. 22, Hoofdstuk 3.1.2 (november 2006)

<sup>16</sup> Mr. P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Fiscale Geschriften nr. 22, Hoofdstuk 3.1.1 (november 2006)

<sup>17</sup> Mr. P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Fiscale Geschriften nr. 22, Hoofdstuk 3.2.2 (november 2006)

<sup>18</sup> Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.1.1.B (augustus 2011)

<sup>19</sup> Hof Den Bosch 10 november 1993, nr. 92A/0831, V-N 1994

## 2.3 Het materiële rechtszekerheidsbeginsel

Wanneer een wet in werking treedt heeft de regeling in beginsel 'onmiddellijke werking'.<sup>20</sup> Onmiddellijke werking wil zeggen dat de regeling ook van toepassing is op rechtsfeiten die zich hebben afgespeeld *voordat* de regeling in werking was getreden, dus niet alleen op feiten die betrekking hebben op gebeurtenissen *na* het in werking treden van de regeling. Dit verschijnsel wordt ook wel materieel terugwerkende kracht genoemd.<sup>21</sup> Door bij de invoering van een wet overgangsrecht te creëren met bijvoorbeeld een eerbiedigende werking voor de al bestaande gevallen, voorkomt de wetgever dat sprake is van materieel terugwerkende kracht. Van formeel terugwerkende kracht is sprake als de ingevoerde regeling met terugwerkende kracht is ingevoerd. Door de invoering of verandering van een wet zal het rechtszekerheidsgevoel van belastingplichtige snel aangetast worden maar het ligt onder andere aan de last die op belastingplichtige komt te liggen of sprake is van een schending van het rechtszekerheidsbeginsel.<sup>22</sup>

Er zijn de afgelopen jaren vele arresten geweest door de Hoge Raad die in het voordeel uitvielen voor de wetgever.<sup>23</sup> Bij deze uitspraken kwam veelal naar voren dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid heeft, wat ertoe leidt dat uiteindelijk geen sprake is van een onredelijke last bij belanghebbende en dat een ongeoorloofde inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom, in de zin van art. 1, Eerste Protocol, EVRM, zich niet voordoet. Ook was dit het geval bij BNB 2008/232.<sup>24</sup> In dit arrest meende belanghebbende dat de invoering van de Wet Inkomstenbelasting 2001, zonder overgangsrecht, in strijd was met het rechtszekerheidsbeginsel. Door de verandering van de eigenwoningregeling, waardoor belanghebbende geen recht meer had op de aftrek van hypotheekrente, meende belanghebbende te zijn aangetast in zijn rechtszekerheid door het gebrek aan een overgangsregeling. De Hoge Raad oordeelde hierin dat de ruime beoordelingsvrijheid die de wetgever heeft niet is overschreden en

---

<sup>20</sup> Mr. P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Fiscale Geschriften nr. 22, Hoofdstuk 3.2.2.1 (november 2006)

<sup>21</sup> Mr. E. Thomas, 'Terugwerkende kracht: (on)toelaatbaar?', WFR 2005/326 p. 1

<sup>22</sup> Mr. E. Thomas, 'Terugwerkende kracht: (on)toelaatbaar?', WFR 2005/326 p. 2-3

<sup>23</sup> In o.a. HR 1 april 2005, nr. 40 537, BNB 2005/227, HR 27 juni 2008, nr. 42 790, BNB 2008/232 en HR 16 januari 2009, BNB 2009/113

<sup>24</sup> HR 27 juni 2008, nr. 42790, BNB 2008/232

dat voorts niet gesproken kan worden van een individuele en buitensporige last voor belanghebbende.

Een van de zaken waarbij belanghebbende wel met succes een beroep heeft gedaan op art. 1, Eerste Protocol, EVRM ging over de aftrek van aankoopkosten van een deelneming. Belanghebbende heeft in casu op 24 oktober 2002 een verzoek gedaan om aankoopkosten van een deelneming in aftrek te brengen nadat een arrest over de aankoopkosten van een deelneming was gewezen.<sup>25</sup> De wetgever kondigde bijna twee maanden later, op 13 december 2002, aan dat hij de aftrek hiervan met (formeel) terugwerkende kracht ging verbieden. Hof Den Haag heeft daarna op 21 juli 2006 uitspraak gedaan in deze zaak. De legitieme verwachting die was gewekt door de uitspraak van de Hoge Raad zorgde ervoor dat de claim die belastingplichtigen voor 13 december 2002 hadden ingediend, een 'eigendom' vormden. Het verbieden van de aftrek met terugwerkende kracht zorgde voor een inbreuk in het eigendomsrecht en rechtszekerheid. De terugwerkende kracht was alleen ingevoerd met budgettaire motieven waardoor het Hof Den Haag geen reden zag voor de terugwerkende kracht.<sup>26</sup> Derhalve was geen sprake van een 'fair balance' tussen de bescherming van de rechten van belanghebbende(n) en het algemeen belang. De maatregel van de wetgever was dus in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel.

Rechtbank Haarlem oordeelde in juli 2012 dat art. 21, lid 5 SW 1956 in strijd was met art 1, Eerste Protocol, EVRM.<sup>27</sup> De tekst van 2010, waarbij in casu de erfbelasting over een hoger bedrag werd berekend dan daadwerkelijk aan waarde was verkregen, zorgde voor een buitensporige individuele last, waardoor geen sprake was van een 'fair balance' en een verboden strijdigheid met het rechtszekerheidsbeginsel als gevolg.

---

<sup>25</sup> HR 24 mei 2002, nr. 36.807, NTFR 2002/730

<sup>26</sup> Hof Den Haag 21 juli 2006, nr. BK-04/03463, NTFR 2006/1477

<sup>27</sup> Rechtbank Haarlem 2 juli 2012, nr. 11/5838 en 11/5839, BNB 2012/453

## **2.4 Het toetsen van het rechtszekerheidsbeginsel**

Om wetgeving te toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel moet een onderscheid worden gemaakt tussen het rechtszekerheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving en het rechtszekerheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur.

Voor dit onderscheid is het verschil tussen een wet in formele en materiële zin belangrijk.

Een wet in formele zin is, op grond van de procedure die zijn grondslag vindt in art. 82 GW, tot stand gekomen door de regering en Staten-Generaal. Een wet in materiële zin is een besluit met daarin algemeen verbindende voorschriften, dat tot stand is gekomen door een daartoe bevoegd orgaan.<sup>28</sup> Een belastingwet, zoals art. 66 SW, is vaak zowel een wet in formele als in materiële zin. Deze wet is dus gevormd door de regering en Staten-Generaal en bevat algemeen verbindende voorschriften.

### **2.4.1 Rechtszekerheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving**

Het toetsen van wetten in formele zin aan grondwettelijke bepalingen en algemene ongeschreven beginselen is niet toegestaan. Art. 120 GW bepaalt dat formele wetten niet aan grondwettelijke bepalingen mogen worden getoetst. In het Harmonisatiewetarrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat formele wetten niet getoetst mogen worden aan algemene rechtsbeginselen wanneer deze algemene rechtsbeginselen geen grondslag vinden in algemeen verbindende verdragsbepalingen.<sup>29</sup> Na het Harmonisatie arrest heeft de Hoge Raad dit nogmaals in 2009 bevestigd.<sup>30</sup> Zo is het dus niet mogelijk om een wet in formele zin te toetsen aan het ongeschreven rechtszekerheidsbeginsel dat onderdeel is van de Nederlandse rechtsstaat. Op grond van art. 94 GW is het wel mogelijk formele wetgeving te toetsen aan beginselen die neergelegd zijn in algemeen verbindende verdragsbepalingen.

---

<sup>28</sup> Prof. mr. P.B. Cliteur, *Nederlands recht*, Deventer 2005, p. 17

<sup>29</sup> HR 14 april 1989, nr. 13 822, NJ 1989/469

<sup>30</sup> HR 20 maart 2009, nr. 07/10646, NJ 2009/233

Art. 94 GW luidt als volgt:

*“Binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften vinden geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties”*

Art. 94 GW creëert dus de mogelijkheid om formele wetten te toetsen aan bepalingen in onder andere het EVRM en het Internationaal verdrag inzake Burgerrechten en Politieke rechten (hierna: IVBPR).

Art. 1, eerste protocol, EVRM is een algemeen verbindende verdragsbepaling waarin het rechtszekerheidsbeginsel, zij het niet expliciet, is opgenomen. Jurisprudentie van het EHRM heeft voor toetsingskaders gezorgd die de Nederlandse rechterlijke macht gebruikt om te bepalen of een formele wet in strijd is met art. 1, Eerste Protocol, EVRM. In beginsel verbiedt art. 1, Eerste Protocol, EVRM de terugwerkende kracht van wetgeving niet.<sup>31</sup> Een belangrijk aspect dat in de jurisprudentie naar voren is gekomen is de ruime beoordelingsvrijheid die de nationale wetgever toekomt.<sup>32</sup> Ondanks de ruime beoordelingsvrijheid mag de wetgever geen onredelijke last bij belanghebbende leggen. Het EHRM heeft namelijk bepaald dat sprake is van een onrechtvaardige inbreuk op art. 1, Eerste Protocol, EVRM indien gesproken kan worden van een ‘individual and excessive burden’, ofwel een individuele en buitensporige last op belanghebbende.<sup>33</sup> Wanneer dit het geval is, is tussen het algemeen belang en de bescherming van de rechten van het individu geen ‘fair balance’.<sup>34</sup> De toetsing of sprake is van een ‘fair balance’ wordt ook wel de proportionaliteitstoets genoemd.

Individueel belang



Algemeen belang

---

<sup>31</sup> EHRM 28 oktober 1999, nr. 24846/94, (Zielinski, Gonzalez e.a./Frankrijk)

<sup>32</sup> Drs. M. Schuwer-Bravenboer, ‘Een beoordelingskader voor toetsing aan het eigendomsrecht in overgangssituaties’, WFR 2007/1112, p.3

<sup>33</sup> EHRM 23 september 1982, nr. 7151/75 en 7152/75 (Sporrong en Lönnroth),

<sup>34</sup> Mr. P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Fiscale Geschriften nr. 22, Hoofdstuk 3.1.1 (november 2006)

Hierbij is de last die uiteindelijk op het individu drukt en de rechtvaardigingsgrond voor deze last van essentieel belang of aan het proportionaliteitsvereiste wordt voldaan en of sprake is van een onrechtvaardige inbreuk op art. 1, Eerste Protocol, EVRM. Om toe te komen aan art. 1, Eerste Protocol, EVRM moet in beginsel sprake zijn van een eigendom. Dit is een begrip waar door de jurisprudentie enige invulling aan is gegeven.<sup>35</sup> In de jurisprudentie wordt echter niet altijd ingegaan op de vraag of sprake is van een eigendom. Het EVRM gaat bijvoorbeeld in de zaak M.A. e.a. voorbij aan de vraag of sprake is van een eigendom.<sup>36</sup> In de Darby zaak heeft het EHRM geoordeeld dat de verplichting tot het betalen van belasting onder art. 1, Eerste Protocol, EVRM valt.<sup>37</sup> Het ECRM heeft dit bevestigd in de WASA zaak waar werd geoordeeld dat de financiële verplichting die voortvloeit uit een fiscale bepaling onder art. 1, Eerste Protocol, EVRM valt.<sup>38</sup> Volgens vaste Nederlandse rechtspraak is belastingheffing te beschouwen als de regulering van eigendom.<sup>39</sup> Indien het belastingzaken betreft heeft de eigendomsvraag dus aan relevantie verloren.

#### **2.4.2 Rechtzekerheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur**

Wetten in materiële zin mogen *wel* worden getoetst aan ongeschreven rechtsbeginselen en grondwettelijke bepalingen, aangezien art. 120 GW alleen betrekking heeft op wetten in formele zin. Dit is ook bevestigd door de Hoge Raad in het landbouwvliegersarrest.<sup>40</sup> De ontvanger moet zich houden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur bij de uitvoering van de wet, waaronder ook het rechtszekerheidsbeginsel. Door de erg casuïstische jurisprudentie met betrekking tot het rechtszekerheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur is geen eenduidig toetsingsmodel te vormen.

---

<sup>35</sup> In o.a. EHRM 23 oktober 1997, nr. 117/1996/736/933-935 (National and Provincial Building Society) EHRM 6 oktober 2005, nr. 1513/03 (Draon) en EHRM 6 oktober 2005, nr. 11810/03 (Maurice)

<sup>36</sup> EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95 (M.A. e.a./Finland)

<sup>37</sup> EHRM 23 oktober 1990, nr. 17/1989/177/233 (Darby/Zweden)

<sup>38</sup> ECRM 14 december 1988, nr. 13013/87 (WASA/Zweden)

<sup>39</sup> In o.a. HR 3 april 2009, BNB 2009/268, HR 10 juli 2009, BNB 2009/246, HR 5 maart 2010, BNB 2010/143, HR 22 oktober 2010, BNB 2010/335 en Rechtbank Haarlem 2 juli 2012, nr. 11/5838 en 11/5839, BNB 2012/453

<sup>40</sup> HR 16 mei 1986, nr. 12 818, NJ 1987/251

## 3 Gelijkheidsbeginsel

### 3.1 Algemeen

Naast het rechtszekerheidsbeginsel is ook het gelijkheidsbeginsel onderdeel van de fundamentele rechtsbeginselen van de Nederlandse rechtsstaat. Het gelijkheidsbeginsel staat voor het gelijk behandelen van gelijke gevallen.<sup>41</sup> Naast het gelijk behandelen van gelijke gevallen valt ook de ongelijke behandeling van ongelijke gevallen onder het gelijkheidsbeginsel.<sup>42</sup> De ongelijke behandeling moet in een redelijke verhouding staan tot de verschillen in behandeling. In de jurisprudentie omtrent het gelijkheidsbeginsel neemt de ongelijke behandeling van ongelijke gevallen een veel kleinere plaats. En zal daarom in dit hoofdstuk vooral op het gelijkheidsbeginsel, dat betrekking heeft op de ongelijke behandeling van gelijke gevallen, in worden gegaan.

Het gelijkheidsbeginsel is op verschillende plaatsen in het recht te vinden. Het gelijkheidsbeginsel als onderdeel van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en algemene beginselen van behoorlijk wetgeving vallen onder de ongeschreven rechtsbeginselen. In de Nederlandse grondwet is het gelijkheidsbeginsel opgenomen in art. 1 GW. Op internationaal niveau is het gelijkheidsbeginsel terug te vinden in art. 14 EVRM, art. 1, Twaalfde Protocol, EVRM en 26 Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: IVBPR). In Europeesrechtelijk verband is het gelijkheidsbeginsel ook opgenomen in het EG-verdrag. Een algemene anti-discriminatiebepaling is opgenomen in art. 18 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU). Meer specifiek zijn de verkeersvrijheden die zijn opgenomen in hetzelfde verdrag.<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup> Niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen is discriminatoir. Wel discriminatoir is een ongelijke behandeling waar een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor ontbreekt, ondanks de ruime beoordelingsvrijheid die de wetgever toekomt.

<sup>42</sup> Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.4.0.A (augustus 2011)

<sup>43</sup> Hieronder vallen o.a.: Vrij verkeer van werknemers, art. 45 VwEU; vrijheid van vestiging, art. 49 VwEU; vrijheid van verrichten van diensten, art. 56 VwEU en vrijheid van kapitaal- en betalingsverkeer, art. 63 VwEU



### **3.2 Gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur**

Het gelijkheidsbeginsel is pas in 1979 als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur erkend in de Nederlandse belastingrechtspraak.<sup>44</sup> Bij het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur gaat het om de gelijke behandeling van de ene belastingplichtige ten opzichte van de andere belastingplichtige(n). De essentie hierbij is dat belastingplichtige aanspraak kan maken op een gelijke behandeling van de inspecteur wanneer de belastingplichtige ten opzichte van andere belastingplichtige(n) - zowel feitelijk als rechtens - als gelijke gevallen kunnen worden beschouwd. Door de toetsing van het gelijkheidsbeginsel kan het legaliteitsbeginsel in sommige gevallen opzij worden gezet, doordat de juiste wetstoepassing achterwege blijft indien belastingplichtige in het gelijk wordt gesteld.<sup>45</sup>

### **3.3 Gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijke wetgeving**

Belangrijk voor het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk wetgeving zijn het eerste Studeerkamerarrest en het Tandartsvrouwarrest.<sup>46</sup> Dit zijn de eerste arresten die gewezen zijn door de Hoge Raad waarbij het gelijkheidsbeginsel van art. 26 IVBPR getoetst werd aan een wettelijke bepaling. In beide arresten oordeelde de Hoge Raad dat er geen sprake was van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel. In het laatste arrest was namelijk wel sprake van gelijke gevallen, maar doordat gehuwd samenwonenden een hechte economische eenheid vormen, vormt de eenvoud en de praktische uitvoerbaarheid om inkomens van partners samen te tellen een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling. De Hoge Raad zorgde in het Tandartsvrouwarrest wel voor een rechtsingang voor de gehuwde vrouw met betrekking tot de mogelijkheid van het maken van bezwaar en beroep. Ook zorgde dit arrest voor de basis van het toetsingsmodel dat zijn oorsprong vindt in de rechtsspraak van het EHRM. Dit toetsingsmodel wordt in par. 3.5 besproken.

---

<sup>44</sup> HR 6 juni 1979, nr. 19 290, BNB 1979/211

<sup>45</sup> In oa. HR 3 februari 2012, nr. 10/02985, BNB 2012/110, en HR 20 april 2012, nr. 10/01454, NTFR 2012/1073

<sup>46</sup> HR 8 juli 1988, nr. 24964, BNB 1988/302 en HR 27 september 1989, nr. 24297, BNB 1990/61

Het tweede Studeerkamerarrest betrof de vraag of een onderscheid mag worden gemaakt tussen iemand die de eigenaar van een woning is en iemand die een woning huurt, omdat dit een verschil opleverde in de aftrek van studeerkamerkosten. De Hoge Raad oordeelde dat sprake was van een ongeoorloofde discriminatie.<sup>47</sup> De wetgever gaf in casu alleen budgettaire argumenten wat volgens de Hoge Raad geen rechtvaardiging mag zijn van een ongelijke behandeling. Het tweede Studeerkamerarrest is een onderdeel van een beperkte hoeveelheid arresten die gewezen zijn in het voordeel van de belastingplichtige. Vele cassatiezaken worden ongegrond verklaard doordat de wetgever, volgens het EVRM en de Hoge Raad een ruime beoordelingsvrijheid toekomt.<sup>48</sup> In 2008 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat mede door die ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever, eerbiediging moet zijn voor het oordeel van de wetgever mits het ontbreekt aan redelijke gronden.<sup>49</sup>

### **3.4 Gelijkeheidsbeginsel als onderdeel van de verkeersvrijheden in het Europees recht**

In art. 18 VwEU is een algemene anti-discriminatie bepaling opgenomen die betrekking heeft op de discriminatie naar nationaliteit. Naast dit artikel zijn er ook meer specifieke artikelen in het VwEU opgenomen die de codificatie zijn van het gelijkheidsbeginsel.<sup>50</sup> Dit betreffen de artikelen die betrekking hebben op de verkeersvrijheden die zijn ontstaan uit het verlangen naar de afwezigheid van binnengrenzen binnen de Europese Unie. In het kader van het onderzoek is specifieker ingegaan op de vrijheid van kapitaal- en betalingsverkeer en de vrijheid van het verrichten van diensten. Bij het vrij verkeer van kapitaal- en betalingsverkeer (art. 63 VwEU) gaat het om een verbod van beperkingen van kapitaalverkeer tussen zowel EU landen als tussen EU landen en derde landen. Art. 56 VwEU richt zich op de vrijheid van dienstenverkeer tussen EU landen. Zo heeft het Hof in BNB 2000/329 een uitspraak gedaan over de dividendvrijstelling in

---

<sup>47</sup> HR 17 november 1993, nr.28587, BNB 1994/36

<sup>48</sup> In o.a. HR 12 juli 2002, nr. 35900, BNB 2002/399 en HR 12 juli 2002, nr. 36254, BNB 2002/400

<sup>49</sup> HR 19 oktober 2007, nr. 41938, BNB 2008/17

<sup>50</sup> Dr. Antje de Haan, 'Bedrijfsvermogen in de successiewet en het gelijkheidsbeginsel', Academisch Proefschrift, Universiteit van Amsterdam, p. 20

samenhang met de vrijheid van kapitaalverkeer.<sup>51</sup> Belanghebbende meende dat sprake was van discriminatie met betrekking tot de dividendvrijstelling, tussen dividenden uitgekeerd door in Nederland gevestigde vennootschappen en niet in Nederland gevestigde vennootschappen. De dividendvrijstelling gold namelijk alleen voor dividenden uitgekeerd door in Nederland gevestigde vennootschappen. Het Hof ging hierin mee en zag ook geen rechtvaardigingsgrond voor de inbreuk op de vrijheid van kapitaal.

### **3.5 Het toetsen van het gelijkheidsbeginsel**

Omdat formele wetgeving niet getoetst mag worden aan grondwettelijke bepalingen en ongeschreven rechtsregels, is voor de toetsing van formele wetgeving art. 94 GW bepalend. In art. 94 GW is bepaald dat wetgeving geen toepassing vindt indien de wettelijke bepaling niet verenigbaar is met een ieder verbindende verdragsbepaling.<sup>52</sup> Het gelijkheidsbeginsel is zowel in art. 14 EVRM als in art. 26 IVBPR opgenomen. Het discriminatieverbod heeft in art. 14 EVRM alleen toepassing voor de in het EVRM neergelegde rechten. Vandaar dat in het verleden aan art. 14 EVRM in samenhang met art.1, Eerste Protocol, EVRM werd getoetst. In 2005 is art. 1, Twaalfde Protocol, EVRM in Nederland in werking getreden. Dit protocol heft in principe de beperking op van het in art. 14 EVRM neergelegde toepassingsbereik. Qua inhoud en reikwijdte zijn art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR aan elkaar gelijk.

---

<sup>51</sup> HvJ EU 6 juni 2000, C-35/98, BNB 2000/329

<sup>52</sup> Art. 120 GW verbiedt dat formele wetten getoetst mogen worden aan grondwettelijke bepalingen. In het Harmonisatiewetarrest is door de Hoge Raad geoordeeld dat er geen toetsing plaats mag vinden van een formele wet aan een ongeschreven rechtsregel.

Jurisprudentie van het EHRM en IVBPR heeft de afgelopen jaren voor toetsingskaders gezorgd die de Hoge Raad toepast bij toetsing aan art. 14 EVRM en art. 26 IVPBR. Beide toetsingskaders zijn aan elkaar gelijk. De vragen die bij de toetsing als leidraad gebruikt worden zijn:

- Is in casu sprake van gelijke gevallen?
- Worden deze gelijke gevallen ongelijk behandeld?
- Ligt voor deze ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardiging aan ten grondslag?

### **3.5.1 Is sprake van gelijke gevallen?**

Van exact gelijke gevallen is in werkelijkheid nooit sprake. Er is altijd wel een bepaald element dat verschillend is bij de een of de ander waartussen de vergelijking plaatsvindt. Volgens Prof. Mr. R.H. Happé moet men gelijkheid zien vanuit een bepaald perspectief.<sup>53</sup> Gelijkheid ontstaat uit de doelstellingen van een bepaalde wettelijke bepaling. Aan deze doelstellingen zijn relevante factoren verbonden waar belastingplichtige aan moet voldoen om onder de wettelijke bepaling te vallen. Om te kijken of er sprake is van gelijkheid moet naar de relevante factoren worden gekeken die in de wettelijke bepaling staan.

---

<sup>53</sup> R.H. Happé, 'Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut', p.3 in: L.J.A. Pieterse, *Vriendenbundel R.E.C.M. Niessen: Draaicirkels van formeel belastingrecht*, Den Haag 2009

### **3.5.2 Is sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen?**

Om te beoordelen of sprake is van een ongelijke behandeling van een gelijk geval moet gekeken worden naar de doelstelling van de wet en de teksten daarin opgenomen. Beiden moeten dan vergeleken worden met de vaststaande feiten, wat er voor zorgt dat de beoordeling op dit punt een erg casuïstisch karakter heeft. Er is hierdoor geen algemene lijn of regel te abstraheren uit de jurisprudentie van zowel het EHRM als de Hoge Raad. Bij de beantwoording van deze vraag wordt door de rechter wel enige terughoudendheid genomen. Dit komt doordat het EHRM de staten met betrekking tot deze vraag redelijk wat vrijheid geeft. In het Della Ciaja arrest is door het EHRM beslist dat op het gebied van belastingheffing de nationale wetgever een 'wide margin of appreciation' geniet.<sup>54</sup> Dit is een vergroting van de beoordelingsruimte die door de Hoge Raad werd gehanteerd in BNB 1998/22, waar de Hoge Raad oordeelde dat de wetgever *een zekere* beoordelingsruimte heeft. De Hoge Raad heeft dit standpunt van het EHRM overgenomen, wat terug te leiden valt uit de Kinderopvangarresten.<sup>55</sup> De ruime beoordelingsruimte van de wetgever heeft niet alleen betrekking op deze vraag, maar ook op de vraag of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat indien sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen.

### **3.5.3 Is er een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling?**

Leidend in de beantwoording van deze vraag is de uitspraak van de Hoge Raad in 1997.<sup>56</sup> Hierin heeft de Hoge Raad zich aangesloten bij jurisprudentie van het EHRM.<sup>57</sup> Hierin zijn twee vereisten neergelegd waar aan voldaan moet worden wil er sprake zijn van een objectieve en redelijke rechtvaardiging. De eerste eis is dat er sprake moet zijn van een legitiem doel. Naast dit legitieme doel moet ook een redelijke verhouding aanwezig zijn tussen het doel dat wordt nagestreefd en de ongelijke behandeling.

---

<sup>54</sup> EHRM 22 juni 1999, nr. 46 757/99, Della Ciaja/Italië

<sup>55</sup> HR 12 juli 2002, nr. 36.254, NTFR 2002/1000, BNB 2002/400, HR 12 juli 2002, nr. 35.900, NTFR 2002/999, BNB 2002/399

<sup>56</sup> HR 12 september 1997, nr. 32.211, BNB 1998/22

<sup>57</sup> EHRM 13 juni 1979, Series A, nr. 31( Marcx/Belgie)

Er zijn verschillende rechtvaardigingsgronden voor een ongelijke behandeling van gelijke gevallen uit de jurisprudentie af te leiden.<sup>58</sup> Hierbij gaat het vooral om het aspect van doelmatigheid en uitvoerbaarheid van wetgeving. Louter budgettaire motieven van de kant van de wetgever kunnen geen rechtvaardigingsgrond opleveren.

### *Materiële wetgeving*

Bij de toetsing van materiële wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur gelden dezelfde toetsingsregels zoals gehanteerd bij de toetsing van formele wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel. Bij de toetsing van materiële wetgeving moet wel rekening worden gehouden met bepaalde voorrangsregels die uit de jurisprudentie zijn af te leiden.<sup>59</sup> Deze voorrangregels kunnen uiteindelijk voor zorgen dat de juiste toepassing van de wet achterwege blijft ten gunste van het gelijkheidsbeginsel.<sup>60</sup>

- *regel van het begunstigende beleid*: Wanneer de inspecteur begunstigend beleid voert en van dat gunstige beleid afwijkt ten nadele van een bepaalde belastingplichtige.

- *regel van het oogmerk van begunstiging*: Wanneer de inspecteur een belastingplichtige die tot een bepaalde groep behoort gunstiger behandelt dan volgens de regel van de wet het geval zou zijn, terwijl bij de andere belastingplichtige(n) hier geen sprake van is.

- *de meerderheidsregel*: Wanneer de inspecteur bij de meerderheid van vergelijkbare gevallen de juiste wetstoepassing achterwege laat behalve bij belastingplichtige.

---

<sup>58</sup>Arresten die betrekking hebben op de uitvoerbaarheid van wetgeving: ECRM 13 oktober 1993, nr. 21 663/93, FED 1993/816, HR 27 september 1989, nr. 24.297, BNB 1990/61

<sup>59</sup> HR 19 januari 1983, nr. 21197, BNB 1983/132, HR 28 maart 1984, nr. 22171, BNB 1984/196, 17 juni 1992 nr. 26777, BNB 1992/294

<sup>60</sup>Mr. S.K.A. Efstratiades 'De invulling van het gelijkheidsbeginsel', Belastingbrief 2001/06, p. 2

### 3.6 Toetsen aan de verkeersvrijheden

Het Hof van Justitie heeft in vaste jurisprudentie toetsingskaders gegeven bij de beantwoording van de vraag of een bepaalde regeling in strijd is met een van de verkeersvrijheden.<sup>61</sup>

- Is op belanghebbende het EG-verdrag van toepassing?
- Is sprake van discriminatie of van belemmering?
- Is voor deze discriminatie of belemmering een rechtvaardigingsgrond?
- Is het een geschikt middel dat is gebruikt om het beoogde doel te bereiken?  
(geschiktheidstoets)
- Zijn er geen minder belemmerende middelen om het beoogde doel te bereiken?  
(noodzakelijkheidstoets)

Het antwoord op de vraag of sprake is van enige strijdigheid met een verkeersvrijheid is erg afhankelijk van op welke vragen een positief antwoord gegeven kan worden. Er is bijvoorbeeld sprake van strijdigheid indien gesproken kan worden van een ongeschikt middel of wanneer er minder belemmerende middelen op voorhand zijn.

---

<sup>61</sup> J.K. Niermeijer, 'Verlengde navorderingstermijn en vrij verkeer van kapitaal', Europese Fiscale Studies, p. 11

## 4 Navordering

### 4.1 Aanslagbelasting

In het Nederlandse belastingstelsel valt de belastingheffing uiteen in een aanslagbelasting of een aangiftebelasting. Zo zijn de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting voorbeelden van een aanslagbelasting.<sup>62</sup> Omzetbelasting is een voorbeeld van een aangiftebelasting.<sup>63</sup> In de verschillende heffingswetten is geregeld of de betreffende belasting een aangifte- of aanslagbelasting is. Bij een aangiftebelasting moet de belastingplichtige zelf de materiële belastingschuld vaststellen en afdragen aan de belastingdienst. Dit in tegenstelling tot een aanslagbelasting waarbij de belastingplichtige in de meeste gevallen een uitnodiging krijgt van de inspecteur tot het doen van aangifte.<sup>64</sup> Na de uitnodiging is de belastingplichtige verplicht om aangifte te doen waarna de inspecteur de aanslag oplegt. De inspecteur kan de aanslag vaststellen conform de aangifte die is ingediend door de belastingplichtige, maar de inspecteur heeft ook de bevoegdheid hiervan af te wijken.<sup>65</sup> Hoewel de materiële belastingschuld voortkomt uit de heffingswet, vormt het opleggen van de aanslag de formalisering hiervan.<sup>66</sup>

Binnen de belastingen die worden geheven bij aanslag is een onderscheid te maken tussen tijdvakbelastingen en tijdstipbelastingen. Bij een tijdvakbelasting ontstaat de materiële belastingschuld na een bepaalde periode, het tijdvak. Meerdere belastbare feiten doen zich in een tijdvak voor, maar de belastingschuld ontstaat na het tijdvak. Dit in tegenstelling tot een tijdstipbelasting waarbij de materiële belastingschuld ontstaat op het moment van een belastbaar feit. Bij de erfbelasting is dit tijdstip het moment van overlijden van een natuurlijk persoon en de schenking is het tijdstip bij de

---

<sup>62</sup> Art. 9, lid 1 Wet Inkomstenbelasting 2001 voor de inkomstenbelasting en art. 37 Successiewet 1956 voor de schenk- en erfbelasting

<sup>63</sup> Art. 14 Wet Omzetbelasting 1968

<sup>64</sup> Art. 6, lid 1 AWR

<sup>65</sup> Mr. Dr. R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Hoofdstuk 4.2.2 (augustus 2011)

<sup>66</sup> Dr. H Vermeulen, *Cursus Belastingrecht*, FBR 1.3.2.B (april 2012)



schenkbelasting. Het tijdvak van de inkomstenbelasting belooft 12 maanden en eindigt na een kalenderjaar.<sup>67</sup> De inspecteur mag tot 3 jaar na het ontstaan van de belastingschuld een aanslag opleggen aan belastingplichtige.<sup>68</sup> De begrippen tijdvak-en tijdstipbelastingen hebben dus invloed op het moment wanneer de driejaarstermijn ingaat en afloopt. Wanneer uitstel is verleend aan de belastingplichtige voor het doen van aangifte, is in art. 11, lid 3 AWR bepaald dat dit voor een verlenging zorgt van de aanslagtermijn van drie jaar met de periode van het verleende uitstel.

## **4.2 Navordering**

De inspecteur heeft niet de mogelijkheid, wanneer bijvoorbeeld een te lage aanslag is vastgesteld, een tweede aanslag op te leggen. Wel is het mogelijk voor de inspecteur om een navorderingsaanslag op te leggen. Aan de mogelijkheid om gebruik te maken van de navordering zijn wel eisen verbonden. Deze eisen zijn neergelegd in art. 16 AWR. Een onderscheid in navordering kan gemaakt worden tussen de navordering met en zonder nieuw feit.

### **4.2.1 Navordering met een nieuw feit**

In art. 16, lid, 1 AWR zijn verschillende gevallen opgenomen wanneer een navorderingsaanslag mag worden opgelegd door de inspecteur.<sup>69</sup> Hierbij moet wel sprake zijn van een nieuw feit. Tevens is in het eerste lid van art. 16 AWR neergelegd dat een feit dat bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn bij de inspecteur, geen grond kan opleveren voor een navorderingsaanslag. Een navorderingsaanslag opleggen om ambtelijk verzuim te herstellen is derhalve uitgesloten.<sup>70</sup>

---

<sup>67</sup> Art. 2, lid 7 Wet IB 2001

<sup>68</sup> Art. 11, lid 3 AWR

<sup>69</sup> Mr. Dr. R.M.P.G. Niessen-Cobben, *‘Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen’*, Hoofdstuk 4.2.5 (augustus 2011)

<sup>70</sup> Mr. Dr. R.M.P.G. Niessen-Cobben, *‘Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen’*, Hoofdstuk 4.2.5 (augustus 2011)

Bij het opleggen van een aanslag moet de Inspecteur de nodige zorgvuldigheid in acht nemen.<sup>71</sup> In BNB 2010/227 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de inspecteur in beginsel mag vertrouwen op de juistheid van de gegevens in de gedane aangifte.<sup>72</sup> Verder oordeelt de Hoge Raad in hetzelfde arrest dat de inspecteur wel een nader onderzoek moet instellen, indien hij na kennisname in redelijkheid behoort te twifelen over de juistheid ervan.

#### **4.2.2 Navordering zonder een nieuw feit**

Naast het navorderen met een nieuw feit heeft de inspecteur in sommige gevallen, waarin geen sprake is van een nieuw feit, toch de mogelijkheid om een navorderingsaanslag op te leggen.

In BNB 1973/161 werd voor het eerst door de Hoge Raad geoordeeld dat door een gemaakte schrijf-of tikfout van de inspecteur, belanghebbende ogenblikkelijk moest hebben begrepen dat het om een schrijf-en tikfout ging waardoor hij geen vertrouwen kon ontleen aan de opgelegde aanslag en de navorderingsaanslag werd gehandhaafd.<sup>73</sup> Door de tijd heen zijn meerdere arresten geweest die betrekking hebben op een schrijf- of tikfout van de inspecteur waarbij veelal werd geoordeeld dat toch mag worden nagevorderd ondanks de afwezigheid van een nieuw feit.<sup>74</sup>

Art. 16, lid 2, sub c AWR vormt de codificatie van deze schrijf- en tikfoutenjurisprudentie en maakt navordering mogelijk binnen een periode van twee jaar na het tijdstip van vaststelling van een belastingaanslag of besluit om geen aanslag op te leggen. Na het verstrijken van twee jaar moet er getoetst worden op de schrijf-en tikfouten jurisprudentie.

---

<sup>71</sup> Mr. P.J.G. Tiemessen, Artikelsgewijs commentaar bij art. 16, lid 4 Algemene wet inzake rijksbelasting 3.2 (oktober 2012)

<sup>72</sup> HR 16 april 2010, nr. 08/05088, BNB 2010/227

<sup>73</sup> HR 6 juni 1973, nr. 17.106, BRN 1973/161

<sup>74</sup> In o.a. HR 24 januari 1990, nr. 25795, BNB 1990/133 en HR 15 december 1999, nr. 33.782, BNB 200/44

De fout moet voor de belastingplichtige wel redelijkerwijs kenbaar zijn. Het moet voor de belastingplichtige duidelijk zijn dat de inspecteur iets anders kan hebben bedoeld dan wat er op het aanslagbiljet staat.<sup>75</sup> Er is in ieder geval sprake van kenbaarheid van de fout als de te weinig geheven belasting minimaal 30 procent is van wat er verschuldigd is volgens de uit de heffingswet ontstane materiële belastingschuld.<sup>76</sup>

De tweede mogelijkheid voor de inspecteur om een navorderingsaanslag op te leggen zonder nieuw feit, is wanneer sprake is van kwade trouw. De Hoge Raad oordeelde in BNB 1997/384 dat sprake is van kwade trouw wanneer belastingplichtige opzettelijk onjuiste informatie verstrekt of juiste informatie achterhoudt voor de inspecteur.<sup>77</sup> Onder opzet valt ook de voorwaardelijke opzet.<sup>78</sup> Bij voorwaardelijke opzet is belastingplichtige zich bewust van de mogelijke onjuistheid van de aangifte en laat zich, ondanks dit risico, niet weerhouden aangifte op deze manier te doen.<sup>79</sup>

Wanneer niet belastingplichtige maar de (belasting)adviseur van belastingplichtige te kwade trouw is, kan de kwade trouw van de (belasting)adviseur aan belastingplichtige worden toegerekend waardoor navordering op grond van art. 16, lid 1 AWR mogelijk is.<sup>80</sup>

---

<sup>75</sup> HR 26 mei 1993, nr. 28.341, BNB 1993/295

<sup>76</sup> Art. 6, lid 4, sub c AWR

<sup>77</sup> HR 11 juni 1997, nr. 32.299, BNB 1997/384

<sup>78</sup> Mr. P.J.G. Tiemessen, Artikelsgewijs commentaar bij art. 16, lid 4 Algemene wet inzake rijksbelasting, NDFR, 5.2 (oktober 2012)

<sup>79</sup> HR 13 februari 2004, nr. 39.477, BNB 2004/160

<sup>80</sup> HR 23 januari 2009, nr.07/10942, NTFR 2009/259

### **4.3 Navorderingstermijn**

Als hoofdregel geldt een navorderingstermijn van 5 jaar die de inspecteur de gelegenheid geeft om binnen 5 jaar, na het ontstaan van de belastingschuld, een navorderingsaanslag op te leggen.<sup>81</sup> Op de hoofdregel van 5 jaar zijn twee uitzonderingen geformuleerd.

De twee uitzonderingen zijn:

- Navorderingstermijn van 2 jaar
- Navorderingstermijn van 12 jaar

#### **4.3.1 Navorderingstermijn van 2 jaar**

Wanneer een navorderingsaanslag plaatsvindt op grond van art. 16, lid 2, onderdeel c AWR geldt de hoofdregel van 5 jaar niet, maar een aangepaste navorderingstermijn van 2 jaar. De termijn gaat lopen vanaf het moment dat de inspecteur heeft besloten om geen aanslag op te leggen of de belastingaanslag is vastgesteld.<sup>82</sup>

#### **4.3.2 Navorderingstermijn van 12 jaar**

In art. 16, lid 4 AWR is de tweede uitzondering op de hoofdregel opgenomen. Indien voldaan wordt aan de in dat lid vermelde eisen wordt de vijfjaarstermijn verlengd naar een twaalfjaarstermijn. Dit artikel is alleen van toepassing wanneer sprake is van te weinig geheven belasting over een bestanddeel dat in het buitenland is gelegen of in het buitenland opkomt. Uit de parlementaire geschiedenis komt naar voren dat de rechtvaardiging voor de termijn van twaalf jaar is gelegen in het feit dat de Nederlandse overheid beperkte controlemiddelen tot zijn beschikking heeft, waardoor de termijn van vijf jaar niet volstaat indien het buitenlandse vermogensbestanddelen of inkomens

---

<sup>81</sup> Art. 16, lid 1 AWR

<sup>82</sup> Art. 16, lid 3 AWR

betreft.<sup>83</sup> Daarbij speelt de bemoeilijking van het verkrijgen van inlichtingen uit landen met een bankgeheim ook een rol. De wetgever heeft bij de invoering van de verlengde navorderingstermijn voor een termijn van 12 jaar gekozen, in plaats van een onbepaalde termijn, omdat anders het rechtzekerheidsbeginsel geschonden zou worden.<sup>84</sup>

Uit deze parlementaire geschiedenis is tevens naar voren gekomen dat het niet alleen om vermogensbestanddelen gaat, maar dat ook bijvoorbeeld arbeidsinkomsten die opkomen in het buitenland onder de reikwijdte vallen van art. 16, lid 4 AWR, mits Nederland heffingsbevoegd is. De Hoge Raad heeft zich meermalen in jurisprudentie uitgelaten over de vraag of bepaalde bestanddelen onder de verlengde navorderingstermijn vallen. Zo heeft de Hoge Raad in BNB 2004/367 geoordeeld dat op inkomsten die op een Nederlandse rekening ontvangen worden maar in het buitenland worden beheerd, geen verlengde navorderingstermijn van toepassing is.<sup>85</sup> Hierbij is het belangrijk dat het bestanddeel buiten het zicht van de inspecteur moet zijn gehouden.<sup>86</sup> Inkomensbestanddelen die zijn opgekomen in het buitenland maar in Nederland worden gehouden vallen derhalve niet onder de twaalfjaarstermijn, mits dit op een voor de overheid kenbare manier wordt gehouden.<sup>87</sup>

De rechtbank 's-Gravenhage heeft geoordeeld dat de verlengde navorderingstermijn wordt verlengd met de duur van het verleende uitstel.<sup>88</sup>

---

<sup>83</sup> Kamerstukken, 21423, nr. 3, p. 2-3

<sup>84</sup> Kamerstukken II, 1989-1990, 21423, nr. 3, p. 2

<sup>85</sup> HR 13 augustus 2004, nr. 39.287, BNB 2004/267

<sup>86</sup> HR 4 oktober 2002, nr. 39.089, BNB 2003/83

<sup>87</sup> Mr. J.M. van der Vegt, 'De twaalfjaarstermijn: continuing the story', TFB 2010/03, p. 2

<sup>88</sup> Rechtbank 's-Gravenhage 9 mei 2012, nr. AWB 11/947 en AWB 11/955, V-N 2012/35.21.6

#### 4.4 Twaalfjaarstermijn en het Europese recht

Een belangrijke vraag die in de fiscale literatuur speelde was of de twaalfjaarstermijn in strijd was met het Europe recht.<sup>89</sup> Zo meende mr. J.W. Bol in 2006 dat inderdaad sprake was van een strijdigheid met een van de verkeersvrijheden, namelijk die met het vrije verkeer van kapitaal.<sup>90</sup> Het argument hiervoor was dat er in de maatregel een onderscheid wordt gemaakt tussen binnen- en buitenlandse situaties waarin gebruik wordt gemaakt van het vrije verkeer, en dit gemaakte onderscheid een belemmering veroorzaakt.

De Hoge Raad heeft in 2008 over de mogelijke strijdigheid met het Europese recht prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie (hierna: HvJ EG). HvJ EG antwoordde hierop dat in beginsel *wel* sprake was van een beperking van vrij verkeer van diensten en kapitaal. Wel rechtvaardigde het Hof deze beperking met de noodzaak om de doeltreffendheid van fiscale controles te waarborgen en belastingfraude te bestrijden.<sup>91</sup> Het Hof heeft in zijn uitspraken wel wat nuanceringen aangebracht die de Hoge Raad meegenomen heeft in verschillende uitspraken.<sup>92</sup> De rechtvaardiging, van beperking van vrij verkeer van diensten en kapitaal door de verlengde navorderingstermijn, is alleen aanwezig indien de verlengde navorderingstermijn geen strijd oplevert met het evenredigheidsbeginsel.

HvJ EG overweegt:

*“Deze beperking kan evenwel worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen en door de bestrijding van belastingfraude, op voorwaarde dat het evenredigheidsbeginsel wordt geëerbiedigd in die zin dat zij geschikt moet zijn om het ermee nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken.”*

---

<sup>89</sup> In o.a. R.J. Koopman, ‘De navorderingstermijn in internationaal verband’, TFB 1999/03, p. 9-13

<sup>90</sup> Mr. J.W. Bol, ‘Is de verlengde navorderingstermijn verenigbaar met het EG-recht?’, TFB 2006/01, p. 4

<sup>91</sup> HvJ EG 11 juni 2009, zaak C-155/08 en C157/08, BNB 2009/222

<sup>92</sup> In o.a. HR 29 februari 2010, nr. 43.670bis, BNB 2010/200 en HR 9 april 2010, nr. 43.448bis, BNB 2010/201

Uit de arresten van het HvJ EG en de Hoge Raad kan een onderscheid worden gemaakt tussen de situaties waarin er wel en geen aanwijzingen aanwezig zijn bij de Belastingdienst.<sup>93</sup>

#### 4.4.1 Wel aanwijzingen

Indien de Belastingdienst aanwijzingen heeft over in het buitenland ondergebrachte belastbare bestanddelen, dan is een verlengde navorderingstermijn alleen gerechtvaardigd indien de inspecteur voortvarend verdere inlichtingen heeft ingewonnen en de navorderingsaanslag heeft opgelegd. Met voortvarend wordt bedoeld de tijd die noodzakelijkerwijs nodig is om inlichtingen in te winnen, informatie te vergaren voor de vaststelling van het belastbare bedrag en de aanslag voor te bereiden en op te leggen.<sup>94</sup> Hierbij doet het er niet toe of de aanwijzingen zijn verkregen binnen de reguliere navorderingstermijn van 5 jaar of erna.<sup>95</sup> In beide gevallen is de langere navorderingstermijn toelaatbaar indien de navorderingsaanslag met een redelijke voortvarendheid is opgelegd door de Inspecteur.

De verlengde navorderingstermijn, in het geval dat de Belastingdienst wel over aanwijzingen beschikt, is volgens het HvJ EG:<sup>96</sup>

*“een middel dat (...) ertoe strekt deze autoriteiten de noodzakelijke tijd te gunnen om van deze andere lidstaat inlichtingen over de aldaar ondergebrachte belastbare bestanddelen te verkrijgen”.*

---

<sup>93</sup> In o.a. HvJ EG 11 juni 2009, zaak C-155/08 en C157/08, BNB 2009/222, HR 26 februari 2010, nr. 43670bis, BNB 2010/200, HR 29 februari 2010, nr. 43.670bis, BNB 2010/200 en HR 9 april 2010, nr. 43.448bis, BNB 2010/201

<sup>94</sup> Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 2.6.1.C.a (augustus 2011)

<sup>95</sup> HR 26 februari 2010, nr. 43670bis, BNB 2010/200

<sup>96</sup> HvJ EG 11 juni 2009, nr.C-155/08 en HvJ EG 11 juni 2009, nr.C-157/08, BNB 2009/222

#### 4.4.2 Geen aanwijzingen

Wanneer de Belastingdienst geen aanwijzingen heeft over in het buitenland gehouden belastbare bestanddelen, is de verlengde navorderingstermijn gerechtvaardigd. De verlengde navorderingstermijn, in het geval dat de Belastingdienst niet over aanwijzingen beschikt, is een middel om bij ontdekking van verzwegen buitenlandse belastbare bestanddelen, alsnog een navorderingsaanslag op te kunnen leggen wanneer dit niet mogelijk is binnen de reguliere navorderingstermijn van vijf jaar.<sup>97</sup>

Ook hier geldt dat wanneer de Belastingdienst aanwijzingen heeft verkregen, het vaststellen en opleggen van de navorderingsaanslag en het verkrijgen van inlichtingen met een redelijke voortvarendheid moet gebeuren.

In BNB 2009/222 oordeelt HvJ EG over de, door de wetgever gekozen, termijn van 12 jaar:

*“Aangaande het argument dat de navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR willekeurig zou zijn vastgesteld op twaalfjaar, 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 strafvervolgning voor het misdrijf van belastingfraude niet onevenredig lijkt”.*

---

<sup>97</sup> HvJ EG 11 juni 2009, nr.C-155/08 en HvJ EG 11 juni 2009, nr.C-157/08, BNB 2009/222



#### 4.4.3 Duur van de verlengde termijn

Er kunnen twee verschillende fasen worden onderscheiden:<sup>98</sup>

- De eerste fase loopt vanaf de verkrijging van aanwijzingen die betrekking hebben op buitenlandse belastbare bestanddelen, tot het moment dat voldoende inlichtingen zijn verkregen om de verschuldigde belasting vast te stellen. De Inspecteur moet dit in een tijdsverloop doen die noodzakelijkerwijs gemoeid gaat met het inwinnen van inlichtingen.
- De tweede fase die start vanaf het moment dat voldoende inlichtingen zijn verkregen tot het opleggen van de aanslag. Het voorbereiden en vaststellen moet de Inspecteur met redelijke voortvarendheid doen.

Hoelang de periode, tussen het verkrijgen van de aanwijzingen en het opleggen van de navorderingsaanslag, mag beslaan is erg casuïstisch. De Hoge Raad heeft in BNB 2010/205 geoordeeld dat er geen sprake was van een aanvaardbare overschrijding van de vijfjaarstermijn met 3,5 jaar waarbij de inspecteur al langer dan drie jaar beschikte over de benodigde gegevens om een navorderingsaanslag op te leggen.<sup>99</sup> Ook gaf de Hoge Raad in BNB 2011/120 aan dat een termijn van minder dan twee jaar in strijd was met het evenredigheidsbeginsel.<sup>100</sup> Hof Amsterdam oordeelde dat een termijn van 1 jaar, tussen de verkrijging van de aanwijzing en het opleggen van de navorderingsaanslag, wel geoorloofd is.<sup>101</sup>

---

<sup>98</sup> Mr. J.H. Asbreuk, 'Beperking verlengde navorderingstermijn', NTFRB 2010/17

<sup>99</sup> HR 17 mei 2010, nr. 41.4550bis, BNB 2010/205

<sup>100</sup> HR 18 februari 2011, nr. 09/05204, BNB 2011/120

<sup>101</sup> Hof Amsterdam 9 februari 2012, nr. 07/01040, V-N Vandaag 2012/526

## 5 Onbeperkte navorderingstermijn en het rechtszekerheids-en gelijkheidsbeginsel

### 5.1 Edelweissroute

De Edelweissroute is een route die als doel heeft erfbelasting te ontgaan. Buitenlands vermogen, van een in Nederland ingezetene erflater, waar de Nederlandse overheid niet van op de hoogte is, is essentieel om gebruik te kunnen maken van de Edelweissroute. Een geheime Zwitserse bankrekening is een voorbeeld van 'kwalificerend' buitenlands vermogen.<sup>102</sup> Na het overlijden van de erflater wordt voor de afwikkeling van de nalatenschap gebruik gemaakt van een (buitenlandse) executeur. Deze executeur neemt het saldo van de geheime bankrekening niet op in de aangifte erfbelasting en verzwijgt de rekening voor de erfgenamen. Na het verstrijken van een periode van 12 jaar, de maximale periode die de Fiscus heeft om een navorderingsaanslag op te leggen, stelt de executeur de erfgenamen op de hoogte van het vermogen. Omdat de Fiscus geen mogelijkheid meer heeft om een navorderingsaanslag erfbelasting op te leggen, zal geen successierecht verschuldigd zijn over het saldo op de geheime bankrekening, dat een erfrechtelijke verkrijging vormt voor de Successiewet 1956.<sup>103</sup> Uiteraard is de in Nederland woonachtige erfgenaam wel inkomstenbelasting verschuldigd in box 3 over de 12 jaar die voorafgaan aan het opleggen van de aanslag.

---

<sup>102</sup> Mr. T.C. Hoogwout, 'Het pletten van de Edelweiss met een mokerslag', FTV 2012/01, p. 1

<sup>103</sup> Art. 1, lid 1, sub 1 SW 1956

## 5.2 Onbeperkte navorderingstermijn

De Edelweissroute werd begin februari 2009 in een artikel in de Telegraaf uit de doeken gedaan.<sup>104</sup> Na de publicatie van dit artikel wilden twee Tweede Kamerleden, de heren Bashir en Braakuis, via een amendement een einde aan deze route maken.<sup>105</sup> Nadat in december 2010 amendement nr. 27 is aangenomen, is deze in september 2011 gewijzigd<sup>106</sup>. De uiteindelijke tekst die, betrekking hebbende op de navorderingstermijn, vanaf 01 januari 2012 is toegevoegd aan art. 66, lid 3 SW 1956 is:

*”Indien voor de erfbelasting de aangifte over een bestanddeel van het voorwerp van die belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen niet, onjuist of onvolledig is gedaan, vervalt, in afwijking van artikel 16, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag niet”.*

De Belastingdienst is, bij het opleggen van een navorderingsaanslag, niet meer aan een termijn gebonden indien voldaan wordt aan het derde lid van art. 66 SW 1956. Dit valt ook op te maken uit de parlementaire geschiedenis. Hierin is opgenomen dat door toevoeging van het derde lid de bevoegdheid van de Belastingdienst om een navorderingsaanslag op te leggen niet na een bepaalde periode verdwijnt en hierdoor de mogelijkheid blijft bestaan om alsnog de verschuldigde erfbelasting na te vorderen.<sup>107</sup>

## 5.3 Onbeperkte navorderingstermijn en het rechtszekerheidsbeginsel

Art. 66, lid 3 SW 1956 is per 1 januari 2012 van kracht. Bij de invoering van het derde lid heeft de wetgever overgangsrecht achterwege gelaten, wat resulteert in een ‘onmiddellijke werking’ van de bepaling. Onmiddellijke werking wil zeggen dat niet alleen aangiftes erfbelasting vanaf 1 januari 2012 onder dit lid kunnen vallen, maar dat dit ook mogelijk is voor aangiftes die voor deze datum zijn gedaan. In theorie kunnen er

---

<sup>104</sup> Theo Besteman, ‘Witwasserij via erfenis’, De Telegraaf 26 februari 2009

<sup>105</sup> Kamerstukken II 2010-2011, 32 505, nr. 28

<sup>106</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33004, nr. 2, V-N 2011/45.15

<sup>107</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33004, nr. 3, V-N 2011/45.16

navorderingsaanslagen worden opgelegd over jaren vanaf 1956, het jaar van invoering van de Successiewet 1956. Dit komt omdat in Nederland vanaf 1956 erfbelasting wordt geheven, waardoor art. 66, lid 3 SW, die ziet op een onjuiste of onvolledige aangifte erfbelasting, van toepassing is op rechtsfeiten vanaf 1956.<sup>108</sup>

### **5.3.1 Materieel terugwerkende kracht**

De onbeperkte navorderingstermijn heeft door de onmiddellijke werking van art. 66, lid 3 SW 1956 materieel terugwerkende kracht. Deze materieel terugwerkende kracht kan voor een inbreuk zorgen in de rechtszekerheid van belastingplichtigen.

Wanneer een belastingplichtige bijvoorbeeld 20 jaar geleden een definitieve aanslag erfbelasting heeft opgelegd gekregen en over dat jaar in 2012 een navorderingsaanslag krijgt, nadat de Fiscus informatie heeft verkregen van een geheime bankrekening in Zwitserland die niet in de aangifte erfbelasting was opgegeven, tast deze navorderingsaanslag zijn rechtszekerheid aan. De navorderingsmogelijkheid van maximaal 12 jaar, krachtens art. 16, lid 4 AWR, is namelijk al verstreken waardoor de fiscale rechtspositie van belastingplichtige is vastgesteld. Door deze afgesloten situatie verkrijgt hij rechtszekerheid. Alleen door de invoering van het derde lid van art. 66 SW 1956 wordt in bepaalde gevallen de navorderingsmogelijkheid van maximaal 12 jaar vervangen door een onbeperkte navorderingstermijn, wat de afgeronde rechtspositie van belastingplichtige 'openbreekt' en voor een aantasting in de rechtszekerheid zorgt.

Omdat sprake is van een inbreuk in de rechtszekerheid door de materieel terugwerkende kracht van art. 66, lid 3 SW1956, moet het algemene belang afgewogen worden tegen het individuele belang, voordat sprake kan zijn van een eventuele schending van art. 1, Eerste protocol, EVRM. Een schending van art. 1, Eerste protocol, EVRM vindt alleen plaats indien de last die op het individu drukt, niet in verhouding staat tot de rechtvaardigingsgrond die de wetgever heeft voor de inbreuk in de rechtszekerheid van het individu.

---

<sup>108</sup> Art. 66, lid 3 SW 1956 ziet alleen op onjuist of onvolledig gedane aangiftes erfbelasting over in het buitenland gehouden of opgekomen bestanddelen, die voorwerp zijn van de erfbelasting.

### 5.3.2 Individuele last, rechtvaardigingsgrond en een fair balance

#### *Individuele last*

Door de afwezigheid van overgangsrecht wordt de mogelijkheid gecreëerd om afgeronde rechtsposities 'open te breken'. Waar voor 1 januari 2012, voor het verstrijken van de verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar, geen mogelijkheid meer was om een navorderingsaanslag op te leggen en daardoor de rechtspositie was afgerond, is vanaf 1 januari 2012 deze rechtspositie weer 'open' door de mogelijkheid voor de Fiscus alsnog een navorderingsaanslag op te leggen. In theorie kunnen zelfs navorderingsaanslagen opgelegd worden over alle jaren vanaf de invoering van de Successiewet in 1956. Deze inbreuk in de rechtszekerheid vormt een grote individuele last.

#### *Rechtvaardigingsgrond*

De wetgever heeft de bepaling ingevoerd met het oog op het bestrijden van de Edelweissroute. De wetgever heeft een ruime beoordelingsvrijheid met betrekking tot een rechtvaardigingsgrond, waardoor het bestrijden van de Edelweissroute en derhalve de bestrijding van belastingfraude, als rechtvaardigingsgrond zou kunnen kwalificeren. G.J.M.E. de Bont twijfelt echter aan het bestaan van de Edelweiss route en dus aan het bestaan van een rechtvaardigingsgrond voor de inbreuk in het materieel rechtzekerheidsbeginsel. Deze twijfels komen voort uit de afwezigheid van bewijs voor het bestaan van de route.<sup>109</sup>

Het bestrijden van een route om erfbelasting te ontgaan waarvan het bestaan geen bewijs is, en het ontstaan van de regeling dus gebaseerd is op een krantenartikel in de Telegraaf, kan geen rechtvaardigingsgrond opleveren voor de inbreuk in de rechtszekerheid waar de onbeperkte navorderingstermijn voor zorgt. Ondanks de ruime beoordelingsvrijheid die de wetgever geniet mag een rechtvaardigingsgrond voor de inbreuk in de rechtszekerheid niet ontbreken.

---

<sup>109</sup> Organisaties als het IMF, OECD en Belastingdienst hebben geen rapporten of ander bewijs van het bestaan van de Edelweiss route.

### *Fair balance*

Zelfs wanneer een rechtvaardigingsgrond aanwezig wordt geacht, wordt niet voldaan aan het vereiste van een 'fair balance' tussen het middel, de onbeperkte navorderingstermijn met materieel terugwerkende kracht en de rechtvaardigingsgrond van de wetgever; de bestrijding van belastingfraude. Door de mogelijkheid om als Fiscus navorderingsaanslagen op te leggen over jaren waarin de rechtspositie vaststond en afgerond was, zelfs over jaren vanaf 1956, vormt dit voor belastingplichtigen een grote inbreuk in de rechtszekerheid. Omdat art. 66, lid 3 SW 1956 een zeer grote materieel terugwerkende kracht kent, vormt dit een onredelijke last op het individu, wat voor een dusdanige scheve verhouding zorgt tussen het middel en de rechtvaardigingsgrond, dat niet van proportionaliteit gesproken kan worden. De onbeperkte navorderingstermijn zorgt, ongeacht of een rechtvaardigingsgrond aanwezig wordt geacht, voor een verboden schending van het materiële rechtszekerheidsbeginsel.

### **5.3.3 Onbeperkte termijn**

Een belastingplichtige mag na enige tijd verwachten dat belastingheffing over een belastbaar feit is afgehandeld. M.R.T. Pauwels noemt dit 'het aspect van duidelijkheid in concreto'. Dit aspect is een onderdeel van het rechtzekerheidsbeginsel en ziet op de regels die zorgen dat een bepaalde rechtspositie die is vastgesteld niet zonder reden kan worden opengebroken.<sup>110</sup> Bij een navorderingsperiode van 5 of 12 jaar is er duidelijkheid wanneer geen verandering meer mogelijk is in de rechtspositie. Bij een onbeperkte navorderingstermijn is die duidelijkheid er niet en zal deze ook altijd afwezig blijven, wat voor een verboden inbreuk zorgt in de rechtszekerheid van belastingplichtige.

---

<sup>110</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Fiscaal wetenschappelijke reeks nr. 13, Hoofdstuk 4.3.5 (1 september 2009)

## 5.4 Onbeperkte navorderingstermijn en het gelijkheidsbeginsel

De passage *"in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen"* in art. 66, lid 3 SW 1956 geeft aan dat de bepaling alleen van toepassing is op verzwegen buitenlandse erfrechtelijke verkrijgingen. Door deze passage wordt een verschil gemaakt tussen binnen- en buitenlandse bestanddelen die voorwerp zijn van de erfbelasting. Wanneer in het binnenland gehouden en opgekomen erfrechtelijke verkrijgingen verzwegen worden voor de Belastingdienst, geldt een navorderingstermijn van 5 jaar. Indien het in het buitenland gehouden of opgekomen erfrechtelijke verkrijgen betreft, welke niet in de aangifte erfbelasting zijn vermeld, geldt een onbeperkte navorderingstermijn.

### 5.4.1 Gelijke gevallen?

*Is bij binnen- en buitenlandse, erfrechtelijk verkregen, vermogensbestanddelen sprake van gelijke gevallen?*

Bij de toetsing aan art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR, waarin het gelijkheidsbeginsel is neergelegd, moet allereerst gekeken worden naar verschillen of gelijkenissen tussen beide gevallen. Er moet geconstateerd worden of sprake is van gelijke of ongelijke gevallen. Gelijke gevallen dienen gelijk behandeld te worden volgens het gelijkheidsbeginsel. Daarnaast moeten ongelijke gevallen ongelijk behandeld worden naarmate de ongelijkheid.

De passage *"in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen"* is ook te vinden in art. 16, lid 4 AWR welke resulteert in een verlengde navorderingstermijn van maximaal 12 jaar voor verzwegen buitenlandse vermogensbestanddelen. De vraag of sprake is van gelijke gevallen bij binnen- en buitenlandse vermogensbestanddelen is aan de rechterlijke macht voorgelegd. Gerechtshof 's-Gravenhage oordeelde eind juni 2012 dat

geen sprake is van gelijke gevallen omdat van feitelijk en rechtens verschillende situaties gesproken kan worden.<sup>111</sup>

De onbeperkte navorderingstermijn geldt specifiek voor erfrechtelijk verkregen buitenlandse vermogensbestanddelen en sluit, voor de werking van art. 66, lid 3 SW 1956, binnenlandse vermogensbestanddelen uit. Er kan geconcludeerd kan worden dat binnenlandse vermogensbestanddelen niet gelijk zijn aan buitenlandse vermogensbestanddelen, gelet op de relevante factor die vereist is om onder de wettelijke bepaling te vallen, namelijk dat vermogensbestanddelen worden gehouden of zijn opgekomen in het buitenland. Hierdoor is sprake van ongelijke gevallen.

#### **5.4.2 Ongelijke behandeling**

Nadat is geconcludeerd dat sprake is van ongelijke gevallen, dient gekeken te worden naar de ongelijke behandeling van de ongelijke gevallen. In de fiscale literatuur neemt de behandeling van ongelijke gevallen een veel kleinere plaats in dan de behandeling van gelijke gevallen.<sup>112</sup> Uit jurisprudentie valt op te maken dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden indien sprake is van een onevenredige behandeling van ongelijke gevallen.<sup>113</sup> Om sprake te zijn van een onevenredige behandeling dient deze onevenredige behandeling overduidelijk te zijn.<sup>114</sup>

---

<sup>111</sup> Gerechtshof 's-Gravenhage, 29-06-2012, BK-11/00209, BK-11/00210 en BK-11/00211

<sup>112</sup> In o.a. Prof.dr.mr. R.E.C.M. Niessen, 'De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel', TFB 2009/01 ligt de nadruk op de behandeling van gelijke gevallen.

<sup>113</sup> In o.a. HR 19 mei 1993, nr. 28 273, BNB 1993/242 en HR 21 oktober 1992, nr. 28 548, BNB 1993/29

<sup>114</sup> Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 5.3.0 (juli 2009)



### 5.4.3 Onevenredig ongelijke behandeling

*Is sprake van een overduidelijk onevenredige behandeling van erfrechtelijk verkregen binnen- en buitenlandse vermogensbestanddelen, wanneer deze vermogensbestanddelen niet in de aangifte erfbelasting zijn aangegeven?*

Wanneer binnenlandse vermogensbestanddelen niet in de aangifte erfbelasting zijn aangegeven heeft de Fiscus de mogelijkheid om een navorderingsaanslag op te leggen met een termijn van 5 jaar. Wanneer de vermogensbestanddelen zich niet in het binnenland maar in het buitenland bevinden of zijn opgekomen, is geen termijn meer aan de navorderingsaanslag verbonden. Het verschil in de navorderingstermijnen tussen binnen- en buitenlandse vermogensbestanddelen is niet te kwantificeren door de onbeperkte navorderingstermijn. Bij zowel BNB 1993/242 als BNB 1993/29 is het verschil in behandeling wel te kwantificeren. Doordat het verschil in behandeling niet overduidelijk onevenredig was, mede door de beoordelingsvrijheid die de wetgever geniet, was geen sprake van een verboden strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel.

Ondanks het niet te kwantificeren verschil kan de conclusie worden getrokken dat het verschil tussen een termijn van 5 jaar en onbeperkt enorm groot is, wat zorgt voor een onevenredig verschil in behandeling van binnen- en buitenlandse vermogensbestanddelen die overduidelijk is. Dit verschil in behandeling gaat de beoordelingsvrijheid van de wetgever te boven, in tegenstelling tot de verlengde navorderingstermijn van maximaal 12 jaar waarbij het verschil binnen de beoordelingsvrijheid van de wetgever valt.<sup>115</sup>

---

<sup>115</sup> Wel zijn enige nuances aangebracht door het HvJ EU en de Hoge Raad met betrekking tot de termijn die de Fiscus krijgt voor het opleggen van een navorderingsaanslag vanaf het moment dat zij informatie over verzwegen buitenlandse vermogensbestanddelen hebben verkregen. Bij het toetsen aan het gelijkheidsbeginsel wordt alleen uitgegaan van de situatie dat de Fiscus nog geen nieuwe informatie of aanwijzingen heeft verkregen.

#### 5.4.4 Proportionaliteitstoets

*Is voor de onevenredige behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardiging?*

Een onevenredige behandeling van ongelijke gevallen zorgt niet altijd voor een verboden inbreuk in het gelijkheidsbeginsel krachtens art. 14 EVRM of art. 26 IBPR. Een verboden inbreuk is alleen aanwezig indien geen objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de onevenredige behandeling bestaat. Om te kunnen spreken van een objectieve en redelijke rechtvaardiging van de onevenredige behandeling dient in de eerste plaats een legitieme doelstelling aan art. 66, lid 3 SW 1956 ten grondslag te liggen. Daarnaast moet ook een redelijke verhouding aanwezig zijn tussen het nagestreefde doel en de onevenredige behandeling.

Het enige doel wat de wetgever had met de invoering van art. 66, lid 3 SW 1956 is het aanpakken van de Edelweissroute en hierdoor het ontgaan van erfbelasting via die route onmogelijk te maken.<sup>116</sup> Het bestrijden van belastingfraude vormt een legitiem doel. Of het bestrijden van de Edelweiss route als legitiem doel kan worden gezien is in par. 5.3.2 aan de orde gekomen.

Naast het vereiste van een legitiem doel moet het nagestreefde doel en de onevenredige behandeling in een redelijke verhouding zijn. Zo heeft de wetgever wel een ruime beoordelingsvrijheid met betrekking tot de objectieve en redelijke rechtvaardiging, maar mag het gebruikte middel niet disproportioneel zijn ten opzichte van het nagestreefde doel.<sup>117</sup> De vraag is of het middel van de wetgever, de onbeperkte navorderingstermijn, proportioneel is ten opzichte van het nagestreefde doel van de wetgever; het tegengaan van belastingfraude, veroorzaakt door het gebruik van de Edelweissroute.

In de rechtspraak komt men niet vaak toe aan de proportionaliteitstoets doordat de rechter terughoudend is bij de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel door de ruime beoordelingsvrijheid die de wetgever geniet. Door deze ruime beoordelingsvrijheid

---

<sup>116</sup> Dit valt op te maken uit o.a. Kamerstukken II 2011/12, 33004, nr. 3 waarin is vermeld dat het pakket van maatregelen, waaronder de onbeperkte navorderingstermijn, beoogd de Edelweiss route, welke het ontgaan van erfbelasting mogelijk maakt, te bestrijden.

<sup>117</sup> Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 5.3.1E (juli 2009)

oordeelt de rechter snel dat rechtvaardigingsgronden aanwezig zijn voor de inbreuk in het gelijkheidsbeginsel, waardoor geen verboden strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel aanwezig wordt geacht. Hier is enige kritiek op. Zo meent dhr. Kroon dat de rechterlijke macht in eerste instantie een algemene en abstracte toetsing moet uitvoeren en daarna nog moet kijken of de regeling onredelijk of disproportioneel uitpakt voor het individuele geval.<sup>118</sup> Mede hierdoor stopt de toetsing niet bij de eventuele constatering van een rechtvaardigingsgrond van de wetgever, maar wordt ook gekeken of aan het vereiste van proportionaliteit wordt voldaan.

*Is een rechtvaardigingsgrond aanwezig voor de onevenredig ongelijke behandeling?*

Uit jurisprudentie is af te leiden dat het tegengaan van belastingontduiking een rechtvaardigingsgrond kan opleveren.<sup>119</sup> De bestrijding van belastingfraude zou een rechtvaardigingsgrond kunnen vormen voor de (onevenredige) ongelijke behandeling door de afwezigheid van spontane gegevens uitwisseling in buitenlandse situaties. Er is geen spontane gegevensuitwisseling tussen de, in het buitenland gevestigde, banken en de Fiscus waardoor de Fiscus geen weet heeft van verzwegen buitenlandse belastbare bestanddelen. Dit in tegenstelling tot binnenlandse situaties waar wel spontane gegevensuitwisseling is tussen de, in Nederland gevestigde, banken en de Fiscus. Dit rechtvaardigt een andere behandeling van binnen- en buitenlandse vermogensbestanddelen.

De vraag is of van een rechtvaardigingsgrond gesproken kan worden in het geval van de onbeperkte navorderingstermijn. HvJ EG oordeelde in BNB 2009/222, waar de verlengde navorderingstermijn getoetst werd aan het vrij verkeer van diensten en kapitaal, dat de door de wetgever gekozen termijn van 12 jaar niet onevenredig is.<sup>120</sup> De termijn van 12 jaar was niet onevenredig omdat de termijn aansluit bij de termijn voor het instellen van de vervolging van belastingfraude.

---

<sup>118</sup> Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 5.3.2 (juli 2009)

<sup>119</sup> HR 14 november 2008, nr. 41.537, NTFR 2008/2243

<sup>120</sup> HvJ EG 11 juni 2009, zaak C-155/08 en zaak C-157/08, BNB 2009/222

De onbeperkte navorderingstermijn heeft daarentegen geen samenhang met een andere termijn. Ook zijn gefundeerde argumenten voor de keuze van een termijn die onbeperkt is in de tijd afwezig. Hierdoor kan niet van een rechtvaardigingsgrond gesproken worden. Wellicht zou een rechtvaardigingsgrond aanwezig zijn wanneer de onbeperkte navorderingstermijn *wel* aan een termijn zou zijn gebonden en de keuze voor specifiek die termijn gestoeld zou zijn op gefundeerde argumentatie.

### *Proportionaliteit*

De navorderingstermijn, welke voor de invoering van art. 66, lid 3 SW 12 jaar was, is vanaf 1 januari 2012 onbeperkt indien sprake is van verzwegen erfrechtelijk verkregen vermogensbestanddelen welke in het buitenland worden gehouden of zijn opgekomen. Zo maakt dhr. Hoogwout in het artikel 'Het pletten van de Edelweiss met een mokerslag' een vergelijking tussen belastingontduiking in de inkomstenbelasting en de erfbelasting.<sup>121</sup> Indien men buitenlandse vermogensbestanddelen in de inkomstenbelasting verzwijgt, is de navorderingstermijn 12 jaar. Worden dezelfde vermogensbestanddelen in de aangifte erfbelasting verzwegen, dan wordt de navorderingstermijn onbeperkt. Dit enorme verschil in behandeling zorgt ervoor dat de onbeperkte navorderingstermijn een disproportioneel middel is tegen belastingontduiking in de erfbelasting.

Voor de onevenredige behandeling is geen objectieve en redelijke rechtvaardiging doordat het middel van de wetgever disproportioneel is ten opzichte van het nagestreefde doel; de aanpak van de Edelweissroute. De onbeperkte navorderingstermijn is derhalve in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

---

<sup>121</sup> Mr. T.C. Hoogwout, 'Het pletten van de Edelweiss met een mokerslag', FTV 2012/01, p. 8

#### 5.4.5 Onbeperkte navorderingstermijn en de verkeersvrijheden

*Is door de onbeperkte navorderingstermijn sprake van schending van een van de verkeersvrijheden?*

De vraag of sprake is van schending van het vrij verkeer van diensten en kapitaal door de invoering van art. 16, lid 4 AWR, de navorderingstermijn van 12 jaar, is uitgebreid in jurisprudentie en fiscale literatuur aan bod gekomen. Het derde lid in art. 66 SW 1956 komt op veel vlakken overeen met het vierde lid in art. 16 AWR. De verschillen zijn de termijn zelf, geen 12 jaar maar onbeperkt, en art. 16, lid 4 AWR geldt voor alle aanslagbelastingen, in tegenstelling tot art. 66, lid 3 SW 1956 die alleen betrekking heeft op de erfbelasting.

Het Hof concludeerde dat in beginsel *wel* sprake is van een beperking van het vrij verkeer van diensten en kapitaal, doordat de Fiscus voor binnenlandse vermogensbestanddelen een navorderingstermijn van 5 jaar hanteert ten opzichte van een navorderingstermijn van 12 jaar voor buitenlandse vermogensbestanddelen, maar dat voor deze beperking een rechtvaardigingsgrond aanwezig is, namelijk de noodzaak om fiscale controles te waarborgen en belastingfraude te bestrijden.<sup>122</sup> Daarnaast oordeelde het Hof dat de, door de wetgever bewust gekozen, termijn van 12 jaar niet onevenredig is, omdat de termijn aansluit bij de vervolgingstermijn van belastingfraude. De wetgever heeft bewust niet voor een onbeperkte navorderingstermijn gekozen omdat de rechtszekerheid van belastingplichtigen in het geding zou komen.<sup>123</sup> Hoewel het HvJ EG en de Hoge Raad nuanceringen hebben aangebracht die betrekking hebben op de tijd die de inspecteur heeft nadat hij aanwijzingen heeft verkregen, waardoor het middel niet disproportioneel is, was uiteindelijk geen sprake van een verboden beperking van het vrij verkeer van diensten en kapitaal.<sup>124</sup>

Door de grote overeenkomsten tussen art. 16, lid 4 AWR en art. 66, lid 3 SW 1956 kunnen de antwoorden van het HvJ EG en de Hoge Raad op de eerste vragen, die gesteld

---

<sup>122</sup> HvJ EG 11 juni 2009, zaak C-155/08, BNB 2008/159 en HvJ EG 11 juni 2009, zaak C157/08, BNB 2008/160

<sup>123</sup> Kamerstukken II, 1989-1990, 21423, nr. 3, p. 2

<sup>124</sup> In o.a. HvJ EG 11 juni 2009, zaak C-155/08, BNB 2008/159, HvJ EG 11 juni 2009, zaak C157/08, BNB 2008/160, HR 29 februari 2010, nr. 43.670bis, BNB 2010/200 en HR 9 april 2010, nr. 43.448bis, BNB 2010/201

moeten worden bij de toetsing of sprake is van een inbreuk van een van de Europese verkeersvrijheden, als leidraad dienen.<sup>125</sup>

### *Is het EG-verdrag van toepassing?*

De vraag of het EG-verdrag van toepassing is, is erg casuïstisch en dient van geval tot geval beantwoordt te worden. Wanneer art. 66, lid 3 SW op verzwegen vermogensbestanddelen in Zwitserland ziet, is het EG-verdrag van toepassing.<sup>126</sup>

Hoewel Rechtbank Breda in VN 2012/52.6 oordeelde dat geen beroep kan worden gedaan op art. 63 VwEU (tot 2007 art. 56 EG-verdrag) door te refereren naar de standstill bepaling in art. 64 VwEU (tot 2007 art. 57 EG-verdrag), overwoog de Hoge Raad in BNB 2010/203 al, met als discussiepunt een verzwegen Zwitserse rekening, dat art. 63 VwEU *wel* van toepassing is tussen lidstaten en derde landen.<sup>127</sup> In dit arrest werd niet gerefereerd naar art. 64 VwEU, een bepaling die een uitzondering vormt op art. 63 VwEU en beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen wel toestaat. Hieruit kan worden opgemaakt dat de Hoge Raad, in tegenstelling tot Rechtbank Breda, *wel* van mening is dat het EG-verdrag ziet op verzwegen vermogensbestanddelen uit derde landen.

Om toe te komen aan de tweede en derde vraag wordt aangenomen dat het EG-verdrag van toepassing is.

### *Is sprake van discriminatie of belemmering?*

Beide bepalingen zorgen, middels een verruimde navorderingstermijn voor in het buitenland gehouden of opgekomen vermogensbestanddelen, voor een verschillende behandeling van buitenlandse vermogensbestanddelen ten opzichte van binnenlandse vermogensbestanddelen. Deze verschillende behandeling zorgt voor een beperking van het vrij verkeer van diensten en kapitaal.

---

<sup>125</sup> De eerste vragen bij de toetsing aan de verkeersvrijheden betreffen: 1) Is het EG-verdrag van toepassing?, 2) Is sprake van discriminatie of belemmering? en 3) Bestaat een rechtvaardigingsgrond voor deze discriminatie of belemmering?

<sup>126</sup> Art. 63 VwEU ziet ook op het kapitaalverkeer met derde landen.

<sup>127</sup> Rechtbank Breda 4 juli 2012, nr. 11/ 3335, V-N 2012/52.6 en Hoge Raad 9 april 2010, nr. 07/10306, BNB 2010/203

*Bestaat een rechtvaardigingsgrond voor deze discriminatie of belemmering?*

Het bestrijden van belastingfraude is, zowel bij art. 16, lid 4 AWR als art. 33, lid 3 SW 1956, het doel van de wetgever.

Of de bestrijding van de Edelweissroute als een legitiem doel gezien kan worden is nog maar de vraag, gezien de afwezigheid van bewijs van het bestaan van de Edelweissroute en de onwaarschijnlijkheid van het gebruik ervan zoals in de derde paragraaf van dit hoofdstuk uiteengezet is.

Een langere navorderingstermijn is nodig om fiscale controles te waarborgen en belastingfraude te bestrijden, wat een rechtvaardigingsgrond kan opleveren voor de beperking van het vrij verkeer van diensten en kapitaal. Of een rechtvaardigingsgrond aanwezig is, is al behandeld bij de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel. Ondanks de afwezigheid van spontane gegevensuitwisseling in buitenlandse situaties, welke wel aanwezig is in binnenlandse situaties, kan niet van een rechtvaardigingsgrond worden gesproken voor de beperking van het vrij verkeer van diensten en kapitaal. Dit komt omdat de onbeperkte navorderingstermijn geen samenhang heeft met een andere relevante termijn in het Nederlands recht, zoals het geval is met de verlengde navorderingstermijn, niet gestoeld is op gefundeerde argumenten voor de keuze van een onbeperkte termijn en het middel disproportioneel is ten opzichte van het nagestreefde doel.

#### 5.4.6 Geschiktheids-en noodzakelijkheidstoets (proportionaliteitstoets)

*Is de onbeperkte navorderingstermijn een geschikt middel om belastingontduiking te bestrijden?*

De proportionaliteitstoets is bij de toetsing van art. 66, lid 3 SW 1956 aan het gelijkheidsbeginsel behandeld. Het gebruikte middel, de onbeperkte navorderingstermijn, is niet proportioneel ten opzichte van het beoogde doel van de wetgever; de bestrijding van belastingfraude. De onbeperkte navorderingstermijn is, op zichzelf, een geschikt middel om belastingontduiking te bestrijden maar zorgt voor disproportionaliteit.

*Zijn er geen minder belemmerende middelen om het beoogde doel te bereiken?*

Bij het gebruik van de Edelweissroute staat het overschrijden van de navorderingstermijn van twaalf jaar centraal. Voor het bestrijden van deze route is het dan ook logisch om als wetgever de regels omtrent de navorderingstermijn te wijzigen. De wetgever had, met betrekking tot de navorderingstermijn, echter geen onbeperkte navorderingstermijn hoeven in te voeren om de Edelweiss constructie te dwarsbomen. Hij kon bijvoorbeeld de navorderingstermijn voor verzwegen buitenlandse vermogensbestanddelen die niet (juist) in de aangifte erfbelasting zijn aangegeven verhogen van 12 naar 20 jaar. Hierdoor is de periode waarin de erfgenamen niet over de geërfde buitenlandse vermogensbestanddelen kunnen beschikken, wil de erflater gebruik maken van de Edelweissroute en dus de vermogensbestanddelen voor de erfgenamen verzwijgt, anderhalf keer zo lang. Nu is dat al 12 jaar, waardoor dhr. de Bont vraagtekens zet bij het bestaan en de frequentie van het gebruik van de route.<sup>128</sup> Wanneer die periode anderhalf keer zolang is dan voorheen het geval was, zal hierdoor de kans dat men gebruik maakt van deze route verkleinen, wellicht tot nihil.

---

<sup>128</sup> G.J.M.E. de Bont, 'De windmolen Edelweiss', WFR 2010/1620



Door wel een termijn te stellen aan de mogelijkheid om een navorderingsaanslag op te leggen over verzwegen buitenlandse vermogensbestanddelen, kan de beperking die deze termijn veroorzaakt in het vrij verkeer van diensten en kapitaal gerechtvaardigd worden door het doel van de wetgever en de proportionaliteit van het gebruikte middel en het doel. Bij een onbeperkte navorderingstermijn kan hier geen sprake van zijn omdat het gebruikte middel en het doel niet proportioneel zijn.

In de literatuur is geopperd voor een 'kwade trouw vereiste' als alternatief voor de huidige verlengde navorderingstermijn in art. 16, lid 4 AWR.<sup>129</sup> Dit resulteert in een gerichte aanpak van belastingfraude waarbij alleen belastingplichtigen die te kwader trouw zijn worden geconfronteerd met een navorderingstermijn van meer dan 5 jaar. Belastingplichtigen zijn te kwader trouw wanneer zij aan de inspecteur opzettelijk onjuiste inlichtingen verstrekken of juiste inlichtingen onthouden.<sup>130</sup> Het vereiste van kwade trouw kan bij de Edelweissroute een rol spelen wanneer de kwade trouw van de executeur toegerekend kan worden aan de erfgenamen.<sup>131</sup> De erfgenamen hebben namelijk geen weet van de verzwegen buitenlandse vermogensbestanddelen waardoor zij niet te kwader trouw zijn. In NTFR 2009/259 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de kwade trouw van een gemachtigde aan de belastingplichtige kan worden toegerekend.<sup>132</sup> De executeur is gemachtigd om de aangifte erfbelasting te doen waardoor zijn kwade trouw aan de erfgenamen, die belastingplichtig zijn, kan worden toegerekend.

Een verlengde navorderingstermijn van bijvoorbeeld 20 jaar in combinatie met een kwade trouw vereiste zorgen voor een minder belemmerende maatregel dan nu het geval is bij de onbeperkte navorderingstermijn in art. 66, lid 3 SW 1956. Een minder belemmerende maatregel kan voor meer evenwicht zorgen tussen het middel van de wetgever en het beoogde doel, met (meer) proportionaliteit als gevolg.

---

<sup>129</sup> R.J. Koopman, 'De navorderingstermijn in internationaal verband', TFB 1999/3, p. 11

<sup>130</sup> HR 11 juni 1997, nr. 32.299, BNB 1997/384

<sup>131</sup> Kwade trouw kan ook een rol spelen wanneer de erfgenamen zelf te kwade trouw zijn door bijvoorbeeld onjuiste informatie aan de executeur te verschaffen of zelf onjuist aangifte te doen.

<sup>132</sup> HR 23-januari-2009, nr. 07/10942, NTFR 2009/259

## 6 Conclusie

De wetgever heeft vanaf 1 januari 2012 een onbeperkte navorderingstermijn opgenomen in art. 66, lid 3 SW 1956. De onbeperkte navorderingstermijn geldt indien van erfrechtelijk verkregen, in het buitenland gehouden of opgekomen vermogensbestanddelen, niet of onjuist aangifte erfbelasting is gedaan. Deze regeling is door de wetgever ingevoerd om een einde aan de vermeende Edelweissroute te maken.<sup>133</sup> De Edelweissroute is een route om erfbelasting over geërfde buitenlandse vermogensbestanddelen te ontgaan. Aangezien regelgeving geen strijdigheid mag opleveren met algemene rechtsbeginselen, maar wel de mogelijkheid bestaat dat de onbeperkte navorderingstermijn in strijd is met het gelijkheids- en rechtszekerheidsbeginsel, is de onbeperkte navorderingstermijn aan beide beginselen getoetst. Een mogelijke strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel is aanwezig door de verschillende behandeling van binnen- en buitenlandse situaties. Daarnaast kan strijdigheid met het rechtszekerheidsbeginsel ontstaan doordat geen termijn aan de navorderingsmogelijkheid is gesteld. De onderzoeksvraag is dan ook:

*Is de onbeperkte navorderingstermijn, die opgenomen is in art. 66 SW 1956, in strijd met het gelijkheids- en rechtszekerheidsbeginsel?*

### 6.1 Het rechtszekerheidsbeginsel en de onbeperkte navorderingstermijn

#### *Materieel terugwerkende kracht*

Art. 66, lid 3 SW 1956 is zonder overgangsrecht ingevoerd met een onmiddellijke werking van de regeling als gevolg. Vanwege deze onmiddellijke werking heeft de regeling materieel terugwerkende kracht waardoor in theorie navorderingsaanslagen kunnen worden opgelegd over jaren vanaf 1956. Deze mogelijkheid tot navorderen kan de afgeronde rechtspositie van belastingplichtige 'openbreken' en voor een aantasting

---

<sup>133</sup> G.J.M.E. de Bont is in 'De windmolen Edelweiss', WFR 2010/1620 sceptisch over het bestaan van de route.

in de rechtszekerheid zorgen. De inbreuk in de rechtszekerheid zorgt voor een grote individuele last. Een schending van art. 1, Eerste protocol, EVRM, waarin het rechtszekerheidsbeginsel, zij het niet expliciet, is opgenomen, vindt alleen plaats indien de last die op het individu drukt, niet in verhouding staat tot de rechtvaardigingsgrond die de wetgever heeft voor de inbreuk in de rechtszekerheid van het individu.

### *Rechtvaardigingsgrond*

Een bestrijden van belastingfraude kan een rechtvaardigingsgrond opleveren voor de inbreuk die de regeling veroorzaakt in de rechtszekerheid. Maar omdat geen bewijs van de Edelweissroute voor handen is en hierdoor de onbeperkte navorderingstermijn gebaseerd is op een krantenartikel in de Telegraaf, kan geen sprake zijn van een rechtvaardigingsgrond.<sup>134</sup> Zelfs wanneer wel een rechtvaardigingsgrond aanwezig wordt geacht, wordt niet voldaan het vereiste van een 'fair balance' tussen het middel, de onbeperkte navorderingstermijn, en het doel van de wetgever; de bestrijding van belastingfraude. Door de zeer grote materieel terugwerkende kracht van art. 66, lid 3 SW 1956, vormt dit een onredelijke last op het individu, wat voor een dusdanige scheve verhouding zorgt tussen het middel en de rechtvaardigingsgrond, dat niet van proportionaliteit gesproken kan worden. Hierdoor is sprake van een verboden schending van het (materiële) rechtszekerheidsbeginsel.

### *Aspect van duidelijkheid in concreto*

Na enige tijd mag een belastingplichtige verwachten dat belastingheffing over een belastbaar feit is afgehandeld. Dit wordt ook wel 'het aspect van duidelijkheid in concreto' genoemd. Dit aspect is een onderdeel van het rechtzekerheidsbeginsel en ziet op de regels die zorgen dat een bepaalde rechtspositie die is vastgesteld niet zonder

---

<sup>134</sup> Een krantenartikel in de Telegraaf, waarin de Edelweissroute werd uitgelegd, is de aanleiding geweest voor het ontstaan van de onbeperkte navorderingstermijn als middel voor de bestrijding van de Edelweissroute. Organisaties als het IMF, OECD en de Belastingdienst hebben echter geen rapporten of ander bewijs van het bestaan van de Edelweiss route.

reden kan worden opengebroken.<sup>135</sup> Waar bij een navorderingsperiode van 5 of 12 jaar duidelijkheid is wanneer geen verandering meer mogelijk is in de rechtspositie, is die duidelijkheid bij een onbeperkte navorderingstermijn er niet en zal ook altijd afwezig blijven. Dit zorgt voor een verboden inbreuk in de rechtszekerheid van belastingplichtige.

## **6.2 Het gelijkheidsbeginsel en de onbeperkte navorderingstermijn**

Art. 66, lid 3 SW 1956 ziet alleen op verzwegen buitenlandse erfrechtelijke verkrijgingen, waardoor de wetgever een onderscheid maakt tussen binnen- en buitenlandse bestanddelen die voorwerp zijn van de erfbelasting, met een verschillende behandeling als gevolg. Wanneer in het binnenland gehouden en opgekomen erfrechtelijke verkrijgingen verzwegen worden voor de Belastingdienst, geldt een navorderingstermijn van 5 jaar. Indien het in het buitenland gehouden of opgekomen erfrechtelijke verkrijgen betreft, welke niet in de aangifte erfbelasting zijn vermeld, geldt een onbeperkte navorderingstermijn.

Schending van art. 14 EVRM en art. 26 IVBR, waarin het gelijkheidsbeginsel is neergelegd, vindt alleen plaats wanneer een objectieve en redelijke rechtvaardiging ontbreekt voor een ongelijke behandeling van gelijke gevallen of voor een onevenredig ongelijke behandeling van ongelijke gevallen.

Gerechtshof 's-Gravenhage oordeelde eind juni 2012 dat bij binnen- en buitenlandse vermogensbestanddelen geen sprake is van gelijke gevallen omdat van feitelijk en rechtens verschillende situaties gesproken kan worden.<sup>136</sup>

---

<sup>135</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Fiscaal wetenschappelijke reeks nr. 13, Hoofdstuk 4.3.5 (1 september 2009)

<sup>136</sup> Gerechtshof 's-Gravenhage, 29-06-2012, BK-11/00209, BK-11/00210 en BK-11/00211

### *Onevenredig ongelijke behandeling*

Het verschil tussen een navorderingstermijn van 5 jaar voor verzwegen binnenlandse vermogensbestanddelen en een onbeperkte navorderingstermijn voor verzwegen buitenlandse vermogensbestanddelen is niet te kwantificeren.<sup>137</sup> Ondanks het niet te kwantificeren verschil kan de conclusie worden getrokken dat het verschil tussen een termijn van 5 jaar en onbeperkt enorm groot is, wat zorgt voor een onevenredig verschil in behandeling van binnen- en buitenlandse vermogensbestanddelen die overduidelijk is. Dit verschil in behandeling gaat de beoordelingsvrijheid van de wetgever te boven.

### *Is voor de onevenredig ongelijke behandeling een rechtvaardigingsgrond?*

Het bestrijden van belastingfraude is een legitiem doel. Zoals bij de toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel naar voren is gekomen, kunnen vraagtekens gezet worden of de bestrijding van de Edelweiss route een legitiem doel vormt. Daarnaast heeft het HvJ EG in BNB 2009/222, waarin de verlengde navorderingstermijn van art. 16, lid 4 AWR aan het vrij verkeer van diensten en kapitaal werd getoetst, geoordeeld dat een navorderingstermijn van 12 jaar niet onevenredig is omdat de termijn aansluit bij de vervolgingstermijn van belastingfraude. Hierbij werd wel een rechtvaardigingsgrond aanwezig geacht.<sup>138</sup> De onbeperkte navorderingstermijn heeft daarentegen geen samenhang met een andere termijn. Ook zijn gefundeerde argumenten voor de keuze van een termijn die onbeperkt is in de tijd afwezig. Hierdoor kan niet van een rechtvaardigingsgrond gesproken worden.

---

<sup>137</sup> Het gaat in beide gevallen om erfrechtelijke verkrijgingen.

<sup>138</sup> Het ging in casu om een rechtvaardigingsgrond voor de beperking van het vrij verkeer van diensten en kapitaal.

### *Proportionaliteit*

Wanneer buitenlandse vermogensbestanddelen in de inkomstenbelasting worden verzwegen, is de navorderingstermijn 12 jaar. Worden diezelfde vermogensbestanddelen in de aangifte erfbelasting verzwegen, dan wordt de navorderingstermijn onbeperkt. Dit enorme verschil in behandeling zorgt ervoor dat de onbeperkte navorderingstermijn een disproportioneel middel is tegen belastingontduiking in de erfbelasting.

Voor de onevenredige behandeling is geen objectieve en redelijke rechtvaardiging doordat het middel van de wetgever disproportioneel is ten opzichte van het nagestreefde doel; de aanpak van de Edelweissroute. De onbeperkte navorderingstermijn is derhalve in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

## 7 Literatuurlijst

### Literatuur

Mr. C.J.M. Martens en prof. dr. F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, Den Haag 2011

Prof. mr. P.B. Cliteur, *Nederlands recht*, Deventer 2005

Dr. H Vermeulen, *Cursus Belastingrecht*, FBR 1.3.2.B (april 2012)

Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 2.6.1.C.a (augustus 2011)

Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.1.0.A (augustus 2011)

Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.1.0.B (augustus 2011)

Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.1.1.B (augustus 2011)

Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.4.0.A (augustus 2011)

Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 5.3.0 (juli 2009)

Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 5.3.1E (juli 2009)

Mr. M.C.M. de Kroon, *Cursus Belastingrecht*, FBR 5.3.2 (juli 2009)

Mr. Dr. R.M.P.G. Niessen-Cobben, '*Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*', Hoofdstuk 4.2.5 (augustus 2011)

M.C.M. de Kroon, J.H.P.M. Raaijmakers, F.H.H. Sijbers en H. Vermeulen, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.1.1.A (augustus 2011)

M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Fiscaal wetenschappelijke reeks nr. 13, Hoofdstuk 3.3 (september 2009)

M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Fiscaal wetenschappelijke reeks nr. 13, Hoofdstuk 4.3.5 (september 2009)

Mr. P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Fiscale Geschriften nr. 22, Hoofdstuk 2 (november 2006)

Mr. P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Fiscale Geschriften nr. 22, Hoofdstuk 3 (november 2006)

R.H. Happé, 'Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut', p.3 in: L.J.A. Pieterse, *Vriendenbundel R.E.C.M. Niessen: Draaicirkels van formeel belastingrecht*, Den Haag 2009

Mr. C.M. Bergman, 'Het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur', NTFRB 2010/39

Mr. E. Thomas, 'Terugwerkende kracht: (on)toelaatbaar?', WFR 2005/326

Mr. S.K.A. Efstratiades 'De invulling van het gelijkheidsbeginsel', Belastingbrief 2001/06

J.K. Niermeijer, 'Verlengde navorderingstermijn en vrij verkeer van kapitaal', Europese Fiscale Studies

Dr. Antje de Haan, 'Bedrijfsvermogen in de successiewet en het gelijkheidsbeginsel', Academisch Proefschrift, Universiteit van Amsterdam

Mr. T.C. Hoogwout, 'Het pletten van de Edelweiss met een mokerslag', FTV 2012/01

Mr. J.H. Asbreuk, 'Beperking verlengde navorderingstermijn', NTFRB 2010/17

Prof.dr.mr. R.E.C.M. Niessen, 'De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel', TFB 2009/01

R.J. Koopman, 'De navorderingstermijn in internationaal verband', TFB 1999/3

G.J.M.E. de Bont, 'De windmolen Edelweiss', WFR 2010/1620

Drs. M. Schuver-Bravenboer, 'Een beoordelingskader voor toetsing aan het eigendomsrecht in overgangssituaties', WFR 2007/1112

## **Jurisprudentie**

### **Rechtbank en gerechtshof**

Rechtbank 's-Gravenhage 9 mei 2012, nr. AWB 11/947 en AWB 11/955, V-N 2012/35.21.6

Hof Den Haag 29 juni 2012, BK-11/00209, BK-11/00210 en BK-11/00211

Hof Den Bosch 10 november 1993, nr. 92A/0831, V-N 1994

Hof Den Haag 21 juli 2006, nr. BK-04/03463, NTFR 2006/1477

Hof Amsterdam 9 februari 2012, nr. 07/01040, V-N Vandaag 2012/526



Hof Den Haag , 29 juni 2012, BK-11/00209, BK-11/00210 en BK-11/00211

Rechtbank Haarlem 2 juli 2012, nr. 11/5838 en 11/5839

### **Hoge Raad**

HR 6 juni 1973, nr. 17.106, BRN 1973/161

HR 6 juni 1979, nr. 19 290, BNB 1979/211

HR 19 januari 1983, nr. 21197, BNB 1983/132

HR 28 maart 1984, nr. 22171, BNB 1984/196

HR 16 mei 1986, nr. 12 818, NJ 1987/251

HR 8 juli 1988, nr. 24964, BNB 1988/302

HR 27 september 1989, nr. 24.297, BNB 1990/61

HR 14 april 1989, nr. 13 822, NJ 1989/469

HR 27 september 1989, nr. 24297, BNB 1990/61

HR 24 januari 1990, nr. 25795, BNB 1990/133

17 juni 1992 nr. 26777, BNB 1992/294

HR 21 oktober 1992, nr. 28 548, BNB 1993/29

HR 19 mei 1993, nr. 28 273, BNB 1993/242

HR 26 mei 1993, nr. 28.341, BNB 1993/295

HR 17 november 1993, nr.28587, BNB 1994/36

HR 11 juni 1997, nr. 32.299, BNB 1997/384

HR 12 september 1997, nr. 32.211, BNB 1998/22

HR 15 december 1999, nr. 33.782, BNB 200/44

HR 24 mei 2002, nr. 36.807, NTFR 2002/730

HR 12 juli 2002, nr. 35900, BNB 2002/399

HR 12 juli 2002, nr. 36254, BNB 2002/400

HR 4 oktober 2002, nr. 39.089, BNB 2003/83  
HR 13 februari 2004, nr. 39.477, BNB 2004/160  
HR 13 augustus 2004, nr. 39.287, BNB 2004/267  
HR 17 december 2004, nr. 39.719, BNB 2005/105  
HR 1 april 2005, nr. 40 537, BNB 2005/227  
HR 19 oktober 2007, nr. 41938, BNB 2008/17  
HR 27 juni 2008, nr. 42 790, BNB 2008/232  
HR 14 november 2008, nr. 41.537, NTFR 2008/2243  
HR 16 januari 2009, BNB 2009/113  
HR 23 januari 2009, nr.07/10942, NTFR 2009/259  
HR 20 maart 2009, nr. 07/10646, NJ 2009/233  
HR 26 februari 2010, nr. 43670bis, BNB 2010/200  
HR 9 april 2010, nr. 43.448bis, BNB 2010/201  
HR 17 mei 2010, nr. 41.4550bis, BNB 2010/205  
HR 16 april 2010, nr. 08/05088, BNB 2010/227  
HR 18 februari 2011, nr. 09/05204, BNB 2011/120  
HR 3 februari 2012, nr. 10/02985, BNB 2012/110  
HR 20 april 2012, nr. 10/01454, NTFR 2012/1073

## **HvJ EG**

HvJ EG 6 juni 2000, C-35/98, BNB 2000/329  
HvJ EG 11 juni 2009, zaak C-155/08, BNB 2009/222  
HvJ EG 11 juni 2009, zaak C157/08, BNB 2009/222

## **EHRM**

EHRM 13 juni 1979, Series A, nr. 31( Marcx/Belgie)

EHRM 23 september 1982, nr. 7151/75 en 7152/75 (Sporrong en Lönnroth/Zweden)

ECRM 14 december 1988, nr. 13013/87 (WASA/Zweden)

ECRM 13 oktober 1993, nr. 21 663/93, FED 1993/816

EHRM 23 oktober 1990, nr. 17/1989/177/233 (Darby/Zweden)

EHRM 23 oktober 1997, nr. 117/1996/736/933-935 (National and Provincial Building Society e.a./Verenigd Koninkrijk)

EHRM 22 juni 1999, nr. 46 757/99, (Della Ciaja/Italië)

EHRM 28 oktober 1999 nr. 24846/94, (Zielinski, Gonzalez e.a./Frankrijk)

EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95 (M.A. e.a./Finland)

EHRM 6 oktober 2005, nr. 1513/03 (Draon/Frankrijk)

EHRM 6 oktober 2005, nr. 11810/03 (Maurice/Frankrijk)

## **Overige stukken**

Mr. P.J.G. Tiemessen, Artikelsgewijs commentaar bij art. 16, lid 4 Algemene wet inzake rijksbelasting, NDFR (oktober 2012)

Theo Besteman, 'Witwasserij via erfenis', De Telegraaf 26 februari 2009

Kamerstukken II, 1989/1990, 21423, nr. 3, p. 2-3

Kamerstukken II 2010/2011, 32 505, nr. 28

Kamerstukken II 2011/2012, 33004, nr. 3, V-N 2011/45.16