

Erasmus Universiteit Rotterdam

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

De onbeperkte navorderingstermijn

Naam: Mirthe Reimes

Studentnummer: 413546

Begeleider: M.P.L. Adriaansen

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding	4
1.1 INLEIDING.....	4
1.2 PROBLEEMSTELLING	5
1.3 PLAN VAN AANPAK.....	6
Hoofdstuk 2: Aanleiding wetswijziging	7
2.1 INLEIDING.....	7
2.2 SOORTEN BELASTINGHEFFING.....	7
2.3 NAVORDERING	8
2.4 NAVORDEREN IN DE SUCCESSIEWET.....	10
2.4.1 <i>Edelweissroute</i>	11
2.4.2 <i>Wetswijziging artikel 66 SW</i>	12
2.5 CONCLUSIE	12
Hoofdstuk 3: Rechtszekerheid en rechtsgelijkheid	14
3.1 INLEIDING.....	14
3.2 ALGEMENE BEGINSELEN VAN BEHOORLIJK BESTUUR	14
3.2.1 <i>Geschreven rechtsregels</i>	14
3.2.2 <i>Ongeschreven rechtsregels</i>	15
3.2.3 <i>Algemene beginselen van behoorlijke wetgeving</i>	15
3.3 HET RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL	15
3.3.1 <i>Het formele rechtszekerheidsbeginsel</i>	16
3.3.2 <i>Het materiële rechtszekerheidsbeginsel</i>	16
3.3.3 <i>Toetsing van het rechtszekerheidsbeginsel</i>	17
3.4 HET RECHTSGELIJKHEIDSBEGINSEL.....	19
3.4.1. <i>Artikel 14 EVRM</i>	20
3.4.2. <i>Artikel 1 Twaalfde Protocol EVRM</i>	20
3.4.2 <i>Artikel 26 IVBPR</i>	21
3.4.3 <i>Toetsing van het rechtsgelijkheidsbeginsel</i>	21
3.4 CONCLUSIE	23
Hoofdstuk 4: Jurisprudentie.....	24
4.1 INLEIDING.....	24
4.2 HR 3 MAART 2017, NR. 16/03506	24
4.3 RECHTBANK GELDERLAND 30 JANUARI 2018, NR. 16/7881.....	26

4.4	HR 23 FEBRUARI 2018, NR. 17/03144.....	26
4.5	CONCLUSIE	28
Hoofdstuk 5: Onbeperkte navorderingstermijn getoetst aan het rechtszekerheids- en rechtsgelijkheidsbeginsel		29
5.1	INLEIDING.....	29
5.2	RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL	29
5.3	RECHTSGELIJKHEIDSBEGINSEL.....	31
5.4	CONCLUSIE	33
Hoofdstuk 6: Conclusie		34
6.1	INLEIDING.....	34
6.2	CONCLUSIE	34
Literatuurlijst.....		35

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Inleiding

In 2010 hebben de toenmalige Tweede Kamerleden Braakhuis en Bashir een amendement ingediend om de Edelweissroute tegen te gaan.¹ De Edelweissroute kon worden gebruikt om de navorderingstermijn in Nederland op buitenlands geërfd vermogen te ontwijken. Dit gebeurde door middel van het aanstellen van een buitenlandse executeur die het vermogen niet aangaf in de aangifte erfbelasting. Door artikel 16, vierde lid, Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR) verviel na twaalf jaar namelijk het recht op navorderen op deze vermogens, waardoor deze zonder onder de erfbelasting te vallen naar Nederland konden worden gehaald. Om de erfbelasting ontduiking te blokkeren, kwam in 2012 een wetswijziging. De wijziging van artikel 66 Successiewet 1956 (hierna: SW) op 1 januari 2012 was het resultaat. Tegenwoordig luidt het vierde lid van artikel 66 SW:

“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.”

In artikel 16, vierde lid, AWR wordt de verlengde navorderingstermijn voor het buitenland gesteld op twaalf jaren na het ontstaan van de belastingschuld. Dankzij de wetswijziging kreeg de fiscus de kans om, bij onder anderen erfgenamen, ook na de twaalf jaren termijn alsnog een navordering voor de erfbelasting op te leggen.

Door de wetswijziging ontstond kritiek op de manier van navorderen door de fiscus. Er ontstonden onduidelijkheden wat Braakhuis en Bashir precies met de wetswijziging wilden bereiken. Enerzijds werd gesteld dat alle nalatenschappen die al waren verjaard vóór 1 januari 2012 niet onder de onbeperkte navorderingstermijn zouden vallen.² Anderzijds kon worden gesteld dat alle nalatenschappen, dus ook de verjaarde gevallen, onder de nieuwe termijn zouden vallen. Als reactie hierop werd gesteld dat de rechtszekerheid van de belanghebbenden in gevaar kwam, aangezien

¹ *Kamerstukken II 2010/11, 32 505, nr. 27.*

² B.M. Sar, ‘De beperkte houdbaarheid van de onbeperkte navorderingstermijn in de Successiewet 1956 (deel 1)’, *TFB 2014/02-05*, 1 maart 2014.

een overgangsregeling ontbrak.³ Daarnaast werd ook getwijfeld aan de rechtsgelijkheid van de nieuwe wetgeving. De uitspraken van de Hoge Raad van de afgelopen jaren kunnen hier meer duidelijkheid over geven.⁴

1.2 Probleemstelling

De eerdergenoemde wetwijziging heeft veel vragen laten opkomen over de werking, de rechtsgelijkheid en de rechtszekerheid ervan.⁵ Vanaf 1 januari 2012 kan de fiscus onbeperkt navorderen voor de erfbelasting over een vermogensbestanddeel dat in het buitenland wordt aangehouden en niet is gemeld bij de belastingaangifte. Dit zou betekenen dat wanneer de fiscus over de juiste informatie beschikt om een navorderingsaanslag op te leggen, dit over 50 jaar alsnog zou kunnen. In de afgelopen jaren zijn verschillende rechtszaken geweest waarin de onbeperkte navorderingstermijn en de gevolgen van de wetwijziging centraal stonden.⁶

Het opleggen van een navorderingsaanslag kan de rechtszekerheid van erfgenamen aantasten, wat in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel. Het materiele rechtszekerheidsbeginsel kan zich verzetten tegen het met terugwerkende kracht intrekken of het wijzigen van besluiten⁷ en daarnaast kan volgens het rechtszekerheidsbeginsel de fiscale situatie van een belastingplichtige niet gedurende onbepaalde tijd in ongewisse blijven.⁸

De rechtsgelijkheid voor de belastingplichtige kan in twijfel worden getrokken, aangezien de vermogens die in het buitenland opkomen of worden gehouden anders worden behandeld, dan de vermogens die in Nederland zijn opgekomen of worden gehouden. Deze ongelijke behandeling kan in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel.

In deze bachelor scriptie staat de volgende probleemstelling centraal:

In hoeverre is de onbeperkte navorderingstermijn van artikel 66, vierde lid, SW in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel en het rechtsgelijkheidsbeginsel?

³ F. Deurvorst & T. Hoogwout, 'Navordering erfbelasting niet verruimen', *Het Financiële Dagblad* 8 sept 2011.

⁴ HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:356 en HR 23 februari 2018, ECLI:NL:HR:2018:260.

⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden 31 mei 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:4208 en Rechtbank Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1493.

⁶ In o.a. Hof Arnhem-Leeuwarden 31 mei 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:4208, HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:356 en Hof Amsterdam 3 januari 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:27.

⁷ R.J.N. Schlössels, S.E. Zijlstra, *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat band 1 (HSB)*, 2017/328.

⁸ HvJ EU 6 februari 2014, ECLI:NL:XX:2014:10.

Om de probleemstelling te kunnen onderzoeken, worden de volgende deelvragen beantwoord:

1. Wat was de aanleiding voor de wetswijziging van artikel 66, vierde lid, SW?
2. Wat houden het rechtszekerheidsbeginsel en het rechtsgelijkheidsbeginsel in?
3. Wat voor belangrijke uitspraken in arresten over de onbepaalde navorderingstermijn zijn de afgelopen jaren gedaan?
4. Kan de onbepaalde navorderingstermijn, zelfs na de definitieve uitspraak van de Hoge Raad op 3 maart 2017, in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel of het rechtsgelijkheidsbeginsel?

1.3 Plan van aanpak

In hoofdstuk 2 wordt aandacht besteed aan het begrip navorderen, wat dit inhoudt en hoe het wordt uitgevoerd binnen de Nederlandse successiewet. De aanleiding van de wetswijziging komt aan de orde, zodat duidelijk wordt waarom voor deze wijziging is gekozen. De Edelweissroute wordt uitgelegd, waarna de totstandkoming van de wetswijziging aan bod komt. In hoofdstuk 3 wordt dieper in gegaan op het rechtszekerheidsbeginsel en het rechtsgelijkheidsbeginsel. Er wordt besproken wat deze beginselen inhouden en hoe de beginselen getoetst kunnen worden.

Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 aandacht besteed aan drie arresten, waarin de onbepaalde navorderingstermijn centraal staat. De uitspraken die de Hoge Raad en Rechtbank Gelderland doen, worden nader toegelicht. De bestaande jurisprudentie en de relevantie die deze uitspraken hebben op de wetswijziging worden besproken. De beginselen uit hoofdstuk 3 en de uitspraken uit hoofdstuk 4 komen in hoofdstuk 5 samen om te toetsen of de onbepaalde navorderingstermijn, na uitspraak van de Hoge Raad op 3 maart 2018, in strijd is met deze beginselen. Dit wordt door middel van een toetsingskader getoetst, dat in de eerdere hoofdstukken is gevormd. In het laatste hoofdstuk wordt een samenvatting gegeven van de bevindingen, waarna de antwoorden op de deelvragen het antwoord op de hoofdvraag vormen om zo tot een conclusie te komen.

Hoofdstuk 2: Aanleiding wetswijziging

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de soorten belastingheffingen in Nederland en de aanleiding van de wetswijziging uitgelegd. In paragraaf 2.2 worden de soorten belastingheffingen nader uitgelegd. In paragraaf 2.3 komt het begrip navorderen aan de orde. Paragraaf 2.4 zal de navordering in de successiewet nader toelichten, waarin de Edelweissroute en de wetswijziging van artikel 66 SW centraal staan. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie in paragraaf 2.5.

2.2 Soorten belastingheffing

In het Nederlandse belastingstelsel wordt een onderscheid gemaakt tussen een aangiftebelasting en een aanslagbelasting.⁹ Er zijn twee soorten aangiftebelastingen, namelijk een heffing van belasting bij wege van voldoening op aangifte en een heffing van belasting bij wege van afdracht op aangifte.¹⁰ Een voorbeeld van een voldoeningsbelasting is de omzetbelasting op basis van artikel 14, Wet op de Omzetbelasting 1968, waarbij de belastingplichtige zelf de hoogte van de belastingschuld berekent, deze vermeldt in zijn aangifte en vervolgens betaalt.¹¹ Een voorbeeld van een afdrachtsbelasting is de loonbelasting op basis van artikel 27, vijfde lid, Wet op de loonbelasting 1964, waarbij de inhoudingsplichtige, in dit geval de werkgever, de verschuldigde belasting van de werknemer inhoudt op het loon en het vervolgens afdraagt aan de Belastingdienst.¹² In artikel 19 AWR is de heffing van de belastingschuld voor aangiftebelastingen geregeld en in artikel 20 AWR de naheffing voor deze belastingen.

Bij een aanslagbelasting levert de belastingplichtige gegevens aan door het doen van een aangifte, maar stelt de inspecteur een aanslag vast en legt deze op, aangezien de inspecteur verantwoordelijk is voor het formaliseren van de belastingschuld.¹³ Er kan een onderscheid worden gemaakt tussen een tijdstipbelasting en een tijdvakbelasting. Een voorbeeld van een tijdstipbelasting is de schenken- en erfbelasting op basis van artikel 37, SW. De belasting is pas verschuldigd op het moment dat een handeling of gebeurtenis plaatsvindt, zoals het overlijden van een natuurlijk persoon of het moment

⁹ M.M. de Werd, *Cursus Belastingrecht*, FBR. 1.1.0.B Twee basismethoden van heffing: aanslagbelastingen en aangiftebelastingen.

¹⁰ R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: SDU 2016, p. 103.

¹¹ M.M. de Werd, *Cursus Belastingrecht*, FBR. 1.1.0.B Twee basismethoden van heffing: aanslagbelastingen en aangiftebelastingen.

¹² R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: SDU 2016, p. 109.

¹³ M.M. de Werd, *Cursus Belastingrecht*, FBR. 1.1.0.C Keuze van de wetgever voor aanslagbelasting of aangiftebelasting.

dat een schenking wordt gedaan. Als voorbeeld voor een tijdvakbelasting kan de inkomstenbelasting genomen worden. Hierbij ontstaat de belastingschuld bij het einde van het tijdvak.¹⁴

Volgens artikel 11, eerste lid, AWR wordt de aanslag vastgesteld door de inspecteur. Uit het tweede lid blijkt dat hij van de aangifte mag afwijken, door de aanslag ambtshalve vast te stellen. De inspecteur moet de belastingplichtige hiervan op de hoogte brengen. Artikel 11, derde lid, AWR bepaalt de termijn voor het vaststellen van de aanslag, deze is drie jaar na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. De termijn kan eventueel worden verlengd door middel van uitstel. De bevoegdheid voor het vaststellen van een aanslag eindigt na het verstrijken van de termijn en als de aanslag daadwerkelijk wordt vastgesteld. Ook kan de inspecteur afzien van het opleggen van een aanslag, als dit in een voor bezwaar bevatbare beschikking is neergelegd zoals benoemd in artikel 12, AWR. Als blijkt dat bijvoorbeeld te weinig belasting is geheven, kan dit alleen worden hersteld door middel van een navorderingsaanslag.¹⁵

2.3 Navordering

Wanneer bijvoorbeeld een te lage aanslag is opgelegd, kan de inspecteur geen tweede aanslag opleggen. De inspecteur heeft dan de mogelijkheid om een navorderingsaanslag op te leggen. In artikel 16 AWR staan de voorwaarden die aan een navorderingsaanslag zijn verbonden. Deze voorwaarden zijn: een nieuw feit, schrijf- en tikfouten, te kwade trouw en de termijn.

Artikel 16, eerste lid, AWR luidt als volgt:

“Indien enig feit (...) verleende heffingskorting navorderen. Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is.”

Navordering is mogelijk als sprake is van een nieuw feit. In beginsel kan een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, geen navordering opleveren. Het vereiste van een nieuw feit kan worden uitgelegd door middel van de heffingssystematiek. De belastingplichtige dient een aangifte in, waarna de inspecteur deze aangifte beoordeelt. De inspecteur stelt een aanslag vast en legt deze vervolgens op aan de belastingplichtige. Deze handeling gebeurt op basis van wederzijds vertrouwen van de belastingplichtige en de inspecteur. Navorderen is alleen mogelijk

¹⁴ R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: SDU 2016, p. 62.

¹⁵ R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: SDU 2016, p. 66.

als achteraf blijkt dat een onjuiste belasting is geheven en dit niet het gevolg is van ambtelijk verzuim.¹⁶ Van ambtelijk verzuim kan sprake zijn als de inspecteur bijvoorbeeld geen rekening houdt met gegevens uit eerdere jaren bij het vaststellen van de aanslag conform aangifte.¹⁷

Uit artikel 16, tweede lid, AWR blijkt dat een nieuw feit niet altijd een vereiste is voor het opleggen van een navorderingsaanslag. Er kunnen gevallen zijn waarin te weinig belasting is geheven. In onderdeel c zijn de schrijf- en tikfouten opgenomen. Schrijf- en tikfouten vormen een uitzondering op het wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtigen en de inspecteur.¹⁸ Als het voor de belastingplichtige duidelijk is dat de aanslag die is vastgesteld onjuist is, te wijten aan een fout van de Belastingdienst bij de administratieve verwerking, kan zonder een nieuw feit worden nagevorderd.¹⁹ Onder de schrijf- en tikfouten behoren geen fouten die gevolg zijn van een werkwijze die door een inspecteur is gekozen, bijvoorbeeld een fout in een computersysteem waarmee de inspecteur werkt.²⁰

In artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR wordt ook een kenbare fout benoemd. Van een kenbare fout is sprake wanneer de te weinig geheven belasting ten minste 30% bedraagt van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting.

Artikel 16, eerste lid, tweede volzin, AWR benoemt het te kwader trouw zijn. Een belastingplichtige is te kwader trouw als hij met opzet de juiste informatie heeft achtergehouden of opzettelijk onjuiste informatie heeft verstrekt. Er moet altijd sprake zijn van opzet.²¹ De Hoge Raad oordeelt dat een voorwaardelijke opzet al voldoende is voor het te kwader trouw zijn van een belastingplichtige.²² Het moment waarop de te kwader trouw aanwezig moet zijn bij de belastingplichtige, is bij het invullen van de aangifte. Op het moment dat een gemachtigde te kwader trouw handelt bij het invullen van de aangifte, kan dit aan de belastingplichtige worden toegerekend. De belastingplichtige heeft immers zelf ervoor gekozen om hulp te zoeken bij het invullen van de aangifte.²³

¹⁶ R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: SDU 2016, p. 75-76.

¹⁷ HR 22 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6666.

¹⁸ In o.a. HR 4 december 1991, ECLI: NL:HR:1991:ZC4803 en HR 16 augustus 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1986.

¹⁹ R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: SDU 2016, p. 80.

²⁰ R.E.C.M. Niessen, 'Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout', NTFR-B 2010/21, p. 16-20.

²¹ HR 11 juni 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2160.

²² In o.a. HR 31 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE8092 en HR 13 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO3643.

²³ HR 23 januari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD3566.

Aan het navorderen is een termijn verbonden. Er geldt als hoofdregel een navorderingstermijn van vijf jaar, zodat de inspecteur binnen vijf jaar na het ontstaan van de belastingschuld een navordering kan opleggen. Mocht een uitstel zijn verleend voor het doen van aangifte, dan wordt op basis van artikel 16, derde lid, AWR de navorderingstermijn verlengd met de duur van dit uitstel. Naast de hoofdregel van vijf jaar, kan de navorderingstermijn ook twee jaar zijn. Als artikel 16, tweede lid, onderdeel c, AWR van toepassing is, gaat deze termijn in vanaf het moment dat de inspecteur de belastingaanslag vaststelt of besluit om geen aanslag op te leggen. Ten slotte geldt een verlengde navorderingstermijn voor het buitenland. Artikel 16, vierde lid, AWR luidt:

“Indien te weinig belasting is geheven over een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen, vervalt, in afwijking in zoverre van het derde lid, eerste volzin, de bevoegdheid tot navorderen door verloop van twaalf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.”

Met bestanddelen die in het buitenland worden gehouden of zijn opgekomen, worden inkomensbestanddelen bedoeld die niet binnen het controlebereik vallen van de Nederlandse fiscus of die zich plagen te onttrekken aan het zicht van de Nederlandse fiscus.²⁴ Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt dat verschillende uitspraken betrekking hebben op de verlengde navorderingstermijn. Het is bijvoorbeeld niet voldoende dat een Nederlandse bankrekening wordt beheerd door een buitenlandse (rechts)persoon, ondanks dat de controlemogelijkheden van de Belastingdienst worden beperkt.²⁵ Daarnaast kan de omstandigheid dat via een buitenlandse vordering de ontvangen contanten op een Nederlandse bankrekening worden gestort, ook niet voorkomen dat een verlengde navorderingstermijn geldt.²⁶

2.4 Navorderen in de successiewet

Bij een te lage aanslag van erf- of schenkbelasting, kan een navorderingsaanslag worden opgelegd zoals bedoeld in artikel 16 AWR. In artikel 52 SW staat een uitzondering voor de navordering bij samenhangende aanslagen. Als de aanslag van een verkrijger wordt verminderd, kan de aanslag van dezelfde of een andere verkrijger te laag worden. In gevallen waarin een relatie bestaat tussen de omvang van de verkrijging van degene wiens aanslag wordt verminderd en de omvang van de

²⁴ HR 4 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE8364.

²⁵ HR 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AQ6911.

²⁶ HR 8 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BN9666.

verkrijging van degene van wie de belasting wordt nagevorderd, is geen nieuw feit vereist voor navordering.²⁷

Het verschil met artikel 16 AWR en de navordering in de successiewet is de onbeperkte navorderingstermijn van artikel 66, vierde lid, SW. De onbeperkte navorderingstermijn is het gevolg van de wetswijziging uit 2012 die voortvloeide uit een probleem genaamd de Edelweissroute.

2.4.1 Edelweissroute

De Edelweissroute heeft als doel om de erfbelasting over zwart vermogen van de erflater te ontduiken. Zwart vermogen is vermogen waarover geen belasting is betaald.²⁸ De Edelweissroute kan op de volgende manier plaatsvinden. Een Nederlandse ingezetene die een geheime bankrekening heeft in bijvoorbeeld Zwitserland, vraagt aan een Zwitserse advocaat om pas 12 jaar na zijn overlijden de erfgenamen te informeren over de bankrekening. In zijn testament staat deze advocaat benoemd als executeur. De advocaat dient als executeur na het overlijden van de rekeninghouder de aangifte erfbelasting in, zonder het saldo van deze bankrekening te vermelden. Na twaalf jaar (de toenmalige termijn voor het navorderen van buitenlandse inkomensbestanddelen in de Successiewet) worden de erfgenamen over de bankrekening geïnformeerd. De navorderingstermijn is verstreken, waardoor de Belastingdienst op deze manier geen navorderingsaanslag erfbelasting meer kan opleggen.²⁹

Of deze Edelweissroute daadwerkelijk heeft plaatsgevonden en nog steeds plaatsvindt, is een tweede. Rapporten van onder andere de Wereldbank of berichten vanuit de Belastingdienst over een dussdanige belastingontduikingsroute ontbreken, waardoor de vraag opkomt of de Edelweissroute daadwerkelijk voorkomt. Iemand die buitenlandse banktegoeden aanhoudt zonder hierover belasting te betalen, een zwartsparder³⁰, moet namelijk zijn fondsen na overlijden gedurende 12 jaar ter beschikking stellen aan een derde, waardoor de controle hierover afwezig is. In de Edelweissroute weten de erfgenamen niet van het bestaan van de buitenlandse vermogensbestanddelen af, waardoor de executeur vrij spel heeft. De beweegredenen van de executeur spelen ook een rol. Hij moet bereid zijn om met opzet een onjuiste aangifte te doen.³¹

²⁷ HR 11 augustus 2016, ECLI:NL:HR:2006:AY5999.

²⁸ J.W.E. Litjens & M.H.H. Rutten, 'De stortvloed aan wet- en regelgeving over witwassen en zwart geld', *Weekblad fiscaal recht* 2010/436, 1 januari 2010.

²⁹ F. Deurvorst & T. Hoogwout, 'Navordering erfbelasting niet verruimen', *Het Financiële Dagblad* 8 sept 2011.

³⁰ J.P. Boer & H. Vording, 'Inkeren: een laatste kans voor zwartsparders?', *Weekblad fiscaal recht* 2009/557, 1 januari 2009.

³¹ G.J.M.E. de Bont, 'De windmolen Edelweiss', *Weekblad fiscaal recht* 1 januari 2010.

Desalniettemin heeft de Edelweissroute genoeg teweeg gebracht om tot een wetswijziging in de successiewet te komen.

2.4.2 Wetswijziging artikel 66 SW

Braakhuis en Bashir hebben het tegengaan van de Edelweissroute als uitgangspunt gebruikt om een wetswijziging tot stand te kunnen brengen.³² De voorgestelde wetswijziging voor artikel 66 SW in het amendement luidt:

“Indien voor de erfbelasting de aangifte over een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen niet, onjuist of onvolledig is gedaan, is de erfgenaam gehouden alsnog een juiste en volledige aangifte te doen zodra hij hiervan kennis neemt. In afwijking van artikel 16, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen vervalt in deze gevallen de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag niet.”

Dit amendement heeft ervoor gezorgd dat per 1 januari 2012 artikel 66, lid 4 SW (voorheen: artikel 66 lid 3 SW) de onbeperkte navorderingstermijn voor de successiewet werkelijkheid werd. Voor vermogensbestanddelen die in het buitenland zijn opgekomen of gehouden geldt een onbeperkte navorderingstermijn voor de erfbelasting. Opmerkelijk is dat de wetswijziging in werking trad zonder een overgangsregeling. Aangezien de wijziging ingrijpt in een afgeronde rechtstoestand, is er sprake van materiële terugwerkende kracht. Daarnaast lijkt het onbeperkt navorderen voor erfbelasting in vergelijking met de navorderingstermijn van 12 jaar in de inkomstenbelasting uit proportie, waardoor sprake kan zijn van discriminatie.³³ De rechtszekerheid en de rechtsgelijkheid worden in hoofdstuk 3 besproken.

2.5 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de verschillende soorten belastingheffing in Nederland, het begrip navorderen en de aanleiding en uitleg van de wetswijziging van artikel 66 SW besproken. In Nederland kennen we een aanslag- en een aangiftebelasting. De erf- en schenkbelasting is een voorbeeld van een aanslagbelasting. Als een te lage aanslag is opgelegd, kan de inspecteur navorderen door middel van een navorderingsaanslag uit artikel 16 AWR, mits aan de voorwaarden voldaan is. De termijnen voor het opleggen van een navorderingsaanslag variëren tussen de 2 en de 12 jaar.

³² *Kamerstukken II 2010/11, 32 505, nr. 27.*

³³ T.C. Hoogwout, ‘Het pletten van de Edelweiss met een mokerslag’, *Fiscaal Tijdschrift Vermogen*, 1 januari 2012.

Het bestaan van de Edelweissroute kan leiden tot belastingontduiking, waardoor sinds 1 januari 2012 een onbeperkte navorderingstermijn bestaat voor erfbelasting. Artikel 66, lid 4 SW bepaalt dat voor vermogen dat in het buitenland is gehouden of opgekomen een onbeperkte navorderingstermijn geldt. Mede door het ontbreken van een overgangsrecht, kan de rechtszekerheid en de rechtsgelijkheid van de onbeperkte navorderingstermijn in twijfel worden getrokken. In het volgende hoofdstuk worden het rechtszekerheidsbeginsel en het rechtsgelijkheidsbeginsel besproken.

Hoofdstuk 3: Rechtszekerheid en rechtsgelijkheid

3.1 Inleiding

In Nederland spelen naast geschreven regels ook ongeschreven regels een grote rol bij de belastingheffing. Onder de ongeschreven regels vallen rechtsbeginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel.³⁴ In paragraaf 3.2 worden kort de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (hierna: a.b.b.b.), de geschreven en ongeschreven rechtsregels besproken. Paragraaf 3.3 bespreekt het rechtszekerheidsbeginsel, waarna in paragraaf 3.4 het rechtsgelijkheidsbeginsel nader verklaard wordt. Het vertrouwensbeginsel wordt buiten beschouwing gelaten. Dit hoofdstuk sluit af met een conclusie in paragraaf 3.5.

3.2 Algemene beginselen van behoorlijk bestuur

Bestuursorganen moeten bij bestuurlijk handelen en bij het nemen van een besluit bepaalde normen in acht nemen. Er zijn bijvoorbeeld geschreven en ongeschreven regels. Het ongeschreven recht kan overgaan in het geschreven recht. Andersom kan het geschreven recht worden uitgelegd door een rechter. Het geschreven recht heeft meestal voorrang op het ongeschreven recht.³⁵ De algemene beginselen vormen een toetsingsmaatstaf hiervoor. In de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) is een aantal beginselen opgenomen, dat eerst een ongeschreven rechtsregel was. Het verbod op vooringenomenheid uit artikel 2:4 Awb en het motiveringsbeginsel uit artikel 3:46 Awb zijn hier voorbeelden van. Naast de geschreven regels over behoorlijk bestuur, bestaan er ook beginselen uit het ongeschreven recht. Hieronder vallen onder andere het verbod van willekeur en het rechtszekerheidsbeginsel.³⁶

3.2.1 Geschreven rechtsregels

In Nederland geldt het legaliteitsbeginsel, het recht dat de overheid heeft om belasting te heffen is vastgelegd in artikel 104 Grondwet (hierna: Gw). Dit recht komt met een belangenafweging, namelijk enerzijds het behartigen van het algemeen belang door middel van een belastingheffing en anderzijds de inbreuk op het ongestoorde genot van het eigendom van de burger bij het heffen van deze belastingen.³⁷ Uit artikel 1 Eerste Protocol Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens

³⁴ E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.1.0.B.

³⁵ F.C.M.A. Michiels, *Hoofdzaken van het bestuursrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2016, p. 124-127.

³⁶ Redactie, *Module Algemeen Bestuursrecht* 490.

³⁷ E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.1.0.A.

(hierna EVRM) blijkt dat in beginsel het recht van de individu op ongestoord genot van eigendom moet wijken voor de overheid die voor het algemeen belang belasting heft.

3.2.2 Ongeschreven rechtsregels

Naast de geschreven rechtsregels, kent Nederland ook ongeschreven rechtsregels bij de belastingheffing. Zoals eerder genoemd vallen hier het rechtszekerheids-, het vertrouwens- en het gelijkheidsbeginsel onder. Het vertrouwens- en het gelijkheidsbeginsel hebben slechts betrekking op de beginselen van behoorlijk bestuur, terwijl het rechtszekerheidsbeginsel zowel kan gaan om een beginsel van behoorlijk bestuur als een beginsel van behoorlijke regelgeving. De ongeschreven rechtsbeginselen schrijven voor dat de overheid in Nederland zich moet houden aan de a.b.b.b. bij belastingheffing. De uitvoerders van de belastingwetgeving moeten zich ten opzichte van belastingplichtigen fatsoenlijk, consequent en niet-willekeurig gedragen bij uitvoering van een opgedragen taak.³⁸

3.2.3 Algemene beginselen van behoorlijke wetgeving

In de Grondwet van 1815 was bepaald dat geen belastingen geheven konden worden ten behoeve van 's lands kas 'dan uit kracht ener wet'. Belastingheffing is alleen mogelijk op basis van formele wetten.³⁹ Volgens artikel 120 Gw mag de rechter niet in de beoordeling van de grondwettigheid van wetten en verdragen treden. In het Harmonisatiewetarrest heeft de Hoge Raad beslist dat de rechter andere wettelijke voorschriften dan die van de wet in formele zin aan (rechts)beginselen mag toetsen. Daarnaast mogen de formele wetten niet getoetst worden aan de algemene rechtsbeginselen, zo lang deze geen grondslag in algemeen verbindende verdragsbepalingen vinden.⁴⁰ Dankzij artikel 94 Gw is het wel mogelijk de formele wetten te toetsen aan beginselen uit de algemeen verbindende verdragsbepalingen. Paragraaf 3.3.3 gaat hier verder op in.

3.3 Het rechtszekerheidsbeginsel

In de Nederlandse rechtsstaat geldt rechtszekerheid als een fundamenteel rechtsbeginsel. Het rechtszekerheidsbeginsel behoort tot de ongeschreven rechtsregels binnen het recht. Dit beginsel waarborgt dat belanghebbenden hun juridische rechten en plichten op een bepaald tijdstip kunnen kennen. Belanghebbenden hebben dan zekerheid over de juridische en economische gevolgen van hun handelingen.⁴¹ Daarnaast verlangt het rechtszekerheidsbeginsel dat de fiscale situatie van een

³⁸ E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.1.0.B.

³⁹ E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.1.0.A.

⁴⁰ HR 14 april 1989, ECLI:NL:PHR:1989:AD5725.

⁴¹ D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht*, EBR 4.0.5.A.

belastingplichtige niet in het ongewisse blijft gedurende onbepaalde tijd.⁴² Een belastingplichtige moet kunnen vertrouwen op het recht, complexe of te snel veranderde belastingwetgeving kan leiden tot rechtsonzekerheid. Binnen het rechtszekerheidsbeginsel kan een onderscheid worden gemaakt tussen een formeel rechtszekerheidsbeginsel en een materieel rechtszekerheidsbeginsel.

3.3.1 Het formele rechtszekerheidsbeginsel

Het formele rechtszekerheidsbeginsel schrijft voor dat regelgeving kenbaar, duidelijk en ondubbelzinnig is.⁴³ Daarnaast mag regelgeving niet in werking treden voordat de regelgeving bekend is gemaakt.⁴⁴ Dat de regelgeving kenbaar, duidelijk en ondubbelzinnig moet zijn, volgt uit het legaliteitsbeginsel dat in artikel 104 Gw is opgenomen. Artikel 104 Gw luidt:

“Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld”

Door middel van het legaliteitsbeginsel wordt de garantie aan de burger geboden dat hij niet buiten de materiële belastingwetgeving om met belastingheffing kan worden geconfronteerd.⁴⁵ Dit biedt echter niet de zekerheid voor de burgers dat voldoende rekening is gehouden met de algemene ongeschreven rechtsbeginselen. Volgens de Hoge Raad is de rechter niet bevoegd om de inhoud van een formele wet te toetsen aan de rechtsbeginselen.⁴⁶ Er geldt een toetsingsverbod.⁴⁷

3.3.2 Het materiële rechtszekerheidsbeginsel

Het materiële rechtszekerheidsbeginsel houdt in dat er een verbod is op de terugwerkende kracht van voor de belastingplichtige ongunstige regelingen. De belangen van individuele burgers moeten worden afgewogen tegen de belangen van de gehele samenleving. Terugwerkende kracht dient vaak het belang van de samenleving als geheel.⁴⁸ Niet alle wetswijzigingen die terugwerkende kracht gebruiken, leiden tot een strijd met het materiële rechtszekerheidsbeginsel.⁴⁹ Bepalend zijn de omstandigheden per geval. Een factor die meeweegt, is bijvoorbeeld of de belanghebbenden tijdig

⁴² HvJ EU 6 februari 2014, ECLI:NL:XX:2014:10.

⁴³ E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.1.1.B.

⁴⁴ In o.a. HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3155, HR 29 juni 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ0391 en HR 8 augustus 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD9483.

⁴⁵ E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.1.1.B.

⁴⁶ HR 16 november 2001, ECLI:NL:PHR:2001:AD5493.

⁴⁷ HR 20 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG9951.

⁴⁸ Vakstudie nieuws, algemeen, terugwerkende kracht en eerbiedige werking. Afl 21 (1-25).

⁴⁹ CRvB 19 augustus 2015, ECLI:NL:CRVB:2015:2844.

zijn gewaarschuwd of geïnformeerd over een wetswijziging met terugwerkende kracht.⁵⁰ Er kan een onderscheid worden gemaakt tussen materieel terugwerkende kracht en formeel terugwerkende kracht. Materieel terugwerkende kracht bevat de wetgeving die van toepassing is op voor de inwerkingtreding van de wet voorgevallen feiten. Formeel terugwerkende kracht is de wetgeving die in werking treedt vanaf een datum voorafgaande aan de bekendmaking in het Staatsblad.⁵¹ Een manier waarop kan worden getoetst of een wetswijziging in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel wordt in de volgende paragraaf behandeld.

3.3.3 Toetsing van het rechtszekerheidsbeginsel

Het rechtszekerheidsbeginsel kan worden verdeeld in enerzijds een beginsel voor behoorlijk bestuur en anderzijds een beginsel voor behoorlijke wetgeving. Om de wetgeving te kunnen toetsen, moet een onderscheid worden gemaakt tussen een wet in formele zin en een wet in materiële zin.⁵² Een wet in formele zin wordt op basis van artikel 81, Gw vastgesteld door de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk. Een wet in materiële zin kan worden beschreven als een besluit met algemeen verbindende voorschriften dat door een daartoe bevoegd orgaan tot stand is gekomen.⁵³ Belastingwetten zijn vaak gevormd door de regering en de Staten-Generaal, maar bevatten ook algemeen verbindende voorschriften, waardoor een belastingwet zowel een wet in formele zin als een wet in materiële zin kan zijn.

Zoals eerder genoemd is het toetsen van een wet in formele zin aan het ongeschreven rechtsgelijkheidsbeginsel in beginsel niet mogelijk. Er is echter een mogelijkheid voor de rechter om een wet in formele zin te toetsen aan het rechtsgelijkheidsbeginsel, door middel van artikel 1 Eerste Protocol EVRM dat via artikel 94 Gw wordt bereikt. Artikel 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.”

Dankzij artikel 94 Gw kan de wet in formele zin worden getoetst aan verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties. Op die manier komt artikel 1 Eerste

⁵⁰ R.J.N. Schlössels & S.E. Zijlstra, *Bestuursrecht sociale rechtsstaat band 1 (HSB)*, 2017/328.

⁵¹ E. Thomas, ‘Terugwerkende kracht: (on)toelaatbaar?’, WFR 2005/326, p. 2-3.

⁵² M.M. de Werd, *Cursus Belastingrecht*, FBR. 0.0.1.C Delegatie.

⁵³ S.E. Zijlstra e.a., *Wetgeven (HSB) 2012/2.3.4.*

Protocol EVRM aan de orde. In dit artikel komt impliciet het rechtsgelijkheidsbeginsel terug. Artikel 1 Eerste Protocol EVRM luidt:

“Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.

The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties.”

Dit artikel gaat om het recht op ongestoord genot van eigendom, oftewel het eigendomsrecht. De vraag of het eigendomsrecht de belastingheffing in een land in de weg staat, kan negatief beantwoord worden. Belastingheffing kan wel ongewenst zijn ten opzichte van het eigendomsrecht, als sprake is van willekeurige ontneming door de overheid.⁵⁴ Inbreuk op het ongestoord genot van eigendom is mogelijk, als het in het algemeen belang is en onder de voorwaarden die in de wet en de algemene beginselen van het internationale recht staan.⁵⁵ Om een wet te toetsen aan het artikel, wordt een stappenplan aangehouden. Eerst moet gekeken worden of sprake is van eigendom, om vervolgens te bepalen of dit eigendom wordt geschonden. Als een rechtvaardiging bestaat voor het schenden van het eigendom, is de wet niet in strijd met artikel 1 Eerste Protocol EVRM. Als een rechtvaardiging bestaat voor het schenden van het eigendom, is de wet niet in strijd met artikel 1 Eerste Protocol EVRM. Een rechtvaardiging moet aan de volgende drie voorwaarden voldoen:

1. De inbreuk op ongestoord genot van eigendom is rechtsgeldig.
2. De inbreuk dient een legitiem doel in het algemeen belang.
3. Er is een ‘fair balance’ tussen de gebruikte middelen en het nagestreefde doel.

Het is aan het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) om invulling te geven aan het begrip eigendom. Onder het eigendom vallen volgens het EHRM bijvoorbeeld het juridische eigendom, eigendom dat niet formeel-juridisch is vastgelegd en financiële aanspraken.⁵⁶ Belastingheffing wordt gezien als regulering van eigendom.⁵⁷ Na het bepalen of sprake is van

⁵⁴ M.C. Bruijsten, Art. 1 Eerste Protocol EVRM: het recht op ongestoord genot van eigendom, Weekblad Fiscaal Recht, 2011/68.

⁵⁵ CRvB 24 januari 2001, ECLI:NL:CVRB:2001:AN6599.

⁵⁶ M.C. Bruijsten, Art. 1 Eerste Protocol EVRM: het recht op ongestoord genot van eigendom, Weekblad Fiscaal Recht, 2011/68.

⁵⁷ Rechtbank Haarlem 2 juli 2012, ECLI:NL:RBHAA:2012:BX0869.

eigendom, wordt gekeken of de schending van het eigendomsrecht gerechtvaardigd is op grond van de drie eerder genoemde voorwaarden. Wetgeving met een (materieel) terugwerkende kracht kan aan artikel 1 Eerste Protocol EVRM worden getoetst op basis van de voorwaarden. Hierdoor kan het rechtszekerheidsbeginsel toch worden gebruikt om de schending ervan te toetsen.

3.4 Het rechtsgelijkheidsbeginsel

Het rechtsgelijkheidsbeginsel is, net zoals het rechtszekerheidsbeginsel, niet opgenomen in de Awb. Het rechtsgelijkheidsbeginsel is echter wel terug te vinden in het Nederlands recht, aangezien het beginsel staat vermeldt in artikel 1 Gw:

“Allen die zich in Nederland bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. Discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht of op welke grond dan ook, is niet toegestaan.”

Het uitgangspunt van het rechtsgelijkheidsbeginsel is dat allen in gelijke gevallen gelijk worden behandeld. Het gaat om gevallen die gelijk zijn op juridisch relevante punten.⁵⁸ Ongelijke gevallen dienen te worden behandeld naar de mate van ongelijkheid. Ongelijke behandeling van gelijke gevallen wordt toegestaan, mits voor die ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. Hierbij wordt eerst vastgesteld of een ongelijkheid met betrekking tot de rechtens relevante feiten bestaat.⁵⁹ Bij rechtsgelijkheid gaat het mede om de vraag wat maatschappelijk gewenst en aanvaardbaar is. Er moet sprake zijn van een evenwicht, waarbij enerzijds rechtsbescherming van burger ten opzichte van de overheid aanwezig is en anderzijds bescherming van diezelfde overheid ten opzichte van burgers.⁶⁰

Het rechtsgelijkheidsbeginsel is meerdere keren terug te vinden in het recht. Naast artikel 1 Gw is het beginsel ook opgenomen in artikel 14 EVRM, artikel 1 Twaalfde Protocol EVRM en artikel 26 Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (hierna: IVBPR). Dit laatste artikel toetst niet alleen het rechtsgelijkheidsbeginsel bij burgers, maar ook op rechtspersonen (publiekrechtelijk of privaatrechtelijk) kan dit artikel van toepassing zijn.

⁵⁸ F.C.M.A. Michiels, *Hoofdzaken van het bestuursrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2016, p. 152.

⁵⁹ E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.4.0.A.

⁶⁰ M.C.J. Kop, 'De kunst van het gelijke en de kunst van het evenwicht', *TFB* 2009/02-01, 1 maart 2009.

3.4.1. Artikel 14 EVRM

Artikel 14 EVRM betreft het discriminatieverbod. Iedere burger kan zonder enig onderscheid genieten van de rechten die in het EVRM zijn neergelegd. Artikel 14 EVRM luidt:

“The enjoyment of the rights and freedoms set forth in this Convention shall be secured without discrimination on any ground such as sex, race, colour, language, religion, political or other opinion, national or social origin, association with a national minority, property, birth or other status.”

Het discriminatieverbod had voorheen een aanvullend karakter, namelijk het waarborgen van een voor ieder gelijk genot van rechten en plichten die in andere bepalingen van het Verdrag geregeld waren.⁶¹ Rechten die niet in het Verdrag werden genoemd, wogen niet mee bij de toetsing van het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 EVRM.⁶² Door deze beperking van artikel 14 EVRM, was artikel 1 Eerste Protocol EVRM nodig om het rechtsgelijkheidsbeginsel te kunnen toetsen. Eerder bleek dat het ongestoord genot van eigendom wordt beschermd door artikel 1 Eerste Protocol EVRM, al behoudt de overheid het recht om betaling van belasting bij wet te verzekeren. De beperking van artikel 14 EVRM wordt door artikel 1 Twaalfde Protocol EVRM opgeheven. Het Twaalfde Protocol EVRM trad in 2005 in werking in Nederland.⁶³

3.4.2. Artikel 1 Twaalfde Protocol EVRM

Het zelfstandige discriminatieverbod van artikel 1 Twaalfde Protocol EVRM is in 2001 tot stand gekomen. Dit artikel is als volgt:

“1. The enjoyment of any right set forth by law shall be secured without discrimination on any ground such as sex, race, colour, language, religion, political or other opinion, national or social origin, association with a national minority, property, birth or other status.

2. No one shall be discriminated against by any public authority on any ground such as those mentioned in paragraph 1.”

Dankzij dit artikel kan het discriminatieverbod ook worden getoetst voor alle rechten die in de wet van het desbetreffende land bestaan. De bedoeling van dit artikel is niet om artikel 14 EVRM te vervangen of te wijzigen. Het aanvullende karakter van artikel 14 EVRM opheffen, het rechtsgelijkheidsbeginsel versterken en het creëren van een groter toepassingsbereik zijn

⁶¹ E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht*, FBR 5.0.2.F.

⁶² In o.a. HR 8 mei 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4585 en HR 2 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5605.

⁶³ Stb. 2004, 302 Protocol 12 EVRM.

daarentegen wel redenen van de invoering van artikel 1 lid 1 Twaalfde Protocol EVRM. Lid 2 bepaalt dat niemand mag worden gediscrimineerd door de overheid. Dit werd in Nederland al geregeld door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.⁶⁴

3.4.2 Artikel 26 IVBPR

Het rechtsgelijkheidsbeginsel is ook terug te vinden in artikel 26 IVBPR. Hierin is een discriminatieverbod opgenomen. Dit artikel luidt:

“All persons are equal before the law and are entitled without any discrimination to the equal protection of the law. In this respect, the law shall prohibit any discrimination and guarantee to all persons equal and effective protection against discrimination on any ground such as race, colour, sex, language, religion, political or other opinion, national or social origin, property, birth or other status.”

Omzetting van dit artikel naar de nationale wetgeving van Nederland is niet nodig, aangezien de verdragsbepaling een zelfstandig en direct karakter heeft. De Nederlandse rechter kan dit artikel rechtstreeks toepassen.⁶⁵ Daarnaast brengt dit zelfstandige karakter met zich mee dat het toepassingsbereik zich niet beperkt tot de rechten die in het IVBPR zijn neergelegd. Er kan rechtstreeks een beroep op worden gedaan door de burger.⁶⁶ Het IVBPR is in beginsel opgesteld voor natuurlijke personen, zij kunnen zich beroepen op het discriminatieverbod. De Hoge Raad besliste dat de wetgever ook rechtspersonen met dit verdrag kan toetsen.⁶⁷

3.4.3 Toetsing van het rechtsgelijkheidsbeginsel

De Hoge Raad heeft belastingwetten in formele zin voor het eerst getoetst aan het gelijkheidsbeginsel van artikel 26 IVBPR toen artikel 1 Eerste Protocol EVRM inwerking trad. Dit artikel beschermt het ongestoord genot van eigendom. Het betreft het Eerste Studeerkamerarrest⁶⁸ en het Tandartsvrouwarrest.⁶⁹ In beide arresten besliste de Hoge Raad dat de wettelijke regeling in kwestie niet in strijd was met het rechtsgelijkheidsbeginsel. Om tot deze besluiten te komen hanteerde de Hoge Raad het toetsingskader dat in de rechtspraak van het EHRM wordt

⁶⁴ E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht*, FBR 5.0.2.F.

⁶⁵ HR 2 februari 1982, ECLI:NL:PHR:1982:AE1073.

⁶⁶ *Kamerstukken II 1975/76*, 13 932, nr. 1 t/m 6.

⁶⁷ In o.a. HR 5 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI5682 en HR 24 juni 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT8182.

⁶⁸ HR 8 juli 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3875.

⁶⁹ HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4110.

aangehouden.⁷⁰ Dit toetsingskader bekijkt of de rechtsgelijkheid uit artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR wordt geschonden en bestaat uit de volgende vragen:

1. Is er sprake van gelijke gevallen?
2. Zo ja, worden deze gelijke gevallen ongelijk behandeld?
3. Bestaat voor de ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond?

Er is sprake van gelijke gevallen als de gevallen dezelfde feitelijke kenmerken hebben. Er moet worden gekeken naar de omstandigheden die relevant zijn voor de toepassing van de wet in een concrete situatie. Het gaat niet om een puur abstracte vergelijking.⁷¹ De relevante kenmerken worden afgeleid uit de doelstelling van een regeling. Als niet genoeg aandacht wordt besteed aan deze doelstelling, vormt zich het risico dat een niet-relevant kenmerk wordt meegenomen als relevant kenmerk of dat juist een relevant kenmerk over het hoofd wordt gezien.⁷² Bij de beoordeling kan een globale of een gedetailleerde benadering worden gekozen door de rechter. De globale benadering ziet op het feit dat de gehele situatie van een belastingplichtige en diens plaats in het rechtssysteem wordt beoordeeld door de rechter. Een voorbeeld waarbij de globale benadering werd toegepast, is het Tandartsvrouwarrest.⁷³ In veel gevallen komt echter de gedetailleerde benadering aan bod. Zo werd in het Kinderopvangarrest beslist dat bij kinderopvang geen relevante verschillen in rechtspositie bestaan tussen ondernemers en werknemers. Een verschil in kosten is in strijd met het rechtsgelijkheidsbeginsel.⁷⁴

Als tot de conclusie is gekomen dat sprake is van gelijke gevallen, moet worden nagegaan of deze gelijke gevallen ongelijk worden behandeld. Er moet een rechtvaardiging bestaan voor de ongelijke behandeling, als deze bestaat is het rechtsgelijkheidsbeginsel niet geschonden. De beoordeling of gelijke gevallen ongelijk worden behandeld bestaat uit het analyseren van de doelstelling van de wet. Die doelstelling wordt vergeleken met de vaststaande feiten, waardoor een algemene regel voor het toetsen van gelijken gevallen aan ongelijke behandeling lastig te bepalen is.⁷⁵

Om te toetsen of de ongelijke behandeling van gelijke gevallen in strijd is met het rechtsgelijkheidsbeginsel, moet een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond aanwezig zijn.

⁷⁰ E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht*, FBR 5.1.0.

⁷¹ E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht*, FBR 4.4.0.B.

⁷² R.H. Happe, 'Gelijkheid: een kwestie van standpunt', WFR 1991/298.

⁷³ HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4110.

⁷⁴ HR 13 december 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3158.

⁷⁵ R.H. Happe, 'Fiscale discriminatie in 26 jaar rechtspraak van de Hoge Raad: een fiscaal en rechtsstatelijk debat', WFR 2014/1000.

Deze rechtvaardigingsgrond is aanwezig als aan twee voorwaarden is voldaan. Ten eerste beoordeelt de rechter of met de ongelijke behandeling van gelijke gevallen een legitiem doel wordt nagestreefd. Zodra dit het geval is, wordt getoetst of een redelijke proportionaliteit bestaat tussen het gebruikte middel en de doelstelling die wordt nagestreefd.⁷⁶ Wederom kan het Tandartsvrouwarrrest als voorbeeld worden gebruikt. Als de rechter via de voorwaarden tot de conclusie komt dat geen objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond aanwezig is voor het ongelijk behandelen van gelijke gevallen, dan is sprake van schending van het rechtsgelijkheidsbeginsel.⁷⁷

3.4 Conclusie

Onder de algemene beginselen van behoorlijk bestuur vallen het rechtszekerheidsbeginsel en het rechtsgelijkheidsbeginsel. Het rechtszekerheidsbeginsel garandeert dat wetten niet onduidelijk, complex of te snel veranderen. De belastingplichtige moet weten waar hij aan toe is bij een wetswijziging. Bij een wetswijziging die gepaard gaat met terugwerkende kracht wordt de rechtszekerheid aangetast, tenzij de belastingplichtige tijdig is gewaarschuwd of geïnformeerd. Het rechtsgelijkheidsbeginsel brengt met zich mee dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld, tenzij een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond bestaat die de ongelijke behandeling mogelijk maakt. Deze beginselen moeten in acht genomen worden bij een wetswijziging. Door de wetswijziging van artikel 66 SW kan sprake zijn van strijdigheid met de beginselen. In de afgelopen jaren heeft onder andere de Hoge Raad uitspraak gedaan over de onbeperkte navorderingstermijn en het eventuele in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel of het rechtsgelijkheidsbeginsel. In het volgende hoofdstuk komt deze jurisprudentie aan de orde.

⁷⁶ R.H. Happe, 'Artikel 26 Bupo-verdrag, ofwel hoe het belastingrecht de maat wordt genomen', *WFR* 1990/387.

⁷⁷ R.H. Happe, 'Gelijkheid: een kwestie van standpunt', *WFR* 1991/298.

Hoofdstuk 4: Jurisprudentie

4.1 Inleiding

Sinds de wetwijziging van artikel 66 SW in 2012, zijn er verschillende arresten geweest die hoofdzakelijk om de onbeperkte navorderingstermijn draaiden. In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de feitelijke omstandigheden per arrest, waarna de uitspraak wordt samengevat. In paragraaf 4.2 wordt een arrest besproken, waarvan de uitspraak van de Hoge Raad op 3 maart 2017 duidelijkheid gaf over de toepassing van de onbeperkte navorderingstermijn binnen de erfbelasting. Vervolgens wordt in paragraaf 4.3 een arrest van Rechtbank Gelderland besproken, die op 30 januari uitspraak heeft gedaan over een situatie waarbij de navorderingstermijn nog niet verlopen was. De uitspraak van dit arrest vormt een bevestiging van wat de Hoge Raad in de in paragraaf 4.2 besproken zaak heeft beslist. In paragraaf 4.4 komt een arrest aan de orde waar de Hoge Raad op 23 februari 2018 uitspraak over heeft gedaan. Hierbij wordt de toepassing van de onbeperkte navorderingstermijn verder beperkt. Het rechtszekerheidsbeginsel en het rechtsgelijkheidsbeginsel komen nauwelijks aan de orde, aangezien in de arresten hier niet of nauwelijks aandacht aan wordt besteed. In hoofdstuk 5 wordt verder ingegaan op het rechtszekerheidsbeginsel en het rechtsgelijkheidsbeginsel van de onbeperkte navorderingstermijn op basis van de uitspraken uit dit hoofdstuk.

4.2 HR 3 maart 2017, nr. 16/03506

In dit arrest was de volgende casus aan de orde. De erflaatster is op 29 december 1998 overleden. Zij hield een vermogen aan bij een Zwitserse bank dat door haarzelf buiten het zicht van de Nederlandse fiscus werd gehouden. Belanghebbende is enig erfgenaam en heeft op 26 augustus 1996 aangifte gedaan voor de erfbelasting, zonder het buitenlandse vermogen te vermelden. Op 25 februari 2014 heeft belanghebbende via een 'Verklaring Vrijwillige Verbetering' het buitenlands geërfd vermogen aangegeven voor de heffing van de inkomstenbelasting. Op 9 september 2014 heeft de inspecteur een navorderingsaanslag opgelegd met als grondslag het buitenlandse geërfd vermogen. In geschil is of de inspecteur bevoegd is om een navorderingsaanslag op te leggen.

Voor deze zaak bij de Hoge Raad terecht kwam, hebben eerst Rechtbank Gelderland, Hof Arnhem-Leeuwarden en Advocaat-Generaal (hierna: A-G) Ijzerman uitspraak gedaan over het geschil. Allen achten navordering niet mogelijk, aangezien ten tijde van het inwerkingtreden van artikel 66, vierde lid, SW op 1 januari 2012 de bevoegdheid tot navordering in deze situatie al was vervallen. Uit de wettekst volgt niet dat een onbeperkte terugwerkende kracht toekomt aan de bepaling. De

wetswijziging zou onmiddellijke werking hebben, wat inhoudt dat de nieuwe regeling niet alleen van toepassing is op alles wat na de inwerkingtreding voorvalt, maar ook op alles wat ten tijden van de inwerkingtreding bestaat. Dit kunnen bestaande rechtsposities en verhoudingen zijn.⁷⁸ Er kan van de onmiddellijke werking worden afgeweken door het verlenen van eerbiedigende of uitgestelde werking of het verlenen van terugwerkende kracht. Eerbiedigende of uitgestelde werking houdt in dat een nieuwe regeling een daarvoor geldende regeling blijvend of voor een bepaalde periode van toepassing kan laten zijn op bijvoorbeeld nader aangeduide feiten of verhoudingen. Ook kan een regeling blijvend of voor een bepaalde periode gelding toegekend krijgen door een nieuwe regeling, aan een daarvoor geldende regeling in het leven geroepen rechten of verplichtingen.⁷⁹

Terugwerkende kracht wordt alleen verleend als daarvoor een bijzondere reden bestaat. De regeling kan niet in werking treden op een tijdstip dat in het verleden ligt. Terugwerkende kracht wordt verleend door gebruik te maken van verschillende modellen in de wettekst zoals 'Deze wet treedt in werking met ingang van ... en werkt terug tot en met ...'.⁸⁰ Er volgt uit de parlementaire geschiedenis niet dat de wetgever de bedoeling had om onbeperkte terugwerkende kracht te verlenen aan de bepaling. Reeds vervallen bevoegdheden tot heffing kunnen dus niet herleven. Nu geen herleving van de navorderingsbevoegdheid ontstaat door het ontbreken van expliciet terugwerkende kracht in artikel 66, vierde lid, SW, hoeft de vraag of dit eventueel in strijd is met artikel 1 Eerste Protocol EVRM en de rechtszekerheid van belanghebbende niet te worden gesteld.⁸¹

A-G Ijzerman stelt dat het verbod van terugwerkende kracht ten nadele van de burgers, is verankerd in het rechtszekerheidsbeginsel. Het raakt twee vlakken, namelijk de kenbaarheid van het recht en het honoreren van gewekte verwachtingen.⁸² Hij komt tot de conclusie dat vanuit het oogpunt van de rechtszekerheid een eventuele eerbiedigende werking bij de wetswijziging van artikel 66 SW een optie was geweest. Ook dan kan de navorderingstermijn niet herleven. Aangezien geen duidelijke overgangsregels zijn gesteld, geldt de onmiddellijke werking van de bepaling. Daardoor ontstaat onduidelijkheid over eventuele terugwerkende kracht. De mogelijkheid tot terugwerkende kracht wordt echter niet door de indieners van het amendement beoogt. Hij sluit zich aan bij de uitspraken van het Hof en Rechtbank Gelderland.

⁷⁸ Rechtbank Gelderland 3 november 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:6628.

⁷⁹ Stcr. 2017, 69426.

⁸⁰ Stcr. 2017, 69426.

⁸¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 31 mei 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:4208.

⁸² A-G 15 december 2016, ECLI:NL:PHR:2016:1350.

De Hoge Raad beslist dat bij navordering de termijnen van artikel 16, derde en vierde lid, AWR de rechtszekerheid van een belastingplichtige dienen. Zij weten van te voren op welke datum zij uiterlijk een navordering kunnen krijgen over een bepaald feit. Het navorderen zoals de inspecteur in dit arrest zou willen hanteren, tast die rechtszekerheid van de belastingplichtige aan. Daarnaast blijkt de manier van navorderen niet de uitdrukkelijke bedoeling van de wetgever bij de inwerkingtreding van artikel 66, vierde lid, SW. De navorderingsaanslag wordt vernietigd.⁸³

4.3 Rechtbank Gelderland 30 januari 2018, nr. 16/7881

In dit arrest was de volgende casus aan de orde. In 2000 is de erflater overleden. De enig erfgenaam heeft aangifte gedaan voor erfbelasting. In deze aangifte is een tegoed op een bankrekening en effecten bij de Deutsche Bank in Duitsland niet meegenomen. Dit tegoed is in 2003 overgedragen naar Zwitserland. Op 18 juni 2014 heeft de erfgenaam door middel van een verklaring vrijwillige verbetering melding gemaakt van het niet aangegeven buitenlands vermogen. Na correspondentie tussen erfgenaam en inspecteur is op 19 januari 2016 een navorderingsaanslag opgelegd. In geschil is onder andere of de navorderingsaanslag terecht is opgelegd.

Rechtbank Gelderland heeft uitspraak gedaan over deze zaak. Door de onmiddellijke inwerkingtreding van artikel 66, vierde lid, SW op 1 januari 2012, geldt een onbepaalde navorderingstermijn voor de erfbelasting over buitenlandse vermogensbestanddelen. Het standpunt van de erfgenaam op basis van de uitspraak van de Hoge Raad op 3 maart 2017, dat een vervallen navorderingstermijn niet kan herleven, acht de Rechtbank niet juist. De navorderingstermijn van twaalf jaar van artikel 16, vierde lid, AWR is nog niet verstreken op 1 januari 2012. De Rechtbank beslist dat de erfgenaam niet de rechtszekerheid heeft die ze wel had gehad mocht de twaalfjaarstermijn van artikel 16, vierde lid, AWR wel zijn verstreken. Daarnaast is geen sprake van strijd met artikel 1 Eerste Protocol EVRM, zo beslist de Rechtbank. Er is geen sprake van een individuele en buitensporige last voor de erfgenaam. De navorderingsaanslag die in deze situatie is opgelegd, wordt door de Rechtbank gegrond verklaard.⁸⁴

4.4 HR 23 februari 2018, nr. 17/03144

In dit arrest was de volgende casus aan de orde. De erflater is overleden in 1982. Vier erfgenamen zijn voor een kwart gerechtigd tot nalatenschap van erflater. Op 18 februari 1983 is een aangifte erfbelasting gedaan, waarop een suppletie volgde op 3 juni 1983. Er is in die aangifte geen melding

⁸³ HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:356.

⁸⁴ Rechtbank Gelderland 30 januari 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:376.

gemaakt van buitenlands vermogen. Het buitenlandse vermogen in de nalatenschap was een aandelenbelang dat is verkocht aan derden in 1983. Het buitenlandse vermogen is ondergebracht op de Kaaimaneilanden. Op 1 februari 2012 heeft een van de erfgenamen een verklaring van vrijwillige verbetering afgegeven. Na correspondentie en overleg is een navorderingsaanslag opgelegd aan de erfgenamen. In geschil is of de navorderingsaanslag met toepassing van artikel 66, vierde lid, SW kan worden opgelegd en of alle relevante stukken voor de zaak zijn overlegd.

Rechtbank Noord-Holland, Hof Amsterdam en A-G Ijzerman hebben uitspraak gedaan over het geschil voor deze zaak bij de Hoge Raad terecht kwam. Rechtbank Noord-Holland beslist dat alle stukken overlegd zijn en dat geen stukken meer ontbreken. Wat betreft de navorderingsaanslag, beslist Rechtbank Noord-Holland dat deze wordt vernietigd. Dat ten tijde van de verkrijging de oude SW van toepassing was, doet hieraan niets af.⁸⁵ In de oude wetgeving was verjaring van het opleggen van een navorderingsaanslag pas aan de orde vijf jaar na de dag waarop de onjuistheid of onvolledigheid ter kennis van de inspecteur was gekomen, zo stelde artikel 66, eerste lid, aanhef en onder 7°. Per 1 januari 1985 werd artikel 66 SW gewijzigd en ging de termijn van vijf jaar in na de dag van inschrijving van de akte van overlijden in de registers van de burgerlijke stand in Nederland.⁸⁶ Per 8 juni 1991 werd ook de twaalfjaarstermijn van artikel 16, vierde lid, AWR opgenomen in artikel 66 SW. Bij deze inwerkingtreding behoorden geen gevallen waarin op het tijdstip voorafgaande aan de inwerkingtreding de navorderingsaanslag al was vervallen. Dit betekent dat de navorderingsbevoegdheid die op basis van artikel 66 uit de oude SW nog niet was komen te vervallen door de wijziging in 1991, verjaard zou zijn in 1994. Daarnaast wordt beslist dat artikel 66, derde lid, SW geen uitdrukkelijke bepaling bevat waarin sprake is van terugwerkende kracht. De onmiddellijke werking van de bepaling komt ook hier ter sprake (zie paragraaf 4.2).

Het standpunt dat voor overlijdensgevallen van vóór 1985 de wettekst geldt die tot 1985 van toepassing was, wordt ook door het Hof Amsterdam niet juist geacht. Door de wetwijziging in 1991 valt het overlijden van de erflater in 1982 in de nieuwe regeling van de verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar. Het Hof sluit aan bij de uitspraak van de Rechtbank.⁸⁷ A-G Ijzerman gebruikt het arrest van HR 3 maart 2017 in zijn conclusie. Hij stelt wederom dat het niet de bedoeling van de wetgever is geweest om met de wetwijziging van artikel 66 SW een vervallen navorderingsbevoegdheid te doen herleven. Artikel 16, derde en vierde lid, AWR dienen de rechtszekerheid van de belastingplichtigen doordat zij weten wat de uiterste datum is voor

⁸⁵ Rechtbank Noord-Holland 30 september 2016, ECLI:NL:RBNHO:2016:8043.

⁸⁶ Stb. 1984, 545.

⁸⁷ Hof Amsterdam 23 mei 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:2600.

navordering over een bepaald feit of jaar. Het herleven van een vervallen navorderingstermijn tast die rechtszekerheid aan.⁸⁸ De Hoge Raad beslist dat op basis van artikel 5 van de Wet algemene bepalingen, artikel 66 SW met ingang van 8 juni 1991 werd vervangen en volgt daarmee de conclusie van de A-G. De navorderingsaanslag wordt vernietigd.⁸⁹

4.5 Conclusie

Niet alleen verschillende Rechtbanken, maar ook de Hoge Raad concluderen dat een navorderingsaanslag op grond van artikel 66, vierde lid, SW op gevallen waar al een vervallen navorderingstermijn van toepassing is, in strijd is met de wet. Het ontbreken van een duidelijk overgangsrecht speelt hierin een rol. Terugwerkende kracht is niet van toepassing, aangezien de indieners van het amendement voor de wetswijziging van artikel 66 SW dat niet nadrukkelijk hebben aangegeven. Door het ontbreken van terugwerkende kracht wordt de strijd met het rechtszekerheidsbeginsel in vrijwel elke zaak buiten beschouwing gelaten. Dankzij de uitspraken is na vijf jaar duidelijkheid gekomen omtrent de onbeperkte navorderingstermijn uit artikel 66, derde lid, SW. Deze is alleen van toepassing op gevallen waarin de navorderingstermijn van twaalf jaar van artikel 16, vierde lid, AWR op 1 januari 2012 nog niet is vervallen.

⁸⁸ A-G 21 december 2017, ECLI:NL:PHR:2017:1461.

⁸⁹ HR 23 februari 2018, ECLI:NL:HR:2018:260.

Hoofdstuk 5: Onbeperkte navorderingstermijn getoetst aan het rechtszekerheids- en rechtsgelijkheidsbeginsel

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de onbeperkte navorderingstermijn van artikel 66, vierde lid, SW getoetst aan het rechtszekerheidsbeginsel en het rechtsgelijkheidsbeginsel. De uitspraken van verschillende Rechtbanken en de Hoge Raad worden meegenomen in deze toetsing. In paragraaf 5.2 wordt het rechtszekerheidsbeginsel getoetst door gebruik te maken van artikel 94 GW en artikel 1 Eerste Protocol EVRM. In paragraaf 5.3 wordt het rechtsgelijkheidsbeginsel getoetst door gebruik te maken van het toetsingskader uit paragraaf 3.4.3, waarbij drie vragen worden beantwoord om inzicht te krijgen in eventuele strijdigheid met artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR. Dit hoofdstuk sluit af met een conclusie in paragraaf 5.4.

5.2 Rechtszekerheidsbeginsel

In voorgaand hoofdstuk is de uitspraak van de Hoge Raad op 3 maart 2017 vermeld, waarbij is beslist dat een navorderingstermijn op buitenlands vermogen die op 1 januari 2012 al is verjaard, niet kan herleven door artikel 66, vierde lid, SW. In de arresten acht onder andere de Hoge Raad het niet van belang om te toetsen of dit in strijd is met de rechtszekerheid van de belanghebbende, omdat geen sprake is van terugwerkende kracht. De wetwijziging is ingegaan met onmiddellijke werking, zonder in overgangsrecht te voorzien. Een terugwerkende kracht is beperkt tot twaalf jaar, waardoor eerder vervallen navorderingstermijn niet gaan herleven.⁹⁰

Om schending van artikel 1 Eerste Protocol EVRM te toetsen, moet gekeken worden of het algemene belang is gerechtvaardigd ten opzichte van de last die drukt op het individu. Allereerst wordt de vraag gesteld of sprake is van eigendom. De wetwijziging van artikel 66, vierde lid, SW ziet op een belastingwet. Eigendom is aanwezig aangezien belastingheffing wordt gezien als regulering van eigendom. De vraag die nu gesteld kan worden, is of het eigendomsrecht wordt geschonden. Het eigendomsrecht wordt geschonden indien meer last op het individu drukt dan gerechtvaardigd is. Om te bepalen hoeveel last op een individu mag drukken totdat deze niet meer gerechtvaardigd is, worden de drie voorwaarden uit paragraaf 3.3.3 getoetst:

1. De inbreuk op ongestoord genot van eigendom is rechtsgeldig.
2. De inbreuk dient een legitiem doel in het algemeen belang.

⁹⁰ HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:356.

3. Er is een 'fair balance' tussen de gebruikte middelen en het nagestreefde doel.

Voor het antwoord op de vraag of de inbreuk op ongestoord genot van eigendom rechtsgeldig is en een legitiem doel in het algemeen belang dient, worden de wetmatigheidstoets en de algemeenbelangtoets gebruikt.⁹¹ De wetmatigheidstoets kijkt of de inbreuk heeft plaatsgevonden op basis van een wettelijke basis. Het legaliteitsbeginsel speelt hierbij een rol. De wetswijziging gebeurt op basis van een al aanwezige wettelijke bepaling, namelijk een langere navorderingstermijn voor buitenlands vermogen uit artikel 16, vierde lid, AWR. Daarnaast wordt getoetst of de inbreuk diende voor het algemeen belang. Hierbij wordt vastgehouden aan een legitiem doel, wat het tegengaan van de belastingontduiking is bij de wetswijziging. Het bestrijden van belastingfraude dient naar mijn mening een legitiem doel. Een belastingplichtige die gebruikt maakte van de Edelweissroute en hiermee een belastingvoordeel behaalde, had een voordeel ten opzichte van anderen die niet aan belastingontduiking deden. De inbreuk is dus gerechtvaardigd.

Tot slot moet een 'fair balance' aanwezig zijn tussen de gebruikte middelen en het nagestreefde doel. De balans tussen het gebruikte middel, de onbeperkte navorderingstermijn van artikel 66, vierde lid, SW, en het nagestreefde doel, het blokkeren van de Edelweissroute om belastingontduiking te voorkomen, kon vóór de uitspraak van de HR op 3 maart 2017 in twijfel worden getrokken. Nu duidelijk is geworden in hoeverre de terugwerkende kracht van de bepaling reikt, weten belastingplichtigen waar ze precies aan toe zijn. De gevallen waarin de navorderingstermijn al verjaard is op 1 januari 2012 kunnen niet meer herleven.⁹² Gevallen die nog geen verjaarde navorderingstermijn hebben op die datum, vallen wel in de onbeperkte navorderingstermijn.⁹³ Door het ontbreken van een overgangsregeling, moet ergens een grens worden gesteld. De HR heeft die op twaalf jaar voor het ingaan van de wetswijziging op 1 januari 2012 gesteld. Gevallen waarin bijvoorbeeld de erflater op 31 december 1999 is overleden, vallen dus niet onder de onbeperkte navorderingstermijn. Als de erflater op 1 januari 2000 is overleden, geldt artikel 66, vierde lid, SW wel. Naar mijn mening wordt ondanks dat dit misschien als oneerlijk kan worden ervaren, de rechtszekerheid van de belastingplichtige niet aangetast. De duidelijkheid die de belastingplichtige hiermee heeft verkregen, zorgt namelijk dat de rechtszekerheid in stand blijft en de 'fair balance' voorwaarde wordt nageleefd. Het algemeen belang staat in verhouding met het individueel belang. Er is geen sprake van een strijd met artikel 1 Eerste Protocol EVRM.

⁹¹ M.C. Bruijsten, Art. 1 Eerste Protocol EVRM: het recht op ongestoord genot van eigendom, Weekblad Fiscaal Recht, 2011/68.

⁹² HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:356.

⁹³ Rechtbank Gelderland 30 januari 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:376.

5.3 Rechtsgelijkheidsbeginsel

Artikel 66, vierde lid, SW ziet op erfrechtelijke verkrijgingen, indien deze in het buitenland worden gehouden of zijn opgekomen. Binnenlandse erfrechtelijke verkrijgingen worden uitgesloten van dit lid. De navorderingstermijn hiervoor is op basis van artikel 16, derde lid, AWR vijf jaar na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. De twee situaties worden verschillend behandeld. Dit kan in strijd zijn met het rechtsgelijkheidsbeginsel.

Het toetsingskader van paragraaf 3.4.3 bevat drie vragen, namelijk:

1. Is er sprake van gelijke gevallen?
2. Zo ja, worden deze gelijke gevallen ongelijk behandeld?
3. Bestaat voor de ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond?

Om te bepalen of sprake is van gelijke gevallen, moet gekeken worden naar de verschillen of de gelijkenissen van de gebeurtenissen. De doelstelling van de wetwijziging is het voorkomen van belastingontduiking door middel van verjaring van de navorderingsaanslag die via de Edelweissroute mogelijk was. Het gaat hierbij om vermogen dat in het buitenland is opgekomen of gehouden. Vermogen dat in het binnenland is gehouden of opgekomen is niet hetzelfde. Er is geen sprake van gelijke gevallen.

Aangezien sprake is van ongelijke gevallen, mogen deze gevallen niet gelijk worden behandeld. Als ongelijke gevallen gelijk worden behandeld, kan sprake zijn van strijd met het rechtsgelijkheidsbeginsel. Het onderscheid in vermogens die in het buitenland of in het binnenland zijn gehouden of opgekomen, brengt met zich mee dat ze beide een andere navorderingstermijn hebben. De ongelijke gevallen worden dus niet gelijk behandeld. Ongelijke gevallen moeten ongelijk worden behandeld in de mate waarin zij verschillen. Er is sprake van discriminatie als ongelijke gevallen onevenredig ongelijk worden behandeld. Deze onevenredig ongelijke behandeling moet overduidelijk zijn.⁹⁴ Er kan een onderscheid worden gemaakt tussen een kwalitatief en kwantitatief criterium om overduidelijke onevenredigheid te toetsen. Deze twee criteria komen ter sprake in twee arresten van de Hoge Raad. Bij de waardering van koffiemaaltijden kon een verschil in waardering niet leiden tot een overduidelijke onevenredigheid.⁹⁵ Bij het hanteren van verschillende

⁹⁴ HR 21 oktober 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5139.

⁹⁵ HR 19 mei 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8529.

termijnen voor de verrekening van investeringsbijdragen en de verrekening van verliezen was ook geen sprake van overduidelijke onevenredigheid.⁹⁶

Wat betreft de ongelijke behandeling van binnenlandse en buitenlandse vermogens, is nog nergens beslist of sprake is van overduidelijke onevenredige behandeling. De wetgever heeft een ruime beoordelingsvrijheid gekregen, waardoor hij met een objectief en gerechtvaardigd belang een onderscheid mag maken tussen belastingplichtigen.⁹⁷ Is de ruime beoordelingsvrijheid sterk genoeg om te kunnen aannemen dat geen sprake is van overduidelijke onevenredigheid? Naar mijn mening is het verschil tussen een termijn van vijf jaar en een onbeperkte termijn voor het navorderen een overduidelijke onevenredigheid.

Daarnaast kan van overduidelijke onevenredigheid ook sprake zijn als de wetgever een nieuwe regel invoert, zonder hierbij een overgangsmaatregel te treffen. Het gevolg is dat oude en nieuwe gevallen ongelijk worden behandeld.⁹⁸ Belastbare feiten die ontstaan na de wetwijziging kunnen onderling niet ongelijk behandeld worden, er geldt namelijk dezelfde wet. De Hoge Raad heeft beslist dat een ongelijke behandeling toegestaan is, voor gevallen die op 1 januari 2012 nog niet verjaard waren.⁹⁹ De overduidelijke onevenredigheid geldt vanuit deze hoek gezien dus niet. De Hoge Raad sprak echter niet over de rechtsgelijkheid van de belastingplichtige. Gezien het feit dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt, acht ik de kans vrij klein dat de Hoge Raad de overduidelijke onevenredigheid die ik eerder al opmerkte, ook zou toekennen. De Hoge Raad kan namelijk zelf ook een rechtvaardigingsgrond aanvoeren.¹⁰⁰

Om niet in strijd te zijn met het rechtsgelijkheidsbeginsel dient een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond aanwezig te zijn. Een legitiem doel moet worden nagestreefd, waarna kan worden getoetst of een redelijke proportionaliteit bestaat tussen het gebruikte middel en het doel. De wetgever heeft als doel de belastingontwijking via de Edelweissroute te voorkomen. Dit kan worden beschouwd als een legitiem doel, ondanks het feit dat het daadwerkelijk bestaan van de Edelweissroute in twijfel kan worden getrokken.¹⁰¹ Artikel 66, vierde lid, SW wordt gebruikt als het middel om de belastingfraude tegen te gaan. Het niet aangeven van buitenlandse vermogensbestanddelen leidt in de SW tot een onbeperkte navorderingstermijn, terwijl het in de

⁹⁶ HR 4 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE8370.

⁹⁷ E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht*, FBR 5.1.1.B.

⁹⁸ M. Schuver-Bravenboer, *Fiscaal overgangsbeleid (FM nr.131)*, 2009/6.3.3.1.

⁹⁹ HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:356.

¹⁰⁰ HR 14 juni 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1635.

¹⁰¹ G.J.M.E. de Bont, 'De windmolen Edelweiss', *Weekblad fiscaal recht* 1 januari 2010.

inkomstenbelasting leidt tot een navorderingstermijn van twaalf jaar. Dit lijkt disproportioneel, waardoor niet voldaan is aan het redelijke proportionaliteitsvereiste.¹⁰²

5.4 Conclusie

De onbeperkte navorderingstermijn is mede dankzij de uitspraak van de Hoge Raad niet in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel. De inbreuk op het ongestoord genot van eigendom van belastingplichtigen wordt gerechtvaardigd doordat het een legitieme doel in het algemeen belang dient en doordat een 'fair balance' tussen middel en doel aanwezig.

De onbeperkte navorderingstermijn is in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Naast het feit dat een overduidelijke onevenredigheid ontstaat tussen binnenlands en buitenlands gehouden of opgekomen vermogen, wordt ook niet voldaan aan een redelijke proportionaliteit tussen het legitieme doel en het middel. Dat de Hoge Raad heeft beslist dat de onbeperkte navorderingstermijn bij gevallen met een nog niet verjaarde navorderingstermijn op 1 januari 2012 van toepassing is, neemt niet weg dat het in strijd kan zijn met het rechtsgelijkheidsbeginsel. Dit komt niet door de ongelijke behandeling van gevallen die voor de wetswijziging zijn ontstaan en gevallen die erna pas zijn ontstaan. Het verschil in termijnen tussen binnenlands en buitenlands vermogen en de ongelijke behandeling die niet proportioneel is, veroorzaakt deze schending van het rechtsgelijkheidsbeginsel.

¹⁰² T.C. Hoogwout, 'Het pletten van de Edelweiss met een mokerslag', *Fiscaal Tijdschrift Vermogen*, 1 januari 2012.

Hoofdstuk 6: Conclusie

6.1 Inleiding

Op 1 januari 2012 is de onbeperkte navorderingstermijn in de wet opgenomen. Artikel 66, vierde lid, SW bracht, door onder andere het ontbreken van een overgangsregeling, verwarring met zich mee. De wetgever wilde gaan navorderen bij reeds verjaarde navorderingstermijnen, terwijl de belanghebbenden dit als onjuist achtte. Op 3 maart 2017 heeft de Hoge Raad beslist dat onbeperkt navorderen bij gevallen die al verjaard zijn op 1 januari 2012 niet meer mogelijk is. In deze scriptie staat de vraag *“In hoeverre is de onbeperkte navorderingstermijn van artikel 66, vierde lid, SW in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel en het rechtsgelijkheidsbeginsel?”* centraal. De deelvragen die zijn beantwoord, luiden als volgt:

1. Wat was de aanleiding voor de wetwijziging van artikel 66, vierde lid, SW?
2. Wat houden het rechtszekerheidsbeginsel en het rechtsgelijkheidsbeginsel in?
3. Wat voor uitspraken in arresten over de onbeperkte navorderingstermijn zijn de afgelopen jaren gedaan?
4. Kan de onbeperkte navorderingstermijn, zelfs na de definitieve uitspraak van de Hoge Raad op 3 maart 2017, in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel of het rechtsgelijkheidsbeginsel?

Op basis van de antwoorden op de deelvragen in hoofdstuk 2, 3, 4 en 5 wordt een conclusie getrokken. Deze conclusie wordt in dit hoofdstuk besproken.

6.2 Conclusie

De wetwijziging van artikel 66, vierde lid, SW die op 1 januari 2012 inging, bracht in de afgelopen jaren verwarring met zich mee. Door het ontbreken van een overgangsregeling was het niet duidelijk voor zowel de Belastingdienst als de belastingplichtigen waar de grens tot onbeperkt navorderen lag. Na meerdere zaken bij rechtbanken, hoven en uiteindelijk de Hoge Raad, besliste op 3 maart 2017 de Hoge Raad dat onbeperkt navorderen niet meer mogelijk is in gevallen waarbij op 1 januari 2012 de navorderingstermijn al was verlopen. Deze uitspraak gaf de duidelijkheid die de belastingplichtige en de Belastingdienst nodig hadden. Aangezien geen overgangsregeling van toepassing was en ook geen duidelijke onbeperkte terugwerkende kracht uit de wetwijziging voortkwam, werd de schending van de rechtszekerheid van belanghebbende verder niet onderzocht door de Hoge Raad.

Om strijdigheid met het rechtszekerheidsbeginsel te toetsen, werd in hoofdstuk 5 artikel 1 Eerste Protocol EVRM getoetst. Het moest gerechtvaardigd zijn dat het algemene belang een last met zich meebracht die drukte op het individu. Het schenden van een eigendomsrecht moest rechtvaardig zijn. De drie voorwaarden van hoofdstuk 3 werden afzonderlijk bekeken om de rechtvaardigheid te toetsen. De drie voorwaarden waren:

1. De inbreuk op ongestoord genot van eigendom is rechtsgeldig.
2. De inbreuk dient een legitiem doel in het algemeen belang.
3. Er is een 'fair balance' tussen de gebruikte middelen en het nagestreefde doel.

De inbreuk die de wetswijziging met zich meebracht, bleek rechtsgeldig te zijn. De wijziging kwam voort uit een al aanwezige wettelijke bepaling van artikel 16, vierde lid, AWR. Ook werd een legitiem doel in het algemeen belang gediend. Het tegengaan van belastingontduiking kon worden gezien als een legitiem doel. Een voordeel behalen door middel van belastingfraude via het buitenland is oneerlijk ten opzichte van anderen, dus de inbreuk was gerechtvaardigd. De 'fair balance' was voor de uitspraak van de Hoge Raad op 3 maart 2017 nog onduidelijk. Na de uitspraak werd de grens van de terugwerkende kracht duidelijk, waardoor de rechtszekerheid van de belastingplichtige niet werd aangetast. Er was dus voor de onbeperkte navorderingstermijn van artikel 66, vierde lid, SW geen sprake van een strijd met artikel 1 Eerste Protocol EVRM.

Het verschil tussen de behandeling van binnenlandse en buitenlandse erfrechtelijke verkrijgingen werd door de wetswijziging van artikel 66, vierde lid, SW niet gelijkgetrokken. De strijd met het rechtsgelijkheidsbeginsel kon hierdoor aanwezig zijn. Het toetsingskader uit hoofdstuk 3 bestond uit de volgende vragen:

1. Is er sprake van gelijke gevallen?
2. Zo ja, worden deze gelijke gevallen ongelijk behandeld?
3. Bestaat voor de ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond?

Er was geen sprake van gelijke gevallen, aangezien het vermogen dat in het buitenland is opgekomen of gehouden niet hetzelfde is als vermogen dat in het binnenland is opgekomen of gehouden. De wetswijziging van artikel 66, vierde lid, SW ziet op gevallen waar het vermogen in het buitenland is opgekomen of gehouden. Ongelijke gevallen mochten niet gelijk worden behandeld, anders was er sprake van strijd met het rechtsgelijkheidsbeginsel. Doordat verschillende

navorderingstermijnen gehanteerd werden, was geen sprake van gelijke behandeling van ongelijke gevallen. Deze ongelijke behandeling van ongelijke gevallen kon in strijd zijn met het rechtsgelijkheidsbeginsel als sprake was van overduidelijke onevenredigheid. De ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever gaf ruimte om onderscheid te maken tussen belastingplichtigen door middel van een objectief en gerechtvaardigd belang. Dit gaf echter geen rechtvaardige grondslag voor het verschil tussen een navorderingstermijn van vijf jaar en een onbeperkte navorderingstermijn. De uitspraak van de Hoge Raad op 3 maart 2017 zorgde ervoor dat oude en nieuwe gevallen ongelijk behandeld worden. Door het toestaan van deze ongelijke behandeling, werd de eerdergenoemde overduidelijke onevenredigheid tussen binnenlands en buitenlands opgekomen of gehouden vermogen afgezwakt. Het doel van de wetswijziging van artikel 66, vierde lid, SW dat werd nagestreefd, was legitiem doordat het de belastingontduiking via de Edelweissroute wilde voorkomen. Ondanks dat het gebruikte middel en doel een redelijke proportionaliteit leken te hebben, kon het verschil tussen de onbeperkte navorderingstermijn binnen de successiewet en de navorderingstermijn van twaalf jaar binnen de inkomstenbelasting als disproportioneel worden gezien.

Artikel 66, vierde lid, SW zorgde ervoor dat een onbeperkte navorderingstermijn gold voor vermogen dat in het buitenland is gehouden of opgekomen. Sinds de uitspraak van de Hoge Raad op 3 maart 2017 beperkt dit artikel zich tot gevallen waarin de navorderingstermijn op 1 januari 2012 nog niet was verjaard. De onbeperkte navorderingstermijn is mede door de aangegeven grens in de uitspraak van de Hoge Raad niet in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel. De onbeperkte navorderingstermijn kan in strijd zijn met het rechtsgelijkheidsbeginsel, op basis van de disproportionaliteit met de navorderingstermijn in de inkomstenbelasting. Over de strijdigheid met het rechtsgelijkheidsbeginsel van de onbeperkte navorderingstermijn van artikel 66, vierde lid, SW is tot op heden nog geen arrest geweest.

Literatuurlijst

Artikelen

- J.P. Boer & H. Vording, 'Inkeren: een laatste kans voor zwartsparenders?', *Weekblad fiscaal recht* 2009/557, 1 januari 2009.
- G.J.M.E. de Bont, 'De windmolen Edelweiss', *Weekblad Fiscaal Recht* 2010/1620, 1 januari 2010.
- M.C. Bruijsten, 'Art. 1 Eerste Protocol EVRM: het recht op ongestoord genot van eigendom', *Weekblad Fiscaal Recht*, 2011/68, 1 januari 2011.
- F. Deurvorst & T.C. Hoogwout, 'Navordering erfbelasting niet verruimen', *Het Financiële Dagblad*, 8 september 2011.
- R.H. Happe, 'Artikel 26 Bupo-verdrag, ofwel hoe het belastingrecht de maat wordt genomen', *Weekblad Fiscaal Recht* 1990/387, 1 januari 1990.
- R.H. Happe, 'Gelijkheid: een kwestie van standpunt', *Weekblad Fiscaal Recht* 1991/298, 1 januari 1991.
- R.H. Happe, 'Fiscale discriminatie in 26 jaar rechtspraak van de Hoge Raad: een fiscaal en rechtsstatelijk debat', *Weekblad Fiscaal Recht* 2014/1000, 5 augustus 2014.
- T.C. Hoogwout, 'Het pletten van de Edelweiss met een mokerslag', *Fiscaal Tijdschrift Vermogen* 2012/1, 1 januari 2012.
- M.C.J. Kop, 'De kunst van het gelijke en de kunst van het evenwicht', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2009/02-01, 1 maart 2009.
- J.W.E. Litjens & M.H.H. Rutten, 'De stortvloed aan wet- en regelgeving over witwassen en zwart geld', *Weekblad fiscaal recht* 2010/436, 1 januari 2010.
- R.E.C.M. Niessen, 'Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout', *Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht Beschouwingen* 2010/21, p. 16-20, 5 juni 2010.
- B.M. Sar, 'De beperkte houdbaarheid van de onbeperkte navorderingstermijn in de Successiewet 1956 (deel 1)', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2014/02-05, 1 maart 2014.
- E. Thomas, 'Terugwerkende kracht: (on)toelaatbaar?', *Weekblad Fiscaal Recht* 2005/326, p. 2-3, 1 januari 2005.

Boeken

- F.C.M.A. Michiels, *Hoofdzaken van het bestuursrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.
- R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Den Haag: SDU 2016.
- E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht (Formeel Belastingrecht)*, 2017.

R.J.N. Schlössels & S.E. Zijlstra, *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat. Band 1. Grondslagen, begrippen, normering, organisatie, wetgeving, uitvoering, handhaving (Handboeken staats- en bestuursrecht)*, Deventer: Kluwer 2017.

M. Schuver-Bravenboer, *Fiscaal overgangsbeleid. Een raamwerk voor het vormgeven en beoordelen van het overgangsbeleid van de fiscale wetgever (Fiscale monografieën, nr. 131) (diss. Leiden)*, Deventer: Kluwer 2009.

D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht)*, 2017.

M.M. de Werd, *Cursus Belastingrecht (Formeel Belastingrecht)*, 2017.

S.E. Zijlstra e.a., *Wetgeven. Handboek voor de centrale en decentrale overheid (Handboeken staats- en bestuursrecht)*, Deventer: Kluwer 2012.

Jurisprudentie

HvJ EU 6 februari 2014, ECLI:NL:XX:2014:10

HR 2 februari 1982, ECLI:NL:PHR:1982:AE1073

HR 8 juli 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3875

HR 14 april 1989, ECLI:NL:PHR:1989:AD5725

HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4110

HR 8 mei 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4585

HR 4 december 1991, ECLI: NL:HR:1991:ZC4803

HR 21 oktober 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5139

HR 19 mei 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8529

HR 2 maart 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5605

HR 14 juni 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1635

HR 13 december 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3158

HR 16 augustus 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1986

HR 11 juni 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2160

HR 16 november 2001, ECLI:NL:PHR:2001:AD5493

HR 4 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE8370

HR 4 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE8364

HR 5 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI5682

HR 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AQ6911

HR 24 juni 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT8182

HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3155

HR 29 juni 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ0391
HR 8 augustus 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD9483
HR 23 januari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BD3566
HR 20 maart 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG9951
HR 8 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BN9666
HR 22 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6666
HR 11 augustus 2016, ECLI:NL:HR:2006:AY5999
HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:356
HR 23 februari 2018, ECLI:NL:HR:2018:260
CRvB 24 januari 2001, ECLI:NL:CVRB:2001:AN6599
CRvB 19 augustus 2015, ECLI:NL:CRVB:2015:2844
A-G 15 december 2016, ECLI:NL:PHR:2016:1350
A-G 21 december 2017, ECLI:NL:PHR:2017:1461
Hof Arnhem-Leeuwarden 31 mei 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:4208
Hof Amsterdam 3 januari 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:27
Hof Amsterdam 23 mei 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:2600
Rechtbank Haarlem 2 juli 2012, ECLI:NL:RBHAA:2012:BX0869
Rechtbank Gelderland 3 november 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:6628
Rechtbank Noord-Holland 30 september 2016, ECLI:NL:RBNHO:2016:8043
Rechtbank Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1493
Rechtbank Gelderland 30 januari 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:376

Overige stukken

Kamerstukken II 2010/11, 32 505, nr. 27

Kamerstukken II 1975/76, 13 932, nr. 1 t/m 6

Staatsblad 1984, 545

Staatsblad 2004, 302 Protocol 12 EVRM

Staatscourant 2017, 69426

Redactie, Module Algemeen Bestuursrecht 490.

Vakstudie nieuws, algemeen, terugwerkende kracht en eerbiedige werking. Afl 21 (1-25).