

NLF 2017/2539

Verlengde navorderingstermijn; navorderingsaanslag niet voortvarend opgelegd (1)

HR 13 oktober 2017, 17/00228, ECLI:NL:HR:2017:2602

SAMENVATTING

In deze procedure is een aan X met toepassing van artikel 16, lid 4, AWR opgelegde navorderingsaanslag IB/PVV 2001 in geschil die verband houdt met een in het buitenland aangehouden, niet aangegeven bankrekening. Bij Hof Den Haag was onder meer in geschil of de navorderingsaanslag voldoende voortvarend is opgelegd. Volgens het Hof is dat het geval. X komt in cassatie op tegen het oordeel van het Hof dat geen sprake is geweest van stilzitten van meer dan zes maanden. De Hoge Raad oordeelt als volgt. Indien de Inspecteur met betrekking tot buitenlandse banktegoeden navorderingsaanslagen oplegt over meerdere jaren met toepassing van de verlengde navorderingstermijn, is het in beginsel niet in strijd met de eis van voortvarende behandeling indien hij daarbij voorrang geeft aan het opleggen van aanslagen waarvoor de navorderingstermijn dreigt te verlopen, mits hij vervolgens met de vereiste voortvarendheid handelt bij het opleggen van de navorderingsaanslagen over andere jaren. Anders dan het Hof heeft overwogen, kan de omstandigheid dat de Inspecteur nog moet beslissen op een bezwaar tegen een eerder opgelegde navorderingsaanslag die is opgelegd aan de partner van de belastingplichtige betreffende dezelfde bron van inkomen, doch een ander belastingjaar, niet zonder meer rechtvaardigen dat hij bij het vaststellen van de aan de belastingplichtige nog op te leggen navorderingsaanslag(en) wacht tot zijn beslissing op het bezwaar en daarmee een periode van meer dan zes maanden laat verstrijken. Na het moment waarop de Inspecteur bekend is geworden met de gronden van het bezwaar van de partner tegen de eerder opgelegde aanslag valt de behandeling daarvan immers niet zonder meer aan te merken als voorbereiding van de aan de belastingplichtige nog op te leggen navorderingsaanslag(en). Het cassatieberoep is in zoverre gegrond. De Hoge Raad doet de zaak af en oordeelt dat de opgelegde navorderingsaanslag niet met de vereiste voortvarendheid is opgelegd.

NOOT

Inleiding

Deze noot ziet op drie arresten van de Hoge Raad, het onderhavige, het gelijkkluidende arrest van gelijke datum met nummer 17/00226 (NLF 2017/2580) en het arrest van dezelfde datum met nummer 17/00233 (NLF 2017/2540), over de voortvarendheidseis die geldt bij het opleggen van aanslagen met behulp van de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR. In beide arresten gaat het om gevallen waarin de belanghebbende is geïdentificeerd als rekeninghouder van een Luxemburgse bankrekening en waarbij de Inspecteur ervoor heeft gekozen eerst aanslagen op te leggen voor de

oudere jaren en nadien aanslagen voor de meer recente jaren. De voortvarendheid van de meer recente aanslagen staat in beide arresten ter discussie.

Passenheim-van Schoot

Op grond van artikel 16, lid 4, AWR wordt de reguliere navorderingstermijn van vijf jaar verlengd naar twaalf jaar indien 'het voorwerp van enige belasting (...) in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen'. De vraag of deze verlengde navorderingstermijn voor buitenslandsituaties strijd oplevert met het Europese recht op vrij verkeer van kapitaal is door het HvJ beslecht in het arrest X en Passenheim-van Schoot.¹ Het HvJ oordeelde kort gezegd dat de verlengde navorderingstermijn in beginsel een verboden belemmering oplevert en dat deze discriminatie alleen gerechtvaardigd is als is voldaan aan het zogenoemde evenredigheidsbeginsel. Aan het evenredigheidsbeginsel is voldaan indien de regeling (de verlengde navorderingstermijn) geschikt is om het daarmee nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken.

De vraag die overbleef is: wat is 'evenredig' indien de Belastingdienst wél aanwijzingen had dat er buitenslands inkomen of vermogen was, bijvoorbeeld door de inkeer van de belastingplichtige of door informatie-uitwisseling door het buitenland middels een groepsverzoek?

Zes maanden onverklaarbaar 'stilzitten' fataal

Naar aanleiding van deze jurisprudentie formuleerde de Hoge Raad in zijn arresten van 26 februari 2010² regels die in acht moeten worden genomen bij het vaststellen van een navorderingsaanslag met gebruikmaking van de twaalfjaarstermijn. Op grond van deze regels wordt alleen het tijdsverloop aanvaard dat noodzakelijkerwijs is gemoeid met:

1. het verkrijgen van de inlichtingen die nodig zijn voor het bepalen van de verschuldigde belasting; en
2. het met redelijke voortvarendheid voorbereiden en vaststellen van een navorderingsaanslag aan de hand van de gegevens die de Inspecteur ter beschikking staan.

Op 1 mei 2015 oordeelde de Hoge Raad dat de vereiste voortvarendheid in elk geval niet is betracht als bij de werkzaamheden van de belastingautoriteiten een onverklaarbare vertraging is opgetreden van meer dan zes maanden.³

Onvoldoende voortvarend

In de onderhavige zaak is de aanslag onvoldoende voortvarend opgelegd. In deze zaak koos de Inspecteur ervoor de bezwaarfase van de eerste serie navorderingsaanslagen af te wachten, alvorens de aanslag over het meer recente jaar 2001 op te leggen. De Hoge Raad oordeelt dat na het ontvangen van de gronden van bezwaar tegen de eerste serie aanslagen, het behandelen van dat bezwaar niet

1 HvJ 11 juni 2009, gevoegde zaken C#155/08 (X) en C-157/08 (Passenheim-van Schoot), ECLI:EU:C:2009:368.

2 HR 26 februari 2010, 43.050bis, ECLI:NL:HR:2010:BJ9092 en HR 26 februari 2010, 43.670bis, ECLI:NL:HR:2010:BJ9120.

3 HR 1 mei 2015, 14/02874, ECLI:NL:HR:2015:1105.

(meer) valt onder het voorbereiden van de nog op te leggen aanslag over 2001. Omdat de Inspecteur op dat (bezwaar)moment niet meer redelijkerwijs kon menen dat de belanghebbende nog met informatie over de brug zou komen, valt het tijdsverloop sindsdien ook niet onder het hiervoor onder 1 genoemde – het vergaren van informatie door de Inspecteur – en is de conclusie dus dat de aanslag niet voortvarend genoeg is opgelegd. Daar lijkt mij weinig op af te dingen, zij het dat voor de betekenis van het ‘bezwaarmoment’ tegen een eerdere aanslag natuurlijk de in dat bezwaar ingenomen standpunten en de overige omstandigheden van belang zijn. Duidelijk is echter dat de Inspecteur de bezwaarfase niet mag afwachten als de belanghebbende (consequent) aangeeft geen informatie te (kunnen) verstrekken.

Voldoende voortvarend

In het arrest van dezelfde datum met nummer 17/00233 oordeelt de Hoge Raad dat de tweede serie navorderingsaanslagen wel voldoende voortvarend is opgelegd. Deze procedure is door belanghebbende halfslachtig gevoerd. Zo heeft hij in 2007 verklaard het formulier ‘Verklaring in het buitenland aangehouden bankrekening(en)’ in te zullen vullen maar dat hij nog niet over alle informatie beschikte, om vervolgens in april 2008 te ontkennen rekeninghouder te zijn. Het dossier van belanghebbende is vervolgens in de zomer van 2008 geselecteerd voor een civielrechtelijk kort geding om op deze wijze het overleggen van bankgegevens af te dwingen. In de periode tussen het eerste aanschrijven van belanghebbende in maart 2007 en het opleggen van de aanslagen in december van dat jaar, mocht de Inspecteur wachten met het opleggen van de aanslagen ‘totdat belanghebbende de toegezegde informatie zou hebben verstrekt of duidelijk werd dat belanghebbende geen informatie meer zou verstrekken’.

mr. B.J.G.L. Jaeger

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:HR:2017:2602

Arrest gewezen op het beroep in cassatie van X-Y te Z (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 30 november 2016, nr. BK#15/00747, betreffende een aan belanghebbende over het jaar 2001 opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen, de daarbij gegeven boetebeschikking en de daarbij gegeven beschikking inzake heffingsrente. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Het eerste geding in cassatie

Bij arrest van de Hoge Raad van 12 juni 2015, nr. 14/04067, ECLI:NL:HR:2015:1546, is vernietigd de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam (nr. 12/00798), met verwijzing van het geding naar het Gerechtshof Den Haag (hierna: het Hof) ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dat arrest.

2. Het tweede geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

3. Beoordeling van de middelen

3.1.

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

3.1.1.

Belanghebbende is gehuwd met [X] (hierna: de echtgenoot). Belanghebbende is geïdentificeerd als houdster van bankrekeningen bij Van Lanschot Bankiers (Luxembourg) SA. De inkomsten uit en de saldi van die rekeningen hebben belanghebbende en de echtgenoot niet vermeld in de aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) en vermogensbelasting (hierna: VB).

3.1.2.

De Inspecteur heeft belanghebbende bij brief van 7 maart 2007 gevraagd om informatie over de banktegoeden en op 22 mei 2007 een herinnering gestuurd. Belanghebbende heeft bij brief van 29 mei 2007 verklaard dat zij en de echtgenoot niets weten omtrent buitenlandse banktegoeden.

3.1.3.

De Inspecteur heeft de echtgenoot bij brief van 11 december 2007 op de hoogte gesteld van het voornemen om aan hem navorderingsaanslagen IB/PVV op te leggen over het jaar 1995 en VB over het jaar 1996 met verhogingen (hierna: de eerste serie navorderingsaanslagen). De navorderingsaanslagen zijn opgelegd met dagtekening 31 december 2007.

3.1.4.

De echtgenoot heeft bezwaar gemaakt tegen de in 3.1.3 vermelde navorderingsaanslagen. Hij heeft het bezwaar bij brief van 17 april 2008 gemotiveerd. De Inspecteur heeft op 8 december 2008 uitspraken op bezwaar gedaan.

3.1.5.

De Inspecteur heeft belanghebbende bij brief van 28 januari 2009 op de hoogte gesteld van het voornemen om aan haar een navorderingsaanslag IB/PVV op te leggen over het jaar 2001 met een boete. De navorderingsaanslag en boete zijn opgelegd met dagtekening 28 juli 2009, met toepassing van de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR.

3.2.1.

Bij het Hof was onder meer in geschil of de navorderingsaanslag voldoende voortvarend is opgelegd.

3.2.2.

Het Hof heeft die vraag bevestigend beantwoord. Het Hof heeft de keuze om niet alle navorderingsaanslagen in één keer op te leggen, aanvaardbaar geacht in het kader van het bieden van een ruime mogelijkheid aan belanghebbende om openheid van zaken te geven teneinde te komen tot een materieel juiste belastingheffing en in het kader van het in acht nemen van de vereiste zorgvuldigheid met name met betrekking tot de hoogte van de aan te brengen correcties ten behoeve van die juiste heffing. De omstandigheid dat dit meebrengt dat eerst de uitkomst van de bezwaarfase van de eerste serie navorderingsaanslagen is afgewacht alvorens de navorderingsaanslag IB/PVV over het jaar 2001 op te leggen, heeft het Hof niet tot een ander oordeel gebracht. Het Hof heeft geoordeeld

dat de uitvoering van de werkzaamheden niet is onderbroken door een periode van stilzitten van zes maanden als bedoeld in de arresten van de Hoge Raad van 27 september 2013, nr. 12/00738, ECLI:NL:HR:2013:717, BNB 2013/234, en 22 november 2013, nr. 12/03376, ECLI:NL:HR:2013:1215, BNB 2014/3.

3.3.1.

Het eerste middel richt zich tegen het in 3.2.2 weergegeven oordeel van het Hof. Het middel betoogt dat in het licht van de door het Hof vastgestelde feiten onbegrijpelijk is 's Hofs oordeel dat geen sprake is geweest van stilzitten van meer dan zes maanden. Zelfs indien het oordeel van het Hof juist zou zijn dat de Inspecteur de uitkomst van de bezwaarprocedure tegen de eerste serie navorderingsaanslagen van de echtgenoot zou mogen afwachten, dan nog diende het Hof te motiveren waarom de tussen de uitspraken op bezwaar tegen die navorderingsaanslagen en de dagtekening van de aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslag verlopen termijn van meer dan zes maanden gerechtvaardigd was. Ook tussen de aankondiging van de navorderingsaanslag aan belanghebbende en de dagtekening van die aanslag is meer dan zes maanden verstreken, aldus het middel.

3.3.2.

Bij de beoordeling van het middel wordt het volgende vooropgesteld. Bij de vraag of bij het opleggen van met de verlengde termijn van artikel 16, lid 4, AWR opgelegde navorderingsaanslagen voortvarend is gehandeld, gaat het om het tijdsverloop nadat de belastingautoriteiten de beschikking hebben gekregen over aanwijzingen met betrekking tot in een andere lidstaat ondergebrachte belastbare bestanddelen op basis waarvan zij een onderzoek kunnen instellen (vgl. HvJ 11 juni 2009, X en E.H.A. Passenheim-van Schoot, C-155/08 en C-157/08, ECLI:EU:C:2009:368, BNB 2009/222). De belastingautoriteiten hebben beoordelingsvrijheid bij de organisatie en inrichting van al deze werkzaamheden. Gelet op de eisen die voortvloeien uit het recht van de Europese Unie mogen de werkzaamheden niet worden georganiseerd en ingericht op een zodanige wijze dat een voortvarende behandeling onvoldoende gewaarborgd is. De vereiste voortvarendheid is in ieder geval niet betracht indien bij deze werkzaamheden een onverklaarbare vertraging is opgetreden van meer dan zes maanden (vgl. HR 1 mei 2015, nr. 14/02874, ECLI:NL:HR:2015:1105, BNB 2015/155).

3.3.3.

Indien de inspecteur met betrekking tot buitenlandse banktegoeden navorderingsaanslagen oplegt over meerdere jaren met toepassing van de verlengde navorderingstermijn, is het in beginsel niet in strijd met de eis van voortvarende behandeling indien hij daarbij voorrang geeft aan het opleggen van aanslagen waarvoor de navorderingstermijn dreigt te verlopen, mits hij vervolgens met de vereiste voortvarendheid handelt bij het opleggen van de navorderingsaanslagen over andere jaren.

3.3.4.

Anders dan het Hof heeft overwogen, kan de omstandigheid dat de inspecteur nog moet beslissen op een bezwaar tegen een eerder opgelegde navorderingsaanslag die is opgelegd aan de partner van de belastingplichtige betreffende dezelfde bron van inkomen, doch een ander belastingjaar, niet zonder meer rechtvaardigen dat hij bij het vaststellen van de aan de belastingplichtige nog op te leggen navorderingsaanslag(en) wacht tot zijn beslissing op het bezwaar en daarmee een periode van meer dan zes maanden laat verstrijken. Na het moment waarop de inspecteur bekend is geworden met de gronden

van het bezwaar van de partner tegen de eerder opgelegde aanslag valt de behandeling daarvan immers niet zonder meer aan te merken als voorbereiding van de aan de belastingplichtige nog op te leggen navorderingsaanslag(en).

3.3.5.

Het middel is in zoverre terecht voorgesteld. Voor het overige behoeven de middelen geen behandeling.

3.3.6.

De Hoge Raad kan de zaak afdoen. Voor de Rechtbank noch voor het Hof is gesteld dat de Inspecteur na de ontvangst van de gronden van het bezwaar tegen de aan de echtgenoot opgelegde eerste serie navorderingsaanslagen in april 2008 redelijkerwijs kon verwachten dat belanghebbende of de echtgenoot hem alsnog gegevens zou verstrekken die voor het vaststellen van de aan belanghebbende op te leggen navorderingsaanslag van belang zouden kunnen zijn. Daarom moet het ervoor gehouden worden dat de met dagtekening 28 juli 2009 opgelegde navorderingsaanslag niet met de vereiste voortvarendheid is opgelegd. De aanslag kan derhalve niet in stand blijven. Hetzelfde geldt voor de daarmee samenhangende boetebeschikking en beschikking inzake heffingsrente.

4. Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie. Hierbij wordt in aanmerking genomen dat de zaak met nummer 17/00226 met de onderhavige zaak samenhangt in de zin van het Besluit proceskosten bestuursrecht.

5. Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof, behoudens de beslissingen omtrent het griffierecht, de proceskosten en de schadevergoeding,
- vernietigt de uitspraken op bezwaar tegen de navorderingsaanslag IB/PVV over het jaar 2001, de daarbij behorende boetebeschikking en de beschikking inzake heffingsrente en vernietigt die navorderingsaanslag en beschikkingen,
- gelast dat de Staatssecretaris van Financiën aan belanghebbende vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie betaalde griffierecht ten bedrage van € 124, en
- veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op de helft van € 1980, derhalve € 990, voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is gewezen door de vice-president R.J. Koopman als voorzitter, en de raadsheren M.A. Fierstra, Th. Groeneveld, J. Wortel en A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 13 oktober 2017.