

Tijdschrift formeel belastingrecht 2016(1) Edelweiss, binnenkort alweer overbodig; heeft de wetgever zijn hand overspeeld?

Publicatie	Tijdschrift formeel belastingrecht
Aflevering	17 afl. 1
Publicatiedatum	02 februari 2016
Auteurs	Huygen van Dyck-Jagersma, mr. V.S.Jaeger, mr. B.J.G.L.

Edelweiss, binnenkort alweer overbodig; heeft de wetgever zijn hand overspeeld?

Op 1 januari 2012 is in het derde lid van art. 66 Successiewet 1956 (hierna: SW1956) de zogenoemde 'Edelweiss-regeling' ingevoerd. Het uitgangspunt bij invoering was dat over geërfd buitenlands vermogen waarover nog geen belasting was betaald, tot in de eeuwigheid zou kunnen worden nageheven bij gebreke aan een navorderingstermijn. Gelet op de directe werking, althans vanwege het ontbreken van overgangsrecht, zou de regeling ook zien op oude, voordien al verjaarde, gevallen. Het heeft de pennen in beroering gebracht. Inmiddels hebben de eerste twee uitspraken over de terugwerkende kracht het licht gezien en nopen de ontwikkelingen (onder meer) op het gebied van de (automatische) internationale informatie-uitwisseling tot de vraag of de regeling nu al zijn langste tijd heeft gehad.

1. Inleiding

In de parlementaire geschiedenis is de wenselijkheid van invoering van het derde lid van art. 66 SW 1956 bepleit met het oog op de situatie waarin de executeur, niet zijnde één van de erfgenamen, pas na twaalf jaar meedeelt dat er nog een zwart buitenlands vermogen in de erfenis valt.¹ Vanwege de associatie met in Zwitserland gestald vermogen werd deze regeling vernoemd naar het schattige (en ook al zo bijzonder zeldzame) bloemetje, te weten de edelweiss. Zowel in parlementaire debatten, als in de literatuur is de vraag gesteld of er sprake is van een daadwerkelijk te bestrijden probleem of van symboolwetgeving.² Ondanks dat is in het parlement de vraag nooit beantwoord of er met de bepaling geen fantoom werd bestreden.

Zoals wel vaker bij 'overige fiscale maatregelen' die met Prinsjesdag het licht zien en nog voor het einde van het jaar door beide kamers moeten worden gelooft, zeker als het dan ook nog gaat om een (aangenomen) amendement, is de invoering van het artikellid niet met al te veel debat en zorg gepaard gegaan. Zelfs het antwoord op de vraag of sprake was van een probleem is onbeantwoord gebleven. Desondanks is aan art. 66 SW 1956 het navolgende derde lid toegevoegd:

'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.'

Er is bij invoering niet voorzien in overgangsrecht. Naast de in het belastingrecht (en ook overigens) wat onbekende 'overkill' dat verjaring geheel ontbreekt, rijst dus ook de vraag naar de terugwerkende kracht van de bepaling. Inmiddels is duidelijk dat wellicht de echte 'edelweiss' zeldzaam is, maar de bepaling in veel bredere zin kan worden ingezet. Tussen de enorme stroom van inkeerders van en 'betrapten' met een buitenlandse bankrekening zat bijna vanzelfsprekend ook menig kind dat het 'probleem' van mamme en pappe had geërfd, soms al jaren geleden.

Dat eens verjaarde belastingheffing over erfenissen en andere vermogens als nog herleeft, druist tegen ieder rechtsgevoel in. De Belastingdienst heeft zich immers te houden aan het rechtszekerheidsbeginsel en andere algemene 'beginselen van behoorlijk bestuur' die de overheid tot betrouwbare partner zouden moeten maken. Het negeren van verjaring – dat de rechtszekerheid dient – valt hier niet mee te rijmen. Tegen opgelegde Edelweiss-aanslagen, zelfs met boetes over 'verjaarde' jaren, lopen diverse procedures. De eerste uitspraken bespreken we in paragraaf 2.

De in de wet geregelde onbeperkte navorderingstermijn is niet tot de omschreven 'Edelweiss'-situaties beperkt. De navorderingstermijn zonder einde geldt voor alle – zeker niet fictieve – situaties waarin buitenlandse vermogensbestanddelen niet in de aangifte erfbelasting zijn opgenomen. Dit roept de vraag op of, in het licht van Luxemburgse jurisprudentie, het onderscheid in navorderingstermijnen voor 'binnenlandse' en 'buitenlandse' gevallen (nog) is gerechtvaardigd. In dit artikel bespreken wij in paragraaf 2 of deze regeling, vanaf het moment dat automatisch informatie wordt uitgewisseld, voor deze landen nog kan blijven gelden. In paragraaf 3 komt de terugwerkende kracht van de bepaling aan de orde. In paragraaf 4 zetten wij kanttekeningen bij de onbeperkte mogelijkheid tot heffen, omdat geen beperking is aangebracht in de termijn waarbinnen moet worden nagevorderd. In paragraaf 5 volgt nog een enkel woord over de beboeting, om af te sluiten met een conclusie.

2. Houdbaarheid onderscheid bij automatische uitwisseling van informatie

In het vierde lid van art. 16 AWR heeft de wetgever kort gezegd de vijfjaarstermijn om na te vorderen over (onder meer)

binnenlandse spaartegoeden verlengd met zeven jaren ingeval er sprake is van buitenlandse tegoeden. Of deze beperking van de vrijheid van kapitaalverkeer en dienstenverkeer was gerechtvaardigd, is uitgemaakt in het arrest X en Passenheim-van Schoot.²

Voor deze rechtvaardiging hebben de regeringen van Nederland, België en Italië de omstandigheid aangevoerd dat het de fiscus aan elke effectieve mogelijkheid ontbreekt om informatie te verkrijgen over de tegoeden en de inkomsten uit een andere lidstaat.³ Het recht om zeven jaar langer na te vorderen compenseert zowel de informatieachterstand, als de termijn die ervoor nodig is om die informatie te krijgen.⁴

Het Hof van Justitie verwoordt in overwegingen 72 en 73 de rechtvaardiging aldus:⁵

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

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

Gelet op de uitdrukkelijke koppeling met het ontbreken van een regeling voor automatische uitwisseling van gegevens, is het maar de vraag of deze uitspraak zonder meer voldoende basis biedt voor een gerechtvaardigd onderscheid in een binnenlandse navorderingstermijn en een verlengde termijn bij buitenlandse spaartegoeden in staten waarmee straks (automatisch) informatie wordt uitgewisseld. Per volgend jaar gaat automatische gegevensuitwisseling binnen OECD-verband van start, terwijl de recente ontwikkelingen in Zwitserland erop lijken te duiden dat dat land bereid is gegevens te verstrekken zonder concrete op personen gerichte aanwijzingen.

Als de rechtvaardigingshobbel niet kan worden genomen, komen we niet eens toe aan de vraag wat evenredig is. De rechtvaardiging voor een afwijkende termijn wordt uitdrukkelijk gezien in de beperkte controlemogelijkheden. Zijn de mogelijkheden er feitelijk, dan zullen landen daarvan gebruik moeten maken en is een verlengde termijn voor buitenlandse situaties onverenigbaar met EU-recht. Op deze grond, bij aanwezigheid van aanwijzingen en controlemogelijkheden, oordeelde het Hof van Justitie in een Belgische casus dat een termijn van tien jaar voor aandelen in het buitenland ten opzichte van twee jaar voor binnenlandse aandelen niet is toegestaan.⁶

Zo bezien komt er wellicht aan een wat ondoordachte bepaling al weer snel een eind.

3. De terugwerkende kracht van art. 66, lid 3, SW 1956

Bij gebreke aan overgangsrecht heeft de bepaling direct per 1 januari 2012 gelding gekregen. De bewoording van de bepaling sluit bovendien niet zonder meer uit dat navordering van erfbelasting ook mogelijk is in de gevallen dat de daags ervoor geldende bepaling die mogelijkheid niet meer bood. Kortom, kunnen voorheen ‘verjaarde nalatenschappen’ alsnog op basis van de nieuwe bepaling aan heffing worden onderworpen? De Belastingdienst betoogde van wel en heeft in meerdere gevallen aanslagen opgelegd waarbij deze vraag speelde.

3.1. De onhoudbaarheid van terugwerkende kracht in nationaal perspectief

Terugwerkende kracht van regelgeving is een heikel punt. Niet voor niets vermelden zelfs de ‘Aanwijzingen voor de regelgeving’ dat aan belastende regelingen, behoudens uitzonderlijke gevallen, geen terugwerkende kracht wordt toegekend.⁷ Terugwerkende kracht levert immers een aantasting op van de rechtszekerheid van de burger. Voor het bereik van terugwerkende kracht bij (antimisbruik)wetgeving wordt wel vaak aangesloten bij de datum waarop de (herstel)wetgeving is aangekondigd.

Inmiddels hebben twee rechtbanken zich – in het voordeel van de rechtszoekenden – uitgesproken tegen terugwerkende kracht van het vervallen van de maximale termijn voor navordering.⁸

Zowel Rechtbank Noord-Holland als Rechtbank Gelderland – de laatste met duidelijk leentjebuurt naar eerstgenoemde – oordelen dat zowel uit de letterlijke tekst als uit de parlementaire geschiedenis niet de bedoeling blijkt om reeds verjaarde gevallen onder de regeling te brengen. Met andere woorden: beide rechtbanken lezen in de wet en wetsgeschiedenis niet de onbeperkt terugwerkende kracht waar de fiscus een beroep op doet.

In de uitspraak van Rechtbank Noord-Holland staat een nalatenschap uit 1981 centraal.⁹ Daarin is in de aangifte successierecht geen melding gemaakt van buitenlands vermogen. In het kader van een inkeer door de erfgenamen in 2011 is alsnog melding

gemaakt van het in Zwitserland gestalde buitenlands vermogen dat de erfgenamen middels vererving hebben verkregen. Het gaat in deze zaak dus om een nalatenschap die bij invoering van de Edelweiss-regeling al gedurende achttien jaar (!) was verjaard. De rechtbank komt tot de volgende conclusie:¹⁰

‘Ook hieruit [de Aanwijzingen voor de regelgeving, LJ] blijkt naar het oordeel van de rechtbank dat terugwerkende kracht van een (fiscale) regeling uitzondering is. In de tekst van artikel 66, derde lid, van de Sw, noch in het in artikel XXIII van de Overige fiscale maatregelen 2012 opgenomen overgangsrecht, noch in de parlementaire geschiedenis is met een woord gerept over verdergaande terugwerkende kracht van de bepaling dan voor de gevallen waarin de navorderingstermijn op 1 januari 2012 nog niet was verstreken, zodat moet worden geconcludeerd dat de wetgever geen terugwerkende kracht aan de regeling heeft willen toekennen voor gevallen waarin de navorderingsbevoegdheid op die datum reeds was komen te vervallen.’

Datzelfde oordeel treft de aanslag in de uitspraak van Rechtbank Gelderland, waarin een recentere maar eveneens voorafgaand aan ‘Edelweiss’ verjaarde aanslag centraal stond. Gelet op dit oordeel komt de rechtbank niet meer toe aan de vraag of de bepaling in strijd is met het Europese recht of met art. 1 van het eerste protocol bij het EVRM. Tegen beide rechtbankuitspraken is overigens hoger beroep ingesteld.

3.2. De onhoudbaarheid van terugwerkende kracht in Europeesrechtelijk perspectief

Waar het Luxemburgse hof in de regel kijkt naar een ongeoorloofd onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse situaties (op grond van bijvoorbeeld vrijheid van kapitaalverkeer), beoordeelt het Europese Hof voor de rechten van de mens (EHRM) of sprake is van ongeoorloofde inbreuk op eigendom.

Hoewel belastingheffing in beginsel al snel de toets der kritiek kan doorstaan, behoeft onderscheid tussen staten rechtvaardiging en is heffen bovendien een inbreuk op het eigendom die rechtvaardiging behoeft. Het EHRM toetst fiscale regels aan een gerechtvaardigd doel (*legitimate aim*) in het algemeen belang, evenredigheid (*reasonably proportionate*) ten opzichte van het te realiseren doel en tot slot de *fair balance*, waarbij wordt gekeken of sprake is van een individueel buitensporige last (*individual and excessive burdens*). Wel wordt daarbij aan de nationale wetgever een zeer ruime beoordelingsvrijheid (*wide margin of appreciation*) gegund.

Het HvJ EU belet niet zonder meer terugwerkende kracht. Desalniettemin wordt algemeen aanvaard dat de grens is bereikt wanneer aan wetgeving formeel terugwerkende kracht wordt toegekend.¹¹ Dit kan anders zijn wanneer de wetgever een spoedeisend belang heeft om aan misbruiksituaties een einde te maken.¹² Ook voor zover de rechtvaardigingsgrond niet al uit de parlementaire geschiedenis duidelijk kenbaar dient te zijn, zijn er wel erg weinig redenen te bedenken die (achteraf) een rechtvaardiging bieden voor deze ongelimiteerde inbreuk.

Een meer uitvoerige bespreking van de respectievelijke toetsingskaders gaat het bereik van dit artikel te buiten.

4. De onbeperkte termijn om na te vorderen

Bij de invoering van de verlenging van de navorderingstermijn van vijf tot twaalf jaar in geval van buitenlandse spaartegoeden in art. 16, lid 4, AWR is ook al gepleit voor een onbeperkte navorderingstermijn.¹³ Uit (onder meer) de memorie van toelichting op het wetsvoorstel blijkt dat een amendement is aangenomen om te komen tot een onbeperkte navorderingstermijn. De kerngedachte uit het amendement is overgenomen, maar de onbeperkte termijn is teruggebracht tot twaalf jaar. Daartoe werd door de wetgever de motivering aangevoerd dat dit in strijd zou komen met de rechtszekerheid:¹⁴

‘Vervolgens komt de vraag aan de orde of voor in het buitenland gehouden vermogensbestanddelen en in het buitenland opgekomen inkomensbestanddelen een in de tijd onbeperkte dan wel een ten opzichte van de thans geldende termijn van vijf jaren aanmerkelijk verlengde termijn wenselijk is. Behoudens een uitzondering, komen, voor zover mij bekend, in de tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheden in andere landen niet voor. Ook in het Nederlandse belastingrechtstelsel past naar mijn oordeel niet een in de tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheid. Dit komt in strijd met het belang dat hier te lande wordt gehecht aan de rechtszekerheid die de burger toekomt.’

In het eerste deel van zijn tweeluik in het *TFB* noemt Van der Sar het niet terugkomen op de onbeperkte navorderingstermijn een gemiste kans. Hij geeft aan wat de (ontbrekende) rechtvaardiging was om twintig jaar later anders te denken over de rechtszekerheid:¹⁵

‘In de parlementaire geschiedenis is weinig terug te vinden aan steekhoudende argumenten om de algemene navorderingstermijnen uit de AWR voor het specifieke geval van de erfbelasting in buitenslandssituaties terzijde te schuiven. In de toelichting op het amendement waarin de onbeperkte navorderingstermijn werd voorgesteld, is hierover opgemerkt:¹⁶

‘Daarnaast wordt de navorderingstermijn onbeperkt indien te weinig belasting is geheven over een bestanddeel

onderworpen aan de erfbelasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen. Dit geldt zowel indien de erfgenaam alsnog een juiste en volledige aangifte doet, als wanneer de inspecteur eigenhandig de niet aangegeven buitenlandse bestanddelen op het spoor komt. De indieners beogen hiermee evenals met amendement 32 505, nr. 19. de zogenaamde Edelweiss constructie onmogelijk te maken. Dit amendement zorgt er namelijk voor dat ook het "uitzweeten" van de verjaringstermijn niet meer mogelijk is (...)."

Bij de Edelweissroute is simpelweg sprake van belastingfraude die een onbeperkte navorderingstermijn zou rechtvaardigen.¹⁷ Op het onderscheid tussen het gebruik van de "Edelweissroute" en "reguliere" belastingfraude werd niet ingegaan.'

Overigens waagde het kabinet zich überhaupt niet aan een motivering waarom de onbeperkte navorderingstermijn gerechtvaardigd of houdbaar zou zijn. Onder verwijzing naar de omstandigheid dat hij initiatiefnemer noch ondersteuner is van het amendement, onthoudt het kabinet zich van commentaar:¹⁸

'De onbeperkte navorderingstermijn voor de erfbelasting geldt indien 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. Deze is vorig jaar bij amendement van de leden Bashir en Braakhuis op Overige fiscale maatregelen 2011 voorgesteld. Het kabinet heeft dit amendement destijds ontraden. (...) Gezien de voorgeschiedenis van de introductie van de onbeperkte navorderingstermijn in de erfbelasting stelt het kabinet zich terughoudend op rondom de vragen van de leden van de fractie van de ChristenUnie over de vormgeving en de houdbaarheid.'

Het Luxemburgse Hof van Justitie heeft, als gezegd, geoordeeld dat voor de Nederlandse verlengde navorderingstermijn een rechtvaardigingsgrond kan worden gevonden in het gebrek aan controle mogelijkheden in het buitenland. Belastingfraude rechtvaardigt echter zeker niet zonder meer een verlenging van een navorderingstermijn, laat staan een onbeperkte termijn. In paragraaf 47 zegt het Hof hierover het volgende:¹⁹

'47. Een beperkende maatregel kan evenwel slechts gerechtvaardigd zijn indien hij het evenredigheidsbeginsel eerbiedigt in die zin dat hij geschikt is om het ermee nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken (arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 28).'

De toets die het Hof aanlegt, houdt niet op bij de rechtvaardigingsgrond. Bij de verlengde navorderingstermijn van art. 16, lid 4, AWR heeft het Hof uitdrukkelijk meegenomen dat de langere 'buitenland'-termijn in tijd is beperkt en hierbij bovendien is aangesloten bij de termijn voor strafvervolging van fiscale delicten:²⁰

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

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

Het is gevaarlijk om aan deze overwegingen (a contrario) harde conclusies te verbinden. Niettemin geven deze overwegingen van het Hof wel aanleiding om te veronderstellen dat een in tijd beperkte termijn noodzakelijk is om binnen de evenredigheids grenzen te blijven.

5. Beboeting bij een verlengde termijn tot navorderen

Voor de beboeting lijken niet veel zelfstandige argumenten aan te voeren. Voor oude gevallen geldt dat voor zover de bepaling een strafverzwaring ten opzichte van de regelgeving ten tijde van het begaan van het beboetbare feit inhoudt, toepassing van de verlengde termijn in ieder geval in zoverre achterwege dient te blijven.²¹ Nieuwe gevallen volgen echter al snel de aanvaardbaarheid van de hoofdregel:²²

'81. De Commissie merkt op dat, voor zover toepassing van deze verlengde navorderingstermijn niet in strijd is met de artikelen 49 EG en 56 EG, hetzelfde geldt voor het verschil in geldboete die op grond van de Nederlandse fiscale wettelijke regeling kan worden opgelegd naargelang de betrokken tegoeden of inkomsten in deze lidstaat of in een andere lidstaat zijn ondergebracht.'

Daarbij dient dan overigens wel te worden bedacht dat in de hoogte van de boete niet al 'buitenland'-elementen mogen doorsijpelen. Indien als strafverzwarende omstandigheid het verhullende en frauduleuze van het parkeren in het buitenland wordt meegewogen, ligt onevenredigheid wel op de loer:²³

‘82. Om te beginnen zij opgemerkt dat artikel 67e, lid 1, AWR bepaalt dat, wanneer wegens opzet of grove schuld van de belastingplichtige te weinig belasting is geheven, een geldboete van ten hoogste 100 % van het bedrag van de navorderingsaanslag kan worden opgelegd, zonder dat een onderscheid wordt gemaakt naargelang de tegoeden waarover wordt nagevorderd, in Nederland dan wel in andere lidstaten zijn aangehouden.’

Wanneer in de praktijk beboetingspercentages in ‘buitenlandse gevallen’ op die enkele grond al hoger uitvallen, worden betrokkenen in die situatie onevenredig zwaar getroffen door én een relatief hogere sanctie, én een hogere grondslag, doordat meer jaren kunnen worden ‘gepakt’.

6. Conclusie

Onder verwijzing naar een situatie waarvan onduidelijk is of deze zich in de praktijk voordoet (de tegenover de erfgenamen buitenlands vermogen verzwijgende ‘Edelweiss’-executeur-testamentair), is een navorderingstermijn zonder eind ingevoerd voor erfbelasting over buitenlandse vermogensbestanddelen. Aangezien de rechtvaardiging voor verschil in termijnen is gelegen in ontbrekende informatie-uitwisseling, dient toepassing achterwege te blijven binnen de OECD zodra automatisch informatie wordt uitgewisseld, alsmede bij Zwitserland, gelet op de recente ruimhartige inwilliging van Nederlandse informatieverzoeken.

De rechtbanken van Noord-Holland en Gelderland hebben inmiddels geoordeeld over navorderingsaanslagen erfbelasting over vóór 2012 verjaarde erfenissen. Hun oordelen zijn gelijklopend: reeds op basis van de wettekst en wetsgeschiedenis oordelen beide rechtbanken dat de Edelweiss geen terugwerkende kracht heeft die verder gaat dan situaties die ten tijde van de invoering nog niet waren verjaard. Ook op grond van het recht op ongestoord bezit, geregeld in art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM, lijkt de door de fiscus voorgestane uitleg van de terugwerkende kracht van deze regeling te ver te gaan. Dit betekent dat destijds nog niet verjaarde gevallen wel met een verlenging van de verjaringstermijn kunnen worden geconfronteerd, maar dat eens verjaarde gevallen ook verjaard blijven.

De vraag kan worden gesteld of de wetgever zich met de onbeperkte navordering niet in de vingers heeft gesneden. Waar het Hof van Justitie over de twaalfjaarstermijn nog oordeelde dat deze *as such* is gerechtvaardigd, is het de vraag of datzelfde oordeel de ongelimiteerde navorderingstermijn zal treffen. De wetsgeschiedenis biedt in ieder geval weinig tot geen aanknopingspunten voor een valide rechtvaardigingsgrond.

Mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma en mr. B.J.G.L. Jaeger

Auteurs zijn als fiscaal advocaat verbonden aan Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

Voetnoten

- 1 Kamerstukken II, 2010-2011, 32505, nr. 22 (amendement Braakhuis/Bashir).
- 2 Zie bijvoorbeeld: G.J.M.E. de Bont, ‘De windmolen Edelweiss’, *WFR* 2010/1620.
- 2 HvJ EG 11 juni 2009, nr. C-155/08 en nr. 157/08, *BNB* 2009/222.
- 3 HvJ EG 11 juni 2009, t.a.p., par. 42.
- 4 HvJ EG 11 juni 2009, t.a.p., par. 43, 56 en 57.
- 5 HvJ EG 11 juni 2009, t.a.p.
- 6 HvJ EG 15 september 2011, Halley, *NJ* 2011/569, *V-N* 2011/50.31, m.n. par. 36 t/m 39.
- 7 *Stcrt.* 1992, 230, nr. 167 en 168.
- 8 Rb. Noord-Holland 18 juni 2015, nr.14/1862, ECLI:NL:RBNHO:2015:4824, *NTRF* 2015/2270, m.n. overwegingen 5.4 t/m 7 en Rb. Gelderland 3 november 2015, nr.15/3029, ECLI:NL:RBGEL:2015:6628, *NTRF* 2015/3229.
- 9 Zie over deze uitspraak ook de weblog van mr. M.H.W.M. Lammers van 10 juli 2015, ‘De Edelweissroute met rupsje nooitgenoeg ... een rupsje dat altijd honger heeft’, www.jaeger.nl/blog/de-Edelweissroute-met-rupsje-nooitgenoeg.
- 10 Rb. Noord-Holland 18 juni 2015, t.a.p., overweging 8.
- 11 Zie ook dr. E. Poelmann, *Cursus Belastingrecht*, FBR.5.5.0.E.d.
Zie Poelmann t.a.p. en bijvoorbeeld EHRM 13 januari 2015, nr. 50131/12 (Huitson), par. 28. A-G Wattel geeft in zijn conclusie van 18 juni 2015 (met betrekking tot de ‘crisisheffing’ of ‘pseudo-eindheffing’, nr. 15/00340, ECLI:NL:PHR:2015:947, m.n. par. 1.10 en 11.4) een opsomming van de doelen die terugwerkende kracht kunnen rechtvaardigen: reparatie van een onvoorzien technisch wetsgebrek dat anders tot onverdiende *windfall benefits* zou leiden (EHRM *Building Societies*), bestrijding van antifiscale constructies (misbruikbestrijding) (EHRM *A., B., C. en D. v. UK*; zie 8.20) of anticipatiebestrijding (EHRM *M.A. a.o. v. Finland*).
- 12 Kamerstukken II, 1989-1990, 21423, nr. 3, p. 1, zie ook mrs. G.H. Ulrich en A.M.E. Nuyens, ‘Is het einde in zicht?’, *WFR*

- 13 2014/554.
- 14 Kamerstukken II, 1989-1990, 21423, nr. 3, p. 2.
- 15 Drs. B.M. van der Sar, 'De beperkte houdbaarheid van de onbeperkte navorderingstermijn in de Successiewet 1956 (deel 1)', *TFB* 2014/02, par. 2.3.
- 16 Kamerstukken II, 2010-2011, 32505, nr. 22 (amendement Braakhuis/Bashir).
- 17 Kamerstukken II, 2011-2012, 30004, nr. 3, p. 17 (amendement Braakhuis/Bashir).
- 18 Kamerstukken I, 2011-2012, 30003, nr. D, p. 30.
- 19 HvJ EG 11 juni 2009, t.a.p., par. 47.
- 20 HvJ EG 11 juni 2009, t.a.p., par. 69 en 70.
- 21 Zo oordeelde bijvoorbeeld ook Rechtbank Haarlem ten aanzien van de verzwaarde boete bij inkeer, uitspraak van 19 februari 2013, nr. 12/2511, ECLI:NL:RBNHO:2013:BZ3272, overwegingen 4.10.3 e.v.
- 22 HvJ EG 11 juni 2009, t.a.p., par. 81.
- 23 HvJ EG 11 juni 2009, t.a.p., par. 82.