

NTFR 2015/3248 BZN-project: hof legt onjuiste toets aan voor beoordeling voortvarendheid**Hoge Raad 13 november 2015, nr.14/01701**

Belastingjaar/tijdvak	1995-1996	Brondocument
Wetsartikelen	AWR-art. 16	Aanverwante literatuur
Auteur	mr. I.R.J. Thijssen	
BNB	2016/18	
ECLI	ECLI:NL:HR:2015:3289	

Samenvatting

In het kader van het project Bank Zonder Naam zijn met toepassing van de verlengde navorderingstermijn in december 2007 aan belanghebbende navorderingsaanslagen IB 1995 en VB 1996 opgelegd. De FIOD had de desbetreffende startinformatie in februari 2005 ontvangen van de Belgische autoriteiten. Na identificatie van de rekeninghouders heeft de FIOD in maart 2006 de gegevens overgedragen aan de Belastingdienst. Hof Arnhem-Leeuwarden heeft bij uitspraak van 18 februari 2014, nrs. 13/00372, 13/00385, 13/00389 en 13/00401, NTFR 2014/1308 de navorderingsaanslagen vernietigd omdat in de zogenoemde onderzoeksperiode tussen februari 2005 en maart 2006 door de inspecteur en de FIOD niet voortvarend was gehandeld. Het hof heeft daarbij grote betekenis toegekend aan het feit dat slechts één EDP-medewerker een gedeelte van zijn werktijd aan het onderzoek heeft besteed. Ook zou volgens het hof het onderzoek maar enkele maanden hebben hoeven duren. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 28 maart 2014, nr. 13/03554, NTFR 2014/1047 in een soortgelijke zaak geoordeeld dat een dergelijk oordeel onbegrijpelijk is. Volgens de Hoge Raad had het hof ten minste uiteen moeten zetten waarom van de Belastingdienst een andere organisatie van de te verrichten werkzaamheden kon worden verlangd. Verder had de inspecteur de aard en omvang van de onderzoekswerkzaamheden geschetst, zodat het hof onvoldoende had gemotiveerd waarom deze werkzaamheden maar enkele maanden zouden hoeven duren. Onder verwijzing naar dit arrest van 28 maart 2014 vernietigt de Hoge Raad de onderhavige hofuitspraak en verwijst de zaak.

Feiten

- 2.1. De bestreden navorderingsaanslagen, verhogingen en beschikkingen inzake heffingsrente houden verband met het zogenoemde project Bank Zonder Naam.
 - 2.1.1. De Inspecteur heeft bij brief van 7 maart 2007 belanghebbende gevraagd informatie te verstrekken aangaande een volgens de Inspecteur op belanghebbendes naam gestelde in het buitenland aangehouden bankrekening.
 - 2.1.2. Belanghebbende heeft daarop bij brief van 13 maart 2007 geantwoord dat hij nimmer heeft beschikt over in het buitenland aangehouden banktegoeden.
 - 2.1.3. Na rappel van 21 maart 2007 heeft belanghebbende bij brief van 20 april 2007 geantwoord dat hij aan het informatieverzoek geen gehoor kan geven.
 - 2.1.4. Bij brief van 13 juni 2007 heeft de Inspecteur medegedeeld dat hij zich, gelet op de ontkenning van belanghebbende dat hij beschikt over in het buitenland aangehouden bankrekeningen, genoodzaakt ziet bij het opleggen van navorderingsaanslagen uit te gaan van geschatte bedragen.
 - 2.1.5. Bij brief van 22 november 2007 kondigt de Inspecteur aan dat hij navorderingsaanslagen gaat opleggen. De onderhavige navorderingsaanslagen zijn daarop met dagtekening 28 december 2007 opgelegd.

Geschied

- 2.2. Het Hof heeft geoordeeld dat, gelet op de complexiteit van de zaak, de tijd die gemoeid was met de voor de onderhavige zaak relevante procedure die tot een einde is gekomen met het arrest van 26 februari 2010, nr. 43050bis, ECLI:NL:HR:2010:BJ9092, BNB 2010/199 (red. NTFR 2010/1006) (Passenheim-van Schoot), en de proceshouding van belanghebbende, de redelijke termijn voor behandeling van een zaak niet is overschreden en het verzoek om vergoeding van immateriële schade daarom moet worden afgewezen. Daarbij is het Hof ervan uitgegaan dat de termijn is aangevangen met het indienen van het bezwaarschrift van 28 januari 2008, door de Inspecteur ontvangen op 29 januari 2008. Tegen dit oordeel richt zich het door belanghebbende voorgestelde middel.
- 2.3. Het Hof heeft tevens geoordeeld dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat in de periode tussen februari 2005 en maart 2006 door de Inspecteur en FIOD-ECD voortvarend is gehandeld, zodat de navorderingsaanslagen moeten worden vernietigd. Tegen dit oordeel richt zich het door de Staatssecretaris voorgestelde middel.

Rechtsoverwegingen**3. Beoordeling van het door belanghebbende voorgestelde middel**

3.1. Het middel faalt aangezien uit 's Hofs uitspraak blijkt dat het Hof, anders dan het middel betoogt, bij het vaststellen van de begindatum van de zogenoemde redelijke termijn wel is uitgegaan van het eerst ingediende bezwaarschrift van de samenhangende zaken, door de Inspecteur ontvangen op 29 januari 2008.

4. Beoordeling van het door de Staatssecretaris voorgestelde middel

's Hofs oordeel omtrent het ontbreken van de vereiste voortvarendheid komt overeen met het oordeel van hetzelfde Hof in de uitspraak van 11 juni 2013, waartegen onder nr. 13/03554 beroep in cassatie is ingesteld en waarop de Hoge Raad heeft beslist in zijn arrest van 28 maart 2014, nr. 13/03554, ECLI:NL:HR:2014:689, BNB 2014/137 (red. NTFR 2014/1047). Het middel slaagt op de in dat arrest

vermelde gronden.

5. Slotsom

Gelet op hetgeen hiervoor is geoordeeld in onderdeel 4 kan 's Hofs uitspraak niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen. (Volgt vernietiging en verwijzing.)

Commentaar

Op 13 november 2015 heeft de Hoge Raad een negental arresten gewezen die verband houden met het zogenoemde project Bank Zonder Naam. Van deze negen arresten kunnen drie clusters van zaken worden gevormd. In dit nummer van NTFR zijn daarom drie items opgenomen (met nrs. 14/01701 (dit item), 14/01744 (NTFR 2015/3249) en 14/01722 (NTFR 2015/3250)). Deze arresten vertonen inhoudelijk de nodige samenhang, reden om een aantal aspecten gezamenlijk te becommentariëren. Daarnaast speelt in de betreffende procedures een groot aantal geschilpunten waarover de Hoge Raad reeds eerder heeft geoordeeld en volsta ik met verwijzing naar het eerder daarop gegeven commentaar.

1. Geen schending nemo tenetur-beginsel

De Hoge Raad verwijst wat betreft de door belanghebbende gestelde schending van het nemo tenetur-beginsel naar zijn eerdere arrest van 29 mei 2015, nr. 14/00584, NTFR 2015/1807, waarin werd overwogen: 'Met de regel van het arrest Saunders zou niet verenigbaar zijn dat – zoals belanghebbende stelt – het nemo tenetur-beginsel zich uitstrekt tot alle bescheiden waarvan het overhandigen erkenning van het bestaan ervan impliceert. In elke afgedwongen overhandiging van bescheiden ligt immers een zodanige erkenning besloten. Aanvaarding van het standpunt van belanghebbende zou derhalve meebrengen dat het onderscheid dat is gemaakt in het arrest Saunders zinledig is. Bij bescheiden als de onderhavige, rekeningafschriften en door de bank opgestelde portfolio-overzichten die betrekking hebben op rekeningen waarvan de belanghebbende reeds als rekeninghouder was geïdentificeerd en van welke stukken de inspecteur derhalve het bestaan mag aannemen, staat buiten twijfel dat het gaat om materiaal dat onafhankelijk van de wil van de betrokkene bestaat (...).'

2. Informatiebeschikking

In de onderhavige gevallen zijn navorderingsaanslagen vastgesteld met omkering van de bewijslast vanwege het feit dat niet is voldaan is aan de informatieverplichting van art. 47 AWR, terwijl vanaf 1 juli 2011 voor een dergelijke omkering een onherroepelijk vaststaande informatiebeschikking is vereist. In de drie arresten HR 2 oktober 2015, nr. 14/02335, NTFR 2015/2709, nr. 14/02811, NTFR 2015/2710 en nr. 14/06080, NTFR 2015/2711, heeft de Hoge Raad onder meer geoordeeld dat het voor de inspecteur weliswaar mogelijk is om nog in de bezwaarfase een informatiebeschikking te nemen, maar dat de nieuwe regeling pas van toepassing is op elke vanaf 1 juli 2011 gedane uitspraak op bezwaar. In de gevallen waar de afwezigheid van een onherroepelijk vaststaande informatiebeschikking niet heeft geleid tot omkering van de bewijslast, acht het hof aannemelijk dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan om vervolgens alsnog tot een omkering van de bewijslast te komen.

3. Redelijke schatting

Omdat belanghebbende steeds heeft ontkend houder te zijn van een verzwegen BZN-bankrekening, is de inspecteur bij zijn schatting van het saldo uitgegaan van een jaarlijkse groei van 23,5%. Dat percentage heeft de inspecteur afgeleid van het gemiddelde verloop van saldi bij andere BZN-rekeninghouders. Over de vraag hoe moet worden omgegaan met belastingplichtigen van wie, in weerwil van de ontkenning daarvan, aannemelijk is dat zij op enig moment een rekening bij een buitenlandse bank hebben gehad, heeft de Hoge Raad zich uitgelaten in HR 15 april 2011, nr. 09/03075, NTFR 2011/945 en nr. 09/05192, NTFR 2011/946. Hoewel dat een KBL-zaak betrof van een 'weigeraar', had de inspecteur ook in dat geval diens verzwegen saldi op modelmatige wijze berekend. De Hoge Raad stelt in dat arrest voorop dat als algemene maatstaf heeft te gelden 'dat de modelmatige berekeningen jegens de belanghebbende redelijk en dus niet willekeurig moeten zijn'. Over de modelmatige benadering in de KBL-zaak oordeelde de Hoge Raad onder meer: 'Het model is op diverse onderdelen gebaseerd op gegevens van de medewerkers als vergelijkingsgroep. Dat is op zichzelf niet onredelijk jegens de weigeraars; er is onvoldoende aanleiding voor de aanname dat beide groepen voor zover hier van belang wezenlijk van elkaar verschillen.'

In de onderhavige BZN-procedure heeft het hof geprobeerd de aangehaalde overweging van de Hoge Raad uit te breiden met het oordeel dat op de inspecteur tevens de last zou rusten om aannemelijk te maken 'dat de situatie van belanghebbende niet wezenlijk verschilt van die van de personen in de door de inspecteur gehanteerde vergelijkingsgroep'. Deze benadering gaat de Hoge Raad (veel) te ver. Als de omkering van de bewijslast moet worden toegepast, kan aan de door de inspecteur gemaakte schatting slechts de eis worden gesteld dat deze redelijk, niet willekeurig, is vastgesteld. De inspecteur kan volstaan met een op gemiddelde gegevens gebaseerde schatting tenzij de belanghebbende doet blijken dat hij zich in een wezenlijk andere positie heeft bevonden dan de (andere) achterhaalde rekeninghouders, en het door hem aangehouden tegoed daarom ook niet hetzelfde verloop te zien kan hebben gegeven, aldus de Hoge Raad. Dit oordeel is niet verrassend te noemen omdat dit de logische consequentie is van het daaraan voorafgaande oordeel dat aannemelijk is dat een belastingplichtige beschikt over een verzwegen buitenlandse bankrekening.

4. Voortvarendheid

De Hoge Raad verwijst wat betreft het oordeel van het hof over het ontbreken van de vereiste voortvarendheid naar HR 28 maart 2014, nr. 13/03554, NTFR 2014/1047. In dat arrest verwees de Hoge Raad de procedure naar Hof Den Bosch, dat – gezien zijn eerdere uitspraak van 19 december 2013, nr. 12/00485, NTFR 2014/887 – vervolgens op 19 december 2014, nrs. 14/00390 en 14/00391, NTFR 2015/936 met het weinig verrassende oordeel kwam dat bij het project 'Bank Zonder Naam' de vereiste voortvarend in acht is genomen. Hoewel tegen dit (feitelijke) oordeel van het verwijzingshof cassatie is ingesteld, verwacht ik niet dat de Hoge Raad daarmee nog wat gaat doen.

5. Redelijke termijn bij samenhangende zaken

Uit HR 21 maart 2014, nr. 12/04057, NTFR 2014/1048 viel reeds af te leiden dat bij samenhangende zaken de datum van het indienen van het eerst ingediende bezwaarschrift het aanvangstijdstip vormt voor de berekening van de overschrijding van de redelijke termijn voor de berekening van de immateriële schade (bij samenhangende zaken éénmaal het tarief van € 500 per half jaar).

6. Ingebrekestelling

Het hof oordeelde dat belanghebbende de inspecteur terecht in gebreke had gesteld, en bijgevolg verbeurde de inspecteur de maximale dwangsom van € 1.260. Volgens de Hoge Raad lag ten onrechte aan deze beslissing ten grondslag dat belanghebbende in beginsel op elk door hem gewenst moment een beroep zou kunnen doen op de dwangsbepaling, terwijl ingevolge art. 4:17, lid 6, letter a, Awb geen dwangsom verschuldigd is indien het bestuursorgaan onredelijk laat in gebreke is gesteld. Het verwijzingshof moet vervolgens onderzoeken of sprake is van een onredelijk late ingebrekestelling. De Hoge Raad laat de invulling van het begrip 'onredelijk laat' over aan het verwijzingshof en geeft slechts aan dat daarbij de (bijzondere) omstandigheden van het geval van belang zijn. Omdat

de inspecteur uiteindelijk alsnog uitspraak op bezwaar heeft gedaan, is het belang van deze verwijzingsopdracht beperkt tot het wel of niet verbeuren van de dwangsom, en zo ja, in hoeverre sprake is van samenhangende zaken (HR 29 mei 2015, nr. 14/05515, NTFR 2015/1699).

[1] Igor Thijssen is verbonden aan Jaeger advocaten-belastingkundigen te Amsterdam

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/NTFR2015-3248>

Datum: 15-4-2016 11:08:05

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.