

Is het einde in zicht?

Mevr. mr. G.H. Ulrich en mevr. mr. A.M.E. Nuyens, actueel tot 22-04-2014

Actueel tot	22-04-2014
Auteur	Mevr. mr. G.H. Ulrich en mevr. mr. A.M.E. Nuyens ^[1]
Vakgebied(en)	Schenk- en erfbelasting / Erfbelasting Fiscaal bestuursrecht / Aanslag
Wetgeving	art. 66 SW

Met ingang van 1 januari 2012 is art. 66 lid 3 Successiewet 1956 in werking getreden. Door de invoering van deze bepaling is de navorderingstermijn voor erfbelasting over buitenlands vermogen komen te vervallen. De navorderingsbevoegdheid is hiermee niet meer gebonden aan een termijn. In dit artikel onderzoeken de auteurs de houdbaarheid van het vervallen van de navorderingstermijn in Europeesrechtelijk perspectief. Tevens gaan zij in op de vermeende onbeperkt terugwerkende kracht van de nieuwe bepaling wegens het ontbreken van overgangsrecht. Ten slotte wordt de nieuwe bepaling tegen het licht van het rechtszekerheidsbeginsel gehouden.

1 Inleiding

Met ingang van 1 januari 2012 is art. 66 lid 3 Successiewet 1956 (hierna: SW 1956) in werking getreden. Door de invoering van deze bepaling is de navorderingstermijn voor erfbelasting over buitenlands vermogen komen te vervallen. De navorderingsbevoegdheid is hiermee niet meer gebonden aan een termijn. Bij de invoering van art. 66 lid 3 SW 1956 is niet voorzien in overgangsrecht. De Belastingdienst meent dat het ontbreken van overgangsrecht met zich brengt dat aan de nieuwe bepaling onbeperkt terugwerkende kracht dient te worden verleend.^[2] De vraag is of dat wel juist is.

In dit artikel wordt eerst de achtergrond van de wetswijziging besproken. Hierbij wordt mede stilgestaan bij het op 2 september 2013 bij de Tweede Kamer ingediende wetsvoorstel "Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst".^[3] Vervolgens gaan wij in op de inhoud van de nieuwe bepaling en op de houdbaarheid van het vervallen van de navorderingstermijn in Europeesrechtelijk perspectief.^[4] Ook besteden wij aandacht aan de vermeende onbeperkt terugwerkende kracht van de nieuwe bepaling, het rechtszekerheidsbeginsel en de redelijke voortvarendheid. Wij sluiten af met een conclusie.

2 Achtergrond van de wetswijziging

2.1 Bestrijden van de Edelweissroute

Op grond van art. 16 lid 4 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) vervalt de bevoegdheid tot navordering door verloop van twaalf jaren na het tijdstip waarop een belastingschuld is ontstaan indien te weinig belasting is geheven over een bestanddeel dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen. Tot en met 31 december 2011 was deze navorderingstermijn van twaalf jaren op grond van art. 66 SW 1956 van overeenkomstige toepassing op de navordering van erfbelasting over buitenlands vermogen. Deze navorderingstermijn zou kunnen worden “uitgezeten” via de zogenoemde Edelweissroute. Via deze route zou het mogelijk zijn om erfbelasting over “zwart” vermogen van de erflater te ontduiken. Deze route zit in een notendop als volgt in elkaar. Voor zijn overlijden benoemt de erflater een — veelal buitenlandse — executeur. Die is bekend met het vermogen in het betreffende land. Door de erfgenamen wordt, bij gebrek aan wetenschap, geen opgave gedaan van het zwarte vermogen van de erflater in de aangifte erfbelasting. De erfgenamen worden na de navorderingstermijn van twaalf jaren door de executeur op de hoogte gesteld van het zwarte vermogen. Er kan dan niet meer worden nagevorderd.

Indien de executeur overigens de aangifte erfbelasting namens de erfgenamen deed, was hij op grond van art. 47 Invorderingswet 1990 hoofdelijk aansprakelijk voor de door en bij het overlijden van de erflater verschuldigde erfbelasting. Zodra de heffingsbevoegdheid evenwel was verjaard, kon ook de executeur niet meer worden aangesproken.

Op 17 oktober 2010 hebben de Tweede Kamerleden Braakhuis en Bashir bij amendement voorgesteld om deze Edelweissroute tegen te gaan.^[5] Het amendement zou er toe leiden dat dit “uitzitten” van de verjaringstermijn niet meer mogelijk is.

Daartoe werden drie voorstellen gedaan die inmiddels dus zijn ingevoerd. Allereerst het toevoegen van een derde lid aan art. 66 SW 1956 waarin is opgenomen dat de navorderingstermijn ten aanzien van erfbelasting over buitenlands vermogen vervalt en daarmee onbeperkt in tijd wordt. Daarnaast is de executeur door een wijziging in art. 72 SW 1956 thans verplicht aangifte erfbelasting te doen. Het gevolg hiervan is dat executeurs op grond van art. 47 Invorderingswet 1990 nu onbeperkt in tijd hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld in Edelweissituaties.^[6] Ten slotte het invoeren van de actieve informatieverplichting van art. 10a AWR. In dit nieuwe artikel is bepaald dat in bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen, belasting- en inhoudingsplichtigen gehouden zijn de inspecteur uit eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden en onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hen bekend zijn of zijn geworden.

Deze actieve informatieverplichting is thans van toepassing op vier gevallen, waaronder de Edelweissituatie. Art. 10c Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 bepaalt dat “zodra de belastingplichtige ervan kennis neemt dat de aangifte erfbelasting over een bestanddeel van het voorwerp van die belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen niet, onjuist of onvolledig is gedaan”, hij gehouden is daarvan mededeling te doen en alsnog de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken. Deze mededeling moet worden gedaan voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden. Blijkens het tweede lid van het artikel zou de melding dienen te worden gedaan door toezending van het daartoe langs elektronische weg ter beschikking gestelde modelformulier.^[7] Het niet of niet tijdig dan wel onjuist of onvolledig doen van de mededeling is een vergrijp ter zake waarvan een boete kan worden opgelegd van maximaal 100% van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de verplichting niet is of zou zijn geheven. Bij de invoering van deze bepaling is (ook) niet voorzien in overgangsrecht. Omtrent de

inwerkingstredingsbepaling wordt in de parlementaire geschiedenis opgemerkt:^[8]

“In Edelweissituaties is sprake van fraudebestrijding. Een afwijkende inwerkingstredingsbepaling zou hier bewerkstelligen dat ‘oude’ fraudegevallen niet gemeld zouden moeten worden. Dit is uiteraard niet de bedoeling.”

Zoals wij eerder hebben bepleit^[9] gaat dit te ver. Dit houdt immers in dat een erfgenaam in de toekomst alert zou moeten zijn op nieuwe feiten waaruit zou blijken dat een aangifte erfbelasting die v er voor 2012 is gedaan, onjuist was. Die verplichting zou nooit eindigen.

2.2 Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst

Op 2 september 2013 is het wetsvoorstel “Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst” aan de Tweede Kamer aangeboden. In dit wetsvoorstel wordt een nieuw systeem van heffing voorgesteld in de inkomstenbelasting en de erf- en schenkbelasting.

Het wetsvoorstel beoogt de rechtszekerheid voor de goedwillende burger te verbeteren door het verkorten van de termijn voor het definitief worden van de belastingschuld. De aanslagtermijn wordt in het wetsvoorstel verkort tot vijftien maanden na de dag van ontvangst van de aangifte. Daarnaast wordt voorgesteld de navorderingstermijn te verkorten van vijf naar drie kalenderjaren na ontvangst van de aangifte. Belastingplichtigen die hun fiscale verplichtingen minder nauw nemen, de zogenoemde kwaadwillende burgers, krijgen te maken met strengere regels. De navorderingstermijn wordt, indien sprake is van kwade trouw, voor zowel binnen- als buitenslandsituaties twaalf kalenderjaren na ontvangst van de aangifte. De wetswijziging van art. 66 lid 3 SW 1956 wordt ongemoeid gelaten.

Opmerking verdiend nog, dat ter zake van deze “verbreding” van de twaalfjaarstermijn óók geen overgangsrecht is geformuleerd. De navolgende analyse kan dus ook relevant zijn voor deze nog in te voeren bepaling in de AWR.

3 Het vervallen van de navorderings-termijn

3.1 Totstandkoming twaalfjaarstermijn

Bij wet van 22 mei 1991^[10] is de navorderingstermijn in de AWR in grensoverschrijdende situaties verlengd van vijf naar twaalf jaren. De indieners van de motie die aan dat wetsvoorstel ten grondslag lag, bepleitten destijds al een onbeperkte navorderingstermijn.^[11] In de memorie van toelichting^[12] is over deze onbeperkte navorderingstermijn opgemerkt dat in het Nederlandse belastingsysteem geen in tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheid past. Dit komt “in strijd met het belang dat hier te lande wordt gehecht aan de rechtszekerheid die de burger toekomt”. Hieraan werd toegevoegd dat de navorderingsbevoegdheid wordt beschouwd als een buitengewoon middel van heffing dat slechts onder bepaalde omstandigheden en binnen een bepaalde termijn kan worden toegepast.

Wat opvalt, is dat destijds (wel) waarde werd gehecht aan de rechtszekerheid die aan de burger dient toe te komen. Dit uitte zich te meer in het bij dit wetsvoorstel opgenomen overgangsrecht. Zo bleef de toepassing van de twaalfjaarstermijn buiten toepassing voor gevallen waarin “op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de inwerkingtreding van deze wet, de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag [was] vervallen”.^[13] Indien de bevoegdheid tot navordering is vervallen,

mag een belastingplichtige er immers op vertrouwen dat deze bevoegdheid niet zal herleven.

In de memorie van antwoord bij de behandeling van dit wetsvoorstel wordt voorts geschreven:^[14] “Wel is het zo dat bij het bepalen van een in de tijd beperkte termijn van navordering de strafrechtelijke vervolgingstermijn van belastingontduiking tot voorbeeld heeft gestrekt.” Aangegeven is dat uit “praktisch uitgangspunt” aansluiting bij de strafrechtelijke vervolgingstermijnen is gezocht. Dit argument en de rechtszekerheid van de belastingplichtige lijken heden ten dagen niet meer van belang te zijn.

3.2 Europeesrechtelijk perspectief

Het is maar de vraag of de in tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheid wel door de Europeesrechtelijke beugel kan. Zo schrijft Niessen dat nog valt te bezien of in het licht van Europese jurisprudentie, te rechtvaardigen is dat het buitenlandse vermogen van een erflater anders wordt behandeld dan het binnenlandse vermogen.^[15]

In zijn arrest van 21 maart 2008 stelde de Hoge Raad prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: Hof van Justitie EU), met betrekking tot het hanteren van afzonderlijke navorderingstermijnen voor binnenlandse en buitenlandse situaties.^[16] Het Hof van Justitie EU heeft in zijn arrest van 11 juni 2009 geantwoord dat art. 49 EG en 56 EG^[17] aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich onder omstandigheden niet verzetten tegen het toepassen van de betreffende twaalfjaarstermijn.^[18] In dit arrest oordeelt het Hof van Justitie EU tevens dat weliswaar sprake is van een ongelijke behandeling tussen binnen- en buitenlandse heffingsbestanddelen; dit wordt echter gerechtvaardigd geacht in verband met de effectiviteit van fiscale controles en belastingfraude.

De Hoge Raad beschouwde de termijn van art. 16 lid 4 AWR in zijn prejudiciële vragen als een autonome termijn en niet als een verlenging van de reguliere vijfjaarstermijn. De Hoge Raad ging immers uit van twee afzonderlijke termijnen, een vijf- en een twaalfjaarstermijn. De prejudiciële vraag van de Hoge Raad luidde: “Moeten de artikelen 49 en 56 EG aldus worden uitgelegd dat deze artikelen niet eraan in de weg staan dat een lidstaat, voor gevallen waarin (inkomsten uit) buitenlandse spaartegoeden voor de belastingdienst van die lidstaat zijn verzwegen, een wettelijke regeling toepast die ter compensatie van een gebrek aan effectieve controlemogelijkheden ten aanzien van buitenlandse tegoeden, voorziet in een navorderingstermijn van twaalf jaren, terwijl voor (inkomsten uit) spaartegoeden die in het binnenland worden aangehouden, waar die effectieve controlemogelijkheden wél voorhanden zijn, een navorderingstermijn geldt van vijf jaren?”

Het Hof van Justitie EU antwoordde hierop dat het EU-recht zich niet verzet tegen de toepassing van een *verlenging* van de navorderingstermijn. Hieruit valt te destilleren dat een langere termijn onder bepaalde omstandigheden toegestaan is. Over het *afschaffen* van de navorderingstermijn heeft het Hof van Justitie EU zich niet uitgelaten. De Hoge Raad heeft in zijn eindarrest van 26 februari 2010 naar aanleiding van deze antwoorden van het Hof van Justitie EU geoordeeld dat het Europees recht zich er niet tegen verzet “dat een lidstaat die niet beschikt over aanwijzingen van het bestaan van spaartegoeden die worden aangehouden in een andere lidstaat, voor de belastingheffing over (inkomsten uit) dergelijke tegoeden een langere navorderingstermijn toepast dan de termijn die geldt voor de belastingheffing in verband met tegoeden in de eigen staat.”^[19] Wat hierbij opvalt, is dat de Hoge Raad twee jaar later niet meer uitgaat van afzonderlijke termijnen maar van langere termijnen.

In de memorie van antwoord bij de invoering van art. 66 lid 3 SW 1956 is geschreven:^[20]

“In zijn algemeenheid kan het kabinet wel zeggen dat artikel 16, vierde lid, van de AWR in het algemeen

voor buitenlandse bestanddelen een afwijkende, langere navorderingstermijn kent. Deze langere navorderingstermijn hangt samen met de beperktere controlemogelijkheden van de Belastingdienst in het buitenland en is niet in strijd met Europees recht.”

Wat in deze memorie van antwoord terecht wordt opgemerkt, is dat een langere termijn voor navordering, onder omstandigheden, niet in strijd is met Europees recht. Of het geheel afschaffen van de navorderingstermijn — waardoor een in tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheid ontstaat — in strijd is met Europees recht is evenwel een geheel andere vraag.

In dit kader kan worden gewezen op een prejudiciële vraag die door de Belgische Rechtbank te Leuven 10 februari 2010 is gesteld:^[21]

“Is artikel 137, eerste [alinea], 2°, van het Wetboek der successierechten, gelezen in samenhang met artikel 111 van het Wetboek der successierechten, bestaanbaar met de artikelen 26, 49, 63 en 65 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie doordat de verjaringstermijn voor de successierechten verschuldigd op aandelen op naam twee jaar bedraagt indien de zetel van de werkelijke leiding van de vennootschap zich in België bevindt, terwijl deze verjaringstermijn tien jaar bedraagt indien de zetel van de werkelijke leiding van de vennootschap zich niet in België bevindt?”

Het Hof van Justitie EU heeft 15 september 2011 hierop als volgt geantwoord:^[22]

“Artikel 63 VWEU dient aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de wettelijke regeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke inzake successierechten een verjaringsverjaringstermijn van tien jaar geldt voor de waardering van aandelen op naam in een vennootschap waarvan de overledene aandeelhouder was en waarvan de zetel van de werkelijke leiding in een andere lidstaat is gelegen, terwijl diezelfde termijn twee jaar bedraagt wanneer de zetel van de werkelijke leiding in eerstgenoemde lidstaat is gelegen.”

Uit dit antwoord van het Hof van Justitie EU is af te leiden dat sprake is van strijd met Europees recht, het vrije verkeer van kapitaal, indien *verschillende* termijnen (derhalve geen *langere*, verlengde termijnen) worden gehanteerd voor binnenlandse en grensoverschrijdende situaties. Door een in tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheid in te voeren, is de termijn niet verlengd, maar is in feite een nieuwe termijn geïntroduceerd die onbeperkt is. Dit is strijdig met zojuist genoemde jurisprudentie van het Hof van Justitie EU en daarmee met een schending van het vrije verkeer van kapitaal.^[23] Art. 66 lid 3 SW 1956 is ons inziens derhalve onverbindend.

4 Overgangsrecht

Bij de invoering van art. 66 lid 3 SW 1956 is niet voorzien in overgangsrecht. Zoals wij in de inleiding schreven, meent de Belastingdienst dat het ontbreken van overgangsrecht met zich brengt dat sprake is van een in tijd onbeperkt terugwerkende kracht van de nieuwe bepaling.

In het vorige onderdeel hebben wij beargumenteerd, dat art. 66 lid 3 SW 1956 “as such” strijdig is met Europees recht. Mocht deze “hobbel” echter toch kunnen worden genomen, dan dient te worden onderzocht of het gevolg dat de Belastingdienst verbindt aan het ontbreken van het overgangsrecht de juiste is. Enerzijds bezien vanuit de parlementaire geschiedenis bij het wetsvoorstel.^[24] Anderzijds bezien vanuit het rechtszekerheidsbeginsel.^[25]

4.1 Overgangsrecht in het algemeen

Pauwels^[26] schrijft over het ontbreken van overgangsrecht bij belastingwetgeving:

“Zoals hiervoor gezien bepaalt het overgangsrecht de temporele werking van wetten. Het kan zijn dat in de wet waarbij nieuwe regels worden ingevoerd, er — afgezien van in een inwerkingtredingsbepaling — niet wordt voorzien in overgangsrechtelijke regels. Dit betekent geenszins dat er geen overgangsrecht is.”

De Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid schreef eind jaren negentig reeds in zijn “Notitie overgangsrecht in de sociale zekerheid”:^[27]

“Overgangsrecht is (...) geen apart in te zetten instrument, waarvoor men al dan niet kan kiezen. Bij elke nieuwe wet en wetswijziging moet de vraag naar de temporele werking van de wet of de wijziging worden gesteld.”

Zoals Pauwels en de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid vaststellen, heeft elke wettelijke regeling overgangsrecht. De keuze van de wetgever om geen overgangsrecht op te nemen bij een nieuwe wettelijke regeling heeft derhalve niet tot gevolg dat geen overgangsrecht bestaat.

Er bestaan verschillende vormen van overgangsrecht zoals terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking.^[28] Terugwerkende kracht wordt door Pauwels^[29] gedefinieerd als “de toepassing van een wet na haar inwerkingtreding op rechtsfeiten die zijn opgetreden vóór haar inwerkingtreding. Terugwerkende kracht betekent niet dat een nieuwe regel werkt in het verleden, maar dat het werkt terzake van het verleden”. Formeel gezien heeft een wet terugwerkende kracht indien, na de inwerkingtreding, de wet van toepassing is op rechtsfeiten die zich voor de inwerkingtreding hebben voorgedaan.^[30] Als voorbeeld wordt genoemd de invoering van een wet die voorziet in een regeling voor schade-uitkeringen bij geweldsmisdrijven die luidt: “uit het fonds kunnen uitkeringen worden gedaan: (...) aan een ieder die ten gevolge van een in Nederland opzettelijk gepleegd geweldsmisdrijf zwaar lichamelijk letsel heeft bekomen”. Omdat het rechtsfeit “het zijn van iemand die letsel heeft bekomen” ook nog na de inwerkingtreding van de wet aanwezig is, is formeel gezien geen sprake van terugwerkende kracht. Mensen die voor de inwerkingtreding van de wet letsel hebben bekomen, bezitten deze hoedanigheid immers ook nog na de inwerkingtreding van de wet.^[31]

Indien de wet zelf formeel gezien geen terugwerkende kracht heeft, kan deze materieel toch elementen van terugwerkende kracht in zich hebben. Pauwels^[32] geeft als voorbeeld een nieuwe wet die op 1 januari 2010 in werking treedt en bepaalt dat hypotheekrente slechts voor 50% aftrekbaar is. Formeel gezien heeft deze wet geen terugwerkende kracht. De voor 1 januari 2010 betaalde hypotheekrente valt immers gewoon onder de oude regeling en is niet ineens voor 50% aftrekbaar. Materieel gezien heeft deze regeling wel terugwerkende kracht, ondanks dat de regeling onmiddellijke werking heeft. De wet grijpt immers in op eerder verkregen rechten en de eerdere beslissing om een hypotheekovereenkomst aan te gaan.

De Staatssecretaris van Financiën heeft in 1996 over de toepassing van nieuwe fiscale regelgeving geschreven dat het uitgangspunt is dat een nieuwe regeling onmiddellijke werking heeft.^[33] “Dat wil zeggen dat een nieuwe regeling niet slechts van toepassing is op hetgeen na haar inwerkingtreding voorvalt, maar ook op hetgeen reeds bij haar inwerkingtreding bestaat, zoals bestaande rechtsposities en verhoudingen. Van dit uitgangspunt kan op twee manieren worden afgeweken. Enerzijds door het

verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling, anderzijds door het verlenen van eerbiedigende of uitgestelde werking. Is van een dergelijke afwijking van het genoemde uitgangspunt sprake, dan wordt dit in de wettekst uitdrukkelijk bepaald.”

4.2 Overgangsrecht bij art. 66 lid 3 SW 1956

Zoals aangegeven, is bij de invoering van art. 66 lid 3 SW 1956 geen overgangsrecht geformuleerd. Nu het overgangsrecht niet expliciet is opgenomen, dient in algemeenheid als uitgangspunt te worden genomen dat de nieuwe regeling onmiddellijke werking heeft.^[34]

Ter onderbouwing daarvan kan worden gewezen op de toelichting bij het ingediende amendement. Braakhuis en Bashir schrijven:^[35]

“Bovendien kunnen nalatenschappen waarbij in de afgelopen twaalf jaar gebruik is gemaakt van de Edelweissroute, of geprobeerd is gebruik te maken van deze route ter ontwijking van de erfbelasting hiermee alsnog onder de belastingplicht worden gebracht.”

Voorts wordt in de Nota naar aanleiding van het Verslag nadere aandacht besteed aan de toepasbaarheid van art. 66 lid 3 SW 1956:^[36]

“Voorts vraagt de EPN (Vereniging van Estate Planners in het Notariaat; toev. GU/AN) of de bevoegdheid tot navordering over buitenlandse vermogensbestanddelen ook gaat gelden voor nalatenschappen die vóór 1 januari 2012 zijn opengevallen. Die vraag kan bevestigend worden beantwoord. De intentie daartoe blijkt uit de toelichting op het aangenomen amendement van de leden Bashir en Braakhuis, waarmee genoemde bevoegdheid in de AWR is opgenomen. In die toelichting maken deze leden melding van het feit dat met de onbeperkte navorderingsbevoegdheid ook nalatenschappen waarbij in de afgelopen twaalf jaar gebruik is gemaakt van de Edelweissroute, of geprobeerd is gebruik te maken van deze route ter ontwijking van de erfbelasting alsnog onder de belastingplicht worden gebracht.”

Deze passages vertonen derhalve gelijkenis met de parlementaire geschiedenis bij de invoering van de twaalfjaarstermijn ex art. 16 lid 4 AWR.^[37]

Uit het algemene beleid over het ontbreken van overgangsrecht en de parlementaire geschiedenis in dit geval kan worden afgeleid dat slechts is beoogd de situaties waarin de navorderingsbevoegdheid op 1 januari 2012 nog bestond, onder de onbeperkte termijn te laten vallen. Concreet heeft dit tot gevolg dat slechts erfenissen waarbij de akte van overlijden na 1 januari 2000 in de registers van de burgerlijke stand zijn ingeschreven onder de nieuwe regeling vallen.

Ons inziens kan dan ook geen sprake zijn van formeel terugwerkende kracht zoals de Belastingdienst betoogt. Het artikellid vindt slechts toepassing in de gevallen waarin op 1 januari 2012 nog een heffingsrecht bestond. Heffingsbevoegdheden herleven derhalve niet.^[38]

5 Rechtszekerheidsbeginsel

Uit het beleid van Financiën en de wetsgeschiedenis kan dus worden afgeleid dat de nieuwe bepaling niet op “verjaarde gevallen” ziet. Indien *for the sake of argument* daar desniettemin toch van uit zou worden gegaan, dient in dit kader het rechtszekerheidsbeginsel onder de loep te worden genomen.

Hierbij verdient opmerking dat art. 120 Grondwet (hierna: Gw) een toetsingsverbod bevat. Dientengevolge is het niet mogelijk om art. 66 lid 3 SW 1956 als formele wet te toetsen aan ongeschreven rechtsbeginselen zoals het rechtszekerheidsbeginsel. Op grond van art. 94 Gw bevat echter het voorschrift dat nationale wettelijke bepalingen geen toepassing vinden indien deze niet verenigbaar zijn met “een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties”. Art. 94 Gw geeft derhalve een opening om art. 66 lid 3 SW 1956 te toetsen aan bijvoorbeeld art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM en het daarin (impliciet) vervatte rechtszekerheidsbeginsel.

Het rechtszekerheidsbeginsel valt uiteen in het formele en het materiële rechtszekerheidsbeginsel. Formele rechtszekerheid houdt in dat de regels (en hun gevolgen) waaraan de burgers gebonden zijn kenbaar, duidelijk en ondubbelzinnig moeten zijn. Materiële rechtszekerheid behelst het verbod van terugwerkende kracht van voor de burger ongunstige regels en de eerbiedige werking van bestaande regels.

De Staatssecretaris van Financiën heeft in de hiervoor aangehaalde Kamerstukken uit 1996 hieromtrent het volgende opgemerkt:[\[39\]](#)

“Bij de vraag of het verlenen van terugwerkende kracht aan een regel aanvaardbaar is zijn twee elementen te onderscheiden, te weten het inhoudelijke element en het tijds-element. Voor het inhoudelijke element is van belang of er, bezien in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel, een voldoende rechtvaardiging bestaat voor het toekennen van terugwerkende kracht aan de regeling. Voor het tijds-element is onder meer van belang of de nieuwe regeling voorzienbaar is.”

Volgens de staatssecretaris moet de grens van de terugwerkende kracht samenvallen met de datum waarop van de betrokkenen redelijkerwijs kan worden gevergd dat zij met de verandering in de regelgeving rekening konden houden. Daarbij geldt volgens de staatssecretaris als uitgangspunt dat een regeling niet verder terugwerkt dan tot het moment waarop het publiek van overheidswege in kennis is gesteld van het voornemen tot het vaststellen van een regeling, bijvoorbeeld door indiening van een wetsvoorstel bij de Staten-Generaal dan wel door middel van een persbericht waarin de hoofdlijnen worden geschetst van de voorgestelde regeling en waarin tevens een mogelijke terugwerkende kracht van het voorstel is aangekondigd.

De Staatssecretaris van Financiën merkt in een brief van 13 december 2002 in deze lijn het volgende op:[\[40\]](#) “Ik ben mij bewust van de afspraken die met de Tweede Kamer zijn gemaakt over de toepassing van wetgeving met terugwerkende kracht. Uitgangspunt daarbij is dat vanuit het oogpunt van rechtszekerheid slechts in zeer uitzonderlijke gevallen verzwarende maatregelen met terugwerkende kracht worden ingevoerd.”

Zoals De Kroon[\[41\]](#) schrijft houdt art. 1 Eerste Protocol EVRM als zodanig geen verbod in van het toekennen van terugwerkende kracht aan een regeling. Dit is pas het geval indien bij de betrokkene een gerechtvaardigde verwachting bestond dat de bestaande wet niet (met terugwerkende kracht) zou worden gewijzigd. Indien de bevoegdheid tot navordering bij een belastingplichtige is verjaard, mag de gerechtvaardigde verwachting bestaan dat deze heffingsbevoegdheid niet meer herleeft. Dat is immers het achterliggende idee van “verjaring”.

Pauwels[\[42\]](#) schrijft specifiek over de toepassing van het rechtszekerheidsbeginsel:

“Voor rechtszekerheid is van belang dat burgers zich kunnen oriënteren op regels, zodat de

rechtsgevolgen van hun handelingen voorspelbaar zijn. Regels dienen daarom kenbaar te zijn. Indien aan een regel terugwerkende kracht wordt verleend, wordt een regel toegepast op gedragingen die zijn verricht op een moment dat de betreffende regel nog niet bestond. Terugwerkende kracht van regels staat daarom inherent op gespannen voet met de kenbaarheid en voorspelbaarheid van het recht. Ook de verhouding van terugwerkende kracht met een tweede belangrijke poot van rechtszekerheid — het aspect van het honoreren van gewekte verwachtingen — is evident gespannen: men kon wellicht op een eerder moment de rechtsgevolgen van een handeling zeer goed bepalen op basis van de toen van toepassing zijnde regelgeving, maar door de terugwerkende kracht van de nieuwe regel blijken de rechtsgevolgen anders te zijn. De verwachtingen over de rechtsgevolgen — gewekt door en gebaseerd op de oude regel — worden gefrustreerd.”

Indien art. 66 lid 3 SW 1956 derhalve al onbeperkte terugwerkende kracht zou hebben, is dit in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel. Bij een belastingplichtige bestaat immers de gerechtvaardigde verwachting dat een navorderingstermijn niet met terugwerkende kracht wordt gewijzigd. Daarenboven mag de belastingplichtige er gerechtvaardigd op vertrouwen dat eenmaal verjaarde heffingsbevoegdheden niet herleven.

6 Redelijke voortvarendheid

Indien het huidige standpunt van de fiscus, dat de nieuwe bepaling uit de Successiewet 1956, onbeperkt terugwerkende kracht heeft, juist is en de hier tegen aangevoerde argumenten geen ingang vinden, dient ons inziens de jurisprudentie betreffende de redelijke voortvarendheid te worden toegepast.

De Hoge Raad heeft (in navolging op het Hof van Justitie EU) in zijn arresten van 26 februari 2010^[43] en 9 april 2010^[44] geoordeeld dat de verlenging van de navorderingstermijn alleen gerechtvaardigd is indien de Belastingdienst vanaf het moment dat deze aanwijzingen krijgt dat het vermogensbestanddeel bestaat, met redelijke voortvarendheid onderzoek doet en vervolgens de navorderingsaanslag oplegt. Tot op heden heeft de Hoge Raad overigens nog geen knoop doorgehakt over de vraag of deze jurisprudentie ook van toepassing is op “derdelanden”.^[45]

Niessen^[46] schrijft eveneens dat mocht de nieuwe bepaling EU-proof zijn, het volgens hem uit de rechtspraak in elk geval lijkt voort te vloeien dat de fiscus zich ook dan moet houden aan de voortvarendheids-eis.^[47]

Wij sluiten ons hierbij aan. De eis van de redelijke voortvarendheid is naar onze mening van overeenkomstige toepassing op art. 66 lid 3 SW 1956. De toepassing van dit vereiste is in de parlementaire behandeling ook nergens (expliciet) betwist.

In het wetsvoorstel “Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst” wordt overigens de redelijke voortvarendheidsgrens gesteld op twee jaar.^[48] Dat is veel langer dan de termijnen die thans in de jurisprudentie worden aanvaard.

7 Conclusie

Met ingang van 1 januari 2012 is art. 66 lid 3 SW 1956 in werking getreden. Door de invoering van dit

artikellid geldt een in tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheid ten aanzien van de heffing van erfbelasting over buitenlands vermogen (ter bestrijding van de zogenoemde Edelweissroute). Middels een “drietrapsraket” heb wij in dit artikel bepleit dat zowel de nieuwe bepaling *an sich*, als de veronderstelde onbeperkt terugwerkende kracht ervan in strijd is met zowel nationaal als Europees recht.

Allereerst is hanteren van verschillende termijnen voor binnenland- en buitenlandsituaties in strijd met EU-regelgeving. Onder omstandigheden is verlengen van de navorderingstermijn tot maximaal twaalf jaren hooguit gerechtvaardigd. Het afschaffen van de navorderingstermijn voor een grensoverschrijdende situatie is iets wezenlijk anders. Recent heeft het Hof van Justitie EU nog geoordeeld dat het hanteren van verschillende verjaringstermijnen in vergelijkbare situaties in binnenlandse en grensoverschrijdende gevallen strijdig is met het vrije verkeer van kapitaal.

Bovendien is het standpunt van de Belastingdienst dat het ontbreken van overgangsrecht met zich brengt dat aan de nieuwe bepaling formeel onbeperkt terugwerkende kracht dient te worden verleend onjuist. Bij de invoering van art. 66 lid 3 SW 1956 ontbreekt enig overgangsrecht. Het artikel heeft daarom onmiddellijke werking waardoor alleen de op 1 januari 2012 nog lopende navorderingstermijnen onder de reikwijdte van de nieuwe bepaling vallen.

Daarnaast is de vermeende onbeperkt terugwerkende kracht in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel. Bij een belastingplichtige bestaat immers de gerechtvaardigde verwachting dat een navorderingstermijn niet met terugwerkende kracht wordt gewijzigd. De belastingplichtige mag erop vertrouwen dat eenmaal verjaarde heffingsbevoegdheden niet herleven.

Ten slotte hebben wij aangegeven dat de eis van de redelijke voortvarendheid van overeenkomstige toepassing is op art. 66 lid 3 SW 1956. Vanaf het moment dat de Belastingdienst aanwijzingen krijgt dat een vermogensbestanddeel bestaat, dient met redelijke voortvarendheid onderzoek te worden gedaan en vervolgens met redelijke voortvarendheid de navorderingsaanslag te worden opgelegd.

Het einde dient voor een belastingplichtige immers op enig moment in zicht te zijn.

Voetnoten

[1]

Auteurs zijn respectievelijk Professional Support Lawyer bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen, en partner bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen en verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg/Tilburg University.

[2]

Zie www.belastingdienst.nl en *FutD* 2014-0531.

[3]

Zie hiervoor uitgebreid A.J.C. Perdaems, ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst: uitbreiding navorderingsmogelijkheden’, *MBB* 2013/11.

[4]

Ook indien het vermogen is ondergebracht in een “derdeland” is deze vraag relevant. Het verkrijgen van een nalatenschap valt immers binnen de reikwijdte van de vrijheid van kapitaalverkeer, waar door een beroep kan worden gedaan op schending van deze vrijheid. Zie onder meer HvJ EU 15 september 2011, nr. C-132/10, *V-N* 2011/50.31 (*Halley*), HvJ EU 31 maart 2011, nr. C-450/09, *V-N* 2011/19.27 (*Schröder*), HvJ EG 12 februari 2009, nr. C-67/08, *V-N* 2009/21.22, HvJ EG 11 september 2008, nr. C-11/07, *V-N* 2008/43.21 en HvJ EG 23 februari 2006, nr. C-513/03, *BNB* 2006/194. Daarnaast heeft de Hoge Raad op 9 april 2010, nr. 07/10306, *BNB* 2010/203 geoordeeld dat de navorderingsaanslagen ten aanzien van een Zwitserse bankrekening in die specifieke omstandigheden van het geval niet in strijd waren met Europees recht. De Hoge Raad sluit derhalve niet uit dat het Europese recht van

toepassing is indien sprake is van een derdeland. Op 19 december 2013, nr. 12/00640 heeft Hof 's-Hertogenbosch voorts geoordeeld dat het handelen van de inspecteur ter zake van een aangehouden tegoeed op de Zwitserse bankrekening kan worden getoetst aan het in Europees perspectief gewezen *Passenheim-van Schoot*-arrest. Zie in gelijke zin Hof Arnhem op 8 januari 2014, nr. 13/00532.

[5]

Kamerstukken II 2010/11, 32 505, nr. 22.

[6]

Zie ook A. van Eijdsen, 'Bezorgde executeurs', *WFR* 2012/166.

[7]

Een dergelijk formulier hebben wij nog niet op de website van de Belastingdienst aangetroffen.

[8]

[Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 5](#), p. 33.

[9]

A.M.E. Nuyens & G.H. Ulrich, 'Vertrouwen' in de belastingplichtige: de actieve informatieverplichting', *FTV* 2012/4.

[10]

Stb. 1991, 264.

[11]

Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 3, p. 1.

[12]

Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 3, p. 2-3.

[13]

Stb. 1991, 264.

[14]

Kamerstukken II 1989/90, 21 423, nr. 5, p. 6.

[15]

R.E.C.M. Niessen, 'Nieuwe regels bij navordering', *TFB* 2011/2.

[16]

HR 21 maart 2008, nr. 43 050, *BNB* 2008/159 en *BNB* 2008/160.

[17]

Art. 49 en art. 56 EG-Verdrag zijn met ingang van 1 december 2009 omgenummerd tot art. 56 en art. 63 VWEU.

[18]

HvJ EG 11 juni 2009, *BNB* 2009/222.

[19]

HR 26 februari 2010, nr. 43 050bis, *BNB* 2010/199.

[20]

[Kamerstukken I 2011/12, 33 004, nr. D](#), p. 30.

[21]

Art. 56 EG-Verdrag is met ingang van 1 december 2009 omgenummerd tot art. 63 VWEU.

[22]

HvJ EU 15 september 2011, *V-N* 2011/50.31.

[23]

In dit kader kan nog worden verwezen naar Hoogwout die opmerkt dat hantering van een onbeperkte navorderingstermijn bij erfbelasting disproportioneel lijkt ten aanzien van de navorderingstermijn van twaalf jaren bij de ontduiking van inkomstenbelasting via

het buitenland. T.C. Hoogwout, 'Het pletten van de Edelweiss met een mokerslag', *FTV* 2012/1.

[24]

Onderdeel 4.

[25]

Onderdeel 5.

[26]

M.R.T. Pauwels, 'Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen', *Fiscaal Wetenschappelijke Reeks*, onderdeel 2.4.1.

[27]

[Kamerstukken I 1999/2000, 25 900, nr. 87](#), p. 4 (19 november 1999).

[28]

Door M. Schuver-Bravenboer worden terugwerkende kracht, onmiddellijke werking en uitgestelde werking benoemd als "werkingsregels" in Fiscaal overgangsbeleid (*FM* nr. 131).

[29]

M.R.T. Pauwels, t.a.p., onderdeel 2.2.4.

[30]

M.R.T. Pauwels, t.a.p., onderdeel 2.4.2.

[31]

M.R.T. Pauwels, t.a.p., onderdeel 2.3.

[32]

M.R.T. Pauwels, t.a.p., onderdeel 2.3.

[33]

[Kamerstukken II 1996/97, 25 212, nr. 1](#), p. 2-4.

[34]

Zie ook HR 14 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY1244 waarin de Hoge Raad oordeelt dat indien de wetgever geen overgangsrecht opneemt, moet worden uitgegaan van onmiddellijke werking van de gewijzigde bepaling.

[35]

[Kamerstukken II 2010/11, 32 505, nr. 22](#).

[36]

[Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 5](#), p. 32.

[37]

Zie onderdeel 3.1.

[38]

Zie ook F. Deurvorst & T. Hoogwout, 'Navordering erfbelasting niet verruimen', *Het Financieele Dagblad* 2 oktober 2011 en M.B. Weijers, 'Van informatieverlichting naar informatieverplichting', *MBB* 2012/1.

[39]

[Kamerstukken II 1996/97, 25 212, nr. 1](#), p. 2-4.

[40]

Staatssecretaris van Financiën 13 december 2002, nr. WDB2002/700M, *NTRF* 2002/1901.

[41]

M.C.M. de Kroon, 'Rechtszekerheid als beginsel van behoorlijke regelgeving (formele wetten), Cursus belastingrecht, *FBR*.4.1.1.B.

[42]

M.R.T. Pauwels, t.a.p., onderdeel 4.4.1.

[43]

HR 26 februari 2010, nr. 43 050bis, *BNB* 2010/199.

[44]

HR 8 april 2010, nr. 07/10306, *BNB* 2010/203.

[45]

Zie noot 5.

[46]

R.E.C.M. Niessen, 'Nieuwe regels bij navordering', *TFB* 2011/2.

[47]

Zo ook J.A. Booij, 'Aansprakelijkheid van de executeur', *FBN* 2012/24.

[48]

Art. 16 lid 5 AWR (nieuw).