

Herleven vervallen navorderingsbevoegdheid niet mogelijk volgens Hoge Raad; volgt nu de onbeperktheid zelf nog?

n.a.v. HR 3 maart 2017, [ECLI:NL:HR:2017:356](#)

Het 'herleven' van de navorderingsbevoegdheid

Art. 66, lid 3 van de Successiewet 1956 (SW) regelt dat de navorderingstermijn voor de erfbelasting over buitenlandse vermogensbestanddelen onbeperkt is. In overgangsrecht was bij invoering van deze bepaling per 1 januari 2012 niet voorzien, wat zorgde voor discussie over de mate van terugwerkende kracht van deze bepaling.

De Belastingdienst stelde zich op het standpunt dat in alle gevallen waarin sprake was van buitenlands vermogen dat was verkregen uit erfenissen, deze nieuwe bepaling gold. In het geval dat de betreffende nalatenschap was opengevallen binnen twaalf jaar (de navorderingstermijn voor buitenlands vermogen uit de AWR) voor inwerkingtreding van art. 66, lid 3, SW zou volgens de Belastingdienst meteen de nieuwe, onbeperkte navorderingstermijn gelden. In het geval dat de nalatenschap meer dan twaalf jaar voor de inwerkingtreding van de nieuwe bepaling was opengevallen gold dit volgens de fiscus echter ook. Een dergelijk 'herleven' van de navorderingsbevoegdheid is tot en met de Hoge Raad bestreden. Zowel rechtbank, hof, als A-G achtten dit 'herleven' niet mogelijk.[1]

In zijn arrest van 3 maart 2017 maakt de Hoge Raad korte metten met het 'herleven'. [2] Omdat niet in overgangsrecht is voorzien overweegt de Hoge Raad dat de tekst van art. 66, lid 3, SW de doorslag dient te geven. Daarin staan de woorden: "vervalt [...] de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag niet." Daarnaast geeft ook de parlementaire behandeling geen aanleiding om een 'herleven' te accepteren. Logischerwijs concludeert de Hoge Raad dat een al vervallen navorderingsbevoegdheid niet herleeft. Tot slot overweegt de Hoge Raad zeer terecht dat bij zijn eerdere overwegingen in aanmerking moet worden genomen dat de navorderingstermijnen uit de AWR de rechtszekerheid dienen door belastingplichtigen een duidelijke termijn te stellen waarvan zij uit mogen gaan. Een 'herleven' strookt hier niet mee.

Met dit arrest is duidelijk dat navorderingstermijnen voor buitenlandse vermogen in de erfbelasting die voor 1 januari 2012 waren vervallen, niet herleven.

Dat betekent in beginsel dat geen navorderingsaanslagen kunnen worden opgelegd met betrekking tot erfenissen waarvoor de akte van overlijden van de erflater bij de burgerlijke stand is ingeschreven voor 1 januari 2000, of waarvoor de inspecteur voor 1 januari 2000 bekend is geworden met andere akten of stukken waaruit het overlijden blijkt.

De onbeperktheid van de navorderingsbevoegdheid

Met dit arrest is duidelijk dat vervallen navorderingstermijnen niet herleven. Echter met de onbeperktheid van de navorderingstermijn is de rechtszekerheid niet bepaald gediend.

In de parlementaire behandeling van art. 66, lid 3, SW heeft de onbeperktheid van de navorderingstermijn eigenlijk nooit ter discussie gestaan, noch is goed onderzocht hoe vaak nu eigenlijk gebruik werd gemaakt van de Edelweissroute, die als reden heeft gegolden voor invoering van deze onbeperkte termijn. De reden voor de invoering van deze regeling is dus niet goed onderbouwd.

Sterker nog, toen de twaalfjaarstermijn van art. 16, lid 4, AWR werd ingevoerd, is over een onbeperkte navorderingstermijn gedebatteerd. De staatssecretaris wees die toen goed gemotiveerd af, met een beroep op het rechtszekerheidsbeginsel.[3]

Wij zijn van mening dat een onbeperkte navorderingstermijn strijd oplevert met het rechtszekerheidsbeginsel.

Belastingplichtigen kunnen bij een onbeperkte termijn namelijk nooit rechtszekerheid krijgen. Een dergelijke termijn is daarom niet proportioneel en strijdig met art. 1 EP EVRM.

Verder zien wij nog een argument op grond waarvan een onbeperkte navorderingstermijn niet mogelijk is.[4] Een dergelijke bevoegdheid komt in strijd met het vrije verkeer van kapitaal van art. 63 VwEU. Deze vrijheid bepaalt dat alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden zijn.

Daarbij merken wij op dat de standstill-bepaling van art. 64 VwEU hier niet geldt, omdat de onbeperkte navorderingstermijn pas in 2012 is ingegaan. De standstill-bepaling, die ervoor zorgt dat in relatie tot derde landen geen toepassing hoeft te worden gegeven aan art. 63 VwEU, geldt alleen voor wetgeving die al bestond op 31 december 1993. Het arrest van het Hof over de standstill-bepaling in relatie tot Zwitserland[5] is aldus niet van toepassing.

Waar het HvJ EU eerder voor het onderscheid tussen de vijf- en twaalfjaarstermijn voor navordering nog oordeelde dat dit geoorloofd is[6] – onder meer omdat met de twaalfjaarstermijn wordt aangesloten bij de termijnen die gelden voor strafvervolging bij belastingfraude – gaat dat argument naar ons idee niet op bij een onbeperkte navorderingstermijn. Het verschil tussen vijf jaar en een oneindige termijn is zo groot dat daarvoor geen rechtvaardiging te vinden is. Zeker niet nu de informatie-uitwisseling tussen de lidstaten (en derde landen) sterk is verbeterd en de informatie uitwisseling veel sneller gaat dan voorheen.

Het is dan ook goed te beargumenteren dat de onbeperkte navorderingstermijn strijdig is met de vrijheid van kapitaalverkeer.

Conclusie

De Hoge Raad schiet in dit arrest terecht het ‘herleven’ van de navorderingsbevoegdheid van art. 66, lid 3, SW af. Vervallen navorderingstermijnen behoren niet te herleven. Belastingplichtigen mogen (weer) vertrouwen op het aflopen van een termijn.

Wat de toekomst brengt voor de onbeperktheid van de navorderingsbevoegdheid voor de erfbelasting zelf is nog afwachten. Wat ons betreft staat de zekerheid voor belastingplichtigen voorop en heeft deze onbeperkte navorderingsbevoegdheid geen toekomst.

[1] Rechtbank: (Gelderland) 3 november 2015, [ECLI:NL:RBGEL:2015:6628](#) --- Hof: (Arnhem-Leeuwarden) 31 mei 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:4208 --- Conclusie: 15 nov 2016, [ECLI:NL:PHR:2016:1350](#).

[2] HR 3 maart 2017, [ECLI:NL:HR:2017:356](#).

[3] Kamerstukken II, 1989-1990, 21 423, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 2.

[4] Zie hiervoor ook de reactie van Angelique Perdaems op de conclusie van A-G IJzerman in deze zaak op onze website:
<https://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/nieuws/actualiteiten/reactie-op-conclusie-a-g-ijzerman-onbeperkte-navorderingstermijn/>.

[5] HvJ EU 15 februari 2017, [ECLI:EU:C:2017:119](#), C-317/15.

[6] HvJ EU 11 juni 2009, ECLI:EU:C:2009:368.