

> Postbus 9007

6800 DJ Arnhem

Telefoon xxxxxxxxxxxx

Vakgroep Formeel Recht

XXXXXXXXXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXX

XXXX XX XXXXXXXXXXXXXXXX

Datum

10 oktober 2023

Uw kenmerk

Kenmerk

Betreft: **Beslissing WOO**

Geachte mijnheer XXXXXXXX,

Op 25 september 2023 is uw verzoek in het kader van de Wet open overheid (hierna: WOO) ontvangen. In deze brief wordt op dat verzoek beslist.

Wettelijk kader

Uitgangspunt van de WOO is dat een ieder recht heeft op toegang tot publieke informatie zonder daartoe een belang te hoeven stellen, tenzij uitzonderingsgronden daaraan in de weg staan.

Samenvatting van uw verzoek

Het verzoek richt zich op *versie 7 van het "Memo voortvarendheid bij projectmatige aanpak programma Verhuld Vermogen" d.d. 17 november 2021*.

Beoordeling van uw verzoek

Mij is gebleken dat er het door u genoemde memo bestaat onder de naam "*Memo voortvarendheid bij projectmatige aanpak door de Belastingdienst*". Dit memo dateert inderdaad van 17 november 2021. Er bestaat geen twijfel dat dit memo is bedoeld in uw verzoek. Versie 8 van dit memo is reeds via de WOO op 21 juli 2023 openbaar geworden. Die versie wijkt op onderdelen af van versie 7 waar nu om is gevraagd. Voor de goede orde (en wellicht ten overvloede) geef ik tevens *versie 8 van het "Memo aandachtspunten projecten Verhuld Vermogen" d.d. 27 september 2022* vrij. Dat memo is nog niet openbaar gemaakt, maar hangt inhoudelijk sterk samen met het memo waar u om heeft gevraagd.

Rekening houdend met artikel 5.1 lid 1 onderdeel e van de WOO, is er beperkt gelakt in beide memo's. Dit is gedaan in het belang van privacy van betrokkenen.

Beslissing

Aan het verzoek wordt gedeeltelijk tegemoetgekomen. Het gevraagde wordt verstrekt, zij het dat om privacyredenen enkele gegevens onzichtbaar zijn gemaakt.

Openbaarmaking

De vrijgegeven documenten stuur ik met dit besluit in kopie mee. De stukken worden met een geanonimiseerde versie van dit besluit voor eenieder kenbaar gemaakt op www.rijksoverheid.nl.

Hoogachtend,

De staatssecretaris van Financiën,
namens deze,

De directeur van Belastingen GO,
namens deze,

XXXXXXXXXXXXXXXXXX

Rechtsmiddelverwijzing

Deze brief is een besluit in de zin van de Awb. Op grond van die wet kunt u tegen dit besluit binnen zes weken na de dag waarop dit besluit is bekendgemaakt een bezwaarschrift indienen. Het bezwaarschrift richt u aan de Staatssecretaris van Financiën, ter attentie van ondergetekende, Postbus 9007, 6800 DJ ARNHEM

Houd rekening met het volgende:

1. Het bezwaarschrift moet door de indiener zijn ondertekend;
2. Het bezwaarschrift bevat tenminste de naam en het adres van de indiener, een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar is gericht en de gronden waarop het bezwaar rust.



memo

Voortvarendheid bij projectmatige aanpak door de Belastingdienst

1 Inleiding

De verlengde navorderingstermijn van art. 16, vierde lid, AWR in buitenlandsituaties kan worden beperkt ingeval door de Belastingdienst niet voortvarend is gehandeld. In dit memo is een uitgebreid overzicht opgenomen van de relevante jurisprudentie **tot 5 november 2021**.

Dit memo – dat slechts is bedoeld als handreiking voor collega's die werkzaam zijn binnen het programma Verhuld Vermogen – vormt een handreiking voor de praktijk om invulling te geven aan de eigen discretionaire bevoegdheid om met toepassing van de verlengde termijn navorderingsaanslagen vast te stellen.¹ Het vorige memo Voortvarendheid bij projectmatige aanpak door de Belastingdienst (versie 6 d.d. 3 mei 2019) is aangevuld met nieuwe jurisprudentie, literatuur en de meest recente ontwikkelingen. Daarnaast zijn enkele passages verplaatst en/of samengevoegd.

1.1 Inhoudsopgave

1	Inleiding	1
1.1	Inhoudsopgave	1
2	De verlengde navorderingstermijn	3
2.1	Arrest Hof van Justitie	3
2.2	Invulling door de Hoge Raad	3
2.2.1	Toepassing standstill-bepaling	4
2.2.1	Nederlandse Antillen (LGO-besluit)	5
2.2.2	Art. 1, Eerste Protocol EVRM	5
2.2.3	Toepassing onbeperkte navorderingstermijn erfbelasting (Edelweiss)	5
2.2.4	Aanvangstermijn schenkbelasting	6
2.3	Evident gebrek aan voortvarendheid	6
2.3.1	Stelplicht overschrijding	6
2.3.2	Opleggen navorderingsaanslag buiten de termijn?	6
2.3.3	Afstemming achterwege laten navorderingsaanslag	7
2.4	Stelselmatige, kleine vertragingen	7
2.5	Voortvarendheid binnen de reguliere navorderingstermijn	8
2.6	Voortvarendheid niet voor de bezwaarfase	8
2.7	Voortvarendheid en de Nationale ombudsman	8
2.8	Wanneer is sprake van voortvarendheid?	9
3	De reikwijdte van de aanwijzing	9
3.1	Niet geïdentificeerde belastingplichtigen	9
3.2	Uitgangspunt: beoordeling per jaar	9
3.3	Rechtvaardigt elke aanwijzing nader onderzoek?	10
3.4	Aanwijzing aanleiding voor onderzoek andere jaren?	10
3.5	Reikwijdte gevolgen van niets doen met aanwijzing?	11
3.6	Tussenconclusie	11

¹ Dat neemt niet weg dat dit memo ook relevant kan zijn voor andere onderdelen van de Belastingdienst.

Team Verhuld Vermogen

Croeselaan 14
3512 CA UTRECHT
Postbus 18200
3511 EW UTRECHT

Contactpersonen

Datum

17 november 2021

Versienummer

7 (herzien II)

Auteur

Aan

intern

Bijlagen

Geen

4	Keuze voor projectmatige aanpak	12
4.1	Massaliteit en eenheid van beleid en uitvoering	12
4.2	Gelijktijdige - of volgtijdelijke uitvoering van werkzaamheden?	13
4.3	Toerekenbare werkzaamheden aan een projectmatige aanpak	13
4.3.1	Onderzoeksfase (eerste fase)	14
4.3.2	Besluit- en inrichtingsfase (tweede fase)	14
4.3.3	Projectfase (derde fase)	15
4.4	Zorgvuldige identificatie en herbeoordeling	15
4.4.1	Identificatie in tranches	16
4.4.2	Herbeoordeling bij mogelijke fouten in identificatie	16
4.4.3	Extra zorgvuldigheid bij betwiste identificatie (ontkenners)	16
4.5	Centrale, geautomatiseerde verwerking van informatie	17
4.6	Wat is voortvarend bij projectmatige aanpak?	18
4.6.1	Meest efficiënte aanpak niet vereist	19
4.6.2	Geen verplichte capaciteitsinzet	19
4.6.3	Tijdig oppakken dossier gedurende project?	20
4.7	Tussenconclusie	20
5	Benodigde tijd voor verkrijgen van inlichtingen	22
5.1	Aanvang periode 1b?	22
5.2	Aanwezige informatie bij de FIOD	22
5.3	Afwachten strafrechtelijk onderzoek?	23
5.4	Afwachten door successie-inspecteur	24
5.5	(On)volledigheid bij het stellen van vragen	25
5.6	Gevolgen nieuwe jurisprudentie	25
5.7	Pogingen om informatie te verkrijgen	25
5.8	Uitstel voor aanleveren gegevens en reactietijd inspecteur	26
5.9	Bewijs van 'niet stilzitten'	27
5.10	Tussenconclusie	28
6	Benodigde tijd voor voorbereiden en vaststellen aanslag	29
6.1	Redelijke verwerkingstijd	29
6.2	Verkeerd inzicht in het recht	29
6.3	Afwachten (proef)procedure/opleggen in series	29
6.4	Afwachten totdat alle gegevens bekend zijn?	30
6.5	Aansturen op vaststellingsovereenkomst?	31
6.6	Invloed processuele houding belastingplichtige	32
6.7	Onverklaarbare vertraging van meer dan zes maanden	32
6.8	Eindpunt beoordeling	33
6.9	Tussenconclusie	33
7	Nieuwe ontwikkelingen?	34
7.1	Compensatie?	34
7.2	Beperking voortvarendheidsjurisprudentie?	35
7.3	Belastingautoriteiten (onderscheid inspecteur en belastingautoriteiten)	35

2 De verlengde navorderingstermijn

Het Europese Hof van Justitie (hierna: HvJ EU)² heeft zich naar aanleiding van vragen van de Hoge Raad uitgelaten over de verenigbaarheid van de verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar met het EU-recht (gevoegde zaken X en Passenheim-van Schoot).³

De voortvarendheidsjurisprudentie wordt in de praktijk vaak gezien als een beperking van de twaalfjaarstermijn. Dit is echter een principiële onjuist uitgangspunt. Zowel het HvJ EU als de Hoge Raad geven met de voortvarendheidsjurisprudentie de voorwaarden waaronder wél gebruik mag worden gemaakt van een langere navorderingstermijn dan de reguliere termijn van vijf jaar zoals opgenomen in art. 16, derde lid, AWR.

2.1 Arrest Hof van Justitie

Het HvJ EU heeft geoordeeld dat ingeval de belastingautoriteiten géén aanwijzingen hebben voor het bestaan van het verzwegen buitenlandse inkomensbestanddeel, de verlengde navorderingstermijn niet disproportioneel en dus geoorloofd is.

Ingeval de belastingautoriteiten wél over aanwijzingen beschikken dat een belastingplichtige een buitenlands inkomensbestanddeel heeft, staat het de belastingautoriteiten niet per definitie de volledige verlenging van de navorderingstermijn ter beschikking (zeven jaar extra), maar slechts zoveel tijd als de belastingautoriteiten redelijkerwijs nodig hebben om op nuttige wijze gebruik te maken van deze regelingen voor wederzijdse bijstand (Bijstandsrichtlijn dan wel een bilaterale overeenkomst). Of sprake is van een bankgeheim is volgens het HvJ EU niet van belang. De essentie van de uitspraak van het HvJ EU is weergegeven in r.o. 74 t/m 76.

2.2 Invulling door de Hoge Raad

De Hoge Raad heeft in een aantal arresten invulling gegeven aan het arrest van het HvJ EU, waarbij met name BNB 2010/199 van belang is.⁴ De verlengde navorderingstermijn is niet onevenredig ingeval de inspecteur niet binnen de reguliere navorderingstermijn over aanwijzingen beschikte van in het buitenland opgekomen inkomsten of vermogen. Na het verkrijgen van aanwijzingen van het bestaan van in het buitenland opgekomen inkomsten of vermogen moet het tijdsverloop worden 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 aan de hand van de beschikbare gegevens met redelijke voortvarendheid voorbereiden en vaststellen van een aanslag.

2 Destijds Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ EG).

3 HvJ EG 11 juni 2009, zaak C-155/08 en C-157/08, BNB 2009/222.

4 HR 26 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ9092, BNB 2010/199. Zie ook: HR 26 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ9120, BNB 2010/200, HR 9 april 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM0454, BNB 2010/201, HR 9 april 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM0476, BNB 2010/202, HR 9 april 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ8465, BNB 2010/203 en HR 9 april 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM0469, BNB 2010/204.

Het evenredigheidsbeginsel verzet zich er tegen dat de inspecteur navorderingsaanslagen oplegt ingeval de Belastingdienst niet voortvarend te werk is gegaan nadat het een aanwijzing heeft verkregen.

2.2.1 Toepassing standstill-bepaling

Het HvJ EU⁵ heeft op 15 februari 2017 op prejudiciële vragen van de Hoge Raad duidelijkheid gegeven over de toepassing van de voortvarendheidscriteria, de vrijheid van kapitaalverkeer van (thans) art. 63 VWEU en de standstill-bepaling van (thans) art. 64 VWEU.⁶

Deze standstill-bepaling houdt kort gezegd in dat (in beginsel verboden) beperkingen met betrekking tot 'kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met directe investeringen – met inbegrip van onroerende goederen –, vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten' van kracht blijven indien zij vóór 31 december 1993 al van toepassing waren. Het HvJ EU is van mening dat art. 64, eerste lid, VWEU van toepassing is op een nationale regeling die een beperking stelt aan het vrije kapitaalverkeer, zoals de verlengde navorderingstermijn die op 8 juni 1991 in werking is getreden. Het maakt niet uit dat deze beperking ook van toepassing is in situaties die niets van doen hebben met directe investeringen, vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten. Ook (passieve) bankrekeningen vallen onder de toepassing van de standstill-bepaling.⁷

Op 2 juni 2017 heeft de Hoge Raad een vijftal arresten gewezen waarbij, onder verwijzing naar de jurisprudentie van het HvJ EU (nr. C-317/15), is geoordeeld dat de standstill-bepaling van toepassing op Zwitserland,⁸ de Verenigde Staten⁹ en Zuid-Afrika.¹⁰

Zwitserland

Voorafgaand aan dit arrest van het HvJ EU zijn er al diverse uitspraken geweest die er veronderstellende wijs van uitgingen dat de Europees-rechtelijke beginselen en vrijheden wel onverkort van toepassing zouden zijn op de in Zwitserland aangehouden bankrekeningen. De voortvarendheid werd integraal getoetst.¹¹

5 HvJ EU 15 februari 2017, ECLI:EU:C:2017:119, V-N 2017/12.5. De verwijzingsuitspraak is HR 10 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:913, BNB 2015/128 en de conclusie van A-G Niessen van 17 december 2014, ECLI:NL:PHR:2014:2573, ECLI:NL:PHR:2014:2521 en ECLI:NL:PHR:2014:2591.

6 Zie uitgebreider: Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen Deel, Aantekening 13.6.3 Verhouding tot derde-landen, standstill-bepaling EU-Verdrag bij: Algemene wet inzake rijksbelastingen, Artikel 16 (online, geraadpleegd 30 april 2019).

7 Hof Arnhem-Leeuwarden 15 oktober 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:8497, V-N 2020/7.23, r.o. 4.9.

8 HR 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:843, V-N 2017/28.4, HR 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:962, V-N 2017/28.5 en HR 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:960.

9 HR 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:963, V-N 2017/28.6.

10 HR 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:961.

11 O.a.: Hof Den Haag 25 februari 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:389, V-N 2015/22.2.2. Het cassatieberoep tegen deze uitspraak is ongegrond verklaard met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 22 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:84). Rechtbank Zeeland-West Brabant 13 mei 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:3077, V-N 2016/39.23.9, r.o. 2.8. Hof Arnhem-Leeuwarden 30 juni 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:4827. Het cassatieberoep tegen deze uitspraak is ongegrond verklaard met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 22 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:85).

Gibraltar en het eiland Man

Gibraltar is onderdeel van het Verenigd Koninkrijk. Uit art. 355, derde lid, VWEU volgt dat Gibraltar Unierechtelijk geen 'derde land' is.¹² Rechtbank Den Haag 6 november 2017, ECLI:NL:RBDHA:2017:16127 oordeelt, onder verwijzing naar de jurisprudentie van het HvJ EU (ECLI:EU:C:2017:119), dat de standstill-bepaling van toepassing is en de voortvarendheid niet geldt in relatie tot het eiland Man.

Let op: deze uitspraken zijn geweest vóór de Brexit. Met ingang van 31 januari 2020 maakt het Verenigd Koninkrijk géén onderdeel meer uit van de EU.

2.2.1 Nederlandse Antillen (LGO-besluit)¹³

In zijn conclusie van 7 juli 2016, ECLI:NL:PHR:2016:787, V-N 2016/45.11 concludeert A-G Niessen dat het Hof niet heeft vastgesteld dat, en waarom, het EU-recht van toepassing was in relatie tot de voormalig Nederlandse Antillen en dus (de ruime werking van) artikel 47, lid 1, LGO-besluit aan de orde was. De A-G overweegt dat de onderhavige situatie wordt bestreken door (de ruime werking van) artikel 47, lid 1, van het LGO-besluit. Aangezien artikel 55, lid 2, LGO-besluit een uitzonderingsclausule behelst met het doel voorkoming van belastingontduiking, moet volgens rechtspraak van het HvJ EU worden beoordeeld of dat doel evenredig wordt nagestreefd. Het ligt volgens de A-G voor de hand om daarvoor aan te sluiten bij de 'voortvarendheidseis' zoals die werd geïntroduceerd naar aanleiding van de gevoegde zaken X en Passenheim-van Schoot. De A-G meent dat er sprake is van kapitaalverkeer tussen Nederland en Curaçao en dat de voortvarendheidseis uit het Passenheim-arrest op basis van het vrije kapitaalverkeer onder art. 47 LGO-besluit in beginsel inderdaad van toepassing is. De Hoge Raad heeft in het arrest HR 14 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:671, V-N 2017/24.8 geoordeeld dat voortvarend is gehandeld. De Hoge Raad heeft de eigenlijke rechtsvraag of de voortvarendheidsjurisprudentie van toepassing is verder laten rusten, nu het antwoord op deze vraag niet tot een andere uitkomst kon leiden.

2.2.2 Art. 1, Eerste Protocol EVRM

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het niet-voortvarend handelen ingeval de standstill-bepaling van toepassing is niet meebrengt dat sprake is van een buitensporige last. Een beroep op strijd met het eigendomsrecht van art. 1, Eerste Protocol, EVRM wordt door de Hoge Raad verworpen.¹⁴

2.2.3 Toepassing onbeperkte navorderingstermijn erfbelasting (Edelweiss)

Met ingang van 1 januari 2012 is in art. 66, (thans) vierde lid, SW 1956 bepaald dat de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderings-aanslag erfbelasting niet vervalt indien de aangifte erfbelasting – over een bestanddeel van het voorwerp van die belasting dat in het buitenland

¹² Vergelijk: HvJ EU 13 juni 2017, ECLI:EU:C:2017:449 (The Gibraltar Betting and Gaming Association), V-N 2017/30.19.

¹³ LGO = landen en gebieden overzee. Besluit van de Raad van de Europese Unie van 25 november 2013, 2013/755/EU, Pb EU 2013, L 344.

¹⁴ HR 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:843, V-N 2017/28.4. Vergelijkbaar is de uitspraak van Hof Den Bosch 3 november 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:4746, V-N 2018/4.15.2.

wordt gehouden of is opgekomen – niet, onjuist of onvolledig is gedaan. De voortvarendheidsjurisprudentie is hierop integraal van toepassing; in het arrest HR 6 augustus 2021, ECLI:NL:HR:2021:1189 heeft de Hoge Raad bevestigd dat de uitbreiding van deze navorderingsbevoegdheid niet in strijd is art. 56 VWEU (vrij verkeer van diensten) en art. 63 VWEU (vrij verkeer van kapitaal) mits de inspecteur bij het opleggen van de navorderingsaanslag voortvarend heeft gehandeld.¹⁵

2.2.4 Aanvangstermijn schenkbelasting

Het is volgens de Hoge Raad niet voor redelijke twijfel vatbaar dat de voortvarendheidsjurisprudentie ook geldt voor de toepassing van de twaalfjaarstermijn van artikel 16, vierde lid, AWR bij de navordering van schenkingsrecht (thans schenkbelasting).¹⁶ Dit is niet anders als de aanvang van die termijn op grond van artikel 66, eerste lid, SW 1956 ligt op de dag van inschrijving van de akte van overlijden van de schenker of de begiftigde in de registers van de burgerlijke stand. Dit aanvangstijdstip geldt immers gelijkelijk in binnenlandse en grensoverschrijdende situaties.

2.3 *Evident gebrek aan voortvarendheid*

2.3.1 Stelplicht overschrijding

Een belangrijk uitgangspunt is dat de navorderingstermijn niet van openbare orde is.¹⁷ Uit het arrest BNB 2010/199 blijkt dat de belastingplichtige de stelplicht heeft dat de reguliere vijfjaarstermijn verder is overschreden dan noodzakelijk.¹⁸

2.3.2 Opleggen navorderingsaanslag buiten de termijn?

De heersende leer en het (on)geschreven beleid is dat de inspecteur géén belastingaanslagen oplegt als hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat deze aanslag buiten de aanslag- of navorderingstermijn wordt opgelegd of bekendgemaakt.¹⁹ Voor zover bekend is het enige beleid dat hierover is gepubliceerd een Infobulletin uit 1993. Aangegeven wordt dat – wellicht ten overvloede – het beleid met betrekking tot de aanslagtermijn uiteen wordt gezet:²⁰

(...) Het past de belastingdienst echter niet een aanslag op te leggen in de wetenschap dat de bevoegdheid daartoe is vervallen. Dat wordt beschouwd als zijnde in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

15 Een gerechtvaardigde inbreuk mits het evenredigheidsbeginsel wordt geëerbiedigd. In vergelijkbare zin voor het recht van successie (thans: erfbelasting): Hof Arnhem-Leeuwarden 30 juni 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:4524, V-N 2020/55.16.

16 HR 9 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1600, BNB 2021/10, r.o. 2.3.4.

17 HR 15 juli 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA2014, BNB 1996/332.

18 HR 26 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ9092, BNB 2010/199, r.o. 2.3 waarin wordt aangegeven dat nu belanghebbende niet heeft gesteld dat de vijfjaarstermijn verder is overschreden dan noodzakelijk, het cassatieberoep ongegrond is.

19 Vergelijk: de jurisprudentie over de bekendmaking van de aanslag na de aanslagtermijn waarin de Hoge Raad terugkomt op BNB 1990/177 (HR 18 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:930, BNB 2014/182 en HR 16 januari 2015, ECLI:NL:HR:2015:65, BNB 2015/64).

20 Mededeling Directie Ondernemingen Zuid, ongedateerd, ongenummerd, Infobulletin 93/126, V-N 1993, blz. 702, punt 7.

2.3.3 Afstemming achterwege laten navorderingsaanslag

In individuele gevallen zou een spanningsveld kunnen ontstaan tussen enerzijds de verplichting om niet buiten de termijnen een navorderingsaanslag op te leggen en anderzijds de stelplicht van de belastingplichtige dat niet is voldaan aan de voortvarendheidseis. Dit betreffen echter individuele, casuïstische gevallen waarvoor geen algemene stelregels kunnen worden geformuleerd (maatwerk). Het standpunt van de inspecteur – dat een navorderingsaanslag achterwege moet worden gelaten omdat met het opleggen ervan sprake zou zijn van een schending van de ABBB – kan in voorkomende gevallen niet worden ingenomen vóórdat dit is voorgelegd en afgestemd binnen de bestaande vaktechnische infrastructuur van het programma Verhuld Vermogen (neem hiervoor contact op met de Klankbordgroep Verhuld Vermogen). Het standpunt dient vervolgens goed gemotiveerd te worden vastgelegd in het dossier.

2.4 *Stelselmatige, kleine vertragingen*

De Hoge Raad heeft zich duidelijk uitgelaten over een onverklaarbare vertraging van zes maanden. Inmiddels is er ook duidelijkheid verkregen over de voortvarendheid bij meerdere, kleine vertragingen gedurende de gehele afhandeling.

Hof Den Bosch²¹ gaf al een aanwijzing door te stellen dat sprake is van een continu proces waarbij in ieder geval geen vertraging is opgetreden van meer dan zes maanden en dat overigens ook geen andere onaanvaardbare vertraging is opgetreden. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO. In een eerdere uitspraak van Hof Den Bosch²² liet het hof zich slechts uit over de vraag of de inspecteur langer dan zes maanden heeft stilgezeten. De totale vertraging was toen niet van belang.

Ook in de uitspraak van Rechtbank Arnhem²³ werd per vertraging gekeken en niet beoordeeld of sprake is van stelselmatige vertragingen. Dit werd in hoger beroep door Hof Arnhem-Leeuwarden bevestigd. Dit hof oordeelde in een andere procedure eveneens dat als periode van stilzitten niet is aan te merken de som van de periodes die zijn verstreken tussen de afzonderlijke gebeurtenissen in de onderlinge communicatie tussen partijen.²⁴

Hof Den Haag oordeelde dat de periode van stilzitten niet is aan te merken de som van de periodes die zijn verstreken tussen de afzonderlijke gebeurtenissen in de onderlinge communicatie van partijen, zoals de verzending van brieven en van de reacties daarop, tussen het verstrekken van informatie en het naar aanleiding daarvan gevoerde

21 Hof Den Bosch 12 december 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:5254. Het cassatieberoep werd ongegrond verklaard met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:262).

22 Hof Den Bosch 7 maart 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:705, NTFR 2014/1310, r.o. 4.14. Het cassatieberoep werd niet ontvankelijk verklaard met toepassing van art. 80a Wet RO (HR 26 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2818).

23 Rechtbank Arnhem 27 september 2012, ECLI:NL:RBARN:2012:BX8227, V-N 2012/61.2.1, r.o. 4.3. Tegen de uitspraak werd tevergeefs hoger beroep (Hof Arnhem-Leeuwarden 16 april 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:BZ8848) ingesteld.

24 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 30 juni 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:4827.

overleg en dergelijke.²⁵ De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO.

Uit de jurisprudentie kan derhalve geconcludeerd worden dat de som van meerdere, kleine vertragingen niet relevant is, maar dat per afzonderlijke vertraging dient te worden beoordeeld of sprake is van voortvarendheid.

2.5 Voortvarendheid binnen de reguliere navorderingstermijn

De voortvarendheidsjurisprudentie is niet van toepassing op de reguliere navorderingstermijn van art. 16, derde lid, AWR.²⁶ In zijn arrest van 14 augustus 2015 heeft de Hoge Raad²⁷ geoordeeld dat uit de tekst noch uit de geschiedenis van de totstandkoming van art. 16, derde lid, AWR is af te leiden dat in een geval waarin de inspecteur een navorderingsaanslag oplegt binnen de daarin gestelde termijn, maar niet zo voortvarend als mogelijk is, dit tot verval van de navorderingsbevoegdheid leidt. Het zorgvuldigheidbeginsel leidt evenmin tot die gevolgtrekking. In zijn arrest van 2 juni 2017 heeft de Hoge Raad in vergelijkbare zin geoordeeld over het niet-voortvarend handelen ingeval de standstill-bepaling van toepassing is.²⁸ Het niet voortvarend opleggen van een navorderingsaanslag brengt niet mee dat de wettelijke navorderingsbevoegdheid vervalt en leidt er evenmin toe dat uitoefening van die bevoegdheid door de inspecteur in strijd komt met het evenredigheids- of zorgvuldigheidbeginsel.

2.6 Voortvarendheid niet voor de bezwaarfase

Het is belangrijk om te realiseren dat de voortvarendheidsjurisprudentie niet ziet op de bezwaarfase. De Europese jurisprudentie ziet op de evenredigheid tussen de vijf- en de twaalfjaarstermijn. De termijn voor het doen van uitspraak op bezwaar maakt daarvan geen deel uit. Ingeval de bezwaarfase onnodig lang heeft geduurd heeft dat niet tot gevolg dat de navorderingsaanslagen wegens onvoldoende voortvarend handelen van de inspecteur moeten worden vernietigd.²⁹

2.7 Voortvarendheid en de Nationale ombudsman

De Nationale ombudsman kan klachten toetsen aan het behoorlijkheidsvereiste van voortvarendheid.³⁰ Het vereiste van voortvarendheid houdt in dat de overheid zo snel en slagvaardig als mogelijk handelt en gehoor moet geven aan de in de wet gestelde termijnen. Gezien het onderscheid dat kan worden gemaakt als gevolg van de standstill-bepaling van art. 64, eerste lid, VWEU is niet uit te sluiten dat in voorkomende gevallen een belastingplichtige dit oordeel voorlegt aan de Nationale ombudsman.

²⁵ Hof Den Haag 25 februari 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:389, V-N 2015/22.2.2. Het cassatieberoep tegen deze uitspraak is ongegrond verklaard met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 22 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:84).

²⁶ Vergelijk: Hof Den Haag 4 juni 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:1902, r.o. 7.2.5 waarin een beroep werd gedaan op toepassing van de voortvarendheidsjurisprudentie binnen de reguliere navorderingstermijn. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:811).

²⁷ HR 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2163, BNB 2015/190. Vergelijk: HR 1 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1105, BNB 2015/155, waarin werd geoordeeld dat de meest efficiënte aanpak niet is vereist.

²⁸ HR 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:843, V-N 2017/28.4.

²⁹ Hof Den Haag 13 januari 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:61, r.o. 7.2.

³⁰ Nationale ombudsman 18 april 2016, nr. 2016/035, AB 2016/342.

2.8 Wanneer is sprake van voortvarendheid?

De vraag wanneer sprake is van voortvarendheid is telkens weer afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. Onderstaand is een selectie opgenomen van de belangrijkste jurisprudentie waaruit een algemene lijn kan worden gedistilleerd. In paragraaf 3 wordt ingegaan op de reikwijdte van de aanwijzing. In paragraaf 4 wordt ingegaan op de projectmatige aanpak (periode 1a). In paragraaf 5 wordt ingegaan op de tijd die benodigd is voor het verkrijgen van inlichtingen (periode 1b) en in paragraaf 6 wordt ingegaan op de tijd die benodigd is voor het opleggen van een aanslag (periode 2). Tot slot wordt in paragraaf 7 wordt nog stilgestaan bij een aantal nieuwe ontwikkelingen en openstaande punten.

3 De reikwijdte van de aanwijzing

De aanwijzing is het startpunt voor de beoordeling van de voortvarendheid. Een renseignement, waaruit voor de heffing van belang zijnde gegevens blijken, kan in ieder geval worden aangemerkt als een aanwijzing.³¹ Ook een anonieme tip of een melding vrijwillige verbetering (inkeermelding) kan als zodanig worden aangemerkt.

3.1 Niet geïdentificeerde belastingplichtigen

Ook ingeval de aanwijzing nog niet (direct) kan worden gekoppeld aan een individuele belastingplichtige is de ontvangst van de aanwijzing het startpunt voor de beoordeling van de voortvarendheid. Zo is bijvoorbeeld in het arrest BNB 2014/139 de identificatie en de sofiëring van de belastingplichtigen die op een renseignement uit België stonden vermeld gerekend tot de 'onderzoeksfase'.³²

Ook Hof Amsterdam³³ is van mening dat niet relevant is of de identiteit van de belastingplichtige niet bekend is. Het hof bevestigt het oordeel van de rechtbank:

Dat de identiteit van de houder van de spaartegoeden ten tijde van het verkrijgen van de aanwijzingen niet bekend is, doet niet ter zake. Het standpunt van verweerder dat het voortvarendheidsvereiste uitsluitend ziet op de periode na identificatie, wordt derhalve verworpen.

3.2 Uitgangspunt: beoordeling per jaar

Uit de jurisprudentie volgt dat elke belastingaanslag in beginsel apart dient te worden beoordeeld. Zo is in het arrest BNB 2014/244 geoordeeld

31 Vergelijk: HR 10 februari 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2678, BNB 1999/131 (een bij de FIOD binnengekomen renseignement waaruit duidelijk de voor de heffing relevante gegevens bleken, had direct doorgestuurd moeten worden naar de inspecteur), Hof Den Haag 17 juli 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:5078, r.o. 7.6.1 (renseignementen gelden als een aanwijzing dat belanghebbende vermogensbestanddelen in het buitenland aanhoudt en aanleiding geven tot nader onderzoek) en Hof 's-Hertogenbosch, 11 september 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:3529 (spontaan ontvangen renseignement Van Lanschot Luxemburg). Het cassatieberoep tegen laatstgenoemde uitspraak is ongegrond verklaard met toepassing van art. 80a Wet RO (HR 22 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:706).

32 HR 2 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:1032, BNB 2014/139, r.o. 2.2.2 en r.o. 7.2.9 van de hofuitspraak. Zie ook: HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:689, BNB 2014/137 waarin de Hoge Raad de voortvarendheid van een EDP-auditor beoordeelde.

33 Hof Amsterdam 20 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4747, V-N 2016/2.13.6, r.o. 4.5 (oordeel rechtbank).

dat het feit dat de inspecteur voor 2005 (onbeantwoorde) vragen heeft gesteld, niet meebrengt dat de inspecteur voor de jaren 2006 en 2007 een ambtelijk verzuim heeft begaan door zonder nader onderzoek primitieve aanslagen op te leggen overeenkomstig de aangiften.³⁴

In dezelfde lijn ligt de uitspraak van Hof Den Haag³⁵ dat zich heeft uitgelaten over de vraag of navorderingsaanslagen over de jaren 1998 t/m 2002 in stand konden blijven, rekening houdend met het feit dat over de jaren 2003 en 2004 renseignementen waren ontvangen waar destijds niets mee was gedaan. Pas na een melding vrijwillige verbetering werd met toepassing van art. 64 AWR één navorderingsaanslag opgelegd. Het Hof zocht voor de beoordeling van de jaren 1998 t/m 2002 geen aansluiting bij de datum van de ontvangst van de renseignementen over 2003 en 2004, maar nam de datum van de melding vrijwillige verbetering als aanvangsdatum voor de beoordeling van de voortvarendheid. Het Hof oordeelde dat een verzuim voor de jaren 2003 en 2004 geen gevolgen heeft voor de andere jaren.

3.3 Rechtvaardigt elke aanwijzing nader onderzoek?

Niet elke aanwijzing geeft echter aanleiding tot het instellen van een onderzoek of het stellen van nadere vragen. Het is vaste jurisprudentie dat de inspecteur uit mag gaan van de juistheid van de aangifte.³⁶ Een afwijkend beginvermogen (vermogenssprong) vereist niet zonder meer een nader onderzoek.³⁷ De inspecteur dient bij gerechtvaardigde twijfel een onderzoek in te stellen. Hiervan is geen sprake als de aanwijzing de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid openlaat dat de aangifte toch juist is. De informatie moet derhalve redelijk eenduidig op onjuistheid van de aangifte wijzen wil de inspecteur tot een nader onderzoek gehouden zijn.³⁸ Of sprake is van een aanwijzing die aanleiding geeft tot een nader onderzoek zal dus sterk afhangen van de specifieke omstandigheden van het geval.

3.4 Aanwijzing aanleiding voor onderzoek andere jaren?

Het is de vraag in hoeverre een aanwijzing (renseignement, anonieme tip, melding vrijwillige verbetering etc.), die betrekking heeft op een bepaald jaar voor de beoordeling van de voortvarendheid is aan te merken als aanwijzing voor eerdere en/of latere jaren. Ingeval bijvoorbeeld een renseignement in behandeling wordt genomen ligt het logischerwijs voor de hand dat, mits daarvoor aanleiding is, ook wordt gekeken naar andere jaren. Zeker als bijvoorbeeld sprake is van een groot vermogen dient onderzoek te worden gedaan naar de herkomst van dit vermogen. Hierbij zal telkens weer de inhoud/omvang van het renseignement van belang zijn.³⁹ Hierin heeft de inspecteur een zelfstandige, ruime beoordelingsvrijheid.

34 HR 19 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2706, BNB 2014/244.

35 Hof Den Haag 17 juli 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:5078, V-N 2014/12.1.2. De samenvatting van de redactie V-N is overigens onjuist. Hierin wordt namelijk abusievelijk gemeld dat over de jaren 1998 t/m 2004 niet kan worden nagevorderd. Het cassatieberoep ging over de standstill-bepaling waardoor niet meer werd toegekomen aan deze rechtsvraag (HR 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:963).

36 O.a. HR 5 november 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW7841, BNB 1987/19.

37 HR 4 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2508.

38 HR 12 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL7165, BNB 2010/155.

39 Een renseignement met een rentebate van € 5 zal wellicht geen aanleiding hoeven geven tot het stellen van nadere vragen over dat jaar of andere jaren terwijl een renseignement waaruit een vermogen van € 1 miljoen blijkt hiertoe waarschijnlijk wel aanleiding geeft.

In een procedure bij Rechtbank Breda⁴⁰ had de inspecteur een eerste serie navorderingsaanslagen opgelegd in de verwachting dat belanghebbende in de bezwaarfase met nadere gegevens zou komen over de in Luxemburg aangehouden bankrekening. Met deze informatie zou de inspecteur vervolgens een tweede serie aanslagen kunnen opleggen naar juiste bedragen en niet schattenderwijs. Bijna één jaar later werd een tweede serie navorderingsaanslagen opgelegd. De rechtbank oordeelde dat een dergelijke handelwijze – het zorgvuldig willen vaststellen van de (navorderings)aanslagen – begrijpelijk, maar niet noodzakelijk was in het kader van de voortvarendheid. In hoger beroep oordeelde het Hof echter dat ook deze tweede serie aanslagen voldoende voortvarend waren opgelegd.⁴¹ De inspecteur heeft gesteld dat het feitelijk onmogelijk was alle aanslagen handmatig op te leggen en het feitelijk onderzoek nog niet was afgerond.

3.5 Reikwijdte gevolgen van niets doen met aanwijzing?

Ingeval niets wordt gedaan met een aanwijzing heeft dit minimaal gevolgen voor de beoordeling van de voortvarendheid voor het jaar c.q. de jaren waarop de aanwijzing ziet. Het is niet echter geheel ondenkbaar dat een belastingplichtige zich (in uitzonderlijke omstandigheden) succesvol op het standpunt stelt dat een niet in behandeling genomen *renseignement* niet alleen gevolgen heeft voor het jaar waarop het *renseignement* ziet, maar ook op andere jaren omdat het *renseignement* tevens aanleiding had moeten geven voor het stellen van nadere vragen over die andere jaren.⁴² Hier kan echter tegenin worden gebracht dat, juist door het niet in behandeling nemen van het *renseignement* over een bepaald jaar, voor de andere jaren nog géén (nieuwe, vervolg)aanwijzing is ontstaan.

3.6 Tussenconclusie

Uit de hiervoor genoemde jurisprudentie kan het volgende worden afgeleid:

- ingeval voor een bepaald jaar een aanwijzing (*renseignement*/ melding vrijwillige verbetering/anonieme tip etc.) is ontvangen geldt voor dat jaar dat sprake is van een aanwijzing, ongeacht of de belastingplichtige is geïdentificeerd;
- Ingeval de aanwijzing in behandeling wordt genomen ligt het op de weg van de inspecteur om nader onderzoek te doen naar de relevantie voor andere belastingjaren;
- Ingeval de aanwijzing niet in behandeling wordt genomen heeft dit in ieder geval gevolgen voor de beoordeling van de voortvarendheid in het onderhavige jaar. In uitzonderlijke omstandigheden zou dit wellicht ook gevolgen kunnen hebben voor andere jaren. Het is uiteindelijk aan de Hoge Raad om hierover in een concreet geval een oordeel te vellen.

40 Rechtbank Breda 19 december 2012, ECLI:NL:RBBRE:2012:CA0354, FutD 2013-1917, r.o. 4.5.8 e.v.

41 Hof Den Bosch 12 december 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:5254, r.o. 4.19 e.v. Het cassatieberoep werd ongegrond verklaard met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:262).

42 Een soort 'afgeleid' ambtelijk verzuim met betrekking tot de voortvarendheid. Hierbij kan worden gedacht aan een *renseignement* van bijvoorbeeld € 1.000.000 over 2007 terwijl in het geheel geen vermogen is aangegeven. Het *renseignement* had niet alleen aanleiding moeten geven tot nader onderzoek over het jaar 2007, maar wellicht ook oudere c.q. recentere jaren.

4 Keuze voor projectmatige aanpak

In onder meer het arrest BNB 2014/137 is de Hoge Raad ingegaan op de keuze voor een projectmatige aanpak:⁴³

3.4.2 De Hoge Raad neemt bij de beoordeling van dit middelonderdeel tot uitgangspunt dat in een geval als het onderhavige, waarin gegevens over in het buitenland ondergebracht vermogen zijn verkregen die een groot aantal in Nederland wonende personen betreffen (...). In gevallen als het onderhavige kan de Belastingdienst verder in redelijkheid tot het oordeel komen dat een landelijke coördinatie en een projectmatige aanpak geboden zijn (...).

3.4.3. De belastingautoriteiten hebben beoordelingsvrijheid bij de organisatie en inrichting van al deze werkzaamheden. Die vrijheid is echter niet onbegrensd. 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.

4.1 Massaliteit en eenheid van beleid en uitvoering

Op de massaliteit en de keuze voor een projectmatige aanpak was de Hoge Raad in het arrest BNB 2012/173 al ingegaan:⁴⁴

(...) Het heeft daarbij mede in aanmerking genomen "de massaliteit van het aantal vermeende rekeninghouders en de ten aanzien van ieder van hen te betrachten zorgvuldigheid".

Hof Den Haag heeft hierin een nuancering aangebracht en noemt niet alleen de massaliteit van het aantal vermeende rekeninghouders, maar ook de massaliteit van het aantal gegevens:⁴⁵

Daarbij neemt het Hof in aanmerking de massaliteit van het aantal gegevens, de grote hoeveelheid van de vermeende rekeninghouders en de ten aanzien van ieder van hen te betrachten zorgvuldigheid om tot een eenduidige identificatie te komen (...).

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft invulling gegeven aan massaliteit. Hieruit blijkt dat relatief snel (81 renseignements) een projectmatige aanpak gerechtvaardigd is. Het hof overwoog:⁴⁶

Gelet op het aantal renseignements stond het de belastingautoriteiten vrij te kiezen voor een projectmatige aanpak.

Rechtbank Arnhem noemt als valide argument eenheid van beleid en uitvoering:⁴⁷

43 HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:689, BNB 2014/137, r.o. 3.4.2 en 3.4.3 en bevestigt in HR 13 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3292, V-N 2015/61.7.

44 HR 20 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW3349, BNB 2012/173, r.o. 3.3.1.

45 Hof Den Haag 4 juni 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:1902, r.o. 7.2.6. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:811).

46 Hof Arnhem-Leeuwarden 17 november 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:8742, V-N 2016/11.3, r.o. 4.16.

47 Rechtbank Arnhem 30 augustus 2011, ECLI:NL:RBARN:2011:BV2707, V-N 2012/15.2.1, r.o. 4.

De keuze voor een projectmatige aanpak acht de rechtbank ook vanwege de eenheid van beleid en uitvoering begrijpelijk.

Ook Hof Den Haag is van mening dat de keuze voor een projectmatige aanpak aanvaardbaar is vanwege de eenheid van beleid en uitvoering.⁴⁸

4.2 *Gelijktijdige - of volgtijdelijke uitvoering van werkzaamheden?*

Hof Den Haag heeft bij de beoordeling van de vraag of sprake is van voortvarendheid zich uitgelaten over de vraag of de projectmatige werkzaamheden (gedeeltelijk) gelijktijdig of volgtijdelijk uitgevoerd diende te worden.⁴⁹

(...) De daarmee gemoeide projectwerkzaamheden hebben onafgebroken plaatsgevonden. De projectwerkzaamheden hebben niet allemaal tegelijk plaatsgevonden, doch steeds hebben volgtijdelijk ten minste één van onderstaande typen projectwerkzaamheden plaatsgevonden.

Uit die uitspraak – bevestigd door de Hoge Raad – kan worden afgeleid dat de Belastingdienst enige mate van beoordelingsvrijheid heeft bij de organisatie, inrichting en uitvoering van al deze werkzaamheden.

4.3 *Toerekenbare werkzaamheden aan een projectmatige aanpak*

In het arrest BNB 2014/137 is in algemene termen ingegaan op de activiteiten die kunnen worden toegerekend aan de projectmatige aanpak:⁵⁰

De Hoge Raad neemt bij de beoordeling van dit middelonderdeel tot uitgangspunt dat in een geval als het onderhavige (...) de Belastingdienst over voldoende tijd moet kunnen beschikken om met voldoende mate van zekerheid vast te stellen om welke individuele belastingplichtigen het gaat en vervolgens ten aanzien van de betrokken belastingplichtigen te beoordelen of, en zo ja, voor welk bedrag belasting van hen kan worden nagevorderd (...). Indien daarvoor wordt gekozen moet tevens rekening worden gehouden met de tijd die met een zodanige aanpak en coördinatie gemoeid is, waaronder begrepen de tijd die benodigd is voor het ontwikkelen van beleid voor de behandeling van individuele gevallen, ook ten aanzien van het opleggen van boeten waartoe gelet op het bepaalde in (thans) Afdeling 5.4.1 Awb ook overleg met het openbaar ministerie geboden kan zijn. Met deze werkzaamheden, waarbij ook in het belang van de betrokken belastingplichtigen zorgvuldigheid moet worden betracht, kan geruime tijd gemoeid zijn.

De in paragraaf 4.1 al genoemde uitspraak van Hof Den Haag ziet weliswaar specifiek op het project Bank Zonder Naam, maar geeft een

48 Hof Den Haag 4 juni 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:1902, r.o. 7.2.11. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:811).

49 Hof Den Haag 4 juni 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:1902, r.o. 7.2.8. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:811).

50 HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:689, BNB 2014/137, r.o. 3.4.2.

uitgebreid overzicht van de projectmatige werkzaamheden. Het hof heeft deze werkzaamheden in drie verschillende fasen onderverdeeld:⁵¹

4.3.1 Onderzoeksfase (eerste fase)

7.2.9. De eerste fase was de onderzoeksfase. Gedurende deze fase is onderzocht en beoordeeld of de ontvangen gegevens bruikbaar waren voor fiscale behandeling. (...) In deze periode hebben de volgende activiteiten plaatsgevonden:

(1) opstarten van behandeling: de interne Organisatie informeren over het verkrijgen van de gegevens en capaciteit vrijmaken om met de gegevens aan de slag te gaan;

(2) analyseren en veredelen van de ontvangen gegevens: het digitaliseren, rubriceren en ordenen van de gegevens. Hiervoor zijn geautomatiseerd verschillende bestanden gemaakt, gekoppeld en met elkaar vergeleken;

(3) identificeren van rekeninghouders; het ontwerpen van geautomatiseerde zoekvragen ter identificatie; het via interne en externe systemen koppelen van de ontvangen gegevens aan inwoners van Nederland. Enerzijds hebben geautomatiseerde zoekslagen plaatsgevonden die grotendeels zijn uitgevoerd door een EDP-auditor van B/CPP (...). Anderzijds zijn diverse handmatige zoekslagen gemaakt. Door deze onderzoeken zijn bijvoorbeeld eigenaren van postbussen achterhaald, telefoonnummers gekoppeld aan belastingplichtigen en codenamen gekraakt. Bij twijfel werden steeds weer nieuwe zoekslagen gemaakt, zodat de juist geïdentificeerde personen aangeschreven konden worden; en
(4) sofiëren van de gegevens. Het zodanig bewerken van de ontvangen gegevens tot voor de behandeling van individuele belastingplichtigen noodzakelijke informatie.

4.3.2 Besluit- en inrichtingsfase (tweede fase)

7.2.10. De tweede fase was de besluit- en inrichtingsfase. Gedurende deze fase heeft:

(1) (...) overleg plaatsgevonden tussen de Kennisgroep Landelijke Acties, het ministerie van Financiën en de FIOD-ECD. Besloten is tot een landelijk gecoördineerde aanpak in een project. Voorts hebben besprekingen over risico's, rechtsvragen, mogelijk- en onmogelijkheden in het project bij de Belastingdienst plaatsgevonden. Daarnaast is een projectleider aangezocht (...); en
(2) continue afstemming plaatsgevonden met het ministerie van Financiën (afstemmen en informeren over ontwikkelingen en voortgang).

De pilotfase

Hof Arnhem-Leeuwarden – hierin gevolgd door de Hoge Raad – weegt ook de pilot, waarvan de uitkomsten gebruikt zijn voor de projectmatige aanpak mee in de beoordeling.⁵² Vooruitlopend op de landelijke uitrol heeft de projectgroep er voor gekozen te starten met een pilot.

⁵¹ Hof Den Haag 4 juni 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:1902, r.o. 7.2.9 t/m 7.2.11. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:811). Vergelijk: Rechtbank Arnhem 30 augustus 2011, ECLI:NL:RBARN:2011:BV2707, V-N 2012/15.2.1, r.o. 4.

⁵² Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:709, V-N 2015/23.2.2, r.o. 4.8. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 25 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:492).

Deze pilot had tot doel om voldoende informatie te verschaffen aan de landelijke projectleiding om een verantwoorde keuze te kunnen maken uit verschillende behandelmethoden voor de aanpak van de individuele belastingplichtigen in het rekeningenproject. Daarnaast moest de pilot zekerheid verschaffen over de juiste identificatiemethode.

4.3.3 Projectfase (derde fase)

7.2.11. De derde fase was de projectfase. In het algemeen kunnen de werkzaamheden in deze periode als volgt worden samengevat:

- (1) samenstellen van een landelijk projectteam;*
- (2) opzetten van een projectorganisatie: plannen maken en uitwerken, het landelijke en regionale management van de Belastingdienst informeren, formeren van een groep collegae die het landelijke project regionaal uitzet en bewaakt (= de regiotrekkers), capaciteit vrij doen maken in de regio's voor het behandelen van de rensignementen, regelen van administratieve ondersteuning op landelijk en regionaal niveau;*
- (3) opzetten van een projectapplicatie: bouwen van een computerprogramma specifiek toegesneden voor de fiscale behandeling met betrekking tot de ontvangen gegevens. Deze applicatie verschaft behandelaars en projectleiding steeds op individueel niveau inzage in de behandeling;*
- (4) afstemmen en schrijven van een draaiboek: raadplegen deskundigen heffing, inning en opsporing. Afstemmen met deskundiger successierecht en het Openbaar Ministerie;*
- (5) informeren, organiseren en houden van startbijeenkomsten voor de regiotrekkers;*
- (6) het schrijven van standaardbrieven die bij de aanvang van het project verstuurd moeten worden;*
- (7) verifiëren van de ontvangen gegevens: op verschillende manieren beoordelen of de ontvangen gegevens (voldoende) betrouwbaar zijn (vergelijken met gegevens die reeds in eerdere projecten verstrekt waren en chi-kwadraattoets);*
- (8) selecteren van posten in verband met mogelijk strafrechtelijk onderzoek;*
- (9) voorbereiding starten van civiele kortgedingprocedures, en overleg met de Landsadvocaat.*

4.4 *Zorgvuldige identificatie en herbeoordeling*

Uit het arrest HR 19 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2719, V-N 2014/55.1.3 blijkt dat de inspecteur mag kiezen voor een projectmatige aanpak ook al zou een afzonderlijke identificatie hebben geleid tot een (veel) sneller resultaat. In het arrest BNB 2014/139 oordeelde de Hoge Raad, anders dan Hof Den Haag, dat een herbeoordeling weliswaar leidt tot vertraging maar uit het oogpunt van zorgvuldigheid dit niet is aan te merken als een onredelijke vertraging:⁵³

Dit vormt een aanvaardbare verklaring [mogelijke onjuiste identificatie, auteur] voor de door de 'hercheck' opgeroepen vertraging van enkele maanden, gelet op de noodzaak voor de Inspecteur om voldoende zekerheid te verkrijgen aangaande de identificatie van een belastingplichtige als rechthebbende op een (vele) jaren tevoren in het buitenland aangehouden tegoed (...).

⁵³ HR 2 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:1032, BNB 2014/139, r.o. 2.5.1 e.v.

4.4.1 Identificatie in tranches

De identificatie bij projectmatige aanpak in meerdere tranches wordt geaccepteerd. Zo oordeelde Hof Arnhem-Leeuwarden en de Hoge Raad (gezien de toepassing van art. 81 Wet RO in het cassatie) dat:⁵⁴

Gezien de massaliteit van het aantal te identificeren personen en de organisatie van het "Rekeningenproject" acht het Hof het alleszins redelijk dat de identificatie van de rekeninghouders in een aantal tranches is verlopen.

Ook Hof Amsterdam⁵⁵ heeft zich (indirect) uitgelaten over de identificatie in tranches.

Nadat in het laatste kwartaal van 2001 de verkregen gegevens (nader) op betrouwbaarheid en bruikbaarheid zijn getoetst, zijn die gegevens in drie tranches aan de regionale eenheden ter beschikking gesteld. De derde tranche is medio 2002 verzonden. (...). Evenals de rechtbank heeft geoordeeld, is de inspecteur volgens het Hof niet erin geslaagd een verklaring te geven voor de omstandigheid dat, zoals hiervoor onder 4.4.2 is vermeld, tot medio 2002 gegevens betreffende rekeninghouders aan de regionale eenheden zijn verzonden, terwijl erflater eerst op 12 juli 2004 is geïdentificeerd.

Het hof lijkt niet zozeer problemen te hebben gehad met de identificatie in drie verschillende tranches, maar wel met het feit dat deze belastingplichtige pas twee jaar na deze laatste, derde tranche als rekeninghouder is geïdentificeerd zonder dat de inspecteur dit tijdsverloop afdoende heeft kunnen verklaren. Die verklaring was er wel in het arrest BNB 2016/94 waar in de voorafgaande hofuitspraak werd geoordeeld dat wel voortvarend was gehandeld ondanks het tijdsverloop van circa 1,5 jaar tussen de derde tranche en het stellen van vragen aan de gemeente die leidden tot de identificatie van belanghebbende.⁵⁶

4.4.2 Herbeoordeling bij mogelijke fouten in identificatie

Hof Den Haag heeft geoordeeld dat, ingeval blijkt dat mogelijk belastingplichtigen ten onrechte als rekeninghouder zijn aangemerkt, een herbeoordeling uit oogpunt van zorgvuldigheid vereist is.⁵⁷ Dit moet worden beoordeeld voor het project als geheel.

4.4.3 Extra zorgvuldigheid bij betwiste identificatie (ontkenners)

In zijn samenvatting bij HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1827, V-N Vandaag 2015/1613 schrijft de redactie:⁵⁸

54 Hof Arnhem/Leeuwarden 17 november 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:8747, NTFR 2016/512, r.o. 4.3.5. Het cassatieberoep werd ongegrond verklaard met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 12 augustus 2016, ECLI:NL:HR:2016:1907).

55 Hof Amsterdam 20 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4747, V-N 2016/2.13.6, r.o. 4.4.2 en 4.4.5.

56 HR 26 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:315, BNB 2016/94 en de voorgaande uitspraak van Hof Den Haag 8 oktober 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:3211, r.o. 4.3.

57 Hof Den Haag 30 november 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:3847, r.o. 7.3.14.

Het cassatieberoep werd met toepassing van art. 81 Wet RO afgedaan (HR 29 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2512).

58 Hetzelfde is opgenomen in de samenvatting bij HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1827, V-N 2015/37.1.1.

Dat in een fase van het traject een vertraging van iets meer dan zes maanden is opgetreden, acht het hof niet problematisch omdat erflater in deze fase hardnekkig ontkende houder van de bankrekening te zijn.

Hiermee wordt echter ten onrechte de suggestie gewekt dat bij belastingplichtigen die te kwader trouw zijn (de hardnekkige ontkenners) de termijn van zes maanden minder strikt geïnterpreteerd hoeft te worden. Uit de voorafgaande hofuitspraak⁵⁹ blijkt echter dat het beleid van de inspecteur was om bij het opleggen van aanslagen de benodigde zorgvuldigheid ten aanzien van hardnekkige ontkenners in acht te nemen (de herbeoordeling).⁶⁰ Van een onverklaarbare vertraging was volgens het hof derhalve geen sprake. Het 1,5 jaar stilzitten na een betwiste identificatie is logischerwijs niet voortvarend.⁶¹

4.5 Centrale, geautomatiseerde verwerking van informatie

Hof 's-Hertogenbosch noemt eveneens als rechtvaardigingsgrond voor vertraging het tijdsverloop dat nodig is voor het verwerken via het geautomatiseerde proces in plaats van handmatige verwerking.⁶²

Nu belanghebbende bekend was met de omvang van de te verwachten correcties, zou dit voor hem aanleiding kunnen zijn om alsnog de benodigde gegevens te verstrekken. Het ging om tienduizenden aanslagen. Het op korte termijn opleggen van deze aanslagen kon alleen handmatig gebeuren, hetgeen onuitvoerbaar was. Door de navorderingsaanslagen later op te leggen werd het mogelijk een deel via het geautomatiseerde proces te verwerken (...). Naar het oordeel van het Hof rechtvaardigt ieder van deze redenen op zichzelf genomen, het later opleggen van deze navorderingsaanslagen.

Het hof gaat in deze uitspraak ook in op het (centraal) verwerken van informatie van andere belastingplichtigen (meewerkers) voor de heffing bij niet-meewerkers/ontkenners:⁶³

Door de Belastingdienst is besloten om ten behoeve van de heffing bij zwijgers informatie te verzamelen die was verkregen van rekeninghouders die wel meewerkten. Het Hof acht aannemelijk dat hiermee de nodige tijd was gemoeid. Daarvoor was het immers nodig eerst voldoende informatie van bekenners te verkrijgen. Deze informatie moest vervolgens centraal worden verzameld en in tabellen worden verwerkt. Weliswaar is deze informatie bij belanghebbende niet rechtstreeks gebruikt voor het vaststellen van de schattingen, maar naar het oordeel van het Hof waren er goede

59 Hof Den Haag 19 november 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:3816, V-N Vandaag 2014/2723, r.o. 7.4.11 en 7.4.12.

60 Vergelijk: HR 13 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2599, BNB 2017/227, r.o. 3.2.2.

61 Hof Arnhem-Leeuwarden 7 mei 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:3293, NTFR 2015/1929. Het cassatieberoep werd ongegrond verklaard met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 17 juni 2016, ECLI:NL:HR:2016:1208, NTFR 2016/1634). Vergelijk: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 8 juli 2016, nr. 13/5130, Fida 20164463.

62 Hof 's-Hertogenbosch 7 november 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:5250, NTFR 2014/1452, r.o. 4.75 en 4.76. Vergelijk: Hof Den Bosch 12 december 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:5254, r.o. 4.19 e.v. Het cassatieberoep werd ongegrond verklaard met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:262).

63 Hof 's-Hertogenbosch 7 november 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:5250, NTFR 2014/1452, r.o. 4.74.

redenen om met het aankondigen van aanslagen te wachten tot deze informatie was verzameld en gesystematiseerd.

De hofuitspraak betrof weliswaar en KB-Luxzaak, maar geeft wel aan dat in het kader van voortvarendheid het in sommige gevallen gerechtvaardigd kan zijn om informatie centraal, geautomatiseerd te verwerken en prioriteiten aan te brengen in de volgorde waarop zaken worden opgepakt.⁶⁴

4.6 *Wat is voortvarend bij projectmatige aanpak?*

Of sprake is van voortvarendheid bij projectmatige aanpak is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. Uit het arrest BNB 2014/137 blijkt dat bij de keuze voor projectmatige aanpak geruime tijd gemoeid kan zijn, maar een onverklaarbare vertraging van zes maanden is in ieder geval onacceptabel.⁶⁵

Opmerking verdient dat de vereiste voortvarendheid in ieder geval niet is betracht indien bij de werkzaamheden als vermeld in 3.4.2 [projectmatige aanpak, auteur] een onverklaarbare vertraging is opgetreden van meer dan zes maanden.

Dit arrest ligt in lijn met het arrest BNB 2012/173 waarin werd geoordeeld dat:⁶⁶

*3.3.1 (...) Voorts heeft het Hof overwogen dat van "stilzitten door de Inspecteur" geen sprake is.
3.3.2 Dit oordeel getuigt niet van een onjuiste rechtsopvatting en kan voor het overige, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, in cassatie niet op zijn juistheid worden getoetst.*

Dat de beantwoording van de vraag of sprake is van voortvarendheid afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van het geval blijkt wel uit verschillende uitspraken. In een uitspraak van Rechtbank Arnhem wordt gesproken over een termijn van twee jaar:⁶⁷

Een termijn van ruim twee jaar acht de rechtbank daarvoor redelijk.

Hof 's-Hertogenbosch oordeelde dat een termijn van bijna 3 jaar nog aanvaardbaar was.⁶⁸ Hof Den Haag oordeelde dat het tijdsverloop van ongeveer 3 jaar en 9 maanden, tussen het moment dat de informatie bij de FIOD binnenkwam en het moment waarop voor het eerst contact werd opgenomen met belanghebbende, aanvaardbaar was.⁶⁹

In een procedure bij Hof Amsterdam werd geoordeeld dat de Belastingdienst te lang heeft gewacht met de keuze voor een projectmatige

64 Bij het opleggen van ambtshalve aanslagen ter behoud van rechten in verband met dreigende overschrijding van de termijn voor het opleggen van een (navorderings)aanslag voor belastingplichtigen die een melding vrijwillige verbetering hebben gedaan, maar niet de benodigde gegevens hebben aangeleverd zijn voor een redelijke schatting bijvoorbeeld gegevens gebruikt van afgewerkte posten vrijwillige verbetering.

65 HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:689, BNB 2014/137, r.o. 3.4.4.

66 HR 20 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW3349, BNB 2012/173, r.o. 3.3.1.

67 Rechtbank Arnhem 30 augustus 2011, ECLI:NL:RBARN:2011:BV2707, V-N 2012/15.2.1, r.o. 4.

68 Hof Den Bosch 30 december 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BP3278, NTFR 2011/422, r.o. 4.10.

69 Hof Den Haag 3 juli 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:2386, V-N 2013/53.1.1.

aanpak. Waar de fiscus al in het tweede kwartaal van 2005 (maar uiterlijk in november van dat jaar) in redelijkheid tot de keuze voor een landelijke aanpak had moeten komen, heeft de Belastingdienst pas in maart 2006 besloten tot een gecoördineerde aanpak en pas eind augustus 2006 een projectleider aangesteld. Dit is in strijd met de eis van voortvarendheid, aldus het hof.⁷⁰ De Hoge Raad casseerde – met een verwijzing naar BNB 2015/155 – echter deze hofuitspraak.⁷¹

4.6.1 Meest efficiënte aanpak niet vereist

De Hoge Raad⁷² heeft in het arrest BNB 2015/155 geoordeeld dat de beoordelingsvrijheid van de Belastingdienst met betrekking tot de inrichting van de werkzaamheden zeer ruim zijn. Aan de eisen van een voortvarende behandeling is niet slechts voldaan indien de Belastingdienst heeft gekozen voor de meest efficiënte aanpak van de te verrichten werkzaamheden.

Dat neemt niet weg dat de inspecteur wel inzicht moet kunnen geven in de gemaakte keuzes. Zo oordeelde Hof Den Bosch dat de inspecteur door onvoldoende inzicht te geven in de organisatie van de werkzaamheden en te volstaan met een algemene en niet-gespecificeerde duiding van de werkzaamheden niet aannemelijk heeft gemaakt dat een voortvarende behandeling voldoende gewaarborgd was.⁷³

4.6.2 Geen verplichte capaciteitsinzet

Het 'niet-stilzitten' is echter geen garantie dat altijd sprake is van voortvarendheid. Zo oordeelde de Hoge Raad in het arrest BNB 2014/137:

Bij de beoordeling van het tijdsverloop heeft het Hof grote betekenis toegekend aan de omstandigheid dat de 'geautomatiseerde zoekslag is uitgevoerd door één EDP-medewerker die daaraan (...) een gedeelte van zijn werktijd heeft besteed'. Het Hof had hier ten minste nader uiteen moeten zetten op grond van welke omstandigheden van de Belastingdienst een andere organisatie van de te verrichten werkzaamheden verlangd had mogen worden.

Het verwijzingshof heeft in deze specifieke situatie geoordeeld dat:⁷⁴

(...) de belastingautoriteiten [mochten, auteur] wachten met de start van de besluit- en inrichtingsfase totdat de EDP-medewerker zijn werkzaamheden had afgerond. De Inspecteur heeft aannemelijk gemaakt dat het resultaat van de werkzaamheden van de EDP-medewerker relevant was voor de vraag of al dan niet voor een projectmatige aanpak zou worden gekozen. (...) In de onderzoeksfase en de besluit- en inrichtingsfase hebben de belastingautoriteiten de grenzen van de hen toekomende vrijheid bij de organisatie en inrichting van de werkzaamheden niet

70 Hof Amsterdam 3 juli 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:2556, V-N Vandaag 2014/1392.

71 HR 12 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1565.

72 HR 1 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1105, BNB 2015/155. Het hof (Hof Den Haag 25 januari 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:220) oordeelde dat voortvarend was gehandeld.

73 Hof Den Bosch 29 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:3376.

74 Hof Den Bosch 19 december 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:5411, r.o. 4.7.2 en 4.7.3. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 15 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:27, V-N 2016/7.1.1).

overschreden. Het Hof acht aannemelijk dat sprake is geweest van een continu proces en dat in ieder geval geen vertraging is opgetreden van meer dan zes maanden.

Het hof en de Hoge Raad (gezien de toepassing van art. 81 Wet RO in het cassatie tegen de verwijzingsuitspraak) oordelen dus niet dat de Belastingdienst ervoor had moeten kiezen om méér capaciteit in te zetten omdat op voorhand duidelijk moet zijn geweest dat deze werkwijze tot onnodige vertraging zou leiden. Vergelijkbaar is de jurisprudentie over het verrichten van voldoende inspanningen door de FIOD bij het overdragen van dossiers (door de FIOD aan de inspecteur) nadat het opsporingsonderzoek is afgerond.⁷⁵

Ook Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat, gelet op de beschikbare capaciteit binnen de Belastingdienst, steeds keuzes moeten worden gemaakt welke werkzaamheden wel en welke niet uitgevoerd kunnen worden. Het niet eerder aanstellen van een projectleider dan op het moment dat definitief wordt besloten een project uit te voeren past binnen de beoordelingsvrijheid die de Belastingdienst heeft bij de organisatie en inrichting van zijn werkzaamheden.⁷⁶

4.6.3 Tijdig oppakken dossier gedurende project?

Hof 's-Hertogenbosch lijkt zich op het standpunt te stellen dat bij de individuele behandeling van posten in een projectmatige aanpak alle belastingplichtigen binnen zes maanden na de start van het project in behandeling moeten zijn genomen:⁷⁷

(...) waarna begin januari 2012 is gestart met de individuele behandeling van de geselecteerde personen onder de projectnaam "Belgische rente". Vervolgens is belanghebbende binnen vier maanden na de start van de individuele behandeling op 27 april 2012 door de Inspecteur benaderd (...)

Het is op dit moment niet geheel duidelijk hoe deze uitspraak past binnen de jurisprudentie over het identificeren in tranches (zie [paragraaf 4.4.1](#)).

4.7 *Tussenconclusie*

Geconcludeerd kan worden dat de Belastingdienst, mits er voldoende voortvarend wordt gewerkt, een redelijke mate van vrijheid heeft om te beoordelen of landelijke coördinatie en een projectmatige aanpak nodig is. De Belastingdienst heeft enige mate van beoordelingsvrijheid bij de organisatie, inrichting en uitvoering van al deze werkzaamheden, waarbij niet is vereist dat wordt gekozen voor de meest efficiënte aanpak. De omvang van de groep belastingplichtigen die het betreft, de massaliteit van de te verwerken gegevens en het belang van eenheid van beleid en uitvoering zijn hierbij van belang.

Uit de jurisprudentie kunnen de volgende werkzaamheden worden toegerekend aan een projectmatige aanpak:

75 HR 20 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:356, BNB 2015/73 en HR 20 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:364, V-N 2015/14.1.1.

76 Hof Arnhem-Leeuwarden 10 maart 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:1781.

77 Hof 's-Hertogenbosch 16 juni 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:2420, V-N 2016/67.5, r.o. 4.7.

- Het bestuderen (verifiëren en analyseren) van de ontvangen informatie;
- het uitvoeren van een pilot;
- het ontwikkelen van beleid voor de behandeling;
- het ontwikkelen van beleid voor de boete;
- het opzetten van draaiboeken en standaardbrieven;
- het identificeren van de individuele belastingplichtigen;
- het samenstellen van een projectteam;
- de coördinatie van het geheel.

Het projectmatig identificeren in plaats van een (veel) snellere, afzonderlijke identificatie is geoorloofd. Deze identificatie kan in tranches plaatsvinden. Ook het betrachten van extra zorgvuldigheid (herbeoordeling van de identiteit) kan leiden tot vertraging, maar is als niet onredelijk aangemerkt. De identificatie mag in verschillende tranches plaats vinden, mits niet onredelijk lang zit tussen de verschillende tranches en goed kan worden gemotiveerd wat er in de tussenliggende periode is gedaan. Het is niet geheel duidelijk wat de reikwijdte van de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch dat zich op het standpunt lijkt te willen stellen dat ondanks de projectmatige aanpak alle posten binnen zes maanden na de start van het project in behandeling moeten zijn genomen.

Het later opleggen van navorderingsaanslagen waardoor deze (gedeeltelijk) via het geautomatiseerde proces kunnen worden verwerkt in plaats van het handmatig opleggen van navorderingsaanslagen is niet onredelijk.

Het centraal verwerken van informatie van belastingplichtigen (meewerkers) om zodoende beter inzicht te krijgen in de belastingheffing van andere belastingplichtigen (niet-meewerkers/ontkenners) leidt evenmin tot een onaanvaardbare vertraging.

Uit de jurisprudentie kan de conclusie worden getrokken dat de keuze voor capaciteitsinzet behoort tot de beoordelingsvrijheid van de Belastingdienst.

Uit de jurisprudentie kan worden afgeleid dat van voortvarendheid geen sprake is ingeval bij een projectmatige aanpak een onverklaarbare vertraging van zes maanden is opgetreden. Het te lang wachten met de keuze voor een landelijke, gecoördineerde aanpak en het aanstellen van een projectleider of het te traag identificeren van belastingplichtigen kan leiden tot de conclusie dat niet voortvarend is gewerkt. Ingeval de Belastingdienst niet heeft 'stilgezeten' is dat een aanwijzing dat voortvarend te werk is gegaan.

5 Benodigde tijd voor verkrijgen van inlichtingen

In het arrest BNB 2010/199 (zie paragraaf 2.2 hiervoor) heeft de Hoge Raad invulling gegeven aan het aanvaardbare tijdsverloop na het verkrijgen van aanwijzingen van het bestaan van in het buitenland opgekomen inkomsten of vermogen. In deze paragraaf wordt ingegaan op de benodigde tijd voor het verkrijgen van de inlichtingen die nodig zijn voor het bepalen van de verschuldigde belasting (periode 1b).

5.1 Aanvang periode 1b?

In de uitspraak van Hof Den Bosch⁷⁸ is ingegaan op de overgang van projectmatige periode (periode 1a) naar periode 1b. In die uitspraak werd als uitgangspunt genomen dat periode 1b aanvangt op het moment dat de Belastingdienst voor het eerst contact heeft opgenomen met de belastingplichtige.

5.2 Aanwezige informatie bij de FIOD

Uit het arrest BNB 2014/137 blijkt dat voor de beantwoording van de vraag of sprake is van voortvarendheid de kennis en werkzaamheden van de FIOD eveneens in aanmerking dienen te worden genomen:⁷⁹

Verder is het Hof ervan uitgegaan dat de FIOD-ECD in het onderhavige geval is aan te merken als Nederlandse belastingautoriteit (...). Gelet op hetgeen hiervoor (...) is overwogen moet worden aangenomen dat de Nederlandse belastingautoriteiten vanaf het moment van ontvangst door de FIOD-ECD van de gegevens van de Belgische autoriteiten, aan de hand daarvan een onderzoek konden instellen met het oog op de (eventuele) vaststelling van navorderingsaanslagen. Daaraan kan niet afdoen dat de FIOD-ECD niet bevoegd is tot het vaststellen van navorderingsaanslagen. Evenmin kan daaraan afdoen dat de FIOD-ECD mede een opsporingstaak heeft die hij onder het gezag van het openbaar ministerie vervult.

Dit arrest ligt in lijn met BNB 1999/131 waarin de Hoge Raad, in het kader van een discussie over een nieuw feit, besliste dat een bij de FIOD binnengekomen renaissance waaruit duidelijk de voor de heffing relevante gegevens bleken, direct doorgestuurd had moeten worden naar de inspecteur. Een verwerkingstijd van 21 maanden werd door de Hoge Raad niet meer als redelijk aangemerkt.⁸⁰

Volgens de Hoge Raad⁸¹ valt niet in te zien waarom de FIOD niet of slechts met toestemming van de officier van justitie bevoegd zou zijn aan andere onderdelen of functionarissen van de Belastingdienst mee te delen hetgeen hen in verband met het tripartiete overleg is bekend geworden.

⁷⁸ Hof Den Bosch 20 maart 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:977, r.o. 4.2. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 25 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:478).

⁷⁹ HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:689, BNB 2014/137, r.o. 3.3.4-3.3.6. Deze uitspraak ligt in lijn met HR 12 april 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4020, BNB 1989/232. Vergelijk: Rechtbank Breda 22 augustus 2011, ECLI:NL:RBBRE:2011:BT6770, V-N 2011/55.6.

⁸⁰ HR 10 februari 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2678, BNB 1999/131.

⁸¹ HR 10 april 2014, ECLI:NL:HR:2015:913, BNB 2015/128, r.o. 4.2.7 en 4.2.8. Vergelijk: Rechtbank Noord-Holland, 22 april 2015, ECLI:NL:RBNHO:2015:3256, V-N 2015/37.16.6, r.o. 44.

Ingeval gegevens niet (tijdig) door de FIOD worden gedeeld met de inspecteur is géén sprake meer van voortvarendheid.⁸²

In paragraaf 7.3 wordt ingegaan op de vraag of werkzaamheden van de FIOD in het kader van voortvarendheid wel zouden moeten worden toegerekend aan de inspecteur (onderscheid inspecteur en belastingautoriteiten) gezien de huidige ontwikkelingen in de jurisprudentie.

5.3 Afwachten strafrechtelijk onderzoek?

Voor de beantwoording van de vraag of de inspecteur voortvarend heeft gehandeld is het afwachten van de uitkomsten van een strafrechtelijk onderzoek relevant, maar zeker niet doorslaggevend. Ingeval sprake is van een samenloop tussen een strafrechtelijk onderzoek en een fiscaal onderzoek dient afhankelijk van de situatie beoordeeld te worden of afwachten zinvol is dan wel dat de Belastingdienst (gelijktijdig met het strafrechtelijk onderzoek) gebruik maakt van zijn eigen bevoegdheden. Hof 's-Hertogenbosch oordeelde dat:⁸³

Naar het oordeel van het Hof bestonden er goede gronden om met het fiscale onderzoek te wachten totdat het strafrechtelijk onderzoek zou zijn afgerond. Weliswaar behoefden in rechtskundig opzicht geen beletselen te bestaan tegen het gelijktijdig uitvoeren van het strafrechtelijke en het fiscale onderzoek, maar het door twee instanties gelijktijdig onderzoeken van hetzelfde feitencomplex zou niet doelmatig zijn geweest en gemakkelijk hebben kunnen leiden tot verwarring bij belanghebbende omtrent de verantwoordelijkheid voor en het doel van elk van deze onderzoeken en de bij elk van deze onderzoeken in acht te nemen waarborgen en dwangmiddelen. Uit een strafrechtelijk onderzoek waarbij personen worden verhoord en huiszoeking wordt gedaan, kunnen ook meer feiten naar voren komen dan uit een fiscaal onderzoek. Daaraan doet niet af dat het strafrechtelijke onderzoek zich uiteindelijk beperkt heeft tot één jaar. Het strafrechtelijke onderzoek is met redelijke voortvarendheid voorbereid en uitgevoerd.

Rechtbank Breda⁸⁴ had in eerste aanleg juist geoordeeld dat het afwachten weliswaar redelijk en begrijpelijk was, maar niet noodzakelijk waardoor de aanslagen niet met de voortvarendheid waren voorbereid en vastgesteld. Het een jaar lang afwachten en zelf geen handelingen verrichten was niet nodig voor het verkrijgen van inlichtingen die nodig waren voor het bepalen van de verschuldigde belasting. In dezelfde lijn is de uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant⁸⁵ waarin de rechtbank oordeelde dat de vertraging, die was ontstaan omdat de inspecteur tot driemaal toe heeft gepoogd om belastingplichtige strafrechtelijk te laten vervolgen, niet gerechtvaardigd was.

82 Rechtbank Noord-Holland 31 maart 2016, ECLI:NL:RBNHO:2016:2908.

83 Hof 's-Hertogenbosch 7 november 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:5250, NTFR 2014/1452, r.o. 4.73.

84 Rechtbank Breda 16 juni 2011, ECLI:NL:RBBRE:2011:BR4305, NTFR 2011/2325).

85 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 juni 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:4323, V-N Vandaag 2015/1787.

Vergelijkbaar, maar met een andere uitkomst, is de uitspraak van Hof Amsterdam⁸⁶ waarin het dossier van een belastingplichtige was doorgestuurd naar de officier van justitie aangezien het een banksaldo betrof van meer dan HFL 500.000. Gedurende het strafrechtelijk onderzoek had de inspecteur niet de beschikking over het dossier en was de vertraging derhalve geoorloofd.

In het arrest BNB 2010/206 is de Hoge Raad in een overweging ten overvloede ingegaan op het tijdsverloop van een strafrechtelijk onderzoek.⁸⁷

Voorts verdient nog opmerking dat belanghebbende niet heeft gesteld dat het strafrechtelijk onderzoek langer heeft geduurd dan noodzakelijk was voor het verkrijgen van de benodigde inlichtingen. Ook indien bij het onder 2.1.2 bedoelde tijdsverloop mede acht zou worden geslagen op de met dat onderzoek gemoeide tijd, zou dit hem derhalve niet hebben kunnen baten.

Hof Amsterdam⁸⁸ heeft beslist dat uit oogpunt van doelmatigheid en ter voorkoming van een onwenselijke samenloop van bevoegdheidsuitoefening het begrijpelijk is om niet parallel aan het strafrechtelijk onderzoek het heffingsonderzoek voort te zetten. Dat in de tussentijd geen aanwijsbaar contact tussen de inspecteur en belanghebbende is geweest doet niet af aan het feit dat er geen onverklaarbare vertraging is geweest. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO.⁸⁹

Een vergelijkbare uitspraak is van Hof Amsterdam 7 juli 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:3954 waarin het hof oordeelde dat de inspecteur op goede gronden het (financieel) strafrechtelijk onderzoek kon afwachten. Het was volgens het hof:

(...) geenszins onwaarschijnlijk, laat staan uit te sluiten, dat – mede gelet op de mogelijkheden die in het kader van een strafrechtelijk (financieel) onderzoek bestaan om (nader) bewijs te verzamelen (denk bijvoorbeeld aan huiszoeken en het horen van getuigen) – uit dat onderzoek gegevens naar voren zouden komen die tot hogere belastingaanslagen zouden leiden dan belastingaanslagen alleen op basis van de door belanghebbende zelf verschafte gegevens.

5.4 Afwachten door successie-inspecteur

Uit een uitspraak van Hof Den Bosch blijkt dat voor het recht van successie de redelijke termijn aanvangt bij de melding vrijwillige verbetering bij de IB-inspecteur, maar de successie-inspecteur mocht wachten tot de IB-inspecteur de melding vrijwillige verbetering had afgerond.⁹⁰ Het Hof oordeelde dat de inspecteur de omvang van de erfrechtelijke verkrijging alleen kon vaststellen als hij beschikte over de tot aan de datum van overlijden van Y verschuldigde bedragen aan IB en (destijds) VB. Deze bedragen werden vastgesteld door de IB-inspecteur en de successie-inspecteur mocht wachten met het opleggen van een

86 Hof Amsterdam 3 februari 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BP4437, V-N 2011/24.5.

87 HR 7 mei 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM3304, BNB 2010/206, r.o. 2.2.

88 Hof Amsterdam 19 december 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:5349, r.o. 4.5.4.4.

89 HR 9 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2071, V-N 2018/60.32.

90 Hof Den Bosch 30 januari 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:302, V-N 2015/19.20.12.

navorderingsaanslag voor het successierecht totdat hij de relevante bedragen van de IB-inspecteur had ontvangen. De successie-inspecteur had voldoende voortvarend gehandeld en had de navorderingsaanslag voldoende voortvarend vastgesteld. Het Hof besliste dat het de Belastingdienst vrijstond om de werkzaamheden te verdelen over diverse inspecteurs en dat de inspecteur voor het recht van successie niet direct zelf aan de slag hoefde te gaan, maar de verschuldigde bedragen aan IB en VB kon overlaten aan zijn collega.

5.5 (On)volledigheid bij het stellen van vragen

Uit de eindbeslissing in de zaak Passenheim-van Schoot blijkt dat het abusievelijk niet verzoeken om inlichtingen over een tweede en derde bankrekening fataal kan zijn.⁹¹ Belanghebbende had de Belastingdienst op de hoogte gesteld van drie Duitse bankrekeningnummers. Bij het eerste inlichtingenverzoek noemde de inspecteur abusievelijk alleen het eerste rekeningnummer. Pas bij het tweede inlichtingenverzoek noemde de inspecteur ook de andere twee rekeningnummers. Door de onvolledigheid van het eerste informatieverzoek is aanzienlijke vertraging ontstaan die niet noodzakelijk was.

Hof Arnhem-Leeuwarden⁹² oordeelde dat de inspecteur dat het evenredigheidsbeginsel niet was geschonden en de inspecteur juist zorgvuldig was geweest door meer informatie uit Duitsland op te vragen. Dit was nodig omdat belanghebbende niet aan het onderzoek wilde meewerken.

5.6 Gevolgen nieuwe jurisprudentie

Uit een uitspraak van Hof Amsterdam blijkt dat nieuwe jurisprudentie van de Hoge Raad een aanvaardbare vertraging kan opleveren:⁹³

Hierbij heeft het Hof in het bijzonder in aanmerking genomen dat met name vertraging is opgelopen doordat (...) hij zich vervolgens, eind april 2011, wenste te beraden op de consequenties van het hiervoor genoemde arrest van de Hoge Raad van 29 april 2011 (...). Naar het oordeel van het Hof vormen de hiervoor bedoelde omstandigheden een aanvaardbare verklaring voor de gedurende de maanden mei en juni 2011 opgetreden vertraging bij de afhandeling van de navorderingsaanslagen. Het Hof acht die vertraging onder die gegeven omstandigheden ook niet onredelijk.

5.7 Pogingen om informatie te verkrijgen

Ingeval niet alle door de inspecteur gevraagde informatie wordt verstrekt die nodig is om een materieel juiste aanslag vast te stellen kunnen de pogingen van de inspecteur om de benodigde informatie te verkrijgen niet worden aangemerkt als "onnodig tijdsverloop".⁹⁴

91 Eindbeslissing zaak Passenheim-van Schoot (HR 28 september 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX8552, BNB 2012/298).

92 Hof Arnhem-Leeuwarden 26 maart 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:BZ6353. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 13 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:275).

93 Hof Amsterdam 12 juni 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:2457, r.o. 4.3.4. Het cassatieberoep tegen deze uitspraak is ongegrond verklaard met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 17 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1060).

94 Hof Amsterdam 3 maart 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:1026.

Het niet dan wel slechts in zeer beperkte mate voldoen aan verzoeken om inlichtingen (niet coöperatief opstellen) weegt volgens de Hoge Raad mee bij de beoordeling of sprake is van voortvarendheid.⁹⁵

Dit is slechts anders als reeds op voorhand redelijkerwijs duidelijk moet zijn dat het opvragen van nadere informatie volstrekt zinloos is.⁹⁶ In vergelijkbare zin is de uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant waarin werd geoordeeld dat:⁹⁷

De door de inspecteur gehanteerde werkwijze om te trachten te komen tot het opleggen van (materieel juiste) navorderingsaanslagen acht de rechtbank niet ondoelmatig of inefficiënt en houden niet in dat de inspecteur niet voortvarend te werk is gegaan. De omstandigheid dat de inkeermelding door een deskundig adviseur is gedaan en dat de inspecteur bij de oplegging van de navorderingsaanslagen genoegzaam heeft genomen met de summiere beantwoording van vragen (...) doet hieraan niet af.

5.8 Uitstel voor aanleveren gegevens en reactietijd inspecteur

De vertraging die ontstaat doordat de inspecteur de belastingplichtige meermalen in de gelegenheid stelt om de gevraagde informatie te verstrekken leidt niet tot een onaanvaardbare overschrijding.⁹⁸ Het wachten op toegezegde gegevens is niet onaanvaardbaar.⁹⁹ In dat kader heeft Hof 's-Hertogenbosch¹⁰⁰ geoordeeld dat, ingeval de inspecteur gedurende de periode dat uitstel is verleend voor het verstrekken van nadere gegevens (toch) aan de slag gaat met de onvolledige gegevens deze activiteiten en rekenexercities mogelijk zinloos zijn geweest. Gedurende de periode van verleend (en gebruikt) uitstel is volgens het hof geen sprake van onverklaarbare inactiviteit van de inspecteur.

Als de gevraagde en toegezegde informatie niet wordt verstrekt, dient de inspecteur zelf het initiatief te nemen om de gevraagde informatie alsnog te achterhalen. Dit kan bijvoorbeeld door middel van het sturen van een herinneringsbrief. Over de vraag hoeveel tijd de inspecteur mag laten verstrijken wordt in de jurisprudentie wisselend gedacht.

Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelde dat de inspecteur redelijkerwijs na drie maanden navraag had moeten doen naar de toegezegde informatie, maar dat een overschrijding van deze termijn met vijf maanden acceptabel was:¹⁰¹

Het Hof acht het (...) passend dat – nu de door belanghebbende opgevraagde informatie blijkbaar uit L moest komen – de Inspecteur na ontvangst van de brief van de gemachtigde van 19 oktober 2009, nadat drie maanden zonder bericht van de zijde van

⁹⁵ HR 14 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:671, BNB 2017/223.

⁹⁶ Hof Amsterdam 12 juli 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:3767. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 27 januari 2017, ECLI:NL:HR:2017:106).

⁹⁷ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 13 mei 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:307, V-N 2016/39.23.9, r.o. 2.12.

⁹⁸ HR 25 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:1050, V-N 2013/55.1.2.

⁹⁹ HR 13 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2599, BNB 2017/227.

¹⁰⁰ Hof 's-Hertogenbosch 21 mei 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:1853, V-N 2015/38.6, r.o. 4.3.

¹⁰¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 23 april 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:BZ8586, V-N 2013/38.9, r.o. 4.12.

belanghebbende waren verstreken (medio januari 2010), zelf in actie diende te komen. Het Hof acht de tijd die verstreken is van medio januari 2010 tot medio juni 2010, derhalve een periode van vijf maanden, gezien aard en wijze van de door belanghebbende verstrekte informatie, de complexiteit van de onderhavige materie, en mede gezien het door de Inspecteur onweersproken gestelde grote aantal inkeerders dat zich in dezelfde periode als belanghebbende bij de Inspecteur heeft gemeld, echter niet zodanig dat geoordeeld moet worden dat de Inspecteur het tijdsverloop dat noodzakelijkerwijs is gemoed met het verkrijgen van de inlichtingen die nodig zijn voor het bepalen van de verschuldigde belasting heeft overschreden.

In het commentaar bij deze uitspraak merkt de redactie van de Vakstudie Nieuws op dat de inspecteur met zijn werkwijze heeft gebalanceerd op de rand van hetgeen in kwesties als deze nog toelaatbaar is. Het oordeel van het hof had volgens de redactie ook anders kunnen uitvallen. Een reactietermijn van drie maanden werd ook door Rechtbank Arnhem als acceptabel beschouwd:¹⁰²

Weliswaar kan aan eisers worden toegegeven dat gedurende de periode van correspondentie tussen verweerder en eisers verweerder soms tot drie maanden nodig heeft gehad alvorens te reageren, maar de rechtbank ziet daarin op zichzelf onvoldoende aanleiding voor het oordeel dat onvoldoende voortvarend is gehandeld.

In het arrest BNB 2013/203 oordeelde de Hoge Raad dat:¹⁰³

De tijd die is verlopen doordat de advocaat zich niet heeft gehouden aan de termijn voor het geven van een inhoudelijke reactie, die hij zelf in zijn brief van 7 oktober 2002 had genoemd, moet aan belanghebbende worden toegerekend. Het tijdsverloop na het einde van die termijn is niet zodanig dat de Inspecteur reeds eerder had moeten aannemen dat belanghebbende niets meer van zich zou laten horen, en de Inspecteur daarom eerder in actie had moeten komen.

5.9 Bewijs van 'niet stilzitten'

Uit de uitspraak van Hof Amsterdam¹⁰⁴ blijkt dat met een handgeschreven notitie van de inspecteur op een binnengekomen brief waaruit blijkt dat intern overleg is geweest (en besloten is niet te reageren) voldoende kan zijn om aan te tonen dat geen onverklaarbare vertraging is opgelopen. Hof Amsterdam oordeelt dat ook notities van telefonische contacten van belang zijn bij de beoordeling van de voortvarendheid.¹⁰⁵ Ook interne e-mails waarin een vraag aan een collega is voorgelegd, wordt aangemerkt als een werkzaamheid.¹⁰⁶

102 Rechtbank Arnhem 27 september 2012, ECLI:NL:RBARN:2012:BX8227, r.o. 4.3. In hoger beroep was dit – gezien de toepassing van de standstill-bepaling – niet meer in geschil (Hof Arnhem-Leeuwarden 16 april 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:BZ8848).

103 HR 7 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:CA2233, BNB 2013/203, r.o. 4.1.4.

104 Hof Amsterdam 15 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4302, V-N 2016/2.13.5.

105 Hof Amsterdam 23 juni 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:2409. De Hoge Raad heeft het cassatieberoep afgedaan met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 27 januari 2017, ECLI:NL:HR:2017:101).

106 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 21 januari 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:236, r.o. 2.26. Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingesteld (V-N 2021/28.2.8).

Vergelijkbaar is de uitspraak van Hof Den Bosch dat oordeelde dat met de door de inspecteur opgestelde verslaglegging met een overzicht van door zijn collega's verrichtte contacten en werkzaamheden de voortvarendheid voldoende werd onderbouwd.¹⁰⁷ Het standpunt van belanghebbende, dat het overzicht geen op de zaak betrekking hebbend stuk zou zijn, werd logischerwijs niet door het Hof gevolgd. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81, Wet RO.¹⁰⁸

Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2353 verbindt aan de vaststelling dat niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken ex art. 8:42 Awb zijn verstrekt de gevolgtrekking dat:

(...) voor de toepassing van de verlengde navorderingstermijn ervan moet worden uitgegaan dat de Inspecteur niet voortvarend heeft gehandeld, omdat het handelen en stilzitten niet meer ad fontes [naar de bronnen, VDS] kan worden beoordeeld.

5.10 Tussenconclusie

In het arrest BNB 2010/199 heeft de Hoge Raad invulling gegeven aan het aanvaardbare tijdsverloop na het verkrijgen van aanwijzingen van het bestaan van in het buitenland opgekomen inkomsten of vermogen.

Met betrekking tot periode 1b (het verkrijgen van de benodigde inlichtingen die nodig zijn voor het bepalen van de verschuldigde belasting) dient kennis en werkzaamheden van de FIOD eveneens in aanmerking te worden genomen. Voor de beantwoording van de vraag of de inspecteur voortvarend heeft gehandeld is het afwachten van de uitkomsten van een strafrechtelijk onderzoek relevant, maar zeker niet doorslaggevend. Uit oogpunt van doelmatigheid en ter voorkoming van een onwenselijke samenloop van bevoegdheidsuitoefening kan afwachten zinvol zijn.

Voor de erf- en schenkbelasting kan, uit oogpunt van efficiëntie, worden gewacht totdat de inkeerbehandeling in de inkomstenbelasting. Het onvolledig opvragen van gegevens waardoor vertraging ontstaat omdat deze gegevens in een later stadium alsnog moeten worden opgevraagd kan fataal zijn voor de beoordeling van de voortvarendheid. Onzorgvuldigheden blijven voor rekening en risico van de inspecteur.

Vertragingen als gevolg van nieuwe jurisprudentie of het meermalen opvragen van de gevraagde informatie is aanvaardbaar. Pogingen van de inspecteur om nadere informatie te verkrijgen worden niet aangemerkt als 'onnodig tijdsverloop' tenzij op voorhand redelijkerwijs duidelijk moet zijn dat het opvragen van nadere informatie volstrekt zinloos is.

De periode waarin uitstel is verleend voor het aanleveren van gegevens wordt logischerwijs niet aangemerkt als onverklaarbare inactiviteit. Het ligt echter op de weg van de inspecteur om, bij het uitblijven van een reactie, tijdig actie te ondernemen en niet af te (blijven) wachten.

107 Hof Den Bosch 18 mei 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2187. r.o. 4.5.

108 HR 22 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:411, V-N 2019/18.12.

6 Benodigde tijd voor voorbereiden en vaststellen aanslag

In het arrest BNB 2010/199 (paragraaf 2.2 hiervoor) heeft de Hoge Raad invulling gegeven aan het aanvaardbare tijdsverloop na het verkrijgen van aanwijzingen van het bestaan van in het buitenland opgekomen inkomsten of vermogen. In deze paragraaf wordt ingegaan op de benodigde tijd om aan de hand van de beschikbare gegevens een aanslag met redelijke voortvarendheid voor te bereiden en vast te stellen (periode 2).

6.1 Redelijke verwerkingstijd

In het arrest BNB 2010/206¹⁰⁹ oordeelde de Hoge Raad dat de inspecteur de navorderingsaanslagen met redelijke voortvarendheid heeft voorbereid en vastgesteld. Het betrof een periode van circa 3,5 maand. In het arrest BNB 2012/291¹¹⁰ accepteerde de Hoge Raad een verwerkingstijd van 4 maanden. In het arrest BNB 2012/290¹¹¹ oordeelde de Hoge Raad dat ingeval een verwerkingstijd dusdanig lang is, dit een rechtvaardiging behoeft. Het verwijzingshof dient te onderzoeken of er een rechtvaardiging bestaat.

Uit het arrest BNB 2012/290 en BNB 2012/291 zou derhalve afgeleid kunnen worden dat als de inspecteur beschikt over de gegevens om de belastingschuld te berekenen, de navorderingsaanslag in beginsel ergens tussen de 4 en 7,5 maanden daarna moet worden opgelegd.¹¹² Vergelijkbaar is de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden 24 oktober 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:9205 waar het hof oordeelt dat het voortvarend handelen ook ziet op het voorbereiden en vaststellen van een aanslag.¹¹³

6.2 Verkeerd inzicht in het recht

In het arrest BNB 2010/205¹¹⁴ vernietigde de Hoge Raad de opgelegde navorderingsaanslagen wegens overschrijding van de redelijke termijn. De inspecteur verkeerde in de veronderstelling dat de reguliere navorderingstermijn van toepassing was en niet de verlengde navorderingstermijn. Pas nadat hij na bijna drie jaar tot inzicht kwam werden de navorderingsaanslagen opgelegd. Dit was volgens de Hoge Raad onaanvaardbaar.

6.3 Afwachten (proef)procedure/opleggen in series

In de praktijk komt het voor dat de inspecteur beschikt over gegevens om één of enkele navorderingsaanslagen op te leggen, maar uit het oogpunt van efficiëntie en zorgvuldigheid wacht totdat hij alle gegevens heeft ontvangen om in één keer alle navorderingsaanslagen op te leggen. Dit kan echter ten koste gaan van de geëiste voortvarendheid en is niet zonder risico. In het arrest BNB 2011/120 oordeelde de Hoge Raad dat

109 HR 7 mei 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM3304, BNB 2010/206.

110 HR 13 juli 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX0891, BNB 2012/291.

111 HR 13 juli 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX0888, BNB 2012/290.

112 Vergelijk: J.H. van Asbreuk, Beperking verlengde navorderingstermijn, NTFR-B2010/17 die aansluiting zoekt bij de termijn van drie maanden voor het opleggen van een (voorlopige) aanslag na het indienen van de aangifte (HR 25 september 1999, ECLI:NL:HR:2009:BJ8524, BNB 2009/295).

113 Het cassatieberoep werd wegens niet tijdige motivering niet ontvankelijk verklaard (HR 21 september 2018, ECLI:NL:HR:2018:1718).

114 HR 7 mei 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM3301, BNB 2010/205.

het wachten op de uitkomst van een procedure niet de tijd betreft die is benodigd voor het verkrijgen van de inlichtingen die nodig zijn voor het bepalen van de verschuldigde belasting, noch de tijd die noodzakelijkerwijs is gemoeid met het voorbereiden en vaststellen van een navorderingsaanslag.¹¹⁵

Ondanks het feit dat de inspecteur na de eerste serie aanslagen ruim vijf maanden had gewacht met het opleggen van de tweede serie heeft de inspecteur naar het oordeel van Rechtbank Zeeland-West-Brabant en Hof Den Bosch¹¹⁶ voldoende voortvarend gehandeld. De inspecteur stelde met succes dat uit oogpunt van zorgvuldigheid is gewacht in de hoop dat X in bezwaar tegen de eerste serie alsnog met gegevens zou komen.

6.4 Afwachten totdat alle gegevens bekend zijn?

Hof Den Haag¹¹⁷ heeft zich uitgelaten over het afwachten met het opleggen van aanslagen totdat alle gegevens bekend zijn. Het hof vindt in navolging van de rechtbank het redelijk om (in die specifieke casus) af te wachten met het opleggen van aanslagen totdat de gegevens bekend waren. Belanghebbende was in februari 2004 geïdentificeerd als rekeninghouder en in juni 2004 aangeschreven.

In verband met het verstrijken van de navorderingstermijn zijn de navorderingsaanslagen IB/PVV 1992 en VB 1993 en de navorderingsaanslagen IB/PVV 1993 en VB 1994 respectievelijk opgelegd op 31 december 2004 en 14 december 2005. De navorderingsaanslagen IB/PVV over de jaren 1994 t/m 2000 en de navorderingsaanslagen VB over de jaren 1995 tot en met 2000 werden twee jaar later opgelegd, nadat belanghebbende in augustus 2006 openheid van zaken had gegeven. De Rechtbank¹¹⁸ overwoog in r.o. 31:

De rechtbank acht het in het kader van de te betrachten zorgvuldigheid dan ook niet onredelijk dat verweerder er in het onderhavige geval voor heeft gekozen om in eerste instantie alle daartoe benodigde gegevens van eiser af te wachten, alvorens de onderhavige navorderingen op te leggen, daar verweerder zoveel mogelijk heeft willen aansluiten bij een juiste omvang van de verschuldigde belasting over de verschillende jaren.

Het Hof sloot zich hierbij in r.o. 7.7 volledig aan. De Hoge Raad heeft het cassatieberoep afgedaan met toepassing van art. 81 Wet RO.¹¹⁹

Vergelijkbaar is de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch¹²⁰ dat oordeelde dat een tweede serie aanslagen voldoende voortvarend waren opgelegd. De inspecteur had in die procedure gesteld dat de eerste serie aanslagen

115 HR 18 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP4779, BNB 2011/120. Zie ook M.H. de Borst, Projectmatige aanpak Belastingdienst, TFB 2011/2 en HR 7 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:CA2255, BNB 2013/206.

116 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 28 januari 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:1234 en Hof Den Bosch, 12 januari 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:67. Vergelijk: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 22 december 2014, ECLI:NL:RBZWB:2014:8962 en Hof Den Bosch 10 februari 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:491.

117 Hof Den Haag 8 oktober 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:3211.

118 Rechtbank Den Haag van 27 juni 2012, ECLI:NL:RBSGR:2012:BX3416, V-N 2012/56.2.1.

119 HR 26 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:315.

120 Hof Den Bosch 12 december 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:5254, r.o. 4.19 e.v. Het cassatieberoep werd ongegrond verklaard met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:262).

waren opgelegd ter behoud van rechten (verjaring), het feitelijk onmogelijk was alle handmatig aanslagen op te leggen en het feitelijk onderzoek nog niet was afgerond. De Hoge Raad deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO.

Een andersluidende uitspraak is van Rechtbank Zeeland-West-Brabant¹²¹ dat oordeelde dat de tweede serie navorderingsaanslagen niet voortvarend waren opgelegd omdat:

Het opleggen van deze navorderingsaanslagen is aangekondigd bij brief van 1 juni 2010. De daarin vermelde correcties zijn eveneens opgenomen in de brief van 28 december 2009 waarin het opleggen van de eerste serie navorderingsaanslagen is aangekondigd. De rechtbank stelt vast dat (...) iets meer dan 7 maanden zijn verstreken.

Het aangedragen argument dat de eerste serie navorderingsaanslagen zou zijn gebruikt om nadere informatie af te wachten werd van tafel geveegd omdat de informatie reeds ten tijde van het opleggen van de eerste serie navorderingsaanslagen bij de inspecteur bekend was.

6.5 Aansturen op vaststellingsovereenkomst?

In een tweetal uitspraken van Rechtbank Den Haag en Hof 's-Hertogenbosch wordt onder de werkzaamheden het opstellen van de vaststellingsovereenkomst begrepen.¹²² De beoordeling van de voortvarendheid geschiedt in beginsel per belastingjaar ook als verschillende belastingjaren met toepassing van art. 64 AWR in één navorderingsaanslag is geformaliseerd.¹²³

Uit het arrest HR 26 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2818, V-N 2014/55.1.4 kan worden afgeleid dat het aansturen op het sluiten van een vaststellingsovereenkomst kan leiden tot een gerechtvaardigde vertraging. Hof Den Bosch kwam tot de conclusie dat de inspecteur terecht heeft aangestuurd op het sluiten van een vaststellingsovereenkomst en pas tot navordering is overgegaan toen dat niet lukte. Voor het evenredigheidsbeginsel geldt volgens het hof als uitgangspunt dat de inspecteur niet zonder goede redenen zes maanden of langer heeft stilgezeten. Naar het oordeel van het hof is er geen onverklaarbare vertraging opgetreden van meer dan zes maanden (de Hoge Raad heeft de zaak niet-ontvankelijk verklaard onder verwijzing naar art. 80a Wet RO).

121 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 1 april 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:1978, r.o. 4.4.5.

122 Rechtbank Haag 22 december 2010, ECLI:NL:RBSGR:2010:BP010, NTFR 2011/688 en Hof 's-Hertogenbosch 7 maart 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:705 (het cassatieberoep werd niet ontvankelijk verklaard met toepassing van art. 80a Wet RO (HR 26 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2818)).

123 Zie: Hof Den Haag 17 juli 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:5078. De navorderingsaanslag zag op de periode 1998-2008 waarbij het Hof oordeelde dat de navordering voor de jaren 2003 en 2004 niet in stand kon blijven.

In een andere uitspraak van Hof Den Haag werd geoordeeld:¹²⁴

De werkwijze en het overleg om te trachten te komen tot één navorderingsaanslag waarin alle correcties over alle jaren zijn opgenomen acht het Hof doelmatig en efficiënt.

Voor de praktijk is dit een niet onbelangrijk arrest. De inspecteur is niet genoodzaakt om per jaar direct een (navorderings)aanslag op te leggen, maar heeft enige mate van vrijheid om ervoor te kiezen aan te sturen op een vaststellingsovereenkomst.

Het is niet geheel duidelijk hoeveel speelruimte de inspecteur heeft ingeval hij over bepaalde jaren al complete informatie heeft ontvangen en over andere jaren nog niet. Ook hier lijkt de jurisprudentie enige ruimte te bieden om uit oogpunt van efficiëntie te wachten totdat de gegevens van alle jaren zijn ontvangen om daarna de gehele post in één keer af te werken. Gezien de jurisprudentie over het afwachten in verband met het voeren van een (proef)procedure (paragraaf 6.3) zal deze ruimte naar verwachting echter beperkt zijn.

6.6 *Invloed processuele houding belastingplichtige*

In paragraaf 5.7 is al ingegaan op BNB 2013/203 waarin de Hoge Raad oordeelde dat de tijd die is verlopen doordat de advocaat zich niet heeft gehouden aan de termijn voor het geven van een inhoudelijke reactie aan belanghebbende moet worden toegerekend.

Ook als de inspecteur beschikt over alle benodigde gegevens kan onder omstandigheden de vertraging aan de belastingplichtige worden toegerekend. In het arrest BNB 2014/3¹²⁵ betrof het een belastingplichtige die alle relevante informatie had verstrekt en nadien zich tot een advocaat had gewend voor rechtsbijstand. De advocaat correspondeerde daarna enige tijd met de inspecteur. De daarmee gemoeide tijd blijft voor rekening van de belastingplichtige.

Voor de beoordeling van de voortvarendheid worden laakbare en onrechtmatige gedragingen van de belastingplichtige, anders dan bij de beoordeling van de vraag of recht bestaat op een immateriële schadevergoeding wegens overschrijding van de redelijke termijn logischerwijs toegerekend aan de belastingplichtige.¹²⁶

6.7 *Onverklaarbare vertraging van meer dan zes maanden*

In het arrest BNB 2013/234¹²⁷ oordeelde de Hoge Raad dat met een onverklaarbare vertraging van zes maanden niet de vereiste voortvarendheid in acht was genomen:

De hiervoor in onderdeel 3.1.2 vermelde feiten en omstandigheden laten geen andere conclusie toe dan dat (...) de Inspecteur bij het opleggen van de navorderingsaanslagen (...), waarbij een

¹²⁴ Hof Den Haag 25 februari 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:389. Het cassatieberoep werd ongegrond verklaard met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 22 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:84).

¹²⁵ HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1215, BNB 2014/3.

¹²⁶ HR 21 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:636, BNB 2015/34, r.o. 2.1.3.

¹²⁷ HR 27 september 2013, ECLI:NL:HR:2013:717, BNB 2013/234, r.o. 3.1.3.

onverklaarbare vertraging is opgetreden van meer dan zes maanden, niet de vereiste voortvarendheid in acht heeft genomen.

Ook in latere jurisprudentie worden onverklaarbare vertragingen van zes maanden als onaanvaardbaar aangemerkt.¹²⁸

6.8 Eindpunt beoordeling

Voor de beoordeling van de vereiste voortvarendheid is volgens de Hoge Raad¹²⁹ niet bepalend het tijdstip waarop de belastingplichtige bekend raakt met de omvang van de belastingschuld die voortvloeit uit de aanvankelijk verzwegen gegevens, maar het tijdsverloop dat verstrijkt totdat de navorderingsaanslag met gebruikmaking van de verlengde navorderingstermijn is vastgesteld en op voorgeschreven wijze is bekendgemaakt. In de verwijzingsprocedure oordeelde Hof Amsterdam¹³⁰ dat de inspecteur niet aannemelijk had gemaakt dat de navorderingsaanslag op een eerder tijdstip op de voorgeschreven wijze was bekendgemaakt dan met de verzending door de ontvanger van de duplicaat pen aanslag. Dat de omvang van de belastingschuld al bekend was omdat een vaststellingsovereenkomst was, gesloten is niet relevant.

Een andersluidend oordeel is van Hof Den Haag¹³¹ dat met betrekking tot de voortvarendheid overwoog dat belanghebbenden reeds door middel van het opleggen van de aanslagen in december 2007 konden beseffen dat zij er rekening mee dienden te houden dat hen ook voor andere belastingjaren navorderingsaanslagen vanwege hetzelfde feit zou worden opgelegd. Hiermee lijkt het Hof de benadering te kiezen dat sprake is van voortvarendheid per belastingplichtige.

Is in een vaststellingsovereenkomst echter uitdrukkelijk en zonder voorbehoud afstand gedaan van rechtsmiddelen, dan kan dit tot een andere uitkomst leiden. Rechtbank Noord-Holland¹³² besliste dat met het sluiten van een vaststellingsovereenkomst waarbij uitdrukkelijk en zonder voorbehoud afstand wordt gedaan van rechtsmiddelen ook het beroep op de voortvarendheidseis is uitgesloten.¹³³ De onverklaarbare vertraging tussen het sluiten van de vaststellingsovereenkomst en het opleggen van de navorderingsaanslag was volgens de rechtbank dan niet relevant.

6.9 Tussenconclusie

In het arrest BNB 2010/199 heeft de Hoge Raad invulling gegeven aan het aanvaardbare tijdsverloop na het verkrijgen van aanwijzingen van het bestaan van in het buitenland opgekomen inkomsten of vermogen. Met betrekking tot periode 2 (de benodigde tijd om aan de hand van de

128 Zie o.a. HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:689, BNB 2014/137, r.o. 3.4.4.

129 HR 13 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:555, BNB 2015/182.

130 Hof Amsterdam 24 november 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:5121, V-N 2016/9.2.1. Het cassatieberoep tegen deze hofuitspraak is ingetrokken (HR 13 mei 2016, ECLI:NL:HR:2016:828, V-N 2016/27.5).

131 Hof Den Haag 30 november 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:3847, r.o. 7.3.14. Het cassatieberoep werd met toepassing van art. 81 Wet RO afgedaan (HR 29 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2512).

132 Rechtbank Noord-Holland 23 maart 2017, ECLI:NL:RBNHO:2017:4565. Vergelijkbaar: Hof Den Haag 12 november 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:3697, V-N 2015/12.17.12, r.o. 7.4.

133 Vergelijk: Rechtbank Gelderland 10 april 2019, nr. 18/3066, FutD 2019-1087. De rechtbank oordeelde dat er 13 maanden zat tussen de ontvangst van de alle gegevens en de navorderingsaanslag 2003 waardoor deze niet voortvarend was opgelegd (de nadien gesloten vaststellingsovereenkomst over de jaren 2004 t/m 2013 bleef evenwel in stand).

beschikbare gegevens een aanslag met redelijke voortvarendheid voor te bereiden en vast te stellen) kan als uitgangspunt worden genomen dat, ingeval de inspecteur beschikt over de gegevens om de belastingschuld te berekenen, de navorderingsaanslag in beginsel ergens tussen de 4 en 7,5 maanden moet worden opgelegd. Dat neemt niet weg dat de inspecteur enige mate van vrijheid heeft om ervoor te kiezen aan te sturen op een vaststellingsovereenkomst.

Het afwachten van de uitkomst van een (proef)procedure teneinde de overige zaken projectmatig af te handelen is, zonder hierover afspraken te maken met belastingplichtigen, een risico. Afwachten is begrijpelijk, maar vaak niet noodzakelijk in het kader van de voortvarendheid. Datzelfde risico geldt voor het afwachten totdat alle gegevens over alle jaren bekend zijn al lijkt dit risico, gezien de jurisprudentie beperkter.

Het in beginsel niet in strijd is met de eis van voortvarende behandeling indien de inspecteur 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.

Een lopende bezwaarprocedure over een ander belastingjaar rechtvaardigt niet zonder meer het afwachten van nieuwe aanslagen. Het is echter aanvaardbaar, in het kader van het bieden van een ruime mogelijkheid aan belanghebbende om (alsnog) openheid van zaken te geven, om te wachten tot het moment dat de inspecteur redelijkerwijs niet meer kan verwachten dat alsnog gegevens door belanghebbende worden verstrekt.

Onverklaarbare vertragingen van zes maanden dienen voor rekening van de Belastingdienst te blijven. Per belastingjaar dient beoordeeld te worden of de navorderingsaanslag met voortvarendheid is opgelegd waarbij rekening moet worden gehouden met de processuele houding van belastingplichtige en de (on)mogelijkheid om meerdere belastingjaren in één keer af te werken.

De beoordeling van de vereiste voortvarendheid eindigt op het moment dat de navorderingsaanslag met gebruikmaking van de verlengde navorderingstermijn is vastgesteld en op voorgeschreven wijze is bekendgemaakt. Dat de omvang van de belastingschuld al blijkt uit een vaststellingsovereenkomst is in beginsel niet relevant, tenzij uitdrukkelijk en zonder voorbehoud afstand gedaan van rechtsmiddelen (waaronder ook het beroep op de voortvarendheidseis).

7 Nieuwe ontwikkelingen?

Ondanks de overvloed aan jurisprudentie is nog niet op alle punten duidelijkheid verkregen. Naast de hierboven al aangehaalde zaken verdienen onderstaande punten nog de aandacht.

7.1 Compensatie?

In de jurisprudentie over de vergoeding van immateriële schade bij overschrijding van de redelijke termijn bij belastinggeschillen is geoordeeld dat een vertraging in een latere fase kan worden gecompenseerd door

een voortvarende behandeling in een eerdere fase.¹³⁴ Ook andersom heeft deze regel te gelden: een voortvarende behandeling in hoger beroep kan leiden tot compensatie van overschrijding redelijke termijn in bezwaar en beroep.¹³⁵ Het is (nog) niet duidelijk of een dergelijke compensatie ook mogelijk is bij de beoordeling of sprake is van voortvarendheid bij de totale behandeling. Hierbij kan worden gedacht aan een overschrijding van de voortvarendheid bij de informatieverzameling (periode 1) gevolgd door het zeer snel opleggen van de aanslagen (periode 2).

7.2 Beperking voortvarendheidsjurisprudentie?

In zijn kritische noot bij BNB 2015/155¹³⁶ oordeelt Albert dat van de verlengde navorderingstermijn voor kwaadwillenden geen belemmerende werking uitgaat en dat daarmee de rechtvaardigingsgrond aan de voortvarendheidseis komt te ontvallen. Albert pleit voor een vergaande afzwakking van de voortvarendheidseis. De essentie van het betoog is dat belastingplichtigen die niet te goeder trouw zijn daar 'te makkelijk mee weggomen'. Er bestaat een spanningsveld tussen de tendens om belastingfraude steeds harder aan te pakken¹³⁷ en de mate van rechtsbescherming.¹³⁸

7.3 Belastingautoriteiten (onderscheid inspecteur en belastingautoriteiten)

In de jurisprudentie van het HvJ EG/EU over voortvarendheid wordt de ontvangst van de aanwijzing door de belastingautoriteiten als uitgangspunt genomen (par. 2.1 hiervoor). Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat hieronder ook de FIOD zou moeten worden verstaan (par. 5.2 hiervoor). De vraag is echter of deze interpretatie in alle gevallen altijd terecht is.

Zo wordt met betrekking tot de 'op de zaak betrekking hebbende stukken' van art. 8:42 Awb de inspecteur – en niet belastingautoriteiten (inclusief de FIOD) – in HR 25 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:995 als uitgangspunt genomen:¹³⁹

In geschillen over de heffing van belastingen heeft als bestuursorgaan in de zin van artikel 8:42, lid 1, Awb te gelden de inspecteur als bedoeld in artikel 2, lid 3, letter b, AWR, in samenhang gelezen met hoofdstuk 2 van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003, in het bijzonder het daarin opgenomen artikel 5. De inspecteur is immers degene die op grond van hoofdstuk III AWR belastingaanslagen vaststelt en oplegt en die in procedures bij de belastingrechter optreedt als wederpartij van de belanghebbende. Uit dit samenstel van bepalingen volgt dat het middelonderdeel ten onrechte uitgaat van de opvatting dat de Belastingdienst in zijn

134 HR 10 juni 2011, ECLI:NL:HR:2011:BO5046, BNB 2011/232 r.o. 3.3.2 jo. HR 22 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT4468, BNB 2005/337, r.o. 4.4).

135 HR 12 december 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:828.

136 HR 1 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1105, BNB 2015/155.

137 Zo wordt bijvoorbeeld in de Memorie van Toelichting op het Wetsvoorstel vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst opgemerkt dat het kabinet geen enkel mededogen heeft met belastingplichtigen die te kwader trouw zijn. Zij verdienen volgens het kabinet geen snelle rechtszekerheid, omdat ze op onaantvaardbare wijze de schatkist benadelen (MvT, Kamerstukken II, 2013/14, 33 714, nr. 3, par. 4.2). Dit wetsvoorstel is ingetrokken.

138 Zie bijvoorbeeld HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1809, BNB 2015/187 waarin door de Hoge Raad is bepaald dat het verdedigingsbeginsel ook geldt voor fraudeurs.

139 HR 25 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:995, r.o. 2.3.2.

geheel, met inbegrip van de FIOD, is aan te merken als de inspecteur, en dus als het bestuursorgaan in de zin van artikel 8:42, lid 1, Awb.

In HR 8 oktober 2021, ECLI:NL:HR:2021:1339 bevestigt de Hoge Raad – met een verwijzing naar dat arrest – dat de in het kader van een strafrechtelijk onderzoek aanwezige informatie bij de FIOD (fraude met giftkwitanties) niet zonder meer moet worden toegerekend aan de inspecteur voor de beoordeling van het nieuwe feit. Voor het opleggen van navorderingsaanslagen wordt in art. 16 AWR immers niet de belastingautoriteiten, maar de inspecteur als uitgangspunt genomen.¹⁴⁰

Het is onduidelijkheid of en in hoeverre deze twee uitspraken gevolgen heeft voor de 'toerekening' van de voortvarendheid van de FIOD aan de inspecteur bij het opleggen van navorderingsaanslagen ex art. 16 AWR.

¹⁴⁰ De FIOD is – kort gezegd – belast met de opsporing van fiscale delicten en is niet bevoegd belastingaanslagen op te leggen.



memo

Aandachtspunten projecten Verhuld Vermogen

1 Inleiding

Voor de verschillende rekening- en constructieprojecten binnen het programma Verhuld Vermogen is, gezien de raakvlakken tussen de verschillende projecten, één memo aandachtspunten opgesteld. Hierin zijn onderwerpen opgenomen die geheel of gedeeltelijk van toepassing zijn op alle rekening- en constructieprojecten. Omdat dit memo ziet op meerdere projecten is het van belang om telkens weer te beoordelen of een onderdeel wel of niet van toepassing is op het specifieke project.

Dit memo is uitsluitend bedoeld voor intern gebruik. Het memo is een handreiking voor behandelaren Verhuld Vermogen om invulling te geven aan de eigen discretionaire bevoegdheid om belastingaanslagen vast te stellen en boeten op te leggen. In de (vernieuwde) community '[Programma Verhuld Vermogen](#)' op ConnectPeople zijn diverse naslagwerken opgenomen.

1.1 Wat is nieuw in deze versie?

Het memo aandachtspunten (versie 7 d.d. 14 februari 2020) is in deze versie aangevuld met (landelijke, structurele) vragen die aan de Klankbordgroep zijn gesteld en de meest recente ontwikkelingen. Daarnaast zijn enkele passages verplaatst en/of samengevoegd. Anders dan in de voorgaande versie is er voor gekozen om projectgebonden, specifieke informatie over te brengen naar de 'op de zaak betrekking hebbende projectstukken' van het desbetreffende project. Hierdoor wordt dit memo beperkter in omvang en wordt het ook eenvoudiger om kleine mutaties (veel) sneller door te voeren.

1.2 Inhoudsopgave

1	Inleiding	1
1.1	Wat is nieuw in deze versie?	1
1.2	Inhoudsopgave.....	1
2	Behandeling posten Verhuld Vermogen (algemeen)	6
2.1	Projectmatige aanpak.....	6
2.2	Logboek bijhouden.....	7
2.3	Verhuld Vermogen en afdoening lopende jaren	7
2.4	Correctiebeleid	7
2.5	Fiscaal (ex-)partners	8
2.6	Gebruik van e-mail	8
2.7	Ambtsedige verklaring identificatie/hercheck.....	8
2.8	Behandeling van VIP-posten	8
2.8.1	Gevolg- en reputatieschade	8
2.8.2	Nader onderzoek naar familieleden	9
2.8.3	Fiscaal dienstverlener/vertegenwoordiging erflater.....	9
2.8.4	Volmacht	9
2.8.5	Meerdere fiscaal dienstverleners	9
2.8.6	Weigeren fiscaal dienstverlener	10

Team Verhuld Vermogen

Croeselaan 14
3512 CA UTRECHT
Postbus 18200
3511 EW UTRECHT

Contactpersoon

NNI

Datum

27 september 2022

Versienummer

8

Auteurs

Klankbordgroep Verhuld Vermogen

Aan

intern

Bijlagen

Zoals genoemd

2.8.7	Tijdelijke uitsluiting vertegenwoordiging (art. 41 AWR).....	10	
2.8.8	Vertegenwoordiging erflaters	10	
2.9	Horizontaal toezicht (HT)	11	
2.9.1	Individueel convenant (GO-segment)	11	
2.9.2	Fiscaal dienstverlenersconvenant	11	
2.9.3	De fiscaal dienstverlener.....	11	
2.9.4	Uitsluiten van fiscaal dienstverlenersconvenant	11	
2.10	Niet meewerken aan 'praktische' oplossingen	12	
2.10.1	Verbeurdverklaring	13	
3	Herkomst (van vermogen).....	13	
3.1	Algemeen	13	
3.2	Winst uit onderneming/ROW/inkomsten vennootschap	13	
3.3	Box 3/verrekening bronbelasting	14	
3.3.1	Spaarrenterichtlijn	14	
3.3.2	Bronbelasting dividenden	14	
3.3.3	Bronbelasting renten.....	14	
3.3.4	Beperkingen in voorkoming dubbele belasting	14	
3.4	Vermogen van vennootschappen	15	
3.5	Belgische TAK verzekeringen.....	15	
3.6	Schenk- en erfbelasting	15	
3.6.1	Edelweiss.....	15	
3.6.2	Overgangsrecht 1985.....	16	
3.6.3	Edelweiss-schuld opnemen in box 3?.....	16	
3.7	Afgezonderd particulier vermogen (APV).....	16	
3.7.1	Vrijwillige verbetering en ontmantelen APV-structuur: box 2 of box 3?	17	
3.8	Criminele activiteiten	17	
4	Informatieverplichtingen en bewijslast(verdeling)	18	
4.1	Het stellen van vragen	18	
4.1.1	Evenredigheidsbeginsel	18	
4.1.2	Zorgvuldigheidsbeginsel	18	
4.1.3	Subsidiariteit/recht op eerbiediging van privéleven	19	
4.1.4	Algemene verordening gegevensbescherming (AVG)	19	
4.1.5	Verbod op zelfincriminatie.....	19	
4.1.6	Fysieke/psychische beperkingen/dementie.....	20	
4.2	Stelplicht en bewijslastverdeling	21	
4.2.1	Het niet op voorhand prijsgeven van informatie.....	22	
4.2.2	Gebruik gegevens CLO	22	
4.2.3	Wisselkoersen omrekenen (ECB)	23	
C1-C2-C3	4.2.5	Rapport van waarnemingen en bevindingen	23
C1-C2-C3	4.3	Ontbrekende en onduidelijke (bank)gegevens	24
	4.3.1	Bankgegevens ouder dan 10 jaar.....	24
	4.3.2	Inspanningsverplichting	24
	4.3.3	Risico ligt bij belastingplichtige	24
C1-C2-C3	4.3.5	Redelijke schatting (extrapoleren)	26
	4.4	Aandelen aan toonder	27
C1 - C3 D	4.5	Contant geld	28
	4.5.1	Aanvullende bepaling in VSO	28
	4.6	Verschijningsplicht (art. 41 AWR)	29

4.6.1	Wanneer art. 41 AWR toepassen?	29
4.7	De informatiebeschikking	29
4.7.1	Afstemming met vaco Formeel Recht	30
4.7.2	Zelfincriminatie en informatiebeschikking	30
4.7.3	Vereiste aangifte	30
4.7.4	Niet voldoen aan administratieplicht.....	31
4.7.5	Gevolgen onherroepelijke informatiebeschikking.....	31
4.7.6	Redelijke schatting inkeer (bij geen gegevens)	31
4.7.7	Informatiebeschikking voor fiscaal partner/erfgenamen	31
4.7.8	Ontvangen stukken gedurende bezwaar	32
5	Termijnen	33
5.1	Algemeen	33
5.1.1	Hoofregel (5 jaar)	33
5.1.2	Gehouden of opgekomen in het buitenland (12 jaar)	33
5.2	Verlenging termijn bij uitstelregeling	35
5.3	Opschorting termijn bij informatiebeschikking	35
5.4	Uitstel aanleveren gegevens en opschorting termijn	35
5.4.1	Geen afspraken over verlenging termijn primitieve aanslag.....	36
5.4.2	Opschorting termijn geldt niet voor boete	36
5.5	Aanslag ter behoud van rechten	36
5.6	Voortvarendheid bij verlengde navorderingstermijn	36
5.7	Aanvang termijn schenkbelasting.....	37
6	Boete en strafvervolgning	37
6.1	Algemeen (organisatorisch)	38
6.1.1	Boetetraject	38
6.1.2	BoeteAdviesApplicatie (BAA)	38
6.1.3	Welke boetespecialist/boete-fraudecoördinator	38
6.2	Beboeting of strafrechtelijke vervolging (fiscale delicten)?	39
6.2.1	Algemeen (Protocol AAFD)	39
6.2.2	Afhandeling door de boetespecialist	39
6.2.3	Verplichte consultatie van boete-fraudecoördinator	39
6.2.4	(Aanvullende) wegingscriteria	40
6.2.5	Afstemmingsoverleg (fiscale zaken)	40
6.2.6	Inzet strafrecht	40
6.2.7	Werkwijze aankondiging boete	41
6.3	Beboeting: inhoudelijke aandachtspunten	41
6.3.1	Stelplicht en bewijslast opzet en grove schuld	41
6.3.2	Innemen subsidiair standpunt grove schuld.....	42
6.3.3	Sfeerovergang en cautie	42
6.3.4	Toerekening verwijtbaarheid bij vergrijpboete	42
6.3.5	Daderschapsvormen.....	43
6.3.6	Straftoemeting	43
6.3.7	Termijnverlenging.....	45
6.3.8	Boetegrondslag bij primitieve aanslag of navorderingsaanslag ..	45
6.3.9	Boete bij schenk- en erfbelasting	45
6.3.10	Boetegrondslag bij aangiftebelastingen (OB en LB)	45
6.4	Wijziging boetemaximum box 3 (300% vanaf 2 juli 2009)	46
6.4.1	Aangiften onjuist ingediend vóór 2 juli 2009.....	46
6.4.2	Aangiften onjuist ingediend ná 1 juli 2009 (m.u.v. box 3)	46
6.5	Bewijsvermoedens	46
6.5.1	Bankgeheim	47
6.5.2	Het jaar waarvan gegevens bekend zijn.....	47
6.5.3	Extrapolatie latere jaren	47

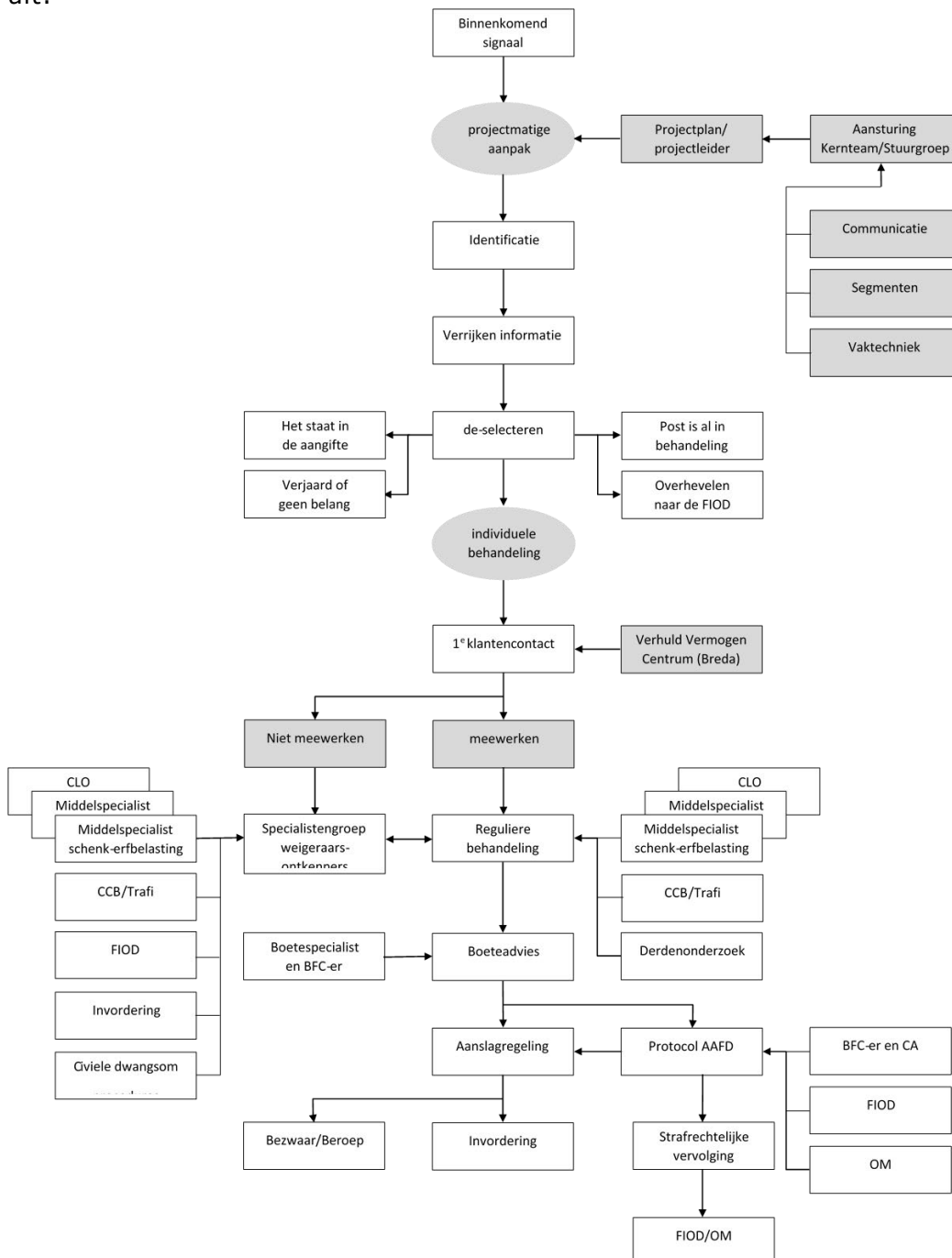
6.5.4	Extrapolatie eerdere jaren	48
6.6	Gevolgen omkering en verzwaring bewijslast?	48
6.6.1	Richtinggevende jurisprudentie.....	49
6.7	Vrijwillige verbetering (oude inkeerregelingen)	50
6.8	(Melding) vrijwillige verbetering	51
6.8.1	Mate van verwijtbaarheid.....	51
6.8.2	Geen boete (tweejaarstermijn).....	51
6.8.3	Matiging boete art. 67n, tweede lid, AWR	51
6.8.4	Toepassing art. 67n, derde lid, AWR (vanaf 2018/2020)	52
6.9	Overzicht boetepercentages Verhuld Vermogen - rekeningprojecten	54
6.10	Overige (rekening)projecten Verhuld Vermogen	55
6.10.1	Mate van verwijtbaarheid.....	55
6.10.2	Hoogte van de boete	55
6.10.3	Strafverzwarende omstandigheden	55
6.10.4	Strafverminderende omstandigheden (algemeen)	56
6.10.5	Strafverminderende omstandigheden (melding vrijwillige verbetering).....	56
7	De vaststellingsovereenkomst (VSO).....	57
7.1	Algemeen	57
7.1.1	Ondertekening VSO	57
7.1.2	Gevolgen niet (tijdig) tekenen VSO	57
7.1.3	Geen gelijkheidsbeginsel	58
7.1.4	Aanpassingen in VSO	58
7.2	Boete in de VSO	58
7.3	(Geen) voorbehouden in VSO	58
7.4	Opnemen schenk- en erfbelasting in VSO?	58
8	Opleggen aanslagen	58
8.1	Doelmatige formalisering	58
8.2	Geén doelmatige formalisering inkomstenbelasting i.v.m. BRI..	59
8.3	Onduidelijkheid over verdeling tussen partners.....	59
8.4	Samenloop met inkomensafhankelijke uitkering	59
9	Behandeling bezwaar en beroep	60
9.1	Op de zaak betrekking hebbende (project)stukken.....	60
9.2	Andere verdeling tussen fiscaal partners.....	60
9.3	Aanhouden/opschorten bezwaarschriften	60
9.4	Bezwaarschriften tegen aanslag voortvloeiend uit VSO	60
9.4.1	Ambtshalve vermindering	61
9.5	Geen ambtshalve vermindering (loterij zonder nieten)	62
10	Invordering	62
10.1	Inleiding	62
10.2	Contactpersonen invordering.....	62
10.3	Samenwerking heffing en invordering.....	63
10.3.1	Codering in het invorderingssysteem.....	63
10.3.2	Invorderingsaspecten in de eerste fase.....	63
10.3.3	Belangrijke ontwikkelingen voor de invordering	63
10.3.4	Mogelijke invorderingsmaatregelen op basis van signalen	64
10.3.5	Bezwaar en beroep	64
10.3.6	Informatiebeschikking 'onvoldoende medewerking'	65
10.4	Enkele handvatten voor de ontvanger Verhuld Vermogen	65
10.4.1	Verzoek om uitstel van betaling (bezwaar).....	65

10.4.2	Verzoek uitstel van betaling ((hoger) beroep)	66
10.4.3	Intrekken uitstel van betaling.....	66
10.4.4	Kwijtschelding/niet verder bemoeilijken.....	66
10.4.5	Verjaring van de rechtsvordering tot betaling	67
10.4.6	Marginaal toetsen door de ontvanger	67

2 Behandeling posten Verhuld Vermogen (algemeen)

2.1 Projectmatige aanpak

Voor elk (potentieel) rekening- of constructieproject dat valt onder het programma Verhuld Vermogen zijn een groot aantal onderdelen die – min of meer standaard – beoordeeld en/of uitgevoerd moeten worden. Voor elk (potentieel) project zijn een procesbeschrijving en diverse sjablonen beschikbaar voor de projectmatige aanpak. Dit draagt bij aan een efficiënte, effectieve en doelmatige uitvoering van de belastingwet. Op hoofdlijnen ziet de projectmatige aanpak er als volgt uit:



2.2 Logboek bijhouden

Voor elk individueel klantdossier dient een logboek te worden bijgehouden. Hierin worden alle mondelinge, telefonische en schriftelijke contacten met de belastingplichtige, gemachtigde, alsmede interne overleggen vastgelegd.¹ Dat is relevant voor de dossiervorming (wat is er gebeurd) en het inzicht (waarom zijn bepaalde keuzes gemaakt) en voor de beoordeling van de voortvarendheid (geen aan de Belastingdienst toerekenbare, onverklaarbare vertragingen). In de diverse applicaties is een logboeksjabloon opgenomen.

2.3 Verhuld Vermogen en afdoening lopende jaren

Aangiften IB/PVV van posten Verhuld Vermogen die nog in behandeling zijn, moeten in eerste instantie worden opgeleverd aan de behandelaar Verhuld Vermogen zodat hij e.e.a. kan meenemen in de vaststellingsovereenkomst (middels AKI-uitworp). Of hij/zij ook daadwerkelijk de aanslagregeling moet afwerken is dan een andere zaak. Wellicht kan deze post door iemand anders worden afgedaan omdat de correctie dan toch al is meegenomen in de vaststellingsovereenkomst en de aangifte dus op dat punt niet hoeft te worden herzien. In de vaststellingsovereenkomst dienen zowel de afspraken over alle reeds ingediende aangiften als de nog in te dienen aangiften te worden vastgelegd. Aangiften IB/PVV van posten waarvan het Verhuld Vermogen-traject al is afgewerkt kunnen in principe door een andere aanslagregelaar worden afgewerkt omdat in Eldoc/IKB/KRB na te kijken is hoe het Verhuld Vermogen-traject is afgewerkt. Bij vragen kan de aanslagregelaar altijd even contact met de behandelaar Verhuld Vermogen opnemen.

Het komt sporadisch voor dat de afspraken vastgelegd in een VSO niet worden verwerkt in een nog in te dienen aangifte. In die gevallen kan de aangifte worden gecorrigeerd. Ingeval de aanslag al is vastgesteld is sprake van een voor de belastingplichtige kenbare fout zoals bedoeld in art. 16, tweede lid, onderdeel c, AWR waardoor navordering mogelijk is. In die gevallen waarin de aangifte is ingediend nadat de VSO is gesloten dient onderzocht te worden of een boete passend en geboden is.

2.4 Correctiebeleid

Voor het [correctiebeleid](#) gelden de volgende dwingende kaders:

- een te hanteren bedrag aan (minimaal) te betalen belasting naar aanleiding van correcties van € 225 per individuele belastingaanslag, dus per middel en per belastingplichtige;
- negatieve correcties in het voordeel van belastingplichtige worden altijd aangebracht;
- het te hanteren bedrag bij een inkomenscorrectie bedraagt (minimaal) € 500;

¹ Het verdient de voorkeur dat de behandelaar Verhuld Vermogen mondelinge afspraken met belastingplichtige of gemachtigde of interne besprekingen altijd schriftelijk vastlegt.

- het te hanteren bedrag bij een navordering bedraagt (minimaal) € 450 (c.q. € 1.000 inkomen), behoudens in gevallen waarin sprake is van kwade trouw of repeterende onjuistheden.

2.5 *Fiscaal (ex-)partners*

Het is van belang om, voorafgaand aan de inhoudelijke, individuele klantbehandeling, te beoordelen of naast de belastingplichtige ook zijn/haar fiscaal partner c.q. fiscaal ex-partner aangeschreven moet worden. Het kan zelfs voorkomen dat in de te onderzoeken periode – met toepassing van de verlengde navorderingstermijn – meerdere fiscaal (ex-)partners aangeschreven moeten worden.

2.6 *Gebruik van e-mail*

Bij de behandeling van posten Verhuld Vermogen wordt veelvuldig per e-mail gecorrespondeerd met belastingplichtigen en/of gemachtigden. Het gebruik van e-mail voor individueel, zaaksgebonden contact is toegestaan, mits hiervoor door belastingplichtige toestemming is verleend (zie voor uitgebreidere informatie de [Instructie extern mailen](#)).

2.7 *Ambtsedige verklaring identificatie/hercheck*

In voorkomende gevallen kan discussie ontstaan over de identificatie van de belastingplichtige. In die gevallen kan contact worden opgenomen met het Verhuld Vermogen-centrum in Breda. Daar wordt een hercheck uitgevoerd en een ambtsedige verklaring van identificatie opgesteld.

2.8 *Behandeling van VIP-posten*

Ingeval de belastingplichtige onder de definitie VIP (bijvoorbeeld wethouder of raadslid) valt, dan wordt dit bij het inboeken in de applicatie opgemerkt. Deze posten worden in de applicatie afgeschermd. Dit betekent dat in principe geen VIP'ers aan behandelaars worden opgeleverd. De behandeling van VIP-posten (voor alle projecten Verhuld Vermogen) wordt gedaan vanuit kantoor Arnhem.

2.8.1 Gevolg- en reputatieschade

Sommige belastingplichtigen lopen extra risico hun baan/werk kwijt te raken, als bekend wordt dat ze in het verleden bewust onjuist aangiften hebben gedaan (o.a. politici, politieagenten of registeraccountants). Er wordt geen enkele afspraak gemaakt met de belastingplichtige over het al dan niet delen van deze informatie met andere instanties. De Belastingdienst heeft een strikte geheimhoudingsplicht (art. 67 AWR). Op deze hoofdregel van geheimhouding zijn uitzonderingen en ontheffingen geformuleerd waardoor desgevraagd (en soms spontaan) informatie wordt verstrekt aan derden.

2.8.2 Nader onderzoek naar familieleden

Het komt in de praktijk voor dat een belastingplichtige een melding vrijwillige verbetering doet (of bij een project in behandeling is genomen) waarbij het vermoeden ontstaat dat één of meer familieleden op vergelijkbare wijze inkomen c.q. vermogen buiten het zicht van de fiscus hebben gehouden. Bij een dergelijk vermoeden wordt het desbetreffende familielid zelfstandig benaderd.

2.8.3 Fiscaal dienstverlener/vertegenwoordiging erflater

Ingeval een belastingplichtige zicht laat vertegenwoordigen door een fiscaal dienstverlener lopen de contacten in principe veelal via deze fiscaal dienstverlener. In principe sturen we een kopie in cc naar de belastingplichtige zelf.² In voorkomende gevallen benadert de behandelaar Verhuld Vermogen de belastingplichtige rechtstreeks. Hierbij kan worden gedacht aan het oproepen van een gesprek, het opleggen van een informatiebeschikking of het aankondigen/mededelen van een vergrijpboete. In dergelijke gevallen dient de fiscaal dienstverlener logischerwijs een afschrift te ontvangen.³

In het kader van zorgvuldigheid en professioneel handelen wordt aangeraden om bij bijvoorbeeld een telefoongesprek met belastingplichtige, de vastgelegde telefoonnotitie te delen met de fiscaal dienstverlener.

2.8.4 Volmacht

Ingeval een belastingplichtige wordt vertegenwoordigd door een fiscaal dienstverlener dient deze een machtiging over te leggen waaruit blijkt voor welke werkzaamheden hij door belastingplichtige gemachtigd is. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de machtiging om een VSO te tekenen. Indien de Belastingdienst in een bepaald geval aan de vertegenwoordigingsbevoegdheid twijfelt, kan om een schriftelijke machtiging van de belastingplichtige worden verzocht. Ook van een advocaat of procureur kan op grond van art. 2:1 Awb in principe de overlegging van een volmacht worden verlangd.⁴

2.8.5 Meerdere fiscaal dienstverleners

Het komt voor dat – naast de reguliere fiscaal dienstverlener – een nieuwe fiscaal dienstverlener wordt ingeschakeld voor een vrijwillige verbetering of de bijstand bij een ander project Verhuld Vermogen. Het is niet altijd duidelijk of de reguliere fiscaal dienstverlener door de belastingplichtige op de hoogte is gebracht. Het verdient aanbeveling om de belastingplichtige expliciet te vragen zijn gebruikelijke fiscaal dienstverlener zelf op de hoogte te stellen.

2 Als geheugensteuntje verschijnt in de briefsjablonen in voorkomende gevallen automatisch onderaan de brief de tekst: "cc: *belastingplichtige(n)*".

3 Als geheugensteuntje verschijnt in de brief sjablonen in voorkomende gevallen automatisch onderaan de brief de tekst: "cc: [*naam fiscaal dienstverlener*]".

4 In beroep wordt ingevolge art. 8:24, derde lid, Awb van een advocaat geen machtiging verlangd.

Het komt namelijk voor dat de belastingplichtige de reguliere fiscaal dienstverlener niet inlicht over zijn betrokkenheid bij een project Verhuld Vermogen en laatstgenoemde pas hiervan op de hoogte raakt doordat hij digitaal de (navorderings)aanslagen ontvangt⁵ of doordat een belastingteruggaaf wordt verrekend met een openstaande navorderingsaanslag.

Binnen de kaders van de bestaande volmacht van de gebruikelijke fiscaal dienstverlener kan informatie worden gedeeld. Geadviseerd wordt echter hier terughoudend mee om te gaan en de fiscaal dienstverlener in eerste instantie te verwijzen naar de belastingplichtige voor een nadere toelichting (zie ook [onderdeel 2.9.4](#) over opzegging convenant HT).

2.8.6 Weigeren fiscaal dienstverlener

Op grond van art. 2:2 Awb kan in bijzondere omstandigheden de bijstand van een fiscaal dienstverlener worden geweigerd. Dit geldt niet voor advocaten. Ook als een advocaat is geschorst kan hij als gemachtigde niet worden geweigerd.⁶ Neem in die uitzonderlijke gevallen contact op met een vta's Formeel Recht om af te stemmen hoe hier mee moet worden omgegaan.

2.8.7 Tijdelijke uitsluiting vertegenwoordiging (art. 41 AWR)

Op grond van art. 41 AWR is de belastingplichtige gehouden om op verzoek van de inspecteur persoonlijk op het belastingkantoor te verschijnen. Hij kan zich daarbij door zijn fiscaal dienstverlener laten vergezellen. Art. 45 AWR bepaalt dat om geldige redenen (fiscale waarheidsvinding) de belastingplichtige is gehouden om zelf de relevante vragen te beantwoorden (art. 47 AWR en art. 49 AWR). Het beantwoorden van vragen die van belang kunnen zijn voor de eigen belastingheffing kan evenmin worden 'gepareerd' door een beroep op een verschoningsrecht en/of het verbod op zelfincriminatie.

Het niet voldoen aan de verschijningsplicht of het – na verschijnen – niet (volledig) beantwoorden van de vragen kan leiden tot een informatiebeschikking (art. 52a AWR) en is aangemerkt als een strafbaar feit (art. 68 AWR).

2.8.8 Vertegenwoordiging erflaters

In art. 44 AWR is de vertegenwoordiging van erflaters in de aanslagregelende fase geregeld. De overleden belastingplichtige kan onder meer worden vertegenwoordigd door één van de erfgenamen. Dit betekent dat bijvoorbeeld een VSO niet door alle erfgenamen afzonderlijk hoeft te worden getekend. In een fiscale beroepsprocedure (en de daaraan voorafgaande bezwaarfase) zijn de erfgenamen slechts gezamenlijk beroepsgerechtigd.⁷

⁵ De Serviceberichten Aanslag (SBA's, de voormalige EKA's).

⁶ Onderdeel van de schorsing kan zijn dat het niet is toegestaan (fiscaal-) juridische adviezen te geven en om als gemachtigde fiscaalrechtelijke procedures te voeren. Het is echter aan de Deken/tuchtrechter om hier tegen op te treden (rechtbank Midden-Nederland van 20 maart 2015, ECLI:NL:RBMNE:2015:1505).

⁷ Vergelijk: E.D. Postema, Procesvertegenwoordiging van erfgenamen in fiscale procedures, NTFR 2021/2908.

2.9 Horizontaal toezicht (HT)

Bij het opvoeren van een belastingplichtige in een van de applicaties Verhuld Vermogen wordt – aan de hand van de teamcode in BVR – automatisch onderkend of de belastingplichtige valt onder een HT-convenant.

2.9.1 Individueel convenant (GO-segment)

Ingeval de belastingplichtige valt onder de competentie van GO informeert de behandelaar Verhuld Vermogen – ongeacht of sprake is van een convenant – vooraf de desbetreffende klantcoördinator en stemt zo nodig (periodiek) zaken met hem/haar af. Ingeval sprake is van een individueel HT-convenant zal moeten worden beoordeeld of het voortzetten daarvan mogelijk is.

2.9.2 Fiscaal dienstverlenersconvenant

Ingeval het gaat om een Verhuld Vermogen-post die via de fiscaal dienstverlener onder een fiscaal dienstverlenersconvenant valt, dan wordt dit bij het opvoeren van de belastingplichtige in de applicatie gesignaleerd (herkenbaar met aanduiding team 87). De behandelaar Verhuld Vermogen kan in het Convenantenadministratie-systeem (CNV) zien of een post opgenomen (is geweest) in het fiscaal dienstverlenersconvenant van zijn fiscaal dienstverlener, voor welke belastingmiddelen en welke periode.⁸ Voorafgaand aan de individuele klantbehandeling informeert de behandelaar Verhuld Vermogen de relatiebeheerder van dit convenant en stemt zo nodig (periodiek) zaken met hem/haar af.

2.9.3 De fiscaal dienstverlener

Voor de zuiverheid van het concept van fiscaal dienstverlenersconvenanten is het (voor de relatiebeheerder) van belang te onderzoeken of en in hoeverre de fiscaal dienstverlener een rol heeft gespeeld en op de hoogte was van het buitenlandse inkomen/vermogen. De verwachting is dat dit in de meeste (nagenoeg alle) gevallen niet zo is geweest.

Blijkt dat de fiscaal dienstverlener niet op de hoogte was dit evenmin kon zijn, dan zal de relatiebeheerder het gesprek kunnen aangaan over het aannemebeleid en de eventuele verbetering van de screening van HT-posten. Was de fiscaal dienstverlener wél op de hoogte, dan zal de relatiebeheerder – in verband met de zuiverheid van het concept – het fiscaal dienstverlenersconvenant in principe opzeggen.

2.9.4 Uitsluiten van fiscaal dienstverlenersconvenant

Een belastingplichtige, waarvan de aangifte(n) als gevolg van één van de projecten Verhuld Vermogen is gecorrigeerd, kan nagenoeg nooit in HT blijven. Eén van de pijlers in HT is vertrouwen en juist dat vertrouwen is geschaad.

⁸ <https://cnv.belastingdienst.nl/cnv/logon/login.jsp>. Zie ook: Handleiding CNV (https://gebruikersondersteuning.belastingdienst.nl/bijlages/documentatie/Handleiding_CNV.pdf).

De relatiebeheerder zal de belastingplichtige in eerste instantie vragen de fiscaal dienstverlener te informeren. Zo nodig zal de relatiebeheerder de fiscaal dienstverlener informeren dat deze belastingplichtige van het fiscaal dienstverlenersconvenant wordt uitgesloten.

2.10 Niet meewerken aan 'praktische' oplossingen

Er zijn voorbeelden bekend waar een behandelaar wordt gevraagd mee te werken aan een 'praktische' oplossing waarbij de Belastingdienst fiscaal gezien 'niets te kort' komt. Hieraan wordt niet meegewerkt.

Voorbeeld 1

Mevrouw X doet een melding vrijwillige verbetering van een Zwitserse bankrekening van haar overleden vader. Mevrouw X en haar broer zijn volgens het testament de enige erfgenamen. De broer van mevrouw X weet niet van het bestaan van deze rekening. Volgens mevrouw X was het de uitdrukkelijke wens van vader dat dit vermogen volledig bij haar terechtkomt en zij verzoekt om dit volledig bij haar te belasten.

Het verzoek moet worden afgewezen. De Belastingdienst mengt zich niet in mogelijke familieruzies en wil niet 'faciliteren' dat kennis over een deel van de nalatenschap aan de broer wordt ontzegd.

Voorbeeld 2

X B.V. houdt 50% van de aandelen in XY B.V. De heer X keert in namens zijn personal holdingvennootschap X B.V. en XY B.V. voor een Oostenrijkse bankrekening waarop niet verantwoorde omzet van XY B.V. is gestort en verzoekt de aanslagen VPB en BTW op te leggen aan zijn personal holdingvennootschap X B.V. Zijn compagnon, de heer Y weet van niets.

Als 50% aandeelhouder heeft Y B.V. recht op 50% van de winst van XY B.V. Door het opleggen van de aanslagen aan XY B.V. raakt Y B.V. op de hoogte van deze verzwegen omzet en kan Y B.V. de heer X en X B.V. (civielrechtelijk) aanspreken om de helft van de verzwegen nettowinst aan haar uit te betalen.

Voorbeeld 3

De heer X heeft een Zwitserse bankrekening. Hij verzoekt de aanslagen en boeten op te leggen aan hem en niet (gedeeltelijk) aan zijn ex-vrouw. Op grond van art. 2:17 Wet IB 2001 dient een dergelijk verzoek te worden gedaan door beide belastingplichtigen gezamenlijk (gedurende huwelijkse periode).

Dat de ex-echtgenote, door het opleggen van eventuele navorderingsaanslagen, op de hoogte raakt van het bestaan van deze rekening en dat dit mogelijke consequenties heeft voor bijvoorbeeld de hoogte van de alimentatie is een zaak tussen beide (ex-)partners. De Belastingdienst mengt zich hier niet in.

2.10.1 Verbeurdverklaring

In het kader van het niet meewerken aan 'praktische oplossingen' is art. 3:194, tweede lid, BW relevant. In dat artikel is een sanctiebepaling opgenomen voor het opzettelijk verzwijgen, zoekmaken of verborgen houden van goederen die in de gemeenschap vallen. Dit artikel is bijvoorbeeld van toepassing op de huwelijksgemeenschap of nalatenschappen. In het arrest HR 31 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:565 had een van de erfgenamen (zoon) een Zwitserse bankrekening met een saldo van € 644.000 verzwegen voor de andere erfgenaam (zijn neef). Met toepassing van art. 3:194, tweede lid, BW verbeurde de zoon het volledige saldo ten gunste van zijn neef.

3 Herkomst (van vermogen)

3.1 *Algemeen*

De herkomst van vermogen dient altijd te worden onderzocht. Daarom wordt bij de behandeling van elke post Verhuld Vermogen om zowel een overzicht van de opnamen en stortingen in de twaalfjaarsperiode als om een overzicht van de inkomsten (gesorteerd per soort) gevraagd. Belangrijke stortingen en opnamen zijn daarom relevant. Daarbij onderzoeken we tevens of de inkomsten alsnog belast moeten worden en/of er sprake is van schenking c.q. een erfenis. We vragen dus uitdrukkelijk naar de herkomst van het geld. Als de herkomst "te mooi is om waar te zijn", dan is het in veel gevallen ook zo (maar soms is het zo vreemd dat je het niet verzonnen kunt hebben en het wel waar is). Indien je twijfels hebt m.b.t. de verklaring van herkomst van het vermogen bespreek de casus dan met de projectleider en/of een formeelrecht deskundige.

3.2 *Winst uit onderneming/ROW/inkomsten vennootschap*

Ingeval door de belastingplichtige wordt aangegeven dat het (buitenlandse) vermogen afkomstig is van "zwarte" omzet uit een (binnenlandse) onderneming of resultaat uit overige werkzaamheid, dan dient deze post mogelijk te worden aangemeld voor het instellen van een volledig boekenonderzoek met betrekking tot de laatste jaren. Gezien de voortvarendheidseis en andere termijnen verdient het de voorkeur deze aanmelding zo spoedig mogelijk te doen.

De voornoemde "zwarte" omzet is - in principe - altijd te belasten, waarbij rekening dient te worden gehouden met eventuele correcties omzetbelasting (5 jaar naheffingstermijn, vrijval materiële belastingschuld omzetbelasting i.c.m. foutenleer/balanscontinuïteit). De aandachtspunten zijn (o.a.) welke navorderingstermijn van toepassing is. Ook de winstverdeling van de v.o.f. is van belang (v.o.f.-akte zonodig opvragen). Wanneer er sprake is van een buitenlandse beleggingsvennootschap (= geen APV) dan moet de IB worden berekend op basis van art. 4.13, 4.14 en 4.27 Wet IB 2001.

3.3 *Box 3/verrekening bronbelasting*

Het initiatief om de ingehouden buitenlandse bronbelasting te verrekenen ligt bij de belastingplichtige. Veelal wordt de bronbelasting 'bruto' aangeleverd. Of verrekening van deze buitenlandse bronbelasting mogelijk is en tot welk bedrag, hangt af van de soort bronbelasting of het (eventuele) verdrag dat Nederland heeft gesloten met het desbetreffende land waar de bronbelasting is ingehouden. De bewijslast ligt bij de belastingplichtige. Er zijn meerdere situaties denkbaar:

3.3.1 Spaarrenterichtlijn

De buitenlandse bronbelasting - ingehouden o.g.v. de Europese Spaarrenterichtlijn (ESRR) - mag volledig worden verrekend als 'voorheffing', indien er sprake is van binnenlandse belastingplicht (zie art. 14, Europese Spaarrenterichtlijn).⁹

3.3.2 Bronbelasting dividenden

De bronbelasting geheven in het buitenland op dividenden (bezittingen van box 3) wordt verrekend met de belasting die verschuldigd is over box 3, tot maximaal 25% van de dividenden. In de meeste belastingverdragen wordt deze verrekening echter beperkt tot 15%.

3.3.3 Bronbelasting renten

De bronbelasting geheven in het buitenland op renten (bezittingen van box 3) wordt verrekend met de belasting die verschuldigd is over box 3. In de belastingverdragen wordt de verrekening meestal beperkt tot 10%. De bronbelasting geheven in het buitenland op royalty's (bezittingen van box 3) wordt verrekend met de belasting die verschuldigd is over box 3. In de belastingverdragen wordt de verrekening meestal beperkt tot 10%.

Wanneer bronbelasting is geheven in het land waar geen verdrag mee is gesloten dan is maximaal 15% te verrekenen (zie art. 25, Besluit voorkoming dubbele belasting 2001).

3.3.4 Beperkingen in voorkoming dubbele belasting

Het komt in de praktijk voor dat door belastingplichtige niet of niet tijdig in het bronland wordt verzocht om teruggave van belasting. Meestal komt dat doordat in het bronland wordt gevraagd om aan te tonen dat in de woonstaat (Nederland) het inkomen/vermogen in de heffing is betrokken. Dit dient voor rekening en risico van belastingplichtige te blijven.

Voorbeelden: Italië schijnt bij het verlenen van teruggave 4 jaar terug te gaan. Op grond van het verdrag met Zwitserland (oud) is de termijn 2 jaar.

⁹ Let wel: Vanaf 10 november 2015 is de Europese Spaarrenterichtlijn (ESRR) ingetrokken. Ze is vervangen per 1 januari 2016 door de Common Reporting Standard (CRS).

3.4 Vermogen van vennootschappen

In sommige gevallen staat het buitenlands vermogen op naam van een naar buitenlands recht opgerichte vennootschap zoals bijvoorbeeld een S.A., Inc. of Ltd. In die gevallen dient zo nodig een specialist aanmerkelijk belang (box 2) te worden geraadpleegd (kennis is aanwezig binnen de Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB)). In overleg met de geraadpleegde specialist wordt bezien of de post aan laatstgenoemde wordt overgedragen of dat gezamenlijk de post wordt behandeld.

3.5 Belgische TAK verzekeringen

Het is bekend dat de spaarders eind 2009 in België drie mogelijkheden hadden: contant opnemen, inkeren in Nederland of een TAK-verzekering afsluiten. C1-C2-C3

[REDACTED]

Er zijn verschillende TAK-verzekeringen (o.a. TAK 21, 23, 26 en 44). Het gaat hier om verzekeringen naar Belgisch recht. Het is niet altijd direct duidelijk hoe een dergelijke verzekering naar Nederlandse begrippen uitgelegd dient te worden. Om deze reden is het raadzaam om altijd de polis en polisvoorwaarden op te vragen. Aan de hand hiervan kan een beoordeling plaatsvinden van de betreffende polis.

Bepaald dient te worden of sprake is van een levensverzekering (kapitaal- of lijfrenteverzekering) dan wel een vorm van een spaarproduct.

3.6 Schenk- en erfbelasting

Wanneer tijdens de behandeling van een post blijkt dat het (buitenlands) vermogen door belastingplichtige(n) is verkregen middels een schenking dan wel een erfenis dient er in alle gevallen contact op te worden genomen met S&E (op [ConnectPeople](#) is een bijgewerkte lijst te vinden van contactpersonen). Voor boeten bij erf- en schenkbelasting zie [onderdeel 6.3.9](#).

3.6.1 Edelweiss

Bij een erfenis geldt sinds 1 januari 2012 de zogenoemde Edelweiss-regeling. De Hoge Raad (HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:356, BNB 2017/105) heeft beslist dat de onbeperkte navorderingstermijn van art. 66, derde lid, SW 1956 geen terugwerkende kracht heeft voor de gevallen die reeds op 1 januari 2012 zijn verjaard.

Bij de beoordeling van de herkomstvraag in de diverse rekeningprojecten blijft het echter onverminderd van belang om verklaringen over de herkomst (marginaal) te checken, ook als het gaat om reeds verjaarde Edelweissgevallen. Dit om te voorkomen dat bijvoorbeeld belaste schenkingen worden 'omgekat' naar onbelaste erfenissen.

3.6.2 Overgangsrecht 1985

De hiervoor genoemde uitspraak ziet niet op het overgangsrecht bij de wijziging per 1 januari 1985 van art. 66 SW 1956. In het arrest HR 23 februari 2018, ECLI:NL:HR:2018:256, V-N 2018/11.18, is geoordeeld dat de oude regeling van vóór 1985 haar kracht heeft verloren door de wetwijziging per 8 juni 1991.

3.6.3 Edelweiss-schuld opnemen in box 3?

De kennisgroep IB niet-winst heeft een standpunt ingenomen over het opnemen van de erfbelastingsschuld/schulden recht van successie in box 3.

Reguliere erfbelastingsschulden

De erfbelastingsschuld/schulden recht van successie mag met ingang van 2010 in box 3¹⁰ als schuld in aanmerking worden genomen (er vanuit gaande dat het nadien ingekeerde vermogen in het jaar 2010 en later tot het vermogen van de belastingplichtige behoort). De omstandigheid dat er (jaren) later wordt ingekeerd/gecorrigeerd doet hieraan niet af. Deze passage geldt voor de aanslagen erfbelasting die binnen de 12 jaarstermijn zijn ontstaan (en uiteraard vóór 2010) alsmede de daarmee verband houdende verplichtingen voortvloeiende uit de belastingrente of invorderingsrente.

Edelweiss-schulden

Tot de uitspraken van de HR (zie hiervoor) zijn Edelweiss-schulden, conform het standpunt van de kennisgroep (KG 15-202-0007) in box 3 vanaf 1-1-2012 opgenomen voor de nominale waarde.

Vernietiging Edelweiss-aanslag

De Kennisgroep (KG 15-202-0007) heeft het standpunt ingenomen dat, ingeval op een later tijdstip deze Edelweiss-aanslag wordt vernietigd, dit géén gevolgen heeft voor box 3. Het vervallen van de schuld na enige tijd (bijvoorbeeld door een uitspraak van Hoge Raad), doet niet af aan het bestaan van de schuld op de peildatum. Er kan niet worden nagevorderd, tenzij dat specifiek in bijvoorbeeld een VSO is geregeld.

3.7 *Afgezonderd particulier vermogen (APV)*

Ingeval de post een zogeheten APV betreft dient er (via de projectleider APV) contact op te worden genomen met de regionale behandelaar van APV. In overleg wordt gezien of de post aan een medewerker van het deelproject APV wordt overgedragen of dat gezamenlijk de post wordt behandeld. Indien het enkel een APV betreft, ligt het voor de hand dat de post wordt overgedragen.

¹⁰ Art. 5.3, derde lid, onderdeel c, Wet IB 2001.

Als er naast andere buitenlandse vermogensbestanddelen tevens sprake van een APV, dan ligt het voor de hand dat de post in samenspraak met de medewerker van het deelproject APV wordt behandeld.

3.7.1 Vrijwillige verbetering en ontmantelen APV-structuur: box 2 of box 3?

Bij de Belastingdienst zijn veel meldingen vrijwillige verbetering gedaan met een APV-structuur die er in de grondvorm als volgt uit ziet. In het verleden heeft de eigenaar van veelal buitenlands vermogen (spaar- en effectenrekeningen) een APV-structuur ingesteld. Er is bijvoorbeeld een Liechtensteinse Stiftung ingesteld en onder deze Stiftung hangt een 100% deelneming in een Ltd. (bijvoorbeeld opgericht naar het recht van Bermuda of de Kaaimaneilanden). Deze Ltd. bezit het genoemde buitenlandse vermogen. Betrokkenen bij dit soort structuren melden zich en erkennen dat geen sprake is van een discretionair APV. Hoofregel bij de fiscale behandeling van de post is dat door het APV heen wordt gekeken en dat de inbrenger wordt aangemerkt als enig aandeelhouder van de Ltd. Eventuele uitkeringen, forfaitaire voordelen (art. 4.13, lid 1, letter a jo. art. 4.14 Wet IB 2001) en (fictieve) vervreemdingen met betrekking tot de aandelen in de Ltd. worden aangemerkt als inkomen uit aanmerkelijk in de zin van art. 4.12 Wet IB 2001. In uitzonderingssituaties kan de belastingplichtige aannemelijk maken dat sprake is van een box 3-situatie. Uit de feiten en omstandigheden moet dan naar voren komen dat de inbrenger slechts de juridische eigendom van vermogen heeft ingebracht in de Ltd. maar zelf nog steeds beschikt over de economische eigendom van de bezittingen van de Ltd. Zie de zaak in de uitspraak van Hof Den Haag 28 juni 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:1965.

3.8 *Criminele activiteiten*

Bij de behandeling van een post Verhuld Vermogen kan het vermoeden ontstaan dat het inkomen/vermogen (mogelijk) afkomstig is uit criminele activiteiten (drugs, diefstal, verduistering, oplichting, witwassen etc.). Een ieder is op grond van art. 161 Sv bevoegd, maar niet verplicht, aangifte te doen van bepaalde strafbare feiten. De hoofdregel van de strikte fiscale geheimhoudingsverplichting van art. 67 AWR blijft, gezien het ontbreken van een wettelijke verplichting, onverkort van toepassing. De bevoegdheid voor de inspecteur om in dergelijke gevallen spontaan aangifte te doen bij de officier van justitie is geregeld in art. 67, tweede lid, onderdeel b, AWR jo. art. 43c, eerste lid, onderdeel I, ten derde, Uitv.Reg. AWR 1994.¹¹

¹¹ Zie uitgebreider: lavaco's Formeel Recht, Instructie Informatieverstrekking, juni 2020, <https://intranet.belastingdienst.nl/formeel-recht/files/2020/06/Instructie-Informatieverstrekking-juni-2020-def.pdf>, par. 5.3.3 (online, geraadpleegd 8 juni 2022). Art. 43c, tweede lid, Uitv. Reg. AWR 1994 maakt de uitzondering op het regel van 'desgevraagd'.

4 Informatieverplichtingen en bewijslast(verdeling)

In dit hoofdstuk komt een aantal onderwerpen aan bod dat te maken heeft met de informatieverplichting en de verdeling van de bewijslast. De bewijslast bij boeten komt in [hoofdstuk 6](#) aan de orde.

4.1 Het stellen van vragen

Op grond van art. 47 AWR is een ieder gehouden desgevraagd gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor zijn/haar belastingheffing van belang kunnen zijn. Voor de informatieverplichting van art. 47 AWR is niet vereist dat vóórafgaand aan het vragen van inlichtingen door de inspecteur moet zijn voldaan aan de voorwaarden voor de (verlengde) navorderingstermijn.¹² De bevoegdheid om bij de belastingplichtige gegevens en inlichtingen te vragen is echter niet ongelimiteerd en wordt beperkt door onder meer de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Met name het evenredigheids- of proportionaliteitsbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel en het subsidiariteitsbeginsel zijn hierbij van belang.

4.1.1 Evenredigheidsbeginsel

Het evenredigheids- of proportionaliteitsbeginsel is vastgelegd in art. 3:4, tweede lid, Awb en houdt in dat hetgeen de Belastingdienst van de belastingplichtige vraagt in een redelijke verhouding tot het fiscale belang dient te staan. Uit art. 5:13 Awb vloeit voort dat een toezichthouder zijn bevoegdheid moet uitoefenen op een voor de betrokkene minst belastende wijze.¹³ Dit artikel is echter niet van toepassing op het belastingrecht.¹⁴ Door de toepassing van art. 8 EVRM is dit echter wel weer relevant.

De Nationale ombudsman heeft in dat kader geoordeeld dat de Belastingdienst terughoudend moet zijn met het opvragen van gegevens als deze al bij de Belastingdienst bekend zijn. Hieronder valt ook de situatie dat te verwachten is dat de belastingplichtige buiten zijn schuld bepaalde bewijsstukken alleen met onevenredig veel moeite of helemaal niet kan bemachtigen.¹⁵

4.1.2 Zorgvuldigheidsbeginsel

Bij het stellen van vragen aan belastingplichtigen dient vanzelfsprekend zorgvuldig te worden gehandeld. Het is van belang eerst de feiten vast te stellen en niet op voorhand conclusies te trekken uit bijvoorbeeld een (niet direct verklaarbare) vermogenssprong.¹⁶

¹² HR 17 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:696, BNB 2020/94.

¹³ Douma e.a., Algemene wet inzake rijksbelastingen, Deventer: Kluwer 2021, veertiende druk, blz. 148 e.v.

¹⁴ Uitgesloten op grond van art. 1, derde lid, AWR.

¹⁵ Nationale ombudsman 26 januari 1995, zaaknummer 95/40, V-N 1995, blz. 1588.

¹⁶ Vergelijk: het verbod van vooringenomenheid van art. 2:4 Awb.

4.1.3 Subsidiariteit/recht op eerbiediging van privéleven

Ook het grondrecht op eerbiediging van familie- en gezinsleven, zoals vastgelegd in art. 8 EVRM kan een beperking geven op de verplichting om gegevens en inlichtingen te verstrekken.¹⁷ Inbreuken op art. 8 EVRM zijn onder omstandigheden gerechtvaardigd door een 'pressing social need' mits de inbreuken in overeenstemming zijn met de beginselen van proportionaliteit (de beperking mag niet onevenredig zijn in verhouding tot het nagestreefde doel) en subsidiariteit (het nagestreefde doel moet niet op een voor de burger minder ingrijpende wijze kunnen worden bereikt).

Het voorschrift dat tot een inbreuk leidt moet voorts voldoende nauwkeurig zijn omschreven en adequate en effectieve waarborgen bevatten tegen ongeoorloofde inbreuken. In een democratische samenleving noodzakelijke en bij wet geregelde inbreuken leveren geen schending op van art. 8 EVRM.

De verplichting om gegevens en inlichtingen te verstrekken kan op gespannen voet staan met art. 8 EVRM. Dit is het geval indien het gegevens betreft die al bij de Belastingdienst bekend zijn of op een voor de burger minder ingrijpende wijze kunnen worden verkregen door de Belastingdienst. In het standaardarrest BNB 1986/128 is door de Hoge Raad beslist dat de omstandigheid dat de inspecteur ook op een alternatieve wijze de door hem vermoede feiten kan trachten te achterhalen, in beginsel niet in de weg staat aan de verplichting om op de vragen van de inspecteur te antwoorden.¹⁸

4.1.4 Algemene verordening gegevensbescherming (AVG)

Bij het opvragen van gegevens zullen de waarborgen uit de AVG veelal eveneens van belang zijn. Het is enigszins een 'kip-ei'-verhaal: de AWR biedt een grondslag voor de verwerking van gegevens zoals bedoeld in de AVG en de AVG geeft invulling aan de bevoegdheden en verplichtingen uit de AWR. In zoverre hebben de 'piketpaaltjes' van de AVG het speelveld van de inspecteur niet groter of kleiner gemaakt.

4.1.5 Verbod op zelfincriminatie

Op grond van vaste jurisprudentie worden de in art. 47 AWR opgenomen verplichtingen niet beperkt door het feit dat op grond van de verstrekte informatie ten behoeve van de eigen belasting mogelijk een boete wordt opgelegd of strafvervolging kan worden ingesteld.¹⁹ Ook stukken die de belastingplichtige zelf bij de bank moet opvragen worden aangemerkt als wilsonafhankelijke stukken, omdat ze bij de bank (al dan niet in het archief) aanwezig zijn.

¹⁷ Vergelijk: Art. 17 BUPO-verdrag.

¹⁸ Vergelijk: HR 8 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8125, BNB 1986/128.

¹⁹ o.a. HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, BNB 2004/225 (inlichtingenverplichting/ingestelde strafvervolging), HR (civiele kamer) 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, BNB 2014/101 (civiele dwangsomprocedure), HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, BNB 2014/206 (informatiebeschikking).

De verplichting om gegevens te verstrekken ex art. 47 AWR e.v. ziet op wilsafhankelijk én wilsonafhankelijk materiaal. De Hoge Raad heeft al in 2014 geoordeeld dat een informatiebeschikking van art. 52a AWR niet in strijd is met het verbod op gedwongen zelfincriminatie.²⁰ Dit geldt ook voor de verplichting om aangifte te doen.²¹

Een eventuele discussie over de vraag of sprake is van wilsafhankelijk- of wilsonafhankelijk materiaal en of dit materiaal al dan niet gebruikt mag worden voor de fiscale beboeting of strafvervolgning is niet relevant voor de belastingheffing. De vraag of het nemo tenetur-beginsel is geschonden kan alleen aan de orde komen in een eventuele procedure over fiscale beboeting of strafvervolgning.²²

Uit de jurisprudentie blijkt dat een garantie over het al dan niet gebruik van gegevens voor fiscale beboeting of strafvervolgning niet hoeft te worden gegeven.²³

4.1.6 Fysieke/psychische beperkingen/dementie

Het komt steeds vaker voor dat de fysieke gesteldheid en/of dementie als argument wordt aangedragen om de gevraagde informatie niet te verstrekken (of om de boete te matigen: zie [onderdeel 6.3.6](#)). Enige aanknopingspunten uit de jurisprudentie:

In het arrest HR 13 november 2015, nr. 15/00014, BNB 2016/71 oordeelt de Hoge Raad dat het niet voldoen aan de verplichting om inlichtingen te verstrekken wegens ernstige belemmeringen van fysieke en/of psychische aard de belastingplichtige onder omstandigheden niet wordt aangerekend. Dat is anders indien de inspecteur specifiek aangeduide bescheiden of op gegevensdragers vastgelegde informatie verlangt en de betrokkene, gelet op de omstandigheden van het geval, een beroep had kunnen en behoren te doen op de bijstand van een derde.²⁴

Vergelijkbaar is de uitspraak van Hof Den Haag dat oordeelde dat het onaannemelijk was dat de gevraagde informatie niet kon worden verstrekt;²⁵ de verklaring van de huisarts was te algemeen (ontleend aan wat belanghebbende de arts had verteld) en de gemachtigde was van het informatieverzoek op de hoogte en had bijstand kunnen verlenen. Hiermee is vergelijkbaar het arrest over verminderde toerekeningsvatbaarheid dat geen reden was voor het niet-aangeven van box 3 vermogen (HR 17 november 2017, ECLI:NL:HR:2017:2893, V-N Vandaag 2017/2784 deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 Wet RO).

20 HR 8 augustus 2014, nr. 13/00933, BNB 2014/206 en HR 5 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1871. Vergelijk: Hof Arnhem-Leeuwarden 14 maart 2017, nr. 15/01408, ECLI:NL:GHARL:2017:2107, V-N 2017/30.4, r.o. 4.9.

21 HR 25 september 2020, ECLI:NL:HR:2020:1472.

22 EHRM 16 juni 2015 (Van Weerelt), ECLI:CE:ECHR:2015:0616DEC000078414, V-N 2015/38.5.

23 HR 5 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1871.

24 In de verwijzingsprocedure werd beslist dat de informatiebeschikking partieel vernietigd had moeten worden voor zover dit zag op het afleggen van verklaringen (HR 10 februari 2017, nr. 16/02729, ECLI:NL:HR:2017:130, V-N 2017/9.5).

25 Hof Den Haag 4 mei 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:1605, V-N 2016/39.6.

Hof Amsterdam achtte niet aannemelijk dat belanghebbende tijdens de gehele langdurige termijn die de inspecteur hem had geboden voortdurend zulke ernstige belemmeringen van medische aard ondervond dat hij op geen enkel moment in staat was de medewerking te verlenen die de inspecteur van hem verlangde.²⁶ Dit gold zowel voor de gevraagde mondelinge of schriftelijke verklaring, als voor de door de inspecteur verlangde terbeschikkingstelling van specifiek aangeduide bescheiden of op gegevensdragers vastgelegde informatie.

4.2 *Stelplicht en bewijslastverdeling*

In een fiscale procedure moeten de partijen allereerst de feiten naar voren brengen waaraan volgens hen bepaalde fiscale gevolgen zijn verbonden. Dit staat bekend onder de term "stelplicht". De hoofdregel hierbij is dat degene die iets stelt, die stelling vervolgens ook moet bewijzen. Het fiscale recht gaat hierbij uit van de vrije bewijsleer. Het bewijs mag op alle mogelijke manieren worden geleverd, bijvoorbeeld aan de hand van verklaringen of vermoedens. In de vrije bewijsleer is het voldoende een feit aannemelijk te maken (tenzij de wet anders bepaalt). Daarbij is het overigens niet nodig om de feiten te bewijzen die de tegenpartij onvoldoende betwist of waarvan de tegenpartij het bestaan niet ontkent. Ook algemeen bekende feiten hoeven de partijen niet te bewijzen.

In een situatie van gewone bewijslastverdeling worden vaak twee vuistregels toegepast. De eerste luidt: 'wie iets stelt, moet die bewering vervolgens ook bewijzen'. De tweede luidt: 'wie de schijn tegen heeft, moet het tegendeel bewijzen'. In de jurisprudentie lijkt nog een derde vuistregel waarneembaar (of een nadere uitwerking van de tweede vuistregel). Deze luidt: 'de partij die het beste in staat is het bewijs te leveren, moet dat ook doen'.

In de projecten waarbij het gaat om tegoeden in een land met een bankgeheim, beschikt de inspecteur vaak alleen maar over een saldogegeven op enig moment in het verleden. In het geval het tegoed niet in de aangifte wordt verantwoord is het in voorkomende gevallen aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat het tegoed nog steeds wordt aangehouden. Hierbij kan de inspecteur als bewijsvermoeden aanvoeren 'dat een (aanzienlijk) tegoed op een bankrekening niet uit het vermogen van een belastingplichtige pleegt te verdwijnen' (HR 28 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:63). Vervolgens is het dan aan belastingplichtige om dit bewijsvermoeden te weerleggen/te ontzenuwen. In het geval de belastingplichtige verklaart dat het tegoed is opgegaan aan consumptieve bestedingen moet dit vanzelfsprekend wel (met bewijsstukken) nader onderbouwd kunnen worden. Het gaat bij de bewijslastverdeling dus steeds om de vraag wie op welk moment wat moet bewijzen en vervolgens hoe aannemelijk het aangevoerde bewijs is. In het geval de bewijslast bij de inspecteur ligt, onderzoek dan in voorkomende gevallen altijd de mogelijkheid om een informatiebeschikking af te geven.

²⁶ Gerechtshof Amsterdam 7 juni 2016, 15/00730, ECLI:NL:GHAMS:2016:2233. De Hoge Raad deed het beroep in cassatie af met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 19 mei 2017, ECLI:NL:HR:2017:929).

Voorkomen moet worden dat 'blote' stellingen die als feiten worden gepresenteerd en waarvoor de bewijslast bij belastingplichtige ligt, in onvoldoende mate worden onderzocht in de aanslagregelende fase of de bezwaarfase. In de beroepsfase geldt de informatieplicht immers niet meer zodat belastingplichtige niet meer kan worden verplicht nadere informatie te verstrekken. Ga dus steeds na wie de bewijslast heeft en of het gevraagde bewijs is geleverd.

4.2.1 Het niet op voorhand prijsgeven van informatie

Bij een informatieverzoek

De inspecteur is niet verplicht om bij een informatieverzoek op voorhand volledige openheid van zaken te geven. Het niet verstrekken van de informatie waarover de inspecteur reeds beschikt, beperkt de informatieplichtige immers veelal niet in het beantwoorden van de relevante (en voldoende specifiek gestelde) vragen.²⁷ Dit kan calculerend gedrag van informatieplichtigen voorkomen; het afstemmen van het antwoord op de reeds beschikbare informatie. Het is aan de inspecteur zelf om in voorkomende gevallen een individuele afweging te maken of het wél op voorhand verstrekken van informatie noodzakelijk is voor een efficiënte, effectieve en doelmatige uitvoering van de belastingwet.

Bij een informatiebeschikking

In vergelijkbare zin is de jurisprudentie over informatiebeschikkingen waar de inspecteur nog even de spreekwoordelijke kaarten tegen de borst wil houden. Bij de beoordeling van een beroep op geheimhouding/beperkte kennisneming ex art. 8:29 Awb in een procedure over een informatiebeschikking wordt het belang van de inspecteur anders gewogen dan wanneer, na het onherroepelijk worden van de informatiebeschikking, aanslagen werden opgelegd. Bij een informatiebeschikking moet meer gewicht worden toegekend aan het belang van de inspecteur om te voorkomen dat de te verstrekken informatie wordt afgestemd met de reeds beschikbare informatie en zo het doel van de informatiebeschikking in dat opzicht teniet wordt gedaan.²⁸

Een verzoek om een voorlopige voorziening om gedurende de bezwaarfase integrale inzage af te dwingen heeft – gezien het onomkeerbare karakter – blijkens de jurisprudentie weinig kans van slagen.²⁹

4.2.2 Gebruik gegevens CLO

Uit het arrest Sabou (HvJ EU 22 oktober 2013, nr. C-276/12, V-N 2013/55.22.1) volgt dat een belastingplichtige niet vooraf op de hoogte hoeft te worden gesteld van een internationaal verzoek om inlichtingen. Op [ConnectPeople](#) is een memo opgenomen over het gebruik van de via CLO ontvangen gegevens ten behoeve het recht op

27 HR 2 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1045, BNB 2021/133.

28 O.a.: Hof 's-Hertogenbosch 27 juli 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:3632, r.o. 3.18 en Hof Amsterdam 13 mei 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1452, r.o. 6.

29 Vergelijk o.a.: Rechtbank Den Haag, 22 februari 2016, ECLI:NL:RBDHA:2016:1892, Rechtbank Noord-Holland 16 januari 2019, ECLI:NL:RBNHO:2019:2196, Rechtbank Gelderland 8 mei 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:1947 en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 7 juli 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:3732.

inzage in het boetedossier, inzage in het bezwaardossier en de verplichte toezending van relevante stukken aan de belastingrechter.

4.2.3 Wisselkoersen omrekenen (ECB)

Voor het omrekenen van koersen kan gebruik worden gemaakt van de tool op de site van de Europese centrale bank (op [ConnectPeople](#) is een link opgenomen. Hier zijn de belangrijkste wisselkoersen terug te vinden.

C1-C2-C3

[Redacted content]

4.2.5 Rapport van waarnemingen en bevindingen

Via het Loket Verzendingen (**BCA RH Loket AEV_Postbus**) kan een verzoek om toezending van een rapport van waarnemingen en bevindingen (voorheen: ambtsedige verklaring) worden ingediend.³⁰ Dit rapport kan worden gebruikt als bewijs in bezwaar- en beroepsprocedures waarin een belastingplichtige aangeeft het betreffende document niet te hebben ontvangen.

Aan de hand van het rapport kan de behandelaar aannemelijk maken dat een document is aangeboden aan de postleverancier ter verzending. Deze documenten van de diverse belastingmiddelen zijn onder meer:

- uitnodiging tot doen van aangifte;
- herinnering tot doen van aangifte;
- aanmaning tot doen van aangifte;
- opgelegde belastingaanslagen;
- aanmaning tot betaling;
- dwangbevel tot betaling;
- uitspraken op bezwaar.

C1 - C2 - D

[Redacted content]

³⁰ Het formulier is te vinden op intranet (<https://intranet.belastingdienst.nl/formeel-recht/rechtsbescherming/beroep/>).

[Redacted content]

[REDACTED]

4.3 *Ontbrekende en onduidelijke (bank)gegevens*

4.3.1 Bankgegevens ouder dan 10 jaar

De Belastingdienst vraagt de (bank)gegevens op van de afgelopen twaalf jaar. Banken zijn verplicht om gegevens minimaal 10 jaar te bewaren. In de praktijk blijkt dat banken de oude gegevens niet altijd hebben vernietigd, maar hebben gearchiveerd. Deze gegevens zijn, tegen betaling, vaak wel nog beschikbaar. Er zijn zelfs gevallen bekend waarbij 22 jaar oude bankafschriften nog konden worden achterhaald. Het is van belang om na te gaan of door de belastingplichtige is geprobeerd ook deze gegevens tegen betaling te achterhalen. Er is een geval bekend waarbij de bank (ongeacht de uitkomst) een bedrag van € 1.413,50 in rekening bracht om nader onderzoek te doen naar aanwezige informatie over oudere jaren.

Stukken met betrekking tot de opening van de bankrekening zijn nagenoeg altijd nog aanwezig en opvraagbaar.

4.3.2 Inspanningsverplichting

Uit de jurisprudentie blijkt dat bij het verzamelen van de door de inspecteur gevraagde gegevens een inspanningsverplichting bestaat. Zo kan uit het arrest BNB 1993/279 worden afgeleid dat een belastingplichtige die de door de inspecteur gevraagde, specifieke bankgegevens heeft vernietigd gehouden is de betreffende bankgegevens op te vragen bij zijn bankinstelling.³² De informatieverplichting van art. 47 AWR e.v. geldt voor gegevens en inlichtingen waarover een belastingplichtige met redelijkerwijs van hem te verlangen inspanningen kan beschikken.³³

4.3.3 Risico ligt bij belastingplichtige

Uit rechtspraak blijkt dat indien bankrekeninggegevens zijn vernietigd dit feit voor rekening van de belastingplichtige dient te komen. Het is aan de belastingplichtige om informatie met betrekking tot het verloop van het tegoed te geven, ook al heeft hij geen wettelijke bewaarplicht. De belastingplichtige heeft de beschikking over de gegevens gehad en dat hij ze niet heeft bewaard dient voor zijn rekening en risico te komen (Rechtbank Zeeland-West-Brabant 17 oktober 2014, ECLI:NL:RBZWB:2014:7447). In hoger beroep bevestigt het hof (Hof 's-Hertogenbosch 22 september 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:4039) die uitspraak. In r.o. 4.8 en 4.9 stelt het hof eveneens dat de bewijsnood voor rekening en risico van belanghebbende dient te

32 HR 13 juli 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8961, BNB 1993/279.

33 Vergelijk: Hoge Raad, 25 januari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8475, BNB 2002/136 en HR (civiele kamer) 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1137, V-N 2015/27.6. Zie uitgebreider: Vakstudie, Algemeen deel, art. 47 AWR, aantekening 20.5.1 voor meer jurisprudentie.

blijven. Belanghebbende had doelbewust de bankafschriften vernietigd. Hij was op de hoogte van de 10 jaars-bewaartermijn van de bank en had tijdig een verzoek aan de bank kunnen richten.

Ook Hof Arnhem/Leeuwarden (7 mei 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:3266, r.o. 4.4) oordeelde (in een KB Lux-zaak) dat belanghebbende zelf de bewijsnood had veroorzaakt door geen bankbescheiden op te vragen. Door de bijstand van een gemachtigde was hij op de hoogte van de gevolgen. Vergelijkbaar is een uitspraak van rechtbank Den Haag:³⁴ een belanghebbende is niet gehouden gegevens te verstrekken waarover hij niet beschikt of waarover hij niet kan beschikken. Tijdsverloop maakt het mogelijk niet eenvoudig om de gevraagde informatie te achterhalen. Maar de rechtbank Den Haag gaat vervolgens verder: het feit dat belanghebbende niet meer beschikt over verificatiegegevens en belanghebbende onvoldoende inspanningen heeft verricht om de gevraagde bankgegevens te achterhalen blijven voor zijn rekening en risico.

In het arrest HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2096, V-N Vandaag 2016/2090 is geoordeeld dat een storting in 2002 van € 650.000 afkomstig is uit autohandel en in één jaar (2002) in box 1 is belast. Hoewel niet exact is komen vast te staan dat de opbrengsten daadwerkelijk in 2002 zijn behaald (en wellicht aannemelijk was dat de inkomsten ook uit de jaren daarvoor zouden kunnen komen) is geoordeeld dat de vereiste aangifte niet is gedaan en bleef de volledige toerekening aan 2002 in stand.

Uit het arrest HR 25 januari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8475, blijkt dat het niet verstrekken van inlichtingen waarover de belastingplichtige niet beschikt en niet kan beschikken, op zichzelf niet leidt tot de zogenoemde omkering en verzwaring van de bewijslast. In het arrest HR 13 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:568 houdt de Hoge Raad vast aan deze lijn.

In een informatiebeschikkingsprocedure over de PanamaPapers vond het hof het zonder meer onwaarschijnlijk dat een belastingplichtige – ondanks het feit dat er geen bewaarplicht is – alle stukken weggooit van een vennootschap waarvan hij DGA was. Hij had dit niet direct gemeld en ook had hij op een aantal punten onjuist of tegenstrijdig verklaard.³⁵ Ook al zouden de bankafschriften zijn vernietigd, aan de inspanningsverplichting was volgens het hof evenmin voldaan. Het opvraagformulier werd niet gebruikt. Het hof neemt het belanghebbende en zijn fiscaal dienstverlener kwalijk dat vrijwel steeds slechts de e-mail met de reactie van de bank is opgenomen, maar niet de voorafgaande e-mail met de gestelde vraag. Het hof houdt in dit geval ook nadrukkelijk de mogelijkheid open dat getracht is op zoek te gaan naar het voor belanghebbende gewenste antwoord.

Het (naar eigen zeggen) niet meer kunnen beschikken over de Kontoauszüge-gegevens en een overzicht van de contante stortingen en opnamen omdat deze gegevens behoren tot een in beslag genomen

34 Rechtbank Den Haag 13 juli 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:9176, r.o. 12. De opgelegde informatiebeschikking bleef in stand. Belanghebbende is in hoger beroep gegaan.

35 Hof Amsterdam 1 februari 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:507. Het cassatieberoep werd niet-ontvankelijk verklaard omdat het cassatieberoep niet was gemotiveerd (HR 24 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:952).

dossier van gemachtigde ligt in de risicosfeer van belanghebbende. De informatiebeschikking blijft in stand (Hof 's-Hertogenbosch 27 juli 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:2774 en -2775).

C1-C2-C3

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

4.3.5 Redelijke schatting (extrapoleren)

Indien de bank enkel gegevens kan aanleveren van de afgelopen tien jaar en er sprake is van een "zuivere" casus, dan kan extrapoleren naar jaar elf en jaar twaalf wellicht een optie zijn. Dit geldt ook voor de bronheffing. Deze extrapolatie kan op verschillende manieren. In de praktijk houdt dit in dat je je gezonde verstand daarbij moet betrekken.

Uit het arrest HR 19 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:246, V-N 2021/12.14 volgt dat in voorkomende gevallen – ook zonder omkering en verzwaring van de bewijslast – met bewijsvermoedens een rendement op een Zwitserse bankrekening van 5% aannemelijk kan worden gemaakt. In de voorafgaande procedure oordeelde het hof dat het op de weg van belanghebbende, als meest gereede partij, had gelegen om informatie te verschaffen over het verloop van de rekening.

Uit de standaardarresten HR 15 april 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN6324, BNB 2011/206 en HR 28 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:63, BNB 2011/207 in KB Lux-zaken volgt dat (ook voor de vergrijpboete) gebruik kan worden gemaakt van bewijsvermoedens ingeval geen openheid van zaken wordt gegeven. Het uitgangspunt hierbij is de algemene ervaringsregel dat "een aanzienlijk tegoed op een bankrekening niet uit het vermogen van een belastingplichtige pleegt te verdwijnen". Deze ervaringsregel rechtvaardigde in genoemde arresten het bewijsvermoeden voor de jaren na de datum waarop het

36 HR 9 juni 2017 (civiele kamer), nr. 16/00303, V-N 2017/30.6.

saldo bekend was (31 januari 1994), maar kon slechts een zeer beperkt bewijsvermoeden opleveren voor jaren vóór die datum.

Die beperkte terugwerkende kracht blijkt bijvoorbeeld uit de uitspraak van Hof Den Haag 9 december 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:2482, V-N 2021/13.19; een storting in 2010 van € 100.000 op een Zwitserse bankrekening rechtvaardigt niet per definitie het vermoeden dat dit vermogen in 2003 en 2004 er ook al was. Omkering en verzwaring van de bewijslast voor die jaren en de (later ingetrokken) verklaring van belanghebbende dat hij in 2002 al een (andere) Zwitserse bankrekening had geopend deed daaraan niet af.

Uit bijvoorbeeld de uitspraak Hof Amsterdam 25 maart 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:876, inzake een informatiebeschikking voor de jaren 2015 en 2016 blijkt dat een KB Lux-tegoed uit 1994 nog steeds relevant kan zijn. Volgens het hof valt niet uit te sluiten dat belanghebbende in de jaren na 1994 nog steeds houder van de desbetreffende bankrekening was. Uit de algemene ervaringsregel dat buitenlandse bankrekeningen voor een periode van meerdere jaren worden aangehouden, vraagt dit om een nadere toelichting van belanghebbende. Nu hij de gevraagde gegevens en inlichtingen niet heeft verstrekt, geldt als uitgangspunt dat hij niet heeft voldaan aan zijn informatieverplichting zodat de inspecteur terecht een informatiebeschikking heeft gegeven.

4.4 Aandelen aan toonder

Het komt voor dat een belastingplichtige contante stortingen op een buitenlandse bankrekening verklaart door het verzilveren van aandelen aan toonder (dit soort aandelen zijn eind 2013 in België afgeschaft en per 1 juli 2019 in Nederland). Ook in deze gevallen dient de herkomst goed te worden nagegaan en te worden gecontroleerd op het waarheidsgehalte. C1-C2-C3

[Redacted text]

D [Redacted text]

C1 - C3 - D [Redacted text]

[Redacted text]

[REDACTED]

4.5 Contant geld

Bij de behandeling van posten komt het voor dat de belastingplichtige stelt dat hij al jaren geld contant in huis heeft liggen. Bij de belastingplichtige ligt de bewijslast dat hij het geld steeds contant thuis heeft bewaard. Volgens de Hoge Raad (BNB 1997/330) moet belanghebbende zijn stellingen aannemelijk maken. C1 - D

[REDACTED]

[REDACTED]

4.5.1 Aanvullende bepaling in VSO

Ingeval een belastingplichtige stelt dat het contante geld niet afkomstig is van een buitenlandse bankrekening dient dit expliciet in de VSO te worden opgenomen. De belastingplichtige moet er daarbij op worden gewezen dat, ingeval de Belastingdienst alsnog een (inmiddels opgeheven) buitenlandse rekening tegenkomt, dit vermogen integraal zal belasten en een verklaring dat het contante

37 [REDACTED]

geld toch van die rekening komt, niet zal worden geaccepteerd. In de praktijk is gebleken dat sommige belastingplichtigen dan toch erkennen dat het contante geld van een buitenlandse rekening komt om zo een mogelijk dubbele heffing te voorkomen.

4.6 *Verschijningsplicht (art. 41 AWR)*

Op grond van art. 41 AWR is de belastingplichtige gehouden om op verzoek van de inspecteur persoonlijk op het belastingkantoor te verschijnen. Hij kan zich daarbij door zijn vertegenwoordiger laten vergezellen. Op grond van art. 45 AWR (en art. 47 AWR en art. 49 AWR) kan een belastingplichtige om geldige redenen worden gehouden om zelfstandig de gestelde, relevante vragen te beantwoorden. Fiscale waarheidsvinding kan een geldige reden zijn. Niet de fiscaal dienstverlener, maar de belastingplichtige zelf heeft alsdan de vraag te beantwoorden. De belastingplichtige kan zich hierbij niet beroepen op een verschoningsrecht en/of het arrest Chambaz (i.v.m. zelfincriminatie). Het niet voldoen aan de verschijningsplicht kan leiden tot een informatiebeschikking (art. 52a AWR) en is aangemerkt als een strafbaar feit (art. 68 AWR).

4.6.1 Wanneer art. 41 AWR toepassen?

De praktijk leert dat een face-to-face-contact door bij de belastingplichtige op bezoek te gaan (dan wel een onwillige belastingplichtige op kantoor te laten komen) een (voor)spoedige afhandeling van de post bevordert, bijvoorbeeld in de gevallen waarin de belastingplichtige een verklaring over de herkomst heeft gegeven die niet juist c.q. ongeloofwaardig lijkt, de contacten moeizaam verlopen of de gevraagde informatie niet wordt verstrekt.

Bij het maken van de afspraak is het belangrijk aan te geven wat het doel van het bezoek is (praten over de melding vrijwillige verbetering/vragenbrief Vermogen in het buitenland, de nog benodigde informatie, een toelichting op de verstrekte gegevens etc., etc.). Ook is het van belang om belastingplichtige de gelegenheid te geven zich voor te bereiden. Daarnaast dient te worden gewezen op de informatieverplichting ex art. 47 AWR en dient te worden aangegeven wat de gevolgen kunnen zijn van het niet verschijnen (het afgeven van een informatiebeschikking, geen geslaagd beroep op vrijwillige verbetering omdat niet aan de voorwaarden wordt voldaan).

4.7 *De informatiebeschikking*

Indien belastingplichtige de van belang zijnde informatie c.q. gevraagde bescheiden weigert te geven c.q. over te leggen of niet voldoet aan art. 41 AWR, dan kan een informatiebeschikking ex art. 52a AWR worden afgegeven. De informatiebeschikking moet voldoende specifiek zijn.³⁸

³⁸ Vergelijk: Hof Arnhem- Leeuwarden 28 januari 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:786 oordeelde dat de reikwijdte van de informatiebeschikkingen te ruim was omdat die alleen betrekking zou kunnen hebben op de in de inkeerbrief genoemde bankrekeningen en niet op nog onbekende buitenlandse bankrekeningen zoals gevraagd in de verklaring vrijwillige verbetering. De Hoge Raad was het daar niet mee eens (HR 11 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:778).

De navorderingstermijn wordt door het afgeven van een informatiebeschikking opgeschort (zie ook [onderdeel 5.3](#)). Bij het afgeven van de informatiebeschikking dient duidelijk te worden aangegeven op welke jaren en middelen de beschikking betrekking heeft. In voorkomende gevallen kan het zinvol zijn om de informatiebeschikking via de deurwaarder uit te laten reiken.

4.7.1 Afstemming met vaco Formeel Recht

Op grond van intern beleid mag een informatiebeschikking pas worden afgegeven nadat dit is afgestemd met de vaco Formeel Recht c.q. de vta Formeel Recht. Deze werkwijze dient ook binnen bij de projecten Verhuld Vermogen te worden gevolgd.

4.7.2 Zelfincriminatie en informatiebeschikking

Zie: [onderdeel 4.1.5](#).

4.7.3 Vereiste aangifte

Omkering en verzwaring van de bewijslast vindt ook plaats ingeval de vereiste aangifte niet is gedaan (art. 25, derde lid, AWR). Hiervoor is allereerst vereist dat men is uitgenodigd tot het doen van aangifte. Volgens Hof Arnhem-Leeuwarden is het openen van het aangifte-programma niet als zodanig aan te merken.³⁹

Een correctie enkel in het box 3-vermogen heeft in veel gevallen weliswaar tot gevolg dat een onjuiste aangifte is gedaan, maar heeft niet tot gevolg dat de conclusie kan worden getrokken dat de vereiste aangifte niet is gedaan. Het bedrag van de belasting dat als gevolg van de gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven, moet op zichzelf beschouwd zowel absoluut als relatief aanzienlijk zijn.

Volgens jurisprudentie ziet de Hoge Raad⁴⁰ een verschil van 7% tussen de volgens de aangifte verschuldigde belasting en de werkelijk verschuldigde belasting niet als verhoudingsgewijs aanzienlijk. In het arrest BNB 2010/47⁴¹ werd een afwijking van 13% wel als verhoudingsgewijs aanzienlijk gezien. De Hoge Raad merkt daarbij op dat bij de beoordeling of in de aangifte 'een relatief aanzienlijk' bedrag is verzwegen, moet worden uitgegaan van het de te betalen belasting na verrekening van eventuele voorheffingen en heffingskortingen.⁴² Een bedrag van € 2101 is volgens de Hoge Raad al 'op zichzelf beschouwd' aanzienlijk (HR 24 april 2015, nr. 14/04104, BNB 2015/176).

39 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 20 februari 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:1635.

Vergelijk Hof 's-Hertogenbosch, 23 juni 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:2852 dat oordeelde dat bij een spontaan ingediende aangifte, geen sprake kan zijn van de vereiste aangifte.

40 HR, 13 september 2000, nrs. 34881 en 34882, BNB 2000/336 en BNB 2000/337. Vergelijk: HR 9 november 2012, 11/04578, BNB 2013/26 waarin de HR oordeelde dat een gebrek in de aangifte dat ertoe heeft geleid dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting 5,54% lager was dan de werkelijk verschuldigde belasting is niet verhoudingsgewijs aanzienlijk.

41 HR 30 oktober 2009, nr. 07/10513, BNB 2010/47.

42 HR 9 januari 2015, ECLI:NL:HR:2015:17, BNB 2015/52.

Uit het arrest HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767, volgt dat het niet beantwoorden van de trustvraag in regel al van voldoende gewicht is om de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast te rechtvaardigen. De consequentie van omkering en verzwaring van de bewijslast geldt niet voor die geschilpunten waarvoor het antwoord op deze vraag of vragen niet van belang kan zijn (partiële omkering en verzwaring).

4.7.4 Niet voldoen aan administratieplicht

Ingeval sprake is van toepassing van de verlengde navorderingstermijn van art. 16, vierde lid, AWR en er wordt aangegeven dat sprake is van zwarte omzet die in Nederland behaald is, dient te worden gevraagd naar de vastleggingen van deze zwarte omzet en waar die zwarte omzet behaald is. Indien blijkt dat deze vastleggingen niet aanwezig zijn, kan een informatiebeschikking wegens het niet voldoen aan de administratieplicht van art. 52 AWR worden afgegeven.

4.7.5 Gevolgen onherroepelijke informatiebeschikking

Indien deze beschikking onherroepelijk vaststaat, ontstaat in principe omkering en verzwaring van de bewijslast (art. 25, derde lid, AWR). Een belastingplichtige kan deze sanctie in een procedure over de aanslag ter discussie stellen.⁴³ Uit het hiervoor genoemde arrest HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767, volgt dat sprake is van partiële omkering en verzwaring. De schatting moet vervolgens door de behandelaar "in redelijkheid" worden gemaakt.

4.7.6 Redelijke schatting inkeer (bij geen gegevens)

Voor de gevallen dat een melding vrijwillige verbetering is gedaan maar géén gegevens zijn verstrekt is een apart memo beschikbaar op [ConnectPeople](#). Normaal gesproken worden deze posten vanuit het Verhuld Vermogen-centrum in Breda behandeld. In de gevallen dat niet alle gegevens zijn verstrekt dient aan de hand van de wel beschikbare gegevens een redelijke schatting te worden gemaakt (vergelijk: [onderdeel 4.3.5](#) extrapoleren).

In het arrest Hoge Raad, 13 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3291, is geoordeeld dat de inspecteur bij omkering en verzwaring van de bewijslast slechts aannemelijk hoeft te maken dat zijn schatting niet willekeurig is.

4.7.7 Informatiebeschikking voor fiscaal partner/erfgenamen

Het is van belang om te realiseren dat niet zomaar een informatiebeschikking kan worden toegezonden aan de fiscaal partner of de erfgenamen. Hij/zij dient/dienen éérst om gegevens te worden gevraagd.

⁴³ HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130, V-N 2017/9.5.

In dat kader kan BNB 2015/222⁴⁴ niet onvermeld blijven. In dat arrest oordeelde de Hoge Raad dat géén informatiebeschikking kan worden afgegeven aan de fiscaal partner (die niet gerechtigd was tot een KB Lux-rekening). Belanghebbende had geloofwaardig aangegeven dat zij niet beschikte over de gevraagde informatie over een buitenlandse bankrekening van haar (inmiddels overleden) echtgenoot en had daarmee voldaan aan haar informatieverplichting van art. 47 AWR. Een andere relevante uitspraak is van Hof Den Haag⁴⁵ dat oordeelde dat wel terecht informatiebeschikkingen aan de erfgenaam waren opgelegd.

4.7.8 Ontvangen stukken gedurende bezwaar

Ingeval door een behandelaar een informatiebeschikking is afgegeven waarbij, gedurende de bezwaarfase, alsnog de benodigde informatie wordt verstrekt dient de bezwaarbehandelaar, samen met de behandelaar te beoordelen of de verstrekte informatie compleet is.

De behandelaar Verhuld Vermogen kan het beste beoordelen of alle benodigde informatie nu wel is aangeleverd. Is niet alle informatie geleverd, dan dient de behandelaar heel gedetailleerd aan te geven welke informatie nog ontbreekt of waarom de gegeven antwoorden niet voldoen (bijvoorbeeld waarom de herkomstvraag niet volledig is beantwoord). In voorkomende gevallen kan de belastingplichtige (nogmaals) in de gelegenheid worden gesteld om aanvullende gegevens te verstrekken. Het is de bezwaarbehandelaar die beslist wat er vervolgens moet gebeuren (mandaatvereiste van art. 10:3, derde lid, Awb).

Zo nodig wordt aan de belastingplichtige c.q. gemachtigde gevraagd om de bezwaartermijn ex art. 7:10, vierde lid, Awb te verlengen tot dat de behandeling definitief is afgewerkt.

Bezwaarbehandelaar

Door de bezwaarbehandelaar dient te worden getoetst of de behandelaar de informatiebeschikking in alle redelijkheid heeft kunnen afgeven. Deze beoordeling staat los van de vraag of gedurende de bezwaarfase gegevens zijn verstrekt.

Door het alsnog aanleveren van gegevens ontstaat een nieuw toetsingsmoment waarin de rechtmatigheid van de informatiebeschikking opnieuw moet worden beoordeeld. Bij het doen van uitspraak op bezwaar dient de bezwaarbehandelaar (na afstemming met de behandelaar) de informatiebeschikking geheel of gedeeltelijk in te trekken voor zover de gegevens daadwerkelijk zijn aangeleverd. Voor zover mogelijk dient bij uitspraak op bezwaar zo gedetailleerd mogelijk te worden aangegeven welke informatie niet is aangeleverd.

Wordt door de belastingplichtige/gemachtigde onvoldoende of niet meegewerkt aan een eventuele termijnverlenging dan dient gemotiveerd te worden aangegeven waarom de informatiebeschikking

44 HR 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2168, BNB 2015/222.

45 Hof Den Haag 16 september 2015, nrs. BK-14_01681 BK-14_01682, V-N Vandaag 2016/201.

geheel/gedeeltelijk in stand blijft. Als de informatiebeschikking geheel of gedeeltelijk wordt vernietigd kan het bezwaarschrift gegrond worden verklaard.

Behandelaar Verhuld Vermogen

Ingeval alle gegevens zijn aangeleverd kan de behandelaar de post verder afwerken (verwerken alsnog binnengekomen stukken, kennisgeving vergrijpboete, opstellen VSO etc., etc.). De informatiebeschikking kan immers volledig komen te vervallen.

Ingeval de informatiebeschikking gedeeltelijk in stand blijft dient te worden afgewacht of géén beroep wordt ingesteld tegen de uitspraak op bezwaar. De informatiebeschikking komt alsdan na zes weken onherroepelijk vast te staan. Pas na ommekomst van deze termijn kunnen belastingaanslagen worden opgelegd (een niet-onherroepelijk informatiebeschikking vervalt immers bij het opleggen van een belastingaanslag).

5 Termijnen

5.1 Algemeen

Omwille van de rechtszekerheid is de bevoegdheid tot navorderen aan termijnen gebonden. Voor de beoordeling of een navorderingsaanslag binnen de gestelde termijn is opgelegd, is steeds de dagtekening van het aanslagbiljet waaruit de navordering blijkt en de datum waarop de inspecteur de aanslag ter post heeft bezorgd beslissend (art. 5 AWR).

5.1.1 Hoofregel (5 jaar)

De bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag vervalt door verloop van vijf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan (art. 16, derde lid, AWR). Art. 11, vierde lid, AWR bepaalt in dit verband dat een belastingschuld waarvan de grootte eerst kan worden vastgesteld na afloop van het tijdvak waarover de belastingschuld wordt geheven, eerst geacht wordt te zijn ontstaan op het moment waarop dat tijdvak is verstreken.

5.1.2 Gehouden of opgekomen in het buitenland (12 jaar)

De termijn van vijf jaar wordt verlengd tot twaalf jaren ingeval het voordeel in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen. Of een belastingplichtige al dan niet bekend is met dat vermogen (bijvoorbeeld een nalatenschap) of de intentie had om het vermogen buiten het zicht te houden is hierbij niet relevant.⁴⁶ Voor de beantwoording van de vraag waar een voordeel is opgekomen is de oorsprong van dat voordeel niet doorslaggevend (HR 2 mei 2001, nr. 36 199, BNB 2001/319). Ook in het geval dat in het buitenland gehouden vermogen in Nederland is verdiend, is in beginsel de verlengde navorderingstermijn van toepassing. Onder "opgekomen" moet worden verstaan "het zichtbaar worden".

⁴⁶ Zie voor bekendheid met vermogen: Hof Arnhem-Leeuwarden, 15 januari 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:190 en in cassatie HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1250 met toepassing van art. 81 Wet RO afgedaan. Zie voor intentie: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 9 juli 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:3072.

Een verruiming van de navorderingsmogelijkheid is slechts toegestaan met betrekking tot inkomsten welke zich door de plaats waar zij opkomen aan het zicht van de Nederlandse fiscus plegen te onttrekken (HR 4 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE8364, BNB 2003/83).

De Hoge Raad⁴⁷ heeft geoordeeld dat: *"Van opkomen in het buitenland kan onder omstandigheden ook sprake zijn indien degene die in het buitenland recht kan doen gelden op een bedrag, zich dat bedrag in Nederland laat betalen. Een andere opvatting doet te kort aan de strekking van art. 16, vierde lid, AWR om ook onder het bereik van die bepaling te brengen uit het buitenland stammende inkomensbestanddelen die door de wijze waarop de belastingplichtige zich deze laat betalen buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gebleven"*.

In het arrest HR 18 maart 2018 (IJssalon-arrest), ECLI:NL:HR:2018:303, BNB 2018/87, heeft de Hoge Raad beslist dat als het binnenlandse zwarte omzet betreft die contant door belastingplichtige is ontvangen en op een later tijdstip door hemzelf op een bankrekening in het buitenland is gestort, de verlengde navorderingstermijn niet van toepassing is. Het gaat hier namelijk om winstbestanddelen waarvan de verwerving en ontvangst geen enkel aanknopingspunt hebben met een ander land dan Nederland. De tijd tussen behalen zwarte, contante omzet en afstorten op de buitenlandse bankrekening is daarbij niet relevant.⁴⁸

Uit een ouder arrest blijkt dat dit anders is indien wij aanknopingspunten hebben dat de zwarte omzet echt in het buitenland is behaald en/of indien de afnemer van de zwarte binnenlandse omzet het geld zelf op een buitenlandse bankrekening heeft gestort. In het arrest 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AQ6911, BNB 2004/367, r.o. 3.4, verwijst de Hoge Raad immers naar de parlementaire geschiedenis in de voorliggende hofuitspraak. Het hof heeft uit de parlementaire geschiedenis afgeleid (r.o. 5.5 hofuitspraak) dat *"(...) de wetgever specifiek het oog heeft gehad op inkomsten die werden gegenereerd in het buitenland of op in Nederland gegenereerde inkomsten die zijn overgeboekt naar een bij een buitenlandse instelling gehouden bankrekening"*.

De Hoge Raad heeft in het arrest 16 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:359, V-N 2018/15.4, geoordeeld dat de omkering van de bewijslast niet geldt met betrekking tot de vraag of de verlengde navorderingstermijn van toepassing is. Dit is bevestigd in het arrest HR 20 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1810. In de praktijk wordt soms 'toegewerkt' naar de feiten en omstandigheden van de hiervoor genoemde arresten. Belanghebbende c.q. diens gemachtigde komen met een aantal blote stellingen. Bij de behandeling dient hierop te worden doorgevraagd. In veel gevallen heeft de belastingplichtige de bewijslast en kan niet worden volstaan met een blote stelling.

⁴⁷ HR 7 oktober 2005, nr. 40 988, ECLI:NL:HR:2005:AT5950, BNB 2006/63.

⁴⁸ Vergelijkbaar is de uitspraak van Hof Den Haag 18 maart 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:722, Ook hier wordt terecht vastgesteld dat het de inspecteur niet aan controlemogelijkheden heeft ontbroken. Het pijnpunt voor de uitvoeringspraktijk is echter dat de 'link' met het buitenland juist de aanleiding vormt om gebruik te maken van die controlemogelijkheden.

Het antwoord op de vraag of de Belastingdienst al dan niet over de verlengde navorderingstermijn beschikt is in onderhavige situaties sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Overleg in voorkomende gevallen altijd met de Klankbordgroep.

Fictieve kosten

Ingeval door een Nederlandse vennootschap middels valse facturen van een buitenlandse vennootschap 'kosten' worden gemaakt die vervolgens worden bijgeschreven op een in het buitenland aangehouden bankrekening van de aandeelhouder is de verlengde navorderingstermijn eveneens van toepassing. De oorsprong van het voordeel is weliswaar gelegen in de Nederlandse vennootschap, maar dat is niet doorslaggevend (HR 2 mei 2001, nr. 36 199, BNB 2001/319). Een verruiming van de navordering is slechts mogelijk met betrekking tot inkomsten welke zich door de plaats waar zij opkomen aan het zicht van de Nederlandse fiscus plegen te onttrekken (HR 4 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE8364, BNB 2003/83). Door het 'tussenschuiven' van valse facturen van een fictieve, buitenlandse vennootschap en de overboeking naar een buitenlandse rekening wordt de onttrekking van het vermogen aan de vennootschap aan het zicht van de inspecteur onttrokken.⁴⁹

5.2 Verlenging termijn bij uitstelregeling

De navorderingstermijn wordt verlengd met de duur van het op grond van art. 9, tweede lid, AWR verleende uitstel voor het doen van aangifte.⁵⁰ De bewijslast dat aan belastingplichtige (kenbaar) uitstel is verleend ligt bij de Belastingdienst.⁵¹ De informatie daartoe is centraal uitgevraagd en is in de applicaties opgenomen. Verleend beconuiststel kan ook worden introkken (o.a. vanwege het niet voldoen aan inleververplichting). Dat kortere uitstel is in het overzicht verwerkt. Via ABS kan de applicatie Fiscale Afspraken Anslag (FAA) worden benaderd. Hierin is het verleende uitstel eveneens te raadplegen.

5.3 Opschorting termijn bij informatiebeschikking

De navorderingstermijn wordt opgeschort tot het moment waarop de informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan of wordt vernietigd (art. 52a, tweede lid, AWR). Op grond van art. 52a, derde lid, AWR komt de informatiebeschikking van rechtswege te vervallen ingeval een belastingaanslag wordt opgelegd. Ook in dat geval wordt de termijn opgeschort (HR 28 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:84, BNB 2022/55).

5.4 Uitstel aanleveren gegevens en opschorting termijn

Ingeval een belastingplichtige c.q. de gemachtigde contact opneemt met de behandelaar en verzoekt om uitstel van het aanleveren van de buitenlandse bankgegevens, wordt uitstel geaccepteerd ingeval de belastingplichtige een verklaring van de buitenlandse bank kan

49 Vergelijk: Hof Amsterdam 16 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1790.

50 De termijn wordt ook verlengd ingeval de bepalingen van richtige heffing (art. 36 AWR) en art. 2.17, vierde lid, IB 2001 (onderlinge verdeling tussen partners) van toepassing zijn.

51 O.a. HR 25 oktober 2013, nr. 12/00287, BNB 2013/252.

overleggen waaruit blijkt op welke datum deze bank de betreffende stukken kan leveren.

In voorkomende gevallen kan uitstel worden overeengekomen onder de voorwaarde dat ingestemd wordt met verlenging van de termijn voor het opleggen van een navorderingsaanslag. Hiervan zijn briefsjablonen beschikbaar.

5.4.1 Geen afspraken over verlenging termijn primitieve aanslag

Met ingang van 1 januari 2014 is in onderdeel 18, twaalfde lid, Besluit Fiscaal Bestuursrecht (hierna: BFB) bepaald dat de Belastingdienst geen afspraken mag maken over de verlenging van de termijn voor het opleggen van belastingaanslagen. Met ingang van 16 januari 2015 is het BFB op dit onderdeel weer gewijzigd en is het op grond van het huidige onderdeel 26, twaalfde lid, BFB bepaald dat geen afspraken mogen worden gemaakt over de verlenging van de termijn voor het opleggen van (primitieve) aanslagen. Dit verbod geldt dus niet voor navorderingsaanslagen.

5.4.2 Opschorting termijn geldt niet voor boete

De instemming door de belastingplichtige met verlenging van de termijn voor het opleggen van een (navorderings)aanslag (al dan niet middels een akkoordverklaring overschrijding navorderingstermijn) werkt niet door naar de boete. Een boetetermijn is van 'openbare orde' en kan derhalve niet worden verlengd.

5.5 *Aanslag ter behoud van rechten*

Bij een dreigende overschrijding kan voor dat jaar een navorderingsaanslag "ter behoud van rechten" worden opgelegd waarbij gelijktijdig een eventuele boete kan worden opgelegd. Hierbij dient een redelijke schatting te worden gemaakt. Indien de navorderingsaanslag na 15 december wordt opgemaakt, verdient het aanbeveling om deze navorderingsaanslag via de deurwaarder uit te laten reiken of aangetekend te verzenden.

5.6 *Voortvarendheid bij verlengde navorderingstermijn*

De Hoge Raad heeft, nadat vragen zijn gesteld aan het Hof van Justitie EG, aan de termijn van twaalf jaren een beperking aangebracht.⁵² De Belastingdienst mag navorderen ingeval de Belastingdienst binnen de reguliere navorderingstermijn ex art. 16, derde lid, AWR niet over aanwijzingen beschikte van in het buitenland opgekomen inkomsten of vermogen. De verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar ex art. 16, vierde lid, AWR is niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel, mits de aanslag met redelijke voortvarendheid wordt vastgesteld en opgelegd.

Vanaf het moment dat de Belastingdienst wél beschikt over aanwijzingen van in het buitenland opgekomen inkomsten of vermogen, dient de navorderingsaanslag binnen een redelijke termijn te worden opgelegd. Deze termijn is afhankelijk van:

⁵² HR 26 februari 2010, nr. 43 050, BNB 2010/199.

- de benodigde tijd voor het verkrijgen van de inlichtingen die nodig zijn voor het bepalen van de verschuldigde belasting;
- de benodigde tijd om aan de hand van de beschikbare gegevens een aanslag met redelijke voortvarendheid voor te bereiden en vast te stellen.

Gezien het belang van het onderwerp, de omvangrijke jurisprudentie en het belang voor andere projecten is de voortvarendheid uitgewerkt in een apart memo (Voortvarendheid bij projectmatige aanpak door de Belastingdienst), dat op [ConnectPeople](#) is geplaatst.

5.7 *Aanvang termijn schenkbelasting*

Een aandachtspunt is dat de aanslagtermijn voor de schenkbelasting, ingeval er géén aangifte is gedaan, pas aanvangt nadat de schenker of begiftigde is overleden en ingeval er niet tijdig aangifte is gedaan, de dag volgend op de aangifte (art. 66, eerste lid, ten tweede, SW 1956). Een tweede aandachtspunt is dat een verjaring van een termijn schenkbelasting - ingeval de schenkers ten tijde van de schenking in algehele gemeenschap van goederen gehuwd waren - pas begint wanneer de langst levende schenker is komen te overlijden (indien beide echtgenoten partij waren bij deze overeenkomst).

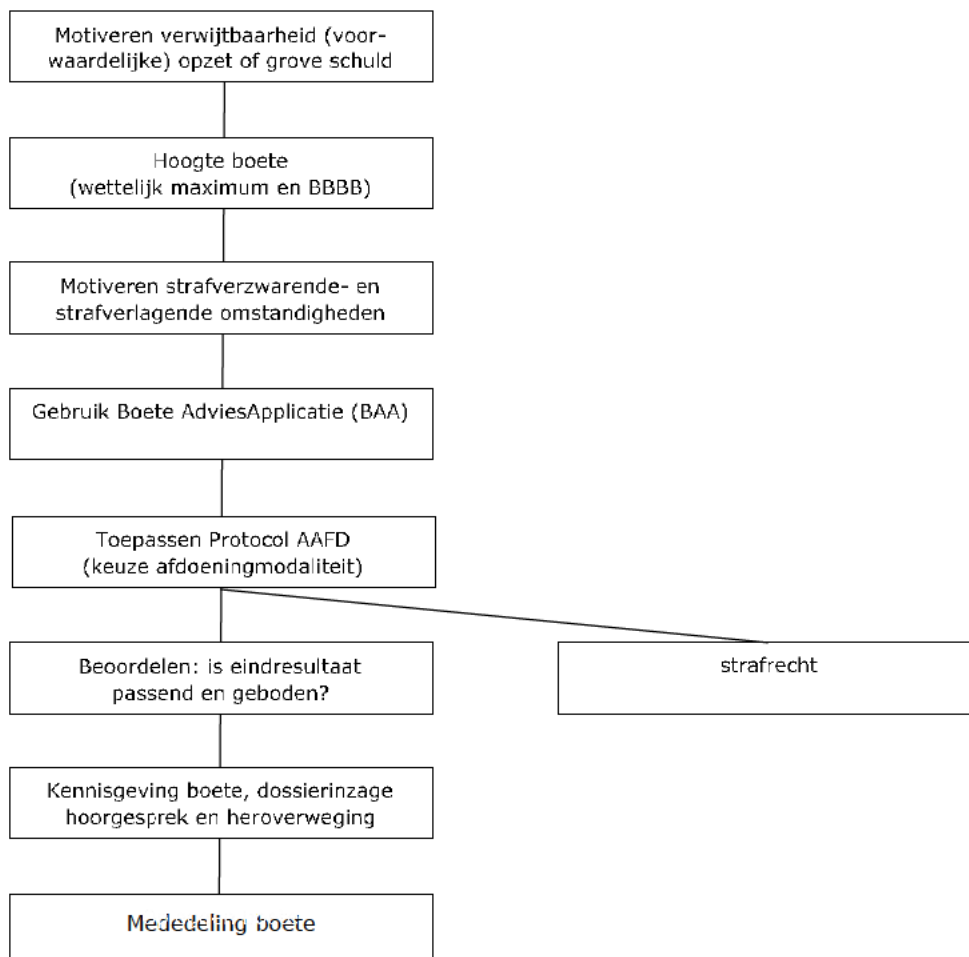
6 Boete en strafvervolgning

Bij de behandeling van posten die vallen onder het programma Verhuld Vermogen kunnen vergrijpboeten opgelegd worden. Benadrukt dient te worden dat bij beboeting altijd sprake is van individuele straftoemeting en maatwerk. Desalniettemin is het mogelijk om als handreiking enkele algemene uitgangspunten te formuleren om invulling te geven aan de eigen discretionaire bevoegdheid om boeten op te leggen. Dit hoofdstuk is (nagenoeg) uitsluitend gericht op aanslagbelastingen en in veel mindere mate op aangiftebelastingen (o.a. OB en LB).

6.1 Algemeen (organisatorisch)

6.1.1 Boetetraject

Het boetetraject is schematisch als volgt weer te geven:



6.1.2 BoeteAdviesApplicatie (BAA)

In het boetetraject moet altijd de BoeteAdviesApplicatie (BAA) worden gevuld en dient de boete altijd besproken te worden met de Verhuld Vermogen-boetespecialist en/of Boete- en Fraudecoördinator (BFC'er).

Met het oog op coördinatie en eenheid van beleid en uitvoering worden alle adviesaanvragen op één plek in de BAA's van GO, MKB en PDB verzameld. Voor dat doel zijn bepaalde samenwerkingsgebieden (fictieve kantoren) aangemaakt in de BAA's van eerder genoemde segmenten. Voor posten die vallen onder het programma Verhuld Vermogen moet de competentie handmatig worden aangepast naar het kantoor "Landelijk project VhV".

6.1.3 Welke boetespecialist/boete-fraudecoördinator

Het is de bedoeling dat op elk kantoor minimaal één boetespecialist en een minimaal één boete-fraudecoördinator voor het programma Verhuld Vermogen beschikbaar is. Voor elke behandelaar geldt dat hij

het boeteadvies aanvraagt bij de boetespecialist van zijn kantoor. De boetespecialist stemt dit zo nodig af met de boete-fraudecoördinator van datzelfde kantoor. Behandelaar, boetespecialist en boete-fraudecoördinator zitten dus op hetzelfde kantoor ongeacht de vraag of de belastingplichtige ook onder dat kantoor ressorteert. Licht de desbetreffende boetespecialist even in zodat hij/zij weet dat er een aanvraag in de BAA staat. Dit voorkomt onnodige vertraging.

6.2 *Beboeting of strafrechtelijke vervolging (fiscale delicten)?*

6.2.1 Algemeen (Protocol AAFD)

Veel fiscaal beboetbare gedragingen kunnen zowel bestuursrechtelijk als strafrechtelijk worden afgedaan. Er zal echter een keuze moeten worden gemaakt tussen het bestuursrecht en het strafrecht. De relevante wegingscriteria en de wijze waarop deze keuze wordt gemaakt zijn vastgelegd in het zogeheten Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van Douane en Toeslagen (Protocol AAFD).

6.2.2 Afhandeling door de boetespecialist

De behandelaren Verhuld Vermogen zijn in alle gevallen verplicht om het voornemen tot het opleggen van een vergrijpboete voor te leggen aan een boetespecialist (het boeteadvies). Ook ingeval een correctie van € 20.000 wordt aangebracht, maar géén voornemen bestaat om een boete op te leggen dient – behoudens overlijdensgevallen – een boeteadvies te worden gevraagd.

De boetespecialist kan alle aanvragen voor een boeteadvies met (een vermoeden van) opzet zelf in behandeling nemen ingeval:

- het belastingnadeel niet meer bedraagt dan € 20.000; en
- geen sprake is van aanvullende wegingscriteria.

Het staat de boetespecialist altijd vrij een boete-fraudecoördinator (BFC-er) te consulteren.

6.2.3 Verplichte consultatie van boete-fraudecoördinator

Op grond van par. 15, zesde lid, BBBB dient bij een nadeel vanaf € 20.000 en het vermoeden van opzet, ten behoeve van de uitvoering van het Protocol AAFD, de boetespecialist de BFC-er te consulteren. De BFC-er heeft drie mogelijkheden:

- De BFC-er kan bij zaken met een belastingnadeel nadeel tussen de € 20.000 en € 100.000, het vermoeden van opzet maar zonder aanvullende wegingscriteria zelfstandig beslissen tot bestuurlijke afdoening;
- Voor zaken met (vermoedelijke) opzet met een belastingnadeel van tussen de € 20.000 en € 100.000 én met aanvullende wegingscriteria stelt de BFC-er een pré-weegdocument op ten behoeve van de contactambtenaren waarbij het uitgangspunt strafrecht is;

- Voor zaken met (vermoedelijke) opzet met een belastingnadeel van ten minste € 100.000 stelt de BFC-er een pré-weegdocument op ten behoeve van de contactambtenaren waarbij het uitgangspunt strafrecht is.

6.2.4 (Aanvullende) wegingscriteria

In onderdeel 2.2 van het Protocol AAFD zijn aanvullende wegingscriteria opgenomen. Naast de criteria uit het Protocol AAFD kan worden gedacht aan zaken waarbij sprake is van:

- a. ontkeners c.q. niet-meewerkers;
- b. aanwezig zijn van FIOD-signaal;
- c. verschuivers (opheffen van rekeningen en het onderbrengen bij andere banken teneinde het vermogen uit het zicht van de fiscus te houden).

6.2.5 Afstemmingsoverleg (fiscale zaken)

In een afstemmingsoverleg tussen de coördinerende contactambtenaren Verhuld Vermogen, de FIOD en het Functioneel Parket wordt een gezamenlijk (bindend) advies gegeven over de afdoeningsmodaliteit ten behoeve van besluitvorming door de competente weegploeg. Dit advies wordt door de coördinerende contactambtenaren meegedeeld aan zowel de aanmeldende BFC-er als de lokale contactambtenaar.

De aanmeldende BFC-er boekt in de applicatie PSF de zaak op adhoc AO (met als datum de datum waarop de contactambtenaar het advies doorzet aan de aanmeldende BFC-er). Vervolgens brengt de aanmeldende BFC-er de zaak in op de agenda van de lokale, competente weegploeg waaronder belastingplichtige ressorteert. Aldaar vindt formele besluitvorming over de afdoeningswijze plaats. Het aanmelden brengt derhalve niet mee dat zaken 'automatisch' tot strafrechtelijke vervolging zullen leiden. De lokale contactambtenaar en/of lokale BFC-er) stellen de coördinerende contactambtenaren op de hoogte van de besluitvorming.

De uitkomst van dit traject wordt eveneens medegedeeld aan de boetespecialist en de behandelaar. Pas nadat is beslist dat de post met een fiscale boete kan worden afgedaan kan de behandelaar de kennisgeving voor de vergrijpboete aan de belastingplichtige sturen.

6.2.6 Inzet strafrecht

Als tot inzet van het strafrecht is overgegaan, moet de inspecteur zich realiseren dat contact met de (fiscaal dienstverlener van) desbetreffende belastingplichtige (of het uitblijven daarvan) het fiscaal-strafrechtelijk onderzoek mogelijk nadelig kan beïnvloeden. Het is de inspecteur die beslist of hij vragen stelt, een informatiebeschikking afgeeft of aanslagen oplegt. Daarbij dient – tot op zekere hoogte – rekening te worden gehouden met de gevolgen van zijn/haar handelen voor het lopende fiscaal-strafrechtelijk onderzoek. Stem dit in voorkomende gevallen eerst even af met de BFC-er.

6.2.7 Werkwijze aankondiging boete

Ook in de gevallen dat een vergrijpboete wordt opgenomen in een VSO dient de boete in principe te worden aangekondigd (par. 12 BBBB). Deze aankondiging moet (voor zover aanwezig aan beide fiscaal partners separaat) worden gestuurd.

In de verschillende applicaties zijn briefsjablonen beschikbaar voor het aankondigen van de vergrijpboete (par. 12 BBBB). Daarbij wordt verwezen naar de mogelijkheid voor de belastingplichtige om zijn zienswijze naar voren te brengen (art. 5:50 Awb jo. art. 5:53 Awb) en desgevraagd inzage te krijgen in het boetedossier (art. 5:49 Awb jo. par. 13 BBBB). Een concept VSO (inclusief berekening) dient te worden meegezonden. Om misverstanden te voorkomen dient expliciet op de VSO te worden aangetekend dat het gaat om een conceptversie (door middel van stempel "CONCEPT" of het gebruik van een zogeheten 'watermerk' in MS-Word).

Maakt belastingplichtige van de geboden mogelijkheid om te worden gehoord binnen de gestelde termijn géén gebruik, dan kan in principe de definitieve VSO verzonden worden.

6.3 *Beboeting: inhoudelijke aandachtspunten*

6.3.1 Stelplicht en bewijslast opzet en grove schuld

De stelplicht en bewijslast dat sprake is van (voorwaardelijke) opzet of grove schuld ligt bij de inspecteur. Er zal een schuldonderzoek plaats moeten vinden voor de bepaling van de verwijtbaarheid. In het BBBB waren tot 1 januari 2016 de definities gegeven van (voorwaardelijke) opzet en grove schuld.⁵³

Opzet

Opzet is het willens en wetens handelen of nalaten, leidend tot het niet of niet binnen de daarvoor gestelde termijn heffen of betalen van belasting ('had moeten weten' is géén opzet (HR 3 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, BNB 2011/59)).

Voorwaardelijke opzet

Onder opzet wordt mede verstaan voorwaardelijk opzet. Onder voorwaardelijk opzet wordt verstaan het willens en wetens aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat een handelen of nalaten tot gevolg heeft dat te weinig belasting geheven is of kan worden dan wel niet of niet binnen de termijn betaald is.

Grove schuld

Grove schuld is een in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid en omvat mede grove onachtzaamheid. Daarbij kan gedacht worden aan laakbare slordigheid of ernstige nalatigheid. Bij grove schuld had belastingplichtige redelijkerwijs moeten of kunnen begrijpen dat zijn gedrag tot gevolg kon hebben dat te weinig belasting zou worden geheven of betaald.

⁵³ De invulling van deze begrippen is in principe aan de rechter overgelaten en niet aan de beleidsmaker. Vandaar dat deze definitiebepalingen niet langer in het BBBB zullen voorkomen.

6.3.2 Innemen subsidiair standpunt grove schuld

Ingeval bij het opleggen van een vergrijpboete het (primaire) standpunt (voorwaardelijke) opzet is ingenomen, moet in de bezwaar- en beroepsfase tevens het subsidiaire standpunt worden ingenomen dat sprake is van grove schuld op het moment dat de belastingplichtige deze onjuiste aangifte indiende.⁵⁴

Voorwaarde hierbij is wel dat belastingplichtige de gelegenheid moet hebben gehad dit subsidiaire standpunt te bestrijden en dat hij dus niet in zijn verdediging is geschaad (recht op eerlijk proces). Dit blijkt uit onder meer uit HR 22 september 1999, nr. 34 834, BNB 2000/122, HR 24 december 2004, ECLI:NL:PHR:2004:AO7679, BNB 2005/122 en HR 13 juli 2007, nr. 42 965, V-N 2007/41.7.

6.3.3 Sfeerovergang en cautie

Bij de fiscale beboeting wordt, evenals in het strafrecht, iemand voor onschuldig gehouden totdat bij een onafhankelijke rechter onherroepelijk is komen vast te staan dat hij schuldig is (onschuldpresumptie). Een vermoedelijke dader heeft het recht om zo snel mogelijk te horen waarvan hij wordt verdacht (kennisgeving van voornemen tot opleggen boete), hij heeft het recht op bijstand en het recht om te worden gehoord (hoorgesprek n.a.v. kennisgeving). Bij aanvang van het hoorgesprek moet de belastingplichtige nogmaals worden meegedeeld waarvan hij wordt verdacht - en dat hij niet hoeft mee te werken aan zijn eigen veroordeling en dus zwijgrecht heeft ("de cautie geven").

Vanaf het moment dat de inspecteur tegenover de belastingplichtige handelingen verricht dan wel uitlatingen doet waaruit belastingplichtige de conclusie kan trekken dat hem (waarschijnlijk) een fiscale boete zal worden opgelegd (of dat hij strafrechtelijk vervolgd zal gaan worden), kan hij zich op zijn zwijgrecht beroepen. Er is dan sprake van sfeerovergang.

6.3.4 Toerekening verwijtbaarheid bij vergrijpboete

In de arresten HR 1 december 2006, nr. 40 369, BNB 2007/151 en HR 1 december 2006, nr. 40 518, V-N 2006/62.4 is geoordeeld dat het voor het opleggen van een fiscale vergrijpboete niet mogelijk is om (voorwaardelijke) opzet of grove schuld van een derde toe te rekenen aan de belastingplichtige. De belastingplichtige zelf dient een verwijt te kunnen worden gemaakt.⁵⁵

Toerekening partner

Ingeval het niet aangegeven vermogen op grond van art. 2.17 Wet IB 2001 wordt toegerekend aan een partner, niet zijnde de rekeninghouder, dient ook voor deze partner zelf een verwijt te kunnen worden gemaakt.

⁵⁴ In dat kader is de uitspraak van Hof Den Haag relevant. Het hof oordeelde dat belanghebbende weliswaar was ingekeerd maar dat dit onverlet liet dat hij destijds een onjuiste aangifte had gedaan (Hof Den Haag, 25 februari 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:389, r.o. 7.5).

⁵⁵ Opgemerkt wordt dat onder omstandigheden toerekening van kwade trouw in het kader van het opleggen van een navorderingsaanslag wel mogelijk is.

In uitzonderingsgevallen zal het voorkomen dat de partner van niets wist en derhalve ook niet kan worden beboet. In dat geval moet worden beoordeeld of de rekeninghouder dient te worden aangemerkt als medepleger/doen-pleger (art. 67o AWR) voor de onjuiste aangifte van zijn/haar partner.

Toerekening adviseur

Heeft de belastingplichtige een adviseur ingeschakeld, dan dient, ondanks het inschakelen van deze adviseur, de belastingplichtige zelf een verwijt te kunnen worden gemaakt (heeft belastingplichtige af mogen gaan op de adviezen van de adviseur of had hij beter moeten weten).

6.3.5 Daderschapsvormen

Bij de behandeling van posten wordt steeds nadrukkelijker gevraagd om (bij het onderdeel boete) aandacht te geven aan de verschillende daderschapsvormen.

Hierbij kan worden gedacht aan de situatie dat een belastingplichtige, zonder medeweten van zijn/haar partner een rekening in het buitenland aanhoudt en op grond van art. 2:17 Wet IB 2001 het gehele box 3 vermogen wordt toegerekend aan deze partner. In veel gevallen kan bij deze partner geen opzet worden aangetoond zodat geen boete zou kunnen worden opgelegd. Onderzoek samen met de boetespecialist of een boete aan de rekeninghouder kan opgelegd (doen-plegen, art. 67o AWR).

Ook kan worden gedacht aan situaties waarbij derden zijn betrokken zoals adviseurs, medewerkers van banken of notarissen. Onderzoek samen met de boetespecialist wat de rol van deze derde is geweest. Heeft deze derde de belastingplichtige geholpen of zelfs aangezet tot de beboetbare gedraging? Op dit moment wordt door de FIOD een zaak onderzocht waarbij de adviseur wordt verdacht van het valselijk opmaken van leningsovereenkomsten.

Voor de verschillende daderschapsvormen verwijzen wij graag naar het boeteblog ([Over medeplegers, doen plegers, uitlokkers en medeplichtigen](#)).

6.3.6 Straftoemeting

Omdat het opleggen van een boete een vorm van straftoemeting is (zie par. 6 BBBB) moet de behandelaar/boetespecialist rekening houden met omstandigheden die aanleiding geven tot een hogere of een lagere boete dan de 'standaardboete' (zie par. 6 en 8 BBBB). Volledigheidshalve wordt ook hier nog eens benadrukt dat het opleggen van een boete altijd maatwerk is. Hoe hoog de boete per geval vastgesteld moet worden hangt dus af van de diverse individuele omstandigheden/situatie.

Bij strafverminderende omstandigheden valt te denken aan:

- een wanverhouding tussen de ernst van het feit en de grond van het besluit om een boete op te leggen;

- formele gebreken zoals de belastingplichtige geen of onvoldoende de reële mogelijkheid bieden om zijn zienswijze naar voren te brengen (art. 5:53 Awb);⁵⁶
- andere verzachtende omstandigheden die hebben geleid tot het beboetbare feit, bijvoorbeeld: de financiële omstandigheden, laag opgeleid, analfabeet etc., etc.;
- daarnaast kunnen gedragingen na het begaan van het beboetbare feit, zoals coöperatief gedrag na ontdekking, een mogelijk strafverminderende omstandigheid zijn (par. 6, zesde lid, BBBB).

De stelplicht en bewijslast van strafverzwarende omstandigheden ligt bij de inspecteur en van de strafverminderende omstandigheden bij de belastingplichtige (par. 6, vijfde lid, BBBB). Dat neemt niet weg dat door de inspecteur reeds bekende strafverminderende omstandigheden ambtshalve meegenomen moeten worden in de beoordeling (maatwerk).

Dementie/geestestoestand

Een boete wordt - kort gezegd - beoogd afschrikwekkend (preventie) en bestraffend te zijn.⁵⁷ Ingeval de geestestoestand van een belastingplichtige dusdanig is dat de preventiecomponent minder aanwezig/compleet afwezig is, dan is dat een omstandigheid waarmee rekening moet worden gehouden.

Dit wil evenwel niet zeggen dat er in het geheel geen boete meer opgelegd zou kunnen worden. Er zijn veel verschillende vormen/stadia van dementie en een verminderde geestestoestand (in vergelijking met het moment van doen van aangifte) kan ook van tijdelijke aard zijn. De vergeldingscomponent (de straf voor het destijds met het volle verstand onjuist doen van aangifte) blijft gewoon overeind staan.⁵⁸

In een procedure bij Rechtbank Gelderland werd geoordeeld dat vanuit een oogpunt van generale preventie een strafoplegging passend en geboden was. Een hoge leeftijd, de opname in een verpleeghuis en de ondercuratelestelling was voor de rechtbank wel reden om de boete vergaand te matigen.⁵⁹ In een andere hele specifieke casus achtte Rechtbank Gelderland een boete van 300% in beginsel gerechtvaardigd.⁶⁰ De boete werd echter door de rechtbank verminderd tot 75% wegens de geestesgesteldheid van de belastingplichtige. Hof Arnhem-Leeuwarden vernietigde de opgelegde vergrijpboete in hoger beroep echter integraal omdat belanghebbende 'unfit to stand trial' was.⁶¹ Handhaven van de boete zou volgens het

⁵⁶ Hof Den Haag 23 december 2015, nr. BK-15_00238 en BK-15_0024, V-N Vandaag 2016/99 matigde de boete als gevolg van de schending van art. 5:53 Awb en de omkering van de bewijslast met 40%.

⁵⁷ Vergelijk HR 19 juni 1986, nr. 22 076, BNB 1986/29.

⁵⁸ Vergelijk de uitspraak van Hof Den Haag 25 februari 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:389, r.o. 7.5, waarin werd geoordeeld dat weliswaar was ingekeerd, maar dat dit onverlet liet dat belastingplichtige destijds een onjuiste aangifte had gedaan.

⁵⁹ Rechtbank Gelderland 10 september 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:5532, V-N 2015/55.22.6, r.o. 27 en 29.

⁶⁰ Rechtbank Gelderland 11 december 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:5300

⁶¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 18 mei 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:4879, V-N 2021/34.16 en NTFR 2021/1997.

hof leiden tot een schending van het recht op een eerlijk proces in de zin van art. 6 EVRM.

Welke boete passend en geboden is, blijft maatwerk. De bewijslast met betrekking tot de onbekwaamheid ligt bij belastingplichtige en kan bijvoorbeeld worden onderbouwd met een doktersverklaring waaruit blijkt wat belastingplichtige nog wel en niet meer kan, nog meekrijgt en nog beseft.

Overlijden belastingplichtige

Art. 5:42 Awb bepaalt dat geen boeten worden opgelegd ingeval de belastingplichtige is overleden. Nog niet onherroepelijk vaststaande boeten en nog niet betaalde onherroepelijk vaststaande boeten komen bij het overlijden van een belastingplichtige te vervallen. Dit geldt ook ingeval een VSO is gesloten.

6.3.7 Termijnverlenging

Uit HR 29 april 2011, nr. 09/05158, BNB 2011/249, blijkt dat een boete niet meer mag worden opgelegd als de termijn daarvoor is verstreken (ook niet als er afspraken zijn gemaakt over de verlenging van de termijn voor het opleggen van een aanslag). Deze termijn is van openbare orde en de belastingrechter dient deze termijn zo nodig ambtshalve te toetsen. Dit is anders dan de termijn voor het opleggen van de aanslag.

6.3.8 Boetegrondslag bij primitieve aanslag of navorderingsaanslag

Art. 67d AWR regelt de vergrijpboete die gelijktijdig met de primitieve aanslag wordt opgelegd, indien een aangifte voor een belasting die bij wege van aanslag wordt geheven, met opzet niet, dan wel onjuist of onvolledig is gedaan. Bij grove schuld kan géén boete worden opgelegd.

Art. 67e AWR regelt de vergrijpboete die gelijktijdig met het vaststellen van de navorderingsaanslag wordt opgelegd, indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven.

6.3.9 Boete bij schenk- en erfbelasting

In voorkomende gevallen dient ook voor de schenk- en erfbelasting te worden beoordeeld of boeten moeten worden opgelegd. Dit dient te worden afgestemd met de S&E-inspecteur. De contactpersoon voor boeten bij S&E staat op [ConnectPeople](#).

6.3.10 Boetegrondslag bij aangiftebelastingen (OB en LB)

De (verruimde) inkeerregeling ziet op aanslagbelastingen en niet op aangiftebelastingen. Par. 25, achtste lid, BBBB bepaalt dat bij vrijwillige verbetering géén vergrijpboete opgelegd op grond van art. 67f AWR. Is sprake van een vrijwillige verbetering in de zin van par. 5 BBBB dan geldt het gematigde regime voor verzuimboeten zoals weergegeven in par. 24a BBBB.

Indien sprake is van een suppletie legt de inspecteur,

- a. geen vergrijpboete op grond van art. 67f AWR op (zie par. 25, achtste lid, BBBB), en
- b. geen verzuimboete op indien het belastingbedrag dat ingevolge de suppletie alsnog wordt betaald € 20.000 of minder bedraagt, of
- c. geen verzuimboete op indien het belastingbedrag dat ingevolge de suppletie wordt betaald minder bedraagt dan 10 procent van het bedrag van de belasting die over het tijdvak/de tijdvakken waarop de suppletie(s) betrekking heeft/hebben, eerder per saldo is betaald dan wel terugontvangen;
- d. in overige gevallen een verzuimboete op van 5 procent tot het wettelijk maximum van art. 67c, eerste lid, AWR.

6.4 *Wijziging boetemaximum box 3 (300% vanaf 2 juli 2009)*

Met ingang van 2 juli 2009 is het boetemaximum voor box 3 verhoogd van maximaal 100% tot maximaal 300%.⁶² Voor het opleggen van een vergrijpboete is van belang de datum waarop de onjuiste aangifte inkomstenbelasting is ingediend. Hiermee wordt voorkomen dat het onjuiste boete-artikel wordt gebruikt (art. 67d, eerste of vijfde lid AWR of art. 67e, eerste of zesde lid AWR).

6.4.1 Aangiften onjuist ingediend vóór 2 juli 2009

Op grond van het overgangsrecht blijft – voor onjuiste aangiften die zijn ingediend vóór 2 juli 2009 – het oude boeteregime van maximaal 100% gelden (art. 67e, eerste lid, AWR ingeval van navorderingen).⁶³

6.4.2 Aangiften onjuist ingediend ná 1 juli 2009 (m.u.v. box 3)

Indien met betrekking tot een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven (anders dan de inkomstenbelasting box 3) de aangifte is ingediend ná 1 juli 2009 geldt het boeteregime van maximaal 100% zoals bedoeld in art. 67d, eerste, AWR (primitieve aanslagen) of art. 67e, eerste lid, AWR (navorderingsaanslagen). In beide situaties moet dan sprake zijn van (voorwaardelijk) opzet of grove schuld (alleen bij navordering). Zie in dit verband ook het BBBB.

6.5 *Bewijsvermoedens*

Ten behoeve van de KB Lux-zaken heeft de Hoge Raad⁶⁴ bevestigd dat wat de boete betreft de omkering en verzwaring van de bewijslast wegens het verzaken van de inzageplicht niet inhoudt, dat een belastingplichtige moet bewijzen dat hij geen beboetbaar feit heeft begaan (art. 25, derde lid, AWR). Op de inspecteur blijft de bewijslast rusten. Ten behoeve van de KB Lux-zaken heeft de Hoge Raad⁶⁵ een

⁶² Wet van 1 juli 2009, houdende Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, Kamerstukken II 2008/09, 31 301, Stb. 2009, 280.

⁶³ Het overgangsrecht van artikel XV Wet van 1 juli 2009, houdende Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, Kamerstukken II 2008/09, 31 301, Stb. 2009, 280 luidt (voor zover relevant): "De artikelen 67d, 67e en 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zoals deze luiden op de dag vóór de datum van inwerkingtreding van deze wet, blijven van toepassing op vergrijpen onderscheidenlijk strafbare feiten die zijn begaan vóór de datum van inwerkingtreding van deze wet".

⁶⁴ 15 april 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN6324, BNB 2011/206.

⁶⁵ HR 28 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:63, BNB 2013/207.

aantal richtsnoeren gegeven voor het gebruik van bewijsvermoedens bij beboeting over verschillende jaren. Het is volgens de Hoge Raad van algemene bekendheid dat banktegoeden/ontvangen rente als inkomsten/vermogen in de aangifte dienen te worden verantwoord. Deze uitgangspunten kunnen in onderhavige gevallen worden gebruikt. Het is aan de inspecteur om te bewijzen (aannemelijk maken is niet toereikend op grond van HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526) dat sprake is van (voorwaardelijke) opzet of grove schuld.

6.5.1 Bankgeheim

Indien een belastingplichtige een rekening aanhoudt in een land met een bankgeheim en aanzienlijke tegoeden daarop en rente-inkomsten daaruit ten onrechte niet in zijn aangifte heeft vermeld, kan in het algemeen reeds op grond daarvan worden vastgesteld dat hij die aangifte opzettelijk onjuist heeft gedaan (feit van algemene bekendheid).⁶⁶

In andere gevallen, bijvoorbeeld als er geen sprake is van een land met een bankgeheim dient de inspecteur met ander(e) bewijs(vermoedens)/-middelen het bewijs 'te kwader trouw' te leveren.

6.5.2 Het jaar waarvan gegevens bekend zijn

Een bewijsvermoeden kan worden aangenomen ter zake van (inkomsten uit) tegoeden. Uit de jurisprudentie van KB Lux kan worden afgeleid dat het moet gaan om:⁶⁷

- één of meerdere bankrekeningen met een aanzienlijk positief saldo (€ 45.379);⁶⁸
- aangiften waarin het saldo van die rekening(en) niet zijn betrokken.

Een dergelijk vermoeden is gerechtvaardigd, in aanmerking genomen dat een aanzienlijk tegoed op een bankrekening niet uit het vermogen van een belastingplichtige pleegt te verdwijnen.

Dit is niet in strijd met de regel dat ter zake van een boete aan het zwijgen van de belastingplichtige geen bewijsrechtelijk oordeel in zijn nadeel mag worden ontleend. Die regel sluit niet uit dat de vaststaande feiten en omstandigheden het zo waarschijnlijk maken dat een beboetbaar feit is begaan, dat redelijkerwijs een verklaring van de belastingplichtige mag worden verlangd.⁶⁹

6.5.3 Extrapolatie latere jaren

Het bewijs dat van de belastingplichtige over enig ander jaar te weinig inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen is geheven ter zake van niet aangegeven banktegoeden, kan worden ontleend aan een

66 HR 28 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:63, BNB 2013/207, r.o. 3.11.3 e.v.

67 In de KB Lux-zaken ging het om een saldo op 31 januari 1994. Hierbij werd ook aangegeven dat de rente-inkomsten moesten zijn verantwoord en de rentevrijstelling volledig zijn benut (Wet IB 1964).

68 HFL 100.000. HR 27 september 2013, ECLI:NL:HR:2013:713, BNB 2013/260 en HR 24 januari 2014, e CLI:NL:HR:2014:115, BNB 2014/47.

69 HR 28 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:63, BNB 2013/207, r.o. 3.5.4.

niet-ontzenuwd bewijsvermoeden van het bestaan van een aanzienlijk banksaldo in het voorafgaande jaar.⁷⁰

Hoe lang een dergelijk vermoeden nog kan doorwerken, is door de Hoge Raad niet gegeven. Er lijkt in de overweging geen beperking in de tijd te zijn gelegen.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 29 november 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:9617 heeft in een KB Lux-zaak waar de bankrekeningen in 1995 werden gesloten (totaalsaldo op 31 januari 1994 ca. HFL 50.000) geoordeeld dat niet kan worden gezegd dat de vereiste aangifte niet is gedaan en de bewijslast bij de inspecteur ligt. De aanslagen 1996 e.v. werden door het hof vernietigd.

6.5.4 Extrapolatie eerdere jaren

Met betrekking tot de microfiches van de KB Lux met saldi per 31 januari 1994 oordeelde de Hoge Raad⁷¹ dat, uitgaande van een niet-ontzenuwd vermoeden dat de belastingplichtige op 1 januari 1994 een aanzienlijk saldo aanhield op een of meer bankrekeningen bij KB Lux, het onwaarschijnlijk is dat hij in de loop van het jaar 1993 in het geheel geen inkomsten uit tegoeden op die rekening(en) heeft genoten. Daar legt de Hoge Raad ook de grens. Om die reden gaat de Hoge Raad met het oog op beboeting ter zake van de heffing van inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over jaren vóór 1993 en de heffing van vermogensbelasting over het jaar 1993 en eerdere jaren ervan uit dat een vermoeden te zeer op veronderstellingen zou zijn gebaseerd.⁷²

Samengevat betekent dit dat, voor de gevallen waarin door middel van extrapolatie naar het verleden navorderingsaanslagen worden opgelegd, bij het opleggen van een vergrijpboete rekening moet worden gehouden met de wijze waarop de grondslag tot stand is gekomen.⁷³

De vaststelling van de schending van de administratieplicht dient in principe per tijdvak te worden vastgesteld en kan niet door middel van extrapolatie. Dit is alleen anders wanneer voldoende zwaarwegende redenen bestonden waarom dat onderzoek achterwege kon blijven, en bovendien aannemelijk is dat in de niet-onderzochte tijdvakken zich dezelfde of soortgelijke tekortkomingen hebben voorgedaan (HR 25 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:986, r.o. 3.3.4).

6.6 *Gevolgen omkering en verzwaring bewijslast?*

Art. 25, derde lid, AWR en art. 27e AWR bepalen dat de omkering en verzwaring van de bewijslast niet van toepassing is voor zover een bezwaar gericht is tegen een opgelegde vergrijpboete. De bewijslast dat sprake is van een vergrijp rust derhalve op de inspecteur (par. 25,

70 HR 28 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:63, BNB 2013/207, r.o. 3.6.

71 HR 28 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:63, BNB 2013/207, r.o. 3.8.1 e.v.

72 vergelijk: Rechtbank Noord Nederland 30 juni 2022, ECLI:NL:RBNNE:2022:2681. Een op 31 december 2017 aangehouden Italiaanse bankrekening met ca. € 200.000 zegt niets over het saldo in 2008 (van een in 2003 geopende rekening).

73 Instemming door de belastingplichtige met verlenging van de termijn voor het opleggen van een (navorderings)aanslag werkt niet door naar de boete.

vijfde lid, BBBB). De Hoge Raad oordeelt dat de rechter dient te beoordelen of de opgelegde boete, gelet op de omstandigheden van het geval, een sanctie is die passend en geboden is voor het vergrijp dat is begaan.⁷⁴ Tot de hierbij in aanmerking te nemen omstandigheden behoort de wijze waarop de hoogte van de verschuldigde belasting is komen vast te staan, waaronder ook valt de omstandigheid dat hiertoe de omkering van de bewijslast is toegepast.⁷⁵ Omkering van de bewijslast verplicht niet in alle gevallen tot vermindering van een vergrijpboete.⁷⁶

In BNB 2001/207 en BNB 2011/208⁷⁷ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het niet voldoen aan de inzage- en informatieplicht kan leiden tot omkering van de bewijslast, maar dat de bewijslast voor het beboetbare feit bij de inspecteur blijft liggen. Het niet verstrekken van de gevraagde informatie mag niet leiden tot een verschuiving van de bewijslast, maar kan volgens de Hoge Raad slechts meewegen bij de waardering van de bewijsmiddelen. De inspecteur mag bij de onderbouwing van de boete gebruik maken van een bewijsvermoeden en ervaringsregels om te voldoen aan de op hem rustende last om te bewijzen dat het beboetbaar feit is gepleegd, mits de belastingplichtige ook de gelegenheid krijgt om dit vermoeden te ontzenuwen.⁷⁸

6.6.1 Richtinggevende jurisprudentie

Hoge Raad⁷⁹

In een procedure bij Hof Den Bosch oordeelde het hof dat een vergrijpboete van 100% (i.v.m. listigheid) terecht was, maar matigde de boete met 10% vanwege de omkering en verzwaring van de bewijslast. De Hoge Raad heeft het cassatieberoep onder verwijzing naar art. 81 Wet RO ongegrond verklaard.

Hof Den Haag⁸⁰ bevestigde in een KB Lux-zaak de rechtbankuitspraak waarin werd geoordeeld dat het schatten van de saldi en inkomsten naar zijn aard de mogelijkheid meebrengt dat de in werkelijkheid aanwezige tegoeden en daaruit genoten inkomsten lager zijn. De belastingplichtige is als rekeninghouder en gerechtigde echter in de positie om duidelijkheid te verschaffen omtrent de daadwerkelijk aanwezige saldi. Als gevolg van eisers keuze om die gegevens niet te verstrekken, was verweerder genoodzaakt om schattingen van de saldi te maken. Zowel rechtbank als hof achten de opgelegde vergrijpboeten onder die omstandigheden, ook rekening houdend met de omstandigheid dat de verschuldigde belastingbedragen zijn komen vast te staan met omkering van de bewijslast, passend en vanuit een oogpunt van normhandhaving geboden.

74 HR 4 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6702, BNB 2010/271.

75 vgl. HR 7 mei 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM3316, BNB 2010/229 en HR 18 januari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC1962, BNB 2008/165.

76 HR 17 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV5140, BNB 2012/119.

77 HR 15 april 2011, nr. 09/05192, BNB 2001/207 en HR 13 mei 2011, nr. 09/05143, BNB 2011/208.

78 HR 28 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:63, BNB 2013/207.

79 HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2096, V-N Vandaag 2016/2090.

80 Hof Den Haag, 8 april 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:973.

De omstandigheid dat de KB Lux geen informatie over eisers KB Lux-rekening meer kan verstrekken, kan aan voormeld oordeel niet afdoen. Dit komt voor de rekening en risico van belanghebbende. In een andere zaak volgt Hof Den Haag juist de rechtbank die de boete voor een aantal jaren met **20%** matigde.⁸¹

Hof Amsterdam⁸² oordeelde in vergelijkbare zin. De schatting van de aanslag leidde **niet tot een matiging** van de boete. Het hof oordeelde dat de kans dat de daadwerkelijke inkomsten en vermogens lager zouden zijn geweest te gering.⁸³ Ook Hof Arnhem-Leeuwarden⁸⁴ heeft in vergelijkbare zin geoordeeld.

Rechtbank Noord-Holland⁸⁵ matigde in een KB Lux-zaak de boete met **5%** als gevolg van de omkering en verzwaring van de bewijslast.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant⁸⁶ matigde de boete met **5%** als gevolg van de omkering en verzwaring van de bewijslast.

Hof 's-Hertogenbosch⁸⁷ verminderde de boete met **20%** ter compensatie van de omstandigheid dat de aanslagen met omkering van de bewijslast tot stand zijn gekomen.

Rechtbank Gelderland⁸⁸ oordeelde dat niet kon worden uitgesloten dat de aangehouden tegoeden lager zijn geweest en matigde de opgelegde 100% vergrijpboete met **50%**.

6.7 *Vrijwillige verbetering (oude inkeerregelingen)*

Voor de beboeting van oude gevallen wordt verwezen naar (de bijlage bij) het memo 'Vrijwillige verbetering – opeenvolgende regelingen en wanneer is hiervan (geen) sprake' dat op [ConnectPeople](#) staat. Het betreffen de perioden:

- 2 september 2013 tot 1 juli 2014 (0%)
- 1 juli 2014 tot 1 juli 2015 (30%-inkeer)
- Inkeer van 1 juli 2015 tot 1 juli 2016 (60%)

81 Hof Den Haag, 28 januari 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:383, V-N 2015/25.1.2.

82 Hof Amsterdam 17 januari 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BY9060, NTFR 2013/516. De Hoge Raad vernietigde de boeten gedeeltelijk omdat de inspecteur niet het bewijs van het beboetbare feit voor enkele aanslagen had geleverd (HR 4 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:778).

83 Vergelijk: Hof Amsterdam 3 maart 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BP6974, NTFR 2011/1020.

84 Hof Arnhem-Leeuwarden, ECLI:NL:GHARL:2013:BZ6353, V-N 2013/28.1.1. Het cassatieberoep tegen deze uitspraak is door de Hoge Raad met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 13 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:275, V-N 2015/16.1.1).

85 Rechtbank Noord-Holland, 22 april 2015, nr. AWB - 13 _ 2658, V-N Vandaag 2015/1083.

86 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 22 april 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:2446.

87 Hof 's-Hertogenbosch, 12 december 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:5273, V-N Vandaag 2015/116.

88 Rechtbank Gelderland, 30 juni 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:4265, r.o. 33.

6.8 (Melding) vrijwillige verbetering

6.8.1 Mate van verwijtbaarheid

In het algemeen zal sprake zijn van (voorwaardelijke) opzet. In voorkomende gevallen kan als subsidiair standpunt worden ingenomen dat sprake is van grove schuld (zie [onderdeel 6.3.2](#)).

6.8.2 Geen boete (tweejaarstermijn)

Ingeval sprake is van vrijwillige verbetering wordt géén boete opgelegd voor de belastingjaren waar wordt voldaan aan de voorwaarden van art. 67n, eerste lid, AWR. Hiervan kan ook sprake zijn in de gevallen waarop het overgangsrecht 2018 (inperking vrijwillige verbetering box 3 – buitenland) van toepassing is.

6.8.3 Matiging boete art. 67n, tweede lid, AWR

Er is sprake van een strafverminderende omstandigheid wanneer een belastingplichtige tot inkeer komt en er twee jaren of meer zijn verstreken na het beboetbare feit (art. 67n, tweede lid, AWR). In het BBBB was voorheen opgenomen dat de vergrijpboete – indien deze wordt opgelegd voor een onjuiste aangifte inkomstenbelasting ingediend ná 1 juli 2009 – op grond van art. 67d, vijfde lid, of art. 67e, zesde lid, AWR kon worden gematigd tot **120%** (40% van 300%). In overige gevallen kon de vergrijpboete worden gematigd tot **60%** van het wettelijk maximum.⁸⁹ Met ingang van 1 januari 2020 wordt in par. 7 BBBB met betrekking tot vrijwillige verbetering uitsluitend nog opgemerkt dat inkeer geldt als een strafverminderende omstandigheid.⁹⁰ Het percentage van 60% werd in de praktijk al gematigd naar 40% (box 3) dan wel 30% (overig) in verband met de wanverhouding.

Box 3 (aangiften ingediend vóór 2 juli 2009)

Vergrijpboeten voor correcties van box 3 vermogen in aangiften die zijn ingediend vóór 2 juli 2009 worden bij (voorwaardelijke) opzet zonder strafverzwarende en strafverminderende omstandigheden in beginsel beboet met 50%. Bij het beboeten ingeval sprake is van inkeer met 60% is sprake van een wanverhouding.⁹¹ In die gevallen zou het passend kunnen zijn de boete te verlagen tot bijvoorbeeld **40%**.⁹²

Let op: Mocht in voorkomende gevallen ook sprake zijn van strafverzwarende omstandigheden (zie uitgebreider [onderdeel 6.10.3](#) hierna) dan kan, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, de boete wel tot maximaal 100% worden opgelegd.

89 Besluit Staatssecretaris van Financiën 28 juni 2016, 2016nr. BLKB2016/695M, Stcrt. 2016/34921

90 Par. 7, tweede lid, BBBB (Besluit Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2019, nr. 2019-22295, Stcrt. 2019, 66184).

91 Het 120%-boete is niet van toepassing omdat deze slechts ziet op toepassing van art. 67d, vijfde lid, AWR en 67e, zesde lid, AWR.

92 Voor de beboeting bij grove schuld zou 20% in voorkomende gevallen passend kunnen zijn.

Overige gevallen

Vergrijpboeten voor overige correcties van aanslagbelastingen (bijvoorbeeld correcties box 1, box 2, erfbelasting, schenkbelasting) worden bij (voorwaardelijke) opzet zonder strafverzwarende en strafverminderende omstandigheden in beginsel beboet met 50%. Bij het beboeten ingeval sprake is van inkeer met 60% is sprake van een wanverhouding. In die gevallen zou het passend kunnen zijn de boete te verlagen tot bijvoorbeeld **30%**.⁹³

Let op: Mocht in voorkomende gevallen ook sprake zijn van strafverzwarende omstandigheden (zie uitgebreider [onderdeel 6.10.3](#) hierna), dan kan, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, de boete wel tot maximaal 60% worden opgelegd.

Bestendige gedragslijn

Er is geen aanleiding om – als gevolg van de wijzigingen per 1 januari 2020 – minder vergaande of verdergaande boetematiging toe te passen ten opzichte van deze gehanteerde uitgangspunten (bestendige gedragslijn).⁹⁴

6.8.4 Toepassing art. 67n, derde lid, AWR (vanaf 2018/2020)

Met betrekking tot de rekeningprojecten binnen het programma Verhuld Vermogen wordt al jaren het uitgangspunt gehanteerd dat – ook in de gevallen dat geen sprake meer is van een tijdige vrijwillige verbetering – meewerken als boetematigende omstandigheid in aanmerking wordt genomen.⁹⁵ Dit uitgangspunt alsmede de daarbij gehanteerde boetepercentages van respectievelijk 45% en 135% blijven onveranderd (zie: [onderdeel 6.10.5](#)).

Vanwege de inperking van de vrijwillige verbetering per 1 januari 2018 (box 3 – buitenland) is als boetematigende omstandigheid als uitgangspunt genomen dat deze gevallen worden behandeld overeenkomstig de boetematiging van meewerkers (135%). Met betrekking tot de boetematigende omstandigheden zijn vanaf 1 januari 2020 als algemene uitgangspunten geformuleerd dat:

- er onvoldoende, onderlinge onderscheidende criteria zijn om de drie verschillende situaties van art. 67n, derde lid, AWR (box 3 – buitenland, box 3 – binnenland en box 2) onderling anders te behandelen;
- vanaf 1 januari 2020 de boetematigende omstandigheid van box 3 – binnenland (art. 67n, derde lid, AWR) wordt behandeld overeenkomstig de boetematiging van meewerkers (135%);
- tot 1 januari 2020 de boetematigende omstandigheid van box 3 – binnenland (art. 67n, derde lid, AWR) wordt behandeld conform de uitgangspunten voor box 3 – buitenland (respectievelijk 120% tot 1 januari 2018 en 135% vanaf 1 januari 2018);

⁹³ Voor de beboeting bij grove schuld zou 20% in voorkomende gevallen passend kunnen zijn.

⁹⁴ Een verdergaande matiging zou op grond van het lex mitior-beginsel mogelijk gevolgen kunnen hebben op nog niet onherroepelijk vaststaande aanlagen, hetgeen vanuit praktisch oogpunt evenmin wenselijk is.

⁹⁵ Gedragingen van belastingplichtige na het begaan van het beboetbare feit, kunnen ook bij de straftoemeting worden betrokken (par. 6, zesde lid, BBBB).

- voor correcties box 2 tot 1 januari 2020 aan te sluiten bij de bestaande bestendige gedragslijn van 30%;
- vanaf 1 januari 2020 de boetematigende omstandigheid van box 2 wordt behandeld overeenkomstig de boetematiging van medewerkers (45%).

6.9 Overzicht boetepercentages Verhuld Vermogen - rekeningprojecten

(versie 10 februari 2020)

	Datum onjuist gedane aangifte							
	vóór 2 juli 2009		vanaf 2 juli 2009		vanaf 1-1-2018		vanaf 1-1-2020	
	Box 3	overig	Box 3	overig	Box 3	overig	Box 3	overig
Wettelijk boete maximum	100%	100%	300%	100%	300%	100%	300%	100%
Reguliere' (voorwaardelijke) opzet (geen vrijwillige verbetering)	50%	50%	150%	50%	150%	50%	150%	50%
<u>Datum melding vrijwillige verbetering</u>								
1 juli 2016 tot 1 januari 2018								
<u>Vrijwillige verbetering (maximaal BBBB, Strct. 2016, 34921)</u>	60%	60%	120%	60%				
> 2 jaar (art 67n, tweede lid, AWR)								
Matiging ivm wanverhouding (par. 11.8.3)	40%	30%	nvt	30%				
<u>Geen vrijwillige verbetering</u>								
Wel meewerken (par. 6 en 7 BBBB - par 11.10.5)	45%	45%	135%	45%				
1 januari 2018 tot 1 januari 2020								
<u>Vrijwillige verbetering (maximaal BBBB, Strct. 2016, 34921)</u>	60%	60%	120%	60%	120%	60%		
> 2 jaar (art. 67n, tweede lid, AWR)								
Matiging ivm wanverhouding (par. 11.8.3)	40%	30%	nvt	30%	nvt	30%		
<u>Geen vrijwillige verbetering</u>								
Wel meewerken (par. 6 en 7 BBBB - par 11.10.5)	45%	45%	135%	45%	135%	45%		
Box 3 - buitenland (art. 67n, derde lid, AWR) (par. 11.8.4)	Overgangsrecht → 40%	nvt	Overgangsrecht → 120%	nvt	135%	nvt		
Vanaf 1 januari 2020								
<u>Vrijwillige verbetering (strafverm. omst. Strct. 2019, 66184)</u>								
> 2 jaar (art. 67n, tweede lid, AWR)								
Voortzetting bestendige gedragslijn	40%	30%	nvt	30%	nvt	30%	nvt	30%
<u>Geen vrijwillige verbetering</u>								
Wel meewerken (par. 6 en 7 BBBB - par 11.10.5)	45%	45%	135%	45%	135%	45%	135%	45%
Box 3 - buitenland (art. 67n, derde lid, AWR) (par. 11.8.4)	Overgangsrecht → 40%	nvt	Overgangsrecht → 120%	nvt	135%	nvt	135%	nvt
Box 3 - binnenland (art. 67n, derde lid, AWR) (par. 11.8.4)	nvt (> 5 jaar)	nvt	120% - 135% → 120%	nvt	135%	nvt	135%	nvt
Box 2 (art. 67n, derde lid, AWR) (par. 11.8.4)	nvt	30% - 45% → 30%	nvt	30% - 45% → 30%	nvt	30% - 45% → 30%	nvt	45%

VERTROUWELIJK

pagina 54 van 68

6.10 Overige (rekening)projecten Verhuld Vermogen

6.10.1 Mate van verwijtbaarheid

In het algemeen zal sprake zijn van (voorwaardelijke) opzet. In voorkomende gevallen dient (in de bezwaar- en beroepsfase) als subsidiair standpunt te worden ingenomen dat sprake is van grove schuld (zie [onderdeel 6.3.2](#)).

6.10.2 Hoogte van de boete

Bij opzet zal in beginsel sprake zijn van een boete van respectievelijk 150% (box 3 vanaf 2 juli 2009) en 50% (overig).

6.10.3 Strafverzwarende omstandigheden

Ingeval sprake is van:

- het feit dat over meerdere jaren, elk jaar opnieuw een bewuste keuze is gemaakt om een onjuiste aangifte te doen (stelselmatig gedrag) waarbij ter onderbouwing kan worden gewezen op:
 - het feit dat er bewust voor is gekozen om géén gebruik te maken van de diverse inkeerregelingen;
 - het feit dat belastingplichtige van de buitenlandse bank een brief heeft ontvangen waarin wordt verzocht om aan te tonen dat hij (in Nederland) fiscaal compliant is en daarop niet heeft gereageerd;⁹⁶
- het feit dat gebruik wordt gemaakt van een buitenlandse bankrekening in een land dat een bankgeheim kent, ten einde de fiscus het zicht op de tegoeden en inkomsten te ontnemen;
- Groepsverzoeken Zwitserland: Specifiek voor deze projecten geldt dat sprake is van strafverzwarende omstandigheden indien een belastingplichtige ontkent dat hij/zij de brieven van de bank heeft gekregen waarvan wij – achteraf via de CLO – wel de brieven hebben ontvangen. In deze gevallen is geen sprake van het opleggen van de ‘standaard’ boete;
- Debet-creditcards: het feit dat met een ‘anonieme’ kaart (die zeer lastig/onmogelijk is te koppelen aan een belastingplichtige) het vermogen is aangewend;
- Automatische gegevensuitwisseling: het feit dat belastingplichtige een handhavingscommunicatiebrief heeft ontvangen (zie ECM/Eldoc) en hier niets mee heeft gedaan;
- Automatische gegevensuitwisseling: het feit dat belastingplichtige gebruik heeft gemaakt van de VIA waarin de rekening is voorgevuld, maar geen saldo heeft verantwoord;⁹⁷

96 De ontvangst van deze brief kan, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval, ook worden opgevat als nadere onderbouwing van de opzet.

97 De ontvangst van deze brief kan, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval, ook worden opgevat als nadere onderbouwing van de opzet.

zal over het algemeen sprake zijn van strafverzwarende omstandigheden die een hogere boete van (bijvoorbeeld) respectievelijk **225%** (box 3 vanaf 2 juli 2009) en **75%** (overig) kunnen rechtvaardigen.⁹⁸

Ingeval hierbij ook nog sprake is van:

- recidive (wanneer bijv. aan belastingplichtige voor hetzelfde belastingmiddel al eerder een vergrijpboete of straf is opgelegd - zie voor nadere details par. 8, zesde lid, BBBB);
- listigheid (gebruik van bijvoorbeeld APV, Stiftung of Trust);
- valsheid in geschrifte;
- samenspanning (betrokkenheid van adviseur, advocaat, notaris etc.);

zal over het algemeen sprake zijn van verdere strafverzwarende omstandigheden die een hogere boete tot maximaal respectievelijk **300%** (box 3 vanaf 2 juli 2009) en **100%** (overig) kunnen rechtvaardigen.

6.10.4 Strafverminderende omstandigheden (algemeen)

Het voldoen aan de wettelijke verplichtingen om stukken en bescheiden te verstrekken ten behoeve van de belastingheffing op grond van art. 47 AWR e.v. zal in beginsel geen grond opleveren om de boete te matigen. De beantwoording van de vragen ten behoeve van de belastingheffing zal in veel gevallen gelijk opgaan met de beboeting. Het is maatwerk om te beoordelen of en in hoeverre het voldoen aan de wettelijke verplichtingen aan te merken is als een strafverminderende omstandigheid die een lagere boete kan rechtvaardigen.

Ingeval sprake is van een strafverzwarende omstandigheid in verband met het aanhouden van vermogen in een land met een bankgeheim en de belastingplichtige vervolgens volledig meewerkt (par. 6, zesde lid, BBBB) zal over het algemeen sprake zijn van een strafverminderende omstandigheid die een lagere boete kan rechtvaardigen.⁹⁹

Rekening houdend met de hiervoor genoemde strafverzwarende omstandigheden en het volledig meewerken van de belastingplichtige kan per saldo (bijvoorbeeld) een boete van respectievelijk **150%** (box 3 vanaf 2 juli 2009) en **50%** (overig) worden opgelegd.

Daarnaast zijn er vanzelfsprekend de overige, individueel te bepalen matigingsgronden (par. 7 BBBB).

6.10.5 Strafverminderende omstandigheden (melding vrijwillige verbetering)

Ingeval een belastingplichtige een melding vrijwillige verbetering heeft gedaan vóórdat de Belastingdienst een vragenbrief heeft gestuurd zal de belastingplichtige in beginsel als zodanig worden behandeld.

⁹⁸ Zie bijvoorbeeld: Rechtbank Gelderland 27 december 2021, ECLI:NL:RBGEL:2021:7088.

⁹⁹ Hierbij wordt er van uitgegaan dat géén sprake is van recidive, listigheid, valsheid en/of samenspanning. Vergelijk:

Ingeval sprake geen sprake meer is van een tijdige melding vrijwillige verbetering kan per saldo toch sprake zijn van een strafverminderende omstandigheid (het doen van een melding vrijwillige verbetering en het volledig meewerken van de belastingplichtige). Hiervoor zou bijvoorbeeld een boete van respectievelijk **135%** (box 3 vanaf 2 juli 2009) en **45%** (overig) kunnen worden opgelegd (zie overzicht percentages in [onderdeel 6.9](#)).¹⁰⁰

7 De vaststellingsovereenkomst (VSO)

Voor de rekeningprojecten zijn twee verschillende sjablonen van een vaststellingsovereenkomst beschikbaar. Er is een sjabloon VSO vrijwillige verbetering en een sjabloon VSO voor de overige rekeningprojecten. Er zit een grote overlap tussen deze VSO's, maar er is ook een aantal verschillen.

7.1 Algemeen

De sjablonen VSO geven een algemeen raamwerk dat gebruikt kan worden. Bedenk echter dat elke VSO maatwerk is en dat telkens beoordeeld moet worden of de standaardtekst in het onderhavige geval van toepassing is.

7.1.1 Ondertekening VSO

Op grond van onderdeel 26, negende lid, BFB is het niet toegestaan om een ongetekende VSO aan de belastingplichtige te sturen. In verband met het mogelijk verstrijken van termijnen kan in voorkomende gevallen een termijn worden gesteld aan het retourneren van de getekende VSO.

7.1.2 Gevolgen niet (tijdig) tekenen VSO

Het behoeft geen betoog dat, ingeval de VSO niet (door beide fiscaal partners) tijdig wordt ondertekend geen overeenkomst tot stand is gekomen. In dat geval dienen aanslagen en boeten te worden opgelegd, waarbij in geval van fiscaal partnerschap rekening moet worden gehouden met de toerekening op basis van art. 2.17 Wet IB 2001. Deze laatste berekening wijkt veelal af van de eerdere berekening die gebruikt zou worden na ondertekening van de VSO.

In het arrest HR 8 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:865, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een schriftelijke vastlegging geen vereiste is voor de totstandkoming van een vaststellingsovereenkomst. In deze specifieke casus kon de inspecteur aantonen dat er een mondelinge overeenkomst was gesloten. Dat de schriftelijke vastlegging niet was ondertekend maakt dit volgens de Hoge Raad niet anders.

¹⁰⁰ Hierbij wordt er van uitgegaan dat géén sprake is van recidive, listigheid, valsheid en/of samenspanning. Vergelijk: Hof Amsterdam 16 juni 2022 ECLI:NL:GHAMS:2022:1791, r.o. 4.3.1 en r.o. 4.3.5 over het niet volledig meewerken (het tot vier maal verzoeken om uitstel voor aanleveren, het niet spontaan vermelden van inkomen uit aanmerkelijk belang of het opzetten van de constructie om winst via valse facturen buiten het zicht van de fiscus te laten en het (in eerste instantie) niet verstrekken van de gevraagde gegevens).

7.1.3 Geen gelijkheidsbeginsel

In de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden 17 november 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:8742, V-N 2016/11.3, r.o. 4.27 is geoordeeld dat belastingplichtigen die wel of géén compromis hebben gesloten niet zijn aan te merken als feitelijk en rechtens gelijke gevallen.¹⁰¹ In die casus deed belanghebbende een beroep op het gelijkheidsbeginsel om een lagere boete te krijgen.

7.1.4 Aanpassingen in VSO

Het komt incidenteel voor dat een getekende VSO retour wordt gezonden waarbij door (de fiscaal dienstverlener van) belastingplichtige aanvullingen van meer dan ondergeschikte aard (type- en spelfouten, etc.) worden gemaakt. Beoordeel deze aanpassingen en reageer zo nodig. Aanvullingen die worden geaccepteerd (niet reageren) maken onderdeel uit van de VSO.¹⁰²

7.2 *Boete in de VSO*

In een VSO mogen geen afspraken worden gemaakt om (een deel van) de boete uit te ruilen tegen te betalen belasting (onderdeel 26, elfde lid, BFB). Een VSO is een middel om een geschil op te lossen of om aan onzekerheid een einde te maken. De (hoogte van een) boete kan echter wel onderdeel zijn van dat geschil en hierover kunnen bindende afspraken worden gemaakt in de VSO waarbij wordt afgezien van bezwaar en beroep.

7.3 *(Geen) voorbehouden in VSO*

De VSO is een middel om een geschil op te lossen of om aan onzekerheid een einde te maken. Hierbij past derhalve (vergaande) terughoudendheid bij het opnemen van een voorbehoud.¹⁰³ In voorkomende gevallen dient contact te worden opgenomen met de Klankbordgroep Verhuld Vermogen zodat kan worden beoordeeld of kan worden afgeweken.

7.4 *Opnemen schenk- en erfbelasting in VSO?*

Het verdient de voorkeur om daar waar mogelijk de schenk- en erfbelasting (inclusief eventuele vergrijpboete) op te nemen in de VSO, mits afgestemd met S&E.

8 Opleggen aanslagen

8.1 *Doelmatige formalisering*

Op grond van art. 64 AWR kan door middel van het opleggen van één navorderingsaanslag de totale belastingschuld doelmatig worden geformaliseerd. Hiervoor is vereist dat er overeenstemming is met

¹⁰¹ Vergelijk: HR 11 juli 2014, ECLI:NL:HR:2014:1621.

¹⁰² Rechtbank Noord-Nederland 15 april 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:2810

¹⁰³ In het verleden zijn door de Klankbordgroep enkele standaard tekstblokken met voorbehouden opgenomen zoals massaal bezwaar box 3 of het voorbehoud legaliteitsbeginsel (boete bij vrijwillige verbetering).

belastingplichtige over de hoogte van de belastingschuld, rente en de eventuele boete. Een belastingplichtige is zeker niet verplicht in te stemmen met een doelmatige formalisering van de belastingschuld.

8.2 *Geén doelmatige formalisering inkomstenbelasting i.v.m. BRI*

De Belastingdienst is sinds 2009 verantwoordelijk voor het bijhouden van de Basisregistratie Inkomens (art. 21 AWR e.v.). In de BRI zijn authentieke inkomensgegevens opgenomen die door aangewezen afnemers kunnen worden gebruikt. Hierbij kan worden gedacht aan diverse inkomensafhankelijke regelingen (bijstand, studiefinanciering, toeslagen, CAK etc., etc.). Dit betekent dat (navorderings)aanslagen IB/PVV 2010 e.v. per jaar moeten worden opgelegd.

8.3 *Onduidelijkheid over verdeling tussen partners*

Het komt voor dat belastingplichtigen besluiten geen VSO te tekenen en evenmin willen aangeven hoe de verdeling tussen (ex-)partners, zoals bedoeld in art. 2.17 Wet IB 2001 dient plaats te vinden. In dat geval worden voor alle jaren én per belastingplichtige navorderingsaanslagen opgelegd, uitgaande van de wettelijke verdeling: het niet aangegeven vermogen wordt tussen beide fiscaal partners ieder voor een gelijk deel verdeeld. Leg de standpuntbepaling met betrekking tot een afwijkende verdeling op grond van art. 2.17 Wet IB 2001 altijd schriftelijk vast en laat de belastingplichtige en/of de fiscaal dienstverlener tekenen voor akkoord. Een aandachtspunt is dat een belastingplichtige verschillende fiscaal partners kan hebben gehad in de periode waar de correcties op betrekking hebben.

Een helder praktijkvoorbeeld is de uitspraak van Hof Den Bosch¹⁰⁴ waarin een belastingplichtige A de Belastingdienst tippte over niet aangegeven buitenlands vermogen van zijn (inmiddels) ex-partner B. Het vermogen wordt 50-50 verdeeld en navorderingsaanslagen worden opgelegd. Ondanks het feit dat belastingplichtige A niet beschikt over het vermogen krijgt hij wel terecht op grond van art. 2.17 Wet IB 2001 de helft van het vermogen toegerekend.

8.4 *Samenloop met inkomensafhankelijke uitkering*

In het kader van fraudebestrijding heeft de Belastingdienst sinds 2014 een wettelijke verplichting om op grond van art. 64 Participatiewet en art. 54 Wet Suwi op eigen initiatief gegevens te verstrekken aan de gemeente, het UWV en/of de SVB over samenloop van een uitkering met inkomen of vermogen.

De Kennisgroep Formeel Recht heeft zich op het standpunt gesteld dat het op een juiste wijze vullen van de BRI de Belastingdienst niet ontslaat van de verplichting om de gemeente, het UWV en/of de SVB actief te informeren.¹⁰⁵ Neem in voorkomende gevallen hiervoor contact op met de vaco Formeel Recht.

104 Hof Den Bosch 23 oktober 2014, nr. ECLI:NL:GHSHE:2014:4407, V-N 2015 7.2.2. Het cassatieberoep is ongegrond verklaard HR 6 november 2015, nr. 14/04120, ECLI:NL:HR:2015:3223.

105 Kennisgroep formeel recht 15 november 2018 (18-206-0017).

9 Behandeling bezwaar en beroep

De behandeling van de bezwaar- en beroepschriften van posten die vallen onder het programma Verhuld Vermogen wordt vanuit Eindhoven gecoördineerd.

9.1 Op de zaak betrekking hebbende (project)stukken

Voor alle rekening- en constructieprojecten die vallen onder het programma Verhuld Vermogen is het noodzakelijk dat de op de zaak betrekking hebbende projectstukken beschikbaar zijn voor alle betrokkenen. Het is primair de verantwoordelijkheid van de projectleider om er voor te zorgen dat alle relevante projectinformatie tijdig en volledig beschikbaar is op [ConnectPeople](#). Van deze op de zaak betrekking hebbende projectstukken is – voor zover mogelijk – ook een ‘geschoonde’ versie beschikbaar waarbij een beroep op beperkte kennisneming ex art. 8:29 Awb is gedaan.

De op de zaak betrekking hebbende stukken in het individuele dossier (voor aankondiging boete, inzage in bezwaar of toezending aan de rechtbank) is maatwerk.

9.2 Andere verdeling tussen fiscaal partners

Ingeval in bezwaar/beroep een andere verdeling wordt gevraagd biedt art. 16, derde lid, AWR de mogelijkheid om een nieuwe navorderingsaanslag op te leggen waarbij de verdeling wordt aangepast (In art. 16, derde lid, AWR wordt verwezen naar art. 2.17, vierde lid, Wet IB 2001).

9.3 Aanhouden/opschorten bezwaarschriften

Het komt voor dat (de fiscaal dienstverlener van) een belastingplichtige wil (al dan niet in de VSO wordt opgenomen) dat een bezwaarschrift wordt aangehouden totdat bijvoorbeeld de Hoge Raad een bepaald arrest heeft gewezen. In beginsel stemmen wij hier niet mee in.¹⁰⁶

Het verzuim om in de bezwaarfase informatie te verstrekken schort de termijn voor het doen van uitspraak niet op. Het niet verstrekken van informatie is geen ‘overmacht’ in de zin van art. 4:15 Awb.¹⁰⁷

9.4 Bezwaarschriften tegen aanslag voortvloeiend uit VSO

De hoofdregel is dat een civielrechtelijke VSO slechts kan worden ontbonden c.q. gewijzigd indien sprake is van een wilsgebrek (dwang, dwaling, bedrog of misbruik van omstandigheden).

Ondanks de afstand van rechtsmiddelen is het volgens de huidige jurisprudentie toch mogelijk om bezwaar in te dienen en beroep in te stellen bij de belastingrechter. Bij bezwaar wordt verwezen naar het afzien van de rechtsmiddelen in de VSO en wordt het bezwaar (tenzij

¹⁰⁶ De beslissing om een bezwaarschrift niet aan te houden is niet onzorgvuldig (Rechtbank Noord Holland, 9 juli 2015, ECLI:NL:RBNHO:2015:5632, V-N 2015/45.5).

¹⁰⁷ HR 25 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:485, V-N 2016/18.6.

er sprake is van een wilsgebrek) ongegrond verklaard. De belastingrechter zal dan als restrechter eveneens beoordelen of sprake is van een wilsgebrek (vergelijk: HR 5 februari 2016, nr. 15/04101, V-N 2016/13.1.1).

Is in de VSO afstand gedaan van rechtsmiddelen en is géén sprake van een wilsgebrek, dan is een tijdig binnengekomen bezwaar- of beroepschrift ontvankelijk, maar ongegrond (tenzij er in de VSO een voorbehoud is gemaakt met betrekking tot bezwaar- en beroep).

9.4.1 Ambtshalve vermindering

Ingeval een bezwaarschrift wordt ontvangen waarbij aan de formele eisen wordt voldaan is het bezwaarschrift ontvankelijk, maar ongegrond als in de VSO is afgezien van de bezwaarmogelijkheid. Het bezwaarschrift dient vervolgens ambtshalve te worden getoetst waarbij het bestaande beleid over ambtshalve verminderen onverkort van toepassing blijft (art. 65 AWR jo. onderdeel 23 BFB).

Hierbij dient te worden opgemerkt dat onderdeel 23, vijftiende lid, van het BFB ruimte laat om voorbij te gaan aan de vijfjaarstermijn als een verzoek om ambtshalve vermindering betrekking heeft op een navorderingsaanslag die na afloop van die termijn is opgelegd. Dit betekent dat er ruimte is om een dergelijk verzoek inhoudelijk te beoordelen. Vanzelfsprekend dient daarbij aan alle voorwaarden van het BFB te worden getoetst, inclusief de verzwaring van de bewijslast (zie onderdeel 23, zesde lid, van het BFB). Het kan dus goed zijn dat het verzoek alsnog op inhoudelijke grond dient te worden afgewezen.

Voorbeeld

Na het opleggen van (navorderings)aanslagen in 2021 voortvloeiende uit een VSO maakt belastingplichtige bezwaar tegen de (navorderings)aanslagen omdat geen rekening is gehouden met de ingehouden en verrekenbare bronbelasting over de jaren 2010-2020. Het niet verrekenen kan een aantal oorzaken hebben:

- a) de gegevens waren wel bekend maar er is in de VSO uitdrukkelijk geregeld dat deze niet verrekenend worden. Hoewel deze situatie zich waarschijnlijk niet (vaak) zal voordoen, wordt niet teruggekomen op uitdrukkelijk gemaakte afspraken.
- b) de gegevens waren wel bekend maar zijn door behandelaar abusievelijk niet verwerkt/verrekenend en bij de ondertekening van de VSO is dit niet door de belastingplichtige onderkend. In dat geval kan de verrekenbare bronbelasting via een ambtshalve vermindering worden verwerkt voor alle jaren waarop de VSO betrekking heeft (het oplossen van een fout die wij zelf gemaakt hebben).
- c) de gegevens waren niet bij ons bekend. In dat geval kan ambtshalve vermindering worden verleend op grond van het BFB over de jaren 2010-2020.

9.5 *Geen ambtshalve vermindering (loterij zonder nieten)*

In een civiele procedure (Rechtbank Den Haag 21 september 2016, ECLI:NL:RBDHA:2016:11310, is geoordeeld dat de inspecteur niet onrechtmatig handelt ingeval hij onherroepelijk vaststaande aanslagen niet wil verminderen. De geschatte aanslagen waren in die procedure het gevolg van de weigering van eiser (belastingplichtige) om informatie (bankafschriften) te verstrekken. Dit valt de inspecteur niet te verwijten. Vergelijkbaar is de uitspraak van Rechtbank Rotterdam 7 oktober 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:7389, waarin de rechtbank oordeelde dat het schenden van de informatieplicht alleen al reden was om geen ambtshalve vermindering te verlenen.¹⁰⁸

In een KB Lux-invorderingsprocedure – waarbij belanghebbende tevergeefs tot en met de Hoge Raad heeft geprocedeerd – heeft belastingschuldige bij de invordering alsnog openheid van zaken gegeven. Dit is te laat. De formeel vastgestelde (geschatte) belastingaanslagen mogen worden ingevorderd ook al zijn deze hoger dan de materieel verschuldigde belasting (Hof 's-Hertogenbosch (civiele kamer) 16 november 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:3415).

De Nationale ombudsman heeft zich in een invorderingskwestie in vergelijkbare zin hierover uitgelaten.¹⁰⁹ De ontvanger hoefde de juistheid van onherroepelijk vaststaande belastingaanslagen van een ontkennende belastingplichtige niet meer marginaal te toetsen. In een veel te laat stadium werden alsnog bankafschriften verstrekt. Door het niet (tijdig) voldoen aan een informatieverplichting kon volgens de Nationale ombudsman van de ontvanger redelijkerwijs niet worden verwacht dat deze de juistheid van de belastingaanslagen opnieuw zou beoordelen.

10 Invordering

10.1 *Inleiding*

Sinds medio 2016 is de invordering nadrukkelijk aangesloten bij de projecten Verhuld Vermogen. Het gaat veelal om niet-compliance belastingplichtigen die meer weerstand bieden, ook als het op betalen aankomt. De behandeling is pas succesvol als zowel de heffing als de invordering zijn afgerond. Om tot die succesvolle behandeling te kunnen komen, is het belangrijk dat de collega's van de heffing en de invordering intensief samenwerken.

10.2 *Contactpersonen invordering*

Op [ConnectPeople](#) is een lijst te vinden van de ontvangers Verhuld Vermogen. Mocht een post onder Grote Ondernemingen (GO) vallen, dan kun je contact opnemen met de klantcoördinator van de post of een GO-ontvanger Verhuld Vermogen.

¹⁰⁸ Bevestigd in hoger beroep (Hof Den Haag 6 juni 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:1581, V-N 2017/49.20. In vergelijkbare zin: Rechtbank Den Haag 21 februari 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:2185 en Hof Den Haag 12 maart 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:748.

¹⁰⁹ brief Nationale ombudsman 7 april 2016, 2015.12575, <https://www.nationaleombudsman.nl/system/files/rapport/2015.12575.pdf>.

10.3 Samenwerking heffing en invordering

10.3.1 Codering in het invorderingssysteem

De ontvanger Verhuld Vermogen geeft op aangeven van de behandelaar Verhuld Vermogen in de systemen een kenmerk mee, waardoor binnen de invordering duidelijk is dat de ontvanger Verhuld Vermogen deze post behandelt. Dat is extra van belang bij posten die onder het LIC vallen, een zeer massaal proces.

In overleg met Landelijke regie Invordering is de codering als volgt:

- Bij het LIC is een **team 1D1** opgevoerd in het invorderingssysteem, de betreffende post wordt door de ontvanger Verhuld Vermogen in dat team gezet;
- Voor MKB is in de stamcode op de 11e positie de letter D gereserveerd voor Verhuld Vermogen. Het BVR teamnummer blijft daarbij gehandhaafd.

Deze coderingen mogen uitsluitend worden aangebracht en verwijderd door de ontvanger Verhuld Vermogen. Zodra de post naar het oordeel van de ontvanger Verhuld Vermogen geen bijzondere aandacht meer behoeft, moet bij het LIC de normale teamcode weer worden aangebracht en bij het MKB moet de Verhuld Vermogen-codering worden verwijderd.

10.3.2 Invorderingsaspecten in de eerste fase

Het startpunt van de behandeling van een post ligt bij de heffing. Bij de behandeling kunnen zo mogelijk invorderingsaspecten mee worden genomen. Denk hierbij aan:

- bestaande betalingsachterstanden;
- aanwezigheid binnenlands inkomen of vermogen (bankrekeningen, vastgoed, vorderingen loon, uitkering);
- aanwezigheid buitenlands vermogen op dit moment;
- vermogen geplaatst op naam van een verbonden (buitenlands) (rechts)persoon.

Zodra duidelijk wordt dat er daadwerkelijk belastingaanslagen worden opgelegd geeft de behandelaar Verhuld Vermogen dit rechtstreeks door aan de ontvanger Verhuld Vermogen.

10.3.3 Belangrijke ontwikkelingen voor de invordering

Tijdens de behandeling van een post Verhuld Vermogen kan het in bepaalde gevallen wenselijk zijn dat de behandelaar Verhuld Vermogen contact opneemt met de ontvanger Verhuld Vermogen. Daarbij gaat het in elk geval om het volgende:

- het voornemen tot het sluiten van een VSO. Daarbij is het verplicht ook de invordering te betrekken om te beoordelen of er betalingsafspraken moeten worden gemaakt;
- In het geval de belastingplichtige geen of onvoldoende medewerking verleent of als er sprake is van tegenwerking (o.a. het niet-verstrekken van informatie ex art. 47 AWR). Dit kan van invloed zijn bij het eventueel verlenen van uitstel van betaling;

- bij aanwijzingen dat verhaalsmogelijkheden verdwijnen (bijvoorbeeld ingeval van wegsluizen van gelden naar familie of derden);
- ontdekking van nieuwe verhaalsmogelijkheden;
- het voornemen voor het opleggen van een penanslag op grond waarvan de ontvanger direct beslag kan leggen;¹¹⁰
- Het daadwerkelijk opleggen van een belastingaanslag.

10.3.4 Mogelijke invorderingsmaatregelen op basis van signalen

De ontvanger Verhuld Vermogen kan op basis van signalen van de heffer in voorkomende gevallen passende invorderingsmaatregelen nemen:

- het leggen van conservatoir beslag (voordat een belastingaanslag is opgelegd);
- het direct bij het uitreiken van de belastingaanslag leggen van een beslag;
- het instellen van een actio Pauliana; het juridisch 'vernietigen' van een rechtshandeling waarmee de ontvanger is benadeeld in de verhaalsmogelijkheden (denk aan het leeghalen van een vennootschap, terwijl die nog belasting is verschuldigd. Of aan een overdracht van onroerende zaken aan kinderen tegen onzakelijke voorwaarden);
- het vragen van zekerheid naar aanleiding van een verzoek om uitstel van betaling in verband met bezwaar of beroep;
- (in uiterste gevallen): lijfswang (gijzeling) of paspoortsignalering.

10.3.5 Bezwaar en beroep

Bij bezwaar en beroep kan de ontvanger uitstel van betaling verlenen tot op het bezwaar- of beroepschrift is beslist. Een bezwaarschrift geldt in principe tevens als verzoek om uitstel van betaling. Vaak wordt dit uitstel standaard (gecentraliseerd) verleend in een ontvangstbevestiging van het bezwaarschrift.

Bij een gecentraliseerd uitstel van betaling kan de ontvanger binnen vier maanden alsnog zekerheid vragen, als daartoe aanleiding is.¹¹¹ Als de belastingschuldige geen zekerheid verstrekt, wordt het uitstel van betaling ingetrokken. Ook in die situatie treft de ontvanger Verhuld Vermogen in beginsel geen onherroepelijke invorderingsmaatregelen, tenzij de belangen van de Staat worden geschaad. Het is bijvoorbeeld wel mogelijk om een beslag te leggen, maar dit beslag wordt in beginsel nog niet uitgewonnen door een executoriale verkoop.

Tijdens de bezwaar- en beroepsfase is het van belang dat de bezwaar- of beroepsbehandelaar de ontvanger Verhuld Vermogen op de hoogte houdt van relevante ontwikkelingen. Zo staan navorderingsaanslagen over oude jaren soms wel in INL (zichtbaar in DACA met een dossiernummer), maar niet de centrale ontvangstersadministratie (COA). De ontvanger Verhuld Vermogen dient in die gevallen (centraal) geïnformeerd te worden ingeval uitspraak op bezwaar wordt gedaan, zodat de invordering weer kan worden opgestart.

¹¹⁰ Art. 10 en 15 Invorderingswet 1990.

¹¹¹ Art. 25.2.7a en art. 25.2.5 Leidraad Invordering 2008.

Bij langlopende procedures is verjaring van de opgelegde belastingaanslag een reëel risico. Om dit te voorkomen worden centraal stuitingsbrieven verzonden. Ook op andere manieren kan de verjaring worden gestuit en geschorst.¹¹² Het kan nuttig zijn voor de ontvanger Verhuld Vermogen om de verjaring daarnaast ook te stuiten door een aangetekende brief te sturen of via de belastingdeurwaarder. De ontvanger Verhuld Vermogen krijgt hiermee een extra bewijs dat de belastingaanslag niet is verjaard.

10.3.6 Informatiebeschikking 'onvoldoende medewerking'

Ingeval een belastingaanslag wordt opgelegd waarvoor een onherroepelijke informatiebeschikking is afgegeven, dient de behandelaar Verhuld Vermogen vooraf contact op te nemen met de invordering om erop te attenderen dat vermoedelijk géén uitstel van betaling verleend kan worden. Uitstel van betaling kan op grond van art. 25.1.3 onder b Leidraad Invordering 2008 worden afgewezen bij onvoldoende medewerking aan de Belastingdienst. Er kunnen daarnaast ook nog andere afwijzingsgronden aan de orde zijn.

10.4 *Enkele handvatten voor de ontvanger Verhuld Vermogen*

Hieronder zijn enkele handvatten opgenomen voor de invordering van posten Verhuld Vermogen. Voor andere vragen kan altijd contact worden opgenomen met de Klankbordgroep Verhuld Vermogen.

10.4.1 Verzoek om uitstel van betaling (bezwaar)

Door de gecentraliseerde uitstelverlening in geval van bezwaar, zal het in de praktijk niet altijd mogelijk zijn ongewenste uitstelverlening te voorkomen. Is uitstel verleend, dan kan de ontvanger Verhuld Vermogen echter binnen 4 maanden na het verlenen van dit uitstel tot herbeoordeling overgaan en zekerheid vragen of andere voorwaarden te stellen.¹¹³ In situaties waarbij vermogen is verhuld, zal daartoe vaker aanleiding zijn dan gemiddeld.

Mocht er nog geen gecentraliseerd uitstel van betaling zijn verleend, dan zal een ontvanger Verhuld Vermogen het verzoek zelf moeten afhandelen. Ingeval het bezwaarschrift niet is gemotiveerd kan de ontvanger Verhuld Vermogen het verzoek om uitstel aanhouden tot de datum waarop het bezwaarschrift gemotiveerd moet worden.¹¹⁴ Als het goed is, blijkt uit de motivering ook welk bedrag wordt bestreden. De ontvanger Verhuld Vermogen verleent uitstel onder de opschortende voorwaarde dat een niet bestreden bedrag tijdig (of per omgaande) wordt betaald.

Ingeval het bezwaarschrift is gericht tegen een opgelegde boete dient de ontvanger Verhuld Vermogen uitstel van betaling te verlenen, maar kan daaraan wel voorwaarden worden verbonden om de belangen van de Staat veilig te stellen.¹¹⁵

112 Zie o.a.: art. 17 Invorderingswet 1990, faillissement, art. 4:105 Awb en 4:106 Awb.

113 Art. 25.2.7a en art. 25.2 Leidraad Invordering 2008.

114 Art. 25.2.8 Leidraad Invordering 2008.

115 Art. 25.1.11 Leidraad Invordering 2008.

10.4.2 Verzoek uitstel van betaling ((hoger) beroep)

Wordt beroep aangetekend tegen de uitspraak op bezwaar, dan kan ook om uitstel van betaling gevraagd worden. Daarbij is art. 25.2.2 Leidraad Invordering 2008 van belang: het indienen van een beroepschrift geldt – anders dan bij een bezwaarschrift – niet als een verzoek om uitstel van betaling. Er moet afzonderlijk uitstel van betaling worden aangevraagd.

In deze fase kan de ontvanger Verhuld Vermogen alsnog zekerheid vragen als daarvoor gronden zijn. Dat dit in een eerdere fase misschien niet is gebeurd, doet er niet toe.

Allereerst moet samen met de behandelaar Verhuld Vermogen beoordeeld worden in hoeverre nog sprake is van een daadwerkelijk bestreden bedrag. Voor het niet-bestreden bedrag wordt namelijk geen uitstel verleend in verband met beroep. Verder verleent de ontvanger Verhuld Vermogen alleen uitstel voor het bestreden bedrag als het niet-bestreden bedrag is betaald.¹¹⁶

10.4.3 Intrekken uitstel van betaling

Als de belastingschuldige niet voldoet aan voorwaarden in de uitstelbeschikking, hij betaalt bijvoorbeeld lopende verplichtingen niet, dan kan de ontvanger het uitstel van betaling intrekken. Art. 25.1.4 Leidraad Invordering 2008 vermeldt ook andere gronden voor intrekking van het uitstel, zoals het ontstaan van vrees voor verduistering in de zin van art. 10 Invorderingswet 1990 of het feit dat de belastingschuldige onvoldoende medewerking verleent.¹¹⁷ Dit laatste kan bijvoorbeeld blijken kort geding procedures in de heffing om informatie te verkrijgen die belastingschuldige weigert te geven.

Let op: als uitstel wordt afgewezen of ingetrokken maar de belastingaanslagen nog niet onherroepelijk vaststaan kunnen alleen onherroepelijke invorderingsmaatregelen worden getroffen (zoals een executoriale verkoop) als de belangen van de Staat worden geschaad.¹¹⁸

10.4.4 Kwijtschelding/niet verder bemoeilijken

Als posten politiek, beleidsmatig of publicitair gevoelig (kunnen) zijn, wordt een dergelijke beslissing niet genomen zonder afstemming met een vaco Invordering. Die kan zo nodig opschalen naar de lavaco Invordering.¹¹⁹

Kwijtschelding van belasting wordt o.a. niet verleend ingeval sprake is van aan belastingschuldige te wijten opzet of grove schuld dat te weinig belasting is geheven.¹²⁰ Het zal voor belastingschuldigen niet eenvoudig zijn aan te tonen dat sprake is van bijzondere

¹¹⁶ Art. 25.2.8 Leidraad Invordering 2008.

¹¹⁷ Art. 25.1.4 onder letter e Leidraad Invordering 2008.

¹¹⁸ Art. 25.2.6 Leidraad Invordering 2008.

¹¹⁹ Zie ook de inleiding van de bevoegdhedenmatrix MKB. Dit principe geldt uiteraard binnen onze hele dienst.

¹²⁰ Art. 26.1.9 Leidraad Invordering 2008.

omstandigheden die afwijking van dit beleid rechtvaardigen.¹²¹ Wel kan in strikt individueel te beoordelen gevallen besloten worden tot het afzien van (verdere) invorderingsmaatregelen.¹²²

10.4.5 Verjaring van de rechtsvordering tot betaling

Zoals bekend verjaren belastingaanslagen ruim vijf jaar na de dagtekening, tenzij de verjaring wordt geschorst of gestuit.¹²³ Een formeel verleend verzoek om uitstel van betaling schorst de verjaring. Gedurende het uitstel tikt de 'verjaringsstopwatch' niet verder. Een stuitingshandeling – zoals een stuitingsbrief of een dwangbevel – zet de 'stopwatch' terug op nul, waarna een nieuwe termijn van vijf jaar start.

NB: niet alle stuitingsgronden zijn algemeen bekend. De erkenning van een recht op betaling en een verrekeningsbeschikking hebben ook stuitende werking.¹²⁴ Om bewijsproblemen te minimaliseren kan de ontvanger Verhuld Vermogen de verjaring zelf ook per aangetekende brief stuiten. De track & trace gegevens moeten dan worden gedownload en bewaard, inclusief die over de daadwerkelijke bezorging (handtekening). Ook kan de verjaring door een deurwaardersexploot worden gestuit.

Als de belastingschuldige een beroep op verjaring doet, is het aan de ontvanger Verhuld Vermogen om te bewijzen dat de belastingschuld nog niet is verjaard. Het verdient daarom aanbeveling om het dossier op orde te houden. Denk hierbij aan:

- afspraken, zoals vastgelegd in een VSO;
- een verzoek om uitstel van betaling in een bezwaarschrift;
- een vastlegging van het verleende uitstel van betaling (uitstelbeschikking (veelal via MB Batch verzonden));
- uitstel verleend als onderdeel van de ontvangstbevestiging van het bezwaar.

10.4.6 Marginaal toetsen door de ontvanger

Soms vraagt een belastingschuldige de ontvanger Verhuld Vermogen een belastingaanslag niet in te vorderen, omdat deze onjuist is. Onder omstandigheden moet de ontvanger de juistheid van de belastingaanslag 'marginaal toetsen' op grond van art. 1.1.5 Leidraad Invordering 2008. De Nationale Ombudsman heeft in enkele (kritische) publicaties de routing voor dergelijke verzoeken aangegeven.¹²⁵ In combinatie met voormeld Leidraadartikel moet de ontvanger de volgende stappen doorlopen:

1) Heeft de belastingschuldige nog een ingang binnen de heffing

Als de belastingschuldige de belastingaanslag nog inhoudelijk kan aanvechten in bezwaar, (hoger) beroep of cassatie, neemt de ontvanger het verzoek niet in behandeling. Hetzelfde geldt als er nog een ambtshalve toetsing door de inspecteur mogelijk is. De ontvanger

121 Art. 4:84 Awb.

122 Art. 26.6 Leidraad Invordering 2008.

123 Artikel 4:104 Awb: verjaring vijf jaar na het verstrijken van de betalingstermijn. De betalingstermijnen verschillen per belastingmiddel.

124 art. 4:105 Awb en art.4:106 Awb en art. 27 Invorderingswet 1990.

125 Rapport No 18 april 2016, No 2016/037. Brief 25 april 2016, kenmerk 2015.12575 en rapport No 10 december 2020, No 2020/047.

Verhuld Vermogen zendt het verzoek dan ter behandeling door naar de bezwaarbehandelaar Verhuld Vermogen.

2) Zijn er gegronde twijfels bij de verschuldigdheid?

Het is aan de belastingschuldige om aannemelijk te maken dat er gegronde twijfels zijn bij de (materiële) verschuldigdheid van de betrokken belastingaanslag. De ontvanger beoordeelt eerst of de belastingschuldige aan deze 'bewijslast' heeft voldaan. Zo ja, dan toetst de ontvanger de belastingaanslag marginaal.

Wat houdt marginale toetsing in?

De ontvanger moet beoordelen of de belastingaanslag 'in redelijkheid niet verschuldigd kan worden geacht'. Het is niet de bedoeling dat de ontvanger de aanslagregeling door de inspecteur helemaal over doet. De ontvanger moet wel een eigen inhoudelijk oordeel vormen over de verschuldigdheid van de belastingaanslag. Daarbij is volgens de Nationale Ombudsman in elk geval kennisneming van het (heffings)dossier nodig. Een randvoorwaarde daarbij is basale kennis van het fiscaal- en bestuursprocesrecht.

De ontvanger Verhuld Vermogen mag terugvallen op informatie van de inspecteur. Niet voldoende is om slechts te verwijzen naar de beslissing van de inspecteur of de belastingrechter; de ontvanger Verhuld Vermogen moet op grond van een globale toetsing zijn besluit motiveren.

3) Wanneer geen marginale toetsing (loterij zonder nieten)

De houding van de belastingschuldige gedurende fiscale procedures kan een beletsel zijn voor een marginale toetsing door de ontvanger. Zie uitgebreider [onderdeel 9.5](#) hiervoor.

4) Gevolgen toepassing marginale toetsing

Als de ontvanger Verhuld Vermogen tot de conclusie komt dat de marginale toetsing doel treft, ziet hij in zoverre af van verdere invorderingsmaatregelen. Soms is er ook aanleiding invorderingsmaatregelen terug te draaien. Daarvoor is bepalend vanaf welk moment de ontvanger bekend was met het feit dat de aanslag niet verschuldigd kon worden geacht.¹²⁶

126 Zie ook: art. 1.1.5 Leidraad Invordering 2008. Voor verrekeningen is een beperkte terugwerkende kracht geregeld. Als het verzoek om marginale toetsing is ingediend binnen één maand nadat de verrekening is bekendgemaakt, wordt de verrekening ook ongedaan gemaakt.