ECLI:NL:RBNHO:2015:4824

Instantie	Rechtbank Noord-Holland
Datum uitspraak	18-06-2015
Datum publicatie	25-06-2015
Zaaknummer	AWB - 14 _ 1862
Formele relaties	Hoger beroep: ECLI:NL:GHAMS:2017:27, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Uit de letterlijke tekst van artikel 66, derde lid, van de Sw volgt niet dat aan de bepaling onbeperkte terugwerkende kracht toekomt bij nalatenschappen, waarvoor de bevoegdheid tot navordering reeds is vervallen, de in de tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheid geldt. Uit de parlementaire geschiedenis volgt evenmin dat de wetgever bedoeld heeft om onbeperkte terugwerkende kracht aan de regeling te verlenen, in die zin dat ook in de gevallen waarin de navorderingsbevoegdheid reeds was vervallen op 1 januari 2012 die bevoegdheid zou herleven.
Wetsverwijzingen	Successiewet 1956
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2015/1421 RN 2015/79 FutD 2015-1575 met annotatie van Fiscaal up to Date ERF-Updates.nl 2015-0243 NTFR 2015/2270 met annotatie van Mr. E.I. Brouwer

Uitspraak

Rechtbank noord-holland

Zittingsplaats Haarlem

zaaknummer: HAA 14/1862

uitspraak van de meervoudige kamer van 18 juni 2015 in de zaak tussen

[X], wonende te [Z] eiseres

(gemachtigde: mr. J.H. Asbreuk),

en

de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Rotterdam, verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft aan eiseres voor het jaar 2013 een navorderingsaanslag (aanslagnummer [aanslagnummer]) in het recht van successie opgelegd naar een belastbare verkrijging van 453.780.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar de navorderingsaanslag gehandhaafd.

Eiseres heeft daartegen beroep ingesteld.

Verweerder heeft een verweerschrift ingediend.

Eiseres heeft vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan verweerder.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 2 april 2015 te Haarlem.

Namens eiseres is verschenen haar gemachtigde, vergezeld van [A] en

[B]. Verweerder heeft zich laten vertegenwoordigen door zijn gemachtigden mr. L.R. Lard, J.M.C. van der Zwaal, J.M.C. Hendriks en M.O. Tjon.

Het beroep is gelijktijdig behandeld met de beroepen in de zaken met nummers

HAA 14/2368 en HAA 14/2369.

Na sluiting van het onderzoek heeft de rechtbank van zowel eiseres als verweerder een nader stuk ontvangen. Deze stukken zijn telkens in afschrift verstrekt aan de wederpartij. De rechtbank heeft in de inhoud van deze stukken geen aanleiding gezien het onderzoek te heropenen. De stukken zijn met voorafgaande toestemming van partijen aan het dossier toegevoegd.

Overwegingen

Feiten

1. Op 21 september 1981 is overleden [C] (hierna: erflater). Erflater heeft tot erfgenamen benoemd zijn drie kinderen (hierna: de erfgenamen) en heeft aan zijn echtgenote [D] (hierna: de echtgenote) een levenslang recht van vruchtgebruik over de zuivere nalatenschap gelegateerd. De echtgenote heeft verklaard dat zij voornoemd legaat niet heeft aanvaard.

2. Op 30 december 2011 hebben de erfgenamen aan de Belastingdienst meegedeeld dat erflater ten tijde van zijn overlijden beschikte over buitenlands vermogen. In een

e-mailbericht aan de Belastingdienst van 30 december 2011, 15:32:47 uur, staat het volgende vermeld:

()

Graag wil ik namens de heer [E], mevrouw [X] en mevrouw [F] kenbaar maken dat zij middels vererving beschikken over vermogen in Zwitserland en tevens betrokken zijn bij de [G], zie bijgaande brief.

()

3. In de aangifte successierecht, die destijds is ingediend op 9 juli 1982, is geen melding gemaakt van dit buitenlands vermogen.

4. Bij brief van 5 december 2012 heeft de inspecteur inkomstenbelasting meegedeeld dat de afdeling erf- en schenkbelasting van de Belastingdienst een afzonderlijke navorderingsaanslag voor het successierecht zal opleggen.

5. Bij de oplegging van de navorderingsaanslag is uitgegaan van een verkrijging van 453.780 (fl. 1.000.000) per erfgenaam.

Geschil
1.In geschil is of de navorderingsaanslag terecht en tot het juiste bedrag is opgelegd.

2. Eiseres stelt dat verweerder niet bevoegd was om op grond van artikel 66, derde lid, van de Successiewet 1956 (hierna: de Sw) na te vorderen. Voorts stelt eiseres dat verweerder bij het opleggen van de naheffingsaanslag geen redelijke schatting heeft gemaakt. Eiseres concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en vermindering van de navorderingsaanslag tot nihil.

3. Verweerder stelt dat hij op grond van artikel 66, derde lid, van de Sw, terecht heeft nagevorderd. Voorts stelt hij dat de gemaakte schatting redelijk is. Verweerder concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

4. Voor het overige verwijst de rechtbank naar de gedingstukken.

Beoordeling van het geschil

1. Partijen hebben de rechtbank na afloop van het onderzoek ter zitting meegedeeld overeenstemming te hebben bereikt over de hoogte van de in aanmerking te nemen verkrijging, namelijk 300.636 (fl. 626.515) per erfgenaam. De rechtbank ziet geen aanleiding partijen niet te volgen in dit gezamenlijke standpunt. Dit betekent dat het beroep reeds om die reden gegrond is en de navorderingsaanslag dient te worden verminderd.

2. De rechtbank zal vervolgens beoordelen of verweerder op grond van artikel 66, derde lid, van de Sw bevoegd was tot oplegging van de navorderingsaanslag, zoals verweerder stelt en eiseres bestrijdt.

3.1. In het kader van de Overige fiscale maatregelen 2012 is aan artikel 66 van de Sw een nieuw derde lid toegevoegd, dat als volgt luidt:

> Indien voor de erfbelasting de aangifte over een bestanddeel van het voorwerp van die belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen niet, onjuist of onvolledig is gedaan, vervalt, in afwijking van artikel 16, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag niet.

In artikel XXIII van de Overige fiscale maatregelen 2012 is het overgangsrecht opgenomen. Op grond van de in die bepaling opgenomen hoofdregel treedt artikel 66, derde lid, van de Sw in werking per 1 januari 2012.

3.2. Artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: de Awr) luidt, voor zover van belang, als volgt:

3. De bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag vervalt door verloop van vijf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. ()

4. Indien te weinig belasting is geheven over een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen, vervalt, in afwijking in zoverre van het derde lid, eerste volzin, de bevoegdheid tot navordering door verloop van twaalf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.

5. ()

4.1. Artikel 66, derde lid, van de Sw is toegevoegd naar aanleiding van een amendement dat is ingediend door de kamerleden Braakhuis en Bashir tijdens de behandeling van de Overige fiscale maatregelen 2011. De toelichting op dit amendement luidt, voor zover van belang, als volgt:

() Daarnaast wordt de navorderingstermijn onbeperkt indien te weinig belasting is geheven over een bestanddeel onderworpen aan de erfbelasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen. () De indieners beogen hiermee () de zogenaamde Edelweiss constructie onmogelijk te maken. Dit amendement zorgt er namelijk voor dat ook het <<uitzweten>> van de verjaringstermijn niet meer mogelijk is. Bovendien kunnen nalatenschappen waarbij in de afgelopen twaalf jaar gebruik is gemaakt van de edelweissroute, of geprobeerd is gebruik te maken van deze route ter ontwijking van de erfbelasting hiermee alsnog onder de belastingplicht worden gebracht.

(Tweede Kamer, vergaderjaar 2010-2011, 32 505, nr. 27)

4.2. Tijdens de behandeling van de Overige fiscale maatregelen 2012 heeft de staatssecretaris van Financiën op vragen het volgende geantwoord:

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

(Tweede Kamer, vergaderjaar 2011-2012, 33 004, nr. 5, p. 32)

4.3. Tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2012 heeft de staatssecretaris in de Eerste Kamer op vragen het volgende geantwoord:

De onbeperkte navorderingstermijn voor de erfbelasting geldt indien de aangifte over een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen niet, onjuist of onvolledig is gedaan. Deze is vorig jaar bij amendement van de leden Bashir en Braakhuis () voorgesteld. Het kabinet heeft dit amendement destijds ontraden. Desondanks is het door de Tweede Kamer aangenomen. Ook de Eerste kamer heeft met het wetsvoorstel zoals gewijzigd door het amendement ingestemd. Het kabinet respecteert de wens van ook de Eerste Kamer om een onbeperkte navorderingstermijn in de Successiewet 1956 in te voeren. () Gezien de voorgeschiedenis van de introductie van de onbeperkte navorderingstermijn in de erfbelasting stelt het kabinet zich terughoudend op rondom vragen over de vormgeving en de houdbaarheid. In zijn algemeenheid kan het kabinet wel zeggen dat artikel 16, vierde lid, van de AWR in het algemeen voor de buitenlandse bestanddelen afwijkende, langere navorderingstermijn kent. Deze langere navorderingstermijn hangt samen met de beperkte controlemogelijkheden van de Belastingdienst in het buitenland en is niet in

strijd met Europees recht. Daarnaast wijst het kabinet erop dat de erfbelasting een tijdstipbelasting is en de inkomstenbelasting een tijdvakbelasting. Dit betekent dat het onder de huidige wetgeving na verloop van twaalf jaar definitief onmogelijk is om de erfbelasting na te vorderen, terwijl bij de inkomstenbelasting nog altijd over de afgelopen twaalf jaren geheven kan worden.

(Eerste Kamer, vergaderjaar 2011-2012, 33 003, nr. D, p. 30)

5.1. Ten tijde van de verkrijging luidde artikel 66, eerste lid, aanhef en onder 7°, van de Sw als volgt:

er is verjaring voor het opleggen van een aanslag tot navordering wegens onjuistheid of onvolledigheid van een aangifte, zonder dat een nadere aangifte is ingediend, na vijf jaren, te rekenen van de dag, waarop bedoelde onjuistheid of onvolledigheid ter kennis van de inspecteur is gekomen.

5.2. Met ingang van 1 januari 1985 (Stb. 1984, 545) is artikel 66 van de Sw gewijzigd en is in het eerste lid, aanhef en onder 1°, van dat artikel bepaald dat de in artikel 16, derde lid, van de Awr vermelde navorderingstermijn van vijf jaren in gaat na de dag van de inschrijving van de akte van overlijden in de registers van de burgerlijke stand hier te lande. Deze wetwijziging is ingevolge het overgangsrecht van toepassing indien het overlijden op of na het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet plaatsvindt en heeft voor deze zaak dus geen betekenis.

5.3. Per 8 juni 1991 is het hiervoor onder 3.2 genoemde artikel 16, vierde lid, van de Awr inzake de navorderingstermijn voor in het buitenland gehouden of opgekomen vermogensbestanddelen in werking getreden en is in artikel 66, eerste lid, aanhef en onder 1°, van de Sw opgenomen dat de navorderingstermijn van twaalf jaren zoals neergelegd in artikel 16, vierde lid, van de Awr ingaat na de dag van de inschrijving van de akte van overlijden in de registers van de burgerlijke stand hier te lande. Ingevolge het overgangsrecht blijft de gewijzigde tekst van artikel 16, vierde lid, van de Awr buiten toepassing voor gevallen waarin, op het tijdstip onmiddellijk voorafgaande aan de inwerkingtreding van deze wet, de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag is vervallen.

5.4. Voor de onderhavige zaak betekent dit dat de bevoegdheid tot navordering, die ingevolge het hiervoor onder 5.1 genoemde artikel 66, eerste lid, aanhef en onder 7°, van de Sw op 8 juni 1991 nog niet was vervallen, ingevolge de hiervoor onder 5.3 genoemde wetswijzing in 1993 is verjaard, ervan uitgaande dat de akte van overlijden in 1981 is ingeschreven in eerdergenoemde registers. Het standpunt van verweerder leidt er dus toe dat de navorderingsbevoegdheid met ingang van 1 januari 2012 na ruim 18 jaar zou herleven.

6. De rechtbank is allereerst van oordeel dat uit de letterlijke tekst van artikel 66, derde lid, van de Sw niet volgt dat zoals verweerder betoogt aan de bepaling onbeperkte terugwerkende kracht toekomt in die zin dat ook voor nalatenschappen als de onderhavige, waarvoor de bevoegdheid tot navordering reeds is vervallen, de in de tijd onbeperkte navorderingsbevoegdheid geldt. De bepaling spreekt immers van het *niet vervallen* van de bevoegdheid tot navordering, hetgeen aldus kan worden opgevat dat de bevoegdheid tot navordering nog aanwezig diende te zijn ten tijde van de inwerkingtreding van de bepaling, derhalve op 1 januari 2012. De rechtbank overweegt evenwel dat voor de interpretatie van de strekking en reikwijdte van de bepaling tevens de parlementaire geschiedenis van belang is.

7. Naar het oordeel van de rechtbank volgt uit de parlementaire geschiedenis evenmin dat de wetgever bedoeld heeft om onbeperkte terugwerkende kracht aan de regeling te verlenen, in die zin dat ook in de gevallen waarin de navorderingsbevoegdheid reeds was vervallen op 1 januari 2012 die bevoegdheid zou herleven. Blijkens de toelichting op het amendement en de antwoorden van de staatssecretaris is immers uitsluitend bedoeld om nalatenschappen waarvoor de verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar nog niet was verstreken op 1 januari 2012 onder de bepaling te laten vallen. De algemene strekking van de opmerking van de staatssecretaris dat de navorderingsbevoegdheid ook gaat gelden voor nalatenschappen die vóór 1 januari 2012 zijn opengevallen is onvoldoende reden om anders te oordelen, nu de staatssecretaris immers vervolgens wijst op de toelichting bij het amendement waarin de navorderingsbevoegdheid wordt beperkt tot

nalatenschappen waarbij in de afgelopen twaalf jaar gebruik is gemaakt van de edelweissroute, of geprobeerd is gebruik te maken van deze route. Deze uitleg strookt ook met de letterlijke tekst van de bepaling zoals hiervoor uiteengezet.

8. De rechtbank wijst voorts op de Aanwijzingen voor de regelgeving (Stcrt. 1992, 230), nrs. 167 en 168, waarin, voor zover van belang, het volgende is bepaald:

Aanwijzing 167

1. Aan een regeling wordt slechts terugwerkende kracht verleend, indien daarvoor een bijzondere reden bestaat.

2. Door het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling worden de in die regeling voorziene rechtsgevolgen gerekend te zijn ingetreden vanaf een nader aangeduid tijdstip voorafgaande aan de inwerkingtreding van die regeling.

3. Aan belastende regelingen wordt, behoudens in uitzonderlijke gevallen, geen terugwerkende kracht toegekend.
4. ()

Aanwijzing 168

1. Het verlenen van terugwerkende kracht geschiedt niet door middel van een fictieve datum van inwerkingtreding.

2. Voor het verlenen van terugwerkende kracht wordt een van de volgende modellen

gebruikt:

A. *Deze wet/Dit besluit/Deze regeling treedt in werking..... en werkt terug tot en met .....*

B. *Deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip en kan terugwerken tot en met een in dat besluit te bepalen tijdstip.*

3. Indien dit voor de duidelijkheid van de beoogde rechtsgevolgen van terugwerkende kracht nodig is, worden meer gespecificeerde bepalingen opgenomen.

In de toelichting op aanwijzing 167 wordt onder meer het volgende gesteld:

() Bij belastende regelingen betekent terugwerkende kracht in beginsel een aantasting van de rechtszekerheid van de burger. Een reden voor het toekennen van terugwerkende kracht kan zijn de noodzaak tot het plotseling laten gelden van een nieuwe regeling om te voorkomen dat burgers maatregelen treffen waardoor de regeling haar beoogde effect ontbeert of zelfs een tegenovergesteld effect sorteert. Alsdan kan de grensdatum van de terugwerkende kracht samenvallen met de datum waarop van betrokkenen redelijkerwijs kan worden gevergd dat zij reeds voorafgaande aan de inwerkingtreding met de verandering in de regelgeving rekening hielden. Voorts kan gedacht worden aan gevallen waarin de regelgeving een achterstand heeft opgelopen ten opzichte van in de praktijk noodzakelijk gebleken ontwikkelingen die legalisering achteraf behoeven. Legalisering dient dan wel op zo kort mogelijke termijn te geschieden, opdat de periode waarover de regeling terugwerkt, beperkt blijft. Zie voor een nadere beschouwing over de uitzonderlijke gevallen waarin aan belastende regelingen terugwerkende kracht kan worden toegekend: de beleidslijn bij het toekennen van terugwerkende kracht aan belastende fiscale maatregelen, zoals omschreven in Kamerstukken II 1996/97, 25 212, nrs 1-3. Deze beleidslijn kan ook worden toegepast buiten het terrein van de fiscale regelgeving. ()

In de Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking is over terugwerkende kracht van fiscale maatregelen onder meer het volgende opgemerkt:

() Uitgangspunt is dat een regeling zoals dat wordt genoemd «onmiddellijke werking» heeft. Dat wil zeggen dat een nieuwe regeling niet slechts van toepassing is op hetgeen na haar inwerkingtreding voorvalt, maar ook op hetgeen bij haar inwerkingtreding bestaat, zoals bestaande rechtsposities en

verhoudingen. Van dit uitgangspunt kan op twee manieren worden afgeweken. Enerzijds door het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling, anderzijds door het verlenen van eerbiedigende of uitgestelde werking. Is van een dergelijke afwijking van het genoemde uitgangspunt sprake, dan wordt dit in de wettekst uitdrukkelijk bepaald. ()

(Tweede Kamer, vergaderjaar 1996-1997, 25 212, nr. 1, p. 6)

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

9. Gelet op het vorenoverwogene dient het beroep gegrond te worden verklaard en de aan eiseres opgelegde navorderingsaanslag te worden vernietigd. Bij deze stand van zaken behoeven de overige grieven geen bespreking.

Proceskosten

De rechtbank veroordeelt verweerder in de door eiseres gemaakte proceskosten. Deze kosten stelt de rechtbank op grond van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vast op 1.224 (1 punt voor het indienen van het bezwaarschrift met een waarde per punt van 244, 1 punt voor het indienen van het beroepschrift en 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van 490 en een wegingsfactor 1). Nu de onderhavige zaak samenhangt met de zaken met nummers HAA 14/2368 en HAA 14/2369 kent de rechtbank in ieder van deze zaken een vergoeding voor de proceskosten toe van 1/3 van dit bedrag, derhalve 408.

Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vernietigt de navorderingsaanslag;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres tot een bedrag van 408;
- draagt verweerder op het betaalde griffierecht van 45 aan eiseres te vergoeden.

Deze uitspraak is gedaan door mr. M.C. van As, voorzitter, mr. M.C.A. Onderwater en mr. M.H.L.C. Bijvoet, leden, in aanwezigheid van mr. J. de Jong, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 18 juni 2015.

griffier voorzitter

Afschrift verzonden aan partijen op:

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na verzending hoger beroep instellen bij het gerechtshof Amsterdam (belastingkamer), Postbus 1312,

1000 BH Amsterdam.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:

a. de naam en het adres van de indiener;

b. een dagtekening;

c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;

d. de gronden van het hoger beroep.