

INTERNATIONAAL EN EUROPEES

NTFR 2015/1318

Internationaal en Europees

Hoge Raad stelt prejudiciële vragen over de verlengde navorderingstermijn en standstill-bepaling

Hoge Raad 10 april 2015, 14/00528

ECLI:NL:HR:2015:913

Belastingjaar/tijdvak: 2004

Wetsartikelen: Art. 16 lid 4, AWR; Art.

8:110, Awb; Art. 27m, AWR; Art. 64 lid

1, EG-Verdrag; Art. 64, VWEU

**Samenvatting**

Belanghebbende beschikte van 1998 t/m 2006 over voor de fiscus verzwegen buitenlandse bankrekeningen in Zwitserland en Luxemburg. De inspecteur heeft – deels met gebruikmaking van de verlengde navorderingstermijn – navorderingsaanslagen opgelegd. De kern van het geschil ziet op de vraag of de regeling van de verlengde navorderingstermijn (art. 16, lid 4, AWR) een beperking is die Nederland mag handhaven in relatie tot het vrije kapitaalverkeer met derde landen op grond van de standstillbepaling. De Hoge Raad zet in zijn arrest eerst uiteen dat – anders dan waarvan het hof is uitgegaan – het incidentele hoger beroep zich ook kan richten tegen andere besluiten dan de besluiten waarop het principale hoger beroep betrekking heeft. Dit geldt ook voor de hier aan de orde zijnde situatie, waarin de rechtbank in één uitspraak heeft beslist op het beroep tegen meerdere belastingaanslagen en het (principaal) hoger beroep zich slechts keert tegen één van die belastingaanslagen. Bij incidenteel hoger beroep kan dan worden opgekomen tegen de overige belastingaanslagen, ook wanneer die aanslagen niet op hetzelfde aanslagbiljet zijn vermeld. Vervolgens zet de Hoge Raad uiteen dat de FIOD-ECD als 'belastingautoriteit' moet worden beschouwd als bedoeld in de Passenheim-Schootjurisprudentie. Voorts oordeelt de Hoge Raad dat – anders dan de staatssecretaris bepleit – het

voor de toepassing van de vrijverkeerbepalingen van geen belang is of al dan niet nuttig gebruik kan worden gemaakt van regelingen van wederzijdse bijstand tussen lidstaten, en evenmin of de andere staat een bankgeheim kent. Over het antwoord op de kernvraag heeft de Hoge Raad Europees-rechtelijke twijfels. Daarom legt hij de zaak voor aan het Hof van Justitie met de volgende vragen:

1. Strekt de in art. 64, lid 1, VWEU neergelegde eerbiediging van de toepassing op derde landen van beperkingen zich ook uit tot de toepassing van beperkingen die bestaan uit hoofde van een nationale regeling als de onderhavige verlengde navorderingstermijn, welke regeling ook kan worden toegepast in situaties die niets van doen hebben met directe investeringen, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten?
2. Ziet de in art. 64, lid 1, VWEU neergelegde eerbiediging van de toepassing van beperkingen inzake het kapitaalverkeer in verband met het verrichten van financiële diensten ook op beperkingen die zich, zoals de onderhavige verlengde navorderingstermijn, niet richten tot de verlener van de diensten en die evenmin de voorwaarden of de wijze van de dienstverlening regelen?
3. Moet tot 'het kapitaalverkeer in verband met het verrichten van financiële diensten' in de zin van art. 64, lid 1, VWEU ook worden gerekend een geval als het onderhavige waarin een inwoner van een lidstaat een (effecten)rekening heeft geopend bij een bankinstelling buiten de Unie, en maakt het daarbij uit of, en zo ja in hoeverre deze bankinstelling in dit kader werkzaamheden verricht ten behoeve van de rekeninghouder?

Feiten**2. Uitgangspunten in cassatie**

- 2.1. In mei 2002 is tegen B bv aangifte gedaan ter zake van overtreding van de Wet toezicht effectenverkeer. In juni 2007 is in het tripartiete-overleg goedgekeurd dat het strafrechtelijk onderzoek werd uitgebreid tot fiscale delicten, waarbij belanghebbende als verdachte is aangemerkt. In het tripartiete-overleg, waaraan deelnemen het Openbaar Ministerie, de contactambtenaar bedoeld in artikel 84 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) en de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst / Economische Controledienst (hierna: FIOD-ECD), wordt besloten in welke gevallen ter zake van fiscale delicten strafvervolgning zal worden ingesteld en, daaraan voorafgaand, in welke zaken een op die beslissing gericht opsporingsonderzoek zal worden gehouden.
- 2.2. Tijdens het strafrechtelijk onderzoek is belanghebbende meerdere malen verhoord. Belanghebbende heeft in een brief van 13 januari 2009 opening van zaken gegeven aan de Belastingdienst/FIOD-ECD. Bij die brief heeft hij een overzicht gevoegd van de door hem aangehouden buitenlandse bankrekeningen waarvan de inkomens- en vermogensbestanddelen niet waren begrepen in de aangiftes IB/PVV en/of VB van de daaraan voorafgaande jaren. Het betrof tot (begin) 2004 een onder een codenaam aangehouden rekening (een effectenrekening) bij de ABN AMRO Bank in Zwitserland (hierna: de Zwitserse bankrekening) en vanaf begin 2004 tegoeden bij de Danske Bank in Luxemburg (hierna: de Luxemburgse bankrekening).
- 2.3. Op 15 januari 2009 heeft een bij de FIOD-ECD gedetacheerde ambtenaar van de Belastingdienst Limburg, naar aanleiding van de brief van belanghebbende van 13 januari

2009 aan de FIOD-ECD voorgesteld enkele vragen te stellen aan de advocaat van belanghebbende.

2.4. Op 27 juli 2010 zijn de onderzoeksresultaten door de Officier van Justitie aan de Belastingdienst verstrekt. Vervolgens zijn de onderhavige navorderingsaanslagen aangekondigd en met dagtekening 30 november 2010 opgelegd.

2.5. De Rechtbank heeft geoordeeld dat de navorderingsaanslagen over de jaren tot en met 2004, die zijn opgelegd met toepassing van de zogenoemde verlengde navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR, niet zijn opgelegd met de vereiste voortvarendheid als bedoeld in het arrest van het Hof van Justitie van 11 juni 2009, nrs. C-155/08 en C-157/08, X en E.H.A. Passenheim-Van Schoot, ECLI:EU:C:2009:386, BNB 2009/222, red. NTFR 2009/1742 (hierna: het arrest Passenheim). Voorts heeft de Rechtbank geoordeeld dat op grond van de zogenoemde standstillbepaling van artikel 64, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: het VWEU) de vrijheid van kapitaalverkeer (en dus het arrest Passenheim) niet van toepassing is voor zover is nagevorderd ter zake van de Zwitserse bankrekening. Op deze gronden heeft de Rechtbank de navorderingsaanslagen over de jaren tot en met 2003, behoudens een correctie ter zake van de verdeling van het inkomen over belanghebbende en zijn echtgenote, gehandhaafd en de navorderingsaanslag over 2004 verminderd met de belasting die betrekking heeft op de Luxemburgse bankrekening.

2.6. De Inspecteur heeft hoger beroep ingesteld tegen de beslissing met betrekking tot de navorderingsaanslag over 2004 en in dat kader bestreden dat niet de vereiste voortvarendheid is betracht. Belanghebbende heeft incidenteel hoger beroep ingesteld tegen de beslissingen met betrekking tot alle voor de Rechtbank in geschil zijnde jaren en in dat kader bestreden dat de hiervoor genoemde standstillbepaling meebrengt dat de vrijheid van kapitaalverkeer niet van toepassing is voor zover is nagevorderd ter zake van de Zwitserse bankrekening.

Geschil

2.7. Het Hof heeft het door de Inspecteur ingestelde hoger beroep ongegrond verklaard. Het door belanghebbende tegen de beslissingen met betrekking tot de navorderingsaanslagen over de jaren tot en met 2003, 2005 en 2006 ingestelde incidentele hoger beroep heeft het Hof niet-ontvankelijk verklaard. Het tegen de beslissing met betrekking tot de navorderingsaanslag over 2004 ingestelde incidentele hoger beroep van belanghebbende heeft het Hof gegrond verklaard. Daartoe heeft het Hof overwogen dat de navordering ter zake van de Zwitserse bankrekening geheel valt onder de werking van de zogenoemde Passenheim-jurisprudentie.

Rechtsoverwegingen

3. Beoordeling van het door belanghebbende voorgestelde middel

3.1. Het middel keert zich tegen de niet-ontvankelijkverklaring door het Hof van het incidentele hoger beroep van belanghebbende betreffende de andere in geding zijnde jaren dan 2004.

3.2. Indien de uitspraak van de rechtbank betrekking heeft op meer dan één besluit van de inspecteur, laat het bepaalde in artikel 8:104, lid 1, van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) en artikel 27h, lid 1, AWR degene die hoger beroep instelt de vrijheid om dit rechtsmiddel te richten tegen de beslissing van de rechtbank als geheel of tegen haar beslissing met betrekking tot één of enkele van die besluiten. Op grond van (thans) artikel 8:110, lid 1, Awb

(ten tijde van het onderhavige hoger beroep: artikel 27m, lid 1, AWR) kan de andere partij bij haar verweerschrift incidenteel hoger beroep instellen. Bij zijn keuze welke beslissing(en) van de rechtbank hij in het incidentele hoger beroep betreft, behoeft de indiener van dit beroep zich niet te beperken tot de beslissing(en) over het besluit of de besluiten waarop het principale hoger beroep betrekking heeft (zie HR 4 juni 2010, nr. 09/01362, ECLI:NL:HR:2010:BL7972, BNB 2010/263, red. NTFR 2010/1380).

3.3. Anders dan het Hof heeft geoordeeld geldt het hiervoor in 3.2 overwogene ook in een geval als het onderhavige, waarin de rechtbank in één uitspraak heeft beslist op het beroep tegen meerdere belastingaanslagen en het (principaal) hoger beroep zich slechts keert tegen de beslissing van de rechtbank ten aanzien van één van die belastingaanslagen. In dat geval kan bij incidenteel hoger beroep opgekomen worden tegen de beslissingen betreffende de overige belastingaanslagen. Deze overwegingen over beroepen tegen meerdere belastingaanslagen gelden ook in het geval dat die aanslagen niet op hetzelfde aanslagbiljet zijn vermeld. Indien deze mogelijkheid niet zou bestaan zou de partij die eigenlijk wenst te berusten in de uitspraak van de rechtbank om 'van de zaak af te zijn' zich gedwongen kunnen voelen toch (principaal) hoger beroep in te stellen, voor het geval zijn wederpartij dat ook doet. Juist dit gevolg heeft de wetgever willen voorkomen (zie de in onderdeel 4.3.1 van 's Hof's uitspraak weergegeven passage uit de wetgeschiedenis).

3.4. Het middel slaagt derhalve. De in het incidentele hoger beroep aangevoerde klachten zien op de toepasselijkheid van de zogenoemde verlengde navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR. De navorderingsaanslagen over de jaren 2005 en 2006 zijn opgelegd binnen de reguliere navorderingstermijn van vijf jaren. Het moet er daarom voor gehouden worden dat het incidentele hoger beroep alleen betrekking heeft op de navorderingsaanslagen over de jaren tot en met 2004. 's Hof's beslissing om het incidentele hoger beroep betreffende de navorderingsaanslagen over de jaren 1998 tot en met 2003 niet-ontvankelijk te verklaren kan daarom niet in stand blijven. Het lot van deze navorderingsaanslagen hangt af van hetgeen beslist wordt op de door de Staatssecretaris voorgestelde middelen, die geacht moeten worden mede (voorwaardelijk) betrekking te hebben op die navorderingsaanslagen.

4. Beoordeling van de door de Staatssecretaris voorgestelde middelen

4.1.1. De middelen zien op de toepassing van de zogenoemde verlengde navorderingstermijn, neergelegd in artikel 16, lid 4, AWR, die is toegepast bij het opleggen van de navorderingsaanslagen over de jaren tot en met 2004.

4.1.2. Artikel 16, lid 4, AWR bepaalt dat indien te weinig belasting is geheven over een bestanddeel van het voorwerp van enige belasting dat in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen, de bevoegdheid tot navordering vervalt door verloop van twaalf jaren na het tijdstip waarop de belastingsschuld is ontstaan. Indien zich niet een zodanig geval voordoet, bedraagt de termijn voor navordering vijf jaar.

4.1.3. In het arrest Passenheim heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie onder meer voor recht verklaard dat de artikelen 49 EG en 56 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat, wanneer voor de belastingautoriteiten van een lidstaat spaartegoeden en inkomsten uit deze tegoeden zijn verzwegen en deze autoriteiten geen aanwijzingen over het bestaan ervan hebben

op basis waarvan zij een onderzoek kunnen instellen, deze lidstaat een langere navorderingstermijn toepast wanneer deze tegoeden in een andere lidstaat zijn aangehouden dan wanneer zij in eerstgenoemde lidstaat zijn aangehouden. De omstandigheid dat deze andere lidstaat het bankgeheim kent, is in dit opzicht van geen belang.

4.1.4. Uit de hiervoor in 4.1.3 weergegeven verklaring voor recht en de daaraan voorafgaande overwegingen van het Hof van Justitie leidt de Hoge Raad af dat de artikelen 49 en 56 EG zich er niet tegen verzetten dat een lidstaat die niet beschikt over aanwijzingen van het bestaan van spaartegoeden die worden aangehouden in een andere lidstaat, voor de belastingheffing over (inkomsten uit) dergelijke tegoeden een langere navorderingstermijn toepast dan de termijn die geldt voor de belastingheffing in verband met tegoeden in de eigen staat.

4.1.5. Zijn die aanwijzingen er wel, en wordt naar aanleiding daarvan een navorderingsaanslag opgelegd na het verstrijken van de termijn die zou gelden met betrekking tot tegoeden die worden aangehouden in de eigen staat, dan moet de daaruit voortvloeiende beperking van het vrije verkeer worden aanvaard indien de navorderingsaanslag wordt opgelegd met inachtneming van het tijdsverloop dat na het opkomen van de bedoelde aanwijzingen noodzakelijkerwijs is gemoeid met (i) het verkrijgen van de inlichtingen die nodig zijn voor het bepalen van de verschuldigde belasting, en tevens (ii) het met redelijke voortvarendheid voorbereiden en vaststellen van een aanslag aan de hand van de gegevens die de inspecteur ter beschikking staan.

Dit alles geldt:

- ongeacht het antwoord op de vraag of de aanwijzingen zijn verkregen voor of na afloop van de termijn die geldt voor navordering met betrekking tot tegoeden die worden aangehouden in de eigen staat, en
- zowel in het geval dat voor het inwinnen van inlichtingen een nuttig gebruik kan worden gemaakt van regelingen van wederzijdse bijstand tussen lidstaten, als in het geval dat de mogelijkheid daartoe ontbreekt, bijvoorbeeld doordat de desbetreffende lidstaat een bankgeheim kent.

Het in het arrest *Passenheim* (punt 47) genoemde evenredigheidsbeginsel verzet zich ertegen dat de inspecteur met betrekking tot tegoeden die worden aangehouden in een andere lidstaat, ook na het hiervoor bedoelde aanvaardbare tijdsverloop gebruik maakt van zijn bevoegdheid op grond van artikel 16, lid 4, AWR om een navorderingsaanslag op te leggen op een tijdstip waarop de ten aanzien van binnenlandse tegoeden geldende vijfjaarstermijn van artikel 16, lid 3, AWR is verstreken. De rechtvaardiging die het Hof van Justitie aanwezig heeft geacht voor de aan toepassing van artikel 16, lid 4, AWR verbonden beperking van het vrije verkeer, is er niet als ten aanzien van (inkomsten uit) buitenlandse tegoeden de navorderingstermijn die voor (inkomsten uit) binnenlandse tegoeden zou gelden verder wordt overschreden dan uit het hiervoor overwogene voortvloeit (zie HR 26 februari 2010, nr. 43.670bis, ECLI:NL:HR:2010:BJ9120, BNB 2010/200, hierna: BNB 2010/200).

4.1.6. Hierna worden eerst de middelen I en III behandeld en daarna middel II.

4.2.1. Middel I keert zich tegen het oordeel van het Hof dat de FIOD-ECD in beginsel moet worden beschouwd als belastingautoriteit in de zin van het arrest *Passenheim*, zodat voor de vraag of voldoende voortvarend is gehandeld, als in dat arrest verlangd, ook aan de voortgang van de werk-

zaamheden van de FIOD-ECD belang moet worden toegekend.

4.2.2. Het hiervoor in 2.1 genoemde tripartiete overleg wordt blijkens een openbaar gemaakte kennisgeving van de directeur-generaal van de Belastingdienst (in deze zaak betreft het de Aanmeldings-, Transactie- en vervolgingsrichtlijnen voor fiscale delicten en douanedelicten 2006, Stcrt. 2005, 247) gevoerd door het Openbaar Ministerie, de FIOD-ECD en contactambtenaren.

4.2.3. In cassatie wordt niet bestreden het feitelijk oordeel van het Hof dat de besluitvorming in het tripartiete overleg van juni 2007 betrekking had op vermoedens aangaande bij buitenlandse banken aangehouden vermogensbestanddelen.

4.2.4. Artikel 1 van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 bepaalt dat er een rijksbelastingdienst is onder de naam Belastingdienst, onder meer belast met de heffing en invordering van rijksbelastingen. De FIOD-ECD is in artikel 3, lid 1, letter c2, van deze Uitvoeringsregeling genoemd als onderdeel van de Belastingdienst.

Contactambtenaren zijn in artikel 9, lid 2, van deze Uitvoeringsregeling genoemd als degenen die kunnen worden aangewezen om namens het bestuur van de Belastingdienst contact met het Openbaar Ministerie te onderhouden in verband met de vervolging en berechting van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten, als voorzien in artikel 84 AWR.

4.2.5. In de tweede en derde Afdeling van Hoofdstuk IX van de AWR is met betrekking tot de afdoening van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten een verdeling van bevoegdheden over het bestuur van de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie voorzien, in verband waarmee in artikel 80 AWR is bepaald dat opsporingsambtenaren hun bevindingen rechtstreeks aan dat bestuur doen toekomen. Uitsluitend in bepaalde gevallen is het bestuur gehouden de desbetreffende processen-verbaal ter verdere beslissing aan de officier van justitie over te dragen.

4.2.6. Uit de hiervoor in 4.2.2 aangehaalde kennisgeving volgt dat de besluitvorming in het tripartiete overleg consequenties kan hebben voor de mogelijkheid tot het opleggen van een fiscaal-bestuurlijke boete. Het opleggen van een fiscaal-bestuurlijke boete is in het systeem van de AWR een aan de inspecteur voorbehouden bevoegdheid.

4.2.7. In het licht van hetgeen in de voorgaande overwegingen is vastgesteld, valt niet in te zien waarom bij de FIOD-ECD werkzame ambtenaren van de Belastingdienst of de tot vertegenwoordiging van het bestuur van de Belastingdienst aangewezen contactambtenaren niet of slechts met toestemming van de officier van justitie bevoegd zouden zijn aan andere onderdelen of functionarissen van de Belastingdienst mee te delen hetgeen hen in verband met het tripartiete overleg is bekend geworden.

4.2.8. Het oordeel van het Hof dat de belastingautoriteiten vanaf het in juni 2007 gehouden tripartiete overleg kennis droegen van aanwijzingen dat te weinig belasting was geheven, geeft derhalve niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting, terwijl dat oordeel niet onbegrijpelijk is. Het middel faalt.

4.3.1. Middel III verwijt het Hof voorbij te zijn gegaan aan de stelling van de Inspecteur, inhoudende dat geen beroep op het recht van de Europese Unie kan worden gedaan omdat met Zwitserland geen gegevens uitgewisseld kunnen worden. Het middel steunt op de opvatting dat de eisen van voortvarendheid die de Hoge Raad heeft ontleend aan het arrest *Passenheim*, niet gelden als het gaat om (inkomsten

uit) banktegoeden in landen waarmee geen gegevens uitgewisseld kunnen worden.

4.3.2. Die opvatting moet worden verworpen. Het is voor de toepassing van de vrijverkeerbepalingen van geen belang of al dan niet nuttig gebruik kan worden gemaakt van regelingen van wederzijdse bijstand tussen lidstaten, en evenmin of de andere staat een bankgeheim kent (vgl. BNB 2010/200). Het middel faalt derhalve.

4.4.1. Middel II is gericht tegen 's Hof's oordeel dat de navordering over het jaar 2004 ter zake van de Zwitserse bankrekening geheel valt onder de werking van de zogenoemde Passenheim-jurisprudentie en dat de zogenoemde standstillbepaling niet kan worden ingeroepen bij de toets van artikel 16, lid 4, AWR aan het Unierecht, omdat deze bepaling het kapitaalverkeer in veel ruimere mate beperkt dan gelet op de categorieën van kapitaalverkeer genoemd in artikel 64 VWEU mogelijk is.

4.4.2. De onderhavige navorderingsaanslagen hebben mede betrekking op een in een derde land (Zwitserland) aangehouden bankrekening.

4.4.3. Artikel 63, lid 1, VWEU, verbiedt niet alleen beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten, maar ook tussen lidstaten en derde landen. Op grond van artikel 64, lid 1, VWEU echter, doet het bepaalde in artikel 63 geen afbreuk aan de toepassing op derde landen van op 31 december 1993 uit hoofde van, onder meer, het nationale recht bestaande beperkingen inzake kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met, onder meer, het verrichten van financiële diensten.

4.4.4. De verlengde navorderingstermijn, zoals hiervoor weergegeven in 4.1.2, is ingevoerd bij Wet van 22 mei 1991, Stb. 264, en geldt met ingang van 8 juni 1991. Deze regeling bestond dus op 31 december 1993.

4.4.5. De Rechtbank heeft geoordeeld dat bij het aanhouden van een (effecten)rekening bij een bank sprake is van financiële dienstverlening in de zin van artikel 64, lid 1, VWEU. Ter zake van het aanhouden van tegoeden of effecten bij een bank in een derde land kan daarom volgens de Rechtbank geen beroep worden gedaan op de vrijheid van kapitaalverkeer, zodat de verlengde navorderingstermijn onverkort geldt.

Het Hof daarentegen oordeelde dat de relevante vraag niet is of het aanhouden van bankrekeningen valt onder de reikwijdte van de vrijheid van dienstverlening, maar of de aangevallen regeling (artikel 16, lid 4, AWR), een maatregel is die tot voorwerp heeft het beschermen van een van de in artikel 64 genoemde categorieën, waaronder het verrichten van financiële diensten. Die vraag moet volgens het Hof ontkennend worden beantwoord omdat artikel 16, lid 4, AWR een generieke regeling behelst die de navorderingstermijn in buitenlandsituaties verlengt van vijf tot twaalf jaar en die ook kan worden toegepast in situaties die niets van doen hebben met directe investeringen, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten. Omdat in artikel 64, lid 1, VWEU niet enig recht op toepassing van een verlengde navorderingstermijn van een lidstaat is opgenomen, valt artikel 16, lid 4, AWR volgens het Hof niet binnen het toepassingsbereik ervan.

4.4.6. Het middel stelt in de eerste plaats aan de orde de vraag of de materiële werkingssfeer van artikel 64, lid 1, VWEU wordt afgebakend door het object van de desbetreffende (nationale) regelgeving dan wel door de transactie die door deze nationale regelgeving wordt beperkt. De verwijzing naar de 'toepassing' van beperkingen in de tekst

van artikel 64, lid 1, VWEU lijkt een argument voor laatstgenoemde uitleg. Zou artikel 64, lid 1, VWEU worden aangemerkt als een uitzonderingsbepaling – het lijkt evenwel veeleer een bepaling van overgangsrecht te betreffen – dan ligt een restrictieve uitleg voor de hand zonder dat een dergelijke uitleg evenwel automatisch tot eerstgenoemde interpretatie leidt. Zoals door advocaat-generaal Mengozzi is betoogd in zijn conclusie in zaak C-560/13, Finanzamt Ulm/Ingeborg Wagner-Raith (ECLI:EU:C:2014:2476, red. NTFR 2015/461; in gelijke zin de Advocaat-Generaal in punt 5.40 van zijn conclusie) zou de bepaling daardoor het grootste deel van haar nuttig effect verliezen. Een argument voor eerstgenoemde uitleg zou kunnen worden gevonden in het arrest van het Hof van Justitie van 14 december 1995 (Sanz de Lera, gevoegde zaken C-163/94, C-165/94 en C-250/94, ECLI:EU:C:1995:451). In dit arrest werd geoordeeld dat niet valt onder artikel 73 C, lid 1, EG-Verdrag (thans artikel 64, lid 1, VWEU) een regeling die algemeen van toepassing is op elke uitvoer van geldstukken, bankbiljetten of cheques aan toonder, daaronder begrepen uitvoer die geen verband houdt met directe investeringen in derde landen, vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot kapitaalmarkten. Aangezien de verwijzende rechter in die zaak in algemene termen de verenigbaarheid van de betreffende nationale regeling aan de orde stelde, kan niet buiten redelijke twijfel aan laatstgenoemd arrest worden ontleend dat de toepasselijkheid van artikel 64, lid 1, VWEU wordt bepaald door het object van de desbetreffende (nationale) regelgeving en niet door de transactie die door deze regelgeving wordt beperkt. Om die redenen zal de Hoge Raad het Hof van Justitie te dezer zake om een prejudiciële beslissing verzoeken.

4.4.7. Vervolgens is voor de toepassing van artikel 64, lid 1, VWEU van belang of deze bepaling aldus moet worden uitgelegd dat zij slechts ziet op het nationale recht, toepasselijk op de (in een derde land gevestigde) verrichter van financiële diensten, dat de voorwaarden of de wijze van dienstverlening regelt. Een interpretatie in deze zin is bepleit door de verwijzende rechter in zaak C-560/13, Finanzamt Ulm/Ingeborg Wagner-Raith en door de Commissie in de door haar in die zaak op grond van artikel 23 van het Protocol betreffende het statuut van het Hof van Justitie ingediende schriftelijke opmerkingen (zie punt 64 conclusie Advocaat-Generaal Mengozzi, ECLI:EU:C:2014:2476). Tegen deze interpretatie kan worden ingebracht dat de bewoordingen van artikel 64, lid 1, VWEU hiervoor geen aanknopingspunt bevatten alsook dat de daadwerkelijke betekenis van artikel 64, lid 1, VWEU daardoor zeer beperkt zou zijn. Onder deze omstandigheden kan niet worden geoordeeld dat de interpretatie van artikel 64, lid 1, VWEU in dit opzicht zonder redelijke twijfel is zodat het Hof van Justitie ook op dit punt om een prejudiciële beslissing zal worden verzocht.

4.4.8. Voorts wordt de Hoge Raad gesteld voor de vraag of de toepassing van artikel 16, lid 4, AWR in verband met door belanghebbende bij een bank in Zwitserland aangehouden (effecten)rekening, is begrepen in de uitdrukking 'beperking van het kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met het verrichten van financiële diensten' in artikel 64, lid 1, VWEU. In het arrest Passenheim is weliswaar overwogen (punt 39) dat een regeling als die van artikel 16, lid 4, AWR het voor belastingplichtigen minder aantrekkelijk maakt om tegoeden naar andere lidstaten over te brengen teneinde de aldaar aangeboden diensten af te nemen dan om in Nederland deze tegoeden aan te

houden en financiële diensten af te nemen hetgeen zou leiden tot het kwalificeren van het aanhouden van een (effecten)rekening als een financiële dienst, maar deze overweging betreft de interpretatie van artikel 49 en artikel 56 EG (thans artikel 56 VWEU en artikel 63 VWEU). Het is niet buiten redelijke twijfel dat de uitdrukking 'beperking van het kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met het verrichten van financiële diensten' in artikel 64, lid 1, VWEU op dezelfde wijze moet worden geïnterpreteerd. Zoals uiteengezet in de conclusie van de Advocaat-Generaal (punt 5.20) wordt wel betoogd dat bij de interpretatie van dit begrip voornamelijk moet worden gedacht aan de diensten van financiële intermediairs. Om die reden zal het Hof van Justitie ook op dit punt om een prejudiciële beslissing worden verzocht.

4.5. Gelet op het hiervoor in 4.4 overwogene zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU vragen voorleggen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie met betrekking tot de uitlegging van het recht van de Europese Unie.

5. Beslissing

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak te doen over de volgende vragen:

- Strekt de in artikel 64, lid 1, VWEU neergelegde eerbiediging van de toepassing op derde landen van beperkingen zich ook uit tot de toepassing van beperkingen die bestaan uit hoofde van een nationale regeling als de onderhavige verlengde navorderingstermijn, welke regeling ook kan worden toegepast in situaties die niets van doen hebben met directe investeringen, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten?
- Ziet de in artikel 64, lid 1, VWEU neergelegde eerbiediging van de toepassing van beperkingen inzake het kapitaalverkeer in verband met het verrichten van financiële diensten ook op beperkingen die zich, zoals de onderhavige verlengde navorderingstermijn, niet richten tot de verlener van de diensten en die evenmin de voorwaarden of de wijze van de dienstverlening regelen?
- Moet tot "het kapitaalverkeer in verband met het verrichten van financiële diensten" in de zin van artikel 64, lid 1, VWEU ook worden gerekend een geval als het onderhavige waarin een inwoner van een lidstaat een (effecten)rekening heeft geopend bij een bankinstelling buiten de Unie, en maakt het daarbij uit of, en zo ja in hoeverre deze bankinstelling in dit kader werkzaamheden verricht ten behoeve van de rekeninghouder?

De Hoge Raad houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van vorenstaand verzoek uitspraak heeft gedaan.

COMMENTAAR

SMIT¹

Het gaat in casu om toepassing van de Passenheim-leer in de relatie met Zwitserland. Deze leer houdt, kort gezegd, in dat de belastingautoriteiten bij toepassing van de verlengde navorderingstermijn vanaf het moment dat zij over aanwezigingen beschikken met betrekking tot in het buitenland aangehouden spaartegoeden, de navorderingsaanslag met redelijke voortvarendheid dienen voor te bereiden en vast te stellen. De vraag rijst of schending van de voortvarendheids eis in casu

wordt geëerbiedigd door de standstillclausule van art. 57, lid 1, EG-verdrag (thans: art. 64, lid 1, VWEU). Deze bepaling zegt dat belemmeringen die op 31 december 1993 bestonden en die verband houden met directe investeringen, vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten, mogen worden blijven toegepast.

De Hoge Raad besluit om ten aanzien van de standstillclausule drie vrij gedetailleerde vragen voor te leggen aan het HvJ. De Hoge Raad wil in de eerste plaats weten of in casu in abstracto of in concreto aan de standstillbepaling moet worden getoetst. Bij een abstracte toets zou de toegepaste regeling zelf beperkt moeten blijven tot de in art. 57, lid 1, EG genoemde categorieën kapitaalverkeer om onder de eerbiedigende werking van laatstgenoemde bepaling te vallen. Bij een concrete toets zou al voldoende zijn dat in de concrete situatie sprake is van één van de in art. 57, lid 1, EG genoemde categorieën kapitaalverkeer. In mijn commentaar bij Conclusie A-G Niessen 17 december 2014, nr. 14/00528 NTFR 2015/594 heb ik aangegeven dat er, mede gelet op de rechtspraak van het HvJ, eigenlijk weinig twijfel is dat het om een concrete toetsing gaat. Het zou mij daarom verbazen als het HvJ opeens toch een abstracte toets zou voorstaan.

De overige twee vragen zien in wezen op de mate van causaliteit die vereist is tussen de toegepaste belemmering enerzijds (in casu: de verlengde navorderingstermijn) en de verrichting van financiële diensten door de Zwitserse bank anderzijds. Dit zijn voor de rechtsvorming interessante vragen. Voor een nadere beschouwing verwijs ik de geïnteresseerde lezer naar mijn commentaar in NTFR 2015/594.

Opvallend is tot slot dat de Hoge Raad oordeelt dat het voor de toepassing van het vrije kapitaalverkeer van geen belang is dat met Zwitserland geen gegevens uitgewisseld kunnen worden. In HR 14 februari 2014, nr. 12/04337 NTFR 2014/890 achtte de Hoge Raad dit nog wel bepalend. Het is jammer dat de Hoge Raad op dit punt niet meer inzicht heeft gegeven in zijn gedachtegang. Overigens acht ik het oordeel van de Hoge Raad wel juist. Het valt namelijk lastig in te zien waarom er in het stadium van de navordering nog behoefte zou bestaan aan internationale informatie-uitwisseling.

COMMENTAAR

VAN DER VOORT

MAARSCHALK¹

Dit commentaar betreft alleen onderdeel 3 van het arrest, dus de honorering van de klacht van belanghebbende dat het hof ten onrechte zijn incidentele hoger beroep niet-ontvankelijk had verklaard. Met de beslissing van de Hoge Raad en de motivering ervan stem ik graag in. Ik verwijs korthedshalve naar mijn commentaar op de (door de Hoge Raad op dit punt niet gevolgde) conclusie van A-G Niessen (zie NTFR 2015/594). De Hoge Raad maakt nog een duidelijke afbakening van de omvang van het incidentele hoger beroep. Belanghebbende had (ook volgens de Hoge Raad, zie r.o. 2.7) incidenteel beroep ingesteld tegen de beslissingen van het hof met betrekking tot de jaren tot en met 2003 alsmede 2005 en 2006. Blijkens het arrest betroffen de door belanghebbende aangevoerde incidentele grieven echter alleen de toepasselijkheid van de zogenoemde verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar. Aangezien de navorderingsaanslagen 2005 en 2006 binnen

¹ Dr.mr. D.S. Smit is verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg aan de Universiteit van Tilburg en tevens werkzaam bij EY te Rotterdam.

¹ Mr. A.E.H. van der Voort Maarschalk is fiscaal advocaat bij Houthoff Buruma, Amsterdam.

de reguliere navorderingstermijn van vijf jaar waren opgelegd, kon het incidentele beroep niet op die jaren betrekking hebben. Dit arrest illustreert daarmee dat de omvang van de rechtsstrijd in hoger beroep niet wordt bepaald door de aanslag of de uitspraak van de rechtbank, maar door het antwoord op de vraag in hoeverre de (incidentele of principale) grieven inhoudelijk (kunnen) aanvechten wat de rechtbank heeft afgewezen. In dit geval was het alleen stellen dat het incidentele beroep (ook) ziet op de jaren 2005 en 2006 dan ook niet voldoende.

Belanghebbende kon in dit geval incidenteel beroep ter zake van de andere jaren dan 2004 instellen, omdat het hof (net als de rechtbank) in één geschrift uitspraak had gedaan ter zake van alle elf in geschil zijnde aanslagen. Als het hof voor elk jaar of elke aanslag in afzonderlijke geschriften uitspraak had gedaan en de inspecteur alleen tegen de uitspraak betreffende 2004 hoger beroep had ingesteld, dan had belanghebbende geen incidenteel hoger beroep ter zake van de andere jaren kunnen instellen, maar slechts principaal hoger beroep.