

Voortvarendheid bij projectmatige aanpak door de Belastingdienst

Drs. B.M. van der Sar*

Het Hof van Justitie EG heeft zich in de gevoegde zaken X en Passenheim-van Schoot¹ uitgelaten over de verenigbaarheid van de verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar met het EU-recht.² De Hoge Raad heeft in een aantal arresten invulling gegeven aan het arrest van het HvJ EG, waarbij met name *BNB 2010/199* van belang is.³

De verlengde navorderingstermijn is niet onevenredig ingeval de Belastingdienst niet binnen de reguliere navorderingsstermijn 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 (periode 1a en 1b);
2. het aan de hand van de beschikbare gegevens met redelijke voortvarendheid voorbereiden en vaststellen van een aanslag (periode 2).

Het evenredigheidsbeginsel verzet zich ertegen dat de Belastingdienst navorderingsaanslagen oplegt als hij niet voortvarend te werk is gegaan nadat hij een aanwijzing heeft gekregen.⁴ De navorderingstermijn is niet van openbare orde. De belastingplichtige heeft de stelplicht dat de reguliere vijfjaarstermijn verder is overschreden dan noodzakelijk.⁵ De vraag of sprake is van voortvarendheid is telkens weer afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval.

In deze bijdrage wordt een overzicht gegeven van de jurisprudentie (o.a. KB-Lux, BZN en inkeer) waaruit een algemene lijn kan worden gedistilleerd. In paragraaf 1 wordt ingegaan op de keuze voor een projectmatige aanpak (periode 1a).⁶ In paragraaf 2 wordt ingegaan op de tijd die benodigd is voor het verkrijgen van inlichtingen (periode 1b) en in paragraaf 3 wordt ingegaan op de tijd die benodigd is voor het opleggen van een aanslag (periode 2). Tot slot wordt in paragraaf 4 stil-

gestaan bij een aantal nieuwe ontwikkelingen. Deze bijdrage wordt in paragraaf 5 afgerond.

1. Keuze voor projectmatige aanpak (periode 1a)

In onder meer het arrest *BNB 2014/1377* is de Hoge Raad ingegaan op de keuze voor een projectmatige aanpak. Er werd geoordeeld dat de fiscus in redelijkheid tot het oordeel kon komen dat een landelijke coördinatie en een projectmatige aanpak waren geboden en dat de Belastingdienst een ruime beoordelingsvrijheid heeft bij de organisatie en inrichting van al deze werkzaamheden. Met de keuze voor een projectmatige aanpak kan geruime tijd gemoeid zijn, maar een onverklaarbare vertraging van zes maanden is in ieder geval onacceptabel.

Deze 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 is gewaarborgd. Zo werd in een procedure bij Hof Amsterdam⁸ geoordeeld dat de Belastingdienst te lang heeft gewacht met de keuze voor een projectmatige aanpak en het aanstellen van een projectleider. Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt, anders dan Hof Amsterdam, dat 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.⁹

1.1. Massaliteit en eenheid van beleid

In het arrest *BNB 2012/173*¹⁰ oordeelde de Hoge Raad al dat de massaliteit van het aantal belastingplichtigen (vermeende rekeninghouders) en de ten aanzien van hen te betrachten zorgvuldigheid meeweegt in de keuze voor een projectmatige aanpak. Hof Den Haag en Hof Den Bosch nuanceren dit nog door ook de massaliteit van het aantal gegevens per belastingplichtige mee te nemen.¹¹ De keuze voor een projectmatige aanpak vanwege de eenheid van beleid en uitvoering wordt als valide aanvaard.¹²

1.2. Gelijktijdige of volgtijdelijke uitvoering van werkzaamheden?

Hof Den Haag¹³ is van mening dat het niet noodzakelijk is dat de projectmatige werkzaamheden (gedeeltelijk) gelijktijdig worden uitgevoerd. Mits de projectwerkzaamheden onafgebroken hebben plaatsgevonden, is het volgtijdelijk uitvoeren van de diverse projectwerkzaamheden mogelijk. Ook uit deze uitspraak kan worden afgeleid dat de Belastingdienst enige mate van beoordelingsvrijheid heeft bij de organisatie, inrichting en uitvoering van zijn werkzaamheden.

1.3. Toerekenbare werkzaamheden aan een projectmatige aanpak

In het arrest *BNB 2014/137*¹⁴ is in algemene termen ingegaan op de activiteiten die kunnen worden toegerekend aan de projectmatige aanpak, waarbij is aangegeven dat hiermee geruime tijd kan zijn gemoeid. In de hiervoor genoemde uitspraak van Hof Den Haag, die weliswaar specifiek ziet op het BZN-project, geeft het hof een uitgebreid overzicht van de projectmatige werkzaamheden, waarbij de projectwerkzaamheden in drie verschillende fasen worden onderverdeeld:¹⁵

1.3.1. Onderzoeksfase (eerste fase)

Zakelijk weergegeven rekt het hof tot de onderzoeksfase:¹⁶

- het opstarten van de behandeling en het vrijmaken van capaciteit;
- het analyseren en veredelen (digitaliseren, rubriceren en ordenen) van de ontvangen gegevens;
- het identificeren van rekeninghouders;
- het sofiëren van de gegevens.¹⁷

1.3.2. Besluit- en inrichtingsfase (tweede fase)

Zakelijk weergegeven rekt het hof tot de besluit- en inrichtingsfase:¹⁸

- overleg tussen de Kennisgroep, het Ministerie van Financiën en de FIOD-ECD;
- een onderzoek naar risico's, rechtsvragen en (on)mogelijkheden;
- het aanstellen van een projectleider;
- een continue afstemming met het Ministerie van Financiën.

Hof Arnhem-Leeuwarden weegt ook een gehouden pilot, waarvan de uitkomsten gebruikt zijn voor de projectmatige aanpak, mee in de beoordeling.¹⁹ De 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.

1.3.3. Projectfase (derde fase)

Zakelijk weergegeven rekt het hof tot de projectfase:²⁰

- het samenstellen van een landelijk projectteam;
- het opzetten van een projectorganisatie;
- het bouwen van een specifiek toegesneden computerprogramma;
- het opstellen van een draaiboek en afstemmen met deskundigen;
- het informeren, organiseren en houden van startbijeenkomsten;
- het schrijven van standaardbrieven;
- het verifiëren van de ontvangen gegevens;
- het selecteren van posten in verband met mogelijk strafrechtelijk onderzoek;
- het starten met de voorbereiding van civiele kortgedingprocedures.

1.4. Zorgvuldige identificatie en hercheck

De Hoge Raad²¹ heeft geoordeeld 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*²² oordeelde de Hoge Raad dat, anders dan Hof Den Haag, een 'hercheck' weliswaar leidt tot vertraging, maar uit het oogpunt van zorgvuldigheid niet is aan te merken als een onredelijke vertraging.

1.5. Centrale, geautomatiseerde verwerking van informatie

Hof Den Bosch²³ noemt eveneens als rechtvaardigingsgrond voor vertraging het tijdsverloop dat nodig is voor het verwerken via het geautomatiseerde proces in plaats van handmatige verwerking. Het hof²⁴ gaat in deze uitspraak ook in op het centraal verwerken van informatie van andere belastingplichtigen (meewerkers) ten behoeve van de heffing van niet-meewerkers/ontkeners. Het is volgens het hof aannemelijk dat met het (centraal) verzamelen en verwerken van gegevens enige tijd is gemoeid, maar dat hiervoor goede gronden zijn. Met de verzamelde gegevens kunnen zorgvuldigere schattingen worden gemaakt.

1.6. Geen verplichte capaciteitsinzet?

In het arrest *BNB 2012/173*²⁵ werd door de Hoge Raad stilgestaan bij het hofoordeel dat van 'enig stilzitten' door de inspecteur geen sprake was. Dat is echter geen garantie dat daarmee altijd sprake is van voortvarendheid. Zo was het de vraag of van de Belastingdienst meer capaciteitsinzet had mogen worden verwacht dan het (gedeeltelijk) inzetten van

slechts één EDP-medewerker. Het verwijzingshof²⁶ oordeelde in dit geval dat de Belastingdienst de grenzen van de hem toekomende vrijheid bij de organisatie en inrichting van de werkzaamheden niet had overschreden.

Ook uit het oordeel van Hof Den Bosch²⁷ dat het onuitvoerbaar is om op korte termijn tienduizenden aanslagen handmatig op te leggen, kan worden afgeleid dat capaciteitsgebrek (tot op zekere hoogte) wordt gesauveerd.

Het is echter niet ondenkbaar dat de rechter in een andere casus tot de conclusie komt dat de Belastingdienst er wél voor had moeten kiezen om meer capaciteit in te zetten ingeval op voorhand duidelijk moet zijn geweest dat de gekozen werkwijze tot (onnodige) vertraging zou leiden.

2. Benodigde tijd voor verkrijgen van inlichtingen

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).

2.1. (On)volledigheid bij het stellen van vragen

Uit de eindbeslissing in de zaak Passenheim-van Schoot blijkt dat een onvolledig verzoek om inlichtingen fataal kan zijn.²⁸ 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.

2.2. Gevolgen nieuwe jurisprudentie

Uit een uitspraak van Hof Amsterdam²⁹ blijkt dat nieuwe jurisprudentie van de Hoge Raad een aanvaardbare vertraging kan opleveren ingeval de inspecteur zich wil beraden op de consequenties van nieuwe jurisprudentie van de Hoge Raad. Het hof acht de vertraging van twee maanden onder die gegeven omstandigheden niet onredelijk.

2.3. Aanwezige informatie bij de FIOD

Uit het arrest *BNB 2014/137*³⁰ 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. Dit arrest ligt in lijn met *BNB 1999/131*,³¹ waarin de Hoge Raad oordeelde dat een bij de FIOD binnengekomen renseignement waaruit duidelijk de voor de heffing relevante gegevens bleken, direct had moeten worden doorgestuurd naar de inspecteur. Een verwerkingstijd van 21 maanden werd door de Hoge Raad niet meer als redelijk aangemerkt.

2.4. Afwachten strafrechtelijk onderzoek?

Het is niet volledig duidelijk wat de gevolgen zijn van het afwachten van de uitkomsten van een strafrechtelijk onderzoek voor de beoordeling van de voortvarendheid. Het uitgangspunt is dat de inspecteur niet is gebonden aan het oordeel van een strafrechter.³²

Rechtbank Breda³³ oordeelde dat het afwachten weliswaar redelijk en begrijpelijk was, maar niet noodzakelijk, waardoor de aanslagen niet met voortvarendheid waren voorbereid en vastgesteld. In hoger beroep oordeelde Hof Den Bosch³⁴ echter het tegenovergestelde. Er bestonden goede gronden om met het fiscale onderzoek te wachten totdat het strafrechtelijk onderzoek zou zijn afgerond. Het hof neemt weliswaar als uitgangspunt dat er geen beletselen 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. Merkwaardig is de expliciete overweging van het hof dat uit een strafrechtelijk onderzoek, waarbij personen worden verhoord en huiszoeking wordt gedaan, meer feiten naar voren kunnen komen dan uit een fiscaal onderzoek. Naar mijn mening wordt met deze motivering van het hof de grens van het toelaatbare opgezocht.³⁵ Een uitspraak die niet onvermeld kan blijven, is van Hof Amsterdam,³⁶ waarin het dossier was doorgestuurd naar de officier van justitie. Gedurende het strafrechtelijk onderzoek had de inspecteur niet de beschikking over het dossier en was de vertraging volgens het hof geoorloofd. Het is opmerkelijk dat kennelijk niet het standpunt is ingenomen dat de inspecteur onzorgvuldig heeft gehandeld door geen kopie van het dossier te maken. Dat de inspecteur wellicht geen boete had kunnen opleggen in verband met het strafrechtelijk onderzoek (ne bis in idem), neemt niet weg dat hij met de kopie van het dossier wel aan de slag had gekund.

In een recent arrest³⁷ werd door de Hoge Raad, bij de beoordeling of voortvarend is gehandeld in de periode tussen het opmaken van een eindproces-verbaal door de officier van justitie en de daadwerkelijke overdracht van het dossier aan de inspecteur, meegewogen dat sprake was van een niet onaanzienlijk aantal dossiers (ontleend aan een omvangrijk dossier inzake onderzoek naar diverse, ook niet-fiscale, delicten) die voor de overdracht moesten worden gereedgemaakt. Volgens de Hoge Raad kon niet worden gesproken van een onverklaarbare inactiviteit.

2.5. Afwachten (proef)procedure

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 voor de inspecteur niet zonder risico.

In een procedure bij Rechtbank Breda³⁸ had de inspecteur

een eerste serie navorderingsaanslagen opgelegd in de verwachting dat belanghebbende in de bezwaarfase met nadere gegevens zou komen over een Luxemburgse 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.

Ook in het arrest *BNB 2011/120*³⁹ oordeelde de Hoge Raad dat 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 gemeoid met het voorbereiden en vaststellen van een navorderingsaanslag.

2.6. Wachten met opleggen navorderingsaanslag successierecht

Uit een recente uitspraak van Hof Den Bosch⁴⁰ blijkt dat de successie-inspecteur mocht wachten tot IB-inspecteur de inkeer had geregeld. De inspecteur kon de omvang van de erfrechtelijke verkrijging alleen vaststellen als hij beschikte over de tot aan de datum van overlijden verschuldigde bedragen IB en (destijds) VB. Deze bedragen werden vastgesteld door de IB-inspecteur en de successie-inspecteur mocht wachten met het opleggen van een navorderingsaanslag successierecht totdat hij de relevante bedragen van de IB-inspecteur had ontvangen. Het staat de Belastingdienst vrij om de werkzaamheden te verdelen over diverse inspecteurs.

In bovengenoemde zaak werd de navorderingsaanslag successierecht vlak voor de navorderingsaanslagen IB/PVV opgelegd. Het zou naar mijn mening in voorkomende gevallen zelfs mogelijk moeten zijn om te wachten met het opleggen van de navorderingsaanslag successierecht tot de navorderingsaanslagen IB/PVV onherroepelijk vaststaan.

2.7. Initiatief en reactietijd inspecteur

Als de gevraagde en toegezegde informatie niet wordt verstrekt, dient de inspecteur logischerwijs zelf het initiatief te nemen om de gevraagde informatie alsnog te achterhalen of om vervolgstappen te zetten. Over de vraag hoeveel tijd de inspecteur mag laten verstrijken, wordt in de jurisprudentie wisselend gedacht.

In een procedure bij Rechtbank Arnhem⁴¹ oordeelde de rechtbank dat moest worden toegegeven dat de inspecteur soms tot drie maanden nodig had alvorens te reageren. Dit was op zichzelf echter onvoldoende aanleiding voor het oordeel dat onvoldoende voortvarend is gehandeld.

Hof Leeuwarden⁴² oordeelde eveneens dat de inspecteur redelijkerwijs na drie maanden navraag had moeten doen naar de toegezegde informatie. De overschrijding van deze termijn met vijf maanden was, 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, acceptabel. In het commentaar bij deze uitspraak merkt de redactie van *Vakstudie-Nieuws* terecht 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 van de *Vakstudie-Nieuws* ook anders kunnen uitvallen.

In het arrest *BNB 2013/203*⁴³ werd geoordeeld 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. Het tijdsverloop na het einde van die termijn was eveneens vijf maanden en volgens de Hoge Raad niet zodanig, dat de inspecteur reeds eerder had moeten aannemen dat belanghebbende niets meer van zich zou laten horen en daarom eerder in actie had moeten komen.

De vertraging die ontstaat doordat de belastingplichtige meermalen in de gelegenheid is gesteld om de gevraagde informatie te verstrekken, leidt logischerwijs niet tot een onaanvaardbare overschrijding.⁴⁴

3. Benodigde tijd voor voorbereiden en vaststellen aanslag

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).

3.1. Redelijke verwerkingstijd/onverklaarbare vertraging

In *BNB 2010/206*⁴⁵ oordeelde de Hoge Raad dat de inspecteur de navorderingsaanslagen met redelijke voortvarendheid heeft voorbereid en vastgesteld. Het betrof een periode van circa drieënhalve maand. In *BNB 2012/291*⁴⁶ accepteerde de Hoge Raad een verwerkingstijd van vier maanden. De onmogelijkheid om op korte termijn tienduizenden aanslagen handmatig op te leggen kan de verwerkingstijd oprekken.⁴⁷ In *BNB 2012/290*⁴⁸ werd door de Hoge Raad een voorzichtige eerste stap gezet door het oordeel dat ingeval een verwerkingstijd dusdanig lang is, dit een rechtvaardiging behoeft. In het arrest *BNB 2013/234*⁴⁹ was de Hoge Raad stilliger en oordeelde dat met een onverklaarbare vertraging van zes maanden niet de vereiste voortvarendheid in acht was genomen. Ook in latere jurisprudentie worden onverklaarbare vertragingen van zes maanden als onaanvaardbaar aangemerkt.⁵⁰

3.2. Verkeerd inzicht in het recht

In het arrest *BNB 2010/205*⁵¹ 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.

Voortvarendheid bij projectmatige aanpak door de Belastingdienst

Pas nadat hij na bijna drie jaar tot inzicht kwam, werden de navorderingsaanslagen opgelegd. Dit is volgens de Hoge Raad onaanvaardbaar.

3.3. Aansturen op een vaststellingsovereenkomst?

In een tweetal uitspraken van Rechtbank Den Haag en Hof Den Bosch wordt onder de werkzaamheden het opstellen van de vaststellingsovereenkomst begrepen.⁵² De beoordeling van de voortvarendheid geschiedt in beginsel per belastingjaar, ook als verschillende belastingjaren met toepassing van art. 64 AWR in één navorderingsaanslag zijn geformaliseerd.⁵³

Uit de uitspraak van Hof Den Bosch⁵⁴ kan worden afgeleid dat het aansturen op het sluiten van een vaststellingsovereenkomst kan leiden tot een gerechtvaardigde vertraging. Het hof 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.

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 (par. 2.5) zal deze ruimte naar verwachting echter beperkt zijn.

3.4. Invloed processuele houding belastingplichtige

In paragraaf 2.7 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 *BNB 2014/35* 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,⁵⁶ logischerwijs toegerekend aan de belastingplichtige.

4. Nieuwe ontwikkelingen?

In haar artikel uit 2011 gaf Kunze nog hoopvol aan dat het laatste puzzelstukje op zijn plek begon te vallen.⁵⁷ Anno 2015

blijkt dat die veronderstelling te voortvarend was. Ondanks een overvloed aan jurisprudentie is nog niet op alle punten duidelijkheid verkregen.

4.1. Veelvuldige, kleinere vertragingen

De Hoge Raad heeft zich duidelijk uitgelaten over een onverklaarbare vertraging van zes maanden, maar zich (nog) niet expliciet uitgelaten over meerdere, kleine vertragingen gedurende de gehele afhandeling. Met andere woorden: is nog sprake van voortvarendheid ingeval drie maal vijf maanden onverklaarbaar is stilgezeten?

Hof Den Bosch⁵⁸ geeft 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. In een eerdere uitspraak van Hof Den Bosch⁵⁹ liet het hof zich slechts uit over de vraag of de inspecteur langer dan zes maanden had stilgezeten. De totale vertraging was toen niet van belang. Het is afwachten hoe de Hoge Raad hierover denkt.

4.2. Compensatie van vertraging

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.⁶⁰ Ook andersom heeft deze regel te gelden: een voortvarende behandeling in hoger beroep kan leiden tot compensatie van overschrijding van de redelijke termijn in bezwaar en beroep.⁶¹

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 1b) gevolgd door het zeer snel opleggen van de aanslagen (periode 2).

4.3. Doelmatigheid versus voortvarendheid

Het is op dit moment niet duidelijk hoeveel speelruimte de inspecteur heeft ingeval hij voor bepaalde jaren de mogelijkheid heeft om alvast een belastingaanslag op te leggen, maar hij uit oogpunt van efficiëntie afwacht totdat voor andere jaren eveneens de gegevens zijn ontvangen, zodat hij meerdere jaren in één keer kan afwerken.

Uit de jurisprudentie over de beoordelingsvrijheid van de inspecteur bij de organisatie, inrichting en uitvoering van zijn werkzaamheden, het afwachten van (proef)procedures en het aansturen op een vaststellingsovereenkomst blijkt dat er ruimte is, maar niet exact hoeveel.

Andersom heeft de inspecteur volgens Hof Den Bosch⁶² niet de verplichting om alle aanslagen tegelijkertijd op te leggen. In die zaak was een eerste serie navorderingsaanslagen opgelegd, omdat de navorderingstermijn dreigde te verstrijken, maar beschikte de inspecteur nog niet over alle gegevens.

4.4. Reikwijdte voortvarendheid

Tot slot is er nog geen duidelijkheid over de toepassing van de voortvarendheid bij niet EU-landen c.q. landen die niet tot de Europese Economische Ruimte behoren (zogenoemde derdelanden). In *BNB 2010/203*⁶³ heeft de Hoge Raad zich niet expliciet uitgelaten over de toepassing van de voortvarendheidscriteria, de vrijheid van kapitaalverkeer van (thans) art. 63 VWEU en de standstill-bepaling van (thans) art. 64 VWEU.⁶⁴ A-G Niessen adviseert tot het stellen van prejudiciële vragen.⁶⁵

5. Slotwoord

De Belastingdienst heeft, mits er voldoende voortvarend wordt gewerkt, een redelijke mate van vrijheid om te beoordelen of landelijke coördinatie en een projectmatige aanpak nodig zijn. De inspecteur heeft enige mate van beoordelingsvrijheid bij de organisatie, inrichting en uitvoering van al deze werkzaamheden en mag zelf prioriteiten aanbrengen in het tijdstip en de volgorde waarop zaken worden aangepakt. De omvang van de groep belastingplichtigen die het betreft, de massaliteit van de te verwerken gegevens, de zorgvuldigheid en eenheid van beleid en uitvoering zijn hierbij van belang. De voortvarende behandeling van een individuele belastingplichtige zal dan moeten wijken voor de doelmatige en efficiënte werkwijze van de fiscus.

Van voortvarendheid is geen sprake ingeval bij een projectmatige aanpak een onverklaarbare vertraging van zes maanden is opgetreden. Ingeval de Belastingdienst niet heeft 'stilgezeten', is dat slechts een aanwijzing dat voortvarend te werk is gegaan. Het is uiteindelijk aan de rechter om te beoordelen of nog sprake is van voortvarendheid. Uit de hiervoor genoemde jurisprudentie blijkt dat de rechter dit in elke zaak weer nauwgezet beoordeelt.

* B.M. van der Sar is verbonden aan het Expertisecentrum Handhaving en Intelligence i.o. van de Belastingdienst/Directie Handhaving. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.

- 1 HvJ EG 11 juni 2009, zaak C-155/08 en C-157/08, *BNB 2009/222*. De essentie van de uitspraak is weergegeven in r.o. 74 t/m 76.
- 2 Zie uitgebreider o.a. J.M. van der Vegt, 'De twaalfjaarstermijn: continuïng the story', *TFB 2010/03*.
- 3 HR 26 februari 2010, nr. 43.050bis, *BNB 2010/199*. Zie ook: HR 26 februari 2010, nr. 43.670bis, *BNB 2010/200*, HR 9 april 2010, nr. 43.448bis, *BNB 2010/201*, HR 9 april 2010, nr. 43.791bis, *BNB 2010/202*, HR 9 april 2010, nr. 07/10306, *BNB 2010/203* en HR 9 april 2010, nr. 07/12980, *BNB 2010/204*.
- 4 In deze bijdrage zal niet worden ingegaan op de vraag wat is aan te merken als een aanwijzing en wat de reikwijdte van een aanwijzing zou moeten zijn.
- 5 Zie HR 26 februari 2010, nr. 43.050bis, *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.
- 6 Zie ook: M.H. de Borst, 'Projectmatige aanpak Belastingdienst', *TFB 2011/2*.
- 7 HR 28 maart 2014, nr. 13/03554, *BNB 2014/137*, r.o. 3.4.2 t/m 3.4.4.
- 8 Hof Amsterdam, 3 juli 2014, nr. 12/00799 t/m 12/00804, 12/00809 en 12/00810, *V-N Vandaag 2014/1392*.
- 9 Hof Arnhem-Leeuwarden, 10 maart 2015, nr. 12/00247, ECLI:NL:GHARL:2015:1781.
- 10 HR 20 april 2012, nr. 11/03542, ECLI:NL:HR:2012:BW3349, *BNB 2012/173*, *BNB 2012/173*, r.o. 3.3.1.
- 11 Hof Den Haag 4 juni 2014, nr. 13/00325, ECLI:NL:GHDHA:2014:1902, r.o. 7.2.6.

- 12 Rb. Arnhem 30 augustus 2011, nr. 08/5277, 08/5278, *V-N 2012/15.2.1*, r.o. 4. en Hof Den Haag 4 juni 2014, nr. 13/00325, ECLI:NL:GHDHA:2014:1902, r.o. 7.2.11.
- 13 Hof Den Haag 4 juni 2014, nr. 13/00325, ECLI:NL:GHDHA:2014:1902, r.o. 7.2.8.
- 14 HR 28 maart 2014, nr. 13/03554, *BNB 2014/137*, r.o. 3.4.2.
- 15 Hof Den Haag 4 juni 2014, nr. 13/00325, ECLI:NL:GHDHA:2014:1902, r.o. 7.2.9 t/m 7.2.11. Vergelijk: Rb. Arnhem 30 augustus 2011, nr. 08/5277, 08/5278, *V-N 2012/15.2.1*, r.o. 4.
- 16 Hof Den Haag 4 juni 2014, nr. 13/00325, ECLI:NL:GHDHA:2014:1902, r.o. 7.2.9.
- 17 Het koppelen van de ontvangen gegevens over een persoon aan een softnummer (thans BurgerServiceNummer).
- 18 Hof Den Haag 4 juni 2014, nr. 13/00325, ECLI:NL:GHDHA:2014:1902, r.o. 7.2.10.
- 19 Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, nr. 13/00521 t/m 13/00526, ECLI:NL:GHARL:2015:709, r.o. 4.8.
- 20 Hof Den Haag 4 juni 2014, nr. 13/00325, ECLI:NL:GHDHA:2014:1902, r.o. 7.2.11.
- 21 HR 19 september 2014, nr. 14/00575, *V-N 2014/55.1.3*.
- 22 HR 2 mei 2014, nr. 13/04723, *BNB 2014/139*, r.o. 2.5.1 e.v.
- 23 Hof Den Bosch 7 november 2013, nr. AWB 11/00483 t/m 11/00505 en 11/00540 t/m 11/00548, *NTRF 2014/1452*, r.o. 4.75 en 4.76.
- 24 Hof Den Bosch 7 november 2013, nr. AWB 11/00483 t/m 11/00505 en 11/00540 t/m 11/00548, *NTRF 2014/1452*, r.o. 4.74.
- 25 HR 20 april 2012, nr. 11/03542, *BNB 2012/173*, r.o. 3.3.1.
- 26 Hof Den Bosch 19 december 2014, nr. 14/00390, ECLI:NL:GHSHE:2014:5411, r.o. 4.7.2 en 4.7.3.
- 27 Hof Den Bosch 7 november 2013, nr. AWB 11/00483 t/m 11/00505 en 11/00540 t/m 11/00548, *NTRF 2014/1452*, r.o. 4.75 en 4.76.
- 28 HR 28 september 2012, nr. 11/05099, *BNB 2012/298*.
- 29 Hof Amsterdam 12 juni 2014, nr. 13/00315, *NTRF 2014/2157*, r.o. 4.3.4. Tegen deze uitspraak is cassatieberoep ingesteld onder nummer 14/03677.
- 30 HR 28 maart 2014, nr. 13/03554, *BNB 2014/137*, r.o. 3.3.4-3.3.6. Deze uitspraak ligt in lijn met HR 12 april 1989, nr. 25.719, *BNB 1989/232*. Vergelijk: Rb. Breda 22 augustus 2011, nr. 10/5071, *V-N 2011/55.6*.
- 31 HR 10 februari 1999, nr. 33.997, *BNB 1999/131*.
- 32 HR 27 april 2012, nr. 11/02847, *BNB 2012/193*.
- 33 Rb. Breda 16 juni 2011, nr. 08/315, *NTRF 2011/2325*.
- 34 Hof Den Bosch 7 november 2013, nr. AWB 11/00483 t/m 11/00505 en 11/00540 t/m 11/00548, *NTRF 2014/1452*, r.o. 4.73.
- 35 Hierbij wordt gedacht aan *détournement de pouvoir* en onrechtmatig verkregen bewijs.
- 36 Hof Amsterdam 3 februari 2011, nr. 04/03001, *V-N 2011/24.5*.
- 37 HR 20 februari 2015, nr. 14/03557, ECLI:NL:HR:2015:356.
- 38 Rb. Breda 19 december 2012, nr. 09/2935, *FutD 2013-1917*, r.o. 4.5.8 e.v.
- 39 HR 18 februari 2011, nr. 09/05204, *BNB 2011/120*. Zie ook M.H. de Borst, 'Projectmatige aanpak Belastingdienst', *TFB 2011/02* en HR 7 juni 2013, nr. 12/01598, *BNB 2013/206*.
- 40 Hof Den Bosch 30 januari 2015, nr. 13/01079, *fidat20150862*.
- 41 Rb. Arnhem 27 september 2012, nr. 12/1255, *V-N 2012/61.2.1*, r.o. 4.3. Tegen de uitspraak is hoger beroep (Hof Arnhem-Leeuwarden 16 april 2013, nr. 12/00650, *V-N 2013/35.2.1*) en cassatie ingesteld.
- 42 Hof Leeuwarden 23 april 2013, nr. 12/00053, *V-N 2013/38.9*, r.o. 4.12.
- 43 HR 7 juni 2013, nr. 12/01582, *BNB 2013/203*, r.o. 4.1.4.
- 44 HR 25 oktober 2013, nr. 12/02862, *V-N 2013/55.1.2*.
- 45 HR 7 mei 2010, nr. 42.511bis, *BNB 2010/206*.
- 46 HR 13 juli 2012, nr. 11/01171, *BNB 2012/291*. Vergelijk: J.H. van Asbreuk, 'Beperking verlengde navorderingstermijn', *NTRF-B 2010/17* 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, nr. 07/13362, *BNB 2009/295*).
- 47 Hof Den Bosch 7 november 2013, nr. AWB 11/00483 t/m 11/00505 en 11/00540 t/m 11/00548, *NTRF 2014/1452*, r.o. 4.75 en 4.76.
- 48 HR 13 juli 2012, nr. 11/01170, *BNB 2012/290*.
- 49 HR 27 september 2013, nr. 12/00738, *BNB 2013/234*, r.o. 3.1.3.
- 50 Zie o.a. HR 28 maart 2014, nr. 13/03554, *BNB 2014/137*, r.o. 3.4.4.
- 51 HR 7 mei 2010, nr. 41.550bis, *BNB 2010/205*.
- 52 Rb. Den Haag 22 december 2010, nr. 09/06197, *NTRF 2011/688* en Hof Den Bosch 7 maart 2014, nr. 13/00550 t/m 13/00561, *V-N 2014/26.1.2*.
- 53 Vide: Hof Den Haag 17 juli 2013, nr. 12/00702, *V-N 2014/12.1.2*. 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.
- 54 Hof Den Bosch 7 maart 2014, nr. 13/00550 t/m 13/00561, *V-N 2014/26.1.2*. In HR 26 september 2014, nr. 14/01886, *V-N 2014/55.1.4* is het cassatieberoep niet-ontvankelijk verklaard (art. 80a Wet RO).
- 55 HR 22 november 2013, nr. 12/03376, *BNB 2014/3*.
- 56 HR 21 maart 2014, nr. 13/00478, *BNB 2015/34*, r.o. 2.1.3.
- 57 K. Kunze, 'Voortvarendheid in navorderingsgevallen – het laatste puzzelstukje begint op zijn plek te vallen', *TFB 2011/8*.
- 58 Hof Den Bosch 12 december 2014, nr. 13/00155, ECLI:NL:GHSHE:2014:5254.

- 59 Hof Den Bosch 7 maart 2014, nr. 13/00550 t/m 13/00561, *NTFR* 2014/1310, r.o. 4.14. In HR 26 september 2014, nr. 4/01886, *V-N* 2014/55.1.4 werd het cassatieberoep niet-ontvankelijk verklaard (art. 80a Wet RO).
- 60 HR 10 juni 2011, nr. 09/02639, *BNB* 2011/232, r.o. 3.3.2 jo. HR 22 april 2005, nr. 37.984, *BNB* 2005/337, r.o. 4.4.
- 61 HR 12 december 2014, nr. 14/00797, ECLI:NL:GHDHA:2014:828.
- 62 Hof Den Bosch 12 december 2014, nr. 13-00466 t/m 13-00470, *V-N Vandaag* 2015/327.
- 63 HR 9 april 2010, nr. 07/10306, *BNB* 2010/203.
- 64 Zie uitgebreider: *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen Deel*, Aanteekening 13.6.3 Verhouding tot derde-landen, standstill-bepaling EU-Verdrag bij: Algemene wet inzake rijksbelastingen, Artikel 16.
- 65 Conclusies A-G Niessen 17 december 2014, 13/04188, ECLI:NL:PHR:2014:2573 en 14/00970, ECLI:NL:PHR:2014:2521.