

Gevoegde zaken C-155/08 en C-157/08

X

en

E. H. A. Passenheim-van Schoot

tegen

Staatssecretaris van Financiën

(verzoeken van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Vrij verrichten van diensten – Vrij verkeer van kapitaal – Vermogensbelasting – Inkomstenbelasting – Spaartegoeden die in andere lidstaat dan woonstaat zijn belegd – Geen aangifte – Termijn voor navordering – Verlenging van navorderingstermijn voor buiten woonstaat aangehouden tegoeden – Richtlijn 77/799/EEG – Wederzijdse bijstand van bevoegde autoriteiten van lidstaten op gebied van directe en indirecte belastingen – Bankgeheim”

Samenvatting van het arrest

1. *Vrij verrichten van diensten – Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen – Belastingwetgeving (Art. 49 EG en 56 EG; richtlijn 77/799 van de Raad)*
2. *Vrij verrichten van diensten – Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen – Belastingwetgeving (Art. 49 EG en 56 EG)*

1. De artikelen 49 EG en 56 EG moeten aldus 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 niet beschikken over aanwijzingen over het bestaan ervan 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.

Weliswaar vormt een dergelijke regeling een door de artikelen 49 EG respectievelijk 56 EG in beginsel verboden beperking van zowel het vrij verrichten van diensten als het vrije verkeer van kapitaal, doordat toepassing van een verlengde navorderingstermijn op belastingplichtigen die in de betrokken lidstaat wonen, voor buiten deze lidstaat aangehouden tegoeden en inkomsten daaruit, het voor deze belastingplichtigen minder aantrekkelijk kan maken om tegoeden naar een andere lidstaat over te brengen teneinde de aldaar aangeboden financiële diensten af te nemen dan om in eerstgenoemde lidstaat deze tegoeden aan te houden en financiële diensten af te nemen.

Deze beperking kan evenwel worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen en door de bestrijding van belastingfraude, op voorwaarde dat het evenredigheidsbeginsel wordt geëerbiedigd in die zin dat zij geschikt moet zijn om het ermee nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te

bereiken.

In deze context draagt een dergelijke regeling bij tot het waarborgen van de doeltreffendheid van de fiscale controles en tot de bestrijding van belastingfraude. Hoewel de verlenging van een navorderingstermijn als zodanig de onderzoeksbevoegdheden van de belastingautoriteiten van een lidstaat niet versterkt, biedt zij deze autoriteiten immers de mogelijkheid bij ontdekking van in een andere lidstaat aangehouden belastbare bestanddelen waarvan zij niet op de hoogte waren, een onderzoek in te stellen en een navorderingsaanslag op te leggen wanneer blijkt dat deze bestanddelen niet of voor een te klein bedrag in de belastingheffing waren betrokken. Dit geldt ook wanneer de belastingautoriteiten van een lidstaat kennis krijgen van het bestaan van belastbare bestanddelen die worden aangehouden in een andere lidstaat die het bankgeheim kent. Bovendien kan toepassing door een lidstaat van een verlengde navorderingstermijn voor belastbare bestanddelen die in een andere lidstaat zijn aangehouden of opgedoken, belastingplichtigen met dergelijke tegoeden ervan weerhouden, deze tegoeden of de inkomsten daaruit voor de fiscus te verzwijgen, teneinde te vermijden dat hun naderhand een navorderingsaanslag alsmede, in voorkomend geval, een geldboete worden opgelegd, die allebei worden bepaald op basis van een periode die tot twaalf jaar kan belopen.

Aangaande de beoordeling of de betrokken regeling niet verder gaat dan noodzakelijk is om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen en om belastingfraude te bestrijden, zij opgemerkt dat de bijkomende termijn waarover de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaat beschikken om een navorderingsaanslag vast te stellen voor belastbare bestanddelen die in een andere lidstaat zijn aangehouden of opgedoken, niet noodzakelijk overeenstemt met de termijn die deze autoriteiten nodig hebben om bepaalde informatie bij deze andere lidstaat te verifiëren door gebruik te maken van de in richtlijn 77/799 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen vervatte regeling inzake wederzijdse bijstand of via de in een bilaterale overeenkomst neergelegde regeling voor uitwisseling van inlichtingen. Dit brengt evenwel nog niet mee dat de verlenging van de termijn waarbinnen deze autoriteiten een navorderingsaanslag kunnen vaststellen voor tegoeden of inkomsten uit een andere lidstaat, op algemene wijze onevenredig is met de doelstelling, de naleving van de nationale belastingbepalingen te verzekeren. Onverminderd de eventueel toepasselijke communautaire harmonisatievoorschriften kan een lidstaat niet worden verplicht, zijn regeling inzake fiscale controles af te stemmen op de specifieke toestand die in elke andere lidstaat of derde staat heerst.

In een situatie waarin bestanddelen die in een lidstaat belastbaar zijn en in een andere lidstaat zijn ondergebracht, voor de belastingautoriteiten van eerstgenoemde lidstaat zijn verzwegen en deze autoriteiten niet beschikken over aanwijzingen over het bestaan van deze bestanddelen op basis waarvan zij een onderzoek kunnen instellen, gaat toepassing van een verlengde navorderingstermijn op voor de fiscus verzwegen belastbare bestanddelen niet verder dan noodzakelijk is om de doeltreffendheid van fiscale controles te waarborgen en om belastingfraude te bestrijden. In dit geval is het voor eerstgenoemde lidstaat niet mogelijk zich tot de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaat te wenden met het verzoek hem de inlichtingen te verstrekken die nodig zijn voor de juiste vaststelling van de belastingschuld. Wanneer geen aanknopingspunten voor het instellen van een onderzoek voorhanden zijn en dus geen gebruik kan worden gemaakt van een regeling voor uitwisseling van inlichtingen, moet de toekenning aan de belastingautoriteiten van een lidstaat van een langere termijn voor de vaststelling van de belasting wanneer belastbare bestanddelen in een andere lidstaat zijn ondergebracht, worden beschouwd als een middel dat niet ertoe strekt deze autoriteiten de noodzakelijke tijd te gunnen om van deze andere lidstaat inlichtingen over de aldaar ondergebrachte belastbare bestanddelen te verkrijgen, doch dat enkel voorziet in een langere termijn waarbinnen bij een eventuele ontdekking van deze belastbare bestanddelen nog een navorderingsaanslag kan worden

opgelegd voor zover het onderzoek dat na deze ontdekking is ingesteld, tot deze navorderingsaanslag kan leiden vóór het verstrijken van deze termijn. Aangezien toepassing door een lidstaat van een verlengde navorderingstermijn in deze omstandigheden niet afhangt van de mogelijkheid om inlichtingen te krijgen van deze andere lidstaat, is de vraag of laatstgenoemde lidstaat het bankgeheim kent, bovendien evenmin relevant. Voorts lijkt de keuze van een lidstaat om deze termijn in de tijd te beperken en deze beperking te koppelen aan de termijn voor het instellen van een strafvervolging voor het misdrijf van belastingfraude niet onevenredig. Verder kan een lidstaat niet worden verweten dat hij de werkingssfeer van de verlengde navorderingstermijn in het geval van belastbare bestanddelen waarvan de belastingautoriteiten geen kennis hebben, beperkt tot belastbare bestanddelen die niet op zijn grondgebied zijn ondergebracht.

Wanneer de belastingautoriteiten van een lidstaat over aanwijzingen beschikken op basis waarvan zij zich tot de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten hadden kunnen wenden, hetzij op grond van de in richtlijn 77/799 neergelegde regeling voor wederzijdse bijstand hetzij op grond van de regeling van bilaterale overeenkomsten, met het verzoek om mededeling van de inlichtingen die hun van nut zijn voor de juiste vaststelling van de belastingschuld, is het loutere feit dat de betrokken belastbare bestanddelen in een andere lidstaat zijn ondergebracht, daarentegen geen rechtvaardiging voor de algemene toepassing van een bijkomende navorderingstermijn die niet afhankelijk is van de tijd die noodzakelijkerwijs moet verlopen om op nuttige wijze gebruik te maken van deze regelingen voor wederzijdse bijstand.

(cf. punten 39-40, 45, 47, 49-52, 59-61, 63, 67-70, 73, 75-76, dictum 1)

2. De artikelen 49 EG en 56 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat, wanneer een lidstaat voor in een andere lidstaat aangehouden tegoeden een langere navorderingstermijn toepast dan voor in eerstgenoemde lidstaat aangehouden tegoeden en deze buitenlandse tegoeden alsmede de inkomsten daaruit zijn verzwegen voor de belastingautoriteiten van eerstgenoemde lidstaat die niet beschikten over aanwijzingen op basis waarvan zij een onderzoek hadden kunnen instellen, de geldboete ter zake van verzwijging van deze buitenlandse tegoeden en inkomsten wordt berekend naar evenredigheid van het bedrag van de navorderingsaanslag en over deze langere periode.

Het risico dat een ingezetene belastingplichtige voor in een andere lidstaat aangehouden tegoeden en inkomsten een hogere geldboete wordt opgelegd dan voor binnenlandse tegoeden en inkomsten, is immers slechts het gevolg van het feit dat de periode die in aanmerking kan worden genomen voor de vaststelling van de navorderingsaanslag en dus voor de grondslag van de geldboete, langer kan zijn voor buitenlandse tegoeden en inkomsten dan voor binnenlandse tegoeden en inkomsten, aangezien laatstgenoemde niet onder de verlengde navorderingstermijn vallen. Aangezien de artikelen 49 EG en 56 EG zich niet ertegen verzetten dat een lidstaat voor in een andere lidstaat aangehouden tegoeden een langere navorderingstermijn toepast dan voor in eerstgenoemde lidstaat aangehouden tegoeden wanneer tegoeden en inkomsten voor de belastingautoriteiten van deze lidstaat zijn verzwegen en deze autoriteiten niet beschikten over aanwijzingen over het bestaan ervan op basis waarvan zij een onderzoek hadden kunnen instellen, verzetten zij zich evenmin ertegen dat, in dezelfde omstandigheden, de geldboete ter zake van verzwijging van deze buitenlandse tegoeden en inkomsten wordt berekend naar evenredigheid van het bedrag van de navorderingsaanslag en over deze langere periode.

(cf. punten 84-86, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

11 juni 2009 (*)

„Vrij verrichten van diensten – Vrij verkeer van kapitaal – Vermogensbelasting – Inkomstenbelasting – Spaartegoeden die in andere lidstaat dan woonstaat zijn belegd – Geen aangifte – Navorderingstermijn – Verlenging van navorderingstermijn voor buiten woonstaat aangehouden tegoeden – Richtlijn 77/799/EEG – Wederzijdse bijstand van bevoegde autoriteiten van lidstaten op gebied van directe en indirecte belastingen – Bankgeheim”

In de gevoegde zaken C-155/08 en C-157/08,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissingen van 21 maart 2008, ingekomen bij het Hof op 16 april 2008, in de procedures

X (C-155/08),

E. H. A. Passenheim-van Schoot (C-157/08)

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts (rapporteur), kamerpresident, T. von Danwitz, E. Juhász, G. Arestis en J. Malenovský, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: R. ?ere?, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 maart 2009,

gelet op de opmerkingen van:

- X, vertegenwoordigd door J. J. Feenstra en L. C. A. Wijsman, advocaten,
- E. H. A. Passenheim-van Schoot, vertegenwoordigd door M. J. Hamer, advocaat, en J. A. R. van Eijsden en E. C. C. M. Kemmeren, belastingadviseurs,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels en M. de Grave als

gemachtigden,

- de Belgische regering, vertegenwoordigd door J. C. Halleux als gemachtigde,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. Bruni als gemachtigde, bijgestaan door S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Roels als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van de artikelen 49 EG en 56 EG.

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen tussen natuurlijke personen die in Nederland wonen, X (zaak C-155/08) en E. H. A. Passenheim-van Schoot (zaak C-157/08), en de Staatssecretaris van Financiën over navorderingsaanslagen die de Nederlandse belastingdienst heeft opgelegd nadat aan het licht was gekomen dat in een andere lidstaat aangehouden tegoeden en inkomsten uit deze tegoeden waren verzwegen.

Rechtskader

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 1, lid 1, van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen (PB L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 1994, C 241, blz. 21, en PB 1995, L 1, blz. 1; hierna: „richtlijn 77/799”), bepaalt:

„De bevoegde autoriteiten van de lidstaten verstrekken elkaar overeenkomstig deze richtlijn alle inlichtingen die hun van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen en het vermogen [...].”

4 Artikel 2, lid 1, van richtlijn 77/799 luidt:

„De bevoegde autoriteit van een lidstaat kan de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat om de verstrekking van de in artikel 1, lid 1, bedoelde inlichtingen verzoeken voor een bepaald geval. De bevoegde autoriteit van de aangezochte staat is niet gehouden aan dit verzoek gevolg te geven wanneer blijkt dat de bevoegde autoriteit van de verzoekende staat niet eerst alle eigen gebruikelijke mogelijkheden voor het verkrijgen van de inlichtingen heeft benut, die zij in de gegeven situatie had kunnen benutten zonder het beoogde resultaat in gevaar te brengen.”

5 Artikel 3 van richtlijn 77/799 bepaalt:

„De bevoegde autoriteiten van de lidstaten verstrekken elkaar regelmatig en zonder voorafgaand verzoek, de in artikel 1, lid 1, bedoelde inlichtingen voor groepen van gevallen die zij in het kader van de overlegprocedure als bedoeld in artikel 9 vaststellen.”

6 Artikel 8, lid 1, van richtlijn 77/799, zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding in zaak C-155/08, bepaalt:

„De bepalingen van deze richtlijn verplichten niet tot het instellen van een onderzoek of het verstrekken van inlichtingen wanneer de wetgeving of de administratieve praktijk van de lidstaat die de inlichtingen zou moeten verstrekken de bevoegde autoriteit niet toestaat voor eigen doeleinden een zodanig onderzoek in te stellen of zodanige inlichtingen in te winnen of te gebruiken.”

7 Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PB L 157, blz. 18) heeft volgens artikel 1, lid 1, ervan tot doel het mogelijk te maken dat inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling die in een lidstaat wordt verricht aan uiteindelijk gerechtigden die een natuurlijke persoon zijn en hun fiscale woonplaats in een andere lidstaat hebben, effectief worden belast overeenkomstig het nationale recht van laatstgenoemde lidstaat.

8 In hoofdstuk II, met als titel „Uitwisseling van informatie”, bepaalt richtlijn 2003/48 dat de uitbetalende instantie aan de bevoegde autoriteit van haar lidstaat van vestiging bepaalde gegevens verstrekt (artikel 8) en dat een automatische gegevensuitwisseling plaatsvindt tussen deze autoriteit en de bevoegde autoriteit van de woonstaat van de uiteindelijk gerechtigde van de rentebetaling (artikel 9).

9 Dit artikel 9 luidt als volgt:

„1. De bevoegde autoriteit van de lidstaat van de uitbetalende instantie verstrekt de in artikel 8 bedoelde gegevens aan de bevoegde autoriteit van de woonstaat van de uiteindelijk gerechtigde.

2. De gegevensverstrekking gebeurt automatisch en ten minste eenmaal per jaar, binnen zes maanden na afloop van het belastingjaar van de lidstaat van de uitbetalende instantie, voor alle gedurende dat jaar verrichte rentebetalingen.

3. De bepalingen van richtlijn [77/799] zijn van toepassing op de uitwisseling van gegevens uit hoofde van deze richtlijn voor zover de bepalingen van deze richtlijn daarvan niet afwijken. Artikel 8 van richtlijn [77/799] is evenwel niet van toepassing op gegevens die ingevolge dit hoofdstuk worden verstrekt.”

10 Artikel 10, lid 1, van richtlijn 2003/48, dat valt onder hoofdstuk III „Overgangsbepalingen”, bepaalt dat het Koninkrijk België, het Groothertogdom Luxemburg en de Republiek Oostenrijk gedurende een overgangperiode niet gehouden zijn tot toepassing van de bepalingen van hoofdstuk II van deze richtlijn.

Nederlandse regeling

11 Artikel 16 van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen (hierna: „AWR”) bepaalt:

„1. Indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, [...] kan de inspecteur de te weinig geheven belasting [...] navorderen. [...]

[...]

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 navorderen door verloop van twaalf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.”

12 Artikel 67e, leden 1 en 2, AWR bepaalt:

„1. Indien het met betrekking tot een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven 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, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem, gelijktijdig met de vaststelling van de navorderingsaanslag, een boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van de in het tweede lid omschreven grondslag voor de boete.

2. De grondslag voor de boete wordt gevormd door [...] het bedrag van de navorderingsaanslag [...].”

13 Het besluit van de Staatssecretaris van Financiën nr. CPP2001/3595, V-N 2002/29.4, inzake het voorschrift internationale wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen, van 24 mei 2002 (hierna: „besluit van de Staatssecretaris van Financiën”) bevat richtsnoeren voor de toepassing van richtlijn 77/799.

14 Punt 4.1 van dit besluit, met als titel „Eisen ten aanzien van een verzoek aan het buitenland”, luidt:

„Een verzoek om inlichtingen kan betrekking hebben op lichamen en natuurlijke personen en wordt gedaan indien de inlichtingen van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld (artikel 1 van [richtlijn 77/799]) of indien de inlichtingen nodig zijn voor de uitvoering van de bepalingen van het desbetreffende bilaterale belastingverdrag en/of voor de toepassing van de Nederlandse fiscale wetgeving (zie de verschillende inlichtingenartikelen in de bilaterale belastingverdragen). Het verzoek moet individuele gevallen betreffen. Het mag geen ‚fishing expedition’ zijn. Alvorens een verzoek aan het buitenland te doen, moeten de eigen gebruikelijke middelen om de gegevens te verkrijgen zijn uitgeput (uitputtingsbeginsel).”

15 Punt 5.2 van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën heeft als titel „Automatische verstrekking van inlichtingen”. Onderdeel 5.2.1, met als titel „Juridische basis”, bepaalt:

„De automatische uitwisseling van inlichtingen is expliciet vermeld in artikel 3 van [richtlijn 77/799] en in artikel 6 van het [Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken]. Uit het commentaar op het [modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling] van 1977 blijkt dat het inlichtingenartikel daarin mede betrekking heeft op automatische uitwisseling van inlichtingen.

Automatische uitwisseling van inlichtingen komt tot stand via afspraken tussen verdragspartners. Die bevatten de categorieën inlichtingen die zullen worden uitgewisseld alsmede de voorwaarden waaronder en de wijze waarop de uitwisseling plaatsvindt.

Dergelijke afspraken worden neergelegd in regelingen (of memoranda van overeenstemming). In

Nederland moeten deze regelingen [...] worden gepubliceerd in de Staatscourant. [...]

Nederland heeft een aantal specifieke overeenkomsten gesloten met betrekking tot automatische uitwisseling. [...]"

16 Op 16 oktober 1997 zijn het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland een regeling overeengekomen inzake de uitwisseling van inlichtingen op het gebied van de belastingen (nr. AFZ97/3934 M, Stcr. 1997, nr. 235). Deze regeling voorziet niet in het automatisch of spontaan verstrekken van gegevens betreffende rentebetalingen of spaartegoeden. Het Koninkrijk der Nederlanden heeft met het Groothertogdom Luxemburg geen afspraak inzake de uitwisseling van inlichtingen op het gebied van de belastingen gemaakt.

Hoofdingen en prejudiciële vragen

Zaak C-155/08

17 Bij brief van 27 oktober 2000 heeft de Bijzondere belastinginspectie van het Koninkrijk België aan de Nederlandse belastingdienst spontaan inlichtingen verstrekt over financiële rekeningen bij Kredietbank Luxembourg (hierna: „KB-Lux”), een in Luxemburg gevestigde bank, op naam van inwoners van Nederland.

18 Aangezien nader onderzoek van deze inlichtingen het vermoeden had opgeleverd dat X houder was van een dergelijke rekening, heeft de inspecteur van de belastingdienst (hierna: „inspecteur”) deze persoon nadere verduidelijkingen daarover gevraagd. In correspondentie tussen de inspecteur en de raadsman van X heeft laatstgenoemde in een brief van 8 mei 2002 verklaard sinds 1993 houder te zijn van een bankrekening bij KB-Lux. Bij brief van 23 augustus 2002 heeft X verdere opening van zaken gegeven met name over het verloop van deze rekening gedurende de betrokken periode.

19 Op 12 november 2002 is aan X een navorderingsaanslag vermogensbelasting 1998 betekend, mede inhoudende correcties inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor 1993 tot en met 2000 en vermogensbelasting voor 1994 tot en met 2001. X is bovendien een boete van 50 % van de nagevorderde bedragen opgelegd.

20 Nadat het bezwaar tegen deze aanslag was afgewezen, heeft X beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Amsterdam met name op grond dat de in artikel 16, lid 4, AWR gestelde navorderingstermijn van twaalf jaar voor belastbare bestanddelen die in het buitenland zijn aangehouden of opgekomen, in strijd is met het gemeenschapsrecht.

21 Bij beslissing van 18 januari 2006 heeft deze rechterlijke instantie het beroep ongegrond verklaard, doch de uitspraak van de inspecteur vernietigd op grond dat de redelijke termijn was overschreden, en de navorderingsaanslag verminderd.

22 X heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden, die de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen heeft gesteld:

„1) Moeten de artikelen 49 EG en 56 EG aldus worden uitgelegd dat deze artikelen niet eraan in de weg staan dat een lidstaat, voor gevallen waarin (inkomsten uit) buitenlandse spaartegoeden voor de belastingdienst van die lidstaat zijn verzwegen, een wettelijke regeling toepast die ter compensatie van een gebrek aan effectieve controle mogelijkheden ten aanzien van buitenlandse tegoeden, voorziet in een navorderingstermijn van twaalf jaar, terwijl voor (inkomsten uit) spaartegoeden die in het binnenland worden aangehouden, waar die effectieve

controle mogelijkheden wél voorhanden zijn, een navorderingstermijn geldt van vijf jaar?

2) Maakt het voor de beantwoording van vraag 1 verschil of de tegoeden worden aangehouden in een lidstaat die een bankgeheim kent?

3) Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord, verzetten dan de artikelen 49 EG en 56 EG zich evenmin ertegen dat een boete ter zake van de verzwijging van het inkomen of vermogen waarover belasting is nagevorderd, wordt bepaald naar evenredigheid van het over die langere periode nagevorderde bedrag?"

Zaak C?157/08

23 Na het overlijden van haar echtgenoot heeft Passenheim-van Schoot op 10 januari 2003 op eigen initiatief aan de Nederlandse belastingdienst volledige openheid van zaken gegeven omtrent bij een in Duitsland gevestigde bank geadmistreerde tegoeden van haarzelf en wijlen haar echtgenoot. Deze tegoeden waren tot op dat moment nooit betrokken in hun aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en vermogensbelasting.

24 De inspecteur heeft het verzoek van Passenheim-van Schoot om voor de „inkeerregeling” in aanmerking te komen ingewilligd, zodat haar geen boete werd opgelegd. Op 13 mei 2005 zijn haar evenwel navorderingsaanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor 1993 tot en met 1996 en in de vermogensbelasting voor 1994 tot en met 1997 betekend, alsmede daarmee samenhangende beschikkingen inzake heffingsrente.

25 Passenheim-van Schoot heeft tegen deze aanslagen beroep ingesteld bij de Rechtbank te Arnhem, met name op grond dat de in artikel 16, lid 4, AWR gestelde navorderingstermijn van twaalf jaar voor belastbare bestanddelen die in het buitenland zijn aangehouden, in strijd is met het gemeenschapsrecht.

26 Nadat dit beroep was verworpen, heeft Passenheim-van Schoot beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden, die de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof een prejudiciële vraag heeft gesteld die precies dezelfde is als de eerste vraag in zaak C?155/08.

27 Bij beschikking van de president van het Hof van 26 mei 2008 zijn de zaken C?155/08 en C?157/08 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling alsmede voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag in zaak C?155/08 en vraag in zaak C?157/08

28 Met zijn eerste en tweede vraag in zaak C?155/08 en met zijn vraag in zaak C?157/08 wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 49 EG en 56 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke, voor gevallen waarin spaartegoeden en/of inkomsten uit dergelijke tegoeden voor de belastingautoriteiten zijn verzwegen, de navorderingstermijn vijf jaar bedraagt wanneer deze tegoeden in diezelfde lidstaat zijn aangehouden, doch tot twaalf jaar wordt verlengd wanneer deze tegoeden in een andere lidstaat zijn aangehouden. De verwijzende rechter vraagt wat in deze context de eventuele invloed is van de omstandigheid dat de wettelijke regeling van deze andere lidstaat het bankgeheim kent.

Bestaan van een beperking van de vrijheden van verkeer

29 Volgens verzoekers in de hoofdgedingen en de Commissie van de Europese

Gemeenschappen beperkt een regeling als die welke in de hoofdingen aan de orde is, zowel het vrije verkeer van kapitaal als het vrij verrichten van diensten. Door deze regeling is het voor een belastingplichtige met woonplaats in Nederland immers minder aantrekkelijk om spaartegoeden naar een andere lidstaat over te brengen en daar aan te houden. Bovendien is het voor een buiten Nederland gevestigde persoon minder aantrekkelijk om tegoeden van ingezetenen van deze lidstaat aan te trekken en aan deze ingezetenen diensten te verstrekken.

30 De Nederlandse en de Belgische regering zijn daarentegen van mening dat deze regeling geen beperking van het vrij verrichten van diensten noch van het vrije verkeer van kapitaal vormt. Artikel 16, lid 4, AWR is immers van toepassing ongeacht de nationaliteit en de vestigings- of woonplaats van de belastingplichtige. Voor een belastingplichtige die zijn spaartegoeden en de inkomsten daaruit aan de fiscus aangeeft, vormt deze bepaling evenmin een belemmering voor het aanhouden van deze tegoeden in een andere lidstaat. Ook bij verzwijging van dergelijke tegoeden voor de belastingautoriteiten kan toepassing van een verlengde navorderingstermijn geen ontmoedigende werking hebben op het aanhouden ervan in een andere lidstaat, aangezien het in een dergelijk geval deze autoriteiten aan effectieve mogelijkheden ontbreekt om informatie over deze tegoeden te verkrijgen.

31 De Nederlandse regering voegt daaraan toe dat toepassing van een verlengde navorderingstermijn wat de rechtszekerheid betreft geen discriminatie in het leven roept ten aanzien van in het buitenland aangehouden spaartegoeden in vergelijking met in Nederland aangehouden spaartegoeden, aangezien de rechtszekerheid in beide gevallen op gelijke wijze kan en moet worden verkregen door de aangifte van deze tegoeden en de inkomsten daaruit. De Belgische regering voert voorts aan dat artikel 16, lid 4, AWR niet als discriminerend kan worden beschouwd aangezien voor belastingplichtigen met tegoeden bij in Nederland gevestigde banken automatisch aangifte van hun bankgegevens wordt gedaan aan de fiscus van deze lidstaat waardoor verzwijging van deze tegoeden onmogelijk wordt, terwijl voor belastingplichtigen met spaartegoeden in andere lidstaten slechts een beperkte informatie-uitwisseling kan plaatsvinden.

32 In dit verband zij eraan herinnerd dat artikel 49 EG zich verzet tegen toepassing van elke nationale regeling die ertoe leidt dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten binnen één enkele lidstaat (zie met name arresten van 28 april 1998, *Safir*, C-118/96, Jurispr. blz. I-1897, punt 23; 4 maart 2004, *Commissie/Frankrijk*, C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 23, en 11 september 2007, *Commissie/Duitsland*, C-318/05, Jurispr. blz. I-6957, punt 81).

33 Bovendien vormen met name maatregelen van een lidstaat beperkingen van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 56, lid 1, EG wanneer zij de ingezetenen van deze staat ervan weerhouden, in andere lidstaten leningen te sluiten of investeringen te verrichten (zie met name arrest van 26 september 2000, *Commissie/België*, C-478/98, Jurispr. blz. I-7587, punt 18).

34 In casu blijkt uit artikel 16, leden 3 en 4, AWR dat wanneer een aanslag achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, de Nederlandse belastingautoriteiten de belasting kunnen navorderen binnen een termijn van vijf jaar voor tegoeden en inkomsten uit Nederland en binnen een termijn van twaalf jaar voor buitenlandse tegoeden of inkomsten.

35 Zo de Nederlandse wetgever, door aan het heffingsrecht van de belastingautoriteiten een maximumnavorderingstermijn te stellen, belastingplichtigen met woonplaats in Nederland op deze wijze rechtszekerheid heeft willen bieden wat hun fiscale verplichtingen betreft, is deze voor tegoeden en inkomsten uit een andere lidstaat dus pas na twaalf jaar verkregen in plaats van na vijf jaar.

36 Dit verschil in behandeling naargelang van de plaats waar de spaartegoeden zijn

ondergebracht, verdwijnt niet doordat de belastingplichtige altijd in staat is, zoals de Nederlandse en de Belgische regering hebben benadrukt, zijn in het buitenland aangehouden tegoeden en de inkomsten daaruit aan de fiscus aan te geven.

37 Het volstaat immers op te merken dat, voor binnenlandse tegoeden of inkomsten, de navorderingstermijn – zoals de Nederlandse regering ter terechtzitting heeft erkend – niet wordt verlengd in geval van verzwijging voor de fiscus. Dit is het geval wanneer binnenlandse tegoeden of inkomsten die niet op een bankrekening worden aangehouden of niet van een dergelijke rekening afkomstig zijn en dus niet onder de aangifteplicht vallen, niet aan de fiscus worden aangegeven. Wanneer een belastingplichtige nalaat dergelijke binnenlandse tegoeden of inkomsten aan de fiscus aan te geven, verkrijgt hij bijgevolg reeds na vijf jaar de zekerheid dat deze niet meer zullen worden belast, terwijl in geval van niet-aangifte van tegoeden of inkomsten uit een andere lidstaat, deze zekerheid pas na twaalf jaar wordt verkregen.

38 Wanneer samen met de navordering van belasting een geldboete wordt opgelegd, wordt deze boete bovendien berekend op basis van het nagevorderde bedrag en dus op basis van de periode waarop de navordering betrekking heeft, hetgeen betekent dat de belastingplichtige in geval van toepassing van de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR het risico loopt een geldboete te krijgen die is berekend op basis van een langere navorderingsperiode dan de periode die in aanmerking kan komen wanneer de belastbare bestanddelen waarover belasting wordt nagevorderd, in Nederland zijn aangehouden of opgekomen.

39 Daarom kan toepassing van een verlengde navorderingstermijn op belastingplichtigen met woonplaats in Nederland voor buiten deze lidstaat aangehouden tegoeden en inkomsten daaruit, het voor deze belastingplichtigen minder aantrekkelijk maken om tegoeden naar een andere lidstaat 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.

40 Bijgevolg vormt een regeling als die welke in de hoofdgedingen aan de orde is, een bij de artikelen 49 EG respectievelijk 56 EG in beginsel verboden beperking van zowel het vrij verrichten van diensten als het vrije verkeer van kapitaal.

Rechtvaardiging voor de beperking van de vrijheden van verkeer

41 Volgens de Nederlandse, de Belgische en de Italiaanse regering wordt artikel 16, lid 4, AWR gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen en, volgens de Nederlandse regering, ook door de bestrijding van belastingfraude.

42 Deze regeringen merken in de eerste plaats op dat toepassing van een verlengde navorderingstermijn voor tegoeden die ingezetenen van een lidstaat buiten deze lidstaat aanhouden, en voor de inkomsten daaruit wordt verklaard door de omstandigheid dat het de fiscus van deze lidstaat aan elke effectieve mogelijkheid ontbreekt om informatie te verkrijgen over de tegoeden en de inkomsten uit een andere lidstaat. In dit verband benadrukken zij dat de communautaire wetgever in punt 5 van de considerans van richtlijn 2003/48 heeft erkend dat „[b]ij gebreke van een coördinatie van de nationale belastingregelingen voor inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, in het bijzonder wat de behandeling van door niet-ingezetenen ontvangen rente betreft, [...] de ingezetenen van de lidstaten zich thans in de lidstaat waar zij woonachtig zijn vaak [kunnen] onttrekken aan elke vorm van belastingheffing op rente die zij in een andere lidstaat ontvangen”.

43 In deze context maakt de verlengde navorderingstermijn het mogelijk om, wanneer aan het licht komt dat tegoeden in andere lidstaten zijn aangehouden, de belastingheffing over deze tegoeden en de inkomsten daaruit op gelijke hoogte te brengen met de belastingheffing over

binnenlandse tegoeden en inkomsten. Zo zouden in de hoofdgedingen de betrokken tegoeden en inkomsten, zonder een verlengde navorderingstermijn, gedurende een aantal jaren niet in de belastingheffing kunnen zijn betrokken. Toepassing van een verlengde navorderingstermijn vormt bovendien een compensatie voor de tijd die nodig is om inlichtingen te krijgen via de regeling van wederzijdse bijstand tussen lidstaten.

44 In de tweede plaats moet de verlengde navorderingstermijn worden beschouwd als een noodzaak in het kader van de bestrijding van belastingfraude. In dit verband voert de Nederlandse regering aan dat artikel 16, lid 4, AWR uitsluitend van toepassing is wanneer buitenlandse tegoeden uit het zicht van de fiscus worden gehouden en de fiscus geen concrete aanknopingspunten heeft om zelf een onderzoek in te stellen, of met andere woorden uitsluitend in situaties van belastingfraude of belastingontduiking.

45 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen (zie met name arrest van 18 december 2007, A, C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt 55) alsmede de bestrijding van belastingfraude (zie met name arrest van 11 oktober 2007, ELISA, C-451/05, Jurispr. blz. I-8251, punt 81) dwingende redenen van algemeen belang vormen, die een beperking van de uitoefening van de door het EG-Verdrag gegarandeerde vrijheden van verkeer kunnen rechtvaardigen.

46 Wat het kapitaalverkeer betreft, bepaalt artikel 58, lid 1, sub b, EG dat artikel 56 EG niets afdoet aan het recht van de lidstaten om alle nodige maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan, met name op fiscaal gebied.

47 Een beperkende maatregel kan evenwel slechts gerechtvaardigd zijn indien hij het evenredigheidsbeginsel eerbiedigt in die zin dat hij geschikt is om het ermee nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken (arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 28).

48 In dit kader voeren de verzoekers in de hoofdgedingen in de eerste plaats aan dat de nationale regeling welke in de hoofdgedingen aan de orde is, niet geschikt is om de beoogde doelstellingen te bereiken aangezien de verlenging van de navorderingstermijn op zich de controlebevoegdheden van de belastingautoriteiten van een lidstaat met betrekking tot in een andere lidstaat aangehouden belastbare bestanddelen niet vergroot. Dit is met name het geval wanneer deze andere lidstaat het bankgeheim kent.

49 Dienaangaande zij opgemerkt dat de verlenging van een navorderingstermijn, hoewel zij als zodanig de onderzoeksbevoegdheden van de belastingautoriteiten van een lidstaat niet doet toenemen, deze autoriteiten toch de mogelijkheid biedt bij ontdekking van in een andere lidstaat aangehouden belastbare bestanddelen waarvan zij niet op de hoogte waren, een onderzoek in te stellen en een navorderingsaanslag op te leggen wanneer blijkt dat deze bestanddelen niet of voor een te klein bedrag in de belastingheffing waren betrokken.

50 Zoals is aangetoond door de feiten in het hoofdgeding in zaak C-155/08, geldt dit ook wanneer de belastingautoriteiten van een lidstaat kennis krijgen van het bestaan van belastbare bestanddelen die worden aangehouden in een andere lidstaat die het bankgeheim kent.

51 Bovendien kan toepassing door een lidstaat van een verlengde navorderingstermijn voor belastbare bestanddelen die in een andere lidstaat zijn aangehouden of opgekomen, belastingplichtigen met dergelijke tegoeden ervan weerhouden, deze tegoeden of de inkomsten daaruit voor de fiscus te verzwijgen, teneinde te vermijden dat hun naderhand een navorderingsaanslag alsmede, in voorkomend geval, een geldboete worden opgelegd, die allebei worden bepaald op basis van een periode die tot twaalf jaar kan belopen.

52 Er dient dus te worden aangenomen dat een regeling als die van artikel 16, lid 4, AWR ertoe bijdraagt, de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen en belastingfraude te bestrijden.

53 Niettemin dient nog te worden onderzocht of, zoals verzoekers in de hoofdgedingen in de tweede plaats aanvoeren, een dergelijke regeling verder gaat dan noodzakelijk is om deze doelstellingen te bereiken.

54 Volgens verzoekers in de hoofdgedingen wordt in artikel 16, lid 4, AWR immers geen rekening gehouden met de mogelijkheid waarover de lidstaten krachtens de artikelen 1 tot en met 3 van richtlijn 77/799 beschikken om van een andere lidstaat alle inlichtingen te verkrijgen die hun van nut zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld. Zij benadrukken dat dit artikel 3 voorziet in de mogelijkheid van automatische uitwisseling van inlichtingen. Dat een lidstaat deze mogelijkheid van informatie-uitwisseling onbenut laat, is een zaak van deze lidstaat en kan niet aan de belastingplichtige worden tegengeworpen.

55 Bovendien is de nationale bepaling welke in de hoofdgedingen aan de orde is, onevenredig doordat daarin geen onderscheid wordt gemaakt naargelang het Koninkrijk der Nederlanden met de staat waaruit de belastbare bestanddelen afkomstig zijn, een overeenkomst tot inlichtingenuitwisseling heeft gesloten, of naargelang deze andere lidstaat het bankgeheim kent, en evenmin naargelang het gaat om een andere lidstaat dan wel een derde staat. Verzoekers in de hoofdgedingen preciseren dat de praktische uitvoering van een overeenkomst tot inlichtingenuitwisseling normaliter niet noopt tot een bijkomende termijn van zeven jaar zoals voorzien in artikel 16, lid 4, AWR. Deze termijn werd redelijk willekeurig gekozen en gekoppeld aan de termijn voor het instellen van een strafvervolgning voor het misdrijf van belastingfraude, ook al is deze strafvervolgningstermijn naar Nederlands strafrecht dezelfde in binnenlandse en grensoverschrijdende situaties.

56 Volgens de regeringen van de lidstaten die opmerkingen hebben ingediend, is toepassing door een lidstaat van een verlengde navorderingstermijn voor belastbare bestanddelen uit een andere lidstaat, daarentegen noodzakelijk ter compensatie van het ontbreken van effectieve mogelijkheden voor de fiscus van eerstgenoemde lidstaat om inlichtingen te verkrijgen over de tegoeden die in laatstgenoemde lidstaat zijn aangehouden.

57 Met betrekking tot het gebruik van de regeling inzake wederzijdse bijstand tussen lidstaten merken deze regeringen op dat een lidstaat krachtens artikel 2 van richtlijn 77/799 slechts voor een bepaald geval een verzoek om inlichtingen kan doen wanneer deze lidstaat reeds voldoende aanknopingspunten heeft. Wanneer de andere lidstaat het bankgeheim kent, belet artikel 8 van deze richtlijn bovendien dat door dit bankgeheim beschermde gegevens worden uitgewisseld. Ten slotte bestaat er ter zake van spaarinkomsten geen bilaterale overeenkomst tot automatische uitwisseling van inlichtingen zoals bedoeld in artikel 3 van deze richtlijn.

58 Dienaangaande zij opgemerkt dat overeenkomstig artikel 16, lid 4, AWR de navorderingstermijn van vijf tot twaalf jaar wordt verlengd ongeacht of het Koninkrijk der Nederlanden in een concreet toepassingsgeval over middelen beschikt om de noodzakelijke

inlichtingen te verkrijgen van de lidstaat waarin de belastbare bestanddelen zijn aangehouden, hetzij door gebruikmaking van de in richtlijn 77/799 vervatte regeling van wederzijdse bijstand hetzij door uitwisseling van inlichtingen krachtens een met laatstgenoemde lidstaat gesloten bilaterale overeenkomst. Bovendien geldt de verlengde navorderingstermijn eveneens wanneer wegens het bankgeheim dat deze andere lidstaat kent, een verzoek tot uitwisseling van bankgegevens tot niets leidt.

59 In het kader van een regeling als die welke in de hoofdgedingen aan de orde is, stemt de bijkomende termijn waarover de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaat beschikken om een navorderingsaanslag vast te stellen voor belastbare bestanddelen die in een andere lidstaat zijn aangehouden of opgekomen, bijgevolg niet noodzakelijk overeen met de termijn die deze autoriteiten nodig hebben om bepaalde informatie bij deze andere lidstaat te verifiëren door gebruik te maken van de in richtlijn 77/799 vervatte regeling inzake wederzijdse bijstand of via de in een bilaterale overeenkomst neergelegde regeling voor uitwisseling van inlichtingen.

60 Dit brengt evenwel nog niet met zich mee dat de verlenging van de termijn waarbinnen deze autoriteiten een navorderingsaanslag kunnen vaststellen voor tegoeden of inkomsten uit een andere lidstaat, op algemene wijze onevenredig is met de doelstelling om de naleving van de nationale belastingbepalingen te verzekeren.

61 Onverminderd de eventueel toepasselijke communautaire harmonisatievoorschriften kan een lidstaat niet worden verplicht, zijn regeling inzake fiscale controles af te stemmen op de specifieke toestand die in elke andere lidstaat of derde staat heerst.

62 Teneinde uit te maken of een regeling als die welke in de hoofdgedingen aan de orde is, niet verder gaat dan noodzakelijk is om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen en om belastingfraude te bestrijden, dient een onderscheid te worden gemaakt tussen twee gevallen.

63 Het eerste geval betreft de situatie waarin bestanddelen die in een lidstaat belastbaar zijn en in een andere lidstaat zijn ondergebracht, voor de belastingautoriteiten van eerstgenoemde lidstaat zijn verzwegen en deze autoriteiten geen aanwijzing over het bestaan van deze bestanddelen hebben op basis waarvan zij een onderzoek kunnen instellen. In dit geval is het voor eerstgenoemde lidstaat niet mogelijk zich tot de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaat te wenden met het verzoek hem de inlichtingen te verstrekken die nodig zijn voor de juiste vaststelling van de belastingschuld.

64 Aangezien artikel 2 van richtlijn 77/799 de autoriteiten van een lidstaat slechts voor een bepaald geval toestaat contact op te nemen met de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat, zijn de belastingautoriteiten van eerstgenoemde lidstaat, wanneer zij geen aanwijzing over het bestaan van in deze andere lidstaat aangehouden belastbare bestanddelen hebben, slechts in staat een onderzoek in te stellen wanneer zij vooraf informatie over het bestaan van deze bestanddelen verkrijgen hetzij van de andere lidstaat, met name via een regeling voor automatische uitwisseling van inlichtingen zoals bedoeld in artikel 9 van richtlijn 2003/48, hetzij van de belastingplichtige zelf of van derden.

65 Anders dan Passenheim-van Schoot stelt, is het feit dat een lidstaat de in artikel 3 van richtlijn 77/799 voorziene mogelijkheid van automatische uitwisseling van inlichtingen onbenut laat teneinde de bankgegevens van zijn belastingplichtigen te vergaren, op zich niet voldoende opdat deze lidstaat het recht wordt ontnomen om ten aanzien van deze belastingplichtigen een andere navorderingstermijn toe te passen naargelang zij hun spaartegoeden in diezelfde lidstaat dan wel in een andere lidstaat aanhouden. Door het aan de lidstaten over te laten of zij een regeling voor regelmatige en automatische uitwisseling van inlichtingen invoeren voor die groepen van gevallen

die zij in het kader van de overlegprocedure van artikel 9 van deze richtlijn vaststellen, voorziet dit artikel 3 alleen in de mogelijkheid voor een lidstaat om met andere lidstaten contact op te nemen met het oog op de invoering van een dergelijke regeling, waarvan de uitvoering alsdan afhangt van de beslissing van deze andere lidstaten.

66 Wanneer in een lidstaat ondergebrachte belastbare bestanddelen voor de belastingautoriteiten van een andere lidstaat zijn verzwegen en deze autoriteiten geen aanwijzing over het bestaan ervan hadden op basis waarvan zij een onderzoek konden instellen, hangt het antwoord op de vraag of toepassing door laatstgenoemde lidstaat van een verlengde navorderingstermijn een middel is dat evenredig is met de doelstelling om de naleving van de belastingvoorschriften te waarborgen, dus niet af van het antwoord op de vraag of deze termijn overeenkomt met de tijd die noodzakelijkerwijs moet verlopen om inlichtingen te verkrijgen van de lidstaat waar deze belastbare bestanddelen zijn aangehouden.

67 Aangezien in een dergelijk geval, waarin geen aanknopingspunten voor het instellen van een onderzoek voorhanden zijn, geen gebruik kan worden gemaakt van een regeling voor uitwisseling van inlichtingen, moet de toekenning aan de belastingautoriteiten van een lidstaat van een langere termijn voor de vaststelling van de belasting wanneer belastbare bestanddelen in een andere lidstaat zijn ondergebracht, worden beschouwd als een middel dat niet ertoe strekt deze autoriteiten de noodzakelijke tijd te gunnen om van deze andere lidstaat inlichtingen over de aldaar ondergebrachte belastbare bestanddelen te verkrijgen, doch dat enkel voorziet in een langere termijn waarbinnen bij een eventuele ontdekking van deze belastbare bestanddelen nog een navorderingsaanslag kan worden opgelegd voor zover het onderzoek dat na deze ontdekking is ingesteld, tot deze navorderingsaanslag kan leiden vóór het verstrijken van deze termijn.

68 Aangezien toepassing door een lidstaat van een verlengde navorderingstermijn voor in een andere lidstaat ondergebrachte belastbare bestanddelen waarover de belastingautoriteiten van eerstgenoemde lidstaat geen aanwijzingen hebben, niet afhangt van de mogelijkheid voor deze autoriteiten om inlichtingen te krijgen van deze andere lidstaat, is de vraag of laatstgenoemde lidstaat het bankgeheim kent, bovendien evenmin relevant.

69 Aangaande het argument dat de navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR willekeurig zou zijn vastgesteld op twaalf jaar, dient te worden vastgesteld dat, voor zover deze termijn wordt verlengd bij verzwijging van belastbare bestanddelen voor de fiscus, de keuze van een lidstaat om deze termijn in de tijd te beperken en deze beperking te koppelen aan de termijn voor het instellen van een strafvervolgning voor het misdrijf van belastingfraude niet onevenredig lijkt.

70 In deze omstandigheden reikt toepassing van een verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar op voor de fiscus verzwegen belastbare bestanddelen niet verder dan noodzakelijk is om de doeltreffendheid van fiscale controles te waarborgen en om belastingfraude te bestrijden.

71 Aan een lidstaat die een verlengde navorderingstermijn toepast in geval van in een andere lidstaat aangehouden belastbare bestanddelen waarvan de belastingautoriteiten van eerstgenoemde lidstaat geen kennis hadden, kan niet worden tegengeworpen dat bij ontdekking van belastbare bestanddelen die eveneens voor de fiscus zijn verzwegen, doch in diezelfde lidstaat zijn aangehouden, de termijn van vijf jaar waarbinnen deze autoriteiten een navorderingsaanslag kunnen vaststellen, niet kan worden verlengd.

72 Ook al is een belastingplichtige voor zowel zijn binnenlandse als zijn buitenlandse tegoeden en inkomsten jegens de belastingautoriteiten tot dezelfde aangifteplicht gehouden, het risico dat voor de belastingautoriteiten van zijn woonstaat verzwegen tegoeden en inkomsten aan het licht komen, is bij tegoeden en inkomsten waarvoor geen regeling voor automatische uitwisseling van gegevens geldt, immers kleiner voor tegoeden en inkomsten uit een andere lidstaat dan voor

binnenlandse tegoeden en inkomsten.

73 Voor zover een lidstaat voor belastbare bestanddelen waarvan de belastingautoriteiten geen kennis hebben, voorziet in een langere navorderingstermijn, kan hem bijgevolg niet worden verweten dat hij de werkingssfeer van deze termijn beperkt tot belastbare bestanddelen die niet op zijn grondgebied zijn ondergebracht.

74 Het tweede geval betreft de situatie waarin de belastingautoriteiten van een lidstaat wel beschikken over aanwijzingen over in een andere lidstaat ondergebrachte belastbare bestanddelen op basis waarvan zij een onderzoek kunnen instellen. In dit geval kan geen rechtvaardiging worden gevonden voor de toepassing door eerstgenoemde lidstaat van een verlengde navorderingstermijn die niet specifiek ertoe strekt, de belastingautoriteiten van deze lidstaat in staat te stellen op nuttige wijze gebruik te maken van regelingen voor wederzijdse bijstand tussen lidstaten, en die in werking treedt zodra de betrokken belastbare bestanddelen in een andere lidstaat zijn ondergebracht.

75 Wanneer de belastingautoriteiten van een lidstaat over aanwijzingen beschikken op basis waarvan zij zich tot de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten hadden kunnen wenden, hetzij via de in richtlijn 77/799 neergelegde regeling voor wederzijdse bijstand hetzij via de regeling van bilaterale overeenkomsten, met het verzoek om mededeling van de inlichtingen die hun van nut zijn voor de juiste vaststelling van de belastingschuld, is – zoals verzoekers in de hoofdgedingen stellen – het loutere feit dat de betrokken belastbare bestanddelen in een andere lidstaten zijn ondergebracht, immers geen rechtvaardiging voor de algemene toepassing van een bijkomende navorderingstermijn die niet afhankelijk is van de tijd die noodzakelijkerwijs moet verlopen om op nuttige wijze gebruik te maken van deze regelingen voor wederzijdse bijstand.

76 Uit het een en ander volgt 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.

Derde vraag in zaak C?155/08

77 Met zijn derde vraag in zaak C?155/08 wenst de verwijzende rechter te vernemen of, zo de artikelen 49 EG en 56 EG zich niet ertegen verzetten dat een lidstaat voor in een andere lidstaat aangehouden tegoeden en inkomsten daaruit een langere navorderingstermijn toepast dan die welke geldt voor tegoeden en inkomsten uit diezelfde lidstaat, deze artikelen aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich evenmin ertegen verzetten dat de geldboete ter zake van verzwijging van tegoeden en inkomsten waarover belasting is nagevorderd, wordt berekend naar evenredigheid van het nagevorderde bedrag en dus op basis van een langere periode.

78 In zijn verwijzingsbeslissing preciseert deze rechter dat, gelet op de mogelijkheid die artikel 67e AWR de fiscus biedt om aan de belastingplichtige die door opzet of grove schuld te weinig belasting heeft betaald, een boete op te leggen van ten hoogste 100 % van de aanvankelijk niet geheven belasting, de verlenging van de navorderingstermijn bij buitenlandse tegoeden of inkomsten doorwerkt in het bedrag van de geldboeten die kunnen worden opgelegd.

79 De verzoekende partij in het hoofdgeding in zaak C?155/08 voert aan dat, zelfs indien het gemeenschapsrecht niet in de weg staat aan toepassing van een regeling als die van artikel 16, lid 4, AWR, artikel 56 EG zich daarentegen wel verzet tegen toepassing van een regel volgens welke,

als gevolg van de verlenging van de navorderingstermijn bij buitenlandse tegoeden of inkomsten, de geldboete die in een dergelijk geval kan worden opgelegd, hoger is dan die welke kan worden opgelegd bij tegoeden of inkomsten die op het nationale grondgebied zijn ondergebracht.

80 De Nederlandse, de Belgische en de Italiaanse regering zijn daarentegen van mening dat de vrijheden van verkeer zich niet ertegen verzetten dat de geldboete ter zake van verzwijging van buitenlandse tegoeden of inkomsten waarover belasting is nagevorderd, wordt berekend naar evenredigheid van het nagevorderde bedrag en op basis van deze langere periode.

81 De Commissie merkt op dat, voor zover toepassing van deze verlengde navorderingstermijn niet in strijd is met de artikelen 49 EG en 56 EG, hetzelfde geldt voor het verschil in geldboete die op grond van de Nederlandse fiscale wettelijke regeling kan worden opgelegd naargelang de betrokken tegoeden of inkomsten in deze lidstaat of in een andere lidstaat zijn ondergebracht.

82 Om te beginnen zij opgemerkt dat artikel 67e, lid 1, AWR bepaalt dat, wanneer wegens opzet of grove schuld van de belastingplichtige te weinig belasting is geheven, een geldboete van ten hoogste 100 % van het bedrag van de navorderingsaanslag kan worden opgelegd, zonder dat een onderscheid wordt gemaakt naargelang de tegoeden waarover wordt nagevorderd, in Nederland dan wel in andere lidstaten zijn aangehouden.

83 Anders dan de verzoekende partij in het hoofdgeding in zaak C-155/08 stelt, is de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, dus niet vergelijkbaar met de Italiaanse en de Franse regeling waarover het ging in de zaken die hebben geleid tot de arresten van 25 februari 1988, Drexl (299/86, Jurispr. blz. 1213), respectievelijk 2 augustus 1993, Commissie/Frankrijk (C-276/91, Jurispr. blz. I-4413), volgens welke een sanctieregeling voor inbreuken ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde zwaarder was voor de belasting bij invoer uit een andere lidstaat dan voor de belasting bij transacties in het binnenland van de betrokken lidstaten.

84 In het kader van de regeling die aan de orde is in de hoofdgedingen, is het risico dat een belastingplichtige met woonplaats in Nederland voor in een andere lidstaat aangehouden of opgekomen tegoeden en inkomsten een hogere geldboete wordt opgelegd dan voor binnenlandse tegoeden en inkomsten, immers slechts het gevolg van het feit dat de periode die in aanmerking kan worden genomen voor de vaststelling van de navorderingsaanslag en dus voor de grondslag van de geldboete, langer kan zijn voor buitenlandse tegoeden en inkomsten dan voor binnenlandse tegoeden en inkomsten, aangezien laatstgenoemde niet onder de verlengde navorderingstermijn van artikel 16, lid 4, AWR vallen.

85 Zoals blijkt uit de punten 60 tot en met 73 van het onderhavige arrest, verzetten de artikelen 49 EG en 56 EG zich niet ertegen dat een lidstaat voor in een andere lidstaat aangehouden tegoeden een langere navorderingstermijn toepast dan voor in eerstgenoemde lidstaat aangehouden tegoeden wanneer tegoeden en inkomsten voor de belastingautoriteiten van deze lidstaat zijn verzwegen en deze autoriteiten geen aanwijzingen over het bestaan ervan hadden op basis waarvan zij een onderzoek hadden kunnen instellen.

86 Derhalve dient op de derde vraag te worden geantwoord dat de artikelen 49 EG en 56 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat, wanneer een lidstaat voor in een andere lidstaat aangehouden tegoeden een langere navorderingstermijn toepast dan voor in eerstgenoemde lidstaat aangehouden tegoeden en deze buitenlandse tegoeden alsmede de inkomsten daaruit zijn verzwegen voor de belastingautoriteiten van eerstgenoemde lidstaat die niet over aanwijzingen beschikten op basis waarvan zij een onderzoek hadden kunnen instellen, de geldboete ter zake van verzwijging van deze buitenlandse tegoeden en inkomsten wordt berekend naar evenredigheid van het bedrag van de navorderingsaanslag en over deze langere periode.

Kosten

87 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

- 1) **De artikelen 49 EG en 56 EG moeten aldus 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.**
- 2) **De artikelen 49 EG en 56 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat, wanneer een lidstaat voor in een andere lidstaat aangehouden tegoeden een langere navorderingstermijn toepast dan voor in eerstgenoemde lidstaat aangehouden tegoeden en deze buitenlandse tegoeden alsmede de inkomsten daaruit zijn verzwegen voor de belastingautoriteiten van eerstgenoemde lidstaat die niet over aanwijzingen beschikten op basis waarvan zij een onderzoek hadden kunnen instellen, de geldboete ter zake van verzwijging van deze buitenlandse tegoeden en inkomsten wordt berekend naar evenredigheid van het bedrag van de navorderingsaanslag en over deze langere periode.**

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.