

Geen navordering voor vermeende zwartsparder vanwege ontoelaatbaar bewijs

Hof Den Bosch, 20 februari 2018, 16-00009 t/m 16-00021, ECLI:NL:GHSHE:2018:515

SAMENVATTING

Verwijzingsuitspraak n.a.v. HR 18 december 2015, 15/01348, ECLI:NL:HR:2015:3600 Hof Den Bosch heeft de erfgenamen van een vermeende zwartsparder met buitenlandse banktegoeden in het gelijk gesteld. Zij hadden bezwaar gemaakt tegen naheffingen die de Belastingdienst had opgelegd. De Belastingdienst baseerde zich hierbij op informatie van een anonieme tipgever. Deze tipgever had tegen betaling namen en rekeningnummers verstrekt van Nederlanders met tegoeden bij in Luxemburg gevestigde banken. Op basis van deze informatie zijn belastingaanslagen opgelegd aan tientallen (vermeende) zwartsparders. In deze zaak draaide het vooral om de vraag of het bewijsmateriaal dat de Belastingdienst van de tipgever had gekocht, gebruikt mocht worden voor het opleggen van belastingaanslagen. De Belastingdienst moest de rechter inzicht geven in de gemaakte belangenafweging. Bewijs uit een misdrijf Het Hof gaat er vanuit dat de tipgever bij het verkrijgen van het bewijsmateriaal strafbare feiten heeft gepleegd. Betalen voor bewijsmateriaal afkomstig uit een misdrijf, is niet per definitie verboden. In dit geval had de Belastingdienst namelijk geen andere mogelijkheid om aan het bewijsmateriaal te komen. Het bewijsmateriaal was ook belangrijk voor het naheffen van belasting en het bestrijden van belastingontwijking. Tegelijk mag je van de overheid verwachten dat strafbaar gedrag niet wordt beloond. De overheid moet terughoudend zijn bij het betalen voor bewijsmateriaal dat afkomstig is uit criminele activiteiten. Beloningsafsprake De Belastingdienst heeft geen onderzoek gedaan naar de precieze wijze waarop de tipgever het bewijsmateriaal heeft verzameld en ook niet naar zijn eventuele strafrechtelijke verleden. Verder heeft de Belastingdienst geen informatie willen geven over de beloningsafsprake die met de tipgever is gemaakt. Volgens een eerdere rechterlijke beslissing was de Belastinginspecteur hiertoe wel verplicht, maar weigerde hij dit. Ook is niet duidelijk geworden welke verwachtingen de Belastingdienst had over de hoogte van de belastingopbrengst bij gebruik van het bewijsmateriaal. Onvoldoende inzicht in belangenafweging Of het bewijsmateriaal in bepaalde gevallen mag worden gebruikt, hangt dus af van de belangen die zijn meegewogen. Aan de ene kant het belang van juiste belastingheffing en het bestrijden van belastingontwijking, aan de andere kant het niet willen belonen van crimineel gedrag. De Belastingdienst heeft het Hof in deze zaak zo beperkt over deze belangenafweging geïnformeerd dat het Hof die eigenlijk niet goed kan beoordelen. Met als gevolg dat het bewijsmateriaal in deze procedure niet mag worden gebruikt. Het Hof stelt de erfgenamen in het gelijk en vernietigt de opgelegde belastingaanslagen.

BRON

GERECHTSHOF 's-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Kenmerk: 16/00009 tot en met 16/00021

Uitspraak op het hoger beroep van

de erven [belanghebbende] ,
gewoond hebbende te [plaats 1] ,
hierna: belanghebbenden,

tegen de uitspraak van de Rechtbank Gelderland te Arnhem (hierna: de Rechtbank) van 6 juni 2013, kenmerken AWB 11/1635, 11/1636, 11/3379, 11/3382 tot en met 11/3385, 11/3387, 11/3389, 11/3392 en 11/3394 tot en met 11/3396, in het geding tussen

belanghebbenden,

en

de inspecteur van de Belastingdienst,

hierna: de Inspecteur,

betreffende de hierna vermelde, aan [belanghebbende] opgelegde, belastingaanslagen en de aan hem gegeven beschikkingen.

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1.

Aan [belanghebbende] (hierna: erflater) zijn opgelegd navorderingsaanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) over de jaren 1997 en 1999 tot en met 2007, de aanslag IB/PVV over het jaar 2008 en navorderingsaanslagen vermogensbelasting (hierna: VB) over de jaren 1998 en 2000. Voorts zijn aan erflater met betrekking tot deze belastingaanslagen vergrijpboetes opgelegd en beschikkingen inzake heffingsrente gegeven.

1.2.

Na tegen de voornoemde belastingaanslagen en beschikkingen gemaakt bezwaar heeft de Inspecteur bij uitspraken het bezwaar gericht tegen de navorderingsaanslag IB/PVV 2006 niet-ontvankelijk verklaard en de overige bezwaren ongegrond verklaard.

1.3.

Erflater is van deze uitspraken in beroep gekomen bij de Rechtbank. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van de Rechtbank in de zaken met het kenmerken 11/1635 en 11/3379 van belanghebbende een griffierecht geheven van, telkens, € 41. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

1.4.

Tegen deze uitspraak hebben belanghebbenden hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van belanghebbenden een griffierecht geheven van € 118.

1.5.

Bij zijn uitspraak van 3 februari 2015, nrs. 13/00748 tot en met 13/00760, heeft het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden de uitspraak van de Rechtbank vernietigd, het tegen de uitspraken van de Inspecteur ingestelde beroep gegrond verklaard, de navorderingsaanslagen en de desbetreffende beschikkingen inzake heffingsrente vernietigd, de aanslag IB/PVV 2008 verminderd tot een te betalen bedrag van nihil, na verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen, en de bij deze aanslag

gegeven beschikking inzake heffingsrente vernietigd, de Inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbenden tot een bedrag van € 75.000 en gelast dat de Inspecteur het betaalde griffierecht van € 82 (beroep) en € 118 (hoger beroep) aan belanghebbenden vergoedt.

1.6.

Op het beroep in cassatie van de staatssecretaris van Financiën heeft de Hoge Raad bij arrest van 18 december 2015, nr. 15/01348, ECLI:NL:HR:2015:3600, BNB 2016/39 (hierna: het verwijzingsarrest), het beroep in cassatie gegrond verklaard en de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden vernietigd. Voorts heeft de Hoge Raad het geding verwezen naar het Gerechtshof 's-Hertogenbosch (hierna: het Hof) ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van het verwijzingsarrest.

1.7.

Belanghebbenden hebben, daartoe in de gelegenheid gesteld door het Hof, bij brief van 4 maart 2016 een conclusie naar aanleiding van het verwijzingsarrest ingediend. De Inspecteur is vervolgens door het Hof in de gelegenheid gesteld schriftelijk te reageren op het verwijzingsarrest en op de conclusie van belanghebbenden, hetgeen de Inspecteur heeft gedaan bij conclusie van 5 april 2016.

1.8.

Vervolgens is de zaak door het Hof in handen gesteld van de enkelvoudige belastingkamer van het Hof, optredende als "geheimhoudingskamer".

1.9.

Belanghebbenden hebben nadien, met dagtekening 26 april 2016, een herzieningsverzoek van het verwijzingsarrest bij de Hoge Raad ingediend. Een kopie van dit herzieningsverzoek is bij brief van 25 mei 2016 aan het Hof gestuurd. De geheimhoudingskamer heeft bij brieven van 30 september 2016 aan partijen medegedeeld dat verdere behandeling van de procedures wordt opgeschort totdat de Hoge Raad op het herzieningsverzoek van belanghebbenden heeft beslist.

1.10.

Bij arrest van 9 december 2016, nr. 16/02228, ECLI:NL:HR:2016:2785, BNB 2017/54, heeft de Hoge Raad het herzieningsverzoek van belanghebbenden afgewezen.

1.11.

Bij tussenuitspraak van 30 maart 2017 heeft de geheimhoudingskamer van het Hof afgewezen het verzoek van de Inspecteur om opnieuw te beoordelen of gewichtige redenen rechtvaardigen dat bepaalde stukken (gedeeltelijk) geheim worden gehouden. De geheimhoudingskamer heeft de zaak verwezen naar de meervoudige belastingkamer die de hoofdzaak behandelt en de procesdossiers daarna ter beschikking gesteld van die kamer.

1.12.

Belanghebbenden hebben naar aanleiding van deze tussenbeslissing bij brief van 11 april 2017 een reactie toegezonden aan het Hof.

1.13.

Het eerste onderzoek ter zitting van de meervoudige belastingkamer heeft plaatsgehad op 15 mei 2017 te 's-Hertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord [A], als gemachtigde van belanghebbenden, bijgestaan door [B], alsmede, namens de Inspecteur, [C], [D] en [E].

1.14.

Naar aanleiding daarvan hebben beide partijen, belanghebbenden bij brieven van 17 mei 2017 en 1 juni 2017 en de Inspecteur bij brieven van 18 mei 2017 en 31 mei 2017, reacties aan het Hof gestuurd.

1.15.

Het onderzoek ter zitting van de enkelvoudige belastingkamer, optredende als raadsheer-commissaris, heeft plaatsgehad op 13 juni 2017 te 's-Hertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord [A], als gemachtigde van belanghebbenden, bijgestaan door [F], alsmede, namens de Inspecteur, [C], [D] en [E].

1.16.

De Inspecteur heeft bij brief van 20 juni 2017 nadere stukken ingediend. Daarbij heeft de Inspecteur verzocht de zaak te verwijzen naar de geheimhoudingskamer. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan de wederpartij. Belanghebbenden hebben daarop bij brief van 21 juni 2017 gereageerd.

Het Hof heeft bij brief van 22 juni 2017 partijen bericht dat geen gehoor zal worden gegeven aan het verzoek van de Inspecteur. Daarop heeft de Inspecteur bij brief van 23 juni 2017 een reactie toegezonden aan het Hof.

1.17.

Het tweede onderzoek ter zitting van de meervoudige belastingkamer heeft plaatsgehad op 30 juni 2017 te 's-Hertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord [A], als gemachtigde van belanghebbenden, bijgestaan door [B] en [F], alsmede, namens de Inspecteur, [C], [D] en [E].

De voor deze zitting door het Hof opgeroepen getuige (de hierna in 2.2 als 'de tipgever' aangeduide persoon) is niet ter zitting verschenen.

1.18.

Het derde onderzoek ter zitting van de meervoudige belastingkamer heeft plaatsgehad op 11 september 2017 te 's-Hertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord [A], als gemachtigde van belanghebbenden, bijgestaan door [B] en [F], alsmede, namens de Inspecteur, [C], [D] en [E].

1.19.

De Inspecteur heeft voorafgaand aan de zitting een pleitnota toegezonden aan het Hof en aan de wederpartij, welke pleitnota met instemming van partijen wordt geacht ter zitting te zijn voorgedragen. Beide partijen hebben te dezer zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij.

1.20.

Daartoe in de gelegenheid gesteld door het Hof, heeft de Inspecteur bij brief van 22 september 2017 een nader stuk ingediend. Belanghebbenden hebben daarop bij brief van 12 oktober 2017 gereageerd. Vervolgens heeft de Inspecteur bij brief van 30 oktober 2017 een nadere reactie aan het Hof gestuurd.

1.21.

Met toestemming van partijen heeft het Hof bepaald dat een nader onderzoek ter zitting achterwege blijft. Het Hof heeft vervolgens het onderzoek gesloten.

1.22.

Van de zittingen zijn processen-verbaal opgemaakt, die in afschrift aan partijen zijn verzonden.

2 Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het onderzoek ter zitting zijn in deze zaak de volgende feiten en omstandigheden voor het Hof komen vast te staan:

2.1.

Erflater is overleden op [datum 1] 2012. Erflater had twee kinderen: een dochter, [dochter], en een inmiddels overleden zoon, [zoon]. De overleden zoon was tot zijn overlijden gehuwd.

2.2.

De FIOD-ECD is in contact gekomen met een persoon (hierna: de tipgever) die stelde over informatie te beschikken betreffende bankrekeningen van ingezetenen van Nederland bij drie in het buitenland gevestigde banken, waaronder [a-bank] Luxemburg. Met de tipgever is overeengekomen dat hij deze informatie (hierna: het bewijsmateriaal) tegen vergoeding aan de Belastingdienst verstrekt.

2.3.

Tot de gedingstukken behoort een – in overeenstemming met de uitspraak van de geheimhoudingskamer van de Rechtbank – geschoonde versie van het 'Memo tipgever' van 2 juli 2009, waarin onder meer het volgende is vermeld:

2.4.

In de schriftelijke vastlegging van de overeenkomst tussen de tipgever en de Staat der Nederlanden (de Minister van Financiën), de Belastingdienst (hierna ook: de Belastingdienst), gesloten in september 2009, welke deels geschoond is overgelegd door de Inspecteur, is het volgende opgenomen:

2.5.

In een verklaring van de tipgever van 1 oktober 2009 is het volgende vermeld:

“Hierbij verklaar ik, (...)

dat ik uit eigen beweging en geheel vrijwillig aan de Staat (de Belastingdienst) alle informatie heb verstrekt zoals bedoeld in artikel 1 lid 1 van de door mij op 15 september 2009 ondertekende overeenkomst met de Staat (de Belastingdienst) en dat ik de Staat (de Belastingdienst) volledig en juist heb geïnformeerd over al hetgeen mogelijk relevant kan zijn in verband met het gebruik van de door mij verstrekte informatie. Ik was tot het verstrekken van deze informatie reeds bereid voordat ik de overeenkomst met de Staat (de Belastingdienst) sloot en heb daartoe zelf het initiatief genomen, zij het dat ik in ruil daarvoor een vergoeding heb verlangd.”

2.6.

Op 1 oktober 2009 heeft een gesprek plaatsgevonden tussen (opsporings)ambtenaren van de Belastingdienst/FIOD-ECD en de tipgever. Naar blijkt uit de daarvan opgemaakte verklaring, welke deels geschoond is overgelegd door de Inspecteur, is tijdens dit gesprek onder meer het volgende aan de orde gekomen:

2.7.

De staatssecretaris van Financiën heeft in een brief van 30 oktober 2009 (Kamerstukken II 2009-2010, 31 066, nr. 77) de voorzitter van de Tweede Kamer der

Staten-Generaal geïnformeerd over de overeenkomst gesloten met de tipgever. Voor zover voor de beslechting van het geschil van belang is, is in deze brief het volgende vermeld:

“Zoals bekend is fraudebestrijding in het algemeen en de aanpak van zwartsparders in het bijzonder een van de speerpunten van mijn beleid. Ik vind het onaanvaardbaar dat langdurig willens en wetens grote vermogens buiten het zicht van de fiscus worden geplaatst. Het is onze plicht naar alle belastingbetalers dit voortvarend aan te pakken.

In lijn met die inzet heeft de directeur-generaal Belastingdienst op 16 september jl. een overeenkomst gesloten met een tipgever over het tegen betaling verstrekken van informatie over honderden door Nederlandse zwartsparenders aangehouden bankrekeningen in het buitenland. Alleen al de omvang van de ter beschikking gekomen informatie maakt dit tot een baanbrekende stap in de aanpak van zwartsparenders.

De tipgever die zich uit eigen beweging bij de FIOD-ECD heeft gemeld, heeft informatie overgedragen met de gegevens van enkele honderden zwartsparenders bij verschillende banken in Europa. Het gaat dan om namen, rekeningnummers en saldi, aangehouden bij banken in tenminste twee Europese landen.

Alvorens onderhandelingen met de tipgever te starten is eerder dit jaar een deel van het materiaal door de FIOD-ECD op zijn betrouwbaarheid getoetst. Uit deze toets is gebleken dat de informatie betrouwbaar is en dat gaat om gemiddeld enkele honderdduizenden euro's per rekening. In sommige gevallen is sprake van uitschieters tot enige tientallen miljoenen euro's per persoon. Naar aanleiding van de resultaten van deze toets zijn heb ik het groene licht gegeven voor de start van de onderhandelingen.

Vanwege het bijzondere karakter van deze overeenkomst is elke stap in dit traject na zorgvuldige afwegingen genomen. Zo zijn het Openbaar Ministerie en de Landsadvocaat geconsulteerd. Zij hebben aangegeven geen bezwaar te hebben tegen het gebruik van deze gegevens door de Belastingdienst. De Landsadvocaat heeft ook, ondersteund door de FIOD-ECD, de onderhandelingen met de tipgever gevoerd.

Voor het verstrekken van deze informatie is met de tipgever een beloning overeengekomen. De beloning is gerelateerd aan de extra opbrengst die als gevolg van deze informatie in de schatkist vloeit en wordt berekend over de extra opbrengsten die daadwerkelijk door de Belastingdienst zijn geïncasseerd. De beloning heeft een plafond van enkele honderdduizenden euro's."

2.8.

In zijn brief van 2 februari 2010 (kenmerk DGB/2009/6548) aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal heeft de staatssecretaris van Financiën het volgende geschreven betreffende het beleid voor het toekennen van tipgelden:

"In mijn brief van 30 oktober 2009 over de overeenkomst met de tipgever heb ik onder meer gesteld dat ik zal bezien of het wenselijk is om te komen tot een beleidsbesluit over het toekennen en uitbetalen van tipgelden, dan wel om ervoor te kiezen om per geval een afweging te maken.

Naar aanleiding van het overleg met uw Kamer wil ik de contouren schetsen van de wijze waarop sinds 1985 is omgegaan met situaties waarin burgers tegen betaling informatie aan de Belastingdienst beschikbaar willen stellen en vervolgens bezien of deze contouren, mede in het licht van de recente overeenkomst met de tipgever, nog bijstelling of aanvulling behoeven.

Alvorens die contouren te schetsen is het goed om vast te stellen dat in een beschaafde samenleving als de onze de norm is dat burgers de overheid informeren bij vermoedens van ernstige vormen van criminaliteit, zonder daarvoor een tegenprestatie te vragen. Deze norm behoort tot het geheel van algemeen aanvaarde normen van moraal en fatsoen en het zonder tegenprestatie melden behoort daarmee dan ook tot de normale vervulling van de burgerplicht in ons land.

Niettemin kwam en komt de overheid regelmatig in aanraking met situaties waarin informatie die belangrijk is voor het (kunnen) achterhalen van ernstige vormen van criminaliteit, slechts tegen betaling kan worden verkregen. In die gevallen wordt de overheid gedwongen om een keuze maken tussen wel of niet betalen en de daaraan verbonden consequenties.

Het is om die reden dat de mogelijkheid om voor informatie te betalen al langere tijd onderdeel uitmaakt van het instrumentarium van de overheid bij de aanpak van criminaliteit.

Zo bestaat de tip- en toongeldregeling van Justitie sinds 1974 en bestaat de mogelijkheid om fiscale tips te belonen sinds 1985.[1]

Een beslissing om voor informatie te betalen behoort door de betrokken overheidsorganisatie zorgvuldig te worden gewogen en behoort tot uitzonderingsgevallen te worden beperkt. Een terughoudend beleid is hier op zijn plaats. Dat mag ook worden verwacht van een overheid die integer is, zorgvuldig en betrouwbaar.

Die terughoudendheid kwam ook al letterlijk tot uitdrukking bij de introductie van de fiscale tipgeldregeling van 1985: "Overigens wordt opgemerkt dat met betrekking tot het uitloven van tipgelden een zeer terughoudend beleid wordt gevoerd".

Het handelen van de Belastingdienst en de FIOD zal worden bepaald en beperkt door het hierna genoemd kader, welke voortvloeit uit de reeds bestaande tipgeldregeling van 1985:

Het moet gaan om een aanzienlijk fiscaal belang;

de Belastingdienst moet zich ervan vergewissen dat het gaat om betrouwbare informatie;

in alle gevallen moet een inschatting worden gemaakt van mogelijke aan de tip verbonden risico's voor de tipgever en de betrokken ambtenaren;

tipgeld wordt pas uitbetaald als en naar gelang de extra opbrengst in de schatkist is gevloeid;

concessies in de heffing-, invordering- en boetesfeer worden niet gedaan;

in geen enkel geval wordt strafrechtelijke immuniteit verleend;

met betrekking tot het uitloven van tipgelden wordt een zeer terughoudend beleid gevoerd.

Een terughoudende opstelling acht ik ook nu nog belangrijk en passend binnen hetgeen van een integere en zorgvuldig handelende overheid mag worden verwacht.

De in de tipgeldregeling van 1985 geschetste hoofdlijnen geven criteria die het hele palet aan af te wegen belangen en invalshoeken afdekken en die daarmee de begrenzing vormen van en de voorwaarden stellen aan het handelen van de Belastingdienst in gevallen waarin informatie over fiscale fraude tegen betaling wordt aangeboden.

Bij de beoordeling van de recente tipgeverzaak is gebleken dat deze criteria nog steeds bruikbaar en effectief zijn. Er bestaat op basis van deze ervaringen dus geen aanleiding om deze criteria bij te stellen of aan te vullen. Een verdere detaillering van de regeling zou voorts het risico in zich bergen dat van een aldus vormgegeven tipgeldregeling een stimulans zou kunnen uitgaan voor de zogenoemde fiscale premiejager, zoals die zich in de Verenigde Staten heeft ontwikkeld. Ook wil ik niet dat crimineel gedrag wordt uitgelokt. Ik ben het op dit punt dan ook eens met hetgeen prof. [H] stelt in zijn commentaar in het WFR (...), namelijk dat het plegen van misdrijven teneinde tipgelden van de overheid te

incasseren niet aantrekkelijk behoort te worden gemaakt met een wettelijke regeling die hoge beloningen in het vooruitzicht stelt. Een dergelijke regeling zou bovendien een risico kunnen betekenen voor de mogelijkheid om de aldus verkregen informatie fiscaal te kunnen gebruiken. De Hoge Raad heeft immers geoordeeld dat onrechtmatig verkregen bewijs door de belastinginspecteur voor de belastingheffing mag worden gebruikt tenzij hij, vrij vertaald, de onrechtmatigheid heeft geïnitieerd of gefaciliteerd.

Een verdere detaillering van de regeling zou voeding kunnen geven aan de stelling dat de Belastingdienst de onrechtmatigheid daarmee initieert of faciliteert. Daar wil ik mij in elk geval verre van houden.

Samenvattend zie ik dan ook geen aanleiding om te komen met een meer gedetailleerde regeling dan waarvoor in 1985 al is gekozen. De in deze regeling geschetste hoofdlijnen bieden naar mijn oordeel nog

steeds een toereikend kader om in alle gevallen een zorgvuldige en evenwichtige individuele afweging te kunnen maken.

[1] Resolutie van de staatssecretaris van Financiën, 24 oktober 1985, nr. 585-24843, VN 1985, p. 2168.”

2.9.

Volgens de informatie van de tipgever zou, voor zover voor het onderhavige geding van belang, erflater bij [a-bank] Luxemburg een rekening hebben aangehouden met nummer [rekeningnummer], met een saldo van f 920.699 per 7 februari 1996 en een saldo van f 1.030.000 per 7 juli 1996 (hierna: de bankrekening).

2.10.

Tot de stukken van het geding behoort een ambtsedige verklaring van 7 maart 2011 van [G] met bijlagen. In deze verklaring heeft [G] de identificatie van erflater als houder van de bankrekening beschreven.

2.11.

Wegens deze identificatie zijn de hiervoor in 1.1 genoemde belastingaanslagen opgelegd. De in 1.1 genoemde boetebeschikkingen zijn ambtshalve door de Inspecteur vernietigd in verband met het overlijden van erflater.

2.12.

De informatie van de tipgever met betrekking tot 76 rekeningen bij [a-bank] Luxemburg is in 72 gevallen, waaronder de beide kinderen van erflater, correct gebleken, terwijl in geen enkel geval is komen vast te staan dat informatie van de tipgever onjuist is geweest. De door de tipgever verstrekte informatie ten aanzien van rekeningen bij de twee andere banken was reeds bij de Belastingdienst op andere wijze bekend en was daarmee in overeenstemming.

2.13.

In het memo “Voorbereiding project Derde Categorie” van 11 april 2011 heeft de Belastingdienst beschreven de gevolgde handelwijze en de genomen beslissingen in het kader van de verkrijging van het bewijsmateriaal van de tipgever. Hierin is onder meer het volgende vermeld:

“Het Team Handhavingsbeleid van het Directoraat Generaal Belastingdienst (hierna: DGBel) en de leiding van de FIOD-ECD hebben vervolgens aan de contactpersoon gevraagd om te beoordelen wat de fiscale inhoudelijke relevantie is van de door de tipgever aangeboden informatie.

(...)

Door de contactpersoon is vervolgens op 2 juli 2009 een (intern) memo geschreven, gericht aan het Ministerie van Financiën, DGBel, waarin hij conclusies trekt met betrekking tot de authenticiteit en betrouwbaarheid van de door de tipgever in maart en juni 2009 verstrekte gegevens (...).

2.3

Onderzoek naar rechtmatigheid van de verkrijging en het gebruik

In het licht van de jurisprudentie van de fiscale rechter en de strafrechter over het fiscaalrechtelijk en strafrechtelijk gebruik van informatie zijn er geen belemmeringen voor het gebruik van de informatie van de tipgever voor de Belastingdienst.

De vraag of de van de tipgever te verkrijgen informatie zou kunnen worden gebruikt in het kader van de aanslagoplegging, de eventuele oplegging van een verhoging of een eventuele strafzaak, is beoordeeld voordat de Staat de overeenkomst met de tipgever heeft gesloten.

Bij de beoordeling is in aanmerking genomen dat de tipgever zich begin maart 2009 op eigen initiatief heeft gemeld bij de FIOD-ECD met de mededeling dat hij beschikte over informatie over een groot aantal Nederlandse belastingplichtigen met buitenlands vermogen dat mogelijk (nog) niet in de Nederlandse belastingheffing was betrokken. In het kader van de beoordeling van de bruikbaarheid van de informatie is veronderstellenderwijs tot uitgangspunt genomen dat de tipgever zelf de informatie wederrechtelijk heeft verkregen. Verder is het volgende betrokken. Met de (mogelijk wederrechtelijke) verkrijging van de informatie door de tipgever heeft de Staat (dan wel de Belastingdienst dan wel de Nederlandse overheid in ruime zin) geen enkele bemoeienis of betrokkenheid gehad. De (mogelijk wederrechtelijke) verkrijging is de door de Staat (dan wel de Belastingdienst dan wel de Nederlandse overheid in ruime zin) niet geïnitieerd en evenmin gefaciliteerd.

Door de Staat is voorafgaand aan het sluiten van de overeenkomst onderzocht of de door de tipgever te verstrekken informatie juist (c.q. betrouwbaar) was en of deze relevant kon zijn voor de belastingheffing ten aanzien van Nederlandse belastingplichtigen.

Er werd vastgesteld dat de te verstrekken informatie juist (c.q. betrouwbaar) was (namelijk strookte met gegevens waarover de Belastingdienst uit anderen hoofde kon beschikken) en relevant kon zijn voor de belastingheffing ten aanzien van Nederlandse belastingplichtigen.

Gelet op het feit dat de informatie juist/betrouwbaar was, was er geen aanleiding om de betrouwbaarheid van de tipgever zelf te onderzoeken.

Voorafgaand aan het sluiten van de overeenkomst is vastgesteld dat de Staat/Belastingdienst niet over alternatieve wegen beschikt(e) om de aangeboden informatie te verkrijgen. Ook is duidelijk geworden dat de belastingplichtigen op wie de te verstrekken informatie betrekking heeft, zelf de wettelijke plicht hadden en hebben om deze informatie aan de Belastingdienst te verstrekken.

2.4

Overeenkomst met de tipgever

(...)

Ter gelegenheid van het sluiten van de overeenkomst is vastgesteld dat de tipgever niet in dienst of anderszins werkzaam is (geweest) voor de Belastingdienst of enig ander onderdeel van de Staat.

(...)

Met de tipgever is overeenstemming bereikt over de betaling van een vergoeding. De hoogte van de vergoeding is gerelateerd aan de opbrengst uit de heffing van belasting (inclusief heffingsrente en exclusief boetes) met betrekking tot belastingplichtigen die zijn genoemd dan wel kunnen worden geïdentificeerd op basis van de door de tipgever verstrekte informatie, welke opbrengst is vastgesteld bij aanslagen die onherroepelijk zijn komen vast te staan en feitelijk door de belastingschuldigen zijn voldaan. De hoogte van de vergoeding wordt berekend aan de hand van een aflopend percentage van de zojuist bedoeld opbrengst uit de heffing van belasting en kan oplopen tot een bedrag van enkele tonnen. De Staat heeft geoordeeld dat de in de overeenkomst vastgestelde vergoeding in een redelijke verhouding staat tot de waarde van de door de tipgever verstrekte informatie. (...)."

2.14.

Tot de stukken van het geding behoort een proces-verbaal van een verhoor van [L], [M] en [G] als getuigen ter zitting van de Rechtbank Zeeland West-Brabant van 1 juli 2014 in een procedure van

een andere belastingplichtige aan wie belastingaanslagen zijn opgelegd naar aanleiding van het bewijsmateriaal.

[L] (hierna: [L]) heeft daar als getuige het volgende verklaard:

“Ik ben in januari 2009 betrokken geraakt bij project derde categorie. Ik ben gebeld door collega dhr. [K] van de belastingdienst dat er iemand was die mogelijk informatie had. Ik heb daar toen contact mee opgenomen.

Dhr. [K] heeft niet aangegeven wat voor informatie die persoon had.

In januari 2009 heb ik telefonisch contact met die persoon opgenomen.

Ik heb een afspraak gemaakt en ben bij die persoon in zijn woning geweest op 13 januari 2009. Hij deelde toen mede dat hij informatie had die hij met de belastingdienst wilde delen onder garantie van anonimiteit. Omdat ik niet bevoegd ben anonimiteit te garanderen is het gesprek gestopt en heb ik contact opgenomen met de CIE van de FIOD.

Op 13 januari heb ik geen documenten ingezien. Ik heb voor het bezoek wel overleg gehad binnen mijn afdeling maar niet diepgaand. Ik ben vergezeld door [O] . Ik herinner mij niet dat de persoon toen verteld heeft wat hij voor informatie heeft. Er is geen gespreksverslag gemaakt. Het gesprek heeft ongeveer 20 minuten geduurd. Ik heb vervolgens gebeld met [P] van de CIE. Ik weet niet wat daarna is gebeurd. Ik heb daarna geen contact meer gehad met de persoon, tot veel later, 1 oktober 2009.”

[M] (hierna: [M]) heeft daar als getuige het volgende verklaard:

“De tipgever heeft toen gezegd over welke bank het ging. De informatie was niet uitsluitend van één financiële instelling, het betrof 3 instellingen. (...) Ik heb mij er niet van vergewist of de stukken al dan niet van misdrijf afkomstig zijn. Dat was voor mij geen issue. De tipgever heeft wel meegedeeld hoe hij aan de stukken is gekomen. Ik durf er geen oordeel over te geven of ze van misdrijf afkomstig zouden kunnen zijn. Ik wil niet speculeren.”

2.15.

Ter zitting van 9 september 2014 bij het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden zijn [L] , [M] en [G] als getuige gehoord. In het proces-verbaal is ten aanzien van het verhoor van [M] het volgende vermeld:

De getuige verklaart op vragen van de gemachtigde:

(...)

- Hij wil geen informatie verstrekken over de persoonlijke omstandigheden of het arbeidsverleden van de tipgever. Dat valt onder de geheimhoudingsplicht.
- De vraag of de door de tipgever verstrekte stukken eventueel van misdrijf afkomstig waren, was geen onderwerp van gesprek. Het is nooit aan de orde geweest, er is ook niet naar gevraagd. De tipgever had de stukken al in zijn bezit. De Belastingdienst speelde geen enkele rol bij de verkrijging van die stukken.
- De tipgever heeft in het eerste gesprek met hem om een geldelijke beloning gevraagd. Van dat gesprek is geen proces-verbaal opgemaakt. Het was ook geen verhoor maar een gesprek over mogelijkheden en kansen. Een volledig verslag van wat is gebeurd, is vastgelegd in het rapport aan de DG Belastingdienst; dit is het “Memo tipgever” dat tot de stukken behoort. Tijdens de gesprekken was hij bekend met de uitgangspunten van het tipgeversbeleid, zoals dat destijds met Tweede Kamer is gecommuniceerd.
- Er is onderzoek gedaan naar de informatie met betrekking tot belanghebbende. Uit hetgeen getoetst kon worden bleek dat die informatie betrouwbaar was.
- Er is geen onderzoek gedaan naar de wijze waarop de tipgever aan de informatie is gekomen. Evenmin is onderzocht of die verkrijging onrechtmatig of maatschappelijk onoorbaar was.

- Hij heeft beperkt – voor zover hij kon – onderzoek gedaan naar de betrouwbaarheid van de tipgever. Hij had geen toegang tot strafrechtelijke gegevens. Wel heeft hij onderzoek gedaan naar het fiscale verleden en geweten en naar de drijfveren van de tipgever. De drijfveren die de tipgever noemde waren onder andere het maatschappelijk fenomeen dat hij het naar vond dat niet iedereen belasting betaalde; verder was hij op zoek naar een beloning.
- De mogelijkheid om anderszins aan de betreffende informatie te komen is wel onderzocht, maar bleek niet te bestaan.
- Het risico voor de tipgever en de betrokken ambtenaren is besproken met de DG Belastingdienst en later ook met de landsadvocaat.
- Er is onderzoek gedaan naar het fiscale belang van de informatie. Aan de hand daarvan is vastgesteld dat het om een aanzienlijk fiscaal belang ging; er waren meerdere personen met aanzienlijke tegoeden bij betrokken.

(...)

De getuige verklaart op vragen van de Inspecteur:

- Hij heeft geen aanwijzing dat het initiatief tot contact met de tipgever van de Belast[ing]dienst is uitgegaan.
- Hij kan met zekerheid zeggen dat de tipgever na het eerste contact met de Belastingdienst geen gelegenheid had om aan nieuwe of andere informatie te komen.
- (...)
- Hij heeft geen aanwijzing dat onjuiste of verzonnen informatie is verstrekt of dat de tipgever zelf informatie zou hebben toegevoegd; het zou zijn Waterloo zijn geweest. Als hij er achter was gekomen zouden de gesprekken direct zijn afgekapt.
- (...)
- Bij meer dan 50% van de op de Excel sheets vermelde namen wordt verwezen naar andere rekeningnummers. In alle gevallen bleek sprake van een keiharde relatie zoals ouder-kind of trust-beneficial owner.

(...)

De Inspecteur houdt de getuige een memo voor van 2 juli 2009 (...)

De vraag van de Inspecteur, of de opmerkingen en conclusies over rekeningnummers van personen die zijn ingekeerd (blz. 4 midden, blz. 5, 1e alinea en blz. 6) ook gelden voor rekeninghouders van de [a-bank], beantwoordt de getuige bevestigend. Hij voegt daaraan toe dat dit zou ook zijn gebleken als de naam van de bank in het kopje van het memo zichtbaar was gebleven.

De voorzitter vraagt de getuige of uit het memo volgt dat, ook met betrekking tot de [a-bank], al een deel van de informatie bij de Belastingdienst bekend was omdat mensen al eerder hadden ingekeerd.

De getuige verklaart dat dit juist is. Dit was één van de manieren om informatie van de tipgever, vóór totstandkoming van de deal, op juistheid te toetsen. Bij de [a-bank] waren twee inkeeders die het desbetreffende rekeningnummer en saldo al hadden gemeld.

Op de vraag van de voorzitter of er ook inkeerders waren die andere saldi hadden gemeld, verklaart de getuige dat er geen andere gevallen waren.

Op de vraag van de Inspecteur naar andere controlemethodes, verklaart de getuige dat die vraag lastig te beantwoorden is, omdat hij dan ook bij de twee andere bronnen uitkomt. Eén van de bronnen bleek uiteindelijk onder de normale renseigneringsregeling te vallen; de gegevens bleken te kloppen. De derde bron had geen toegevoegde waarde omdat de gegevens al uit andere bron bij de Belastingdienst bekend waren. Er zijn altijd mensen die zich bij de Belastingdienst melden en er is internationale uitwisseling van gegevens. Het zegt echter wel iets over de kwaliteit van de informatie. Met betrekking tot de [a-bank] had hij geen andere manier om aan de informatie te komen.

De Inspecteur houdt de getuige voor dat hij heeft verklaard dat het eerste contact met de getuige plaatsvond in maart 2009. [L] heeft echter verklaard dat het eerste contact in januari 2009 plaatsvond.

De getuige verklaart dat hij daar niet van op de hoogte was. Voor hem was sprake van een nieuwe tipgever toen de CIE die aanbracht. Eerst later – na de zomer – begreep hij dat er al eerder contact met [L] was geweest. Om de kring van betrokken personen zo klein mogelijk te houden heeft hij juist [L] gevraagd om mee te werken aan het onderzoek.

(...)

Op vragen van het Hof verklaart de getuige:

- Met de tipgever zijn geen afspraken over een eventuele strafrechtelijke vervolging gemaakt. Er is geen vrijwaring gegeven. Hij weet niet of met de Officier van Justitie afspraken zijn gemaakt.
- Alle informatie die hij van de tipgever kreeg was heel oud. De papieren waren stoffig en er zaten koffievlekken op. Daaruit heeft hij de conclusie getrokken dat het geen zaken betrof waartoe de tipgever nog toegang had in kantoren of archieven.
- Als de tipgever informatie zou hebben gefingeerd of toegevoegd zou hij zichzelf in de vingers hebben gesneden.

(...)

De getuige verklaart dat hij oude, stoffige stukken kreeg, vol vlekken, met roestige nietjes etc. Het waren geen kopieën of prints en het ging ook niet om digitale informatie. Aangebrachte wijzigingen zouden uit de documenten blijken. Als er al een fout in zou staan, dan zou dat een fout van de bank geweest zijn.”

2.16.

Ter zitting van 13 januari 2015 bij het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden is [N], voormalig staatssecretaris van Financiën, als getuige gehoord. In het proces-verbaal is ten aanzien hiervan het volgende opgenomen:

“Het fenomeen tipgever was de Belastingdienst destijds niet helemaal onbekend; al in 1985 is daar beleid over geformuleerd. Met de tipgever is vervolgens verder gesproken. De precieze procedure is hem niet bekend, maar men informeerde hem dat de informatie van de tipgever steekproefsgewijs was gecontroleerd. Na een uitvoerige procedure, voor zijn gevoel gedurende een langere periode, waarbij alle informatie is gecontroleerd en waarbij ook onderzoek is gedaan naar de achtergrond van de tipgever, bleken zowel de tipgever als de door hem verstrekte informatie in hoge mate betrouwbaar.

(...)

Op de vraag van de gemachtigde of hij na de gesprekken met de tipgever randvoorwaarden heeft geformuleerd, verklaart de getuige dat hij inderdaad randvoorwaarden heeft geformuleerd. Het gaat daarbij om een ethische afweging, dat hoort ook bij de politiek. Het betalen voor informatie is in het strafrecht heel gebruikelijk en kan zelfs tot strafvermindering leiden. De Belastingdienst gaat echter niet zo ver, men is daar heel principieel in; er wordt bijvoorbeeld geen fiscale kwijtschelding verleend. Een van de randvoorwaarden was dat geen sprake kon zijn van strafrechtelijke immuniteit. Hij is er nagenoeg zeker van dat dit in een stuk aan de Eerste Kamer is geschreven. Er zijn strenge regels geformuleerd die hij met de Belastingdienst en met adviseurs besproken heeft. Hij verwijst naar zijn brieven aan de Eerste en Tweede Kamer. Er was, onder de gegeven randvoorwaarden, brede politieke steun in beide Kamers van de Staten-Generaal. Geen enkele fractie heeft zich expliciet – in een motie – uitgesproken dit niet te doen.

(...) Als toetssteen daarbij gold het in 1985 geformuleerde beleid. Hij heeft gevraagd of de overeenkomst in lijn was met het geldende beleid en daarop heeft men bevestigend geantwoord. Hij heeft dit niet persoonlijk getoetst.

Op de vraag van de gemachtigde welke concrete informatie hij, vóór het sluiten van de overeenkomst, aan de landsadvocaat en het OM heeft gevraagd, verklaart de getuige dat hij dat niet zo precies weet, maar dat het materieel ging om de vraag of zij tot een dergelijke transactie konden overgaan. Zij waren bekend met het fiscale beleid uit 1985 en hebben voor de zekerheid – bij wijze van dubbelcheck – advies ingewonnen. Ook de adviezen leidden ertoe dat dit kon en dat het ook niet in strijd was met andere regels in het Nederlandse recht. Het is hem niet bekend of ook vragen zijn gesteld over de positie van de tipgever.

(...)

De gemachtigde houdt de getuige voor dat het beleid tot dan toe inhield dat maximaal 1% van de belastingopbrengst met een maximum van fl. 5000 werd betaald. De getuige sprak bij DWDD echter over een tipgeld van 1 miljoen euro. Hij vraagt de getuige of het beleid gewijzigd was.

De getuige verklaart dat de fl. 5000 zag op tipgeld in kleine zaken. Het gaat hier echter om een veel grotere zaak. Gezocht is naar een oplossing die geen grote aanzuigende werking had, maar die wel tegemoet kwam aan het beroepsmatige risico dat de tipgever liep. Het was niet de bedoeling nieuw beleid te formuleren. Het is een bewuste keuze geweest – ter voorkoming van aanzuigende werking en fiscale premiejagers – er geen specifiek beleid op te maken.”

2.17.

De staatssecretaris van Financiën heeft in een brief van 24 mei 2016 (kenmerk DGB/2016/2405) aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal gereageerd op vragen over het bericht dat de Belastingdienst informatie achterhield voor het gerechtshof en de Hoge Raad. In de bijlage bij deze brief is ten aanzien van de vragen en opmerkingen van de leden van de fractie van de VVD onder meer het volgende vermeld:

“Vraag 14

Hoeveel geld van zwartsparenders is er opgespoord met behulp van de tipgever? En hoeveel extra inkomsten heeft dit uiteindelijk opgeleverd?

Antwoord

Het totale vermogen uit de informatie bedroeg € 33.272.601. In totaal zijn aanslagen opgelegd tot een totaalbedrag van € 6.937.178 aan enkelvoudige belasting plus € 2.131.205 aan heffingsrente. Het totale bedrag aan opgelegde boeten bedraagt € 1.629.756.”

2.18.

Tot de stukken van het geding behoort een verklaring van 15 juni 2017 afgelegd ten overstaan van een notaris, waarin, voor zover thans van belang, het volgende is vermeld:

“Ik wil graag anoniem blijven. Ik ben de tipgever die in september tweeduizend negen (2009) een overeenkomst heeft gesloten met de Belastingdienst, omdat ik beschikte over informatie van Nederlandse belastingplichtigen met buitenlands vermogen dat mogelijk niet in de Nederlandse belastingheffing was betrokken.

Het is als volgt gegaan. Ik heb onder andere bij de [a-bank] in Luxemburg gewerkt. Ik ben eind jaren negentig ('90) bij de [a-bank] vertrokken. Jaren later, op enig moment in tweeduizend acht (2008), ruimde ik mijn zolder op. Ik kwam toen een verhuisdoos met papieren tegen die ik had gevuld toen ik bij de [a-bank] vertrok. Ik heb deze doos uitgeruimd. Toen ik deze doos uitruimde, zag ik dat het vooral papieren betrof die ik in de tijd zelf voor mijn werk had verzameld. Ik trof in de doos, behalve mijn eigen papieren, ook een geprint Excelsheet aan met namen erop van individuen, verschillende bankrekeningnummers en informatie over overzeese vennootschappen en trustbedrijven. Deze lijst had ik daarvoor nog nooit gezien. Ik denk dat ik op enig moment bij het printen of kopiëren van mijn stukken per ongeluk die lijst van de gezamenlijke printer heb meegenomen, omdat deze lijst toen waarschijnlijk al op de printer lag, en dat hij toen tussen mijn spullen is geraakt. Alle medewerkers van alle afdelingen van [a-bank] Luxemburg maakten gebruik van deze printer. Toen ik bij de [a-bank] vertrok, heb ik alle papieren op mijn bureau en uit mijn bureaulades zonder enige selectie in deze verhuisdoos gedaan. Ik had ook nog dozen met informatie van andere banen die ik heb gehad. Ik heb daar vervolgens nooit meer naar gekeken. Tot toen, ergens in tweeduizend acht (2008) dus. In ieder geval bevond deze geprinte Excellijst zich in de verhuisdoos. Toen ik de lijst bekeek, dacht ik dat deze lijst afkomstig moest zijn van een collega. Ook trof ik in de doos een aantal andere papieren over bankrekeningen aan die waren voorzien van handgeschreven informatie. Waarom deze andere informatie zich in de doos bevond, weet ik niet. Het zou kunnen dat die informatie in die tijd in het kader van mijn werkzaamheden, bijvoorbeeld tijdens een vergadering, ter beschikking is gesteld.

Eind tweeduizend acht (2008) denk ik, ontving ik een brief van de Belastingdienst met het verzoek informatie te verstrekken over mijn Luxemburgse bankrekening. Ik heb toen telefonisch contact gehad met de Belastingdienst en ik legde aan de belastinginspecteur uit dat ik die bankrekening in die tijd heb gebruikt om mijn salaris te ontvangen. Hij vertelde mij dat ze die vraag stelden in het kader van onderzoeken naar niet gefiscaliseerd buitenlands vermogen. Ik vertelde de Belastingdienst dat ik dit soort buitenlands vermogen niet bezat, maar zei dat ik wel in het bezit was van informatie over Nederlanders met buitenlandse rekeningen en trustvermogen. Ik had deze informatie immers net gevonden in die verhuisdoos. De belastinginspecteur met wie ik sprak vond dat interessant en heeft mij gevraagd of ik het goed vond dat ik zou kunnen worden benaderd door de Belastingdienst/FIOD.

Er zijn vervolgens, ik denk dat het inmiddels tweeduizend negen (2009) was, twee man bij mij op bezoek geweest voor een eerste gesprek en ik ben ook nog bij hen op kantoor geweest. Ik kan me van deze gesprekken niet veel details meer herinneren, maar ik weet wel dat zij mij vervolgens in contact hebben gebracht met de heer [M]. Ik heb vervolgens een aantal gesprekken met de heer [M] gevoerd. De heer [M] wilde zien wat voor informatie ik in mijn bezit had en wilde weten hoe ik eraan was gekomen. Dat heb ik hem ook verteld. Ik heb hem ook een deel van de informatie gegeven, waaronder de geprinte Excellijst. Vervolgens heeft hij onderzocht of hij wat kon met de informatie die ik in mijn bezit had, mede nu deze informatie betrekking had op oude jaren. Dit bleek het geval te zijn. Ik heb met de landsadvocaat in het bijzijn van de heer [M] onderhandeld over een financiële regeling en de voorwaarden van de overeenkomst. Ik heb meerdere gesprekken met de heer [M] gehad en heb hem op meerdere momenten informatie of uitleg gegeven. Alle informatie die ik heb verstrekt, kwam uit mijn verhuisdozen. Het betrof fysieke stukken, geen digitale informatie. Ik heb niets aan de stukken veranderd of toegevoegd. Het waren stukken afkomstig van onder andere de [a-bank]. De documenten waren oud en zo zagen ze er

ook uit. Op deze wijze is de informatie in de handen van de FIOD gekomen. Ik deed dit geheel vrijwillig en er is op geen enkele wijze misbruik van me gemaakt.

De redenen dat ik alleen maar anoniem wil getuigen zijn de volgende. Ik ben bang dat als mijn identiteit bekend wordt, dat de belastingplichtigen die door mijn informatie tegen de lamp zijn gelopen, er alles aan zullen doen om mij het leven en dat van mijn gezin zuur te maken. Voor deze angst is ook reden, omdat de historie leert dat in soortgelijke gevallen er inderdaad op alle mogelijke wijzen verhaal wordt gehaald bij de tipgever. En niet alleen via het voeren van allerlei juridische procedures. Over het algemeen loopt het nooit goed af met een klokkenluider. Ik heb het dan niet alleen over mijn/ onze privacy, maar ook over mijn/ onze veiligheid. In dit geval geldt specifiek dat over mij letterlijk in De Telegraaf heeft gestaan: 'Wat mij betreft mogen ze die tipgever morgen afknallen'. Dit deed me veel. Ook zijn er tal van voorbeelden van tipgevers bekend die zijn gedwongen om een andere identiteit aan te nemen. En tipgevers/klokkenluiders die zijn bedreigd. Ook in mijn geval is die angst reëel. Het Excelsheet dat ik heb overhandigd bevat meer dan honderd bankrekeningnummers van personen waarvan ik het vermoeden heb dat er personen tussen zitten die betrokken zijn geweest of deel uitmaakten van de onderwereld. Ik heb daarvoor ook concrete aanwijzingen. De oud-collega waarvan ik vermoed dat hij het spreadsheet heeft opgemaakt, was iemand met een groot netwerk uit Brabant en er werd van hem gezegd dat hij contact had met personen die mogelijk crimineel zouden zijn. Ik herkende bovendien ook namen op de Excellijst.

Onder deze omstandigheden ben ik niet bereid, zonder dat mijn anonimiteit gegarandeerd is, als getuige te worden verhoord.

Ik wil graag nog verklaren dat mijn gezondheid door de stress van deze zaak achteruit is gegaan. Ik merk dat ik er last van heb. Ik ben hartpatiënt. Ik heb hartritmestoornissen. Ik ben hiervoor onder behandeling van een arts en neem hiervoor dagelijks medicatie. Ik kan slecht tegen stress. De gedachte dat mijn identiteit bekend wordt en dat ik hierdoor op enigerlei wijze achterna gezeten zal worden door de rekeninghouders van wie ik de gegevens aan de Belastingdienst heb verstrekt, geeft mij veel stress. Ik ben gisteren bij de huisarts geweest en ook zijn advies is om stressmomenten zoveel mogelijk te vermijden.

Ik hoop dat ik hiermee alle vragen heb beantwoord."

2.19.

Voorts behoort tot de stukken van het geding een verklaring van 15 juni 2017 van [M] afgelegd ten overstaan van dezelfde notaris als bedoeld onder 2.18, waarin, voor zover van belang, is vermeld:

"Ik was aanwezig toen de tipgever een verklaring aflegde in aanwezigheid van notaris mr [Q], notaris te [plaats 3]. Ik verklaar hierbij onder ede dat de persoon die vandaag bij notaris mr [Q], notaris te [plaats 3] een verklaring heeft afgelegd, de tipgever is van wie ik contactpersoon ben en met wie de Belastingdienst op vijftien en zestien september tweeduizend negen (2009) een overeenkomst heeft gesloten.

De tipgever heeft uitdrukkelijk verklaard anoniem te willen blijven."

2.20.

Naar aanleiding van een bewijsvermoeden van het Hof, dat is voorgehouden aan partijen ter zitting van 11 september 2017, is door de Inspecteur een ambtsedige verklaring van [M] van 21 september 2017 ingebracht. Daarin is, voor zover van belang, het volgende vermeld:

"Zoals ik al heb verklaard tijdens het getuigenverhoor op 9 september 2014 bij Hof Arnhem-Leeuwarden, heb ik in 2009 onderzoek gedaan naar het fiscale verleden en geweten en naar de drijfveren van de tipgever. Dit onderzoek heeft plaatsgevonden voor het sluiten van de overeenkomst met de tipgever. Uit dit onderzoek is toen gebleken dat er fiscaal geen bijzonderheden waren.

Op verzoek van de Inspecteur, naar aanleiding van het door Hof 's-Hertogenbosch op 11 september 2017 geformuleerde bewijsvermoeden dat de tipgever een zwartsparder was, heb ik nogmaals naar dit aspect onderzoek gedaan.

Ik heb op 12 september 2017 telefonisch contact gehad met de tipgever. Hij heeft toegelicht dat hij heeft beschikt over een betaalrekening in Luxemburg bij [b-bank] waarop hij destijds zijn salaris ontving en waarvan hij uitgaven deed. Hij verklaarde dat hij in die periode uit Nederland was uitgeschreven. De rekening had volgens de tipgever geen groot saldo en is opgeheven na zijn vertrek uit Luxemburg. Hij gaf aan dat hij het negatieve saldo van de rekening eerst nog had moeten aanvullen voordat de rekening kon worden opgeheven.

Op 18, 19 en 20 september 2017 heb ik opnieuw onderzoek gedaan naar het fiscale verleden van de tipgever, in de periode voorafgaand aan het sluiten van de overeenkomst. Daaruit zijn, net als in 2009, geen fiscale bijzonderheden gebleken.

Ik heb in het bijzonder de systemen van de Belastingdienst die betrekking hebben op buitenlands vermogen projecten opnieuw geraadpleegd. De tipgever komt voor in het systeem van het project Bank zonder Naam; in de systemen die betrekking hebben op andere projecten in het kader van buitenlands vermogen komt hij niet voor.

Uit de vastlegging door de behandelaar van het project Bank zonder Naam blijkt dat het

gaat om een gewone salarisrekening van de tipgever bij [b-bank] (Luxembourg) SA, die na zijn vertrek uit Luxemburg (25 mei 2000) is opgeheven en waarbij die behandelaar heeft geconstateerd dat er geen fiscaal belang is. Uit de gegevens van het project blijkt dat er niet meer is dan een betaalrekening. Het saldo daarvan is op de data volgens renseignement op [datum 2] [jaartal] [bedrag 1] en op [datum 3] [jaartal] [bedrag 2]. Er zijn geen correcties aangebracht of navorderingsaanslagen opgelegd."

3 Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

3.1.

Het geschil betreft het antwoord op de volgende vragen:

I. Dient het bewijsmateriaal van gebruik te worden uitgesloten?

II. Is het bewijsmateriaal authentiek en betrouwbaar?

III. Heeft de identificatie van de rekeninghouder op correcte en juiste wijze plaatsgevonden?

IV. Heeft de Inspecteur bij het voorbereiden en opleggen van de navorderingsaanslagen op de voet van artikel 16, lid 4, van de AWR de vereiste voortvarendheid betracht?

V. Dient de bewijslast te worden omgekeerd en verzwaard?

VI. Zijn de (navorderings)aanslagen en de beschikkingen inzake heffingsrente naar de juiste bedragen opgelegd respectievelijk vastgesteld?

VII. Hebben belanghebbenden recht op een vergoeding van hun (werkelijke) proceskosten?

Belanghebbenden zijn van mening dat de vragen I en VII bevestigend en de vragen II tot en met VI ontkennend moeten worden beantwoord. De Inspecteur is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.

3.2.

Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken, van al welke stukken de inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt.

Ter zitting van 15 mei 2017 heeft de Inspecteur verklaard dat het aanbod om mee te werken aan een getuigenverhoor nog steeds staat, mits de tipgever anoniem wordt gehoord. Het Hof heeft vervolgens de volgende voorlopige oordelen aan partijen voorgehouden:

“Het Hof is van oordeel dat de tipgever moet worden gehoord. Dus de eerste vraag moet bevestigend worden beantwoord, de tipgever moet worden gehoord. Wat betreft de vraag op welke wijze de tipgever zal moeten worden gehoord, is het Hof van oordeel dat hij volgens de hoofdregel moet worden gehoord, dus niet anoniem. Aan dit voorlopige oordeel liggen op dit moment twee redenen aan ten grondslag. Ten eerste staat gezien het verwijzingsarrest van de Hoge Raad de beslissing van de geheimhoudingskamer van de Rechtbank vast. Hetgeen in die beslissing staat, staat derhalve naar het oordeel van het Hof onherroepelijk vast. Wat je ook van die beslissing van de geheimhoudingskamer vindt, er staat dus vast dat geen zwaarwegende redenen bestaan tegen het verstrekken van de NAW-gegevens van de tipgever. Ten tweede, ten overvloede voor het geval dat het verwijzingsarrest anders moet worden uitgelegd, is het op basis van hetgeen is aangevoerd door de Inspecteur niet gerechtvaardigd om de tipgever anoniem te horen. De algemene mogelijkheid van bedreiging is in dit kader onvoldoende, mede gelet op de inhoud van de overeenkomst tussen de tipgever en de Staat.”

Het Hof heeft partijen daarbij voorgehouden dat de Inspecteur niet kan worden verplicht om de NAW-gegevens van de tipgever te overleggen en hij in dat kader een beroep op artikel 8:29 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) kan doen. De eventuele gevolgen daarvan spelen dan in de sfeer van artikel 8:31 van de Awb. De Inspecteur heeft verklaard dat het vanuit praktisch oogpunt akkoord is als de oproeping van de tipgever naar de landsadvocaat wordt gestuurd.

Ter zitting van 30 juni 2017 is de tipgever niet als getuige verschenen. Het Hof heeft partijen medegedeeld dat de verklaring van de tipgever van 15 juni 2017 in zodanige mate antwoord geeft op vragen die bij het Hof leven en die aanleiding waren voor de oproeping van de tipgever als getuige, dat de noodzaak om de tipgever te horen, is komen te vervallen. Voorts heeft het Hof partijen de volgende twee voorlopige oordelen voorgehouden:

“Ten eerste ziet het Hof geen reden om te twijfelen aan de betrouwbaarheid van het materiaal dat de tipgever aan de Belastingdienst heeft overgelegd. Het Hof vindt het aannemelijk dat de gegevens kloppen, ook in de zaak van belanghebbenden. Ten tweede gaat het Hof er voorlopig van uit dat de tipgever de stukken waar het om gaat zich wederrechtelijk heeft toegeëigend, dat het materiaal tegen betaling is overgedragen aan de Staat, de Belastingdienst, terwijl de Belastingdienst wist of in ieder geval moest weten dat die stukken wederrechtelijk waren verkregen. Het lijkt erop dat het materiaal is verduisterd door de tipgever. Dat betekent dat het er ook op lijkt dat de Staat zich schuldig maakt aan het misdrijf heling. Hieraan doet niet af dat de Staat niet kan worden vervolgd. Het voorgaande betekent dat het handelen van de Staat zodanig indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het bewijsmateriaal buiten beschouwing moet worden gelaten en de aanslagen moeten worden vernietigd.”

Ter zitting van 11 september 2017 heeft het Hof partijen de volgende bewijsvermoedens voorgehouden:

“Op 30 juni 2017 zijn partijen uiteen gegaan met de mededeling dat we het met de verklaring van de tipgever gaan doen. Deze verklaring gaf antwoord op vragen die aanleiding waren om de tipgever als getuige op te roepen. De pleitnota's doen vragen rijzen bij het Hof. De vraag is hoe je zekerheid kunt krijgen over deze vragen. Het Hof wil partijen voorhouden dat het Hof bewijsvermoedens zal hanteren. Die vermoedens zijn ten nadele van de Inspecteur. Het Hof wil de Inspecteur daarmee niet overvallen in de uitspraak. Ten eerste bestaat discussie over de zin 'Ik had ook nog dozen met informatie van andere banen die ik heb gehad.' in de verklaring van de tipgever. Het Hof hanteert het vermoeden dat deze

andere banen bij de banken zijn geweest die in de stukken zijn genoemd, de [c-bank] en [b-bank]. Het tweede vermoeden gaat uit van de veronderstelling dat de tipgever een zwartsparder was.”

Naar aanleiding hiervan heeft de Inspecteur verklaard dat, als daaraan behoefte bestaat bij het Hof, het aanbod van de Inspecteur om de tipgever gedeeltelijk afgeschermd te horen nog steeds staat. Het Hof heeft medegedeeld dat de zaak op bewijsrechtelijke gronden kan worden afgedaan uitgaande van de bewijsvermoedens. Het is aan de Inspecteur op welke wijze deze de bewijsvermoedens wil ontzenuwen. Om partijen meer duidelijkheid te geven in welk kader de bewijsvermoedens zijn uitgesproken, heeft het Hof, samengevat, de volgende voorlopige denkrichtingen met partijen gedeeld:

- De bewijsgaring is zonder meer toelaatbaar. Noch de omstandigheid dat de tipgever het materiaal wederrechtelijk heeft verkregen, noch de omstandigheid dat de Staat voor dat materiaal heeft betaald, noch beide omstandigheden in samenhang bezien, belemmert het gebruik van het materiaal als bewijs.

De bewijsgaring is zonder meer niet toelaatbaar. Het feit dat de tipgever het materiaal zich wederrechtelijk heeft toegeëigend is onvoldoende om te bepalen dat het bewijs wordt uitgesloten, maar de Staat heeft daarvoor niet mogen betalen.

De bewijsgaring is onder voorwaarden toelaatbaar. Of de bewijsgaring in concreto toelaatbaar is hangt af van de belangenafweging die is gemaakt. In dat kader gaat het enerzijds om het belang van de schatkist, om hoeveel geld het gaat en om hoeveel zwartsparders. Aan de andere kant zou moeten meewegen hoe het bewijs is verkregen, hoe betrouwbaar het bewijs is en door wie het is verkregen etcetera. Daarbij speelt het fiscale verleden van de tipgever ook een rol.

De Inspecteur heeft verklaard dat het Hof bij het doen van de uitspraak kan uitgaan van het eerste bewijsvermoeden en dat hij in de gelegenheid wil worden gesteld om het tweede bewijsvermoeden te ontzenuwen. Die gelegenheid is de Inspecteur geboden, van welke gelegenheid de Inspecteur gebruik heeft gemaakt door indiening van het onder 2.20 genoemde stuk.

Voor hetgeen overigens op de zittingen is voorgevallen, wordt verwezen naar de van deze zittingen opgemaakte processen-verbaal.

3.3.

Belanghebbenden concluderen tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en van de uitspraken op bezwaar, tot vernietiging van de navorderingsaanslagen en de daarbij gegeven beschikkingen inzake heffingsrente en tot vermindering van de aanslag IB/PVV 2008 en de deze aanslag betreffende beschikking inzake heffingsrente. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Gronden

Ten aanzien van het geschil

Ten aanzien van het verwijzingsarrest en de omvang van het geschil na verwijzing

4.1.

In het verwijzingsarrest heeft de Hoge Raad, voor zover van belang, het volgende overwogen ter zake van het verzoek van de Inspecteur ingevolge artikel 8:29 van de Awb:

“2.1.5. In het door de erflater ingestelde beroep heeft de Inspecteur meegedeeld dat de naam van de tipgever niet wordt bekend gemaakt, en te kennen gegeven dat hij de op de tipgever betrekking hebbende stukken alleen in geschoonde vorm wil overleggen, met weglating van elke verwijzing naar

de identiteit van de tipgever. De geheimhoudingskamer van de Rechtbank heeft bepaald dat de naam van de tipgever en de gehele inhoud van de met hem gesloten overeenkomst moeten worden bekend gemaakt. De Inspecteur heeft dit geweigerd. De eindspraak van de Rechtbank houdt in dat aan deze weigering geen gevolgen worden verbonden omdat de belanghebbenden, inmiddels de erven, daardoor niet in hun belangen zijn geschaad.

(...)

2.3.1.

Het tweede middel bestrijdt 's Hof's oordeel dat in dit geding vaststaat dat de naam van de tipgever niet met toepassing van artikel 8:29 Awb geheimgehouden mag worden.

2.3.2.

Ook bij zijn verweerschrift in hoger beroep heeft de Inspecteur niet de ongeschoonde stukken overgelegd die hij in het geding voor de Rechtbank geweigerd had over te leggen. Hieruit moest het Hof begrijpen dat de Inspecteur met een beroep op artikel 8:29, lid 1, Awb ook in hoger beroep weigerde de (niet-geanonimiseerde) stukken over te leggen (vgl. HR 3 april 2009, nr. 07/13014, ECLI:NL:HR:2009:BH9184, BNB 2009/153). Ter zitting van het Hof heeft de Inspecteur desgevraagd verklaard dat de uitspraak van de geheimhoudingskamer van de Rechtbank in hoger beroep niet werd aangevochten, waarbij van de zijde van de Inspecteur ook werd medegedeeld dat het dossier ook na een nieuwe procedure voor een geheimhoudingskamer van het Hof niet zou veranderen. De in hoger beroep gekozen procesopstelling van de Inspecteur brengt mee dat de Staatssecretaris in cassatie niet kan klagen over het oordeel van het Hof dat kon worden volstaan met beantwoording van de vraag welke gevolgen op de voet van artikel 8:31 Awb moeten worden verbonden aan de omstandigheid dat de Inspecteur niet heeft voldaan aan zijn verplichting tot overlegging van alle stukken. In zoverre faalt het middel.”

4.2.

Het verwijzingsarrest biedt geen ruimte voor een hernieuwde beoordeling van de vraag of een verzoek om (gedeeltelijke) geheimhouding van deze stukken op grond van de in artikel 8:29 van de Awb bedoelde gewichtige redenen gerechtvaardigd is. Ook in de procedure na cassatie moet daarom ervan worden uitgegaan dat zodanige gewichtige redenen afwezig zijn. Dat betekent onder andere dat in de procedure na verwijzing ervan moet worden uitgegaan dat er geen gewichtige redenen zijn die het geheimhouden van de identiteit van de tipgever zouden kunnen rechtvaardigen.

4.3.

In het verwijzingsarrest is voorts onder meer het volgende overwogen:

“2.7.1. Ten overvloede merkt de Hoge Raad nog het volgende op met betrekking tot de positie van de getuigen. De in artikel 8:29 Awb opgenomen regeling laat de procespartij wiens beroep op geheimhouding of beperkte kennisneming is verworpen de mogelijkheid om te volharden in zijn weigering tot overlegging (in ongeschoonde vorm) van de desbetreffende stukken, en de uit toepassing van artikel 8:31 Awb mogelijkerwijs voortvloeiende consequenties daarvan te aanvaarden. Deze mogelijkheid is ook onderkend in de parlementaire toelichting bij artikel 8:29 Awb (Kamerstukken II, 1991/92, 22 495, nr. 3, blz. 119-120). Die mogelijkheid verloor de Inspecteur niet doordat de Rechtbank bij de behandeling in beroep oordeelde dat er geen of onvoldoende gewichtige redenen zijn om de identiteit van de tipgever verborgen te houden. Die mogelijkheid zou de Inspecteur evenmin verloren hebben indien het Hof zelfstandig de redenen had getoetst die de Inspecteur ook in hoger beroep heeft aangevoerd voor zijn weigering de naam van de tipgever bekend te maken en de desbetreffende stukken (ongeschoond) over te leggen, en na die toetsing dezelfde beslissing had bereikt als de Rechtbank.

2.7.2.

De in artikel 8:29 Awb opgenomen regeling zou van deze werking worden ontdaan indien zou worden aanvaard dat ambtenaren die tot dezelfde dienst behoren als de inspecteur, zoals de FIOD-ambtenaren, als getuigen ter zitting verschenen, kunnen worden gedwongen de gegevens prijs te geven die de inspecteur in diezelfde procedure niet wil verstrekken. Tot het verstrekken van die informatie kunnen deze getuigen dan ook niet worden gedwongen. 's Hofs oordeel dat de FIOD-ambtenaren als getuigen verplicht zijn die informatie te verstrekken getuigt van een onjuiste rechtsopvatting."

4.4.

Gezien het voorgaande moet in de procedure na verwijzing niet alleen worden uitgegaan van de afwezigheid van gewichtige redenen zoals bedoeld in artikel 8:29 van de Awb, maar moet eveneens worden aanvaard dat het bestuursorgaan, in casu de Inspecteur, kan volharden in een afgewezen beroep op geheimhouding of beperkte kennisneming zoals bedoeld in dat wetsartikel. Het is vervolgens aan de rechter om, indien dat hem geraden voorkomt, aan die volharding de gevolgtrekkingen te verbinden die hem geraden voorkomen (zie artikel 8:31 van de Awb). Bij toepassing van artikel 8:31 van de Awb moeten alle omstandigheden van het geval worden meegewogen, waaronder het belang van die volharding voor de waarheidsvinding (vgl. ov. 2.3.4 van het verwijzingsarrest).

Ten aanzien van de tipgever

4.5.

Het vorenoverwogene brengt mee dat in de procedure na verwijzing moet worden aanvaard dat er geen gewichtige redenen zijn die het horen van de tipgever als getuige op andere dan de normale wijze kunnen rechtvaardigen. Het Hof heeft partijen dienovereenkomstig te kennen gegeven dat dat horen van de tipgever als getuige in beginsel op niet-anonieme wijze dient plaats te vinden. Aangezien het horen van de tipgever op niet anonieme wijze echter onvermijdelijkerwijze een doorkruising zou betekenen van het volhardende beroep van de Inspecteur op het bepaalde in artikel 8:29 van de Awb, heeft het Hof partijen te kennen gegeven dat het horen van de tipgever als getuige mag plaatsvinden op zodanige wijze dat diens identiteit niet wordt prijsgegeven, mede gezien de slotzin van overweging 2.4.3 van het verwijzingsarrest. De eventuele beperkingen die een zodanig horen voor de waarheidsvinding zou kunnen hebben, dienen, gezien artikel 8:31 van de Awb, naar 's Hofs oordeel voor de procesrekening van de Inspecteur te worden gebracht.

4.6.

De voor de tipgever bestemde oproeping van het Hof om als getuige ter zitting van het Hof te verschijnen, die de griffier van het Hof met instemming van partijen aan de landsadvocaat heeft geadresseerd, heeft niet geresulteerd in diens verschijnen ter voor het horen van de tipgever gereserveerde zitting, maar in de inbreng, door de Inspecteur, van een verklaring (zie onderdeel 2.18 hiervóór), waarvan het Hof aannemelijk acht dat het een door de tipgever afgelegde verklaring betreft. Voorts heeft het Hof uit de overigens door de Inspecteur in het geding gebrachte stukken (in het bijzonder de brieven van 15 en 16 juni 2017 van de advocaat van de tipgever) afgeleid dat de tipgever slechts aan de oproeping om als getuige te verschijnen gehoor wenste te geven indien diverse nadere voorwaarden zouden zijn vervuld.

4.7.

Aangezien de Inspecteur heeft gepersisteerd in zijn wens om de identiteit, waaronder de NAW-gegevens, van de tipgever geheim te houden, heeft het Hof niet kunnen bewerkstelligen, dat de tipgever ter zitting als getuige zou worden gehoord. Het aanbod van de Inspecteur om de NAW-gegevens uitsluitend aan het Hof, maar niet aan de wederpartij, kenbaar te maken heeft het Hof gepasseerd, aangezien dat een honorering zou betekenen van een beroep van de Inspecteur op het bepaalde in artikel 8:29 Awb, in weerwil van het vorenoverwogene. De vorenbedoelde voorwaarden van de tipgever komen er in feite op neer dat de tipgever slechts wenste te verschijnen indien hij, met diverse waarborgen waarmee hij zou worden afgeschermd van de publieke ruimte en belanghebbenden, zou worden gehoord als bedreigde getuige, min of meer analoog aan de regeling van artikel 226a van het Wetboek van Strafvordering (Sv).

4.8.

Het Hof heeft partijen te kennen gegeven dat, gezien het verwijzingsarrest, het horen van de tipgever op zodanige wijze kan plaatsvinden dat diens anonimiteit blijft gewaarborgd. Het horen van de tipgever zou immers niet mogen leiden tot een doorkruising van het volhardende beroep van de Inspecteur op artikel 8:29 van de Awb. De zojuist bedoelde, door de tipgever geformuleerde voorwaarden, waaraan de Inspecteur zich kennelijk heeft geconformeerd, wijken wezenlijk af van de door het Hof voorziene wijze van horen van de tipgever. Het Hof heeft voor een zodanig horen geen termen aanwezig geacht en daaraan de navolgende overwegingen ten grondslag gelegd.

4.9.

Het Hof stelt voorop dat het horen op die door de tipgever gewenste wijze een zeer ernstige inbreuk zou maken op de normaliter voor het horen van getuigen geldende regels, welke regels ertoe strekken het horen van een getuige op transparante en controleerbare wijze te doen plaatsvinden, waarbij in het bijzonder de geloofwaardigheid van de getuige en de door hem afgeleide verklaring moeten kunnen worden getoetst. Gelet daarop kan een horen als bedreigde getuige slechts aan de orde zijn indien dat strikt noodzakelijk is (vgl. HR 24 november 2017, nr. 16/04810, ECLI:NL:HR:2017:2986, BNB 2018/18, ov. 2.3.6).

4.10.

In de eerste plaats behelst de beoordeling van de gronden die aan het verzoek van de tipgever (en daarmee de Inspecteur) ten grondslag liggen in essentie een beoordeling van dezelfde argumenten als die welke de Inspecteur in het kader van de geheimhoudingsprocedure bij de Rechtbank aan zijn beroep op geheimhouding van de identiteit ten grondslag heeft gelegd. Zoals reeds is overwogen, is een dergelijke, hernieuwde, beoordeling van die argumenten in de procedure na verwijzing niet meer aan de orde.

4.11.

Overigens kunnen de door de Inspecteur aangevoerde gronden, waaronder de gronden die in de van de tipgever afkomstige stukken zijn vervat, niet worden aangemerkt als zwaarwegende gronden die een horen als bedreigde getuige zouden kunnen rechtvaardigen. Uit al hetgeen in dat verband is aangevoerd kan niet meer worden opgemaakt dan dat de tipgever subjectief bevreesd is voor bedreiging en represailles, zonder dat die subjectieve vrees op enigerlei wijze wordt onderbouwd of geconcretiseerd. Het Hof heeft dit oordeel reeds aan de Inspecteur voorgehouden ter zitting van 15 mei 2017. Ook in al hetgeen de Inspecteur nadien nog in het geding heeft gebracht, is geen begin van een zodanige onderbouwing of concretisering te vinden. Daarom kan niet worden geoordeeld dat het strikt noodzakelijk is om de tipgever te horen onder de voorwaarden die daaraan door hem kennelijk worden gesteld.

4.12.

Voorts heeft het Hof mede van belang geacht dat de Inspecteur de schriftelijke verklaring van de tipgever in het geding heeft gebracht. In die verklaring wordt gerelateerd over feiten waarover het Hof de tipgever had willen bevragen. Weliswaar zijn met die niet nader te toetsen verklaring niet alle bewijsrechtelijke vragen beantwoord, maar door de eventuele bewijsrechtelijke onduidelijkheden, overeenkomstig artikel 8:31 van de Awb, voor rekening van de Inspecteur te brengen, is een verdere behandeling en afdoening van de onderhavige zaak mogelijk gebleken, zonder het daadwerkelijk horen van de tipgever als getuige, wiens verschijnen ter zitting bepaald onzeker was, gelet op diens daaraan gestelde eisen.

4.13.

Voor zover de Inspecteur het Hof heeft verzocht de zaak (opnieuw) naar de geheimhoudingskamer te verwijzen teneinde de geheimhoudingskamer te laten beoordelen of en in hoeverre de door de tipgever gewenste waarborgen omtrent het horen gerechtvaardigd zouden zijn, heeft het Hof dat verzoek afgewezen. Daaraan ligt, naast de voornoemde overwegingen, het belang van een goede procesorde en een doelmatige behandeling van de onderhavige zaak ten grondslag. Gelet op de kennelijk namens de tipgever opgestelde, door de Inspecteur in het geding gebrachte, stukken, waaraan de Inspecteur zich kennelijk conformeerde, kon redelijkerwijs niet worden verwacht dat de tipgever als getuige ter zitting van het Hof zou verschijnen indien de uitkomst van een gang naar de geheimhoudingskamer zou zijn dat niet alle door de tipgever geformuleerde voorwaarden gerechtvaardigd waren. Indien zou worden

verondersteld dat die gang zou leiden tot de beslissing dat die voorwaarden alle gerechtvaardigd zouden zijn, zou een horen van de tipgever als bedreigde getuige aangewezen zijn. Afgezien van de tegen een zodanig horen hiervóór weergegeven bezwaren, kan het Hof ook zonder verboden prognose omtrent te leveren bewijs niet inzien wat een dergelijk horen bewijsrechtelijk nog zou toevoegen aan de schriftelijke verklaring van de tipgever die door de Inspecteur in het geding is gebracht. De wijze van het horen van bedreigde getuigen brengt immers mee dat dat horen niet door de hoofdkamer zou kunnen plaatsvinden, maar (bijvoorbeeld) door een niet van die kamer deel uitmakende raadsheer-commissaris. Gelet daarop, kan aan een aldus afgelegde verklaring slechts een beperkte bewijskracht worden toegekend. Voorts zou de ondervraging zijdens het Hof toegespitst zijn op de wijze van verkrijging van het bewijsmateriaal door de tipgever (in verband met het hiernavolgende omtrent de inhoud van die schriftelijke verklaring) en diens overige eventuele strafrechtelijk laakbare handelen. Aangezien een getuige het recht heeft vragen niet te beantwoorden (onder andere en kortweg) bij vrees voor strafrechtelijke vervolging (artikel 165, lid 3, Rv in verbinding met artikel 8:33, lid 3, van de Awb), zou er een reële mogelijkheid zijn dat verschillende vragen van het Hof niet zouden worden beantwoord. Dat deze laatste mogelijkheid niet denkbeeldig is, vindt bevestiging in het ter zitting van 13 juni 2017 gedane verzoek van de Inspecteur om, bij een eventueel getuigenverhoor van de tipgever, toe te staan dat de tipgever zich zou laten vergezellen van zijn advocaat, teneinde zich te laten voorlichten over de mogelijkheid om vragen niet te beantwoorden indien hij zich daardoor zou incrimineren.

4.14.

Gelet op dit een en ander heeft het Hof besloten de behandeling van de zaak voort te zetten zonder een door het Hof geïnitieerd horen van de tipgever als getuige. Dat heeft onverlet gelaten dat partijen, in het bijzonder de Inspecteur, de mogelijkheid heeft behouden om de tipgever als partijgetuige mee te brengen naar de zitting van het Hof, in welk geval het getuigenverhoor van de tipgever, met aanwezigheid van partijen en de behandelende hoofdkamer, zou hebben kunnen plaatsvinden op zodanige wijze dat diens identiteit geheim zou blijven, overeenkomstig het in 4.5 hiervóór overwogene.

Ten aanzien van de schriftelijke verklaring van de tipgever

4.15.

Het Hof heeft de verklaring van de tipgever (onder andere) aldus verstaan dat de tipgever zich het onderwerpelijke bewijsmateriaal wederrechtelijk heeft toegeëigend en dat hij daarbij een strafbaar feit heeft gepleegd, bijvoorbeeld dat van verduistering of diefstal. Het Hof acht het ondenkbaar dat de tipgever het onderhavige bewijsmateriaal met toestemming van zijn voormalige werkgever aan de Staat (de Belastingdienst) heeft aangeboden. Het Hof gaat uit van het vermoeden dat de tipgever het bewijsmateriaal doelbewust heeft meegenomen bij het einde van zijn dienstbetrekking. Zo de tipgever de documenten al onbewust bij het einde van die bedoelde dienstbetrekking zou hebben meegenomen, dan had hij, bij ontdekking daarvan, deze documenten aan de bank dienen te retourneren. Hij heeft daarvoor niet voor gekozen, maar heeft kennelijk willens en wetens in plaats daarvan de documenten aangeboden aan de Belastingdienst teneinde daarvan financieel te profiteren. Het Hof benadrukt in dit verband dat de precieze omstandigheden waaronder de tipgever zich het bewijsmateriaal heeft toegeëigend onbekend zijn gebleven. Niet alleen heeft het onderzoek ter zitting van het Hof in dit verband geen nadere duidelijkheid dienaangaande opgeleverd, maar – bovenal – heeft de Belastingdienst geen onderzoek verricht naar de wijze waarop en omstandigheden waaronder de tipgever zich het bewijsmateriaal heeft toegeëigend (zie nader ov. 4.24.4 hierna).

4.16.

Het Hof heeft tijdens het onderzoek ter zitting aan partijen, onder andere, als zijn voorlopige oordeel voorgehouden dat de tipgever het bewijsmateriaal heeft verkregen op zodanige wijze dat hij een misdrijf heeft gepleegd, waarbij het meest voor de hand liggende misdrijf dat van verduistering is. Hetgeen partijen nadien in het geding hebben gebracht, zowel op schrift als mondeling tijdens het onderzoek ter zitting van 11 september 2017, heeft het Hof niet tot een ander oordeel gebracht. Dat, zoals de Inspecteur in wezen heeft aangevoerd in haar stuk met dagtekening 30 augustus 2017, de verklaring van de tipgever ook op een andere wijze zou kunnen worden uitgelegd, is onvoldoende voor een ander oordeel. De eventuele bewijsrechtelijke onzekerheid ten aanzien van (de merites van) de verklaring van

de tipgever dient voorts, gezien het hiervóór overwogene inzake het onverrichte getuigenverhoor van de tipgever en gelet op het bepaalde in artikel 8:31 van de Awb, voor rekening van de Inspecteur te blijven.

Ten aanzien van vraag II: de betrouwbaarheid van de informatie

4.17.

Volledigheidshalve en, gelet op de hierna nog te geven oordelen, ten overvloede, beantwoordt het Hof eerst geschilvraag II. Het Hof overweegt dienaangaande dat het geen aanleiding heeft gezien om aan de betrouwbaarheid van de in het bewijsmateriaal opgenomen gegevens te twijfelen. Het zojuist weergegeven oordeel dat de tipgever zich dat materiaal wederrechtelijk heeft toegeëigend, maakt dat niet anders. De Belastingdienst heeft vóórdat de overeenkomst met de tipgever werd gesloten, zoals is vastgelegd in het memo 'Tipgever Luxemburg' van 2 juli 2009, de authenticiteit en betrouwbaarheid van het materiaal uitgebreid getoetst. Bij dit onderzoek is onder meer geconstateerd dat een aantal belastingplichtigen reeds voor het rekeningnummer en saldo genoemd in het bewijsmateriaal waren ingekeerd en de informatie van de tipgever klopte. [M] heeft ter zitting van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden verklaard dat, wat betreft [a-bank] Luxemburg, twee belastingplichtigen reeds ingekeerd waren. Ook nadat het bewijsmateriaal volledig aan de Belastingdienst is overhandigd, is dit op betrouwbaarheid getoetst. Inmiddels staat vast dat de informatie van de tipgever met betrekking tot 76 rekeningen bij [a-bank] Luxemburg in 72 gevallen, waaronder de beide kinderen van erflater, correct is gebleken, terwijl in geen enkel geval is komen vast te staan dat informatie van de tipgever onjuist is geweest. De door de tipgever verstrekte informatie ten aanzien van rekeningen bij de twee andere banken was reeds bij de Belastingdienst op andere wijze bekend en was daarmee in overeenstemming. Dit draagt bij aan de betrouwbaarheid van het bewijsmateriaal als geheel.

4.18.

Het Hof betwijfelt evenmin dat het bewijsmateriaal authentiek is. Het Hof hecht geloof aan de verklaring die [M] ten overstaan van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden heeft afgelegd inzake de authenticiteit van het bewijsmateriaal. Het Hof acht niet aannemelijk dat door de tipgever (foutieve) informatie is toegevoegd, dan wel dat het materiaal anderszins door hem is gemanipuleerd, gelet op het voornoemde aantal correcte identificaties op basis van het bewijsmateriaal. De in het bewijsmateriaal opgenomen informatie ten aanzien van erflater acht het Hof dan ook betrouwbaar. Uit de verschillende aantekeningen en kenmerken van de gegevens van het bewijsmateriaal zijn bovendien onderlinge verbanden tussen de rekening van erflater en de rekeningen van de kinderen af te leiden. Het Hof verbindt aan de omstandigheid dat belanghebbenden de tipgever hierover niet hebben kunnen horen, geen gevolgtrekkingen op basis van artikel 8:31 van de Awb, nu het Hof op grond van de tot het geding behorende stukken geenszins twijfelt aan de betrouwbaarheid van het bewijsmateriaal.

Ten aanzien van vraag I: dient het bewijsmateriaal van gebruik te worden uitgesloten?

4.19.

Belanghebbenden hebben onder andere gesteld dat de verkrijging van het bewijsmateriaal van de tipgever door de FIOD-ECD onrechtmatig is geweest, waardoor dit materiaal niet mocht worden gebruikt bij het vaststellen en opleggen van de onderhavige belastingaanslagen en de desbetreffende beschikkingen inzake heffingsrente.

4.20.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 1 juli 1992, nr. 26 331, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, BNB 1992/306, de volgende kaders geschetst ten aanzien van het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen:

"3.2.2. Bij de beoordeling van het middel moet worden vooropgesteld dat - anders dan het middel blijktbaar vooronderstelt - er geen rechtsregel bestaat, die ieder gebruik verbiedt van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen voor het vaststellen van de uit de wet voortvloeiende belastingschuld en - zo daartoe gronden aanwezig zijn - voor het opleggen van een verhoging.

3.2.3.

In de eerste plaats is het gebruik van zodanige bewijsmiddelen in ieder geval niet ongeoorloofd, indien de bewijsmiddelen niet als jegens de belanghebbende op onrechtmatige wijze verkregen kunnen worden beschouwd.

Al aangenomen dat voor de tweede huiszoeking opnieuw verlof aan de Rechtbank had moeten worden gevraagd en dat daarom de bij die tweede huiszoeking inbeslaggenomen stukken in strafrechtelijke zin als onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen moeten worden aangemerkt, kan het middel niettemin reeds hierom niet tot cassatie leiden, omdat de omstandigheid dat die tweede huiszoeking onrechtmatig zou zijn geweest, niet meebrengt dat de alstoen bij die huiszoeking in beslaggenomen stukken ook als jegens belanghebbende op onrechtmatige wijze verkregen bewijsmiddelen moeten worden aangemerkt, nu het pand waarin deze huiszoeking is verricht, niet bij belanghebbende in gebruik was.

3.2.4.

Overigens heeft te gelden dat, ingeval gesproken kan worden van jegens de belanghebbende op strafrechtelijk onrechtmatige wijze verkregen bewijsmiddelen, dit voor de inspecteur geen beletsel behoeft te zijn om daarvan gebruik te maken. In een dergelijk geval zal met inachtneming van alle ter zake dienende omstandigheden nader moeten worden beoordeeld of de inspecteur handelt in strijd met enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, en meer in het bijzonder met het zorgvuldigheidsbeginsel, door ter vaststelling of ter ondersteuning van een belastingaanslag van dit strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddel gebruik te maken. Hierbij verdient opmerking dat, gelijk het Europese Hof voor de rechten van de mens bij zijn arrest van 12 juli 1988, NJ 1988, 851, in de zaak Schenk heeft beslist, artikel 6 EVRM geen regels bevat met betrekking tot de toelaatbaarheid van bewijs als zodanig, zodat deze verdragsbepaling niet meebrengt dat te dezer zake onderscheid moet worden gemaakt al naar gelang een aanslag in het geding is betreffende (alleen) enkelvoudige belasting danwel een aanslag waarbij (tevens) een verhoging is opgelegd.

3.2.5.

Met betrekking tot bewijsmiddelen waarvan de inspecteur, ook indien de onrechtmatige handelingen van de vervolgende instanties niet hadden plaatsgevonden, zonder wettelijke belemmering kennis had kunnen nemen, kan in het algemeen van strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur niet worden gesproken, zo de inspecteur van deze bewijsmiddelen gebruik maakt.

Daarbij dient in aanmerking te worden genomen dat ingevolge de artikelen 47 en volgende van de Algemene wet inzake rijksbelastingen belastingplichtigen en, voor zover zij binnen het Rijk een bedrijf of beroep uitoefenen, derden verplicht zijn om desgevorderd aan de inspecteur gegevens en inlichtingen te verschaffen dan wel boeken en andere bescheiden ter inzage te verstrekken.

Gebruik van vorenbedoelde bewijsmiddelen door de inspecteur is slechts dan niet toegestaan, indien zij zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht."

4.21.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 20 maart 2015 overwogen dat de zeer terughoudende uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in belastingzaken, in gevallen waarin artikel 6 EVRM daartoe niet dwingt, op een nog steeds adequate wijze tot uitdrukking komt in het 'zozeer indruist'-criterium uit het voornoemde arrest van 1 juli 1992 (Hoge Raad 20 maart 2015, nr. 13/03959, ECLI:NL:HR:2015:643, BNB 2015/173). In laatstgenoemd arrest overwoog de Hoge Raad onder meer als volgt:

"(...)

Strafrechtelijke maatstaven op basis van artikel 359a Sv

2.4.1.

Nadat het arrest BNB 1992/306 is geweest, is artikel 359a Sv op 2 november 1996 in werking getreden als onderdeel van de Wet vormverzuimen (Stb. 1995, 441). Deze regeling is onder meer ingevoerd om tegemoet te komen aan maatschappelijke onvrede over het functioneren van het strafproces. Het doel van het desbetreffende wetsvoorstel was "een bijdrage te leveren aan het terugdringen van de ongewenste gevolgen die aan vormverzuimen in het strafproces worden verbonden", aldus de Memorie van Toelichting (Kamerstukken II 1993/94, 23 705, nr. 3, blz. 1).

2.4.2.

Op grond van het eerste lid van artikel 359a Sv kan de strafrechter aan onherstelbare vormverzuimen in het voorbereidend onderzoek als rechtsgevolg de niet ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie in de vervolging, bewijsuitsluiting of strafvermindering verbinden. Ook bestaat de mogelijkheid dat de strafrechter aan een zodanig vormverzuim geen enkele consequentie verbindt, en volstaat met de constatering dat het verzuim is begaan (zie onder meer NJ 2004/376, overweging 3.6.1). Onder de werking van artikel 359a Sv dient de strafrechter de toepassing van de zojuist vermelde rechtsgevolgen te laten afhangen van de uitkomst van een belangenafweging die is toegesneden op de omstandigheden van de voorliggende zaak. Gelet op het tweede lid van artikel 359a Sv dient de rechter daarbij in het bijzonder acht te slaan op het belang dat door het geschonden voorschrift wordt gediend, de ernst van het verzuim en het nadeel dat daardoor wordt veroorzaakt. De wetgever beoogde op deze wijze te voorkomen dat het door de strafrechter aan een vormverzuim verbonden rechtsgevolg niet in een redelijke verhouding zou staan tot de ernst van dat verzuim (Kamerstukken II 1994/95, 23 705, nr. 6, blz. 3).

2.4.3.

In het arrest NJ 2004/376 heeft de Hoge Raad een overzicht gegeven van zijn tot dan toe gewezen rechtspraak over artikel 359a Sv. Met betrekking tot bewijsuitsluiting heeft de Hoge Raad deze rechtspraak nader vorm gegeven in zijn arrest van 19 februari 2013, nr. 11/03711, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, NJ 2013/308. In dat arrest zijn drie mogelijke redenen voor bewijsuitsluiting door de strafrechter geformuleerd. Volgens dit arrest kan het tot de taak van de strafrechter behoren bewijsuitsluiting op de voet van artikel 359a Sv toe te passen

(i) indien dat noodzakelijk is ter verzekering van het recht van de verdachte op een behoorlijk proces in de zin van artikel 6 EVRM;

(ii) in gevallen waarin artikel 6 EVRM niet (rechtstreeks) aan de orde is, en waarin een ander belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden, en uitsluiting van het als gevolg daarvan verkregen bewijs noodzakelijk is als middel om toekomstige vergelijkbare vormverzuimen te voorkomen en een krachtige stimulans te laten bestaan tot handelen in overeenstemming met de voorgeschreven norm. Een dergelijke toepassing van bewijsuitsluiting als rechtsstatelijke waarborg en als middel om met de opsporing en vervolging belaste ambtenaren te weerhouden van onrechtmatig optreden, kan in beeld komen als sprake is van een vormverzuim dat resulteert in een zeer ingrijpende inbreuk op een grondrecht van de verdachte; en

(iii) in andere gevallen indien sprake is van de - zeer uitzonderlijke - situatie dat het desbetreffende vormverzuim een structureel karakter heeft en de verantwoordelijke autoriteiten zich, vanaf het moment waarop dit structurele verzuim hun bekend moet zijn geweest, onvoldoende inspanningen hebben getoond om overtredingen van het desbetreffende voorschrift te voorkomen.

Betekenis van deze maatstaven voor belastingzaken

2.5.1.

Ook in fiscale geschillen waarop artikel 6 EVRM van toepassing is, zoals geschillen over een fiscale bestuurlijke boete, dient het recht op een behoorlijk proces als bedoeld in dat verdragsartikel te zijn verzekerd. Dit kan meebrengen dat strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal ook bij de beoordeling in dergelijke procedures buiten beschouwing moet blijven. Daarbij valt te denken aan de rechtspraak over schending van het recht op rechtsbijstand bij het politieverhoor (vgl. HR 30 juni 2009,

nr. 08/02411, ECLI:NL:HR:2009:BH3079, NJ 2009/349), en aan gevallen waarin materiaal waarvan het bestaan van de wil van de belanghebbende afhankelijk is, onder dwang van hem is verkregen (zie HR 12 juli 2013, nr. 12/01880, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, BNB 2014/101, en HR 8 augustus 2014, nr. 13/00933, ECLI:NL:HR:2014:2144, BNB 2014/206).

2.5.2.

Buiten deze categorie van gevallen waarin het recht van de belanghebbende op een behoorlijk proces op grond van artikel 6 EVRM noodzaakt tot bewijsuitsluiting, is de taak van de belastinginspecteur en de belastingrechter bij het vaststellen dan wel beoordelen van besluiten op grond van de belastingwetgeving niet vergelijkbaar met de taak van de strafrechter ten aanzien van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal. Uitsluiting van dergelijk bewijsmateriaal is in een belastingzaak immers in het algemeen geen aangewezen en evenredige maatregel om rechtmatig optreden van de met opsporing en vervolging van strafbare feiten belaste ambtenaren te stimuleren. Wel bestaat in uitzonderlijke gevallen de mogelijkheid dat uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs ook in een belastingzaak geboden is als rechtsstatelijke waarborg, omdat een belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in zo aanzienlijke mate is geschonden, dat de uitkomst van dat onderzoek ook in een belastingzaak van het bewijs dient te worden uitgesloten. Die in NJ 2004/376 genoemde maatstaf is algemeen toepasbaar. Zij wordt door de strafrechter in uitzonderlijke gevallen ook buiten het kader van artikel 359a Sv toegepast (zie HR 29 januari 2013, nr. 10/04292, ECLI:NL:HR:2013:BY0816, NJ 2013/414) en leent zich ook voor toepassing buiten het strafrecht. Zo komt bewijsuitsluiting in een belastingzaak bijvoorbeeld in aanmerking in gevallen waarin het gebruik voor het bewijs wezenlijk afbreuk doet aan het fundamentele belang dat met bescherming van het professionele verschoningsrecht is gediend (HR 12 maart 1997, nr. 30478, BNB 1997/146, vgl. voor het strafrecht HR 12 januari 1999, nr. 108483, NJ 1999/290).

2.5.3.

Deze zeer terughoudende uitsluiting van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs in belastingzaken, in gevallen waarin artikel 6 EVRM daar niet toe dwingt, komt op een nog steeds adequate wijze tot uitdrukking in het 'zozeer induist'-criterium uit BNB 1992/306. De Hoge Raad ziet dan ook geen aanleiding om terug te komen van dit criterium en van de rechtspraak die aan de hand daarvan tot ontwikkeling is gekomen.

2.5.4.

Het hiervoor in 2.5.2 en 2.5.3 overwogene geldt niet alleen indien het gaat om het bewijs met betrekking tot een belastingaanslag maar evenzeer indien het gaat om een bestuurlijke boete.

Betekenis van het oordeel van de strafrechter over onrechtmatig verkregen bewijs

2.6.1.

Indien sprake is van een (onherroepelijke) beslissing van de strafrechter over de (on)rechtmatigheid van de bewijsgaring en de bruikbaarheid van dat bewijs in een strafzaak, kan de vraag rijzen welke betekenis aan die rechterlijke beslissing toekomt bij de beoordeling van de bruikbaarheid van datzelfde bewijs in een belastingzaak.

2.6.2.

Voor zover het gaat om de vaststelling van feiten die van belang zijn om de rechtmatigheid van de bewijsgaring te beoordelen, moet worden vooropgesteld dat de belastingrechter met inachtneming van het in fiscale zaken toepasselijke procesrecht zelfstandig dient te beoordelen welke feiten als vaststaand kunnen worden aangenomen. Hij is daarom niet gebonden aan een oordeel van de strafrechter over hetzelfde feitencomplex, zelfs niet als aan hem dezelfde bewijsmiddelen ter beschikking staan als aan de strafrechter (vgl. HR 10 maart 1999, nr. 33840, ECLI:NL:HR:1999:AA2713, BNB 1999/209).

2.6.3.

Voor zover het gaat om de juridische vraag of de bewijsgaring in een strafzaak, gelet op de vaststaande feiten, onrechtmatig is geweest, is de belastingrechter evenmin gebonden aan het (onherroepelijke) oordeel van de strafrechter, ook niet indien de strafrechter daarbij van dezelfde feiten is uitgegaan.

Wel komt in dit opzicht een bijzonder gezag toe aan het ten aanzien van de belanghebbende gegeven oordeel van de strafrechter, die bij uitstek geroepen is tot beantwoording van dit soort rechtsvragen. Indien de belastingrechter – uitgaande van dezelfde feiten - afwijkt van het oordeel van de strafrechter met betrekking tot de onrechtmatigheid van de bewijsgaring, dient hij in zijn uitspraak de redenen voor die afwijking te vermelden.

2.6.4.

Voor zover het gaat om de vraag of onrechtmatige bewijsgaring tijdens een strafrechtelijk onderzoek ertoe dient te leiden dat van het aldus verkregen bewijs geen gebruik mag worden gemaakt, is de belastingrechter niet gebonden aan een (onherroepelijk) oordeel van de strafrechter in de desbetreffende strafzaak, reeds omdat de belastingrechter voor bewijsuitsluiting een ander beoordelingskader dient te hanteren (zie hiervoor onder 2.5.2).

2.6.5.

Het hiervoor in 2.6.1 tot en met 2.6.4 overwogene geldt zowel voor het bewijs met betrekking tot een belastingaanslag als voor het bewijs ten aanzien van een fiscale bestuurlijke boete.

2.6.6.

Uit het voorgaande vloeit voort dat zich de situatie kan voordoen dat voor de onderbouwing van een belastingaanslag en van een daarmee eventueel samenhangende bestuurlijke boete gebruik wordt gemaakt van bewijsmateriaal dat door de strafrechter voor bewijsdoeleinden onbruikbaar is verklaard. In verband met de verschillen tussen het in straf- en belastingprocedures geldende bewijsrecht en de uiteenlopende kaders voor de beoordeling van de bruikbaarheid van het voorhanden bewijs in dergelijke procedures, is dat verschil aanvaardbaar. Indien de uitsluiting van het bewijs in de strafzaak heeft geleid tot een vrijspraak, vormt een oordeel van de belastingrechter dat wél op dit bewijs gebaseerd is op zichzelf geen inbreuk op het in artikel 6, lid 2, EVRM neergelegde vermoeden van onschuld. Van een inbreuk op dat vermoeden kan in dit verband eerst sprake zijn indien de uitspraak van de belastingrechter, gelet op de bewoordingen daarvan, twijfel oproept over de juistheid van een vrijspraak van hetgeen de verdachte in de strafzaak werd verweten (vgl. EHRM 12 juli 2013, Allen tegen het Verenigd Koninkrijk, nr. 25424/09, par. 124 en 126, en EHRM 23 oktober 2014, Melo Tadeu tegen Portugal, nr. 27785/10, par. 66)."

4.22.

De Hoge Raad (Strafkamer) heeft in zijn arrest van 14 november 2006, nr. 02324/05, ECLI:NL:HR:2006:AX7471, NJ 2007, 179, onder meer het volgende overwogen:

"(...)

3.6

Het gaat in deze zaak om bewijsmateriaal dat oorspronkelijk in Luxemburg door diefstal of verduistering is verkregen en vervolgens ter beschikking is gekomen van Belgische autoriteiten die een deel van het materiaal daarna op hun beurt aan Nederlandse autoriteiten hebben overgedragen.

3.7

Het Hof heeft – in cassatie onbestreden – vastgesteld dat de voor het bewijs gebezigde (kopieën van) microfiches door de Belgische fiscale autoriteiten aan de Nederlandse autoriteiten zijn verstrekt op basis van art. 4 van de Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen. Het moet dan ook ervoor worden gehouden dat sprake was van een rechtsgeldige overdracht van documenten.

3.8

Het Hof heeft in zijn arrest melding gemaakt van het rapport van 27 juli 1999 van het Vast Comité van Toezicht op de Politiediensten te [plaats 4] waarin – aldus het Hof – opmerkingen zijn gemaakt over het omgaan met een informant en vragen zijn gesteld over de wetenschap van de (Belgische) gerechtelijke politie aangaande de herkomst van de desbetreffende documenten. De klacht van het middel dat het

Hof hier zijn onderzoeksplicht heeft miskend, mist feitelijke grondslag omdat het Hof de herkomst van het uit België afkomstige materiaal wel heeft onderzocht.

3.9

Het Hof heeft zoals hiervoor onder 3.5 weergegeven – in cassatie onbestreden – vastgesteld dat niet is gebleken dat overheidsdienaren op enigerlei wijze direct of indirect betrokken zouden zijn bij de diefstal of de verduistering van de documenten van KB-Lux of op enige andere wijze frauduleus gedrag van ex-werknemers van KB-Lux hebben geïnitieerd of gefaciliteerd. 's Hofs oordeel dat de omstandigheid dat het bewijsmateriaal door diefstal of verduistering, gepleegd door particulieren, is verkregen niet in de weg staat aan gebruik van dat bewijsmateriaal in een strafzaak, getuigt dan ook niet van een verkeerde rechtsopvatting. De desbetreffende klacht van het middel faalt dus.”

4.23.

In het arrest van de Hoge Raad (Belastingkamer) van 21 maart 2008, nr. 43 050, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, BNB 2008/159, is onder meer het volgende overwogen:

“3.4.1. Het Hof heeft geoordeeld dat indien al kan worden aangenomen dat de microfiches op strafrechtelijk onrechtmatige wijze verkregen zijn, de gegevens door de Nederlandse fiscus niet zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat het gebruik van die gegevens ontoelaatbaar moet worden geacht. Het Hof heeft daartoe overwogen dat er geen enkele aanwijzing is dat de Belgische overheid zelf de hand heeft gehad in de ontvreemding van de microfiches en dat ook anderszins voor de Nederlandse belastingautoriteiten geen redenen bestonden om aan te nemen dat bij de verkrijging van de gegevens een zo fundamenteel recht van de daarin vermelde personen was geschonden dat het instellen van een nader onderzoek naar de fiscale relevantie van die gegevens ontoelaatbaar moest worden geoordeeld.

3.4.2.

Het tegen dit oordeel gerichte onderdeel b van het tweede middel faalt. Mede gezien het arrest van de Hoge Raad (tweede kamer) van 14 november 2006, NJ 2007, 179, geeft 's Hofs oordeel geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Evenmin is het onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd.”

4.24.

Voor de beantwoording van de vraag wat het voorgaande betekent voor de bruikbaarheid van het bewijsmateriaal, is het navolgende van belang.

4.24.1.

Het gaat in deze zaak om bewijsmateriaal dat, gelet op 's Hofs uitleg van de verklaring van de tipgever zelf, op strafrechtelijk onrechtmatige wijze door hem is verkregen (zie ov. 4.16 hiervóór). Weliswaar is het uiteindelijke oordeel over de strafrechtelijke verwijtbaarheid van het handelen van de tipgever niet aan de belastingkamer van het Hof, maar aan de rechter in strafzaken voorbehouden, maar een materieel-strafrechtelijke kwalificatie van het handelen van de tipgever en de Staat (de Belastingdienst) door de belastingrechter is in een zaak als de onderhavige noodzakelijk teneinde de bruikbaarheid van het bewijsmateriaal in deze belastingzaak te kunnen toetsen (vgl. ov. 2.6.1 e.v. van het arrest BNB 2015/173).

4.24.2.

De omstandigheid dat de tipgever het bewijsmateriaal op strafrechtelijk onrechtmatige wijze heeft verkregen, brengt niet mee dat het bewijsmateriaal ook als jegens belanghebbenden op onrechtmatige wijze verkregen moet worden aangemerkt, aangezien [a-bank] Luxemburg – en niet belanghebbenden – de rechthebbende van het bewijsmateriaal was.

4.24.3.

In het onderhavige geval is echter niet alleen de verkrijging van het bewijsmateriaal door de tipgever wederrechtelijk geschied, maar heeft de Staat (de Belastingdienst) een geheim gehouden en derhalve

onbekende beloning betaald aan de tipgever, krachtens de onder 2.4 weergegeven overeenkomst (hierna ook: de overeenkomst). Zoals het Hof partijen als zijn voorlopige oordeel heeft voorgehouden, wist de Staat (de Belastingdienst) reeds voorafgaand aan het sluiten van die overeenkomst dat de tipgever het bewijsmateriaal op strafrechtelijk onrechtmatige wijze had verkregen, althans zij had dat redelijkerwijs moeten vermoeden. Hetgeen partijen, in het bijzonder de Inspecteur, in het geding hebben gebracht, heeft het Hof geen aanleiding gegeven voor een ander oordeel.

4.24.4.

Het onderhavige geval wordt er voorts door gekenmerkt dat (a) de Inspecteur het Hof een onvolledig inzicht heeft verschaft in de met de tipgever gemaakte afspraken. De Inspecteur heeft immers gepersisteerd bij de geheimhouding van relevante passages uit de overeenkomst met de tipgever. Voorts (b) moet, gelet op de getuigenverklaringen die zijn afgelegd door de ambtenaren [L], [M] en [G] ten overstaan van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant en het Gerechtshof Arnhem Leeuwarden, ervan worden uitgegaan dat er bij de Belastingdienst voor is gekozen om geen onderzoek te doen naar de precieze wijze waarop de tipgever het bewijsmateriaal heeft vergaard. Het onderzoek van de Belastingdienst is kennelijk geconcentreerd geweest op de betrouwbaarheid van het bewijsmateriaal en niet op de wijze van verkrijging van dat materiaal door de tipgever.

4.25.

De omstandigheid dat de Staat (de Belastingdienst), terwijl zij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat haar op strafrechtelijk onrechtmatige wijze verkregen bewijsmateriaal tegen betaling wordt aangeboden, roept de vraag op of, indien de Staat vervolgens een overeenkomst sluit als de onderhavige, het aldus verkregen bewijsmateriaal voor belastingheffingsdoeleinden mag worden gebruikt. Het Hof overweegt in dit verband dat het verwerven van door misdrijf verkregen stukken in materieel-strafrechtelijke zin, het delict opzet- of schuldhealing oplevert. In het onderhavige geval is door de Staat betaald voor het bewijsmateriaal en daarmee wijkt het onderhavige feitencomplex in rechtens relevante zin af van dat wat ten grondslag lag aan de voornoemde arresten NJ 2007, 179 en BNB 2008/159. Dat de Staat strafrechtelijke immuniteit geniet, laat onverlet dat een materieel-strafrechtelijke duiding van haar handelen noodzakelijk kan zijn teneinde een verantwoord oordeel te kunnen geven over de bruikbaarheid, door die Staat, van het bewijsmateriaal. Bij die kwalificatie van het handelen moet ook acht worden geslagen op eventuele omstandigheden die een rechtvaardiging kunnen vormen voor dat materieel-strafrechtelijk handelen.

4.26.

Gezien de hiervóór gedeeltelijk weergegeven arresten BNB 1992/306 en BNB 2015/173 is uitsluiting van het bewijsmateriaal slechts aangewezen indien is voldaan aan het 'zozeer-indruist'-criterium uit het arrest BNB 1992/306. Gezien het arrest BNB 2015/173 moet bewijsuitsluiting in belastingzaken als een zeer uitzonderlijke maatregel worden beschouwd. Bewijsuitsluiting kan in fiscale zaken aan de orde zijn in uitzonderlijke gevallen, als rechtstatelijke waarborg, omdat een belangrijk voorschrift of rechtsbeginsel in zo aanzienlijke mate is geschonden dat bewijsuitsluiting een passende en geboden reactie op die normschending is.

4.27.

Het onderhavige geval wordt erdoor gekenmerkt dat (a) het bewijsmateriaal op strafrechtelijk onrechtmatige wijze is verkregen door de tipgever en (b) de Staat, terwijl zij daarvan wist, althans dat redelijkerwijze had moeten vermoeden, een bepaalde beloning aan de tipgever heeft betaald teneinde het bewijsmateriaal voor belastingheffings- en beboetingsdoeleinden te verkrijgen. Voorts moet als vaststaand worden aangemerkt (c) dat de inhoud van de beloningsafpraak met de tipgever onbekend is gebleven en (d) dat de Staat geen onderzoek heeft gedaan naar de wijze waarop de tipgever het bewijsmateriaal heeft verkregen.

4.27.1.

Het Hof acht de volgende denkrichtingen mogelijk. Allereerst zou kunnen worden betoogd dat het bewijsmateriaal zonder meer bruikbaar is, ongeacht de zojuist weergegeven omstandigheden. In deze visie prevaleert het algemene belang van een juiste belastingheffing en de bestrijding van belastingontduiking. Voorts blijkt uit reeds bestaande jurisprudentie dat de omstandigheid dat

de Staat door een particulier op strafrechtelijk onrechtmatige wijze verkregen bewijsmateriaal voor belastingheffingsdoeleinden gebruikt, geenszins tot uitsluiting van dat materiaal hoeft te leiden (zie de onder 4.22 en 4.23 genoemde arresten NJ 2007, 179 en BNB 2008/159). Betoogd zou kunnen worden dat het belang van een juiste belastingheffing zodanig zwaar weegt, dat de materiële wederrechtelijkheid ten aanzien van het onder 4.25 genoemde delict van heling ontbreekt. Vóór deze denkrichting pleit voorts dat zich niet snel een alternatieve verkrijgingswijze laat denken waarmee de Staat het bewijsmateriaal zou hebben kunnen vergaren dan de onderwerpelijke (kortweg: betaling aan de tipgever). De aan de Inspecteur gegeven bevoegdheden, zoals neergelegd in afdeling 2 van hoofdstuk VIII van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, zijn daarvoor niet toereikend in de relatie tot de tipgever. Evenmin is duidelijk dat er een strafvorderlijk aangewezen handelwijze is die zou hebben geleid tot een doeltreffende vergaring van het bewijsmateriaal door de Staat. Het Hof overweegt in dit verband dat het door de tipgever gepleegde misdrijf buiten Nederland heeft plaatsgehad. Ten slotte dient, in verband met de mogelijkheid van gegevensuitwisseling tussen staten, te worden bedacht dat Luxemburg tot het jaar 2015 een bankgeheim kende.

4.27.2.

In tegenovergestelde richting zou men kunnen betogen dat het bewijsmateriaal moet worden uitgesloten van gebruik in de onderhavige procedure op de grond dat de Staat heeft betaald voor strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal en daarmee een belangrijke rechtstatelijke waarborg heeft geschonden door het strafrechtelijk onrechtmatig handelen van de tipgever te belonen. De Staat behoort immers strafrechtelijk onrechtmatige gedragingen niet te belonen, maar, integendeel, dergelijke gedragingen te ontmoedigen, ook afgezien van de normhandhaving door middel van het straf- en strafprocesrecht. Bewijsuitsluiting is in deze visie ook een passende en geboden sanctie, aangezien zich, gezien de strafrechtelijke immuniteit van de Staat, geen ander reparatie-instrument laat denken waarmee de hier bedoelde normschending door de Staat kan worden geredresseerd. In het bijzonder is het niet mogelijk dat de Staat strafrechtelijk wordt vervolgd wegens het plegen van heling.

4.27.3.

De derde benadering, die het Hof de juiste acht, houdt in dat de eerste noch de tweede zojuist weergegeven visie absoluut is. In deze derde benadering dient het belang van een juiste belastingheffing en bestrijding van belastingontwijking te worden afgewogen tegen het belang van een zuiver rechtsstatelijk, normconform handelen van de Staat. Die belangenafweging dient te voldoen aan normen van subsidiariteit en proportionaliteit. Het is aan de Inspecteur om inzicht te verschaffen in de gemaakte belangenafweging. De rechter dient die belangenafweging terughoudend te toetsen, aangezien die belangenafweging plaatsvindt in het kader van de uitoefening van een discretionaire bevoegdheid. Die toetsing behelst de beantwoording van de vraag of, gezien de bij de afweging betrokken belangen, in redelijkheid tot de gemaakte afweging kon worden gekomen. Indien die marginale toetsing leidt tot het oordeel dat de gemaakte belangenafweging in redelijkheid niet kon worden gemaakt, kan dat, al naar gelang de ernst van het tekortschieten van de belangenafweging, leiden tot het oordeel dat is gehandeld op een wijze die beantwoordt aan het 'zozeer-indruist'-criterium. Indien dat laatstbedoelde oordeel aangewezen is, moet het bewijsmateriaal van gebruik in de procedure worden uitgesloten.

Ten aanzien van de belangenafweging in abstracto

4.28.

De voor een zaak als de onderhavige relevante belangenafweging betreft enerzijds het belang van een juiste belastingheffing (zie reeds overweging 4.27.1 hiervóór). Daarbij is van belang dat een binnenlandse belastingplichtige in beginsel verplicht is de gegevens van buitenlandse bankrekeningen in zijn aangiften voor de VB en de IB/PVV te vermelden. Indien dat ten onrechte niet is geschied, is het de taak van de Staat (de Belastingdienst) om desalniettemin een juiste belastingheffing te verwezenlijken. Gegevens zoals die welke kunnen worden ontleend aan het bewijsmateriaal kunnen daarvoor van wezenlijk, zo niet onmisbaar, belang zijn. Met dergelijke gegevens kan niet alleen een juiste belastingheffing worden verwezenlijkt, maar kan ook (fiscale) criminaliteit, fraude en belastingontduiking worden opgespoord. De Staat handelde met de verkrijging van het bewijsmateriaal onmiskenbaar in het algemene belang.

4.29.

Het daartegenover staande belang betreft dat van een zuiver rechtsstatelijk handelen door de overheid. De overheid behoort niet alleen "geen hand te hebben" in de wederrechtelijke verkrijging van bewijsmateriaal, zij dient ook overigens crimineel gedrag niet te faciliteren, te initiëren, aan te moedigen of te belonen. Integendeel, van de overheid mag worden verwacht dat zij handhavend optreedt tegen de schending van strafrechtelijke normen. Ook in gevallen waarin die normschending zich buiten de Nederlandse rechtsmacht voordoet, mag van een behoorlijk, rechtsstatelijk handelende overheid worden verlangd dat negatief wordt gereageerd op strafrechtelijk onrechtmatig handelen.

4.30.

Wat betreft de normen van subsidiariteit en proportionaliteit geldt, ten eerste, dat de overheid geen andere, de rechtsorde minder versturende, mogelijkheid moet hebben gehad om het bewijsmateriaal te vergaren (subsidiariteit). De proportionaliteit vergt dat een redelijke mate van evenredigheid bestaat tussen de nagestreefde heffings- en aanverwante belangen enerzijds en de geschonden norm van een zuiver rechtsstatelijk handelen anderzijds. Het Hof is in dit verband van oordeel dat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verlangd dat zeer terughoudend wordt omgegaan met het betalen voor strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal, aangezien dat strafrechtelijk onrechtmatige handelen daarmee onvermijdelijkerwijze wordt beloond, hoezeer met die betaling ook andere doeleinden worden nagestreefd. Die terughoudendheid dient naar 's Hofs oordeel eveneens als uitgangspunt te gelden bij het bepalen van de hoogte van de beloning die in concreto wordt verstrekt. Het vertrekpunt van een behoorlijk handelende overheid dient te zijn dat niet, dan wel slechts beperkt wordt betaald voor strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal. Ten slotte mag van een zodanige overheid worden verlangd dat bij de beantwoording van de vraag of het betalen van een vergoeding is aangewezen en, zo ja, de vaststelling van de hoogte van de vergoeding acht wordt geslagen op zowel de wijze van (wederrechtelijke) verkrijging van het bewijsmateriaal door degene die het ten verkoop aanbiedt, als op de persoon van degene die het ten verkoop aanbiedt, als op het belang van de met dat bewijsmateriaal te dienen heffings- en aanverwante doelstellingen van algemeen belang.

4.31.

Van de overheid moet dus bij een belangenafweging als de onderhavige worden verlangd dat zij zich ervan vergewist op welke wijze tegen betaling aangeboden bewijsmateriaal is vergaard. Het denken en doen op basis van de algemene veronderstelling van wederrechtelijke verkrijging beantwoordt niet aan die norm. Immers, de gradatie van wederrechtelijkheid bij de originaire verkrijging van het bewijsmateriaal dient bij de uiteindelijke belangenafweging een rol van betekenis te spelen. Zo dient de overheid terughoudender te zijn bij de betaling voor bewijsmateriaal naarmate de ernst van de wederrechtelijkheid bij de verkrijging van het aangeboden bewijsmateriaal naar strafrechtelijke normen toeneemt, dan wel indien het eventuele strafrechtelijke verleden van de persoon van de aanbieder, waaronder diens eventuele recidive, daartoe aanleiding geeft.

4.32.

Gezien het zojuist overwogene, dient in het kader van de belangenafweging in ieder geval te worden meegewogen (a) de eventuele rol van de overheid bij de (originaire) verkrijging van het bewijsmateriaal, (b) de wijze waarop het bewijsmateriaal is verkregen door degene die het tegen betaling aanbiedt, (c) de betrouwbaarheid van dat materiaal, (d) de (betrouwbaarheid van de) persoon van de aanbieder (e) de verwachtingen omtrent de overheidsinkomsten die bij gebruik van het bewijsmateriaal zijn te verwachten, alsmede de verwachtingen omtrent overigens te realiseren normhandhavingsdoeleinden, zoals de bestrijding van belastingontwijking, (f) de hoogte van de vergoeding die voor de verkrijging van het bewijsmateriaal wordt betaald.

Ten aanzien van de belangenafweging in casu

4.33.

Ten aanzien van de belangenafweging in casu overweegt het Hof als volgt.

4.34.

Het handelen van de Belastingdienst voldoet aan het vereiste van subsidiariteit. Zoals volgt uit hetgeen in 4.27.1 hiervóór is overwogen, is aannemelijk dat de Belastingdienst het bewijsmateriaal niet op andere wijze had kunnen verkrijgen.

4.35.

Vervolgens komt aan de orde de proportionaliteit van de belangenafweging, ofwel de redelijke mate van evenredigheid die dient te bestaan tussen het belang van een juiste belastingheffing en bestrijding van belastingontduiking enerzijds, en het belang van een zuiver rechtsstatelijk handelen door de Staat, waaronder het niet-belonen van crimineel gedrag, anderzijds. Naar blijkt uit de brieven van de staatssecretaris (zie 2.7 en 2.8) heeft die belangenafweging plaatsgevonden aan de hand van de fiscale tiggeldregeling uit 1985.

4.36.

Het Hof heeft slechts in beperkte mate inzicht verkregen in de onderwerpelijke belangenafweging.

4.36.1.

Wat betreft (a) de rol van de overheid bij de origineire verkrijging van het bewijsmateriaal, geldt dat is geconstateerd dat die rol afwezig was. Het Hof heeft geen aanleiding aan de juistheid van die constatering te twijfelen; er is geen enkel aanknopingspunt voor de veronderstelling dat de overheid de hand zou hebben gehad in de verkrijging van het bewijsmateriaal door de tipgever, dan wel daarbij initiërend of faciliterend heeft opgetreden.

4.36.2.

Wat betreft (b) de wijze waarop het bewijsmateriaal is verkregen, is volstaan met de veronderstelling van wederrechtelijke verkrijging, zonder enig onderzoek naar die verkrijging (zie overweging 4.24.4 hiervóór). De aard en ernst van de wederrechtelijke verkrijging zijn derhalve onbekend en hebben, naar moet worden aangenomen, geen rol gespeeld bij de belangenafweging.

4.36.3.

Wat betreft (c) de betrouwbaarheid van het materiaal geldt dat die is getoetst en dat het materiaal, terecht, betrouwbaar is bevonden (zie overwegingen 4.17 en 4.18 hiervóór).

4.36.4.

Wat betreft (d) de (betrouwbaarheid van de) persoon van de tipgever geldt dat het onderzoek kennelijk geconcentreerd is geweest op het fiscale verleden van de tipgever.

Het Hof heeft geen aanknopingspunten gevonden voor enig onderzoek naar een eventueel strafrechtelijk verleden van de tipgever. Voorts is de betrouwbaarheid van de persoon van de tipgever kennelijk niet onderzocht. Weliswaar bestaat het bewijsmateriaal niet uit verklaringen van de tipgever, maar onderzoek naar de betrouwbaarheid van het relaas van de tipgever over de wijze van verkrijging had niet achterwege mogen blijven.

4.36.5.

Wat betreft (e) de verwachtingen omtrent de overheidsinkomsten die bij gebruik van het bewijsmateriaal konden worden verwacht, geldt dat het Hof geen inzicht heeft gekregen in die verwachtingen. Slechts de uiteindelijk gerealiseerde opbrengst is bekend (zie onderdeel 2.17 hiervóór).

4.36.6.

Wat betreft (f) de (hoogte van de) vergoeding die aan de tipgever is betaald geldt dat de Inspecteur de relevante passage dienaangaande uit de overeenkomst geheim heeft gehouden. De Inspecteur heeft bij diens beroep op geheimhouding gepersisteerd, ondanks de beslissing van de geheimhoudingskamer van de Rechtbank, welke strekte tot openbaarmaking van (onder andere) de bedoelde passage. Van de vergoeding is slechts gesteld dat die "maximaal enkele tonnen" bedraagt (zie onderdeel 2.13 hiervóór), maar de juistheid van die uitlating, die op zichzelf beschouwd al onvoldoende specifiek is, kan niet aan de hand van de relevante passage uit de overeenkomst worden gecontroleerd.

Zoals hiervóór is overwogen, kan het Hof aan de hier bedoelde weigering tot openbaarmaking de gevolgtrekkingen verbinden die het Hof geraden voorkomen (artikel 8:31 van de Awb). Aangezien kennis van het onderhavige element van wezenlijk belang is voor de beoordeling van de gemaakte belangenafweging, zal het Hof ingevolge die bepaling aan de hier bedoelde weigering van de Inspecteur de gevolgtrekking verbinden dat niet kan worden uitgegaan van de juistheid van de zojuist genoemde uitlating over de hoogte van de vergoeding. Het Hof zal derhalve, in wezen overeenkomstig de procesopstelling van de Inspecteur ter zake van de vergoedingsparagraaf van de overeenkomst, uitgaan van een vergoeding waarvan zowel de opbouw als de maximering onbekend is.

4.37.

De omstandigheden (i) dat het strafrechtelijk laakbare handelen van de tipgever geen rol heeft gespeeld bij de belangenafweging en de omstandigheid (ii) dat geen inzicht is verschaft in de afwegingen ten aanzien van de verwachte overheidsinkomsten enerzijds en de met de tipgever overeengekomen beloning anderzijds leiden ertoe dat het Hof niet kan beoordelen of de Belastingdienst in redelijkheid kon komen tot de in het onderhavige geval gemaakte belangenafweging. Van een belangenafweging waarin de voornoemde strafrechtelijke laakbaarheid niet relevant wordt geacht, en waarin een onbekende, en dus potentieel zeer significante, vergoeding wordt betaald voor een bepaalde verwachte opbrengst kan in ieder geval niet zonder meer worden geoordeeld dat die in redelijkheid kon worden gemaakt. Het Hof kan, gezien het gebrek aan inzicht in de gemaakte afweging, evenmin de ernst van het tekortschieten van de belangenafweging beoordelen. De consequenties daarvan dienen, mede gezien het bepaalde in artikel 8:31 van de Awb, voor rekening van de Inspecteur te komen. Dat betekent dat in dit geval moet worden geoordeeld dat de belangenafweging zodanig tekortschiet dat is voldaan aan het 'zozeer-indruist'-criterium. Dat brengt, gezien de onder 4.27.3 hiervóór genoemde uitgangspunten, met zich dat het bewijsmateriaal in de onderhavige zaak van gebruik moet worden uitgesloten.

4.38.

Gelet op het voorgaande komt het Hof niet toe aan de overige onder 3.1 vermelde vragen.

Slotsom

4.39.

De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is. De uitspraak van de Rechtbank dient te worden vernietigd. Doende wat de Rechtbank had behoren te doen, zal het Hof het beroep gegrond verklaren, de uitspraken van de Inspecteur vernietigen, de navorderingsaanslagen en de desbetreffende beschikkingen inzake heffingsrente vernietigen en de aanslag IB/PVV 2008 verminderen tot nihil na verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen en de deze aanslag betreffende beschikking inzake heffingsrente dienovereenkomstig verminderen.

Ten aanzien van het griffierecht

4.40.

Aangezien de uitspraak van de Rechtbank wordt vernietigd, dient de Inspecteur aan belanghebbenden het door hen ter zake van de behandeling van het beroep bij de Rechtbank en het hoger beroep bij het Hof betaalde griffierecht ten bedrage van € 82 respectievelijk € 118 te vergoeden.

Ten aanzien van de proceskosten

4.41.

Aangezien het hoger beroep gegrond is, acht het Hof termen aanwezig voor een veroordeling van de Inspecteur tot een tegemoetkoming in de proceskosten aan de zijde van belanghebbenden. Het Hof is van oordeel dat er termen aanwezig zijn tot afwijking van de forfaitaire normen van het Besluit proceskosten bestuursrecht, op de grond van artikel 2, lid 3, van dat besluit. Het Hof ziet daarin aanleiding gelet op (a) de bewerkelijkheid van de onderhavige zaak, (b) de – niet alleen in kwantitatief, maar ook in kwalitatief opzicht – meer dan gebruikelijke correspondentie en de meer dan gebruikelijke zittingen, en (c) de procesopstelling van de Inspecteur. Wat betreft de laatstgenoemde

omstandigheid is het Hof van oordeel dat de procesopstelling van de Inspecteur niet alleen de waarheidsvinding in casu heeft bemoeilijkt, maar ook overigens een doelmatige behandeling van de zaak heeft belemmerd. Het niet-appelleren tegen, maar vervolgens op relevante onderdelen negeren van de geheimhoudingsuitspraak van de Rechtbank, is de Inspecteur op zichzelf beschouwd toegestaan (zie het verwijzingsarrest), maar heeft een doelmatige behandeling van de zaak zonder meer bemoeilijkt en heeft, althans bij belanghebbenden, kennelijk en kenbaar verwarring veroorzaakt, of in ieder geval tot onduidelijkheid geleid. Verder is een doelmatige behandeling van de zaak na verwijzing bemoeilijkt door de procesopstelling in verband met de vergeefse poging tot een getuigenverhoor van de tipgever. Die procesopstelling heeft erin bestaan dat de Inspecteur, dan wel de landsadvocaat, als doorgeefluik is opgetreden van de voor de tipgever bestemde oproeping en van aan het Hof gerichte correspondentie van (de advocaat van) de tipgever. Ook nadat de Inspecteur kenbaar was gemaakt dat het getuigenverhoor van de tipgever op zodanige wijze zou plaatsvinden dat diens identiteit geheim zou blijven, heeft de Inspecteur, voor zover het Hof kan nagaan, niet meer gedaan dan het fungeren als doorgeefluik. Die procesopstelling is moeilijk te rijmen met de tekst van de overeenkomst tussen de Belastingdienst en de tipgever. Ingevolge die tekst heeft de Belastingdienst de inspanningsverplichting op zich genomen om te voorkomen dat de identiteit van de tipgever openbaar wordt, maar die verbintenis is allesbehalve absoluut en onvoorwaardelijk. Uit artikel 2, lid 1, van de overeenkomst blijkt dat de inspanningsverplichting van de Belastingdienst onverlet laat de verplichting van de tipgever tot het verschijnen voor een getuigenverhoor, indien de tipgever daartoe wordt opgeroepen. In het licht daarvan heeft de gecompliceerde behandeling van de onderhavige zaak door het Hof meegewogen bij de beslissing van het Hof om af te wijken van het bepaalde in artikel 2, lid 1, van het Besluit proceskosten bestuursrecht, op de grondslag van artikel 2, lid 3, van dat besluit.

4.42.

De afwijking van het forfait brengt mee dat de tegemoetkoming in de kosten zoals bedoeld in artikel 8:75 in verband met artikel 8:108, lid 1, van de Awb in het onderhavige geval moet worden vastgesteld op de werkelijke proceskosten van belanghebbenden. Belanghebbenden hebben het door hen dienaangaande gestelde bedrag weliswaar van enige onderbouwing voorzien, maar die onderbouwing is gemotiveerd betwist door de Inspecteur. Gelet daarop, zal het Hof het bedrag van de tegemoetkoming in goede justitie schattenderwijs vaststellen op € 50.000.

5 Beslissing

Het Hof:

verklaart het hoger beroep gegrond;

vernietigt de uitspraak van de Rechtbank;

verklaart het beroep gegrond;

vernietigt de uitspraken van de Inspecteur;

vernietigt de navorderingsaanslagen IB/PVV over de jaren 1997 en 1999 tot en met 2007, alsmede de desbetreffende beschikkingen inzake heffingsrente;

vermindert de aanslag IB/PVV over het jaar 2008 tot een berekend naar een bedrag van nihil na verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen en bepaalt dat de desbetreffende beschikking inzake heffingsrente dienovereenkomstig wordt verminderd;

vernietigt de navorderingsaanslagen VB over de jaren 1998 en 2000, alsmede de desbetreffende beschikkingen inzake heffingsrente;

gelast dat de Inspecteur aan belanghebbenden vergoedt het door hen ter zake van de behandeling van het beroep en het hoger beroep betaalde griffierecht ten bedrage van, in totaal, € 200;

veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten aan de zijde van belanghebbenden, vastgesteld op € 50.000.

Aldus gedaan op 20 februari 2018 door P.C. van der Vegt, voorzitter, V.M. van Daalen-Mannaerts en W.A. Sijberden, in tegenwoordigheid van S.J. Willems-Ruesink, griffier. De beslissing is op die datum

ter openbare zitting uitgesproken en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.

Het aanwenden van een rechtsmiddel:

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden (Belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH 's-Gravenhage. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen.

Bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.

Het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:

de naam en het adres van de indiener;

een dagtekening;

een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;

e gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.