

# Belastingdienst mag verzaken en hoeft identiteit niet prijs te geven

Fiscale procedures trekken niet vaak de aandacht van de media. Dat was wel even anders toen Hof Arnhem-Leeuwarden aangifte deed tegen het ministerie van Financiën wegens het (vermeend) beïnvloeden van getuigen.<sup>1</sup> Landelijk nieuws! Minder aandacht kreeg het arrest van de Hoge Raad waarin werd geoordeeld dat de identiteit van de tipgever geheim mocht worden gehouden.<sup>2</sup> Hoewel Hof Arnhem-Leeuwarden er niet (meer) over gaat, heeft het de strafaangifte ingetrokken. Achteraf wellicht een storm in een glas water.



**Ludwijn Jaeger**  
Mr. B.J.G.L. Jaeger is als fiscaal advocaat verbonden aan Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam

**F**iscaal is en blijft het arrest van de Hoge Raad echter boeiend. Kan bewijs na dit arrest wel voldoende worden getoetst? Is de fiscale procedure wel fair en zijn partijen (nog) wel voldoende gelijkwaardig? Duidelijk is in ieder geval dat de deur wagenwijd open staat voor het resultaatafhankelijk belonen van klikspanen wier identiteit geheim kan worden gehouden. Is de grens van onbetamelijkheid, die zozeer onwenselijk is dat ‘de vruchten’ als bewijs moeten worden uitgesloten, al in zicht? Houdt de Hoge Raad de inspecteur te vaak de hand boven het hoofd en staat dusdoende Goliath veel toe, waar David niet mee weg komt?

## De procedure over het bewijs van de anonieme tipgever

Veel is wettelijk geregeld, maar een artikel over bewijs, bewijsleer,<sup>3</sup> bewijswaarde, bewijsmiddelen, bewijsminima of zelfs toegestane bewijsmiddelen, is voor fiscale procedures niet voorhanden. Dit ongeregelde aspect, wat dan een beetje onterecht de vrije bewijsleer heet, is overgelaten aan rechterlijke invulling en is wellicht mede daardoor rijkelijk vaak onderwerp van dispuut. Art. 8:69 Awb schrijft slechts voor dat de rechter uitspraak doet op de grondslag van het beroepschrift, de overgelegde stukken, het verhandelde tijdens het vooronderzoek en het onderzoek ter zitting. Hij vult ambtshalve de rechtsgronden aan en kan, op het gevaar af dat hij buiten de rechtsstrijd tussen partijen treedt, de feiten aanvullen.<sup>4</sup> De inspecteur is verplicht de op de zaak

betrekking hebbende stukken te overleggen.<sup>5</sup> Als blijkt dat de inspecteur dit niet heeft gedaan, moet de rechter ambtshalve om aanvulling van het dossier vragen.<sup>6</sup>

## Het bezit van een (niet aangegeven) buitenlandse bankrekening

De procedure waarin de anonieme tipgever zo’n buitengewoon grote rol speelt, gaat over navorderingsaanslagen inkomstenbelasting die zijn gegrond op een niet in de belastingaangifte betrokken Luxemburgse bankrekening. Op deze bankrekening zou zo’n miljoen gulden hebben gestaan. De inspecteur is van het bestaan van de bankrekening op de hoogte geraakt doordat de tipgever de FIOD benaderde met de mededeling dat hij beschikte over informatie waaruit zou blijken dat Nederlanders in Luxemburg bankrekeningen aanhielden. In ruil voor deze informatie is de tipgever een resultaatafhankelijke beloning en anonimiteit toegezegd.

## De geheimhoudingsprocedure ex art. 8:29 Awb

In de procedure over de navorderingsaanslagen heeft de inspecteur de anonimiteit met verve verdedigd. Hij stelt dat hij de op de tipgever betrekking hebbende stukken alleen geschoond in het geding wil brengen. Het gaat hierbij om de overeenkomst met de tipgever, diens verklaring, het proces-verbaal over de vaststelling van zijn identiteit en twee verslagen over de herkomst van de gegevens en de aard en interpretatie daarvan.<sup>7</sup> Met name de verslagen geven aanleiding voor de veronderstelling

dat de gegevens niet voor zich spreken. In een tussenuitspraak oordeelde de geheimhoudingskamer van de rechtbank dat er onvoldoende redenen waren voor een beperking van de kennisname als bedoeld in art. 8:29 Awb. De inspecteur heeft zich, vermoedelijk schoorvoetend, bij deze beslissing neergelegd, maar de stukken niet integraal overgelegd. Desgevraagd heeft hij in het hoger beroep tegen de navorderingsaanslagen aangegeven dat de beslissing van de geheimhoudingskamer niet werd aangevochten, maar ook toen is hij niet overgegaan tot het overleggen van de stukken.

### **De gevolgtrekking van het niet voldoen**

Aan het niet voldoen aan onder meer de verplichting van de inspecteur om stukken in het geding te brengen, kan de rechter 'de gevolgtrekkingen maken die hem geraden voorkomen' (art. 8:31 Awb). De rechtbank heeft aan de weigering om de stukken ongeschoond in het geding te brengen geen gevolgen verbonden en heeft ook overigens de navorderingsaanslagen in stand gelaten. Het hof is echter minder mild; dat oordeelt dat met de weigering de rechtsorde in ernstige mate is geschonden en dat die schending alleen al de vernietiging rechtvaardigt van de navorderingsaanslagen.

Hoewel de zwaarte van de consequentie of het helemaal niet verbinden van enige consequentie aan deze weigering in beginsel is voorbehouden aan de feitenrechter, grijpt de Hoge Raad in. Volgens dit college lijkt het erop dat het hof van oordeel is dat een weigering als deze per definitie de rechtsorde schaadt en op zichzelf al voldoende grond oplevert om aanslagen te vernietigen. Bij het bepalen van de consequentie ex art. 8:31 Awb moeten alle omstandigheden van het geval worden meegewogen, waaronder het belang van het desbetreffende (ontbrekende) stuk voor de waarheidsvinding.<sup>8</sup> In zoverre slaagt middel 2, maar dat zou op zichzelf nog niet tot cassatie kunnen leiden, nu andere oordelen van het hof, waaronder die over de bewijskracht van het materiaal, de vernietiging van de aanslagen zelfstandig kunnen dragen.

Het oordeel van het hof op dit punt is erg zwart-wit. Lezend tussen de regels door en gelet op de verder met deze zaak samenhangende besloemingen, lijkt het erop dat de inspecteur c.s. met zijn onhandige wijze van opereren bij het hof veel irritatie heeft gewekt. Die irritatie heeft zijn weg naar het oordeel gevonden. Met iets meer nuance in het oordeel had de afstraffing overigens best stand kunnen houden. In de verwijzing ligt het antwoord welke gevolgtrekking gepast is, nog behoorlijk open. De Hoge Raad legt alleen veel nadruk op een relatie tussen de gevolgtrekking en de waarheidsvinding. Anders gezegd: hoe belangrijk is het onbekend gebleven bewijs voor het oordeel over de materiële juistheid van de navorderingsaanslag?

### **De betrouwbaarheid van het aanwezige bewijs**

Een belastingprocedure kenmerkt zich van oudsher door zijn grote focus op de juistheid van de hoogte van de te betalen belasting. Termijnvereisten daargelaten hebben formele vereisten voor bestuursoptreden nooit erg veel

grip gekregen op de belastingprocedure. Een gebrekkige motivering kan worden hersteld, onzorgvuldig handelen heeft hoogstens consequenties voor een proceskostenvergoeding, niet of heel laat met een verweerschrift komen leidt zelfs nauwelijks tot een reprimande. Ook in het uitsluiten van onrechtmatig verkregen bewijs is de Hoge Raad in belastingzaken zeer terughoudend.<sup>9</sup> Het leggen van de nadruk op een relatie tussen de gevolgtrekking en de waarheidsvinding past in deze traditie. Het verbaast dan wel dat in de uitspraken van de rechtbank en het hof erg weinig is terug te vinden over wat de informatie van de tipgever nou daadwerkelijk betreft. Een eigen oordeel door de lezer van de jurisprudentie over de begrijpelijkheid van het betrouwbaarheidsoordeel is daarmee onmogelijk.

### **De betrouwbaarheid volgens de rechtbank**

De rechtbank vermeldt onder de feiten dat de inspecteur meent dat de informatie van de tipgever betrouwbaar is.<sup>10</sup> De inspecteur heeft renseignements gekregen betreffende rekeningen bij Rabobank Luxemburg waarop een naam en een saldo staat. Belanghebbende ontkent zo'n buitenlandse bankrekening te hebben. De dochter en de erven van de zoon erkennen wel over zo'n rekening te hebben beschikt. Gelet op de noodzaak om met de tipgever een gesprek te voeren over zowel de herkomst als de aard en interpretatie van de gegevens, alsmede daarvan verslag te doen en dat niet ongeschoond in het geding te brengen, wordt een toelichting van de rechtbank over de betrouwbaarheid van 'de renseignements' node gemist. Zeker als vervolgens de uitspraak van het hof wordt gelezen.

De rechtbank meent de ongeschoonde stukken niet nodig te hebben voor de beoordeling van het geschil en oordeelt dat een verder niet nader aangeduide ambtsedige verklaring aannemelijk maakt dat belanghebbende rekeninghouder is.<sup>11</sup> Ze ziet geen reden om aan de betrouwbaarheid van de renseignements te twijfelen. De informatie is – kennelijk toch niet – voor meerdere interpretatie vatbaar en bovendien in een heel aantal gevallen – kennelijk – betrouwbaar gebleken.<sup>12</sup> Ik wil de rechtbank overigens best volgen in het oordeel dat eventuele onbetrouwbaarheid van de tipgever niet zonder meer iets zegt over de (on)betrouwbaarheid van de door hem verkochte informatie.

### **De betrouwbaarheid volgens het hof**

Hoe diametraal anders is de uitspraak van het hof.<sup>13</sup> Het hof begint al door onder de vaststaande feiten te vermelden dat uit de informatie van de tipgever 'zou kunnen blijken' dat erflater een buitenlandse bankrekening had.<sup>14</sup> Ook het hof vermeldt als feit dat de informatie met betrekking tot 76 rekeningen in een aantal gevallen, waaronder de kinderen van erflater, correct is gebleken. Bovendien is in geen enkel geval komen vast te staan dat de informatie onjuist is geweest. Desondanks oordeelt het hof dat niet vaststaat dat de informatie in het geval van erflater ook betrouwbaar is.<sup>15</sup> Het vervolgt met de volgende terechte en juiste constatering: 'Het feit dat een aantal

van de 76 personen over wie informatie is gegeven, heeft meegewerkt, rechtvaardigt deze conclusie niet. De conclusie wordt ook niet gerechtvaardigd door het feit dat de aan 71 van deze personen opgelegde (navorderings)aanslagen inmiddels onherroepelijk vaststaan, hetgeen overigens, anders dan de Inspecteur meent, op zichzelf niet betekent dat de informatie waarop die aanslagen zijn gebaseerd dus juist is. De omstandigheid dat de tipgever correcte informatie heeft gegeven, sluit immers niet uit dat tussen deze correcte informatie zich ook incorrecte informatie bevindt. [...] Het Hof neemt daarbij in aanmerking dat de informatie, gelet op de wijze waarop deze is aangeleverd, in feite niets meer is dan een verklaring van de tipgever. De informatie is kennelijk niet rechtstreeks afkomstig uit de administratie van de desbetreffende bank, maar bestaat uit door menselijke tussenkomst vervaardigde overzichten.'

Zo bezien lijkt het hof de gevolgtrekking die het verbindt aan de weigering de stukken in te brengen, aardig te hebben verbonden aan de waarheidsvinding, althans aan de betrouwbaarheid van het bewijs.

### De procedure(s) in cassatie

In het arrest van de Hoge Raad wordt als uitgangspunt genomen dat van de 76 personen er 71 erkennen een bankrekening in Luxemburg te hebben en dat het hof van de juistheid daarvan is uitgegaan.<sup>16</sup> Dat is opmerkelijk, omdat het hof juist zegt dat een onherroepelijke aanslag nog niet per se wil zeggen dat de grondslagen voor de aanslagen juist waren. Het kan, om maar wat te noemen, ook betekenen dat iemand het niet de moeite vond om te procederen, vriendjes wil blijven met de fiscus of zelfs dat rechters in de andere gevallen te gemakkelijk de informatie betrouwbaar hebben geacht, terwijl deze domweg onjuist is.

Voorts staat in cassatie vast, aldus de Hoge Raad, dat in geen geval is gebleken 'dat de door de tipgever verstrekte informatie onjuist is en dat de belanghebbenden zelf (de beide kinderen van de erflater) behoren tot degenen die hebben erkend dat de informatie van de tipgever te hunnen aanzien juist is. In de bestreden uitspraak is verder melding gemaakt van de toezegging van de Inspecteur mee te werken aan een verhoor van de tipgever op zodanige wijze dat diens identiteit niet behoeft te worden onthuld.'

Op grond van deze feiten en constateringën casseert de Hoge Raad: 'In het licht van de in onderdeel 2.4.3 vermelde feiten en voormelde door de Inspecteur gedane toezegging, is zonder nadere motivering die ontbreekt onbegrijpelijk 's Hof's oordeel dat onzekerheid omtrent de betrouwbaarheid van de tipgever zonder meer tot vernietiging van de door belanghebbenden bestreden belastingaanslagen moet leiden, en dat onvoldoende aanleiding bestaat om de betrouwbaarheid van de informatie waarop de aanslagregeling is gebaseerd (nader) te doen onderzoeken.'

### Het horen van getuigen

De Hoge Raad lijkt erop aan te sturen dat in de verwijzing de tipgever alsnog wordt gehoord, en wel als ano-



nieme getuige. Of daarmee de betrouwbaarheid van de tipgever kan worden vastgesteld, is zeer de vraag. Misschien is nog wel meer de vraag of in zo'n verhoor de betrouwbaarheid van het bewijs, kennelijk dus weinig meer dan de verklaring van de tipgever, beter kan worden getoetst. Aannemelijk is dat de tipgever zowel zichzelf als zijn verklaring als uiterst betrouwbaar zal kenschetsen. Hierin speelt dan natuurlijk ook het belang dat hij heeft bij de uitkomst. Hij krijgt een resultaatafhankelijke beloning. Het is dan lucratief om naast de juiste gegevens van 71 rekeninghouders, 5 rijkere ouders, een vervelende buurman of een nare inspecteur aan de lijst toe te voegen. Want, althans zo lijkt de suggestie, de juistheid van deze laatste wordt uit die van de eerdere 71 afgeleid. Het onjuist gelezen oordeel van het hof lijkt bewijstechnisch een stuk beter dan de suggestie van de Hoge Raad. Hopelijk neemt het verwijzingshof, tenzij



## Hopelijk neemt het verwijzingshof de gedachtegang van Hof Arnhem-Leeuwarden over

nieuwe informatie beschikbaar komt, dan ook de gedachtegang van Hof Arnhem-Leeuwarden over. Naast de introductie van de anonieme getuige spelen getuigen ook verder een belangrijke rol in deze procedure(s). Na de weigering om stukken ongeschoond in het geding te brengen, heeft de behandelend advocaat Mark Hendriks de FIOD-ambtenaren die bij het opstellen van de stukken waren betrokken, opgeroepen als getuigen.

### Het verhoren van de FIOD-ambtenaren

Omdat de rechtbank niet twijfelt aan de betrouwbaarheid van het bewijs, zijn de tipgever en de FIOD-ambtenaren niet gehoord. Het horen kon niet redelijkerwijs bijdragen aan het oordeel. Gelet op het andere oordeel van het hof over de bewijswaarde heeft de inspecteur in hoger beroep zelf aangeboden de FIOD-ambtenaren mee te nemen. Dat valt, terecht, niet goed: ‘Door niet op dat

verzoek in te gaan (het verzoek van belanghebbende de ambtenaren te horen, LJ), maar vervolgens, ter zitting van 11 februari 2014, deze ambtenaren als getuigen aan te bieden op het moment dat hijzelf meende in bewijsnood te komen, heeft de Inspecteur naar het oordeel van het Hof het beginsel van “equality of arms” geschonden. Immers, daar waar beide partijen belang hebben bij het horen van getuigen, kan het niet zo zijn dat de Inspecteur deze getuigen kan oproepen of meebrengen, terwijl aan de andere partij deze mogelijkheid door de Inspecteur wordt onthouden.’<sup>17</sup>

Het hof oordeelt vervolgens dat deze ambtenaren geen verschoningsrecht hebben en plaatst dat mede in het licht van het oordeel dat er geen gewichtige reden was informatie geheim te houden. Maar ondanks dit oordeel wordt ook in het verhoor van de FIOD-ambtenaren bepaalde informatie niet prijsgegeven. Dit leidt tot een se-

parate cassatieprocedure over het verschoningsrecht, aanhangig gemaakt namens de getuigen. Mede gelet op de aangifte wegens het beïnvloeden van getuigen een beladen procedure.

### Getuigen geen procespartij

Het belastingrecht kent een heel beperkt belanghebbendebegrip, alsmede een gesloten stelsel van rechtsmiddelen. Voor cassatie geldt dat alleen degene die hoger beroep kon instellen en 'Onze Minister' gerechtigd zijn beroep in cassatie in te stellen.<sup>18</sup> Het cassatieberoep namens de getuigen wordt om deze reden niet-ontvankelijk verklaard. Dit ondanks het feit dat in het civiele recht de hier gewenste uitzondering ook rechtersrecht is.<sup>19</sup>

Mogelijk mede in dit licht heeft de Hoge Raad aan het andere arrest twee overwegingen ten overvloede toegevoegd.<sup>20</sup> Hij oordeelt dat de regeling van art. 8:29 Awb de mogelijkheid biedt te volharden in een weigering, ondanks het ontbreken van gewichtige redenen. Die partij heeft dan de consequentie die daaraan wordt verbonden, te aanvaarden. De mogelijkheid te volharden in de weigering wordt te zeer doorbroken als diezelfde informatie vervolgens in een getuigenverhoor kan worden afgedwongen.

### Volharden om niet te voldoen aan verplichting

Art. 8:29 Awb ziet behalve op het overleggen van stukken (verplichting louter voor de inspecteur), ook op de verplichting die de bestuursrechter aan (een van) beide partijen kan opleggen om inlichtingen, mondeling of schriftelijk, te verstrekken. Ook als gewichtige redenen ontbreken om de informatie niet te geven, kan een belanghebbende dus weigeren die informatie te geven, mits hij de consequentie die daaraan wordt verbonden, voor lief neemt. Maar als de verplichting geen relatie heeft tot de waarheidsvinding, is er geen consequentie en kan de verplichting 'straffeloos' worden genegeerd. De frictie tussen deze uitkomst en de 8:29-procedure is evident. Persoonlijk hoop ik dat weinig gebruik wordt gemaakt van 'het recht' toch niet te voldoen, en als dat wel gebeurt, dat de feitenrechters in die gevallen aanleiding vinden om er een stevige consequentie aan te verbinden. Niet in de laatste plaats het verwijzingshof, dat al snel hierover te oordelen krijgt.

### Conclusie

De cynische conclusie die uit het arrest kan worden getrokken, is dat procespartijen het niet zo nauw hoeven te nemen met door de bestuursrechter opgelegde verplichtingen. Zij mogen volharden in hun weigering, waardoor een behoorlijke discussie kan ontstaan over wat de juiste consequentie is die daaraan moet worden verbonden.

De onontkoombare conclusie is dat het toetsen van de betrouwbaarheid van bewijs geen sinecure is, dat bestuursrechters toch het nodige moeten doen om de waarheid te achterhalen, dat de inschatting van de noodzaak van het horen van getuigen – en wat ze dan moeten of niet hoeven te zeggen – lastig is en tot slot dat ook een laat bewijs-

aanbod – aannemelijk is dat de inspecteur zijn tipgever niet geanonimiseerd had meegenomen naar de zitting – in sommige gevallen moet worden gehonoreerd. Hierbij bekruipt mij de vraag of de Hoge Raad het oordeel van de rechtbank ook zou hebben gecasseerd. Of mag David sneller worden geveld dan Goliath? De inspecteur worden heel veel mogelijkheden geboden om een niet compleet dossier aan te leveren. Voordat een rechter daaraan een consequentie wil verbinden, moet de inspecteur wel heel duidelijk worden gemaakt dat hij een wettelijke verplichting daartoe heeft.<sup>21</sup> Voor een belastingplichtige ligt dat kennelijk anders. Heeft deze stukken waar hij een positieve conclusie aan verbindt, maar verzuimt hij die in het geding te brengen, dan is dat al snel een typisch geval van jammer. Is een belastingplichtige onzeker over wat hij moet bewijzen en doet hij een bewijsaanbod, dan krijgt hij al snel te horen dat hij de getuigen maar mee had moeten brengen.<sup>22</sup> De meeste oordelen in het arrest zijn te volgen, maar desondanks sijpelt een beetje door dat sprake is van een groeiende onbalans tussen de rechten en verplichtingen van procespartijen. <<<

### Noten

- 1 Zie bijvoorbeeld het FD van 2 mei 2015 (<http://fd.nl/economie-politiek/1102579/fiscus-moet-naam-tipgever-zwartsparenders-onthullen>).
- 2 HR 18 december 2015, nr. 15/01348, ECLI:NL:HR:2015:3600.
- 3 Anders dan de wel geregelde omkering van de bewijslast: art. 27e AWR.
- 4 Art. 8:69 Awb, tweede en derde lid.
- 5 Art. 8:42 Awb.
- 6 HR 15 januari 2016, nr. 14/03387, ECLI:NL:HR:2016:42.
- 7 Rechtbank Gelderland 6 juni 2013, (o.a.) AWB II/1635, ECLI:NL:RBGEL:2013:CA1888, r.o. 4.4.
- 8 HR 18 december 2015, t.a.p. r.o. 2.3.4.
- 9 HR 20 maart 2015, nr. 13/03959, ECLI:NL:HR:2015:643, r.o. 2.5.3.
- 10 Rechtbank Gelderland 6 juni 2013, t.a.p. r.o. 2.4. e.v.
- 11 Rechtbank Gelderland 6 juni 2013, t.a.p. r.o. 4.4. resp. 4.II.
- 12 Rechtbank Gelderland 6 juni 2013, t.a.p. r.o. 4.13.
- 13 Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, nrs. 13/00748 t/m 13/00760, ECLI:NL:GHARL:2015:645.
- 14 Ik heb altijd moeite met dit soort 'vaststaande feiten'. Feit is vast dat het eruit zou kunnen blijken. Feit is eveneens dat dit het voornaamste twistpunt in de procedure is. Wat is dan het vaststaande feit?
- 15 Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, t.a.p. r.o. 4.9 t/m 4.II.
- 16 HR 18 december 2015, t.a.p. r.o. 2.4.3.
- 17 Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, t.a.p. r.o. 4.19.
- 18 Art. 28 AWR.
- 19 HR 18 december 2015, nr. 15/01013, ECLI:NL:HR:2015:3604.
- 20 HR 18 december 2015, nr. 15/01348, ECLI:NL:HR:2015:3600, r.o. 2.7.1 en 2.7.2.
- 21 HR 3 april 2015, nr. 14/04129, ECLI:NL:HR:2015:740.
- 22 HR 23 mei 2014, nr. 12/05526, ECLI:NL:HR:2014:1194, herhaald in HR 10 april 2015, nr. 14/02806, ECLI:NL:HR:2015:912.