

NLF 2021/673

Ondergrenzen controle aftrekposten; keuze geheimhouding of beperkte kennisneming

Hof Den Bosch 26 februari 2021, 20/00245-GHK,
ECLI:NL:GHSHE:2021:605

SAMENVATTING

In hoger beroep is bij Hof Den Bosch de aan X (belanghebbende) opgelegde navorderingsaanslag IB/PVV 2014 in geschil. De navordering heeft betrekking op in aftrek gebrachte onderhoudskosten monumentenpanden. In het kader van een onderzoek naar de gemachtigde van X, heeft de regiocoördinator systeemfraude een ambtsedige verklaring (hierna ook: de verklaring van A) opgesteld waarin hij de onderzoekswerkzaamheden heeft omschreven. Hierin zijn de bedragen opgenomen waarboven de aftrekposten moesten uitkomen om nader onderzocht te worden door de Inspecteur (de ondergrenzen). De Inspecteur heeft deze ondergrenzen weggelakt met een beroep op geheimhouding met als gewichtige reden dat de ondergrenzen deel uitmaken van de controlestrategie. De hogerberoepszaak is daarop in handen gesteld van de geheimhoudingskamer.

Na kennisneming van het ongeschoonde stuk (en het hele dossier) is de geheimhoudingskamer van oordeel dat de ondergrenzen op grond van controlestrategische redenen mogen worden geschoond.

Voor de geheimhoudingskamer is niet duidelijk of de Inspecteur er (ook) mee instemt dat de hoofdkamer kennis zal nemen van het ongeschoonde stuk. Gelet hierop verzoekt de geheimhoudingskamer de Inspecteur aan te geven of hij er ook mee instemt dat de ongeschoonde versie van de verklaring van A ter beschikking komt van de hoofdkamer (maar niet ter beschikking van X; beperkte kennisneming) of dat de ongeschoonde verklaring zowel voor X als voor de hoofdkamer geheim moet worden gehouden (geheimhouding). De geheimhoudingskamer verzoekt de Inspecteur zijn keuze binnen twee weken na de verzending van deze tussenuitspraak schriftelijk aan de geheimhoudingskamer mee te delen.

NOOT

Hof Den Bosch gaat in deze zaak te kort door de bocht door niet te motiveren waarom een op de zaak betrekking hebbend stuk geheim mag blijven. Ook meen ik dat de geheimhoudingskamer bij voorkeur geen twijfel laat bestaan over de vraag of de Inspecteur het stuk ook voor de rechter in het hoofdgeschil geheim wil houden of alleen voor belanghebbende (de zogenoemde beperkte kennisname).

Feiten

De Inspecteur heeft IB nagevorderd vanwege een onterecht geclaimde aftrekpost. Belanghebbende stelt dat sprake is van een ambtelijk verzuim dat aan navordering in de weg staat. De definitieve aanslag is opgelegd terwijl al twijfel bestond over het aangiftegedrag van het kantoor van de gemachtigde

van belanghebbende. De Inspecteur wenst delen uit een ambtsedige verklaring geheim te houden (de ondergrenzen waarboven een aftrekpost moet uitkomen om nader onderzocht te worden) vanwege controlestrategische redenen. De geheimhoudingskamer ontving zowel het ongeschoonde stuk als het geschoonde stuk. Belanghebbende ontving alleen het geschoonde stuk. Daarin waren de ondergrenzen weggelakt met een beroep op geheimhouding (onder verwijzing naar artikel 8:29 Awb). De belanghebbende liet het Hof weten 'er geen bezwaar tegen [te hebben] dat u kennis krijgt van de ongeschoonde ambtsedige verklaring'.

Belangenafweging

Belanghebbende reageerde niet op de brief van het Hof waarin hem werd verzocht aan te geven of hij zich verzet tegen het verzoek om geheimhouding van de Inspecteur. Het Hof overweegt met juistheid dat het desondanks moet beoordelen of de Inspecteur zich terecht beroept op gewichtige redenen voor het geheimhouden van de ondergrenzen. Bij die belangenafweging moeten de mogelijke schadelijke gevolgen van geheimhouding voor de procespositie van belanghebbende worden betrokken.¹ Op 10 juni 2020 heeft de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State zich vergelijkbaar uitgelaten door te overwegen: 'Bij de beoordeling van een verzoek om beperkte kennisneming speelt de betekenis van het stuk voor het oordeel van de rechter in de hoofdzaak en de procespositie van partijen een belangrijke rol.'²

De bestuursrechter oordeelt dus niet lichtvaardig dat informatieverstrekking met een beroep op artikel 8:29 Awb achterwege mag blijven. Dat het Hof de vereiste belangenafweging heeft gemaakt blijkt echter niet omdat het Hof enkel overwoog dat 'de ondergrenzen op grond van controlestrategische redenen mogen worden geschoond'. Die overweging geeft weliswaar het belang van de Inspecteur weer, maar een afweging daarvan tegen het belang van de belastingplichtige blijft achterwege.

Belang van de ondergrenzen voor de procespositie van belanghebbende

Waar de schoen knelt, is de betekenis van de ondergrenzen voor de beslechting van het geschil c.q. de procespositie van belanghebbende. Ik stel mij voor dat met ondergrenzen wordt bedoeld dat aftrekposten van minder dan bedrag X niet nader worden onderzocht. Belanghebbende betoogt dat de Inspecteur zijn aangifte niet zonder controle had mogen volgen omdat al bekend was dat daar mogelijk wat mis mee was. Als de aftrekpost boven de ondergrenzen uitkomt, kan de conclusie zijn dat de Inspecteur een ambtelijk verzuim beging door de aftrekpost in weerwil daarvan zonder onderzoek te accorderen. Van een ambtelijk verzuim is echter geen sprake als de niet onwaarschijnlijke kans bestaat dat de aangifte juist is. In NLF 2021/0113 heb ik betoogd dat geen sprake is van een ambtelijk verzuim als de Inspecteur een goede reden heeft om een aangifte, die als verdacht is aangemerkt, (toch) zonder controle te volgen. Voor belanghebbende is het dus van belang te weten of zijn aftrekpost boven de ondergrenzen uitkomt en of de Inspecteur een goede reden had om de aangifte desondanks niet te onderzoeken. Het (grote) belang van de ondergrenzen voor de beslechting van het geschil en daarmee

1 HR 3 april 2009, 07/13014, ECLI:NL:HR:2009:BH9184.

2 ABRvS 10 juni 2020, 202001087/2/A3 en 202001097/2/A3, ECLI:NL:RVS:2020:1367, NLF 2020/1640, met noot van Bozia.

voor de procespositie van belanghebbende is daarmee gegeven. Naar mijn mening had het Hof daar meer oog voor moeten hebben.

Controlebelang en inhoudelijke behandeling hoofdgeschil

Dat de Inspecteur mogelijk een controlestrategisch belang heeft de ondergrenzen geheim te houden, geef ik direct toe. Kennis van ondergrenzen bij het brede publiek kan kwaadwillenden in staat stellen gericht te frauderen door de ondergrenzen niet te boven te gaan. Als de ondergrenzen in de onderhavige zaak echter op basis van maatwerk zijn opgesteld, toegespitst op het fraudepatroon bij dit specifieke kantoor, is zo'n controlestrategisch belang niet zonder meer aanwezig.

Wat ik mij met het Hof afvraag, is wat de Inspecteur precies verzoekt: geheimhouding of beperkte kennisname? Bij beperkte kennisneming krijgt de rechter in het hoofdgeschil het ongeschoonde stuk wel te zien en alleen belanghebbende niet. De rechter is gebonden aan de fiscale geheimhoudingsbepaling in artikel 67 AWR, zodat geheimhouding niet nodig lijkt. Vreest de Inspecteur dat de ondergrenzen (desondanks) via de rechtspraak in de openbaarheid terecht komen? Bijvoorbeeld omdat die in de uitspraak 'uitlekken' of omdat de griffie het ongeschoonde stuk per abuis toch aan belanghebbende stuurt? Het had mijn voorkeur gehad dat het Hof hierop had doorgevraagd. Met name om te voorkomen dat de Inspecteur zich (ondoordacht) op geheimhouding beroept en daar na ondervraging door een geïrriteerde hoofdkamer niet op terug wil komen.

Als de Inspecteur geheimhouding bedoelt en de hoofdkamer het stuk dus niet mag zien, zou daaraan de conclusie moeten worden verbonden dat de procespositie van belanghebbende in de kern is aangetast zodat de navorderingsaanslag moet worden vernietigd. Een minder vergaande optie is aan te nemen dat de geschoonde informatie in het voordeel van de belastingplichtige is en vervolgens daarop door te redeneren. Dat is de suggestie die de minister van Justitie deed in een brief aan de Eerste Kamer over de toepassing van artikel 8:29 Awb.³ Dat betekent in dit geval (de aanname) dat de aftrekpost boven de ondergrenzen uitkomt en de Inspecteur daarom moet verantwoorden waarom hij de aangifte desondanks zonder controle volgde. Als hij daar geen goede reden voor had, beging hij een ambtelijk verzuim en moet de navorderingsaanslag worden vernietigd.

mr. N. van den Hoek

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:GHSHE:2021:605

wonende te woonplaats, hierna: belanghebbende, tegen de uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de rechtbank) van 20 februari 2020, met de nummers BRE19/1530 (jaar 2014) en 19/1531 (jaar 2015) (hierna: de rechtbank-uitspraak), in het geding tussen

en

hierna: de inspecteur.

3 Handelingen I 1998/99, 27 oktober 1998.

1. Ontstaan en loop van het geding

Belanghebbende heeft in zijn aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over 2014 (hierna: IB/PVV 2014) een bedrag aan onderhoudskosten rijksmonumentenpanden opgenomen, hetgeen heeft geleid tot een aftrekpost. De definitieve aanslag IB/PVV 2014 is opgelegd conform de door belanghebbende ingediende aangifte.

De inspecteur heeft een navorderingsaanslag IB/PVV 2014 aan belanghebbende opgelegd.⁴

De inspecteur heeft het daartegen door belanghebbende gemaakte bezwaar ongegrond verklaard.

Belanghebbende heeft beroep ingesteld. De rechtbank heeft de beroepen over de jaren 2014 en 2015 gelijktijdig behandeld en heeft voor het jaar 2014 (voor zover hier van belang):

- het beroep gegrond verklaard,
- de uitspraak op bezwaar inzake de navorderingsaanslag vernietigd,
- de navorderingsaanslag verminderd.

Belanghebbende heeft hoger beroep ingesteld tegen de rechtbank-uitspraak over de IB/PVV 2014 (BRE 19/1530).

In hoger beroep is in geschil of de inspecteur op grond van artikel 16 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen kon navorderen wegens het ten onrechte door belanghebbende in aftrek brengen van (een deel van) de kosten in zijn aangifte. Belanghebbende stelt dat sprake is van een ambtelijk verzuim, dat navordering in de weg staat. De definitieve aanslag had niet zonder vragen van de inspecteur opgelegd mogen worden, nu er vanaf 2015 vragen waren gerezen over het aangiftegedrag van het kantoor van de gemachtigde van belanghebbende.

In het kader van het onderzoek naar het kantoor van de gemachtigde van belanghebbende, heeft de regiocoördinator systeemfraude IH, de heer [A], een ambtsedige verklaring opgesteld waarin hij de onderzoekswerkzaamheden heeft omschreven.

In deze verklaring zijn de bedragen opgenomen waarboven de aftrekposten moesten uitkomen om nader onderzocht te worden door de inspecteur (de ondergrenzen). De inspecteur heeft deze ondergrenzen weggelakt met een beroep op geheimhouding (onder verwijzing naar artikel 8:29 van de Awb). Als gewichtige reden voor geheimhouding heeft de inspecteur aangevoerd dat de ondergrenzen deel uitmaken van de controlestrategie.

Belanghebbende en het hof hebben kennis genomen van het verweerschrift en de geschoonde ambtsedige verklaring van [A].⁵ De ongeschoonde versie van de verklaring is in een afzonderlijke gesloten envelop aan de geheimhoudingskamer gestuurd.

Gelet op het voorgaande is de hoger beroepszaak in handen gesteld van de geheimhoudingskamer.

4 Aanslagnummer [aanslagnummer] .H47.01.

5 Bijlage 25 bij het verweerschrift.

De geheimhoudingskamer heeft aan belanghebbende bij brief van 20 juli 2020 verzocht om te reageren op het verzoek om geheimhouding van de inspecteur van de in de verklaring van [A] genoemde bedragen (de ondergrenzen).

Belanghebbende heeft bij brief van 4 september 2020, gericht aan het hof, geantwoord er geen bezwaar tegen te hebben dat het hof kennis krijgt van de ongeschoonde ambtsedige verklaring.

De geheimhoudingskamer heeft een tweede brief⁶ aan belanghebbende gestuurd met de volgende inhoud:

‘In uw brief van 4 september 2020 in de zaak van [belanghebbende] (20/00245-GHK) heeft u het volgende aangegeven t.a.v. een verklaring die de inspecteur (deels) geheim wil houden:

“Ondergetekende heeft er geen bezwaar tegen dat u kennis krijgt van de ongeschoonde ambtsedige verklaring”.

Ik begrijp uit uw brief dat u aan de kamer van het hof die de zaak inhoudelijk behandelt,

toestemming geeft om de ongeschoonde verklaring in haar oordeel te betrekken (zie artikel 8:29, lid 5, van de Algemene wet bestuursrecht). U geeft in uw brief niet aan of belanghebbende genoegen neemt met de reeds ontvangen geschoonde verklaring of dat belanghebbende zich verzet tegen geheimhouding van (delen van) de verklaring. Als dat laatste het geval is, ontvang ik graag binnen vier weken uw motivering waarom geheimhouding van (delen van) de verklaring niet terecht is. Als ik uiterlijk vier weken na verzending van deze brief geen reactie van u heb ontvangen, ga ik er van uit dat u de (gedeeltelijke) geheimhouding van de verklaring voor belanghebbende niet bestrijdt en dat de zaak verder inhoudelijk kan worden behandeld.’

Belanghebbende heeft niet meer gereageerd op deze brief van de geheimhoudingskamer.

De door partijen ingediende stukken zijn in afschrift aan de wederpartij verstrekt. Dit geldt niet voor de aan de geheimhoudingskamer (in een gesloten envelop) gerichte (ongeschoonde) verklaring van [A], ten aanzien waarvan om geheimhouding is verzocht.

2. Verzoek

Het verzoek van de inspecteur betreft de vraag of de aan de geheimhoudingskamer overgelegde verklaring op grond van gewichtige redenen als bedoeld in artikel 8:29 van de Awb deels geschoond mag blijven voor belanghebbende (voor wat betreft de in de verklaring genoemde ondergrenzen).

3. Beoordeling van het verzoek

De geheimhoudingskamer heeft belanghebbende bij brief van 21 september 2020 gevraagd of hetgeen in zijn brief van 4 september 2020 staat betekent dat belanghebbende instemt met beperkte kennisneming.

Het verschil tussen het honoreren van een verzoek om beperking van kennisneming en het honoreren van een verzoek om geheimhouding is als volgt:

1. (delen van de) stukken mogen door de inspecteur worden onthouden aan de rechter die in de hoofdzaak beslist en aan belanghebbende; zowel de rechter die in de hoofdzaak beslist als

belanghebbende nemen geen kennis van deze (delen van) stukken en deze blijven bij de beslissing van de hoofdzaak geheel buiten beschouwing.

2. de (delen van de) stukken komen wel ter beschikking van de rechter die in de hoofdzaak beslist, maar belanghebbende kan geen kennis nemen van deze (delen van) stukken: de kennisneming is beperkt tot de rechter die in de hoofdzaak beslist.

In art. 8:29, lid 5, van de Awb is bepaald, dat variant b alleen is toegestaan met toestemming van de belastingplichtige. Belanghebbende heeft deze toestemming, naar het oordeel van de geheimhoudingskamer, gegeven door de inhoud van zijn brief van 4 september 2020 en het nalaten te reageren op de tweede brief van de geheimhoudingskamer, waarin de geheimhoudingskamer beschrijft dat zij de brief van 4 september 2020 zo heeft begrepen dat belanghebbende aan de kamer van het hof die de zaak inhoudelijk behandelt (hierna: de hoofdkamer) toestemming geeft om de ongeschoonde verklaring in haar oordeel te betrekken (zie artikel 8:29, lid 5, van de Awb).

Belanghebbende beschikt over een geschoonde versie van de verklaring van [A] en neemt daar genoegen mee. Belanghebbende stemt er verder mee in dat de hoofdkamer mag kennisnemen van de ongeschoonde variant van deze verklaring (en belanghebbende niet). Belanghebbende stemt dus in met beperkte kennisneming.

Dit laat onverlet dat uit artikel 8:29, vijfde lid, eerste volzin van de Awb volgt dat de geheimhoudingskamer moet beoordelen of de inspecteur zich terecht beroept op gewichtige redenen voor het schonen van de ondergrenzen. Na kennisneming van het ongeschoonde stuk (en het hele dossier) is de geheimhoudingskamer van oordeel dat de ondergrenzen op grond van controlestrategische redenen mogen worden geschoond.

Omdat de inspecteur niet heeft medegedeeld, dat de hoofdkamer wel kennis mag nemen van het ongeschoonde stuk, maar zich wel heeft beroepen op geheimhouding, is het voor de geheimhoudingskamer niet duidelijk of de inspecteur er (ook) mee instemt dat de hoofdkamer wel kennis zal nemen van het ongeschoonde stuk (de kennisneming wordt beperkt tot de hoofdkamer). De geheimhoudingskamer verzoekt⁷ de inspecteur om naar aanleiding van deze tussenuitspraak aan te geven of hij er ook mee instemt dat de ongeschoonde versie van de verklaring van [A] ter beschikking komt van de hoofdkamer (maar niet ter beschikking van belanghebbende)⁸ of dat de ongeschoonde verklaring zowel voor belanghebbende als voor de hoofdkamer geheim moet worden gehouden.⁹

Als de inspecteur niet alsnog toestemming verleent voor de beperkte kennisneming zal de geheimhoudingskamer het ongeschoonde stuk niet ter beschikking stellen aan de hoofdkamer. Als de inspecteur deze toestemming wel verleent zal de geheimhoudingskamer om praktische redenen het aan de geheimhoudingskamer overgelegde ongeschoonde stuk niet (meteen) bij het dossier voegen, maar dat voor de hoofdkamer op verzoek beschikbaar stellen (dit om te voorkomen dat het ongeschoonde stuk per abuis toch naar belanghebbende wordt doorgezonden).

7 Vergelijk paragraaf 2.8, onderdeel 10, Procesreglement bestuursrecht 2017, Stcr. 2017, 31478 en <https://www.rechtspraak.nl/SiteCollectionDocuments/Procesreglement-bestuursrecht-2017.pdf>.

8 Beperkte kennisneming.

9 Geheimhouding.

4. Beslissing

De geheimhoudingskamer:

- de inspecteur zijn keuze voor geheimhouding of beperkte kennisneming binnen twee weken na de verzending van deze tussenuitspraak schriftelijk aan de geheimhoudingskamer mee te delen;
- de zaak daarna naar de hoofdkamer en stelt het procesdossier ter beschikking van die kamer. Voor wat betreft de aan de geheimhoudingskamer overgelegde ongeschoonde verklaring van [A] geldt dat deze niet aan belanghebbende wordt verstrekt en dat deze in afwachting van de reactie van de inspecteur, (nog) niet aan het procesdossier van de hoofdkamer wordt toegevoegd.

Aldus gedaan op: 26 februari 2021 door P. Fortuin, voorzitter, in tegenwoordigheid van K.M.J. van der Vorst, griffier. De beslissing is op die datum uitgesproken en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.