

NLF 2023/9

Uitsluiting bewijsmateriaal; informatieverplichting algemeen gevolmachtigde

A-G 15 november 2022, 21/03671, ECLI:NL:PHR:2022:1070

SAMENVATTING

Aan X (belanghebbende) zijn in 2015 en 2016 twee informatiebeschikkingen afgegeven met betrekking tot aangekondigde (navorderingsaanslagen) IB/PVV 2002 tot en met 2013. De verzochte informatie ziet op een op Jersey gevestigde trust en de verhouding van X tot die trust. De Inspecteur heeft de informatiebeschikkingen afgegeven naar aanleiding van uit Jersey verkregen informatie.

X lijdt sinds 2010 aan de ziekte van Alzheimer en is niet langer in staat de huidige situatie of procedure te begrijpen. Bij akte (levenstestament) van 26 februari 2016 heeft X zijn gemachtigde aangesteld als algemeen gevolmachtigde.

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft geoordeeld dat de Inspecteur onrechtmatig heeft gehandeld door in het informatieverzoek aan Jersey te stellen dat sprake is van 'criminal tax matters'. Het Hof gebruikt de uit Jersey verkregen informatie daarom slechts voor zover deze ziet op de periode vanaf 1 januari 2009.

Volgens het Hof hoeven de verzoeken om informatie gezien de slechte gezondheidstoestand van X alleen te worden beantwoord indien en voor zover de gemachtigde van X deze informatie voorhanden heeft.

Ook heeft het Hof geoordeeld dat de informatiebeschikking van 28 oktober 2015 niet kan zien op de jaren 2002 tot en met 2005, omdat de Inspecteur daarmee in feite vraagt om een herbeoordeling van het oordeel van Hof Amsterdam van 8 november 2012 (11/00165 t/m 11/00168, ECLI:NL:GHAMS:2012:BY5802).

De staatssecretaris stelt in cassatie dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat een deel van het bewijsmateriaal dat is verkregen uit Jersey van gebruik moet worden uitgesloten, waardoor de informatiebeschikkingen voor zover die zien op de jaren vóór 2009, vernietigd moeten worden. A-G IJerman acht de desbetreffende oordelen van het Hof echter juist, zodat dit middel faalt.

De staatssecretaris stelt verder tevergeefs dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de gemachtigde van X alleen de in de informatiebeschikkingen neergelegde vragen behoeft te beantwoorden voor zover hij de benodigde informatie reeds voorhanden heeft.

De A-G concludeert tot ongegrondverklaring van het cassatieberoep.

NOOT

Deze noot gaat over het in het buitenland opvragen van informatie door de Belastingdienst onder vermelding van 'criminal tax matters', zonder dat er ten tijde van het verzoek een redelijk vermoeden bestaat dat de belastingplichtige een strafbaar feit heeft begaan. In cassatie betoogt de staatssecretaris dat dit pleitbaar is. De staatssecretaris licht daarbij de werkwijze van het Central Liaison Office (CLO) toe, dat verantwoordelijk is voor de internationale informatie-uitwisseling van de Belastingdienst. Als bijvoorbeeld sprake is van een structuur met een buitenlandse rechtspersoon of de Inspecteur meerdere informatieverzoeken heeft gestuurd aan de belastingplichtige, komt het strafrecht (kennelijk al) in beeld en wordt 'criminal tax matters' aangekruist. Als de Hoge Raad deze werkwijze afkeurt, zal het CLO de werkwijze moeten aanpassen. De vraag is dan wanneer de Inspecteur wel informatie mag opvragen onder vermelding van 'criminal tax matters'.

OESO-commentaar en de werkwijze van het CLO

De staatssecretaris licht toe dat uit het relevante OESO-commentaar volgt dat voor 'criminal tax matters' geen sprake hoeft te zijn van een lopend strafrechtelijk onderzoek en dat de Inspecteur opzet op het overtreden van een strafrechtelijke norm niet hoeft te bewijzen. Wel moet de Inspecteur een 'full explanation of the specific facts and circumstances' geven en ook een toelichting waarom 'the conduct investigated is liable to criminal prosecution'. Dat heeft het CLO in deze zaak niet gedaan. Wel is vermeld dat het opzettelijk onjuist doen van aangifte een strafbaar feit is. Dat is een open deur en gaat niet over 'the conduct investigated'.

De staatssecretaris vervolgt zijn betoog dat niet bij elk verzoek wordt aangegeven dat sprake is van een 'criminal tax matter'. Voor de beoordeling of sprake zou kunnen zijn van 'criminal tax matters', kunnen volgens de staatssecretaris onder andere de volgende aspecten van belang zijn:

- de juistheid en volledigheid van een fiscale aangifte wordt onderzocht;
- door de Belastingdienst wordt een diepgaand onderzoek ingesteld;
- in het onderzoek is door de Belastingdienst aan de belastingplichtige (adviseur/gemachtigde) meerdere malen gevraagd om informatie te verstrekken;
- een structuur met buitenlandse rechtsvorm(en) en/of buitenlandse bankrekening(en);
- betrokkenheid gespecialiseerd advieskantoor bij opzetten van de structuur;
- omvang van financiële en fiscale belangen.

Als je deze criteria met een welwillende blik leest, kan aan de staatssecretaris worden toegegeven dat het strafrecht eerder in beeld komt als de door hem genoemde aspecten van toepassing zijn in vergelijking tot een routineus onderzoek over bijvoorbeeld transfer pricing. Bij mij overheerst echter vooral ongeloof dat het CLO stelselmatig informatie opvraagt onder het mom van 'criminal tax matters' op grond van algemeenheden zoals de criteria achter de eerste twee bullet points. Immers, elk omvangrijk boekenonderzoek voldoet daaraan. De achter alle bullet points aangehaalde omstandigheden duiden niet op een 'verdenking' die het aankruisen van 'criminal tax matters' rechtvaardigt.

Voorwaarde 'criminal tax matters': verdenking (redelijk vermoeden van schuld)

Bosman heeft zich in zijn commentaar bij de Hofuitspraak in NTFR 2021/2932 afgevraagd of het Hof niet een te strenge maatstaf hanteert door te overwegen dat uit het verdrag volgt dat er een redelijk vermoeden van schuld dient te bestaan alvorens om informatie mag worden verzocht in verband met een 'criminal tax matter'. Er zijn wat mij betreft goede redenen om voor de verdragstoepassing inzake 'criminal tax matters' aansluiting te zoeken bij het redelijk vermoeden van schuld dat noodzakelijk is voor een strafrechtelijke verdenking jegens iemand.

Op grond van artikel 27, lid 1, Sv. wordt als verdachte aangemerkt degene te wiens aanzien uit feiten of omstandigheden een redelijk vermoeden van schuld aan een strafbaar feit voortvloeit. De status van verdachte creëert enerzijds rechten, zoals het zwijgrecht. Het creëert anderzijds ook bevoegdheden voor het OM. Bepaalde dwangmiddelen kunnen volgens het Wetboek van Strafvordering alleen tegen verdachten worden ingezet. De aanhoudingsbevoegdheid mag bijvoorbeeld uitsluitend worden uitgeoefend ten opzichte van verdachten in de zin van artikel 27 Sv. Ook voor het mogen tappen van gesprekken is een 'verdenking' nodig (artikel 126m t/m 126n Sv.).

Artikel 27 Sv. eist dat het vermoeden redelijk moet zijn en gebaseerd op feiten en omstandigheden. Alleen de mogelijkheid dat iemand een strafbaar feit zou kunnen hebben gepleegd is onvoldoende. Van een verdenking – een redelijk vermoeden van schuld – is pas sprake als deze wordt onderbouwd met feitelijke omstandigheden die objectiveerbaar zijn.¹ Het vermoeden betreft zowel de omstandigheid dat een strafbaar feit wordt of is begaan, als de betrokkenheid van een persoon bij dat feit. Daarom kan, ook als (nog) niet vaststaat dat een strafbaar feit plaatsvindt of heeft plaatsgevonden, sprake zijn van een redelijk vermoeden van schuld aan een strafbaar feit.²

Voorname jurisprudentie over artikel 27 Sv. toont gelijkenis met wat het OESO-commentaar verlangt als een belastingdienst informatie op wil vragen in het kader van een 'criminal tax matter'. Namelijk een feitelijke onderbouwing waaruit een redelijk vermoeden kan worden afgeleid dat een strafrechtelijke norm is overtreden. Dat zou aanleiding moeten zijn het begrip 'redelijk vermoeden van schuld' ook voor de verdragstoepassing te introduceren als vereiste om informatie op te kunnen vragen in het buitenland voor 'criminal tax matters'. Pas na het ontstaan van een verdenking is immers sprake van 'criminal (tax) matter'. Bij het uitoefenen van controlebevoegdheden mogen geen bevoegdheden worden aangewend die voor strafzaken zijn voorbehouden. Dat is de kern van deze zaak.

'Zo zeer indruist'-criterium en pleitbaar handelen door de overheid

Het Hof was tot de slotsom gekomen dat het handelen van het CLO aan de Inspecteur moet worden toegerekend en dat een deel van de verkregen informatie niet mag worden gebruikt omdat het gebruik daarvan 'zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht'. Het Hof toetst terecht aan dat criterium, dat niet alleen geldt bij het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs dat is

1 HR 21 oktober 2003, 02760/02, ECLI:NL:HR:2003:AL3530 en HR 24 februari 2004, 01133/03, ECLI:NL:HR:2004:AO1830.

2 Tekst & Commentaar Strafvordering, commentaar bij artikel 27 Sv.

verzameld door een andere overheidsinstantie. In het arrest van de Hoge Raad van 12 november 2021³ ging het bijvoorbeeld over het volgens belanghebbende niet correct uitvoeren van een derdenonderzoek door de Inspecteur.

Verder plaats ik nog kanttekeningen bij het betoog van de staatssecretaris dat het handelen van het CLO pleitbaar is. Ingeval een belastingplichtige zich beroept op een pleitbaar standpunt, is dit standpunt onjuist. De belastingplichtige kan dan echter geen opzet of grove schuld worden verweten omdat hij redelijkerwijs kon en mocht menen dat het ingenomen standpunt juist was. Een dergelijk verweer dient de overheid niet te voeren. Een overheid die haar eigen regels schendt en dat verantwoordt door te stellen dat de schending pleitbaar is, ondergraaft het maatschappelijke draagvlak dat noodzakelijk is voor belastingheffing, -inning en -controle. Ook ondergraaft zij het interstatelijke vertrouwensbeginsel.

mr. N. van den Hoek

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:PHR:2022:1070

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

Nummer 21/03671

Datum 15 november 2022

Belastingkamer B

Onderwerp/tijdvak Informatiebeschikking 2015 en 2016

Nrs. Gerechtshof 20/00445 en 20/00446

Nrs. Rechtbank AWB 18/4446 en 18/4447

CONCLUSIE

R.L.H. IJzerman

in de zaak van

de staatssecretaris van Financiën

tegen

X

3 HR 12 november 2021, 20/03229, ECLI:NL:HR:2021:1595, NLF 2022/0004, met noot van El Ouardi.

1. Inleiding

1.1. Heden neem ik conclusie naar aanleiding van het beroep in cassatie van de staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 20 juli 2021 (hierna: het Hof).⁴

1.2. Aan belanghebbende zijn in 2015 en 2016 informatiebeschikkingen als bedoeld in artikel 52a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) afgegeven met betrekking tot aangekondigde navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2002 tot en met 2012 en een aanslag over 2013.

1.3. De verzochte informatie ziet op de onderstaande trust en de verhouding van belanghebbende tot die trust. De Inspecteur wil aan de hand van de gevraagde informatie met name nagaan of vermogen van en inkomsten uit de trust moeten worden toegerekend aan belanghebbende.

1.4. Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat de informatiebeschikkingen ten onrechte zijn opgelegd.

1.5. Bij akte van 22 april 1985 is [A] Trust (hierna: de Trust) opgericht. De Trust is opgericht naar het recht van Jersey en aldaar gevestigd. Belanghebbende, die ten tijde van de oprichting woonde in het Verenigd Koninkrijk, heeft als settlor vermogen onder trustverband geplaatst. De beheerder (trustee) van de trust is [B] Limited. Deze beheert het trustvermogen op basis van een door belanghebbende verstrekte 'letter of wishes'.⁵

1.6. Tot het vermogen van de Trust behoorden de aandelen in [C] Limited en [D] Limited, alsmede onder meer een woning in Nederland waarin belanghebbende heeft gewoond.

1.7. In een eerdere procedure heeft Rechtbank Haarlem de door de inspecteur aangebrachte correcties in de aan belanghebbende opgelegde aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2002 tot en met 2005 ongedaan gemaakt en geoordeeld dat belanghebbende de informatieverplichting uit artikel 47 van de AWR niet heeft geschonden.⁶ De inspecteur had, uitgaande van fiscale transparantie van de Trust, de bezittingen van de Trust rechtstreeks aan belanghebbende toegerekend. Gerechtshof Amsterdam heeft de uitspraak van Rechtbank Haarlem bevestigd.⁷ Er is geen beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van Gerechtshof Amsterdam, zodat die definitief geworden is.

1.8. Op 6 oktober 2014 heeft de Inspecteur, via het Central Liaison Office te Almelo (hierna: het CLO), op grond van artikel 4 van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Staten van Jersey inzake de uitwisseling van informatie betreffende belastingzaken (hierna: de TIEA) de autoriteiten van Jersey om informatie verzocht (hierna: het informatieverzoek). Het informatieverzoek bevat vragen over de Trust en [C] Limited. In het informatieverzoek is onder meer het volgende opgenomen:

Time period or taxable event for which or in relation to which the information is sought:

4 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 20 juli 2021, nrs. 20/00445 en 20/00446, ECLI:NL:GHARL:2021:6902.

5 Zie over de inhoud van die brief r.o. 2.5 van de Hofuitspraak, opgenomen in onderdeel 2.1 van deze conclusie.

6 Rechtbank Haarlem 27 januari 2011, nrs. AWB 09/5292 t/m 09/5296 (niet gepubliceerd).

7 Gerechtshof Amsterdam 8 november 2012, nrs. 11/00165 t/m 11/00168, ECLI:NL:GHAMS:2012:BY5802.

The information is requested for the period 1 January 2008 to 31 December 2013 inclusive.

(...)

Questions

[A] Trust⁸

I would like to receive all the business records of [A] Trust (this includes all correspondence, letters, memos, file notes, telephone discussions or instructions, in any form, relating to the activities of [A] Trust or relating to any correspondence between the Trustee and [X] or his authorized representative concerning [A] Trust), as from the moment it was set up until 31 December 2013 inclusive.

In my view, these business records include at least the information mentioned below regarding the period from 1 January 2008 up to and including 31 December 2013:

(...)

1.9. In het informatieverzoek is, onder aanduiding van een 'criminal tax matter', tevens verzocht om informatie die ziet op een periode voorafgaand aan de inwerkingtreding van de TIEA:

General remark in relation to the requested information

In my opinion, this case concerns a 'criminal tax matter' covered by the TIEA. This means that information can be requested in relation to the period prior to the TIEA coming into force. In addition, I would like to remark that the business records of [A] Trust and [C] Limited regarding the years prior to 2009 affect the taxation of the period after 1 January 2009. These business records give insight into transparency of [A] Trust and [C] Limited and the realisation of the values in Trust and Limited. [X] 's power of disposal of the assets can have great influence on the determination of the ultimate values. As ultimate beneficiary, [X] has an actual interest in the results of the Trust and the Limited, because these affect the valuations in the tax returns after 1 January 2009. These values are important for the valuation of the assets and liabilities (box 3) in the income tax returns. In my opinion, the result of the above is that the period in relation to which information can be requested is not limited to 1 January 2009 - 31 December 2013, but the information can be requested in relation to the entire period as from the set-up of [A] Trust and [C] Limited.

(...)

1.10. In het informatieverzoek is het vakje aangekruist met 'investigation or prosecution of criminal tax matters' als 'tax purpose for which the information is requested', met als toelichting:

Intentionally filing incorrect gift tax returns, inheritance tax returns and income tax returns regarding the years 2008 - 2012, by not mentioning the possession of foreign allocated funds is punishable under Section 69 of the General Tax Act. Therefore, I rely on the retroactive provision as referred to in Article 11, par. a of the Agreement between the Kingdom of the Netherlands and the States of Jersey for the exchange of information relating to tax matters.

(...)

8 Waarbij voor [A] Trust ten aanzien van de vragen over [C] Limited, [C] Limited moet worden gelezen en voor Trustee, director/management.

1.11. Op 5 januari 2015 hebben de autoriteiten van Jersey de gevraagde informatie, uitgaande van de gemelde aanwezigheid van 'criminal tax matters', ook met betrekking tot de periode voorafgaand aan 1 januari 2009, digitaal aangeleverd aan de Nederlandse autoriteiten. Deze informatie is op 19 januari 2015 doorgeleverd aan de Inspecteur.

1.12. Naar aanleiding van de uit Jersey verkregen informatie heeft de Inspecteur vragen gesteld aan belanghebbende en daarop volgend informatiebeschikkingen als bedoeld in artikel 52a van de AWR aan belanghebbende afgegeven:

(i) met dagtekening 28 oktober 2015 met betrekking tot aangekondigde navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over de jaren 2002 tot en met 2009; en

(ii) met dagtekening 22 januari 2016 met betrekking tot aangekondigde navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over de jaren 2010 tot en met 2012 en een aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over het jaar 2013.

Hierna gezamenlijk aangeduid als: de informatiebeschikkingen. De Inspecteur wil aan de hand van de gevraagde informatie met name nagaan of vermogen van en daardoor inkomsten uit de Trust moeten worden toegerekend aan belanghebbende.

1.13. Tegen belanghebbende en zijn gemachtigde in feitelijke instanties (hierna: de gemachtigde) is naar aanleiding van de uit Jersey verkregen informatie strafrechtelijke vervolging ingesteld. Daarbij is het kantoor van de gemachtigde doorzocht en zijn dossiers in beslag genomen.

1.14. Belanghebbende lijdt sinds 2010 aan de ziekte van Alzheimer en is niet langer in staat de huidige situatie of procedure te begrijpen. Bij akte (levenstestament) van 26 februari 2016 heeft belanghebbende de gemachtigde aangesteld als algemeen gevolmachtigde.

1.15. Na vergeefs bezwaar heeft Rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank) de beroepen inzake de informatiebeschikkingen ongegrond verklaard en belanghebbende een nadere termijn gesteld om alsnog de verzochte informatie te verstrekken.⁹

1.16. Volgens de Rechtbank is voor het antwoord op de vraag of voor een belanghebbende een verplichting bestaat aan de inspecteur gegevens en inlichtingen te verstrekken, voldoende dat de inspecteur zich, gelet op de hem ter beschikking staande gegevens, in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de door hem gevraagde gegevens van belang kunnen zijn voor de belastingheffing ten aanzien van de belanghebbende. De bewijslast rust hierbij op de inspecteur.¹⁰

1.17. De Rechtbank stelt vast dat de vragen van de Inspecteur in wezen betrekking hebben op de vraag hoe de Trust fiscaal moet worden gekwalificeerd en dan met name of de Trust als transparant moet worden aangemerkt. Hiervoor is van belang om vast te stellen of belanghebbende over het vermogen van de Trust kan beschikken alsof het zijn eigen vermogen is.¹¹

1.18. Belanghebbende stelt dat het CLO in het kader van zijn informatieverzoek aan Jersey onjuiste informatie heeft verstrekt - namelijk dat hij een crimineel zou zijn - teneinde van de autoriteiten van

9 Rechtbank Gelderland 4 februari 2020, nrs. AWB 18/4446 en 18/4447, ECLI:NL:RBGEL:2020:638.

10 R.o. 15.

11 R.o. 16.

Jersey gegevens van vóór 2009 te verkrijgen.¹² Belanghebbende ontkent zich schuldig te hebben gemaakt aan belastingontduiking. Daarom acht belanghebbende het informatieverzoek in zoverre onrechtmatig en mag de Inspecteur zich niet beroepen op de aldus verkregen gegevens.

1.19. De Rechtbank stelt vast dat het CLO in het verzoek om informatie heeft aangegeven dat het doel van het informatieverzoek is onderzoek naar het strafbare feit van artikel 69 van de AWR en niet heeft aangegeven dat belanghebbende dat artikel daadwerkelijk heeft overtreden. De Rechtbank is het eens met de stelling van de Inspecteur dat, als sprake is van een situatie waarin de Trust als transparant moet worden aangemerkt, niet valt uit te sluiten dat zal worden onderzocht of sprake is van overtreding van artikel 69 van de AWR voor wat betreft de inkomstenbelasting. Het informatieverzoek bevat in zoverre geen onjuiste informatie en de Rechtbank benadrukt in dit verband dat daarin ook niet staat dat belanghebbende een crimineel is.¹³

1.20. De Rechtbank komt tot het oordeel dat de Inspecteur met hetgeen hij heeft aangevoerd - de gegevens afkomstig uit Jersey die dateren vanaf 1985 - het mogelijke heffingsbelang voor alle jaren aannemelijk heeft gemaakt.¹⁴

1.21. In hoger beroep heeft belanghebbende zich wederom op het standpunt gesteld dat de Inspecteur in het informatieverzoek aan Jersey ten onrechte heeft opgenomen dat sprake is van 'criminal tax matters' en dat daardoor ten onrechte informatie is gevraagd en verkregen met betrekking tot de jaren vóór 1 januari 2009. Volgens belanghebbende is sprake van onrechtmatig verkregen bewijs en dient alle informatie die is voortgekomen uit het informatieverzoek aan Jersey als bewijs te worden uitgesloten.¹⁵

1.22. De Inspecteur heeft daarop erkend dat er geen redelijk vermoeden van overtreding van een strafrechtelijke norm bestond op het moment dat in het informatieverzoek aan de autoriteiten van Jersey gemeld werd dat sprake was van 'criminal tax matters', maar dat dit ook niet noodzakelijk is. Volgens de Inspecteur is het voldoende dat de mogelijkheid bestaat dat het misdrijf van artikel 69 van de AWR in beeld kan komen als gevolg van de informatie die verkregen wordt aan de hand van het informatieverzoek.¹⁶

1.23. Hoewel uit het commentaar bij de Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (hierna: het TIEA-modelverdrag) valt af te leiden dat de Inspecteur het opzet niet behoefde te bewijzen aan de autoriteiten van Jersey, betekent dit naar het oordeel van het Hof niet dat de Inspecteur kon stellen dat sprake was van 'criminal tax matters' zonder dat ook maar een redelijk vermoeden van schuld bestond. Een andersluidend oordeel zou volgens het Hof het onderscheid in artikel 11 van de TIEA tussen enerzijds 'criminal tax matters' en anderzijds 'all other matters' zinledig maken, nu, zoals de Inspecteur ter zitting heeft beaamd, alle verzoeken om informatie aan Jersey er in beginsel toe kunnen

12 R.o. 17.

13 R.o. 17.

14 R.o. 16.

15 Uitspraak Hof, r.o. 4.6.

16 R.o. 4.6.

leiden dat bekend wordt dat artikel 69 van de AWR geschonden is en dat zodoende in alle verzoeken zou kunnen worden vermeld dat het om 'criminal tax matters' gaat.¹⁷

1.24. Naar het oordeel van het Hof mocht door de Inspecteur niet aan de autoriteiten van Jersey worden gemeld dat sprake was van een 'investigation or prosecution of criminal tax matters'. Dat brengt volgens het Hof mee dat de Inspecteur onrechtmatig heeft gehandeld door in het informatieverzoek te stellen dat sprake is van 'criminal tax matters'.¹⁸

1.25. Vervolgens komt het Hof op basis van de feiten en omstandigheden tot het oordeel dat sprake is van in het informatieverzoek gegeven kwalificaties die - gelet op het arrest van de Hoge Raad van 14 november 2006¹⁹ - aanleiding kunnen geven om de verkregen informatie uit te sluiten als onrechtmatig verkregen bewijs. Het Hof gebruikt de uit Jersey verkregen informatie daarom slechts voor zover deze ziet op de periode vanaf 1 januari 2009.²⁰

1.26. De in de informatiebeschikkingen neergelegde verzoeken om informatie van de kant van belanghebbende, alsmede door belanghebbende op te stellen overzichten, opgaven en opstellingen, die neerkomen op schriftelijke verklaringen van belanghebbende, behoeven volgens het Hof gezien de slechte gezondheidstoestand van belanghebbende, alleen te worden beantwoord indien en voor zover de gemachtigde deze informatie voorhanden heeft.²¹

1.27. Ook heeft het Hof geoordeeld dat de informatiebeschikking van 28 oktober 2015 niet kan zien op de jaren 2002 tot en met 2005, omdat de Inspecteur daarmee in feite vraagt om een herbeoordeling van het oordeel van het Gerechtshof Amsterdam (zie onderdeel 1.7 van deze conclusie).²²

1.28. Het Hof heeft ten slotte de in de informatiebeschikkingen neergelegde vragen nader vastgesteld.²³

1.29. De Staatssecretaris komt thans in cassatie op tegen de Hofuitspraak, onder aanvoering van twee middelen.

1.30. De opbouw van deze conclusie is verder als volgt. In onderdeel 2 zijn de feiten en het geding in feitelijke instanties weergegeven. Onderdeel 3 bevat een uiteenzetting van het geding in cassatie. Onderdeel 4 omvat een overzicht van de relevante wet- en regelgeving, parlementaire geschiedenis, jurisprudentie en literatuur. In onderdeel 5 worden de cassatiemiddelen van de Staatssecretaris beoordeeld; gevolgd door de conclusie in onderdeel 6.²⁴

17 R.o. 4.9.

18 R.o. 4.12.

19 Hoge Raad 14 november 2006, nr. 02324/05, ECLI:NL:HR:2006:AX7471.

20 Hofuitspraak, r.o. 4.13 - 4.15.

21 R.o. 4.16 - 4.18.

22 R.o. 4.20 - 4.21.

23 R.o. 4.22 - 4.23.

24 De in deze conclusie opgenomen citaten uit jurisprudentie en literatuur zijn soms zonder daarin voorkomende voetnoten opgenomen. Citaten met een tekstbewerking, zoals onderstrepingen, vet- of cursiefzettingen, zijn veelal als onbewerkt weergegeven. In citaten voorkomende witregels zijn soms weggelaten.

2. De feiten en het geding in feitelijke instanties

Feiten

2.1. De feiten zijn door het Hof als volgt vastgesteld:

2.1.. Bij akte van 22 april 1985 is [A] Trust (hierna: de Trust) ingesteld. De Trust is ingesteld naar het recht van het eiland Jersey en aldaar gevestigd. Belanghebbende, ten tijde van het opstellen van de akte woonachtig in het Verenigd Koninkrijk, is settlor en heeft vermogen onder trustverband geplaatst (hierna ook: het trustvermogen). De beheerder (trustee) van de Trust is [B] Limited.

2.2. In de trustakte van 22 april 1985 is in punt 15 vermeld: 'This Trust hereby created shall be irrevocable.' In punt 3 onder (2) is vermeld: 'The Trustees may subject as hereinafter provided at any times by instrument nominate persons or classes of persons to be members of the class of Beneficiaries and no Beneficiary may prevent the nomination of new members it being nevertheless provided that no person who is a trustee for the time being hereof may be so nominated.'

In 'Part II The beneficiaries' is vermeld:

1. [E] of [T] France.

2. [F] of [U] France.

3. Any person who is the subject of a nomination under Clause 3(2) hereof notwithstanding that such nomination is not in respect of a charitable purpose.'

2.3. Belanghebbende heeft in de periode 1958 tot zijn terugkeer naar Nederland in 1998 in hoofdzaak in het buitenland gewerkt en gewoond.

2.4. Tot het vermogen van de Trust behoren de aandelen in [C] Limited (hierna: [C]). [C] heeft in 1995 een woning, [a-straat 1] in [Q], gekocht. Deze woning is vanaf 22 juni 1998 bewoond door belanghebbende en wordt door belanghebbende van [C] gehuurd. Tot het vermogen van de Trust behoren eveneens de aandelen in [D] Limited (hierna: [D]). Deze vennootschap is statutair gevestigd in Gibraltar. Tot het vermogen van [C] en [D] behoort een in Portugal, aan de [c-straat 1] te [R] gelegen woning waar belanghebbende in het verleden (mede) heeft verbleven.

2.5. Met dagtekening 23 september 2002 heeft belanghebbende een "letter of wishes" aan de trustee gestuurd ter vervanging van een eerdere "letter of wishes" van 25 april 1996. In deze "letter of wishes" heeft belanghebbende onder meer als zijn wens geuit dat na zijn overlijden de belangen van de Trust in [C] en [D] worden verkocht en dat de opbrengst hiervan wordt belegd. Verder heeft belanghebbende als zijn wens geuit dat de inboedel van de woningen in [S] en Portugal naar [G] gaat en dat deze persoon 25% van het jaarlijkse inkomen van de Trust ontvangt, met een minimum van € 20.000. Voor de overige 75% van het jaarlijkse inkomen van de Trust, met een minimum van € 60.000 heeft belanghebbende als wens geuit dat deze ten goede komen aan liefdadigheidsinstellingen die door de trustees worden aangewezen en in ieder geval aan twee met name genoemde instellingen.

2.6. De Trust heeft in de periode van 28 december 1990 tot en met 1 maart 1993 zes overeenkomsten van levensverzekering afgesloten bij in Nederland gevestigde verzekeringsmaatschappijen.

Belanghebbende is op deze polissen als begunstigde aangewezen.

2.7. Op 11 oktober 2005 is tussen [C] en Rijkswaterstaat Noord-Holland overeenstemming bereikt over de verkoop van de woning te [Q] . [C] heeft op 16 oktober 2006 een andere woning verkregen, [b-straat 1] in [Q] . Belanghebbende heeft deze woning voor aankoop bezichtigd en is betrokken geweest bij de aankoop van deze woning. Belanghebbende was tot 7 november 2007 ingeschreven op het adres [a-straat 1] en vanaf deze datum ingeschreven op het adres [b-straat 1] in [Q] .

2.8. Tot de gedingstukken behoort een balans van de Trust per 31 december 2005. Hierin is vermeld dat de bezittingen bestaan uit "participations", "quoted investments", "loans" (aan [G]), "debtors" en "bank accounts". Het vermogen van de Trust bedraagt volgens dit overzicht € 2.175.029.

2.9. Bij het opleggen van de aanslagen inkomstenbelasting 2002 tot en met 2005 is de Inspecteur afgeweken van de aangiftes en heeft hij correcties aangebracht die zijn gebaseerd op het standpunt dat de Trust op grond van artikel 13 van het Haags Trustverdrag dan wel fraus legis genegeerd dient te worden en dat, uitgaande van transparantie van de Trust, belanghebbende onmiddellijk aandeelhouder is van [C] en [D] (hierna gezamenlijk ook: de ltd's) en dat de overige bezittingen van de Trust tot de grondslag voor het inkomen uit sparen en beleggen van belanghebbende dienen te worden gerekend. Daarbij heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat op grond van artikel 47 van de AWR de bewijslast dient te worden omgekeerd en verzwaard.

2.10. Op 13 mei 2009 heeft een hoorgesprek plaatsgevonden in verband met (onder andere) de aanslagen IB/PVV voor de jaren 2002, 2003, 2004 en 2005. Van dit hoorgesprek is door de Inspecteur een verslag opgemaakt. Hierin is onder meer geschreven dat van de zijde van de Belastingdienst is opgemerkt dat informatie uit Jersey kan worden opgevraagd.

2.11. De Inspecteur heeft bij uitspraken op bezwaar van 14 september 2009 de bezwaren inzake de aanslagen IB/PVV 2003 tot en met 2005 ongegrond verklaard. Bij uitspraak op bezwaar van 1 oktober 2009 is het bezwaar tegen de aanslag IB/PVV 2002 gegrond verklaard en is op de berekende belasting in box 1 een korting van € 38.565 toegepast wegens een onverrekend verlies uit aanmerkelijk belang van vóór 2001.

2.12. Bij uitspraak van 27 januari 2011 heeft de Rechtbank Haarlem de beroepen van belanghebbende gegrond verklaard en de correcties ongedaan gemaakt. De Rechtbank Haarlem heeft daarbij bepaald dat belanghebbende niet artikel 47 van de AWR geschonden had.

2.13. Bij uitspraak van 8 november 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BY5802, heeft het Gerechtshof te Amsterdam het hoger beroep van de Inspecteur ongegrond verklaard en de uitspraak van de Rechtbank Haarlem bevestigd. Daarbij is bevestigd dat belanghebbende artikel 47 van de AWR niet had geschonden. In dat verband heeft het gerechtshof niet aannemelijk geacht dat belanghebbende kon beschikken over de gevraagde jaarstukken (r.o. 5.4). Tegen deze uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam is geen beroep in cassatie ingesteld.

2.14. Hierna heeft de Inspecteur de volgende primitieve aanslagen IB/PVV opgelegd: 2007 (met dagtekening 9 juni 2010), 2008 (met dagtekening 2 januari 2013), 2009 (met dagtekening 27 februari 2013), 2010 (met dagtekening 15 augustus 2013), 2011 (met dagtekening 7 juni 2014) en 2012 (met dagtekening 24 juni 2014). De primitieve aanslag 2006 is opgelegd vóór 9 juni 2010.

2.15. Op 6 oktober 2014 heeft de Inspecteur via de Central Liaison Office te Almelo (hierna: CLO) aan de autoriteiten in Jersey op de voet van artikel 4 van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden

en de Staten van Jersey inzake de uitwisseling van informatie betreffende belastingzaken (hierna: de TIEA) informatie gevraagd over de Trust (hierna: het informatieverzoek). In het informatieverzoek is het volgende opgenomen:

“Time period or taxable event for which or in relation to which the information is sought:

The information is requested for the period 1 January 2008 to 31 December 2013 inclusive.

Reason for requesting information from 2008

Section 16, par 4 of the Dutch General Tax Act determines that, if too little tax has been levied on a part of the object of any tax which is held or has emerged abroad, additional tax assessments can be made until 12 years after the tax debt came about.

Information requested:

On 22 April 1985, [X] set up a trust, named [A] Trust. The Trust is formally set up by [H] Limited, [d-straat 1] , [V] Jersey. Trustee was toen [H] Limited, [B] [e-straat 1] , [V] , Jersey [...]. Later on, [B] took over the role of trustee. Beneficiaries are the persons mentioned in part 2 of the Second Schedule: two French charities and the persons added by the trustee. [X] is one of the beneficiaries.

Over the years, [X] has drawn up several letters of wishes. The NTCA assumes that he drew up a letter of wishes on or around the date the Trust was set up. The content of this letter of wishes is unknown to the NTCA. On 25 April 1996, [X] drew up a new letter of wishes, of which the content is also unknown. On 23 September 2002, [X] replaces the old letter of wishes by the new one. This letter of wishes shows that [X] is closely involved and that he made two Dutch charities and a certain person “ [G] ” beneficiaries after his death. The details of this person were made illegible. The authorised representative, [J] , is given an important role in the execution of [X] 's wishes.

The NTCA has no annual accounts of the Trust, apart from one A4 paper with the heading: “Balance Sheet (as at 31 December 2005)”. At the end of 2005, the equity of the Trust amounts to € 2,175,029.

The participation in the balance sheet is probably [C] Ltd. This is also the most important possession of the trust. The Trust incorporated this company in 1995. [C] Ltd is a company incorporated under Jersey law and is registered with the Chamber of Commerce in Jersey under no. 62795. The business address is [d-straat 1] [V] , Jersey. The (practically) sole activity of [C] Ltd is investing in a villa in the Netherlands. [X] re-emigrated from Belgium to the Netherlands on 22 June 1998. In the meantime, he also lived in Spain and in the UK. His wife does not come with him to the Netherlands.

Questions

[A] Trust

I would like to receive all the business records of [A] Trust (this includes all correspondence, letters, memos, file notes, telephone discussions or instructions, in any form, relating to the activities of [A] Trust or relating to any correspondence between the Trustee and [X] or his authorized representative concerning [A] Trust), as from the moment it was set up until 31 December 2013 inclusive.

In my view, these business records include at least the information mentioned below regarding the period from 1 January 2008 up to and including 31 December 2013:

I. What type of Trust is [A] Trust (for example, a discretionary trust, a life interest trust, a purpose trust, etc.)?

II. Copies of the following documents relating to [A] Trust

a. The trust deed and any amending deeds;

b. Letter of indemnity;

c. Letter of wishes;

d. Declaration of Trust;

e. Memorandum or deed of addition;

f. Authorisations (for example for granting loans to beneficiaries, or for making certain investments);

g. Notarial deeds of transfer of assets and private agreements;

h. All correspondence (such as bank statements, authorisation forms, opening forms, closing forms) with regard to bank accounts of [A] Trust and its subsidiaries; i. Computer files relating to [A] Trust;

j. Any letters, memos, emails, file notes of telephone discussions or instructions, in any form, which refer to or contain details of the settlor(s) or beneficiaries of [A] Trust;

k. All documents concerning the settled funds/assets and any other property held by the trustee; the management and investment of those funds/assets and the distribution of any of the assets, capital or income held in trust.

III. Copies of any financial accounts or statements, relating to [A] Trust, prepared by or on behalf of the trustees of [H] Limited/ [B] which include the period in whole or in part.

IV. Details of all depositions or payments (including the amounts and dates) made by the trustee to [X] or his dependents during the period; whether directly or indirectly and whether by loan, gift, transfer or any other means whatsoever or made to any other person at their request, will or instruction.

V. Order or client form, or management agreement which states which services are exactly ordered, and who are the beneficiaries of the trust (KYC = Know Your Client);

VI. Copies of any other correspondence (not already provided under II-V above) between the trustees and [X] .

[C] Limited

I would like to receive all the business records of [C] Limited (this includes all correspondence, letters, memos, file notes, telephone discussions or instructions, in any form, relating to the activities of [C] Limited or relating to any correspondence between the director/management and [X] or his authorized representative concerning [C] Limited), as from the moment it was set up until 31 December 2013 inclusive.

In my view, these business records include at least the information mentioned below regarding the period from 1 January 2008 up to and including 31 December 2013:

I. Copies of the following documents relating to [C] Limited

a. Authorisations (for example for granting loans to beneficiaries, or for making certain investments);

b. Notarial deeds of transfers of assets and private agreements;

c. All correspondence (such as bank statements, authorisation forms, opening forms, closing forms) with regard to bank accounts of [C] Limited and its subsidiaries;

d. Computer files relating to [C] Limited;

e. Any letters, memos, emails, file notes of telephone discussions or instructions, in any form, which refer to or contain details of the beneficiaries of [C] Limited;

f. All documents concerning the settled funds/assets and any other property held by the director, the management and investment of those funds/assets and the distribution of any of the assets, capital or income held in limited.

II. Copies of any financial accounts or statements, relating to [C] Limited and its subsidiaries, prepared by or on behalf of the director/management of [B] which include the period in whole or in part.

III. Details of all depositions or payments (including the amounts and dates) made by the Limited/director to [X] or his dependents during the period; whether directly or indirectly and whether by loan, gift, transfer or any other means whatsoever or made to any other person at their request, will or instruction.

IV. Order or client form, or management agreement which states which services are exactly ordered, and who are the beneficiaries of the Limited (KYC = Know Your Client);

V. Copies of any other correspondence (not already provided under I - IV above) between the director/management and [X].

General remark in relation to the requested information

In my opinion, this case concerns a 'criminal tax matter' covered by the TIEA. This means that information can be requested in relation to the period prior to the TIEA coming into force. In addition, I would like to remark that the business records of [A] Trust and [C] Limited regarding the years prior to 2009 affect the taxation of the period after 1 January 2009. These business records give insight into transparency of [A] Trust and [C] Limited and the realisation of the values in Trust and Limited. [X]'s power of disposal of the assets can have great influence on the determination of the ultimate values. As ultimate beneficiary, [X] has an actual interest in the results of the Trust and the Limited, because these affect the valuations in the tax returns after 1 January 2009. These values are important for the valuation of the assets and liabilities (box 3) in the income tax returns. In my opinion, the result of the above is that the period in relation to which information can be requested is not limited to 1 January 2009 - 31 December 2013, but the information can be requested in relation to the entire period as from the set-up of [A] Trust and [C] Limited.

(...)

Tax purpose for which the information is requested. Please indicate:

determination, assessment & collection of taxes

recovery and enforcement of tax claims

investigation of civil tax matters

X investigation or prosecution of criminal tax matters

other (please specify):

Intentionally filing incorrect gift tax returns, inheritance tax returns and income tax returns regarding the years 2008-2012, by not mentioning the possession of foreign allocated funds is punishable under Section 69 of the General Tax Act. Therefore, I rely on the retroactive provision as referred to in Article 11, par. a of the Agreement between the Kingdom of the Netherlands and the States of Jersey for the exchange of information relating to tax matters.

(...)

Power of disposition - income tax interest requirement

In 1985, the Supreme Court pronounced judgement that is vital for the (Dutch) foundation, and that also applies to other allocated funds, such as the Trust and Limited, according to the general assumptions in the literature. The question that raised in the judgement, was whether a taxpayer- sole director of a foundation - had such power of disposition of the assets available that they should be allocated to him.

In HR 30 October 1985, no. 22715, BNB 1986/16 in r.o. 42, the Supreme Court took into consideration that:

"If it is established that a taxpayer can dispose of the available assets of the foundation as if it were his own assets, there is no need to meet the requirement as referred to in the plea, to treat the available assets of the foundation as if they were the taxpayer's own assets for the levy of income and wealth tax."

The independence of the foundation (Trust/Limited) is absent if founders/capital providers/directors/beneficiaries can dispose of the foundation's assets as if they were their own assets, according to the judgement pronounced with regard to income tax. In that case the assets of the foundation and the income resulting from it, are allocated to them who have the disposition of power.

In this case, it is vital for the levy of taxes in the Netherlands to be able to prove the transparency of [A] Trust and [C] Limited, and to show that the assets of [A] Trust and [C] Limited remained in disposal of [X], as if they were his own assets. To substantiate this transparency the accounts of [A] Trust and [C] Limited are very important sources of information.

In order to prove this transparency it is especially important to know the facts and circumstances in the period before 2009. To a major extent, the execution of the events in this period determine whether the assets of [A] Trust and [C] Limited remained in disposal of [X] as if they were his own assets. For the levy of income tax for the years 2009 to 2013 inclusive, the NTCA also has to prove the transparency with regard to the assets.

The events in the years before 2009 form the basis for this transparency. The information regarding this period is vital for the determination of the tax obligations for the years 2009-2013 inclusive.

(...)

Request to refrain from notifying the taxpayer(s) involved. Please indicate:

X Yes # No

If yes, please indicate the reason(s):

disclosure might identify a person who has provided information

there are reasonable grounds for suspecting that the taxpayer has committed a relevant criminal offence

X disclosure of that information would prejudice the assessment or collection of tax

other (please specify):

(...)"

2.16. Op 5 januari 2015 hebben de autoriteiten van Jersey de gevraagde informatie, ook met betrekking tot de periode vóór 1 januari 2009, digitaal aangeleverd aan de Nederlandse autoriteiten. Op 19 januari 2015 is deze informatie in handen gekomen van de Inspecteur.

2.17. Op 29 juni 2015 stuurt de Inspecteur met betrekking tot de aangifte inkomstenbelasting 2013 een brief aan belanghebbende. Hierin staat onder meer:

"Ik verzoek u de volgende vragen te beantwoorden:

1. Hoe heeft u de hoogte van de verkrijgingsprijzen van [D] Limited en [C] Limited bepaalt?

2. Graag zie ik bewijsstukken tegemoet welke aannemelijk maken dat de verkrijgingsprijs van [D] Limited € 362.014 en [C] Limited € 677.796 bedraagt.

3. Datzelfde geldt voor de schuld in verband met de financiering van het aanmerkelijk belang.

4. Verder ontvang ik graag de (volledige) jaarstukken van [D] Limited en [C] Limited over de jaren 2010 tot en met 2013. Met volledige jaarstukken bedoel ik de stukken waaruit alle bezittingen en schulden blijken en niet alleen dat deel dat in de Nederlandse vennootschapsbelasting betrokken wordt.

5. [D] Limited en [C] Limited bezitten onroerende zaken. Ik ontvang graag per huurder een opgave van de betaalde huurpenningen én de betalingsbewijzen, over de periode 2010 tot en met 2013.

6. Indien u zelf huurder annex gebruiker van de onroerende zaken (geweest) bent ontvang ik van u eenzelfde overzicht en een opstelling van de dagen waarop u van de onroerende zaken gebruik gemaakt heeft.

7. Als u geen huur betaald heeft in de periode 2010 tot en met 2013 dan verzoek ik u toe te lichten waarom de betaling van huurpenningen achterwege gebleven is.

8. Op grond van artikel 12a Wet LB 1964 dient iedere aanmerkelijk belanghouder een zogenaamd gebruikelijk loon te hanteren. Ik zie dat u geen loon uit zowel [D] Limited als [C] Limited genoten heeft. Graag verneem ik van u waarom u geen rekening houdt met dit gebruikelijk loon.

Overig vermogen

Uit aan mij ter beschikking staande informatie blijkt dat u één (of meer) bank- en spaarrekeningen in het buitenland heeft (gehad). In de aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2013 zie ik voor het eerst dat opgaaf wordt gedaan van een buitenlandse bankrekening, [001] met een saldo van € 58.218. Graag ontvang ik van u een opgave van uw bank- en spaarrekeningen, deposito's, effectenrekeningen enz. welke door u in de periode 2010 tot en 2013 buiten Nederland zijn aangehouden. Tevens verzoek ik u de bankafschriften per bankrekening te verstrekken."

2.18. Bij brief van (vrijdag) 3 juli 2015 heeft de Inspecteur navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) over de jaren 2002 tot en met 2009 aangekondigd, alsmede boetes en gevraagd om nadere informatie. In deze brief is het volgende opgenomen:

"Uit de informatie die ik uit Jersey heb ontvangen komt naar voren dat u mijn vragen eenvoudig had kunnen beantwoorden omdat u en uw gemachtigde over de gevraagde informatie beschikten of konden beschikken door navraag te doen bij de trustee. U had wel degelijk inzage in de jaarstukken, zelfs al vanaf 1985, welke jaarstukken u nota bene hebt ondertekend (bijlage 2). U gaf, strikte instructies aan de trustee, onder andere over uitkeringen uit de trust en de wijze van instrueren (bijlage 3). En uw gemachtigde, [J] trad namens u zeer directief op richting de trustee. Zo blijkt uit het mapje 'Correspondence 2008' dat hij op 21 augustus 2008 per email de trustee instrueert hoe de reactie richting de Nederlandse Belastingdienst moet zijn om vooral te benadrukken dat het gaat om een discretionaire irrevocable trust (bijlage 4). Voor het ten onrechte niet of onvolledig verstrekken van belangrijke stukken, zoals jaarstukken heb ik het voornemen aan u zogenoemde informatiebeschikkingen af te geven."

2.19 (...)

25

(...)

2.24. In de informatiebeschikking van 28 oktober 2015 is het volgende opgenomen:

"2. De gevraagde inlichtingen (zie mijn brief van 3 juli 2015. kenmerk [...])

2. Alle documenten (telefoonverslagen, overeenkomstenjaarrekeningen, emails, brieven enz.) ter inzage te verstrekken die door de trustee danwel de besturen van de Limiteds aan uw cliënt danwel [J] verstrekt zijn.

3. Een overzicht van betalingen tussen uw cliënt en de trust. Onder betalingen versta ik o.a. betalingen van uw cliënt aan de trust (zoals stortingen, verstrekte leningen, schenkingen) en betalingen van de trust aan uw cliënt (zoals uitkeringen, leningen, etc.).

25 Zie over nadere correspondentie de onderdelen 2.19 - 2.23 en 2.25 van de uitspraak van het Hof.

4. Ik vroeg uw cliënt om een overzicht van betalingen tussen u en [C] Limited. Onder betalingen versta ik o.a. betalingen van uw cliënt aan de Ltd (zoals stortingen, verstrekte leningen, schenkingen) en betalingen van de Limited aan u (zoals uitkeringen, leningen, etc).
5. Ik verzocht u om een overzicht van betalingen tussen uw cliënt en [D] Limited. Onder betalingen versta ik o.a. betalingen van uw cliënt aan de Limited (zoals stortingen, verstrekte leningen, schenkingen) en betalingen van de Limited aan u (zoals uitkeringen, leningen, etc).
6. [D] Limited en [C] Limited bezitten onroerende zaken. Ik ontvang graag per huurder een opgave van de betaalde huurpenningen én de betalingsbewijzen, over de periode 2002 tot en met 2009.
7. Indien uw cliënt zelf huurder annex gebruiker van de onroerende zaken (geweest) is ontvang ik van u eenzelfde overzicht en een opstelling van de dagen (data) waarop uw cliënt van de onroerende zaken gebruik gemaakt heeft.
8. Als uw cliënt geen (of een onzakelijke) huur betaald heeft in de periode 2002 tot en 2009 dan verzocht ik u toe te lichten waarom de betaling van huurpenningen achterwege gebleven is.

10. Een opgave van de bank- en spaarrekeningen, deposito's, effectenrekeningen, waardepapieren enz. welke door uw cliënt in de periode 2002 tot en met 2009 buiten Nederland zijn aangehouden. Tevens verzocht ik uw cliënt de bankafschriften per bank-, effectenen- of deposite rekening te verstrekken.

Gevraagd is naar stukken over de periode 2002 t/m 2009. U heeft slechts jaarrekeningen ten name van [D] Limited verstrekt vanaf 2007. Over de periode 2000 t/m 2006 zijn in het geheel geen stukken terzake verstrekt. Deze stukken ontbreken.

(zie mijn brief van 16 oktober 2015, kenmerk [...])

7. Tevens vraag ik u om bewijstukken waaruit volgt dat [X] kosten terzake [C] Limited en [D] Limited voorgeschoten danwel betaald heeft én verzoek ik u mij inzage te verstrekken in de waarde in het economische verkeer van de woning staande en gelegen [c-straat 1] te [R] , over de periode 2002- 2009."

2.26. In de informatiebeschikking van 22 januari 2016 is het volgende opgenomen:

"2. De gevraagde Inlichtingen (zie mijn brief van 29 juni 2015, kenmerk [...], mijn rappel van 6 augustus 2015 en brief van 6 november 2015, kenmerk [...])

1. Hoe heeft uw cliënt de hoogte van de verkrijgingsprijzen van [D] Limited en [C] Limited bepaald? U stelt in uw brief van 29 september 2015 dat de verkrijgingsprijzen van de aandelen in [C] Limited en [D] Limited bepaald zijn op de historische kostprijs zoals u dit van de trustee heeft doorgekregen, conform het overgangsrecht bij de in 2010 ingevoerde wetgeving rondom het afgezonderd particulier vermogen. Ik ontvang daarom graag de opgave(n) en een toelichting op uw visie ten aanzien van het overgangsrecht van artikel 10a.7, vijfde lid Wet IB 2001 in samenhang met artikel 16 Uitv. best. 1B 2001. Verder begrijp ik uw opmerking niet dat op voorstel van de voorzitter bepaald is dat de door de Belastingdienst aangegeven (hogere) waarde van de aandelen [C] Limited en [D] Limited zou verschuiven van box 3 naar box 2. Het jaar waarin de hoogte van de verkrijgingsprijs aan de orde komt (of gaat komen) is toch niet in geschil geweest. Kunt u deze opmerking nader voor mij duiden?

2. Graag zie ik de bewijsstukken tegemoet welke aannemelijk maken dat de verkrijgingsprijs van [D] Limited € 362.014 en [C] Limited € 677.796 bedraagt.

3. (...)

4. (...)

5. [D] Limited en [C] Limited bezitten onroerende zaken. Ik ontvang graag per huurder een opgave van de betaalde huurpenningen én de betalingsbewijzen, over de periode 2010 tot en met 2013.

6. Indien uw cliënt zelf huurder annex gebruiker van de onroerende zaken (geweest) is ontvang ik van u eenzelfde overzicht en een opstelling van de dagen waarop hij van de onroerende zaken gebruik gemaakt heeft.

7. Als uw cliënt geen huur betaald heeft in de periode 2010 tot en met 2013 dan verzoek ik u toe te lichten waarom de betaling van huurpenningen achterwege gebleven is. Tevens vraag ik u om bewijstukken waaruit volgt dat [X] kosten terzake [C] Limited en [D] Limited voorgeschoten danwel betaald heeft én verzoek ik u mij inzage te verstrekken in de waarde in het economische verkeer van de woning staande en gelegen [c-straat 1] te [R] , over de periode 2010-2013.

8. Op grond van artikel 12a Wet LB 1964 dient iedere aanmerkelijk belanghouder een zogenaamd gebruikelijk loon te hanteren. Ik zie dat [X] geen loon uit zowel [D] Limited als [C] Limited genoten heeft. Graag verneem ik van u waarom u geen rekening houdt met dit gebruikelijk loon. U stelt dat [X] geen werkzaamheden voor [C] Limited en [D] Limited verricht (heeft). Mijn vervolgvraag is dan ook: wie heeft dan wel werkzaamheden voor [C] Limited en [D] Limited verricht en wat was de aard en het volume van deze werkzaamheden (tijdsbeslag). Tenslotte verzoek ik u mij inzage te geven in de bankafschriften van alle bankrekeningen van [X] over de periode 2010 tot en met 2013."

2.27. Tegen belanghebbende en zijn gemachtigde [J] (hierna: de gemachtigde) is naar aanleiding van de uit Jersey verkregen informatie strafrechtelijke vervolging ingesteld. Daarbij is het kantoor van de gemachtigde doorzocht en zijn dossiers in beslag genomen.

2.28. Belanghebbende lijdt sinds 2010 aan de ziekte van Alzheimer en is thans niet langer in staat de huidige situatie of procedure te begrijpen. Bij akte (levenstestament) van 26 februari 2016 heeft belanghebbende de gemachtigde aangesteld tot algemeen gevolmachtigde.

2.29. Bij brief van 8 maart 2021 is belanghebbende door de Officier van Justitie in kennis gesteld van een "Kennisgeving van niet verdere vervolging", waarbij als reden "niet-strafbaarheid van de verdachte" is opgegeven.

Rechtbank Gelderland

2.2. De geschilomschrijving bij de Rechtbank luidt:

12. In geschil is of de informatiebeschikkingen terecht zijn afgegeven. Eiser is van mening dat verweerder niet langer bevoegd is om de aangekondigde navorderingsaanslagen IB/PVV op te leggen zodat ook geen informatiebeschikking kan worden gegeven. Daartoe voert eiser onder meer aan dat geen sprake is van een nieuw feit en dat ook geen sprake is van kwade trouw en dat het rechtszekerheidsbeginsel aan navordering in de weg staat in het geval een rechter over de opgelegde primitieve aanslagen al in het voordeel van de belastingplichtige heeft beslist. Ook heeft verweerder niet

voortvarend gehandeld vanaf het moment dat er aanwijzingen waren over buitenlands vermogen zodat verweerder ook daarom niet meer kan navorderen. Eiser heeft ook gesteld dat het verzoek om informatie aan de autoriteiten van Jersey onjuiste informatie bevat en dat daarom sprake is van misbruik van bevoegdheid.

2.3. De Rechtbank heeft hierover als volgt geoordeeld:

13. Een ieder is verplicht om door de inspecteur gevraagde gegevens en inlichtingen die van belang zijn voor zijn belastingheffing te verstrekken. Ook moet een ieder op verzoek aan de inspecteur de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan beschikbaar stellen als dat van belang kan zijn voor zijn belastingheffing (artikel 47, eerste lid, van de AWR).

14. Indien met betrekking tot een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking aan de hiervoor genoemde verplichtingen niet of niet volledig wordt voldaan, kan de inspecteur dit op grond van artikel 52a, eerste lid, van de AWR vaststellen bij voor bezwaar vatbare informatiebeschikking. Als een informatiebeschikking onherroepelijk wordt, kan de bewijslast ten nadele van de belanghebbende worden omgekeerd en verzwaard (artikelen 25 en 27e van de AWR).

15. Voor het antwoord op de vraag of voor een belanghebbende een verplichting bestaat aan de inspecteur gegevens en inlichtingen te verstrekken, is voldoende dat de inspecteur zich, gelet op de door hem ter beschikking staande gegevens, in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de door hem gevraagde gegevens van belang kunnen zijn voor de belastingheffing ten aanzien van deze belanghebbende. De bewijslast rust hierbij op de inspecteur.²⁶

16. De rechtbank stelt vast dat de vragen van verweerder in wezen betrekking hebben op de vraag hoe de trust fiscaal moet worden gekwalificeerd en dan met name of de trust als transparant moet worden aangemerkt. Hiervoor is van belang om vast te stellen of eiser over het vermogen van de trust kan beschikken alsof het zijn eigen vermogen is. De rechtbank acht met hetgeen verweerder heeft aangevoerd - de hierboven in punt 6 vermelde gegevens afkomstig uit Jersey die dateren vanaf 1985 - het mogelijke heffingsbelang voor alle jaren aannemelijk gemaakt. Die gegevens bevatten namelijk aanwijzingen dat eiser, dan wel zijn gemachtigde, nauw betrokken zijn bij de trust en de trustee instructies geven over het beheer ervan en ook dat zij over méér gegevens konden beschikken dan zij eerder aan verweerder hebben aangeleverd.

17. Eiser heeft gesteld dat het CLO onjuiste informatie heeft verstrekt teneinde van de autoriteiten van Jersey gegevens van vóór 2008 te verkrijgen, namelijk dat eiser een crimineel is. Hierdoor is het informatieverzoek onrechtmatig en mag verweerder zich dus niet beroepen op de hierdoor verkregen gegevens. De rechtbank stelt vast dat het CLO in het verzoek om informatie heeft aangegeven dat het doel van het informatieverzoek is onderzoek naar het strafbare feit van artikel 69 van de AWR en niet heeft aangegeven, zoals eiser lijkt te suggereren, dat eiser dat artikel daadwerkelijk heeft overtreden. Dat artikel stelt strafbaar het opzettelijk onjuist doen van aangifte. Verweerder heeft gesteld dat als sprake is van een situatie waarin de trust als transparant moet worden aangemerkt, niet valt uit te sluiten dat zal worden onderzocht of sprake is van overtreding van artikel 69 van de AWR wat betreft - in deze procedure relevant - de inkomstenbelasting. De rechtbank is het eens met deze stelling. Het

²⁶ Voetnoot 3 in origineel: 'Hoge Raad 18 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7498'.

informatieverzoek bevat in zoverre geen onjuiste informatie en de rechtbank benadrukt in dit verband dat daarin ook niet staat dat eiser een crimineel is.

18. Eiser heeft aangevoerd dat er geen heffingsbelang meer is omdat verweerder de bevoegdheid mist om (navorderings)aanslagen op te leggen. Met name heeft eiser erop gewezen dat verweerder al sinds 1994 op de hoogte is van het feit dat eiser bij een trust is betrokken en in de procedures over de jaren 2002 tot en met 2006 in het ongelijk is gesteld wat betreft de vraag of eiser aan zijn inlichtingenverplichtingen daaromtrent heeft voldaan.

19. De rechtbank onderschrijft dit betoog niet. De rechtbank stelt hierbij voorop dat in een procedure over een informatiebeschikking slechts marginaal wordt getoetst of verweerder bevoegd is om na te vorderen.²⁷ Dit houdt in dat de informatiebeschikking alleen komt te vervallen als kan worden vastgesteld dat verweerder niet langer bevoegd is tot navordering. Daarvan is in dit geval geen sprake. Verweerder heeft zich terecht op het standpunt gesteld dat de informatie uit Jersey verweerder niet eerder ter beschikking heeft gestaan en bovendien dat op grond daarvan niet kan worden uitgesloten dat sprake is van kwade trouw bij eiser. Ook de vraag of sprake is van een ambtelijk verzuim aan de kant van verweerder kan in deze procedure slechts marginaal aan de orde komen en naar het oordeel van de rechtbank heeft eiser hieromtrent onvoldoende aangevoerd om vast te stellen dat daarvan sprake is. En omdat op voorhand kwade trouw niet kan worden uitgesloten, kan in deze procedure ook in het midden blijven welke invloed de oordelen van de Rechtbank Haarlem en het Gerechtshof Amsterdam hebben. In geval van kwade trouw kan namelijk nogmaals worden nagevorderd over hetzelfde feit.²⁸

20. Eiser heeft er ook nog op gewezen dat bij de jaren waarvoor de verlengde navorderingstermijn geldt verweerder onvoldoende voortvarend heeft gehandeld zodat om die reden niet meer kan worden nagevorderd. De eis van voortvarendheid geldt echter niet in relatie tot derde-landen, zoals Jersey.²⁹ Ook in zoverre bestaat geen beletsel voor verweerder om de informatie bij eiser op te vragen.

21. Eiser heeft voor het overige geen gronden gericht tegen de vragen zelf. Gelet hierop moet de conclusie zijn dat de informatiebeschikking in redelijkheid is afgegeven. De beroepen worden daarom ongegrond verklaard. De rechtbank zal eiser een termijn stellen van zes weken vanaf de dag dat deze uitspraak onherroepelijk is geworden om alsnog de verzochte informatie te verstrekken.

22. De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenvergoeding.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden

2.4. Bij het Hof was in geschil of de Inspecteur de informatiebeschikkingen mocht afgeven.

2.50. Het Hof is, voor zover in cassatie van belang, gekomen tot de volgende beoordeling:

Bevoegdheid tot navordering nummers

4.2. Op grond van artikel 16, lid 1 AWR is navordering mogelijk in het geval een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld. Is een aanslag naar aanleiding van een beroepsprocedure verminderd, dan zal

²⁷ Voetnoot 4 in origineel: 'Gerechtshof 's-Hertogenbosch 26 september 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:35333'.

²⁸ Voetnoot 5 in origineel: 'Hoge Raad 2 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:1034'.

²⁹ Voetnoot 6 in origineel: 'Hof van Justitie EU 15 februari 2017, ECLI:EU:C:2017:119, en Hoge Raad 2 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:843'.

voor de beantwoording van de vraag of hij tot een te laag bedrag is vastgesteld, van het verminderde bedrag moeten worden uitgegaan (TK 1954-1955, 4080, nr. 3, blz. 16). De vraag of in een dergelijk geval navordering mogelijk is, moet naar het oordeel van het Hof dan ook worden beantwoord aan de hand van de fiscaal relevante feiten en omstandigheden op het moment waarop de (primitieve) aanslag door de rechter is verminderd.

4.3. Het vorenstaande brengt mee dat in dit geval de vraag voorligt of na de uitspraak van Gerechtshof Amsterdam van 8 november 2012 nieuwe feiten zijn gebleken die tot navordering zouden kunnen leiden. Navordering is uitgesloten indien dit berust op een feit dat de inspecteur kende dan wel waarmee hij redelijkerwijs bekend had kunnen zijn. De Inspecteur wil navorderen ter zake van inkomsten die belanghebbende uit de Trust zou hebben genoten. Naar het oordeel van het Hof was de Inspecteur in het onderhavige geval gehouden nader onderzoek te verrichten. Reeds in een hoorgesprek op 13 mei 2009 (zie 2.10) had de Inspecteur geopperd dat hij informatie in Jersey kon opvragen omtrent de Trust. [C] en [D]. Door dit onderzoek na te laten, is sprake van een ambtelijk verzuim dat aan navordering in de weg staat.

4.4. Ondanks een ambtelijk verzuim is navordering toch toegestaan, als de belastingplichtige te kwader trouw is ter zake van het feit dat aanleiding geeft tot navordering. Daarvan is sprake als de belastingplichtige opzettelijk aan de inspecteur onjuiste inlichtingen heeft verstrekt of juiste inlichtingen heeft onthouden.

4.5. Belanghebbende heeft ontkend dat sprake is van kwade trouw. De vragen die door de Inspecteur zijn gesteld kunnen echter licht werpen op de vraag of belanghebbende te kwader trouw was en dus op de vraag of de Inspecteur bevoegd is na te vorderen. De Inspecteur mag in beginsel vragen stellen om te bepalen of hij gerechtigd is na te vorderen (vgl. Hoge Raad 18 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7498). Naar het oordeel van het Hof mag de Inspecteur vervolgens ook vragen stellen die, indien hij tot navordering bevoegd zou blijken te zijn, van belang kunnen zijn voor het vaststellen van de hoogte van die aanslag.

Onrechtmatig verkregen bewijs

4.6. Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat de Inspecteur ten onrechte in het informatieverzoek heeft opgenomen dat sprake is van 'criminal tax matters' en dat om deze reden ten onrechte informatie is gevraagd en verkregen met betrekking tot jaren vóór 1 januari 2009. Volgens belanghebbende is sprake van onrechtmatig verkregen bewijs. Alle informatie verkregen op grond van het informatieverzoek dient naar zijn mening als bewijs te worden uitgesloten. De Inspecteur stelt dat geen redelijk vermoeden van overtreding van een strafrechtelijke norm bestond op het moment dat aan de autoriteiten in Jersey in het informatieverzoek gemeld werd dat sprake was van "criminal tax matters", maar dat dit ook niet noodzakelijk is. Volgens de Inspecteur is het voldoende dat de mogelijkheid bestaat dat het misdrijf van artikel 69 AWR in beeld kan komen als gevolg van de informatie die verkregen wordt aan de hand van het verzoek.

4.7. De TIEA bevat de volgende bepalingen:

(...)³⁰

30 Zie voor het juridisch kader onderdeel 4 van deze conclusie.

De 'memorandum of understanding' behorend bij de TIEA bevat geen verdere uitleg rond het begrip "criminal tax matters".

4.8. In het commentaar bij het OECD-modelverdrag voor een Agreement on Exchange of Information on Tax Matters staat in het commentaar, voor zover relevant, het volgende:

(...)

4.9. Hoewel uit het commentaar valt af te leiden dat de Inspecteur het opzet niet behoefde te bewijzen aan de autoriteiten in Jersey, betekent dit naar het oordeel van het Hof niet dat de Inspecteur kon stellen dat sprake was van "criminal tax matters" zonder dat ook maar een redelijk vermoeden van schuld bestond. Een andersluidend oordeel zou het onderscheid tussen "criminal tax matters" enerzijds en "all other matters" in artikel 11 van de TIEA anderzijds zinledig maken, nu, zoals de Inspecteur ter zitting heeft beaamd, alle verzoeken om informatie aan Jersey er in beginsel toe kunnen leiden dat bekend wordt dat artikel 69 van de AWR geschonden is en dat in alle verzoeken om die reden kan worden vermeld dat het om "criminal tax matters" gaat.

4.10. Ter zitting heeft de Inspecteur zich tevens op het standpunt gesteld dat de autoriteiten in Jersey zich ook op het standpunt stellen dat, wil er sprake zijn van "criminal tax matters", voldoende is dat de mogelijkheid bestaat dat een misdrijf in beeld kan komen als gevolg van de informatie die verkregen wordt aan de hand van het verzoek. De Inspecteur heeft geen bewijs voor deze stelling bijgebracht en het Hof acht dit, gelet op hetgeen hiervóór is overwogen, niet aannemelijk.

4.11. De Inspecteur heeft verder ter zitting verder aangevoerd dat de autoriteiten in Jersey zelfstandig beoordelen of sprake is van "criminal tax matters". Ook voor deze stelling heeft de Inspecteur geen bewijs bijgebracht. Het Hof acht deze stelling niet aannemelijk, gelet op het commentaar bij het OECD-modelverdrag voor Agreements on Exchange of Information on Tax Matters:

"77. Where a requested Party, in reliance on such statements, provides information to the applicant Party it remains within the framework of this Agreement. A requested Party is under no obligation to research or verify the statements provided by the applicant Party. The responsibility for the accuracy of the statement lies with the applicant Party.

4.12. Gelet op het vorenstaande kon door de Inspecteur niet aan de autoriteiten op Jersey worden gemeld dat sprake was van een "investigation or prosecution of criminal tax matters". Het vorenstaande brengt mee dat de Inspecteur onrechtmatig heeft gehandeld door in het informatieverzoek te stellen dat sprake is van 'criminal tax matters'. Verder heeft de Inspecteur daarmee jegens de autoriteiten op Jersey gehandeld in strijd met de goede verdragstrouw. De omstandigheid dat uit de aldus verkregen informatie uit Jersey mogelijk kan worden afgeleid dat belanghebbende niet de vereiste aangiftes heeft gedaan, acht het Hof niet relevant. Deze informatie is immers het resultaat geweest van een optreden van de Inspecteur waarbij de geldende wettelijke voorschriften niet met voldoende zorgvuldigheid in acht zijn genomen waardoor dit optreden niet rechtmatig kan worden geacht.

4.13. Gebruik van op onrechtmatige wijze verkregen bewijsmiddelen door de inspecteur is echter 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 (Hoge Raad 1 juli 1992, nummer 26331, ECLI:NL:HR: 1992:ZC5028). In dat kader heeft de strafkamer van de Hoge Raad geoordeeld dat onrechtmatigheden waardoor

particulieren voor het bewijs relevant materiaal in handen hebben gekregen, niet aan het gebruik van dat materiaal voor bewijs in een strafzaak in de weg behoeven te staan, behoudens aanwijzingen dat overheidsdienaren direct of indirect bij die onrechtmatige verkrijging betrokken zijn geweest (Hoge Raad 14 november 2006, nummer 02324/05, ECLI:NL:HR:2006:AX7471). De belastingkamer van de Hoge Raad heeft geoordeeld dat er geen reden is hierover anders te oordelen als het gaat om het in een belastingzaak door de inspecteur te leveren bewijs (Hoge Raad 8 november 2019, nummer 18/01347, ECLI:NL:HR:2019:1715). 4.14. Het CLO is onderdeel van de Belastingdienst en de personen aldaar werkzaam zijn overheidsdienaren. Verder acht het Hof het aannemelijk dat het CLO het informatieverzoek heeft opgesteld en ingediend in nauwe samenwerking met de inspecteur - eveneens een overheidsdienaar - nu de gegevens vermeld in het informatieverzoek alleen van de Inspecteur afkomstig kunnen zijn geweest. Daarmee staat vast dat niet alleen overheidsdienaren bij de onrechtmatige verkrijging betrokken zijn geweest, maar dat, voor zover het handelen van de CLO niet aan de Inspecteur kan worden toegerekend of de CLO niet met de Inspecteur dient te worden vereenzelvigd, de Inspecteur de onrechtmatige verkrijging minstens heeft geïnitieerd en gefaciliteerd. Blijkens het aangehaalde arrest van 14 november 2006 zijn dit met name genoemde kwalificaties die aanleiding kunnen geven om onrechtmatig verkregen bewijs uit te sluiten.

4.15. Gelet op het bovenstaande zal het Hof de uit Jersey verkregen informatie slechts gebruiken, voor zover deze ziet op de periode vanaf 1 januari 2009. Het Hof wijst er daarbij op dat de Inspecteur de uit Jersey verkregen informatie slechts zeer fragmentarisch heeft ingebracht.

Belemmeringen van fysieke en/of psychische aard

4.16. De vraag of omkering en verzwaring achterwege dienen te blijven, zal moeten worden beantwoord met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de in artikel 47, lid 1, AWR voorziene medewerking die de inspecteur verlangt. Voor zover die medewerking neerkomt op het mondeling of schriftelijk afleggen van een verklaring zullen ernstige belemmeringen van fysieke en/of psychische aard onder omstandigheden toereikende grond kunnen zijn voor een bevestigende beantwoording van die vraag (Hoge Raad 13 november 2015, nr. 15/00014, ECLI:NL:HR:2015:3273).

4.17. Namens belanghebbende is gemotiveerd gesteld dat hij lijdt aan de ziekte van Alzheimer, dat hij niet meer in staat is de onderhavige procedure te begrijpen en dat hij niet in staat is vragen te beantwoorden of anderszins inlichtingen te verstrekken. De Inspecteur heeft dit niet (gemotiveerd) bestreden. Belanghebbende heeft van het Openbaar Ministerie, een "Kennisgeving van niet verdere vervolging", ontvangen, waarbij als reden "niet-strafbaarheid van de verdachte" is opgegeven.

4.18. De Inspecteur heeft in de informatiebeschikkingen onder meer gevraagd om informatie van belanghebbende, alsmede door belanghebbende op te stellen overzichten, opgaven en opstellingen, die neerkomen op schriftelijke verklaringen van belanghebbende. Het Hof acht aannemelijk dat belanghebbende niet in staat is medewerking te verlenen bij het geven van de gevraagde inlichtingen dan wel het opstellen van de gevraagde overzichten, opgaven en opstellingen. Deze vragen behoeven derhalve alleen beantwoord te worden indien en voor zover de zaakwaarnemer/gemachtigde van belanghebbende de informatie (benodigd voor het opstellen) voorhanden heeft.

De informatiebeschikking van 28 oktober 2015

4.19. Voor het opleggen van een informatiebeschikking geldt, voor zover van belang, de voorwaarde dat niet of niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 47 van de AWR.

4.20. De Inspecteur baseert zijn bevoegdheid om de informatiebeschikking af te geven voor deze jaren op voorgenomen navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 2002 tot en met 2005. In deze navorderingsaanslagen zoals deze zijn aangekondigd, worden dezelfde inkomensbestanddelen in de heffing betrokken welke eerder als correcties waren opgenomen in de aanslagen inkomstenbelasting 2002 tot en met 2005 en welke in (hoger) beroep ongedaan zijn gemaakt. Met betrekking tot de jaren 2002 tot en met 2005 heeft het Gerechtshof Amsterdam in laatste instantie tevens geoordeeld, dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende kon beschikken over de jaarstukken en dat daarom niet kan worden geconcludeerd dat belanghebbende niet de gevraagde informatie heeft verstrekt.

4.21. Met de informatiebeschikking van 28 oktober 2015 vraagt de Inspecteur in feite om een herbeoordeling van dit oordeel. Naar het oordeel van het Hof kan een Inspecteur een belastingplichtige niet vragen gegevens en inlichtingen te verstrekken, wanneer in rechte is komen vast te staan dat de belastingplichtige niet daarover kan beschikken. Dit kan anders zijn, indien sprake is van feiten en omstandigheden die de Inspecteur voor de uitspraak niet bekend waren en ook niet redelijkerwijs bekend konden zijn, en die relevant zijn voor het vragen van nadere gegevens en inlichtingen. De Inspecteur draagt aan, dat de informatie die hij nadien uit Jersey heeft ontvangen de aanleiding is voor het hernieuwd stellen van de vragen. Het Hof heeft hiervoor onder 4.15 overwogen, dat de Inspecteur die informatie uit Jersey die zien op deze jaren niet mag gebruiken. Nu de Inspecteur geen andere gronden heeft aangedragen die het opnieuw vragen van gegevens en inlichtingen over de jaren 2002 tot en met 2005 rechtvaardigen, en de vragen in de informatiebeschikking zien op dezelfde voorgenomen correcties die al eerder in rechte geen stand hebben gehouden, is belanghebbende niet gehouden de vragen te beantwoorden. De informatiebeschikking kan dus niet zien op de jaren 2002 tot en met 2005.

4.22. De vragen

(...)³¹

De informatiebeschikking van 22 januari 2016

4.23.

De vragen

(...)

3. Het geding in cassatie

3.1. De Staatssecretaris heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend. Partijen hebben conclusies van repliek en dupliek ingediend.

31 Zie voor de in de informatiebeschikkingen neergelegde en door het Hof nader vastgestelde vragen r.o. 4.22 en 4.23 van de Hofuitspraak.

3.2. Als eerste middel draagt de Staatssecretaris voor:

Schending van het recht met name van artikel 52a van de Algemene wet inzake rijksbelasting (hierna: AWR) en in het bijzonder van de algemene beginselen van behoorlijk procesrecht en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur dan wel artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb), en/of verzuim van vormen doordat het Hof heeft geoordeeld dat een deel van het bewijsmateriaal dat is verkregen uit Jersey van gebruik moet worden uitgesloten waardoor de informatiebeschikkingen voor zover die zien op de jaren vóór 2009 (2002 tot en met 2008) vernietigd moeten worden, zulks ten onrechte, althans op gronden die de beslissing niet kunnen dragen, omdat:

a. het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de Inspecteur onrechtmatig heeft gehandeld door bij het inlichtingenverzoek aan Jersey te stellen dat sprake is van 'criminal tax matters'. Uit het OECD commentaar bij het OECD Model 'Agreements on exchange of information on tax matters' kan afgeleid worden dat de werkwijze van het Central Liaison Office (hierna: CLO) pleitbaar is, zodat niet gesproken kan worden van een werkwijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht;

b. het Hof voorbij is gegaan aan de stelling van de inspecteur dat ook de informatie die is verkregen over de periode na inwerkingtreden van de Tax Information Exchange Agreement (hierna: TIEA) (vanaf 1-1-2009) vragen oproept over de transparantie van de trust in de periode voorafgaand aan 2009, zodat de vragen over de periode vóór 2009 in de informatiebeschikking ook gebaseerd kunnen worden op de informatie waarvan niet in geschil is dat deze rechtmatig is verkregen.

3.3. Onderdeel a. van het eerste cassatiemiddel wordt als volgt toegelicht:

De TIEA tussen Jersey en Nederland is in werking getreden op 1 maart 2008 en ingevolge artikel 11 van de TIEA kan bij 'criminal tax matters' informatie worden opgevraagd vanaf die datum (ook over de periode vóór 1 maart 2008). Voor alle overige aangelegenheden kan op basis van hetzelfde artikel informatie worden gevraagd voor belastingtijdvakken die aanvangen op of na 1 maart 2008. Aangezien voor de inkomstenbelasting - uitzonderingen daargelaten - wordt uitgegaan van kalenderjaren begint het eerstvolgende tijdvak op 1 januari 2009.

In artikel 3 van de TIEA is opgenomen:

(...)³²

De door Nederland afgesloten Tax Information and Exchange Agreements zijn gebaseerd op het OECD model 'Agreement on exchange of information on tax matters'. De OECD heeft een commentaar bij deze modelovereenkomst opgesteld en hierin wordt artikelsgewijs een nadere toelichting/interpretatie gegeven. Het model en het commentaar zijn door de OECD in samenspraak met de deelnemende OECD landen ontwikkeld. Het commentaar is niet bindend. Echter landen die gebruikmaken van het OECD model worden geadviseerd dit commentaar te volgen. Nederland heeft zich geconformeerd aan dit commentaar (zie paragraaf 2.6 van Notitie verdragsbeleid 2020). Dit is overeenkomstig de toepassing van de OECD Model 'Tax convention on income and on capital' en het daarbij behorende commentaar.

32 Zie voor het juridisch kader onderdeel 4 van deze conclusie.

In het commentaar bij de 'Agreement on exchange of information on tax matters' is ondermeer het volgende opgenomen:

(...)

De definitie van 'criminal law' en het commentaar (in onderdeel 37) maakt duidelijk dat de strafrechtelijke bepalingen in artikel 69 AWR kunnen worden aangemerkt als 'criminal law' onder de TIEA. De interpretatie van het begrip 'criminal tax matters' heeft in het verleden tot discussie geleid. Uiteindelijk heeft de OECD (Working Party 10, CTPA/CFA/WP10(2011)31/CONF) een nadere duiding gegeven aan 'criminal tax matters':

9 The words "liable to" in the definition of "criminal tax matter" make it clear that at the time the applicant Party makes a request the asserted conduct to which such request relates must be capable of leading to prosecution but that it is not required that the matter has already moved to the stage of actual prosecution.

10 The applicant Party will need to provide an explanation as to why the tax matter it is investigating is a "tax matter involving intentional conduct liable to prosecution". This should not give rise to any issues where the tax matter has already moved to the prosecution stage as this is the clearest sign that the tax matter is liable to prosecution.

11 However, as explained above, a request can also be made at an earlier stage in the process. In such a case, it is necessary that the applicant Party provide a full explanation of the specific facts and circumstances that have led to its request, its applicable laws and why, assuming the case is as expected (which may in part be confirmed or disproven by the information requested), the conduct investigated is liable to criminal prosecution. The applicant Party is not required to prove to the requested State an element of intent in connection with the actual conduct under investigation (see paragraph 35 of the Commentary to the Model Agreement).

12 Where the relevant requirements are met, the applicant Party can request information under the Model Agreement on the basis that its request relates to a criminal tax matter, even if following the receipt of such information the applicant Party does not bring criminal charges for a tax crime. In such a case, the Model Agreement permits the applicant Party to use the information provided to it by the requested State within the confines of Article 8 (Confidentiality) which includes the use of such information for tax assessment and collection purposes.

13 Because of the types of situations that frequently lead to TIEA requests a number of them will therefore fall within the category "criminal tax matters." For instance, where the applicant Party has reason to believe that the taxpayer has wilfully omitted or concealed sums subject to tax, made false or incomplete statements of facts to the tax or other authorities which obstruct the collection of tax, etc. (see the typical categories of conduct that constitute tax crimes that are listed in paragraph 36 of the Commentary to the Model Agreement), the request will typically be a criminal tax matter, irrespective of whether the investigation is conducted as a criminal investigation at the time it is made. However, that still leaves a number of cases that would typically not be "criminal tax matters" but would rather fall within the category of "all other matters covered in Article 1". For instance, transfer pricing and similar requests may fall into this category, as would routine requests for the purposes of checking certain facts included on a personal tax return."

Uit het bovenstaande kan worden afgeleid, dat 'criminal tax matters':

- niet betekent dat sprake moet zijn van een lopend strafrechtelijk onderzoek;
- betekent dat sprake moet kunnen zijn van opzettelijk gedrag dat volgens het strafrecht van het verzoekende land kan worden vervolgd;
- geen verplichting schept om te bewijzen dat sprake is van opzet in verband met de feitelijke gedraging die wordt onderzocht;
- uiteindelijk niet hoeven te leiden tot een strafrechtelijke vervolging.

Daarnaast is aangegeven dat in het inlichtingenverzoek een omschrijving van de specifieke feiten en omstandigheden moet worden gegeven, zodat duidelijk wordt dat de onderzochte gedraging kan leiden tot een strafrechtelijke vervolging. Bij deze omschrijving kan worden uitgegaan van de veronderstelling hoe de zaak naar verwachting (van de fiscale autoriteit) verloopt. De gevraagde informatie kan deels de vermoedens (dat sprake is van een strafbaar of beboetbaar feit) van de fiscale autoriteit bevestigen of weerleggen.

De OECD geeft aan dat wanneer er op basis van 'criminal tax matters' informatie is verkregen, wordt besloten om geen strafrechtelijke vervolging in te stellen, het is toegestaan om de verkregen informatie te gebruiken in het fiscale administratieve traject.

De OECD onderkent dat in de situaties waarin aanleiding bestaat tot TIEA-verzoeken, deze kunnen vallen binnen de categorie 'criminal tax matters', terwijl geen sprake is van een strafrechtelijk onderzoek op het moment dat het verzoek wordt gedaan. De OECD geeft aan dat er echter zaken blijven die vallen onder de categorie 'andere aangelegenheden', zoals routineverzoeken om bepaalde feiten in een aangifte in verband met de inkomstenbelasting te controleren.

De OECD geeft een ruime uitleg aan het begrip 'criminal tax matters'. Door CLO mag een inlichtingenverzoek op basis van een TIEA conform deze ruime interpretatie worden opgemaakt.

Dit betekent overigens niet dat bij ieder verzoek op basis van een TIEA automatisch wordt aangegeven dat sprake is van 'criminal tax matters'. In ieder uitwisselingsdossier wordt door CLO een beoordeling gemaakt op basis van de bekende feiten en omstandigheden. Voor de beoordeling of sprake zou kunnen zijn van 'criminal tax matters', kunnen onder meer de volgende aspecten van belang zijn:

- de juistheid en volledigheid van een fiscale aangifte wordt onderzocht;
- door de Belastingdienst wordt een diepgaand onderzoek ingesteld;
- in de loop van het onderzoek zijn aanwijzingen gevonden / is een vermoeden ontstaan dat mogelijk sprake is van een opzettelijk onjuist ingediende fiscale aangifte;
- in het onderzoek is door de Belastingdienst aan de belastingplichtige (adviseur/gemachtigde) meerdere malen gevraagd om informatie te verstrekken;
- door belastingplichtige (adviseur/gemachtigde) is gevraagde informatie niet, deels of onvolledig verstrekt (onleesbaar gemaakte passages in verstrekte informatie);
- een structuur met buitenlandse rechtsvorm(en) en/of buitenlandse bankrekening(en);
- de buitenlandse rechtsvorm is opgericht en/of gevestigd in een (voormalig) belastingparadijs;

- een bepaalde buitenlandse rechtsvorm, waarvan bekend is dat deze vaak gebruikt wordt in belastingontwijkingsconstructies;
- de buitenlandse rechtsvorm is opgericht in een periode dat Nederland geen internationale overeenkomst tot inlichtingenuitwisseling met het betreffende land had;
- de buitenlandse rechtsvorm is gevestigd in een land dat langere tijd in de vestigingsperiode geen internationale overeenkomst tot inlichtingenuitwisseling met Nederland had;
- betrokkenheid gespecialiseerd advieskantoor bij opzetten van de structuur;
- omvang van financiële en fiscale belangen.

Voor 'criminal tax matters' is het niet noodzakelijk dat alle bovengenoemde aspecten in de betreffende casus voorkomen. Een combinatie van een aantal aspecten maakt dat CLO tot het oordeel kan komen dat een 'criminal tax matter' gesteld kan worden. Overigens wordt dit meestal met de betrokken behandelaars van het fiscale dossier besproken. Gelet op de aard van de zaak zijn er naar mijn opvatting in de onderhavige casus voldoende raakvlakken om van 'criminal tax matters' te kunnen spreken.

Voorstellen tot inlichtingenverzoeken afkomstig uit bijvoorbeeld beperkte fiscale onderzoeken/ aanslagregeling en massale risicoanalyse projecten zullen vrijwel nooit kwalificeren als 'criminal tax matters'.

Dat CLO bij het opstellen van TIEA-verzoeken wel degelijk een afweging maakt met betrekking tot 'criminal tax matters' komt ook naar voren uit de cijfers. Navraag bij het CLO heeft mij geleerd dat van de in de periode 1 januari 2010 tot en met 1 augustus 2021 aan Jersey gerichte inlichtingenverzoeken, waarin is aangegeven dat het belastingtijdvak aanvangt op 1 januari 2009 (of eerder), in ongeveer 35% van de gevallen is aangegeven dat sprake is van 'criminal tax matters'."

Het in deze zaak gedane inlichtingenverzoek aan Jersey

In het betreffende inlichtingenverzoek is door CLO aangegeven:

(...)³³

Daarnaast heeft CLO in een eerder inlichtingenverzoek aan Jersey over artikel 69 AWR het volgende opgemerkt:

In the Netherlands we have the 'General Act pertaining to national taxes' (General Tax Act) this act pertains to rules and regulations common to a number of national taxes of the Netherlands.

In this Act a chapter (IX) is devoted to fiscal criminal prosecution. The main provision is section 69. This provision (paragraph 4) states that the fiscal criminal prosecution under section 69 has precedence over the prosecution under the Criminal Code (section 225 pertains to falsification of documents). Section 69 General Tax Act is a Lex Specialis of section 225 Criminal Code.

Daarbij is tevens een Engelse vertaling van artikel 69 AWR verstrekt.

In het betreffende inlichtingenverzoek aan Jersey zijn voor het opvragen van de informatie bij de bevoegde autoriteit op Jersey over de periode vóór 1 januari 2009 twee redenen opgenomen.

33 Hofuitspraak, r.o. 2.15, zie onderdeel 2.1 van deze conclusie.

In de eerste plaats is opgenomen, dat in het onderhavige dossier sprake is van 'criminal tax matters' (zie hierboven). Ten tweede is aangegeven, dat informatie ontstaan voor 1 januari 2009 van belang kan zijn voor de belastingheffing in de periode na 1 januari 2009.

(...)³⁴

In het oordeel heeft het Hof met betrekking tot de verkregen informatie van vóór 2009 in haar overwegingen niet meegenomen dat in het verzoek naast 'criminal tax matters' nog een andere reden is gegeven voor het opvragen van informatie over de jaren vóór 2009.

In het inlichtingenverzoek is een uitgebreide casusbeschrijving en een onderbouwing van het belang voor de belastingheffing opgenomen. Hieruit komen mijns inziens voldoende aanknopingspunten (feiten en omstandigheden) naar voren die passen binnen de hiervoor genoemde aspecten die de toepassing van 'criminal tax matters' mogelijk maken. Ook maakt deze beschrijving het mogelijk voor de autoriteiten op Jersey om te beoordelen of zij met het CLO van mening zijn dat sprake is van 'criminal tax matters'.

Uit bovenstaande volgt dat anders dan het Hof oordeelt CLO terecht het verzoek zo heeft geredigeerd als het in deze zaak gedaan heeft. Naar mijn opvatting is het verzoek in overeenstemming met de toelichtingen van de OECD, althans op zijn minst pleitbaar. Dit betekent dat in ieder geval geen sprake is van een situatie die zozeer in strijd is met deze toelichtingen dat geoordeeld kan worden dat sprake is van een 'zozeer indruist' situatie, zoals overwogen door het Hof in r.o. 4.13.

3.4. De toelichting op onderdeel b. van het eerste cassatiemiddel luidt:

Verder verliest het Hof uit het oog dat de informatie die is verkregen over de periode vanaf 2009 met betrekking tot de beschikkingsmacht van belanghebbende over het vermogen van de trust ook licht kan werpen op de beschikkingsmacht in de periode daarvoor. Met andere woorden indien de inspecteur op basis van informatie over de jaren 2009 en verder kan en mag veronderstellen dat belanghebbende vrije beschikkingsmacht had over het vermogen van de trust, dan kan dat aanleiding zijn om aan belanghebbende vragen te stellen over de periode voorafgaand aan 2009. In zoverre zijn c.q. kunnen de vragen aan belanghebbende over de periode voorafgaand aan 2009 ook gebaseerd zijn op de informatie die is verkregen over de periode vanaf 2009. Met betrekking tot die informatie is het Hof van oordeel dat deze rechtmatig is verkregen. Daarmee zijn de vragen met betrekking tot de jaren vóór 2009 niet uitsluitend gebaseerd op informatie met betrekking tot de jaren vóór 2009 en heeft het Hof ten onrechte de informatiebeschikking in zoverre vernietigd.

3.5. Als tweede middel van cassatie draagt de Staatssecretaris voor:

Schending van het recht, met name van artikel 52a AWR en/of artikel 8:77 Awb doordat het Hof heeft geoordeeld dat de zaakwaarnemer/gemachtigde alleen de vragen hoeft te beantwoorden voor zover hij de benodigde informatie reeds voorhanden heeft, zulks ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen omdat:

a. belanghebbende ten tijde van het opvragen van de informatie en de vaststelling van de informatiebeschikkingen nog handelingsbekwaam was, en hij pas daarna (nog steeds handelingsbekwaam) een zaakwaarnemer/gemachtigde heeft aangesteld;

b. niet valt in te zien waarom de gemachtigde de informatie die belanghebbende kon opvragen bij de trust in zijn rol als gemachtigde niet ook zelf kon opvragen, mede gelet op de rol die gemachtigde bij de advisering en het geven van instructies aan de trustee vervulde.

3.6. De Staatssecretaris licht het tweede cassatiemiddel als volgt toe:

Het Hof overweegt in r.o. 4.18 dat vanwege het feit dat belanghebbende (inmiddels) leidt aan de ziekte van Alzheimer:

(...)

In de procedure is uitdrukkelijk gesteld (zie o.a. het nader stuk aan het Hof van 2 april 2021) dat gemachtigde op 26 februari 2016 - dat is enige tijd na de dagtekeningen van de informatiebeschikkingen - in het (notarieel opgestelde) levenstestament van belanghebbende is aangesteld als algemeen gevolmachtigde. Op dat moment in 2016 was belanghebbende nog handelingsbekwaam en in staat de gevraagde verklaringen en informatie desgevraagd aan de inspecteur te verstrekken. Derhalve was belanghebbende in staat om zowel tijdens het stellen van de vragen als bij het vaststellen van de informatiebeschikking de schriftelijke verklaringen te verstrekken. Zie ook HR 13 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3273.

In de informatiebeschikking wordt vastgesteld dat belanghebbende ten onrechte informatie niet heeft verstrekt, die hij op basis van artikel 47 AWR wel had moeten verstrekken. Gelet op bovenstaande feiten is dat een juiste vaststelling. Dat belanghebbende mogelijk later niet meer in staat is dat te doen, neemt niet weg dat terecht is vastgesteld dat hij dat ten tijde van de situatie dat hij daar nog wel toe in staat was, had kunnen en moeten doen.

Kan de nadien ingetreden ziekte van Alzheimer, althans het benoemen van een gemachtigde bij levenstestament, ertoe leiden dat het (bewijs)risico van niet verstrekken van de gevraagde informatie bij de inspecteur komt te liggen? Dat acht ik niet in overeenstemming met de wet. Het Hof had in het licht van uw arrest HR 13 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3273 moeten beslissen dat belanghebbende ten tijde van de vaststelling van de informatiebeschikking ervoor had moeten zorgdragen dat hij zou kunnen voldoen of hebben voldaan aan het verzoek om de gevraagde informatie te verstrekken. De uitspraak is in zoverre onjuist dan wel onbegrijpelijk, in elk geval waar het gaat om de gevraagde bescheiden, maar mijns inziens ook met betrekking tot de af te leggen verklaringen.

Eveneens is onbegrijpelijk (althans zonder nadere toelichting die ontbreekt) dat de vragen alleen behoeven te worden beantwoord indien en voor zover de zaakwaarnemer/gemachtigde die informatie voorhanden heeft. De zaakwaarnemer is immers ten volle gemachtigd en heeft daarmee evenveel bevoegdheden om de beschikking te krijgen over de gevraagde informatie als belanghebbende zelf. De betreffende gemachtigde is bovendien reeds sinds jaar en dag betrokken bij deze structuur, dus alle informatie zou de gemachtigde ook in die hoedanigheid voorhanden moeten kunnen hebben. Ook was gemachtigde betrokken bij de eerdere bezwaar- en beroepsprocedures betreffende de aanslagen over de jaren 2002 tot en met 2005.

Uit de stukken van het geding blijkt dat de gemachtigde van belanghebbende de trustee instrueerde over de aan belanghebbende te verrichten uitkeringen en de wijze waarop gereageerd moest worden op de informatieverzoeken van de inspecteur (benadrukken dat het zou gaan om discretionaire irrevocable trust als gevolg waarvan belanghebbende niet kon beschikken over de jaarstukken). Uit e-mails uit

de periode na 1 januari 2009 blijkt dat gemachtigde telefonisch en per e-mail contact heeft met de trustee en dat hij desgevraagd informatie krijgt van de trustee, hij instructies geeft aan de trustee, hij zich bezighoudt met het zoeken van financiering van de structuur, hij de financiële herstructurering van de structuur vorm geeft en door de trustee aan hem advies wordt gevraagd bij het opstellen van jaarstukken (zie bijlagen 3, 4, 5, 9 en 10 bij het hoorverslag, zoals opgenomen in bijlage 3 bij het verweerschrift met betrekking tot 2002-2009 en bijlage 2 bij het verweerschrift met betrekking tot 2010-2013).

Hieruit kan afgeleid worden dat gemachtigde, net als belanghebbende, de gevraagde gegevens van de trustee kan verkrijgen als hij daarom vraagt. Het Hof heeft de verplichting tot beantwoorden van de gestelde vragen derhalve ten onrechte beperkt tot de vragen die gemachtigde kon beantwoorden met de informatie die hij reeds voorhanden had. In zoverre heeft het Hof in r.o. 4.22 de vraagstelling van vraag 2 ten onrechte beperkt tot de documenten die de trust al eerder aan de gemachtigde had verstrekt.

Vaststaat derhalve dat [J] optreedt als gemachtigde van belanghebbende en in het levenstestament is benoemd als algemeen gevolmachtigde. Bovendien onderhoudt gemachtigde rechtstreeks contact met de trustee. Niet valt in te zien waarom gemachtigde (in zijn hoedanigheid van gemachtigde van belanghebbende) de gevraagde stukken niet kon c.q. moest opvragen.

Iets vergelijkbaars geldt voor vraag 3. Het gevraagde overzicht kan van belang zijn zowel voor de vraag of de inspecteur kan navorderen als voor de vaststelling van de hoogte van een eventuele navorderingsaanslag. Het Hof acht het echter aannemelijk dat belanghebbende niet in staat is een dergelijk overzicht op te stellen. Dat belanghebbende hiertoe mogelijk wel in staat was in een eerder stadium van de procedure, acht het Hof ten onrechte niet van belang. Het overzicht zal volgens het Hof opgesteld dienen te worden door de gemachtigde, waarbij rekening zal dienen te worden gehouden met de beperkingen die dat oplevert. Voor vraag 4, 5, 6, 7 en 10 geldt hetzelfde.

Ook hier valt niet in te zien waarom voor gemachtigde (als algemeen gevolmachtigde) niet een inspanningsplicht geldt om de gevraagde informatie te verkrijgen.

Bij vraag 6 oordeelt het Hof aanvullend:

"Belanghebbende is echter geen bestuurder van [D] of [C]. De Inspecteur heeft niet aannemelijk gemaakt dat belanghebbende over de gevraagde informatie beschikt, buiten eventuele informatie en betalingsbewijzen waarover hij als huurder/gebruiker van de panden in Portugal en in [Q] beschikt."

Het Hof miskent dat de trust, gelet op de informatie met betrekking tot de periode vanaf 2009 transparant lijkt/is en belanghebbende daarmee als aandeelhouder of een daarmee gelijk te stellen gerechtigde aangemerkt kan worden van de vennootschappen. Bovendien blijkt uit de CLO-informatie van na 1 januari 2009 dat via gemachtigde over informatie betreffende de trust kan worden beschikt. Ook hiervoor geldt dat niet valt in te zien waarom voor gemachtigde (als algemeen gevolmachtigde van de aandeelhouder) niet een inspanningsplicht geldt om de gevraagde informatie te verkrijgen.

Dat laatste geldt naar mijn opvatting ook voor veel andere oordelen van het Hof met betrekking tot de overige vragen en de tweede informatiebeschikking.

Tot slot merk ik nog op dat het Hof met betrekking tot vraag 8 oordeelt dat eerst een fiscale kwalificatie vereist is voordat de vraag beantwoord kan worden. Dat oordeel is onbegrijpelijk omdat belanghebbende

zelf weet of hij wel of geen huur heeft betaald. In zoverre mocht de inspecteur hem ook vragen om een toelichting daarop.

4. Wet- en regelgeving, parlementaire geschiedenis, jurisprudentie en literatuur

Wet- en regelgeving

4.1. Artikel 47 van de AWR luidt:

1. Ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur:

a. de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn;

b. de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan – zulks ter keuze van de inspecteur – waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen.

(...)

4.2. Artikel 52a van de AWR luidt per 1 juli 2011:

1. Indien met betrekking tot een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking niet of niet volledig wordt voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 41, 47, 47a, 49, 52, en, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, kan de inspecteur dit vaststellen bij voor bezwaar vatbare beschikking (informatiebeschikking). De inspecteur wijst in de informatiebeschikking op artikel 25, derde lid.

2. De termijn voor de vaststelling van een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of het nemen van een beschikking wordt verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking waarin wordt vastgesteld dat de belastingplichtige niet of niet volledig aan zijn verplichtingen heeft voldaan en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan of wordt vernietigd.

(...)

4.3. Artikel 1 van de TIEA³⁵ luidt:

Article 1. Scope of the Agreement

The parties shall provide assistance through exchange of information that is foreseeably relevant to the administration and enforcement of the domestic laws of the parties concerning the taxes covered by this Agreement, including information that is foreseeably relevant to the determination, assessment, enforcement or collection of tax with respect to persons subject to such taxes, or to the investigation of tax matters or the prosecution of criminal tax matters in relation to such persons. A requested party is not obliged to provide information which is neither held by its authorities nor in the possession of or

35 Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Staten van Jersey inzake de uitwisseling van informatie betreffende belastingzaken.

obtainable by persons who are within its territorial jurisdiction. The rights and safeguards secured to persons by the laws or administrative practice of the requested party remain applicable to the extent that they do not unduly prevent or delay effective exchange of information.

4.4. Artikel 3 van de TIEA luidt:

Article 3. Definitions

1. In this Agreement:

(...)

“criminal laws” means all criminal laws designated as such under domestic law, irrespective of whether such are contained in the tax laws, the criminal code or other statutes;

“criminal tax matters” means tax matters involving intentional conduct whether before or after the entry into force of this Agreement which is liable to prosecution under the criminal laws of the requesting party;

(...)

2. As regards the application of this Agreement at any time by a party, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the laws of that party, any meaning under the applicable tax laws of that party prevailing over a meaning given to the term under other laws of that party.

4.5. Artikel 11 van de TIEA luidt:

Article 11. Entry into Force

This Agreement shall enter into force 30 days after receipt of written notification by the latter party of completion of all legal formalities required for entry into force.³⁶ Upon the date of entry into force, it shall have effect;

a) for criminal tax matters on that date; and

b) for all other matters covered in Article 1 on that date, but only in respect of taxable periods beginning on or after that date or, where there is no taxable period, all charges to tax arising on or after that date.

Parlementaire geschiedenis

4.6. In de toelichtende nota bij de TIEA is inleidend en over de preambule het volgende opgenomen:³⁷

II. PREAMBULE EN ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Het informatieuitwisselingsverdrag tussen Nederland en Jersey is grotendeels gebaseerd op het OESO-modelverdrag. In de volgende onderdelen is een toelichting opgenomen over de bepalingen van het informatieuitwisselingsverdrag tussen Nederland en Jersey, indien en voor zover deze afwijken van de bepalingen in het OESO-modelverdrag. Daar waar de bepalingen niet substantieel afwijken van het

³⁶ De TIEA is met ingang van 1 maart 2008 in werking getreden.

³⁷ Kamerstukken I/II 2007/08, 31 276, A en nr. 1, p. 4 - 5.

modelverdrag is de desbetreffende OESO-toelichting («commentary») van overeenkomstige toepassing en wordt daarnaar verwezen. Het modelverdrag met de toelichting is als bijlage opgenomen.

Preambule

De preambule schetst de omstandigheden waarbinnen het huidige verdrag tot stand is gekomen en het doel van dit verdrag.

In de eerste overweging is opgenomen dat op basis van de huidige wetgeving informatie over criminele belastingzaken kan worden uitgewisseld.

(...)

De vierde overweging verwijst naar de politieke toezegging van Jersey van 22 februari 2002 ten aanzien van de OESO-beginselen van effectieve informatie-uitwisseling. Hiermee wordt benadrukt dat zowel Nederland, als ook Jersey, zich bij de interpretatie van de TIEA waar mogelijk zullen laten leiden door de OESO-toelichting. De vijfde overweging verwijst naar de inspanningen door partijen om de uitwisseling van gegevens in belastingzaken te vergemakkelijken en aan te moedigen.

4.7. Over het begrip 'criminal tax matters' is in de toelichtende nota bij de TIEA het volgende vermeld:³⁸

Artikel 3 (Begripsomschrijvingen)

(...)

Voor wat betreft het begrip «strafrechtelijke belastingaangelegenheden» («criminal tax matters») sluiten beide partijen aan bij de ruime uitleg in de toelichting op het modelverdrag. Zowel Nederland als Jersey kennen nationaal een brede definitie van dit begrip. Ook strafrechtelijke belastingzaken die Nederland administratiefrechtelijk afdoet, vallen in Jersey onder strafrechtelijke belastingzaken. Tevens vallen onderzoeken naar fraude die zouden kunnen leiden tot strafrechtelijke vervolging eronder. Of er vervolgens ook daadwerkelijk een strafvervolging plaatsvindt, is niet relevant. Hierdoor vallen alle strafbare feiten van artikel 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (opzetdelicten), waaronder het doen van een onvolledige dan wel onjuiste aangifte, onder het onderhavige informatieuitwisselingsverdrag.

4.8. De toelichting op de inwerkingtredingsdatum van de TIEA luidt:³⁹

Artikel 11 (inwerkingtreding)

Overeenkomstig het modelverdrag is een onderscheid gemaakt tussen de inwerkingtredingsdatum van strafrechtelijke belastingzaken en civiele belastingzaken, omdat informatieuitwisseling over de eerstgenoemde belastingzaken reeds op basis van de huidige wetgeving van beide partijen kan plaatsvinden. Voor Nederland betekent dit echter wel een verbetering ten opzichte van de huidige situatie waarbij de informatieverstrekking over zaken in de strafrechtelijke sfeer via het Verenigd Koninkrijk plaatsvindt.

De datum van inwerkingtreding voor civiele belastingzaken is tijdens de onderhandelingen lange tijd onderwerp van discussie geweest tengevolge van overwegingen van Jersey omtrent gelijke

³⁸ Kamerstukken I/II 2007/08, 31 276, A en nr. 1, p. 6.

³⁹ Kamerstukken I/II 2007/08, 31 276, A en nr. 1, p. 10 - 11.

concurrentievoorwaarden. Uiteindelijk is vastgelegd dat er één datum van inwerkingtreding zal gelden, namelijk de datum van inwerkingtreding van de gehele TIEA. Hiervoor is niet op voorhand een datum vastgelegd. Deze hangt af van het ratificatieproces in beide landen. (...)

Ten aanzien van strafrechtelijke belastingzaken kan ook over de op het moment van inwerkingtreding van dit verdrag openstaande belastingjaren informatie worden uitgewisseld, omdat die uitwisseling van informatie zoals vermeld reeds nu langs andere weg kan plaatsvinden. Over civiele belastingzaken kan op verzoek informatie worden uitgewisseld vanaf de inwerkingtredingsdatum van dit verdrag, uitsluitend over gebeurtenissen die op of na de datum van de inwerkingtreding aanvagen.

4.9. Het commentaar op het begrip ‘criminal tax matters’ in het TIEA-modelverdrag luidt:⁴⁰

35. Sub-paragraph o) defines criminal tax matters. Criminal tax matters are defined as all tax matters involving intentional conduct, which is liable to prosecution under the criminal laws of the applicant Party. Criminal law provisions based on non-intentional conduct (e.g., provisions that involve strict or absolute liability) do not constitute criminal tax matters for purposes of the Agreement. A tax matter involves “intentional conduct” if the pertinent criminal law provision requires an element of intent. Sub-paragraph o) does not create an obligation on the part of the applicant Party to prove to the requested Party an element of intent in connection with the actual conduct under investigation.

36. Typical categories of conduct that constitute tax crimes include the wilful failure to file a tax return within the prescribed time period; wilful omission or concealment of sums subject to tax; making false or incomplete statements to the tax or other authorities of facts which obstruct the collection of tax; deliberate omissions of entries in books and records; deliberate inclusion of false or incorrect entries in books and records; interposition for the purposes of causing all or part of the wealth of another person to escape tax; or consenting or acquiescing to an offence. Tax crimes, like other crimes, are punished through fines, incarceration or both.

37. Sub-paragraph p) defines the term “criminal laws” used in sub-paragraph o). It makes clear that criminal laws include criminal law provisions contained in a tax code or any other statute enacted by the applicant Party. It further clarifies that criminal laws are only such laws that are designated as such under domestic law and do not include provisions that might be deemed of a criminal nature for other purposes such as for purposes of applying relevant human rights or other international conventions.

4.10. Over het onderscheid tussen de inwerkingtredingsdatum van TIEA's ten aanzien van ‘criminal tax matters’ respectievelijk ‘all other matters’, wordt in het commentaar bij het TIEA-modelverdrag het volgende vermeld:⁴¹

112. Paragraph 3 differentiates between exchange of information in criminal tax matters and exchange of information in all other tax matters. With regard to criminal tax matters the Agreement will enter into force on January 1, 2004. Of course, where Contracting Parties already have in place a mechanism (e.g., a mutual legal assistance treaty) that allows information exchange on criminal tax matters consistent

40 Commentary on Article 4 of the Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (OECD 2002), via <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (geraadpleegd op 9 november 2022).

41 Commentary on Article 15 of the Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (OECD 2002), via <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf> (geraadpleegd op 9 november 2022).

with the standard described in this Agreement, the January 1, 2004 date would not be relevant. See Article 12 of the Agreement and paragraph 5 of the introduction. With regard to all other matters the Agreement will enter into force on January 1, 2006.⁴²

Jurisprudentie

4.11. Over de bevoegdheid van de inspecteur tot het nemen van een nieuwe informatiebeschikking na het intrekken van een eerdere informatiebeschikking heeft de Hoge Raad op 14 oktober 2022 geoordeeld:⁴³

Bevoegdheid tot het geven van een of meer informatiebeschikkingen

3.2.1. Indien de inspecteur bij informatiebeschikking heeft vastgesteld dat de betrokkene met betrekking tot een op te leggen belastingaanslag niet of niet volledig heeft voldaan aan een of meer in artikel 52a, lid 1, AWR bedoelde verplichtingen, is de inspecteur als regel niet langer bevoegd om een volgende informatiebeschikking te geven met betrekking tot dezelfde tekortkoming(en) waarvoor die eerdere informatiebeschikking is gegeven.⁴⁴ De enkele omstandigheid dat de inspecteur tweemaal informatie heeft gevraagd op grond van hetzelfde artikel uit de AWR, is niet voldoende om aan te nemen dat het om dezelfde tekortkoming gaat. Van dezelfde tekortkoming is bijvoorbeeld wel sprake wanneer de inspecteur op grond van artikel 47 AWR opnieuw om dezelfde informatie heeft gevraagd en de belastingplichtige deze niet heeft verstrekt.

3.2.2. In een geval als dit doet zich niet de situatie voor waarin een volgende informatiebeschikking betrekking heeft op dezelfde tekortkoming(en) als die waarvoor de eerdere informatiebeschikking is gegeven. De vraag of de betrokkene heeft voldaan aan zijn informatieverplichting(en) als bedoeld in artikel 47, artikel 47a en artikel 53, lid 1, aanhef en letter b, AWR staat immers los van de vraag of hij heeft voldaan aan zijn administratie- en/of bewaarplicht als bedoeld in artikel 52 AWR.⁴⁵

3.3. Middel 1 faalt voor zover het uitgaat van een andere opvatting dan hiervoor in 3.2.1 en 3.2.2 is weergegeven.

Algemene beginselen van behoorlijk bestuur

3.4. Ook bij het uitoefenen van de bevoegdheid om een volgende informatiebeschikking te geven, moet de inspecteur de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht nemen. De enkele omstandigheid dat de inspecteur een informatiebeschikking heeft gegeven wegens het niet of niet volledig voldoen aan een of meer in artikel 52a, lid 1, AWR bedoelde verplichtingen, brengt niet mee dat het geven van een volgende informatiebeschikking wegens een andere tekortkoming in strijd komt met enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Dit is niet anders als de inspecteur de eerdere informatiebeschikking heeft vernietigd voorafgaand aan het geven van de volgende informatiebeschikking.

42 Noot A-G: Dit ziet op de inwerkingtreding van het modelverdrag. In het verdrag tussen Nederland en Jersey wordt geen onderscheid gemaakt in 'inwerkingtreding', maar wel in het moment waarop het verdrag toepassing vindt.

43 Hoge Raad 14 oktober 2022, nr. 21/01277, ECLI:NL:HR:2022:1439.

44 Voetnoot 3 in origineel: 'Vgl. HR 17 december 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9828, en HR 26 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL8877, rechtsoverweging 3.3.4.'.

45 Voetnoot 4 in origineel: 'Vgl. HR 4 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:822, rechtsoverweging 3.2.3.'.

4.12. Het door het Hof aangehaalde 'zozeer indruist'-criterium heeft de Hoge Raad in een fiscale procedure voor het eerst geformuleerd in zijn arrest van 1 juli 1992 en is gehandhaafd bij arrest van 20 maart 2015.⁴⁶ Over de gebruikmaking van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs door de inspecteur oordeelde de Hoge Raad in 1992:

(...)

Op 29 mei 1985 en op 20 juni 1985 is in het kader van een gerechtelijk vooronderzoek tegen A huiszoeking verricht in het pand b-straat 1 te P (Nederland).

Mede op grond van bij de tweede huiszoeking op 20 juni 1985 verkregen bewijsmateriaal is een strafzaak aanhangig gemaakt tegen B, die in voormeld pand kantoor hield. In deze strafzaak heeft de Arrondissementsrechtbank te Zwolle bij vonnis van 3 november 1988 geoordeeld dat de huiszoeking op 20 juni 1985 zonder rechterlijk verlof was verricht en dat de op die dag aangetroffen en inbeslaggenomen voorwerpen moesten worden aangemerkt als te zijn verkregen krachtens een onrechtmatig verrichte huiszoeking. In zijn arrest van 5 januari 1990 heeft de Meervoudige Strafkamer van het Gerechtshof te Arnhem in hoger beroep in dezelfde zin geoordeeld.

3.2.1. Het eerste middel keert zich tegen 's Hofs oordeel dat (...), omdat het zijn oordeel geheel heeft gegrond op onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen, welke het Hof bij zijn oordeelsvorming buiten beschouwing had dienen te laten.

(...)

3.2.2. Bij de beoordeling van het middel moet worden vooropgesteld dat - anders dan het middel blijkt 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. (...)

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

46 Hoge Raad 1 juli 1992, nr. 26.331, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028 en Hoge Raad 20 maart 2015, nr. 13/03959, ECLI:HR:NL:2015:643.

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.

4.13. In het arrest van 14 november 2006 heeft de Hoge Raad in een strafzaak (KB-Lux-zaak) geoordeeld:⁴⁷

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 Brussel 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 Hof's 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.

47 Hoge Raad 14 november 2006, nr. 02324/05, ECLI:NL:HR:2006:AX7471.

4.14. De Hoge Raad heeft in het zogenoemde Tweede Tipgever-arrest geoordeeld dat onrechtmatigheden waardoor particulieren voor het bewijs relevant materiaal in handen hebben gekregen, ook in fiscale zaken niet aan het gebruik van dat materiaal voor bewijs in de weg behoeven te staan, behoudens aanwijzingen dat overheidsdienaren direct of indirect bij die onrechtmatige verkrijging betrokken zijn geweest.⁴⁸

3.5.5. Het Hof heeft zijn onderzoek gericht op het 'zozeer indruist'-criterium, waarbij het Hof doelt op hetgeen is overwogen in de arresten van de Hoge Raad van 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, en 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, rechtsoverwegingen 2.5.1 en 2.5.2).

3.5.6. Het Hof heeft vastgesteld dat het handelen van de tipgever niet kan worden aangemerkt als jegens belanghebbenden onrechtmatig (rechtsoverweging 4.24.2). De beslissing van het Hof steunt op de veronderstelling dat de onrechtmatigheid van het handelen van de tipgever kan zijn gelegen in aantasting van het eigendomsrecht van de financiële instelling van wie het aan de Belastingdienst overhandigde materiaal afkomstig is.

3.5.7. Het is – zoals het Hof ook in zijn overwegingen heeft betrokken – vaste rechtspraak dat onrechtmatigheden waardoor particulieren voor het bewijs relevant materiaal in handen hebben gekregen, niet aan het gebruik van dat materiaal voor bewijs in een strafzaak in de weg behoeven te staan, behoudens aanwijzingen dat overheidsdienaren direct of indirect bij die onrechtmatige verkrijging betrokken zijn geweest (vgl. HR 14 november 2006, ECLI:NL:HR:2006:AX7471). Er is geen reden hierover anders te oordelen als het gaat om het in een belastingzaak door de inspecteur te leveren bewijs.

3.5.8. Het Hof heeft geen aanknopingspunten gevonden 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 zou zijn opgetreden (rechtsoverweging 4.36.1).

4.1. Met betrekking tot het 'zozeer-indruist' criterium heeft de Hoge Raad op 12 november 2021 overwogen.⁴⁹

4.2.2. Voor zover de middelen willen betogen dat de wijze waarop de Inspecteur gebruik heeft gemaakt van zijn uit artikel 53, lid 1, letter a, AWR voortvloeiende bevoegdheid onbehoorlijk is en dat daarom de verkregen informatie als bewijs moet worden uitgesloten, falen die middelen eveneens. Om dit betoog te kunnen doen slagen had belanghebbende voor het Hof feiten moeten stellen die de conclusie kunnen dragen dat de Inspecteur de informatie heeft 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 geacht⁵⁰. Uit de uitspraak van het Hof en de stukken van het geding blijkt echter niet dat belanghebbende dergelijke feiten heeft gesteld of heeft aangevoerd dat zich een dergelijke gang van zaken heeft voorgedaan.

4.16. In een zaak die voorlag bij Gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft de inspecteur informatie, die eerder op grond van een belastingverdrag niet werd verstrekt door de autoriteiten van Hong Kong, verkregen van het Openbaar Ministerie naar aanleiding van een verzoek op grond van artikel 55 van de AWR. De

48 Hoge Raad 8 november 2019, nr. 18/01347, ECLI:NL:HR:2019:1715.

49 Hoge Raad 12 november 2021, nr. 20/03229, ECLI:NL:HR:2021:1595.

50 Voetnoot 3 in origineel: 'ECLI:NL:HR:1993:ZC5251'.

informatie is door de autoriteiten op basis van een rechtshulpverdrag in strafzaken met het Openbaar Ministerie gedeeld, onder de voorwaarde dat de informatie alleen voor strafrechtelijke doeleinden werd gebruikt. Over het gebruik van deze informatie bij de oplegging van een navorderingsaanslag oordeelde het hof als volgt:⁵¹

4.22. Alhoewel het een verdragsstaat, gelet op doel en strekking van artikel 8 van het verdrag inzake wederzijdse rechtshulp in strafzaken, vrijstaat om de werkwijze van een verkrijgende verdragsstaat die strijdig is met deze verdragsbepaling achteraf te bekrachtigen, kan, naar het oordeel van het Hof, zelfs in gevallen waarin een dergelijke bekrachtiging wordt verleend de vraag worden gesteld of het gebruik van deze informatie voor belastingheffingsdoeleinden niet zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht⁵².

4.23. Deze vraag dient, naar het oordeel van het Hof, bevestigend beantwoord te worden. Van een behoorlijk handelend bestuursorgaan⁵³, zoals het Functioneel Parket van het Openbaar Ministerie, mag immers worden verwacht dat deze zich ervan verzekert dat de onder toepassing van het verdrag inzake wederzijdse rechtshulp in strafzaken verkregen informatie ook gebruikt mag worden voor belastingheffingsdoeleinden voordat de desbetreffende informatie aan de Belastingdienst wordt verstrekt. In het onderhavige geval heeft het Functioneel Parket zich niet kunnen baseren op de in het rechtshulpverzoek opgenomen zinsnede dat het verzoek “niet als hoofddoel heeft om een belastingaanslag op te leggen of belastingen te innen”. Duidelijk is immers, zie onder 4.17, dat de verstrekende verdragsstaat hier redelijkerwijs niet uit af heeft kunnen leiden dat de te verstrekken informatie ook voor belastingheffingsdoeleinden gebruikt zou worden, in het bijzonder nu hij die informatie eerder naar aanleiding van het onder 2.2 vermelde rechtshulpverzoek op grond van het belastingverdrag tussen Nederland en Hongkong niet heeft verstrekt. Van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat zelfs bij de geringste twijfel over het antwoord op de vraag of de verstrekende verdragsstaat ermee heeft willen instemmen dat de desbetreffende onder toepassing van het verdrag inzake wederzijdse rechtshulp in strafzaken verkregen informatie ook voor belastingheffingsdoeleinden gebruikt zou worden, zekerheidshalve, voorafgaande aan dit gebruik, toestemming vraagt. Naar het oordeel van het Hof mag immers van een behoorlijk handelende overheid worden verwacht dat deze verdragsbepalingen zorgvuldig en, op grond van de verdragstrouw tussen verdragsluitende partijen, naar de geest naleeft.

4.24. Gelet op hetgeen onder 4.23 en onder 4.13 tot en met 4.21 is overwogen, druist de wijze waarop deze stukken zijn verkregen in tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht en moet dit gebruik onder alle omstandigheden, dus ook onder de omstandigheid dat alsnog door Hong Kong het gebruik van de verstrekte informatie voor belastingheffingsdoeleinden zou worden toegestaan, ontoelaatbaar worden geacht.

51 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, nr. 17/00214, ECLI:NL:GHSHE:2020:2351.

52 Voetnoot 8 in origineel: 'Hoge Raad 20 maart 2015, nr. 13/03959, ECLI:NL:HR:2015:643 en Hoge Raad 1 juli 1992, nr. 26.331, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028'.

53 Voetnoot 9 in origineel: 'Artikel 1:1, lid 1, aanhef, onderdelen a en b van de Algemene wet bestuursrecht'.

4.25. Aan dit oordeel doet niet af dat de handelwijze, welke het Hof niet passend acht voor een behoorlijk handelende overheid en die onder alle omstandigheden ontoelaatbaar is, is verricht door het Functioneel Parket van het Openbaar Ministerie, terwijl de Inspecteur deze informatie van laatstgenoemde instantie op (nationaalrechtelijk) bevoegde wijze heeft verkregen, namelijk op basis van artikel 55 van de AWR. Bij toepassing van het “zozeer indruist”-criterium dient immers gekeken te worden naar de handelwijze van alle in Nederland betrokken overheidsorganen, hetgeen tot gevolg heeft dat het ene overheidsorgaan nadelige gevolgen (uitsluiting van bewijsstukken) kan ondervinden door de handelwijze van een ander overheidsorgaan.

4.17. De Hoge Raad heeft op 13 november 2015 arrest gewezen in een zaak over de invloed van ernstige belemmeringen van fysieke en/of psychische aard op de informatieverplichting van artikel 47 van de AWR:⁵⁴

2.2. Voor het Hof was in geschil of de Inspecteur de informatiebeschikkingen terecht heeft genomen. Het Hof heeft – voor zover hier van belang – geoordeeld dat belanghebbende, gelet op de omstandigheid dat zij een zeer vergevorderde leeftijd heeft en dat zij reeds in 2004 in slechte gezondheidstoestand verkeerde, kan worden aangerekend dat zij in de periode voorafgaande aan het tijdstip waarop de door de Inspecteur gevraagde informatie en gegevens uiterlijk dienden te worden verstrekt, heeft nagelaten de maatregelen te treffen, zoals het aanstellen van een zaakwaarnemer of het geven van een adequate volmacht, die ertoe zouden leiden dat wel aan de informatieverplichting zou kunnen worden voldaan.

Tegen dit oordeel is het middel gericht.

2.3.1. Bij de beoordeling van het middel wordt het volgende vooropgesteld. Uit artikel 47, lid 1, AWR volgt dat een ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur de gegevens en inlichtingen te verstrekken en boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan beschikbaar te stellen welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn. Tijdens de parlementaire behandeling van de AWR (Handelingen II 1957/58, blz. 870) is opgemerkt dat het niet-voldoen aan verplichtingen zoals in artikel 47, lid 1, AWR genoemd zonder nadelige gevolgen voor de belastingplichtige moet blijven indien het niet naleven van het wettelijk voorschrift hem niet kan worden aangerekend.

De vraag of bedoelde nadelige gevolgen voor de belastingplichtige achterwege dienen te blijven, zal moeten worden beantwoord met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de in artikel 47, lid 1, AWR voorziene medewerking die de inspecteur verlangt.

Voor zover die medewerking neerkomt op het mondeling of schriftelijk afleggen van een verklaring, zullen ernstige belemmeringen van fysieke en/of psychische aard onder omstandigheden toereikende grond kunnen zijn voor een bevestigende beantwoording van die vraag.

Voor zover de inspecteur verlangt dat de belanghebbende hem specifiek aangeduide bescheiden of op gegevensdragers vastgelegde informatie ter beschikking stelt, zal de vorenbedoelde vraag ontkennend moeten worden beantwoord indien de betrokkene, gelet op de omstandigheden van het geval, een beroep had kunnen en behoren te doen op de bijstand van een derde, en door diens tussenkomst (tijdig) aan het verzoek had kunnen worden voldaan.

⁵⁴ Hoge Raad 13 november 2015, nr. 15/00014, ECLI:NL:HR:2015:3273.

4.18. Na verwijzing heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 10 februari 2017 geoordeeld dat de desbetreffende informatiebeschikkingen moeten worden vernietigd voor zover ze betrekking hebben op medewerking van de belanghebbende die neerkomt op het mondeling of schriftelijk afleggen van een verklaring.⁵⁵

3.3.1. Bij de beoordeling van het middel wordt het volgende vooropgesteld.

3.3.2. In artikel 52a, lid 1, AWR is bepaald dat de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking (informatiebeschikking) kan vaststellen dat niet of niet volledig is voldaan aan de in die bepaling genoemde informatie- en administratieverplichtingen. Voor zover het gaat om informatieverplichtingen, zoals in dit geval de verplichtingen die voortvloeien uit artikel 47 AWR, strekt deze regeling ertoe te bevorderen dat een belanghebbende zo snel mogelijk duidelijkheid krijgt over de gevolgen, met name voor zijn bewijspositie, indien hij niet voldoet aan een informatieverzoek van de inspecteur (vgl. HR 18 december 2015, nr. 14/04143, ECLI:NL:HR:2015:3602, BNB 2016/47, onderdeel 2.2.1). Daarmee strookt dat de rechter al in het kader van een procedure over de informatiebeschikking kan beslissen of het volgens die beschikking gepleegde verzuim van dien aard is dat het zal kunnen leiden tot de in de artikelen 25, lid 3, en 27e, lid 1, AWR voorziene gevolgen voor de bewijspositie van de belanghebbende (de zogenoemde omkering van de bewijslast). Dit strookt met de parlementaire toelichting bij de regeling, waarin is opgemerkt dat de belanghebbende in het kader van bezwaar en beroep tegen de informatiebeschikking onder meer kan aanvoeren dat het onredelijk is omkering van de bewijslast toe te passen (Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14, blz. 5 en 11). Als de rechter aldus tot het oordeel komt dat een of meer in de informatiebeschikking geconstateerde informatieverzuimen niet tot omkering van de bewijslast zullen kunnen leiden, kan de informatiebeschikking (in zoverre) niet in stand blijven.

(...)

3.4.2. Het Hof heeft overwogen dat het niet verlenen van medewerking die neerkomt op het mondeling of schriftelijk afleggen van een verklaring belanghebbende niet kan worden aangerekend. Hieruit moet worden afgeleid dat, voor zover de onderhavige informatiebeschikkingen een mondelinge of schriftelijke verklaring van belanghebbende betreffen, de beschikkingen niet in stand kunnen blijven. Het Hof had de informatiebeschikkingen in zoverre moeten vernietigen en daarbij moeten vermelden op welke in die beschikkingen bedoelde verzoeken om informatie die vernietiging betrekking heeft.

3.5.1. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.4.2 is overwogen slaagt het middel. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. De informatiebeschikkingen moeten worden vernietigd voor zover ze betrekking hebben op medewerking van belanghebbende die neerkomt op het mondeling of schriftelijk afleggen van een verklaring.

Literatuur

⁵⁵ Hoge Raad 10 februari 2017, nr. 16/02729, ECLI:NL:HR:2017:130.

4.19. In zijn artikel 'The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State' heeft *Oberson* over het begrip 'criminal tax matters' opgemerkt:⁵⁶

In addition, the Model Agreement defines criminal tax matters as matters involving intentional conduct that is subject to prosecution under the criminal law of the applicant state (Art. 4(o)). This definition is very broad and rests entirely on the scope of the purely formal characterization of the applicant state. The definition basically leaves to the applicant state the possibility of introducing a criminal tax offence in its domestic law for any type of intentional behaviour related to tax. In comparison, the Cayman Islands–United States agreement (Art. 4) contains a much more restrictive definition. A compromise solution could be to define more precisely in the agreement itself the essential elements of a criminal tax offence. For instance, under the Swiss Federal Law on International Legal Assistance in Criminal Matters (which entered into force on 1 January 1983), criminal assistance may be granted in the case of tax fraud, defined as the fraudulent conduct of a taxpayer which causes a significant loss to the community in the form of non-payment of tax.⁵⁷ In an extended series of cases, the Supreme Court of Switzerland defined more precisely the notion of tax fraud. While tax fraud is always committed by the use of false or falsified formal documents (e.g. book of accounts or salary certificates), it is also committed whenever the taxpayer uses special machinations, tricks or a "scheme of lies" to deceive the tax administration.⁵⁸ As a consequence, under this solution, assistance would be granted only in the case of tax fraud as defined in detail in the Model Agreement itself. Thus, both contracting states would be bound by the same definition of tax fraud. Under the dual criminality principle, both states would therefore be obliged to grant information only in the case of criminal tax conduct which they have mutually defined in an international agreement.

4.20. Het commentaar van de redactie van de Vakstudie bij de begrippen 'criminal tax matters' en 'criminal laws' zoals deze zijn neergelegd in de TIEA luidt:⁵⁹

Volgens art. 3, eerste lid, vijfde alinea, wordt verstaan onder 'strafwetten' alle strafrechtelijke bepalingen die krachtens de nationale wetgeving als zodanig worden aangeduid, ongeacht of zij zijn opgenomen in de belastingwetten, het Wetboek van Strafrecht of andere wetten. Deze bepaling is ontleend aan art. 4, onderdeel p, van het OESO-modelverdrag inzake informatie-uitwisseling. Voor Nederland zal het hierbij met name gaan om de strafrechtelijke bepalingen die zijn opgenomen in de AWR.

De uitdrukking 'strafrechtelijke belastingzaken' (criminal tax matters) is gedefinieerd in art. 3, eerste lid, zesde alinea van het verdrag en is ontleend aan art. 4, eerste lid, onderdeel o, van de

56 X. Oberson, 'The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State', Bulletin – tax treaty monitor (January 2003) via: Document - Tax Research Platform - IBFD (geraadpleegd op 9 november 2022).

57 Voetnoot 10 in origineel: 'See Art. 14(2) of the Federal Law on Criminal Administrative Law of 22 March 1974, which is applicable under the Federal Law on International Legal Assistance in Criminal Matters (see Art. 3(3)).'

58 Voetnoot 11 in origineel: 'See, in particular, Supreme Court judgement of 19 April 1999, published (and translated) in International Tax Law Reports, October/November 1999, at 95; see also Oberson and Hull, Switzerland in International Tax Law (Amsterdam: IBFD Publications, 2nd ed., 2001), at 222.'

59 Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 3 Verdrag Nederland-Jersey tot uitwisseling van informatie betreffende belastingzaken, aant. 2.5 - 2.6.

modelovereenkomst. Deze definitie is van belang omdat het artikel over de inwerkingtreding onderscheid maakt tussen de inwerkingtredingsdatum voor 'strafrechtelijke belastingzaken' en die voor overige belastingzaken (civil tax matters). Onder 'strafrechtelijke belastingzaken' worden belastingzaken verstaan waarbij sprake is van opzettelijke gedragingen die vervolgd kunnen worden krachtens de *strafwetten* van de *verzoekende Partij*. Wat wordt bedoeld met 'strafwetten' is aangegeven in art. 3, eerste lid, vijfde alinea, zie aant. 2.5. Zie voor de definitie van 'verzoekende partij' onder aant. 2.15. Belangrijke voorwaarde is dat het gaat om opzettelijke gedragingen (intentional conduct). Schulddelicten vallen dus niet onder deze definitie. De verzoekende Partij is niet gehouden om aan de aangezochte Partij bewijs te leveren van de opzettelijke gedraging die (volgens haar strafwetten) onder deze definitie valt. De definitie beoogt een groot aantal categorieën gedragingen te treffen: het opzettelijk niet doen van aangifte, het opzettelijk niet aangeven van belastbaar inkomen, het doen van valse verklaringen waardoor de belastingheffing wordt gefrustreerd, bewuste omissies in boekhoudingen, het bewust opnemen van valse gegevens in de boeken, e.d.

4.21. In zijn beschouwing van de TIEA merkt *De With* op dat bij een vermoeden van een strafrechtelijk verwijtbaar vergrijp om informatie kan worden verzocht:⁶⁰

2 De inhoud van het verdrag

(...)

In het verdrag wordt expliciet de mogelijkheid genoemd van verzoeken om informatie die voorzienbaar relevant is voor het vervolgen van fiscaal strafrechtelijke feiten - 'criminal tax matters'. In art. 3 van het verdrag wordt een definitie van 'criminal tax matters' gegeven met daarbij de expliciete vermelding, anders dan in het OESO-Modelverdrag, dat het gaat om 'intentional conduct *whether before or after entry into force of this agreement*' (cursivering PW).

De Belastingdienst krijgt aldus de mogelijkheid zelf informatie te verzamelen bij zaken waar de Belastingdienst vermoedt dat er sprake is van een strafrechtelijk verwijtbaar vergrijp. Voor de inwerkingtreding van het verdrag kon informatie in een dergelijk geval slechts verkregen worden via een rechtshulpverzoek. Een rechtshulpverzoek verloopt via het ministerie van Justitie en kan dus niet door de Belastingdienst zelfstandig afgewikkeld worden. Een strafrechtelijk rechtshulpverzoek is van oudsher met meer waarborgen omkleed en met dit verdrag wordt het risico vergroot dat de Belastingdienst waarborgen en daarmee de rechtsbescherming van de betrokken belastingplichtigen omzeilt. In zijn recent verschenen proefschrift Grensoverschrijdende sfeercumulatie gebruikt Luchtman⁶¹ hiervoor de term 'detournement de procedure' als bijzondere vorm van 'detournement de pouvoir'.

(...)

4 De verhouding tussen bijstand en rechtshulp

Zoals hiervoor vermeld, krijgt de Belastingdienst op basis van het verdrag zelf de mogelijkheid om informatieverzoeken te richten tot Jersey ingeval er sprake is van een vermoeden van 'criminal

60 P. de With, 'De (steeds) lange(re) arm van de fiscus: Het nieuwe verdrag met Jersey onder de loep', FTV 2007/42.

61 Voetnoot 10 in origineel: 'M.J.J.P. Luchtman, Grensoverschrijdende sfeercumulatie (diss. Nijmegen), 2007, par. 6.2.5 e.v.'.

tax matters'. Tot nu toe kon de Belastingdienst dergelijke gegevens slechts verkrijgen via een rechtshulpverzoek met tussenkomst van justitiële autoriteiten.

Bij de Belastingdienst wordt zo de facto de bevoegdheid gelegd om informatie te verzamelen via twee verschillende wegen - fiscale bijstand en justitiële rechtshulp - met ieder verschillende mogelijkheden en waarborgen voor belastingplichtigen. Dit bergt het risico in zich van oneigenlijk gebruik van die bevoegdheden. Dit geldt temeer omdat de controle op de toepassing van de bevoegdheden beperkt is.

(...)

De 'sfeercumulatie' bestaat overigens ook nationaal. De FIOD-ECD kan onder de vlag van controle (= heffing) opsporingshandelingen verrichten. Deze werkwijze is al geruime tijd geleden door de Hoge Raad goedgekeurd "mits daarbij de aan de verdachte als zodanig toekomende waarborgen in acht worden genomen".⁶² Anderzijds mogen gegevens verzameld tijdens een controle gebruikt worden voor een eventueel strafrechtelijk traject. Niet is echter toegestaan om een strafrechtelijk onderzoek te starten met als enig doel dat gebruikgemaakt kan worden van strafrechtelijke bevoegdheden - bijvoorbeeld tappen van telefoongesprekken of doorzoeken van een woonhuis.⁶³ Een situatie is voorstelbaar waarbij de Belastingdienst ten behoeve van de heffing gegevens wenst te verzamelen over een periode die ligt voor de inwerkingtreding van het verdrag, hetgeen strikt genomen niet mogelijk is. Door echter het verzoek te voorzien van een strafrechtelijk omhulsel - door de zin op te nemen dat het verzoek ook gericht is op 'criminal tax matters' - lijkt de onderzoeksperiode eenvoudig naar het verleden te kunnen worden uitgebreid. De aangezochte Staat, in dit geval Jersey, zal een verzoek van de Nederlandse Belastingdienst slechts zeer marginaal toetsen. Het OESO-Commentaar merkt in dit verband op dat de eisen te stellen aan een informatieverzoek 'need to be interpreted liberally'. De aangezochte Staat zal op basis van het interstatelijke vertrouwensbeginsel uitgaan van de rechtmatigheid van het verzoek en zal niet zelf beoordelen of er sprake is van een 'redelijk vermoeden van schuld' jegens de betrokken Nederlandse belastingplichtige.

Indien vervolgens de gevraagde gegevens in een Nederlandse (fiscale) procedure terechtkomen, zal de Nederlandse rechter er op zijn beurt van uitgaan dat de gegevens rechtmatig zijn verstrekt op basis van hetzelfde interstatelijke vertrouwensbeginsel. Het gat dat aldus ontstaat - de zogenoemde systeembreuk - blijft voor risico van de betrokken belastingplichtige en de facto krijgt het verdrag op deze wijze ook voor de heffing terugwerkende kracht.

Omdat strafvorderlijke bevoegdheden, denk aan doorzoeking van de woning en het tappen van telefoongesprekken, een grotere inbreuk op de persoonlijke levenssfeer betekenen, staan daarvoor in het Nederlandse systeem, als het ware ter compensatie, de verdachte meer rechtsbeschermende waarborgen ter beschikking. In dit geval kan echter gebruikgemaakt worden van een ingrijpendere bevoegdheid - meer terugwerkende kracht - zonder dat daar meer rechtswaarborgen tegenover lijken te staan.

Hiermee lijkt niet te worden voldaan aan de eis gesteld door de Hoge Raad dat bij sfeercumulatie "de aan de verdachte als zodanig toekomende waarborgen in acht worden genomen". (...)

62 Voetnoot 15 in origineel: 'HR 26 april 1988, NJ 1989, 390'.

63 Voetnoot 16 in origineel: 'HR 23 september 1992, BNB 1992/387'.

4.22. In Tekst & Commentaar op artikel 27 van het Wetboek van Strafvordering staat:⁶⁴

2. Wie is verdachte?

a. Materieel criterium (lid 1)

Art. 27 lid 1 heeft betrekking op de opsporingsfase. Het hangt sterk af van de feitelijke omstandigheden of er sprake is van een redelijk vermoeden van schuld aan een strafbaar feit (zie aant. 3, 4 en 5). De verdenking kan betrekking hebben op natuurlijke personen en rechtspersonen (zie voor deze laatste *WvSv, A.L. Melai/M.S. Groenhuijsen e.a.*, art. 27 Sv, aant. 14). De verdachte hoeft niet bekend te zijn, het vooronderzoek is dan gericht tegen NN.

(...)

5. Redelijk vermoeden

De feiten en omstandigheden moeten objectief gezien voldoende aanleiding geven voor een verdenking van het plegen van een strafbaar feit. Algemene vermoedens zijn zonder andere feiten of omstandigheden onvoldoende grond voor een redelijk vermoeden in de zin van het onderhavige artikel. Zie *WvSv, A.L. Melai/M.S. Groenhuijsen e.a.*, art. 27 Sv, aant. 8.1 e.v. Dat er sprake is van een redelijk vermoeden wordt snel aangenomen (zie bijv. HR 8 maart 1988, NJ 1988/796; HR 14 september 1992, NJ 1993/83; Rb. Assen 28 juni 2005, NbSr 2005/303; zie voor voorbeelden van gevallen waarbij geen redelijk vermoeden van schuld werd aangenomen Gerechtshof 's-Hertogenbosch 13 mei 2005, NbSr 2005/376; Rb. Zutphen 9 oktober 2008, NbSr 2008/454; Gerechtshof 's-Hertogenbosch 27 augustus 2008, NbSr 2008/394; Gerechtshof Amsterdam 29 mei 2009, NbSr 2009/294; Gerechtshof Leeuwarden 5 maart 2010, NbSr 2010/138). Het vermoeden betreft zowel de omstandigheid dat een strafbaar feit wordt of is begaan, als de betrokkenheid van een persoon bij dat feit. Daarom kan, ook als (nog) niet vaststaat dat een strafbaar feit plaatsvindt of heeft plaatsgevonden, sprake zijn van een redelijk vermoeden van schuld aan een strafbaar feit (vgl. HR 6 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2056, NJ 2019/309, m.nt. Kooijmans en HR 8 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:1973).

4.23. *Embregts* heeft over bewijsuitsluiting in het bestuursrecht geschreven:⁶⁵

7.2.2. Bestuursrechtelijk of strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs

In het voorgaande is de lijn zoals die door de belastingkamer is uitgezet nader geanalyseerd aan de hand van de daarin te onderscheiden zes elementen. Het arrest van de Hoge Raad had evenwel betrekking op strafvorderlijk onrechtmatig verkregen bewijs en niet op materiaal dat onrechtmatig in een bestuursrechtelijk onderzoek is verkregen. Hoewel de bestuursrechter meestal geconfronteerd wordt met strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs, komt het een enkele maal voor dat het gaat om bestuursrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs. Daarbij valt het op, dat bewijsmateriaal dat in een bestuursrechtelijk onderzoek is verkregen eerder terzijde wordt geschoven. Dat het gebruik van het onrechtmatig verkregen materiaal een schending oplevert van de algemene beginselen van behoorlijk

⁶⁴ Boksem, T & C Strafvordering, art. 27 Sv.

⁶⁵ M.C.D. Embregts, Uitsluitel over bewijsuitsluiting (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2003, p. 287 - 288.

bestuur, zoals het zorgvuldigheidsbeginsel, is daarvoor voldoende.⁶⁶ De bestuursrechter lijkt hier een dubbele onrechtmatigheidstoets aan te leggen. Om tot uitsluiting te komen dient er niet alleen sprake te zijn van onrechtmatig verkregen bewijs, maar bovendien moet het gebruik daarvan onzorgvuldig zijn. Ik neem evenwel aan dat het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in beginsel onzorgvuldig zal zijn. Bovendien kan schending van het zorgvuldigheidsbeginsel bij de bewijsgaring reeds leiden tot onrechtmatig verkregen bewijs (zie hierna).

(...)

4.24. In NTFR 2021/2932 is de volgende annotatie van *Bosman* bij de uitspraak van het Hof verschenen:

(...)

Het hof daarentegen komt – wat mij betreft terecht – tot bewijsuitsluiting en kent een aanzienlijke proceskostenvergoeding toe aan belanghebbende. De inspecteur had natuurlijk wel om informatie mogen verzoeken, maar niet om informatie van vóór 1 januari 2009. Het verdrag en het commentaar bij het OESO-Modelverdrag – waarop het verdrag is gebaseerd – geven geen sluitend antwoord op de vraag of het informatieverzoek in casu voldeed. Kijkend naar de systematiek van het verdrag houdt het hof het erop dat er een redelijk vermoeden van schuld moet bestaan als de inspecteur stelt dat sprake is van een ‘criminal tax matter’. Een andersluidend oordeel zou het onderscheid tussen ‘criminal tax matters’ enerzijds en ‘all other matters’ anderzijds zinledig maken, aldus het hof. Het bewijs wordt uitgesloten omdat de bewijsgaring ‘zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht’ (HR 1 juli 1992, nr. 26.331, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028). Het hof acht van doorslaggevend belang dat de inspecteur zelf – en bijvoorbeeld niet een anonieme bankmedewerker – de initiator van de onrechtmatige bewijsgaring was als zijnde initiatiefnemer c.q. opsteller van het informatieverzoek.

Graag sta ik nader stil bij twee kwesties, namelijk de overwegingen van het hof wat betreft de redelijke verdenking en de toetsing aan het ‘zozeer indruist’-criterium.

Ik vraag mij hardop af of het hof niet een te strenge maatstaf hanteert door te overwegen dat uit het verdrag volgt dat er een redelijk vermoeden van schuld dient te bestaan alvorens om informatie mag worden verzocht in verband met een ‘criminal tax matter’. Zou het bestaan van (een) aanwijzing(en) van belastingontduiking niet kunnen volstaan om informatie op te vragen, zeker wanneer die informatiegaring plaatsvindt met het oog op beboeting/bestrafing van ‘intentional conduct’ (commentaar bij OESO-Modelverdrag, par. 35)? Ik kan mij bijvoorbeeld voorstellen dat aanwijzingen voor fraude volstaan om via deze weg informatie op te vragen in verband met een projectmatig onderzoek van de Belastingdienst, ook als dat onderzoek nog niet heeft geleid tot (een) identificeerbare verdachte(n) c.q. strafba(a)r(e) feit(en).

Rechtspraak omtrent het leerstuk van bewijsuitsluiting in het fiscaal recht is schaars en bovendien erg summier. We moeten het in concreto doen met die ene zin van de Hoge Raad dat overheidsoptreden niet zozeer mag indruisen tegen wat je van een redelijke overheid mag verwachten. Des te spannender

66 Voetnoot 59 in origineel: ‘P.J. Wattel, ‘Fiscaal gebruik van strafvorderlijk onrechtmatig verkregen bewijs’, WFR 1992, p. 1839-1848, p. 1844’.

is het wanneer de Hoge Raad zich uitspreekt over bewijsuitsluiting. Er is cassatie ingesteld, naar ik heb begrepen. Ik wacht dus net als u met smart af.

5. Beoordeling

Inleiding

5.1. Als inleiding op de beoordeling van de middelen van de Staatssecretaris merk ik het volgende op.

5.2. Naar aanleiding van de op verzoek verkregen informatie uit Jersey heeft de Inspecteur belanghebbende om informatie verzocht op grond van artikel 47 van de AWR. Vervolgens heeft de Inspecteur informatiebeschikkingen als bedoeld in artikel 52a van de AWR afgegeven, wegens het niet of niet volledig voldoen aan de informatieverplichting als bedoeld in artikel 47 van de AWR.⁶⁷ De informatiebeschikkingen hangen samen met de intentie van de Inspecteur om na te vorderen ten aanzien van inkomsten die belanghebbende uit de Trust zou hebben genoten.⁶⁸

5.3. Over de aangekondigde navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over de jaren 2002 tot en met 2012 en de bevoegdheid van de Inspecteur tot het opleggen daarvan, heeft het Hof in r.o. 4.2 - 4.5 overwogen dat in dit geval de vraag voorligt of na de eerdere, definitief geworden uitspraak van Gerechtshof Amsterdam⁶⁹ over de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over de jaren 2002 tot en met 2005 nieuwe feiten zijn gebleken die tot navordering zouden kunnen leiden. Het Hof heeft in dit geval geoordeeld dat sprake is van een ambtelijk verzuim dat aan navordering in de weg staat. De Inspecteur had namelijk in een hoorgesprek dat plaatsvond op 13 mei 2009 al geopperd dat hij informatie uit Jersey kon opvragen over de Trust en haar deelnemingen en was dus gehouden nader onderzoek te verrichten.⁷⁰ De vragen die door de Inspecteur zijn gesteld kunnen volgens het Hof echter licht werpen op de vraag of belanghebbende te kwader trouw was en dus op de vraag of de Inspecteur toch bevoegd is om na te vorderen. Naar het oordeel van het Hof mag de Inspecteur in beginsel vragen stellen om te bepalen of hij gerechtigd is om na te vorderen. Ook mag de Inspecteur vervolgens vragen stellen die, indien hij tot navordering bevoegd zou blijken te zijn, van belang kunnen zijn voor het vaststellen van de hoogte van de aanslag, aldus het Hof.

5.4. Deze procedure ziet voorafgaand aan (nadere) oplegging van belastingaanslagen, op de informatiebeschikkingen. De rechtmatigheid van de omkering van de bewijslast, kan reeds in de

67 In de in r.o. 2.18 van de Hofuitspraak genoemde brief van de Inspecteur van 3 juli 2015 staat onder meer: 'Voor het ten onrechte niet of onvolledig verstrekken van belangrijke stukken, zoals jaarstukken heb ik het voornemen aan u zogenoemde informatiebeschikkingen af te geven.'

68 De informatiebeschikking van 28 oktober 2015 ziet op aangekondigde navorderingsaanslagen IB/PVV over de jaren 2002 t/m 2009 en de informatiebeschikking van 22 januari 2016 ziet op aankondigde navorderingsaanslagen IB/PVV over de jaren 2010 t/m 2012 en op de aanslag IB/PVV over het jaar 2013, zie onderdeel 1.12 van deze conclusie.

69 Gerechtshof Amsterdam 8 november 2012, nrs. 11/00165 t/m 11/00168, ECLI:NL:GHAMS:2012:BY5802, zie onderdeel 1.7 van deze conclusie.

70 Zie r.o. 2.10 van de Hofuitspraak.

procedure over de informatiebeschikking aan de orde komen. Wanneer de rechter tot het oordeel komt dat een of meer in de informatiebeschikking geconstateerde informatieverzuimen niet tot omkering van de bewijslast kunnen leiden, kan de informatiebeschikking (in zoverre) niet in stand blijven.⁷¹ Op zichzelf leidt het niet verstrekken van inlichtingen waarover de belastingplichtige niet beschikt en niet kan beschikken, niet tot de zogenoemde omkering van de bewijslast.⁷²⁷³

5.5. Het komt mij voor dat wanneer geconcludeerd wordt dat (een gedeelte van) de uit Jersey verkregen informatie als bewijs moet worden uitgesloten, de Inspecteur andere feiten en omstandigheden dient aan te dragen die de conclusie rechtvaardigen dat belanghebbende niet of niet volledig aan zijn informatieverplichting van artikel 47 van de AWR heeft voldaan.

5.6. In dit kader is van belang dat in de eerdere procedure over 2002-2005 is beslist dat belanghebbende de informatieverplichting van artikel 47 van de AWR niet had geschonden en dat omkering van de bewijslast derhalve niet aan de orde was.⁷⁴

5.7. In r.o. 4.21 heeft het Hof overwogen dat de informatiebeschikking van 28 oktober 2015 derhalve niet kan zien op de jaren 2002 tot en met 2005. De Inspecteur heeft volgens het Hof geen andere gronden aangedragen die het opnieuw vragen van gegevens en inlichtingen over de jaren 2002 tot en met 2005 rechtvaardigen, en de vragen in de informatiebeschikking zien op dezelfde voorgenomen correcties die al eerder in rechte geen stand hebben gehouden, waardoor belanghebbende niet gehouden was deze vragen te beantwoorden.

5.8. De Hoge Raad heeft recentelijk geoordeeld over de bevoegdheid van de inspecteur tot het nemen van een nieuwe informatiebeschikking na het intrekken van een eerdere informatiebeschikking.⁷⁵

5.9. In dit arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat indien de inspecteur bij informatiebeschikking heeft vastgesteld dat de betrokkene met betrekking tot een op te leggen belastingaanslag niet of niet volledig heeft voldaan aan een of meer in artikel 52a, lid 1, van de AWR bedoelde verplichtingen, de inspecteur als regel niet langer bevoegd is om een volgende informatiebeschikking te geven met betrekking tot dezelfde tekortkoming(en) waarvoor die eerdere informatiebeschikking is gegeven. Van dezelfde tekortkoming is bijvoorbeeld sprake wanneer de inspecteur op grond van artikel 47 van de AWR opnieuw om dezelfde informatie heeft gevraagd en de belastingplichtige deze niet heeft verstrekt. Verder heeft de Hoge Raad bevestigd dat ook bij het uitoefenen van de bevoegdheid om een volgende

71 Hoge Raad 10 februari 2017, nr. 16/02729, ECLI:NL:HR:2017:130, zie onderdeel 4.18 van deze conclusie.

72 Hoge Raad 25 januari 2002, nr. 36036, ECLI:NL:HR:2002:AD8475, r.o. 3.3, zie ook: Hoge Raad 14 augustus 2015, nr. 14/05958, ECLI:NL:HR:2015:2168, r.o. 2.6.

73 Gerechtshof Amsterdam heeft in 2012 in r.o. 5.4 geoordeeld: 'Belanghebbende, ten aanzien van wie niet aannemelijk is gemaakt dat hij beneficiair is, heeft de inspecteur geïnformeerd dat geen jaarstukken worden opgemaakt en een schriftelijke bevestiging hiervan (...) ingebracht. De inspecteur heeft hiertegenover niet aannemelijk gemaakt dat belanghebbende bevoegd is om te verlangen dat jaarstukken worden opgemaakt en aan hem worden overhandigd.'

74 Rechtbank Haarlem 27 januari 2011, nrs. AWB 09/5292 t/m AWB 09/5296 (niet gepubliceerd). Gerechtshof Amsterdam heeft het oordeel van Rechtbank Haarlem bevestigd, zie: Gerechtshof Amsterdam 8 november 2012, nrs. 11/00165 t/m 11/00168, ECLI:NL:GHAMS:2012:BY5802.

75 Hoge Raad 14 oktober 2022, nr. 21/01277, ECLI:NL:HR:2022:1439, zie onderdeel 4.11 van deze conclusie.

informatiebeschikking te geven, de inspecteur de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht moet nemen.⁷⁶

5.10. Ik merk op dat de eerdere procedure zag op de (gewone) aanslagen over 2002 tot en met 2005, welke aanslagen vóór de intrede van de informatiebeschikking per 1 juli 2011 zijn opgelegd. In de procedure van de aanslagen is toen beoordeeld of aan de informatieverplichting was voldaan. De informatiebeschikking van 28 oktober 2015 heeft betrekking op aangekondigde navorderingsaanslagen over deze jaren. Van dezelfde belastingaanslag is daarom geen sprake.

5.11. Niettemin vereist het zorgvuldigheidsbeginsel hier, naar ik meen, dat inhoudelijk zal moeten worden nagegaan in hoeverre in de latere informatiebeschikkingen nogmaals gevraagd is om informatie waarvan in de definitieve uitspraak van Gerechtshof Amsterdam in 2012 al beslist is dat belanghebbende die niet moest (of zelfs: kon) geven. Opnieuw opvragen van die gegevens zal in principe in strijd komen met het zorgvuldigheidsbeginsel. Dat vergt nadere beoordeling per nieuwe vraag.

5.12. Uit de uitspraak van Rechtbank Haarlem⁷⁷ maak ik op dat belanghebbende is gevraagd: (i) de namen van de overige begunstigde/beneficiaries bekend te maken, (ii) om een nadere toelichting op de bezittingen van de Trust, met name om een overzicht waaruit de structuur van de Trust blijkt en (iii) om een specificatie van de 'Participations and quoted investments' en een toelichting op de wijze waarop deze bezittingen zijn gewaardeerd.

5.13. Het ziet er mijns inziens naar uit dat de in r.o. 2.24 van de Hofuitspraak weergegeven vragen uit de informatiebeschikking van 28 oktober 2015 niet overeenkomen met die eerdere vragen.

5.14. De in r.o. 2.24 van de Hofuitspraak genoemde (nader) gevraagde informatie is ruimer. Ik vind daarom dat het Hof te kort door de bocht is gegaan door in r.o. 4.21 zonder nader onderzoek per vraag te oordelen dat het zou gaan om dezelfde voorgenomen correcties die al eerder in rechte geen stand hebben gehouden, zodat de desbetreffende informatiebeschikking niet kan zien op de jaren 2002 tot en met 2005.

5.15. Het lijkt mij dat hierin een grond gelegen zou kunnen zijn voor verwijzing naar een ander hof om dat onderzoek alsnog uit te voeren. Echter, daarvan kan worden afgezien als het reeds om andere redenen niet is toegestaan vragen te stellen over die jaren; zie hierna de beoordeling van de cassatiemiddelen.

Middel I

5.16. In het eerste middel wordt gesteld dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat een deel van het bewijsmateriaal dat is verkregen uit Jersey van gebruik moet worden uitgesloten, waardoor de informatiebeschikkingen voor zover die zien op de jaren vóór 2009, vernietigd moeten worden.

76 R.o. 3.2.1 en r.o. 3.4.

77 Rechtbank Haarlem 27 januari 2011, nrs. AWB 09/5292 t/m AWB 09/5296 (niet gepubliceerd), r.o. 4.4.1, opgenomen in onderdeel 3 van de uitspraak van Gerechtshof Amsterdam.

5.17. Ten eerste wordt gesteld dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de Inspecteur onrechtmatig heeft gehandeld door in het informatieverzoek aan Jersey te stellen dat sprake is van 'criminal tax matters'. De Staatssecretaris betoogt dat uit het commentaar bij het TIEA-modelverdrag kan worden afgeleid dat de werkwijze van het CLO pleitbaar is, zodat volgens hem niet gesproken kan worden van een werkwijze die indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht.

5.18. Verder wordt gesteld dat het Hof voorbij is gegaan aan de stelling van de Inspecteur dat ook de informatie die is verkregen over de periode na inwerkingtreden van de TIEA (vanaf 1 januari 2009), vragen oproept over de transparantie van de Trust in de periode voorafgaand aan 2009. Volgens de Staatssecretaris kunnen om deze reden de in de informatiebeschikking neergelegde vragen over de periode vóór 2009 ook gebaseerd worden op de informatie waarvan niet in geschil is dat deze rechtmatig is verkregen.

5.19. Over de rechtmatigheid van het informatieverzoek aan Jersey op grond van de TIEA heeft het Hof als volgt geoordeeld.

5.20. Naar het oordeel van het Hof kon de Inspecteur niet stellen dat sprake was van 'criminal tax matters' zonder dat ook maar een redelijk vermoeden van schuld bestond. Volgens het Hof zou een andersluidend oordeel het onderscheid tussen 'criminal tax matters' enerzijds en 'all other matters' in artikel 11 van de TIEA anderzijds zinledig maken, aangezien alle verzoeken om informatie aan Jersey er in beginsel toe kunnen leiden dat bekend wordt dat artikel 69 van de AWR is geschonden en dat in alle verzoeken om die reden zou kunnen worden vermeld dat het om 'criminal tax matters' gaat.⁷⁸

5.21. Volgens het Hof kon aan de autoriteiten van Jersey niet worden gemeld dat sprake was van een 'investigation or prosecution of criminal tax matters' en heeft de Inspecteur onrechtmatig gehandeld door in het informatieverzoek te stellen dat sprake was van 'criminal tax matters'. Verder heeft de Inspecteur daarmee tegenover de autoriteiten van Jersey gehandeld in strijd met de goede verdragstrouw, aldus het Hof.⁷⁹

5.22. Daaropvolgend heeft het Hof zich gebogen over het gebruik van de uit Jersey verkregen informatie.

5.23. Het Hof heeft het aannemelijk geacht dat het CLO - een onderdeel van de Belastingdienst - het informatieverzoek heeft opgesteld en ingediend in nauwe samenwerking met de Inspecteur nu de gegevens vermeld in het informatieverzoek alleen van de Inspecteur afkomstig kunnen zijn geweest. In dit kader heeft het Hof overwogen dat daarmee vaststaat dat niet alleen overheidsdienaren bij de onrechtmatige verkrijging betrokken zijn geweest, maar dat, voor zover het handelen van het CLO niet aan de Inspecteur kan worden toegerekend of het CLO niet met de Inspecteur dient te worden vereenzelvigd, de Inspecteur de onrechtmatige verkrijging minstens heeft geïnitieerd en gefaciliteerd.

Onder verwijzing naar het arrest van (de strafkamer van) de Hoge Raad van 14 november 2006,⁸⁰ heeft

78 Hofuitspraak, r.o. 4.9.

79 R.o. 4.12.

80 Hoge Raad 14 november 2006, nr. 02324/05, ECLI:NL:HR:2006:AX7471. R.o. 3.5: (...) Vragen van het Comité P. over de herkomst van de documenten zouden alleen dan van belang kunnen zijn indien overheidsdienaren op enigerlei wijze direct of indirect betrokken zouden zijn bij de diefstal of de verduistering, al dan niet onder verzwarende

het Hof geoordeeld dat dit met name genoemde kwalificaties zijn die aanleiding kunnen geven om onrechtmatig verkregen bewijs uit te sluiten.⁸¹

5.24. Het lijkt mij juist dat onder deze omstandigheden het handelen van het CLO is toegerekend aan de Inspecteur.

5.25. Het Hof is om deze reden tot de slotsom gekomen dat zij de uit Jersey verkregen informatie slechts zal gebruiken voor zover deze ziet op de periode vanaf 1 januari 2009.⁸²

5.26. Voor zover het eerste middel behelst dat de uitsluiting van het uit Jersey verkregen bewijsmateriaal leidt tot de vernietiging van de informatiebeschikkingen voor zover die zien op de jaren vóór 2009, meen ik dat dit gevolg slechts aan de orde is indien de Inspecteur geen ander bewijs heeft aangedragen dat de conclusie rechtvaardigt dat niet aan de informatieverplichting is voldaan.

5.27. Het informatieverzoek dat de Inspecteur op 6 oktober 2014 via het CLO aan de autoriteiten van Jersey heeft gedaan, heeft betrekking op informatie die mogelijk relevant was voor de toepassing en handhaving van Nederlandse inkomstenbelasting. Als sprake is van 'criminal tax matters' kan in dat geval door de Nederlandse autoriteiten informatie worden opgevraagd over de periode voorafgaand aan 1 januari 2009 en in het geval van 'all other matters' vanaf 1 januari 2009.⁸³

5.28. Het begrip 'criminal tax matters' wordt in artikel 3 van de TIEA als volgt gedefinieerd:

"criminal laws" means all criminal laws designated as such under domestic law, irrespective of whether such are contained in the tax laws, the criminal code or other statutes;

"criminal tax matters" means tax matters involving intentional conduct whether before or after the entry into force of this Agreement which is liable to prosecution under the criminal laws of the requesting party;

5.29. "Criminal tax matters" betreffen dus opzettelijke gedragingen die vervolgd kunnen worden op grond van de strafwetten van de verzoekende staat. In de toelichtende nota op de TIEA worden onder 'criminal tax matters' alle strafbare feiten van artikel 69 van de AWR (opzetdelicten) genoemd, waaronder het doen van een onvolledige dan wel onjuiste aangifte. Verder volgt uit de toelichtende nota op de TIEA dat voor wat betreft het begrip 'criminal tax matters', zowel Jersey als Nederland aansluiten bij het commentaar bij het TIEA-modelverdrag.⁸⁴

5.30. Ter zitting bij het Hof heeft de Inspecteur desgevraagd verklaard dat in het verzoek is vermeld dat informatie over de jaren vóór 2009 aanleiding kan geven voor de constatering van een strafbaar feit. Het was naar zijn mening echter niet de bedoeling om alleen op basis van 'criminal tax matters' informatie te verkrijgen, ook niet over de jaren vóór 2009. Ook heeft de Inspecteur verklaard dat ten tijde van het

omstandigheden van de documenten van KB-Lux of op enige andere wijze frauduleus gedrag van ex-werknemers van KB-Lux hebben geïnitieerd of gefaciliteerd.

81 Hofuitspraak, r.o. 4.14.

82 R.o. 4.15.

83 Artikel 11 van de TIEA, zie onderdeel 4.5 van deze conclusie.

84 Zie onderdeel 4.7 van deze conclusie.

verzoek geen verdenking van een strafbaar feit bestond, maar dat dit volgens de Inspecteur niet nodig is volgens de uitleg die aan het verdrag is gegeven.⁸⁵

5.31. Een centrale vraag is nu of een bestaand vermoeden van schuld aan het strafbare feit nodig was om het informatieverzoek met een beroep op 'criminal tax matters' te mogen doen. Het komt mij voor dat het daarbij moet gaan om een meer ernstige verdenking die steun vindt in ten tijde van het verzoek bij de Inspecteur bekende feiten.⁸⁶

5.32. Het lijkt mij dat het vereiste van zo een vermoeden niet rechtstreeks blijkt uit het in onderdeel 4.9 van deze conclusie weergegeven commentaar bij het TIEA-modelverdrag. Dat het Hof aansluiting heeft gezocht bij het onderscheid tussen 'criminal tax matters' en 'all other matters' in artikel 11 van de TIEA, komt mij als redelijk voor. Voor de verder teruggaande werking van de TIEA wordt aangesloten bij de aanwezigheid van 'criminal tax matters'. Die aanwezigheid moet meer zijn dan een slag in de lucht of een 'fishing expedition'.

5.33. Nu in confesso is dat een dergelijk vermoeden ontbrak, meen ik dat daaruit moet volgen dat de onrechtmatigheid van het informatieverzoek vaststaat voor zover dat betrekking heeft op de periode voorafgaand aan 1 januari 2009.

5.34. Ten aanzien van het betoog van de Staatssecretaris dat niet gesproken kan worden van een werkwijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht - zodat bewijsuitsluiting achterwege moet blijven - merk ik het volgende op. Het Hof haalt in r.o. 4.13 het arrest van 1 juli 1992 aan, waarin de Hoge Raad het 'zozeer indruist'-criterium heeft geformuleerd.⁸⁷ In dit arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld over het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs door de inspecteur. De Hoge Raad heeft vooropgesteld 'dat (...) er geen rechtsregel bestaat, die ieder gebruik verbiedt van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen' voor belastingdoeleinden. Het gebruik van zodanige bewijsmiddelen is hierbij in ieder geval niet ongeoorloofd, als het materiaal niet *jegens de belanghebbende* op onrechtmatige wijze is verkregen. Bovendien moet, als tweede, het gebruik van het materiaal in strijd zijn met enig beginsel van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het zorgvuldigheidsbeginsel. Van dit laatste is in principe geen sprake, indien van het bewijsmateriaal ook zonder wettelijke belemmeringen kennis had kunnen worden genomen. Gebruik van deze bewijsmiddelen door de inspecteur is slechts dan niet toegestaan (bewijsuitsluiting), indien de bewijsmiddelen 'zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen

85 Proces-verbaal Hof, p. 2 - 3. Het is saillant dat de Inspecteur kennelijk ter zitting heeft verklaard: 'Het was naar zijn mening echter niet de bedoeling om alleen op basis van "criminal tax matters" informatie te verkrijgen, ook niet over de jaren vóór 2009. Hij zou zelf ook een ander hokje hebben aangekruist.'

86 De feiten en omstandigheden moeten objectief gezien voldoende aanleiding geven voor een verdenking van het plegen van een strafbaar feit, zie onderdeel 4.22 van deze conclusie. Zie ook onderdeel 4.21.

87 Hoge Raad 1 juli 1992, nr. 26.331, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028, zie onderdeel 4.12 van deze conclusie.

hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht'.⁸⁸

5.35. De Hoge Raad heeft in het zogenoemde Tweede Tipgever-arrest overwogen dat het vaste rechtspraak is dat onrechtmatigheden waardoor particulieren voor het bewijs relevant materiaal in handen hebben gekregen, niet aan het gebruik van dat materiaal voor bewijs in een strafzaak in de weg behoeven te staan, behoudens aanwijzingen dat overheidsdienaren direct of indirect bij die onrechtmatige verkrijging betrokken zijn geweest. De Hoge Raad heeft geoordeeld geen reden te zien hierover anders te oordelen als het gaat om in een belastingzaak door de inspecteur te leveren bewijs.⁸⁹

5.36. Anders dan in de tipgever zaken is het hier de samenwerking tussen de gegevens en vragen aanleverende Inspecteur en het CLO dat het informatieverzoek aan Jersey uitvoerde, die geleid heeft tot het op onrechtmatige wijze binnenhalen van gegevens uit Jersey. Deze onrechtmatigheid speelt zich daarmee af binnen de verhouding tussen de Inspecteur en belanghebbende. Ik meen dat dit meebrengt dat belanghebbende zich jegens de Inspecteur op die onrechtmatigheid en de daaruit volgende uitsluiting van onrechtmatig verkregen informatie kan beroepen.

5.37. Ik zou niet weten wat hier, als aangevoerd, 'pleitbaar' zou zijn aan het handelen van de Inspecteur c.q. het CLO. Het lijkt mij evident dat het binnenhalen van gegevens van Jersey op basis van onjuiste informatie over gestelde aanwezigheid van 'criminal tax matters' niet pleitbaar is.

5.38. Dat betekent in casu dat het Hof terecht tot de conclusie is gekomen dat bij de beoordeling van de aanvaardbaarheid van de informatiebeschikkingen, verkregen informatie van voor 1 januari 2009 buiten beschouwing moet blijven.

5.39. Daaraan kan niet afdoen dat de rechtmatig verkregen informatie over de periode na 1 januari 2009 (nadere) vragen oproept over het verleden.

5.40. Daarmee faalt het eerste middel.

Middel II

5.41. In het tweede middel wordt gesteld dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de gemachtigde alleen de in de informatiebeschikkingen neergelegde vragen behoeft te beantwoorden voor zover hij de benodigde informatie reeds voorhanden heeft.

5.42. Gesteld wordt allereerst dat ten tijde van het opvragen van de informatie en de vaststelling van de informatiebeschikkingen belanghebbende nog handelingsbekwaam was en dat belanghebbende pas nadien de gemachtigde heeft aangesteld als algemeen gevolmachtigde.

88 Zie ook mijn eerdere conclusie van 25 maart 2019, nr. 18/01347, ECLI:NL:PHR:2019:295, r.o. 4.11 - 4.16. Zie voor het 'zozeer indruist'-criterium ook Hoge Raad 12 november 2021, nr. 20/03229, ECLI:NL:HR:2021:1595 en Gerechtshof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, nr. 17/00214, ECLI:NL:GHSHE:2020:2351, zie onderdelen 4.15 - 4.16 van deze conclusie.

89 Hoge Raad 8 november 2019, nr. 18/01347, ECLI:NL:HR:2019:1715, r.o. 3.5.7, zie onderdeel 4.14 van deze conclusie.

5.43. Verder wordt gesteld dat niet valt in te zien waarom de gemachtigde de informatie die belanghebbende kon opvragen bij de Trust in zijn rol als gemachtigde niet ook zelf kon opvragen, mede gelet op de rol die de gemachtigde bij de advisering en het geven van instructies aan de trustee vervulde.

5.44. Het Hof is in r.o. 4.18 tot het oordeel gekomen dat de in informatiebeschikkingen neergelegde verzoeken om informatie van de kant van belanghebbende en de verzoeken die neerkomen op verlangde schriftelijke verklaringen van belanghebbende, gezien de slechte gezondheidstoestand van belanghebbende, alleen beantwoord behoeven te worden indien en voor zover de gemachtigde deze informatie voorhanden heeft.

5.45. Het Hof heeft in zijn oordeel het arrest van de Hoge Raad van 13 november 2015 betrokken.⁹⁰ De Hoge Raad heeft in dit arrest overwogen dat de vraag of de nadelige gevolgen van het niet-voldoen aan verplichtingen zoals in artikel 47, lid 1 van de AWR genoemd, achterwege dienen te blijven, zal moeten worden beantwoord met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de in artikel 47, lid 1 van de AWR voorziene medewerking die de inspecteur verlangt. Voor zover die medewerking neerkomt op het mondeling of schriftelijk afleggen van een verklaring, zullen ernstige belemmeringen van fysieke en/of psychische aard onder omstandigheid toereikende grond kunnen zijn voor een bevestigend antwoord op die vraag. Voor zover de inspecteur verlangt dat de belanghebbende hem specifiek aangeduide bescheiden of op gegevensdragers vastgelegde informatie ter beschikking stelt, zal de vorenbedoelde vraag volgens de Hoge Raad ontkennend moeten worden beantwoord indien de betrokkene, gelet op de omstandigheden van het geval, een beroep had kunnen en behoren te doen op de bijstand van een derde, en door diens tussenkomst (tijdig) aan het verzoek had kunnen worden voldaan.

5.46. Belanghebbende lijdt sinds begin 2010 aan de ziekte van Alzheimer en is thans niet langer in staat de huidige situatie of de procedure te begrijpen. Naar aanleiding van de uit Jersey verkregen informatie heeft de Inspecteur voor het eerst op 29 juni 2015 vragen gesteld aan belanghebbende. Bij akte (levenstestament) van 26 februari 2016 heeft belanghebbende de gemachtigde aangesteld als algemeen gevolmachtigde.

5.47. Het Hof heeft in de slechte gezondheidssituatie van belanghebbende een omstandigheid gezien als in het arrest van 13 november 2015 en heeft in dat licht de in de informatiebeschikkingen neergelegde vragen geherformuleerd. Dat belanghebbende in deze omstandigheid wel in staat werd geacht om de gemachtigde aan te stellen als algemeen gevolmachtigde, heeft het Hof hierbij kennelijk niet relevant geacht. Ik acht het voorgaande oordeel van het Hof voldoende gemotiveerd en niet onbegrijpelijk. Daarbij merk ik nog op dat een verleende volmacht geldig is mits de volmachtgever geacht mag worden te begrijpen wat hij of zij doet door de volmacht te verlenen.

5.48. Verder heeft de informatieverplichting op grond van artikel 47, lid 1 van de AWR betrekking op de belastingheffing 'te zijnen aanzien'.

5.49. Belanghebbende heeft in hoger beroep een akte (levenstestament) van 26 februari 2016 in het geding gebracht, waarin belanghebbende aan de gemachtigde een algemene volmacht heeft

⁹⁰ Hoge Raad 13 november 2015, nr. 15/00014, ECLI:NL:HR:2015:3273, zie onderdeel 4.17 van deze conclusie.

verleend.⁹¹ In de volmacht is onder meer opgenomen dat de algemeen gevolmachtigde belanghebbende in al zijn hoedanigheden *mag* vertegenwoordigen en in alle zaken en namens belanghebbende alle rechtshandelingen *mag* verrichten, onder andere op het gebied van het belastingrecht.

5.50. De Inspecteur kan aan de gevolmachtigde vragen de informatie te verschaffen die hij ter beschikking heeft. Het lijkt mij echter niet dat uit deze volmacht kan worden afgeleid dat de gemachtigde desgevraagd allerlei naspeuringen moet gaan verrichten om nieuwe informatie boven water te brengen.

5.51. In de volmacht heeft belanghebbende vertegenwoordigingsbevoegdheden gegeven aan de gemachtigde. Deze *mag* die bevoegdheden uitoefenen naar - nog redelijk te achten - eigen inzicht. De strekking van de volmacht is niet om rechten te verlenen aan derden die buiten de contractuele relatie staan. Niettemin lijkt het mij in het maatschappelijk verkeer redelijk te achten dat de gemachtigde informatie die hij voorhanden heeft of op eenvoudige wijze kan verkrijgen, desverzocht geeft aan de Inspecteur.

5.52. Het is naar mijn mening niet in algemene termen mogelijk uit de volmacht af te leiden dat de gemachtigde verplicht is, voor zover objectief mogelijk, aan de Inspecteur de informatie te verschaffen die belanghebbende zelf niet meer kan geven gezien zijn gezondheidssituatie.

5.53. Aldus faalt ook het tweede middel.

6. Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van de Staatssecretaris ongegrond dient te worden verklaard.

91 De volmacht houdt met name in: 'Deze volmacht is een algemene volmacht in de zin van artikel 3:62 lid 1 Burgerlijk Wetboek. Dat betekent dat de gevolmachtigde mij in al mijn hoedanigheden, waaronder begrepen mijn hoedanigheid van bestuurder en/of aandeelhouder van een rechtspersoon en certificaathouder, mag vertegenwoordigen in alle zaken en namens mij alle rechtshandelingen mag verrichten op het gebied van het burgerlijk recht, het belastingrecht, het procesrecht en elk ander rechtsgebied voor zover de wet toestaat. Deze volmacht strekt zich uitdrukkelijk uit tot daden van beschikking.' [onderstrepingen toegevoegd; A-G]