

Tribuut

Een terug- en vooruitblik op de KBL-affaire

Tribuut 2007/05

Belastingjaar/tijdvak	
Trefwoorden	KBL, verlengde navorderingstermijn, 'op de zaak betrekking hebbende stukken', 'criminal charge', onrechtmatig verkregen bewijs
Wetsartikelen	
Auteur	Mw. mr. A.M.E. Nuyens

Sinds 2001 houdt de in de volksmond genoemde 'KBL-affaire' (en bij de Belastingdienst: 'het Rekeningenproject') de gemoederen van vele belastingplichtigen en daarmee ook van belastingadviseurs bezig. In de afgelopen jaren is het nodige geschreven over deze affaire, bijvoorbeeld in het themanummer van het TFB 2004/4. In deze bijdrage zal niet worden gepoogd alle 'ins and outs' van de KBL-affaire te bespreken. Wel wordt stilgestaan bij een aantal recente ontwikkelingen in de jurisprudentie op dit vlak. Dit is met name interessant, nu de Belastingdienst na het Rekeningenproject twee nieuwe, vergelijkbare projecten is gestart. Het betreft het 'Project Buitenlands Vermogen', alsmede het 'Project Bank Zonder Naam'. Naar thans bekend is, heeft het laatstgenoemde project betrekking op (gegevens van) 'Van Lanschot Bankiers', eveneens uit Luxemburg.

Aangezien deze projecten van de fiscus op veel punten gelijkenissen vertonen, is het nuttig te bezien wat de huidige stand van zaken is in de KBL-affaire en welke noviteiten gemeld kunnen worden. Hieruit kan lering worden getrokken voor de thans lopende procedures uit de diverse projecten. In deze bijdrage zullen de volgende thema's aan bod komen:

- volledigheid van het dossier;
- verlengde navorderingstermijn;
- (on)rechtmatig verkregen bewijs;
- bewijsuitsluiting van verstrekte informatie voor de boete.

Voordat ik deze onderwerpen zal bespreken, schets ik eerst kort de – voor deze bijdrage relevante – achtergronden van de KBL-affaire en zal ik een beeld geven van de tendensen in de KBL-jurisprudentie.

Korte schets KBL-affaire

In 2000 zijn de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie het Rekeningenproject gestart. Aanleiding van dit project was de ontvangst van de Belgische belastingautoriteiten van naar verluidt fotokopieën van afgedrukte microfiches. Deze zouden afkomstig zijn uit de interne administratie van de KBL. De afdrukken, naar zeggen door medewerkers van de bank ontvreemd, zouden van 31 januari 1994 dateren en circa 20.000 bankrekeningen bevatten van ongeveer 10.200 Nederlandse rekeninghouders. Naar aanleiding hiervan is fiscaal en in ongeveer honderd gevallen ook strafrechtelijk onderzoek gedaan naar de vermoedelijk geïdentificeerde belastingplichtigen.

Tendensen in de KBL-jurisprudentie

Voor zover mij bekend, zijn de meeste strafzaken inmiddels afgewikkeld. Uit de jurisprudentie van de diverse instanties kan grosso modo worden afgeleid dat de zogenoemde 'bekenners' tot aan de Hoge Raad (HR 14 november 2006, nr. 02324/05, LJN AX7471) zijn veroordeeld voor het opzettelijk onjuist doen van belastingaangiften. De zogenoemde 'ontkenners' zijn doorgaans door de feitenrechters vrijgesproken. Over deze zaken heeft de Hoge Raad zich tot op heden (nog) niet uitgelaten.

In tegenstelling tot de lijn die uit de strafrechtelijke jurisprudentie kan worden gedistilleerd, is op het fiscale terrein veel minder sprake van gelijklopende oordelen. De tot op heden gewezen jurisprudentie van de rechtbanken en hoven is zeer uiteenlopend, zowel in de zaken van bekenners als van ontkeners. Het arrest van de Belastingkamer van de Hoge Raad van 10 augustus 2007 (V-N 2007/37.12) in de zaak van een ontkenner heeft hierin geen duidelijkheid geschapen. A-G Wattel nam dit jaar drie uitvoerige conclusies in de KBL-affaire, en wel op 14 februari 2007, 3 april 2007 en 1 juni 2007. Deze conclusies zullen hierna nader aan de orde komen.

Volledigheid van het dossier

In het kader van het Rekeningenproject zijn door de Belastingdienst een draaiboek en nieuwsbrieven opgesteld. In vele (hoger) beroepsprocedures is de vraag gesteld of deze stukken vallen onder de 'op de zaak betrekking hebbende stukken' in de zin van art. 8:42 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) en daarom door de inspecteur in het geding moeten worden gebracht. De meningen van de Belastingrechters zijn hierover verdeeld. De Belastingkamers van Hof Den Bosch, Arnhem en Amsterdam en van de Rechtbank Breda hebben inmiddels geoordeeld dat deze stukken inderdaad op de zaak betrekking hebben en zodoende door de inspecteur in het geding moeten worden gebracht. Het hof en de rechtbank te Den Haag, alsmede Rechtbank Arnhem zijn daarentegen van oordeel dat het draaiboek en de nieuwsbrieven niet tot het dossier behoren. In de conclusie van 3 april 2007 (V-N 2007/24.7) heeft A-G Wattel het standpunt ingenomen dat het oordeel van Hof Den Haag niet correct is. De advocaat-generaal overweegt in paragraaf 4.36:

'Alle stukken die relevant kunnen zijn voor een zaak, hebben "op de zaak betrekking" in de zin van art. 8:42 Awb. Dit relevantie criterium moet ruim worden opgevat en vindt slechts een beperking in de redelijkheid en de doenlijkheid (praktische uitvoerbaarheid). Ook interne en externe adviezen, al dan niet juridisch van aard en al dan niet (proces)positiebepalend, vallen er onder als zij mede zien op de desbetreffende (soort) zaak. Dat geldt (dus) ook voor kennisgroepadviezen, interne memo's van controles en adviezen van de lands- of Rijksadvocaat.'

Wattel concludeert uiteindelijk 'dat het draaiboek, de nieuwsbrieven en de afschriften van de microfiches zijn aan te merken als "op de zaak betrekking hebbende stukken" in de zin van art. 8:42 Awb (...)' . Na de vaststelling dat er sprake is van op de zaak betrekking hebbende stukken, bestaat de mogelijkheid een beroep te doen op art. 8:29 Awb. Op grond van deze geheimhoudingsbepaling dient het gerechtelijk college na inzage in de desbetreffende documenten te beoordelen of onderdelen daarvan voor de wederpartij geheim

mogen worden gehouden.

In het 'Besluit beroep in belastingzaken 2005' (BNB 2006/44) is verwoord dat van de zijde van de Belastingdienst géén beroep wordt gedaan op art. 8:29, lid 1, Awb, tenzij naar het oordeel van belastingplichtige stukken aan het dossier moeten worden toegevoegd omdat zij op de zaak betrekking hebben. Desondanks is door de Belastingdienst in het kader van het Rekeningenproject uit eigener beweging diverse malen een beroep gedaan op deze bepaling.

Door de Belastingkamers van de hoven is ook op de art. 8:29 Awb-kwestie verschillend beslist. Zo heeft Hof Arnhem geoordeeld dat de inspecteur in het geheel geen beroep toekomt op art. 8:29 Awb. Hof Den Bosch is van oordeel dat de stukken nagenoeg geheel openbaar dienen te worden gemaakt. Hof Amsterdam en Rechtbank Breda staan echter enige geheimhouding toe.

Zoals zojuist is opgemerkt, heeft de Belastingkamer van de Hoge Raad op 10 augustus 2007 voor het eerst arrest gewezen in het Rekeningenproject. Dit was een zaak van een ontkennende belastingplichtige. Van een inhoudelijke beoordeling was het bij Hof Den Bosch niet gekomen. Nadat een andere (enkelvoudige) kamer van het hof het draaiboek en de nieuwsbrieven had bekeken onder toepassing van art. 8:29 Awb, oordeelde deze kamer dat de inspecteur de documenten grotendeels in het geding diende te brengen. Dit oordeel werd door de (meervoudige) kamer die de hoofdzaak behandelde, overgenomen. Aangezien de Belastingdienst toch weigerde het draaiboek en de nieuwsbrieven op de door het hof voorgeschreven wijze in het geding te brengen, besloot het hof onder toepassing van art. 8:31 Awb de geschatte navorderingsaanslagen Inkomsten- en Vermogensbelasting, alsmede de boeten van 100% integraal te vernietigen. Tegen deze beslissing van het hof heeft de staatssecretaris van Financiën beroep in cassatie aangetekend. De staatssecretaris was het met name niet eens met de wijze waarop het hof het beroep had behandeld. De verwijzing naar een andere kamer achtte de staatssecretaris in strijd met het wettelijke systeem. De Hoge Raad oordeelde dienaangaande dat, ondanks het feit dat art. 8:29 Awb de door het hof gekozen handelwijze niet voorschrijft, het wettelijk systeem zich daartegen niet verzet. Dit oordeel zal mede ingegeven zijn door het feit dat deze werkwijze sinds jaar en dag wordt gehanteerd door de hoogste commune bestuursrechters (onder andere de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State). Wel is de Hoge Raad van oordeel dat, indien voor deze handelwijze wordt gekozen, de waarborg in acht dient te worden genomen dat de 'geheimhoudingskamer' over het gehele dossier beschikt. Nu daarvan niet(s) bleek uit de gedingstukken, heeft de Hoge Raad het cassatieberoep van de staatssecretaris gegrond verklaard en (uitzonderlijk) verwezen naar Hof Amsterdam. Uit het arrest kan overigens draaiboeken niet worden afgeleid of de Hoge Raad van oordeel is of het draaiboek en de nieuwsbrieven nu wel of geen stukken ex art. 8:42 Awb zijn.

Het niet voldoen door de inspecteur, met goedkeuring van het ministerie, aan een gerechtelijke uitspraak, zoals blijkt uit de Bossche zaak, heeft veel stof doen opwaaien. In de vakliteratuur is daar de nodige aandacht aan besteed. De opmerking van de redactie van dit blad dat de belastingadministratie aan gezag en vertrouwen zou winnen, indien openheid betreffende de stukken van het geding zou worden betracht, is volkomen terecht (mr. D.J. de Korte FB, 'Op de zaak betrekking hebbende stukken', *Tribuut* 2007, nr. 4, p. 4-5). Overigens zijn in de nieuwere projecten van de Belastingdienst eveneens draaiboeken opgesteld. Ook in deze draaiboeken zijn wederom grote delen tekst 'gewit'. In de toekomst zal ook over de openbaarmaking van deze passages ongetwijfeld worden geprocedeerd. Daarbij kan de 'KBL-jurisprudentie' als handvat dienen.

Verlengde navorderingstermijn

Bij het opleggen van de aanslagen in het Rekeningenproject heeft de Belastingdienst veelvuldig gebruikgemaakt van de verlengde navorderingstermijn van twaalf jaren (ex art. 16, lid 4, AWR). Blijkens de KBL-jurisprudentie is tegen deze verruimde bevoegdheid van de fiscus tot navordering, indien sprake is van buitenlandse vermogensbestanddelen, reeds veelvuldig verweer gevoerd. Met name is betoogd dat deze bepaling discriminatoir is, waardoor zowel EG-recht wordt geschonden als het gelijkheidsbeginsel uit art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM.

In zijn conclusie van 1 juni 2007 (V-N 2007/35.8) in de nog lopende Nauta-protocol-procedure gaat Wattel uitvoerig in op deze problematiek. De advocaat-generaal neemt de parlementaire geschiedenis van art. 16, lid 4, AWR en de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EG nauwgezet onder de loep en oordeelt dat er gerede twijfel bestaat over de rechtmatigheid van de nationale regelgeving:

'Ook bij een dergelijke concrete toetsing van belanghebbendes geval (bankgeheim; opzet) aan de vrijheid van kapitaalverkeer blijft mijns inziens in het licht van de boven geciteerde jurisprudentie van het HvJ EG zodanige twijfel bestaan over de proportionaliteit van het verschil dat de Nederlandse navorderingsregeling maakt tussen grensoverschrijdende en binnenlandse gevallen van verzwijging en onttrekking aan renseignering, dat een prejudiciële vraag om opheldering daaromtrent te stellen ware.' (paragraaf 9.19.)

Op deze conclusie heeft de staatssecretaris van Financiën op 19 juni 2007 (FutD 2007-1207) gereageerd met een zogenoemde 'Borgersreactie' (ex art. 29d, lid 3, AWR). Zoals te verwachten viel, is de staatssecretaris van oordeel dat *'er voldoende rechtvaardiging bestaat om in situatie waarbij sprake is van belastingfraude of belastingontduiking (...) uit te gaan van een twaalfjaarstermijn'*.

Of de Hoge Raad het advies van de advocaat-generaal tot het stellen van prejudiciële vragen zal opvolgen, moet worden afgewacht. Vooralsnog is verweer voeren op dit punt zinvol. Gemotiveerd kan worden gesteld dat de verlengde navorderingstermijn strijdig is met het internationaal verankerde discriminatieverbod en de vrijheden in het EG-Verdrag. Gelijke partijen worden verschillend behandeld en het kapitaalverkeer wordt belemmerd zonder dat daarvoor een proportionele rechtvaardigingsgrond bestaat.

Onrechtmatig verkregen bewijs

Zoals bekend, vindt het Rekeningenproject zijn oorsprong in de verkrijging door de Nederlandse autoriteiten van de afschriften van vermeende microfiches van de KBL. Door zowel de Belastingdienst als het Openbaar Ministerie wordt niet ontkend dat deze gegevens van diefstal door ex-werknemers van de bank afkomstig zijn.

Nu Van Lanschot Bankiers uit Luxemburg eveneens een bankgeheim kennen en deze gegevens dus niet regulier worden uitgewisseld, kan er gevoeglijk van uit worden gegaan dat ook deze gegevens via een onrechtmatige weg het bankfiliaal hebben verlaten. Hoe deze gegevens Nederland uiteindelijk hebben bereikt, is nog niet bekend. Uit het openbare gedeelte van het draaiboek, behorend bij het Project Bank Zonder Naam, valt slechts af te leiden dat de gegevens door een buitenland aan Nederland zijn verstrekt in het kader van spontane gegevensuitwisseling op basis van Richtlijn 77/799/EEG.

Direct vanaf het begin van de KBL-affaire is het gebruik van gestolen materiaal scherp bekritiseerd. De microfiches behoorden niet tot het bewijs te worden gebezigd wegens de onrechtmatige verkrijging daarvan. Dienaangaande heeft de Hoge Raad op 14 november 2006 in de strafzaak van een bekende KBL'er in navolging van Hof Leeuwarden echter geoordeeld dat aan het gebruik van de microfiches in een strafzaak niet in de weg staat de omstandigheid dat dit bewijsmateriaal door diefstal of verduistering, gepleegd door particulieren, is verkregen. De gestolen microfiches mogen dan ook worden gebruikt als bewijs in de strafzaak. Onder verwijzing naar rechtspraak van het Europese Hof voor de rechten van de mens (hierna ook: EHRM) in de zaak Rodriguez van 27 juni 2001 (NJ 2002, 102) oordeelt de Hoge Raad dat de Nederlandse rechter alleen bij twijfel is gehouden om te onderzoeken of gegevens uit het buitenland onrechtmatig zijn verkregen. Daaromtrent merkt de Hoge Raad op dat het hof niet is gebleken dat overheidsdienaren op enigerlei wijze direct of indirect betrokken zouden zijn geweest bij de diefstal of de verduistering van de documenten van de KBL dan wel op enige andere wijze frauduleus gedrag van ex-werknemers van de KBL hebben geïnitieerd of gefaciliteerd.

Vanuit het 'onderbuikgevoel' kan deze uitkomst zeer zeker onbevredigend zijn. Bij dit arrest plaats ik nog twee kanttekeningen. Ten eerste, in de strafzaak waarover de Hoge Raad oordeelde, is sprake van een bekende verdachte. Door Hof Leeuwarden is een

duidelijke koppeling gemaakt tussen de betrouwbaarheid van de gegevens en de bekentenis van de verdachte. De Hoge Raad citeert in zijn arrest de volgende overweging van het hof:

'Gesteld noch gebleken is, dat de betrouwbaarheid van de gegevens die op de microfiches voorkomen wordt aangetast. Integendeel, verdachte heeft zelf in het bijzijn van zijn raadsman ter 's hofs terechtzitting zijn bekennende verklaring (inhoudende dat de gegevens op de microfiches juist zijn) herhaald.'

Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat indien geen bekennende verklaring is afgelegd een onderzoek naar de (on)rechtmatigheid eerder in de rede ligt.

Mijn tweede kanttekening is dat sprake was van een strafzaak. De Belastingkamer van de Hoge Raad hanteert eigen criteria bij de beoordeling of bepaalde bewijsmiddelen al dan niet mogen worden gebruikt. Uit het fiscale arrest van de Hoge Raad van 1 juli 1992 (BNB 1992/203) volgt de rechtsregel:

'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.'

In zijn conclusie van 30 januari 2003 bij het arrest van de Hoge Raad BNB 2004/225 betoogde A-G Wattel dat het hiervoor geciteerde criterium inhoudt dat de betrokken ambtenaren kwade trouw of een bewuste schending van grondrechten kan worden verweten. In dit kader zou in de KBL-affaire nader onderzoek van belang kunnen zijn naar het in de literatuur geopperde sterke vermoeden dat het Nederlandse Ministerie van Financiën al in 1995 op de hoogte zou zijn gebracht van het bestaan van een lijst met duizenden Nederlandse zwartsparenders bij de KBL.

Het laatste woord is hierover dus nog niet gezegd. Wel blijkt dat dit verweer op dit punt deugdelijk onderbouwd dient te worden. De Hoge Raad overweegt immers in zijn arrest diverse malen, bijvoorbeeld over het echtheidsgehalte van de microfiches, dat niets dan wel onvoldoende is aangevoerd om de verweren te onderbouwen. De enkele opmerking dat sprake is van onrechtmatig verkregen bewijs is dus zeer zeker onvoldoende om een beroep daarop te doen slagen.

Bewijsuitsluiting van verstrekte informatie voor de boete

In zijn conclusie van 1 juni 2007 (V-N 2007/35.8) in de nog lopende Nauta-protocol-procedure is A-G Wattel naast de verlengde navorderingstermijn ook ingegaan op de reikwijdte van de fiscale meewerkverplichting in relatie tot de rechtspraak van het EHRM. In dit kader worden door de advocaat-generaal met name de zaken Funke v. Frankrijk (25 februari 1993, BNB 1993/350), Saunders v. het Verenigd Koninkrijk (17 december 1996, BNB 1997/254), J.B. v. Zwitserland (3 mei 2001, BNB 2002/26) en Shannon v. het Verenigd Koninkrijk (4 oktober 2005, appl.nr. 6563/03) onder de loep genomen.

In de zaken van bekennende belastingplichtigen doet zich de vraag voor of de gegevens die onder de informatieverplichting van art. 47 AWR zijn gegeven, mogen worden gebruikt voor de boeteoplegging. Bij deze beoordeling – voor het gebruik voor fiscale doeleinden bestaat naar het oordeel van de advocaat-generaal sowieso geen bezwaar – is volgens Wattel beslissend of de documenten 'een bestaan als bewijsmateriaal hebben los van de wil van de verdachte, dus of de vervolgende instantie hen zonder actieve medewerking van de verdachte legaal kan bemachtigen' (paragraaf 4.18). Hiervan is ten aanzien van rekeningafschriften van een Luxemburgse bank geen sprake. Zonder de actieve houding van een belastingplichtige kan de Belastingdienst immers nooit de exacte gegevens betreffende een dergelijke rekening achterhalen. Het nog immer bestaande bankgeheim in Luxemburg verhindert dit. Daarmee zijn de door een belastingplichtige te verstrekken inlichtingen in het kader van de gegeven openheid van zaken van zijn wil afhankelijk en mogen daarom niet worden benut voor het opleggen van enige straf. Dit oordeel van Wattel is terug te vinden in paragraaf 5.4 van zijn conclusie, waar hij stelt:

'dat de zaak op dit punt terug moet naar de feitenrechter om te doen onderzoeken of de Inspecteur ook zonder de door belanghebbende onder meewerkplicht overgelegde geschriften voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat voldoende grond bestaat voor boete-oplegging.'

Naar de mening van de advocaat-generaal dient dus te worden bezien of de inspecteur de boeteoplegging ook voldoende aannemelijk kan maken zonder daarbij gebruik te maken van de door de bekennende belastingplichtige onder de meewerkverplichting verstrekte informatie. De advocaat-generaal spreekt van 'aannemelijk maken', nu voor de boeteoplegging 'as such' de omkering en verzwaring van de bewijslast – in ieder geval – niet geldt. De gevolgen die de advocaat-generaal verbindt aan rechtspraak van het EHRM gaan overigens niet ver genoeg. Uit deze rechtspraak zou kunnen worden afgeleid dat, indien een belastingplichtige 'charged' is, bewijsuitsluiting van de verstrekte informatie niet voldoende is, maar dat de verplichtingen ex art. 47 AWR alsdan überhaupt niet gelden in het licht van het EVRM. Indien het arrest van de Hoge Raad van 27 februari 2004 (BNB 2004/225) tegen de rechtspraak van het EHRM wordt gehouden, kan daaruit worden afgeleid dat onze nationale jurisprudentie niet in overeenstemming is met het (hogere) Europese recht. De Belastingkamer van de Hoge Raad wenst tot op heden geen afstand te nemen van de doctrine waarin een combinatie van spreekplicht en bewijsuitsluiting in de sanctiezaken centraal staat. Het EHRM acht echter een schending van art. 6 EVRM aanwezig, indien een belastingplichtige na de charge wordt gedwongen tot actieve medewerking aan zijn eigen veroordeling. Uitgangspunt dient te zijn dat de inspecteur handelt overeenkomstig de jurisprudentie van het EHRM. Dit brengt met zich mee dat voor belastingplichtige na de criminal charge geen meewerkverplichting meer bestaat. Blijkens voornoemd arrest Shannon kan in een dergelijke situatie volgens het EHRM niet met de 'sanctie' van bewijsuitsluiting worden volstaan. Ook al hebben de vragen van de belastingambtenaar een heffingsbelang, dan nog is op de gehele gemengde procedure het nemo-teneturbeginsel van toepassing, indien er naast het heffingsbelang ook een bestraffingsbelang is. Van het afdwingen van gegevens mag dan geen sprake zijn.

Tot slot

Uit het voorgaande blijkt dat van een echte terugblik op de KBL-affaire nog geen sprake kan zijn. De tijd om de balans op te kunnen maken is nog niet aangebroken. Op veel fiscale fronten is het laatste oordeel door de Hoge Raad nog niet gegeven. Voor de betrokken belastingplichtigen mag worden gehoopt dat de Hoge Raad aan zijn taak tot het scheppen van rechtseenheid uitvoering kan geven. Thans lijkt de uitkomst van een procedure van een individuele belastingplichtige afhankelijk van het arrondissement of ressort waaronder hij valt. Dat is voor de belastingplichtige vaak moeilijk te begrijpen. Voorts zijn ook procedures uit de nieuwere projecten van de Belastingdienst in aantocht. Voor de gemachtigden blijft het dus van belang de ontwikkelingen op de voet te volgen. Daartoe is in deze bijdrage een voorzet gegeven.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/TB2007-05-04>

Datum: 28-4-2016 11:32:38

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veelevoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.

