

Vermogende Particulieren Bulletin, Verschoningsrecht voor of weigerachtigheid van belastingambtenaren?

Vindplaats: Vp-bulletin 2015/55 Bijgewerkt tot: 26-11-2015
Auteur: Mw. mr. A.M.E. Nuyens^[2] en V.A. Burgers^[3]

“Our government... teaches the whole people by its example” – Louis D. Brandeis^[1]

Samenvatting

Anonieme tipgevers en de betrouwbaarheid van de door hen verstrekte informatie is al jaren een *hot item*. In 2009 heeft de Belastingdienst een overeenkomst gesloten met een — voor hem bekende — tipgever. Deze tipgever heeft informatie over Nederlandse belastingplichtigen met een vermeende buitenlandse bankrekening aan de fiscus verstrekt. De tegenprestatie? De fiscus verstrekt aan de tipgever een vindersloon en houdt zijn of haar identiteit geheim. De vraag of de Belastingdienst in een fiscale procedure de identiteit behoort te onthullen, ligt thans voor bij de Hoge Raad.

1. Vooraf

Het sluiten van de betreffende overeenkomst met de fiscus is breed uitgemeten in het landelijk nieuws.^[4] Bovendien liepen de gemoederen binnen de rechtelijke macht hoog op in een belastingprocedure omtrent een navorderingsaanslag die was opgelegd op basis van deze tipgeversinformatie.^[5] De President van het Hof Arnhem-Leeuwarden heeft op 11 november 2014 zelfs aangifte gedaan tegen het Ministerie van Financiën wegens het beïnvloeden van getuigen.

Recentelijk heeft advocaat-generaal IJzerman (hierna ook: ‘de A-G’) drie conclusies genomen in een van deze tipgeverszaken.^[6] De A-G behandelt in zijn conclusies een scala aan vraagstukken zoals de mogelijkheid tot het instellen van cassatie door getuigen, het *equality of arms*-beginsel (het rechtsbeginsel dat evenwicht in een gerechtelijke procedure tussen partijen garandeert), de (hoogte van de) proceskostenvergoeding, de bewijslastverdeling en de vraag of belastingambtenaren omtrent de identiteit van de tipgever een geheimhoudingsplicht hebben waaruit een verschoningsrecht voortvloeit. In deze bijdrage zullen wij ons beperken tot laatstgenoemde rechtsvraag.

Allereerst zullen wij de achtergronden van deze fiscale zaak schetsen. Vervolgens wordt ingezoomd op de wettelijke geheimhoudingsplicht van belastingambtenaren en wanneer hen een verschoningsrecht toekomt. Ten slotte zullen wij nog een aantal afrondende opmerkingen maken.

2. Achtergronden van de tipgeverszaak

In maart 2009 heeft de betreffende tipgever zich bij de FIOD-ECD gemeld met volgens hem informatie over Nederlandse belastingplichtigen met een rekening bij de Rabobank te Luxemburg. De informatie betrof diverse namen, telefoonnummers, adressen en bankrekeningnummers van deze Nederlandse belastingplichtigen. In sommige gevallen was sprake van niet meer dan handgeschreven aantekeningen.

De Belastingdienst heeft met de tipgever een overeenkomst gesloten in september 2009 inhoudende dat de tipgever informatie verstrekt tegen een vergoeding die afhankelijk is van de te behalen belastingopbrengst.

Naar aanleiding van de verkregen informatie zijn aan diverse belastingplichtigen vragenbrieven gezonden. Een aantal van hen heeft — als onderbouwing van het standpunt dat geen buitenlandse bankrekening werd/is aangehouden — aan de inspecteur vragen gesteld omtrent de juistheid van de informatie die van de tipgever afkomstig was. Voorts is betwist dat de betreffende informatie rechtmatig is verkregen. In de gevallen waarin — zoals de fiscus dat noemt — geen openheid van zaken is gegeven, zijn aan de belastingplichtigen geschatte navorderingsaanslagen met substantiële vergrijpboeten opgelegd.

In een van deze tipgeverszaken stelde de inspecteur dat een erflater voorkwam in de verkregen informatie en dat de erflater de betreffende Rabobankrekening ten onrechte niet in de aangiften had verantwoord. De erven van de belastingplichtige (hierna: 'belanghebbenden') hebben deze aantijgingen steeds ontkend.

Belanghebbenden wensten in de aanslagregelende fase als ook in de bezwaarfase de betrouwbaarheid van de tipgeversinformatie te kunnen toetsen. Door de inspecteur is informatie verstrekt doch de naam van de tipgever is steevast niet onthuld.

In de daaropvolgende beroepsprocedure hebben belanghebbenden onder verwijzing naar art. 8:42 Algemene wet bestuursrecht (hierna: 'Awb') verzocht om inzage in alle op de zaak betrekking hebbende stukken, waaronder een ongeschoond exemplaar van de overeenkomst met de tipgever.^[7] De inspecteur is op basis van deze bepaling in beginsel gehouden 'alle stukken die hem ter beschikking staan en een rol hebben gespeeld bij zijn besluitvorming aan de belanghebbende en aan de rechter over te leggen'.^[8] De fiscus heeft indien sprake is van 'gewichtige redenen' evenwel het recht om met een beroep op art. 8:29 Awb het overleggen van de stukken te weigeren of de rechter mede te delen dat uitsluitend hij kennis zal mogen nemen van de stukken. De inspecteur heeft in deze zaken een beroep op dit recht gedaan.

In een tussenprocedure bij de zogenoemde geheimhoudingskamer was de vraag aan de orde of het beroep van de inspecteur op het bestaan van gewichtige redenen terecht was.

Belanghebbenden meenden van niet. De geheimhoudingskamer van Rechtbank Gelderland diende vervolgens kennis te nemen van de ongeschoonde versie van — onder andere — de tipgeversovereenkomst om te beoordelen of het beroep van de inspecteur op art. 8:29 Awb terecht was. De inspecteur frustreerde deze gang van zaken blijkens de uitspraak van de rechtbank echter door — zogenaamd — 'ongeschoonde' documenten te overleggen aan de geheimhoudingskamer die de facto evenwel geschoond waren:

“Vooropgesteld dient te worden dat verweerder ook in de aan de geheimhoudingskamer ter beschikking gestelde ‘ongeschoonde’ stukken de identiteit van de tipgever niet bekend heeft gemaakt. In zowel de overeenkomst met de tipgever als in alle andere stukken waarin de naam van de tipgever voorkomt — en ook andere gegevens op grond waarvan de tipgever mogelijk kan worden geïdentificeerd — zijn deze door verweerder onleesbaar gemaakt. Verweerder heeft hiervoor geen verklaring gegeven.”^[9]

Deze gang van zaken komt enigszins Kafkaësk voor of mogelijk zelfs als *outrage à magistrat*.^[10] De inspecteur stelt dat de (geheimhoudingskamer van de) rechtbank volgens de procedurele spelregels wél van de ongeschoonde overeenkomst kennis mag nemen doch brengt een ‘ongeschoonde’ overeenkomst in die evident geschoond is.

De geheimhoudingskamer van de rechtbank oordeelde uiteindelijk dat de inspecteur geen gewichtige reden had om de op de zaak betrekking hebbende stukken — waaronder de overeenkomst met de tipgever — te anonimiseren en gelastte de inspecteur de ongeschoonde processtukken alsnog in het geding te brengen. De inspecteur persisteerde evenwel in zijn weigering om de complete set — aldus mét de naam van de tipgever — in het geding te brengen.

Op grond van het commune bestuursprocesrecht is het vervolgens aan de rechter ex art. 8:31 Awb te beoordelen welke gevolgen aan deze weigering van de inspecteur dienen te worden verbonden. *In the worst case* — vanuit het perspectief van de inspecteur — leidt een dergelijke schending tot vernietiging van de in geschil zijnde aanslag(en) en daarmee mogelijk gepaard gaande boetebeschikking(en).^[11] De rechtbank oordeelde echter dat in casu géén (voor de inspecteur nadelige) gevolgen dienden te worden verbonden aan de weigering van de inspecteur en verklaarde uiteindelijk het beroep van belanghebbenden ongegrond. Het verwondert ten minste dat de geheimhoudingskamer ten principale tot de conclusie komt dat er geen gewichtige reden is voor de inspecteur om de op de zaak betrekking hebbende stukken te anonimiseren, om vervolgens — wanneer de inspecteur persisteert in zijn weigering en daarmee de geheimhoudingskamer negeert — te stellen dat belanghebbenden door deze weigering niet in hun procesbelangen zijn geschaad. De rechtbank stelt hieromtrent dat gelet op de gegevens waarover zij wel beschikt, zij de betreffende gegevens voor de beoordeling van het onderhavige geschil niet nodig acht. Daarnaast is ‘ook overigens niet aannemelijk geworden’ dat belanghebbenden door de weigering van de inspecteur in hun procesbelangen zijn geschaad.

Wat hiervan ook moge zijn, voor de erven was deze uitspraak aanleiding om in hoger beroep te gaan bij Hof Arnhem-Leeuwarden. In deze hoger beroepsprocedure is door de inspecteur de beslissing van de geheimhoudingskamer van de rechtbank niet weersproken. De inspecteur heeft ter zitting twee belastingambtenaren meegebracht als getuigen.^[12] Deze getuigen waren bekend met de naam van de tipgever. Op vragen van het hof weigerden ook zij de naam van de tipgever te verstrekken met een beroep op hun wettelijke geheimhoudingsplicht ex art. 67 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) en het daaraan door hen ontleende verschoningsrecht. Zij hielden vast aan deze weigering ondanks de expliciete mededeling van de voorzitter van het hof dat aan hen hieromtrent géén verschoningsrecht toekwam.

Opmerkelijk was nog dat ter zitting een van de getuigen verklaarde dat hij geen mededeling mocht doen op instructie van het Ministerie van Financiën. Deze verklaring heeft het hof in een benarde positie gebracht. Op grond van art. 285a Wetboek van Strafrecht begaat hij, die opzettelijk een verklaring ten

overstaande van een rechter beïnvloedt, terwijl hij weet of ernstige reden heeft te vermoeden dat die verklaring zal worden afgelegd, een misdrijf. Op grond van art. 162 Wetboek van Strafvordering (hierna: 'Sv') was het hof verplicht aangifte te doen van voorgaande. Aldus geschiedde.

Terug naar de fiscale zaak: het hof constateert dat de gehele inhoud van de overeenkomst voor belanghebbenden relevant is voor een inhoudelijke beoordeling. Aldus moet de inspecteur alle op de zaak betrekking hebbende stukken overleggen mét daarin de naam van de tipgever. Echter, de inspecteur persisteert — wederom — in zijn weigering om deze informatie te verstrekken. Dit is volgens het hof zodanig onrechtmatig dat daarmee de rechtsorde ernstig is geschonden. Op de voet van art. 8:31 Awb heeft het hof daaraan de gevolgtrekkingen verbonden die hem geraden voorkwamen, namelijk dat de navorderingsaanslagen en beschikking heffingsrente worden vernietigd. Aldus komt de correctie ter zake van de vermeende buitenlandse bankrekening (alsnog) geheel te vervallen.

De belastingambtenaren menen dat zij zich terecht op hun geheimhoudingsplicht hebben beroepen. Hun positie is niet te benijden: aan de ene kant eist het hof dat zij antwoord geven, aan de andere kant kregen zij kennelijk de instructie van hun werkgever om de naam van de tipgever niet prijs te geven. Terwijl juist de identiteit van de tipgever cruciaal kan zijn in de fiscale procedures tegen de navorderingsaanslagen — immers hoe betrouwbaar is die tipgever en de door hem verstrekte informatie?

De Staatssecretaris van Financiën heeft tegen de uitspraak van het hof beroep in cassatie ingesteld. Voorts hebben ook de getuigen zelf cassatie aangetekend. Zoals in de inleiding reeds is aangegeven, zullen wij ons hierna — naar aanleiding van de conclusies van A-G IJzerman — beperken tot enige beschouwingen omtrent de vraag naar de reikwijdte van de geheimhoudingsverplichting van belastingambtenaren en het daarvan afgeleide verschoningsrecht.

3. De geheimhoudingsverplichting en het verschoningsrecht in algemeenheid

3.1 Geheimhoudingsplicht

Art. 67 lid 1 AWR verbiedt eenieder hetgeen hem uit of in verband met enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet over de persoon of zaken van een ander blijkt of wordt medegedeeld, verder bekend te maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet of voor de invordering van enige rijksbelasting.

Het doel van deze geheimhoudingsplicht is blijkens de memorie van toelichting bescherming te bieden aan *belastingplichtigen* daar de Belastingdienst veel informatie over hen verzamelt. Belastingplichtigen moeten niet van het verstrekken van gegevens aan de Belastingdienst worden weerhouden door de vrees dat die gegevens voor andere doeleinden worden gebruikt dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de belastingwet.^[13]

Op deze geheimhoudingsverplichting zijn in art. 67 AWR lid 2 en 3 uitzonderingen geformuleerd. Zo geldt de geheimhoudingsplicht onder andere niet indien enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht (lid 2 onderdeel a). Te denken valt aan de aangifteplicht ex art. 162 Sv. Voorts kan worden gewezen op art. 43c Uitvoeringsregeling AWR (gebaseerd op lid 2 onderdeel

b). Daarin is een steeds langer wordende waslijst van (overheids)instanties opgenomen, onder andere allerhande toezichthouders aan wie de Belastingdienst voor bepaalde doeleinden informatie kan verstrekken. In zoverre is de geheimhoudingsverplichting dus aan 'erosie' onderhevig.^[14]

3.2 Verschoningsrecht

Het recht om zich te verschonen is het recht van bepaalde personen of groepen (onder andere advocaten, apothekers, artsen, geestelijken en notarissen ex art. 53a AWR jo. art. 218 Sv) om onder omstandigheden niet te hoeven voldoen aan verplichtingen die door of op grond van de wet worden vereist, bijvoorbeeld het afleggen van een getuigenis ten overstaan van een rechter. Het doel van de regeling van het verschoningsrecht is namelijk dat het een maatschappelijk belang is dat er vertrouwenspersonen zijn tot wie men zich om advies kan wenden zonder risico van openbaarmaking van enig geheim.

Een belastingambtenaar heeft geen wettelijk geregeld (absoluut) verschoningsrecht. Wél ligt naar vaste jurisprudentie in de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR een verschoningsrecht besloten.^[15]

Zoals de A-G terecht opmerkt, is het allereerst 'aan de verschoningsgerechtigde om te bepalen of de informatie die van hem gevraagd wordt onder het verschoningsrecht valt. Aan hem of haar komt dus een zekere mate van eigen beoordeling toe bij de beantwoording van de vraag of een beroep wordt gedaan op een wettelijk verschoningsrecht'.^[16] In lijn met vaste jurisprudentie behoort een beroep op het verschoningsrecht te worden gehonoreerd 'zolang de rechter het aan redelijke twijfel onderhevig acht of beantwoording naar waarheid zou kunnen geschieden zonder dat geopenbaard wordt wat verborgen dient te blijven' (r.o. 5.15).

Voorts, zal de 'getuigende' belastingambtenaar per vraag dienen te beoordelen of hij deze kan beantwoorden zonder zijn geheimhoudingsplicht te schenden. Het verschoningsrecht kan niet op voorhand worden ingeroepen voor het gehele verhoor.^[17]

4. De geheimhoudingsverplichting en het verschoningsrecht ten aanzien van de tipgever

In de onderhavige tipgeverszaak is op twee momenten in de (hoger beroeps)procedure de naam van de tipgever (kenbaar) 'verhuld'. Allereerst na de beslissing ex art. 8:29 Awb tot het ongeschoond overleggen van de betreffende processtukken en vervolgens door met een beroep op het verschoningsrecht geen antwoord te geven op de vraag omtrent de identiteit van de tipgever.

Op voorhand is van belang vast te stellen dat de naam van de tipgever de belastingambtenaren — de getuigen — in de uitoefening van hun functie bekend zal zijn geworden. In beginsel valt deze informatie binnen de reikwijdte van hun geheimhoudingsplicht en daarmee binnen de reikwijdte van het recht om zich te verschonen. Echter, zoals voormeld bestaat er géén geheimhoudingsplicht wanneer de bekendmaking noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet.

Het gaat hier om een procedure bij de belastingkamer van het Hof Arnhem-Leeuwarden. Ten principale komt het ons voor dat een belastingprocedure omtrent de juiste vaststelling van een belastingschuld niet

anders te plaatsen is dan binnen de kaders van de uitvoering van de belastingwet. In zoverre behoorde de naam dus te worden vrijgegeven.

De A-G geeft echter de 'voorkeur aan een meer materiële benadering' waarmee hij 'de Belastingdienst in het voorliggende kader meer als een in zijn geheel betrokken partij (ziet; toev. AN/VB), gelet op de algehele organisatie van de Belastingdienst en de maatschappelijke realiteit van het gecoördineerde optreden van de Belastingdienst' (r.o. 5.22).

In dat kader legt de A-G een verband tussen overlegging van op de zaak betrekking hebbende stukken en de vraag die nadien door het hof is gesteld aan de getuigen om de naam van de tipgever bekend te maken. De A-G meent 'dat het Hof door van de getuigen alsnog informatie te verlangen, zijnde de naam van de tipgever, die ook te vinden was in de niet ongeschoond overlegde stukken, zoals de met de tipgever gesloten overeenkomst, de wettelijke systematiek heeft doorkruist(..)' (r.o. 5.28). Processueel was de vraag naar de naam van de tipgever zijns inziens al afgehandeld in de geheimhoudingsprocedure omtrent de op de zaak betrekking hebbende stukken. Daarvan uitgaande staat het de getuigen — gezien het stadium waarin de procedure was gekomen — vrij de naam van de tipgever niet te noemen, aldus de A-G.

Onzes inziens kan de verplichting van de inspecteur tot het verstrekken van (ongeschoonde) stukken en de verplichting van een getuige antwoord te geven op vragen van een rechter (voor zover hij zich niet op een verschoningsrecht kan beroepen) niet 'trapsgewijs' worden beoordeeld of 'samengepakt'. De Awb biedt daarvoor ook geen aanknopingspunt. Ofwel de getuige dient te antwoorden, dan wel de getuige heeft het recht om zich te verschonen van antwoorden. Op het moment dat de getuige zich niet wettelijk kan verschonen om te antwoorden, bestaat de plicht om — waarheidsgetrouw — te antwoorden. Er bestaat geen nadere toetsing aan het 'wettelijk systeem' of het 'stadium waarin de procedure zich verkeert' dan wel de 'algehele organisatie', de 'maatschappelijke realiteit' of het 'gecoördineerd optreden van de Belastingdienst'.

Het recht om zich te verschonen dient op zichzelf te worden beschouwd en is niet afhankelijk van allerhande factoren. Gelet op de overwegingen van de A-G zou zijn conclusie omtrent de vraag of de getuigen zich konden verschonen kennelijk anders zijn als er nimmer was verzocht om een ongeschoonde overeenkomst via art. 8:42 Awb. Lezen wij de conclusie van de A-G goed, dan zou er in dat hypothetische geval geen 'doorkruising van het wettelijk systeem' zijn waarmee aan de getuigen geen verschoningsrecht (meer) toekomt.

Overigens kan de Belastingdienst überhaupt geen verschoningsrecht ex art. 67 AWR 'creëren' door overeen te komen met een tipgever dat de Belastingdienst zijn identiteit geheim zal houden. In de overeenkomst is kennelijk opgenomen dat de Belastingdienst de tipgever heeft toegezegd zijn/haar identiteit niet bekend te maken. In de geschoonde overeenkomst staat echter maar één bepaling met betrekking tot geheimhoudingsplicht ex art. 67 AWR aan de zijde van de Belastingdienst: kort en goed is zij gebonden aan de geheimhoudingsplicht om geen informatie omtrent de personalia bij wie belasting is nagevorderd te verstrekken *aan* de tipgever. Dát belang beoogt art. 67 AWR te beschermen. Slechts de hoogte van de belastingopbrengst is voor de tipgever van belang, want zijn vergoeding is daaraan gekoppeld.

5. Tot besluit

Zoals aangegeven, is het nu aan de Hoge Raad zich uit te spreken over deze tipgeversaffaire. De vraag is allereerst of de identiteit van de tipgever in een fiscale procedure door belastingambtenaren geheim mag worden gehouden met het beroep op het verschoningsrecht. Indien deze vraag met nee wordt beantwoord, is het vervolgens de vraag welke processuele gevolgen dienen te worden verbonden aan de 'weigering'.

Ten aanzien van de eerste vraag concludeert de A-G dat dit een 'gepasseerd station' is in de onderhavige procedure en dat het om die reden de getuigen vrijstond om de naam van de tipgever niet te verstrekken. Daarmee wordt evenwel geen antwoord gegeven op de vraag of getuigen omtrent de naam van een tipgever een wettelijke geheimhoudingsplicht hebben en hen voorts een recht toekomt zich te verschonen in een fiscale procedure. Onzes inziens komt aan getuigen in het kader van de rechterlijke toetsing van de rechtmatigheid van navorderingsaanslagen geen geheimhoudingsplicht ex art. 67 AWR toe omtrent gekochte informatie.

Ter zake van de tweede vraag dient te worden beoordeeld of de identiteit van de tipgever noodzakelijk is voor de toetsing van de betrouwbaarheid van het (gekochte) bewijs. Wij zouden menen dat op basis van het rechtsbeginsel dat *partijen* in een fiscale procedure gelijkwaardig zijn alsook het recht op een eerlijk proces in de zin van art. 6 EVRM in een boeteprocedure een (beboete) belastingplichtige het recht moet hebben het door de fiscus ingebracht bewijs te kunnen toetsen. Dit is ook gebruikelijk in het kader van bijvoorbeeld informatie verkregen van deskundigen waarop de overheid zich baseert.^[18] In dergelijke gevallen wordt een belastingplichtige te kennen gegeven door wie het deskundigenrapport is opgesteld om zodoende de betrouwbaarheid en kwaliteit te kunnen toetsen.

En voor de tipgever? De tipgever had zich moeten afvragen of een toezegging van de Belastingdienst om zijn/haar naam niet bekend te maken bij de belastingplichtigen waarover hij informatie verstrekke, standhoudt in een fiscale procedure. Wat was de wettelijke basis voor een dergelijke toezegging? Tot op heden heeft de Belastingdienst zich evenwel aan zijn woord gehouden. Dat heeft wellicht een 'budgettaire' achtergrond. Indien de naam in weerwil van de afspraak toch was prijsgegeven, had dat mogelijkerwijs niet alleen geleid tot een civiele procedure wegens contractbreuk. Voorts hadden aankomende tipgevers zich waarschijnlijk beraden op melding bij de fiscus. Het financiële belang dit te voorkomen, is vermoedelijk aanmerkelijk. Het negeren van gerechtelijke oordelen en de eventuele consequenties daarvan worden dan voor lief genomen. Een goed voorbeeld?!

Voetnoten

- [1] L.D. Brandeis (1856-1941) was een Amerikaanse advocaat, Supreme Court magistraat alsmede een voorstander van het recht op privacy.
- [2] Mw. mr. A.M.E. Nuyens is advocaat bij De Bont Advocaten en verbonden aan het Fiscaal Instituut van Tilburg University.
- [3] Mr. V.A. Burgers is advocaat bij De Bont Advocaten.
- [4] O.a. in het *Financieele Dagblad* 2 mei 2015: 'Fiscus moet naam tipgever zwartsparenders onthullen'.
- [5] Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:645.
- [6] Respectievelijk ECLI:NL:PHR:2015:546, ECLI:NL:PHR:2015:1477 en ECLI:NL:PHR:2015:1480.
- [7] De geschoonde overeenkomst is online te vinden: www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/wob-verzoeken/2013/10/30/bijlage-bij-besluit-wob-verzoek-inzake-tipgeversovereenkomsten/tipgeversovk3ecat-openbaar.pdf.
- [8] Zie voor een overzicht ten aanzien van de jurisprudentie van de Hoge Raad omtrent art. 8:42 Awb: HR 10 april 2014, ECLI:NL:HR:2015:874.

- [9] Rb. Arnhem 7 februari 2012, ECLI:NL:RBARN:2012:BV2902 en beslissing geheimhoudingskamer r.o. 13.
- [10] Minachting van de rechtbank.
- [11] Zie als voorbeeld: Hof 's-Hertogenbosch 22 september 2005, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU3687.
- [12] ECLI:NL:PHR:2015:546, r.o. 1.6.
- [13] Memorie van toelichting bij het voorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, [Kamerstukken II 2005/06, 30322, 3](#), p. 12.
- [14] Zie meer uitgebreid A.M.E. Nuyens, 'Hoofstuk 4 Capita selecta fiscaal strafrechtelijke procedure', in: *De Belastingadviseur onder vuur*, De Bont Advocaten 2015.
- [15] O.a. HR 8 november 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC0409, *NJ* 1992/277.
- [16] ECLI:NL:PHR:2015:1477, r.o. 5.9.
- [17] HR 25 mei 1999, ECLI:NL:HR:1999:ZD1552, *NJ* 1999/580.
- [18] Aldus ook mr. A.E.H. van der Voort Maarschalk, *NTFR* 2015/2453.