

Waar staan we nu? Een update over de kortgedingprocedures in het Rekeningenproject

Mw. mr. A.M.E. Nuyens^{*}

Toen de Belastingdienst in 2000 via de diplomatieke kanalen informatie over zo'n tienduizend Nederlanders ontving, van wie werd vermoed dat zij in ieder geval op 31 januari 1994¹ een of meer rekeningen bij de Kredietbank Luxemburg (hierna: KBL) aanhielden, had men vast niet kunnen bevroeden wat de impact van deze verkrijging zou zijn op de fiscale rechtspraak. In het kader van dit zogenoemde Rekeningenproject zijn vele rechtsvragen opgeworpen en heeft de Hoge Raad al diverse spoorboekjes geschreven. Denk aan de jurisprudentie over het gebruik van gestolen bewijsmateriaal, identificatieprocessen, het hanteren van gegevens van derden bij de totstandkoming van schattingsmethodieken, de redelijke voortvarendheid en het gebruik van bewijsvermoedens bij het opleggen van boeten.² Over deze onderwerpen is in de vakliteratuur al het nodige geschreven.³ Daaraan zal ik dan ook geen aandacht besteden. Wel wordt in deze bijdrage een update gegeven ten aanzien van de civiele weg die de Staat inmiddels bewandelt om (bank)informatie te verkrijgen.

Van de duizenden geïdentificeerde 'KBL'ers' ontkennen thans blijkbaar nog circa vijftig belastingplichtigen stelselmatig dat zij houder van een rekening bij de betreffende Luxemburgse bank zijn geweest.⁴ Deze belastingplichtigen hebben doorgaans steeds geschatte navorderingsaanslagen inkomstenbelasting en vermogensbelasting over de jaren 1990 en verder ontvangen. Deze aanslagen gingen gepaard met verhogingen en later boetebeschikkingen van 100%, thans zelfs 300%. Voorafgaand aan het opleggen van deze aanslagen werd hun telkens weer de vraag gesteld of zij over het betreffende jaar beschikten over de ontdekte KBL-rekening. Ontkennende antwoorden volgden steeds.

In de periode 2002 tot en met 2012 werd deze 'rituele dans' opgevoerd. Sedertdien heeft de Staat der Nederlanden hieraan een danspas toegevoegd. Op 8 april 2013 werd in een nieuwsbericht⁵ op de website van de rijksoverheid aangekondigd dat de Belastingdienst voornemens was kort gedingen aan te spannen

'tegen een groep van (toen nog; toev. AN) 150 tot 200 vermeende zwartsparenders bij de KB-Luxbank. De Belastingdienst gaat deze groep van hardnekkige weigeraars en ontkenneren aanpakken door via een civiele procedure op straffe van een dwangsom te eisen dat

de belastingplichtigen de nodige informatie over verborgen rekeningen aan de Belastingdienst verstrekken'.

In het nieuwsbericht werd een stevige quote van oud-staatssecretaris Frans Weekers opgenomen:

'De Belastingdienst laat niet met zich sullen. Daarvoor laat ik geen middel onbenut. Deze groep notoire informatieweigeraars gaan we nu aanpakken via de civiele rechter. Het is hoog tijd dat deze mensen gaan voldoen aan hun verplichtingen. Ik hoop met deze serie kort gedingen een streep te kunnen zetten onder dit Rekeningenproject, zodat de capaciteit van de Belastingdienst voor andere projecten beschikbaar komt.'

En zo geschiedde: vele rechtbanken en hoven in het land hebben inmiddels uitspraken gedaan in dergelijke kortgedingprocedures.⁶

In deze bijdrage sta ik allereerst stil bij de mogelijkheid om via de civiele weg informatie af te dwingen en bij de samenloop tussen een kort geding en een informatiebeschikkingsprocedure. Vervolgens ga ik uitgebreider in op de recente uitspraken van Hof Amsterdam van 25 februari 2014,⁷ waarin voor de eerste maal invulling is gegeven aan de rechtsregel

die de civiele kamer van de Hoge Raad in zijn arrest van 12 juli 2013⁸ heeft geformuleerd ten aanzien van het gebruik van afgedwongen materiaal.

1. De civiele route

1.1. Inleiding

Een belastingplichtige die weigert aan de inspecteur gevraagde informatie te verstrekken, riskeert niet alleen omkering en verzwaring van de bewijslast, maar ook een strafzaak. Deze middelen hoeven er evenwel niet toe te leiden dat de Belastingdienst daadwerkelijk de beschikking krijgt over de gevraagde informatie. Via de civiele procedure dwingt de Belastingdienst op straffe van een dwangsom de vermeende zwartsparenders – bij onder andere de KBL – om alsnog de informatieverplichting na te komen.

De Hoge Raad heeft zich voor het eerst in het Windmill-arrest expliciet uitgelaten over deze keuzemogelijkheid tussen de publiekrechtelijke en de privaatrechtelijke route, de zogeheten tweewegenleer en overwoog destijds als volgt:⁹

‘(...) Wanneer de betrokken publiekrechtelijke regeling daarin niet voorziet, is voor de beantwoording van deze vraag beslissend of gebruik van de privaatrechtelijke bevoegdheden die regeling op onaanvaardbare wijze doorkruist. Daarbij moet onder meer worden gelet op inhoud en strekking van de regeling (die mede kan blijken uit haar geschiedenis) en op de wijze waarop en de mate waarin in het kader van die regeling de belangen van de burgers zijn beschermd, een en ander tegen de achtergrond van de overige geschreven en ongeschreven regels van publiekrecht. Van belang is voorts of de overheid door gebruikmaking van de publiekrechtelijke regeling een vergelijkbaar resultaat kan bereiken als door gebruikmaking van de privaatrechtelijke bevoegdheid, omdat, zo zulks het geval is, dit een belangrijke aanwijzing is dat geen plaats is voor de privaatrechtelijke weg.’

In het arrest van 18 september 2009¹⁰ heeft de Hoge Raad vervolgens in fiscale zaken toepassing gegeven aan deze tweewegenleer. De Hoge Raad heeft het toelaatbaar geacht, dat de Belastingdienst via de privaatrechtelijke weg – door middel van een door de burgerlijke rechter in kort geding op te leggen dwangsom – de naleving van publiekrechtelijke informatieverplichtingen afdwingt. Zolang in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) geen regeling omtrent bestuursdwang is opgenomen, kan de civiele rechter dus op straffe van een dwangsom bepalen dat de gevraagde informatie moet worden verstrekt.

1.2. Kort geding jegens derden

Opmerking verdient nog dat de Belastingdienst dit ‘pressiemiddel’ niet alleen inzet om belastingplichtigen te dwingen aan hun informatieverplichting ex art. 47 AWR te voldoen. Ook de nakoming van verplichtingen van derden op grond van art. 53 AWR zijn in het recente verleden door middel van

een kortgedingvordering aan de civiele rechter voorgelegd. Zo bevestigde de Hoge Raad op 27 april 2012¹¹ een vonnis van de voorzieningenrechter, op grond waarvan het trustkantoor Tradman BV inzage in zijn administratie moest geven voor de belastingheffing van derden.

Ook meer recent hebben rechtbanken¹² geoordeeld in procedures waarin de fiscus een kort geding inzet bij het uitvoeren van de bevoegdheden op grond van art. 53 AWR. Als voorbeeld noem ik een uitspraak van Rechtbank Oost-Brabant van 26 november 2013.¹³ Daarin besliste de kortgedingrechter dat het bedrijf SMSParking geen parkeergegevens van klanten behoefde over te dragen aan de Belastingdienst. Het verstrekken van informatie over welke automobilist waar parkeerde en wanneer precies, zou een te grote inbreuk zijn op de privacy van burgers, zo bepaalde de rechtbank. Met de parkeergegevens wilde de fiscus controleren of leaserijders niet meer privékilometers maken dan zij opgaven.

1.3. Samenloop civiele en fiscale route

Vanaf 1 juli 2011 dient de inspecteur, indien hij meent dat een belastingplichtige niet of niet volledig heeft voldaan aan de verplichtingen ex art. 41, 47, 47a, 49 of 52 AWR, een informatiebeschikking af te geven. Zonder die beschikking kan een schending van deze verplichtingen immers niet leiden tot omkering en verzwaring van de bewijslast. Tegen deze beschikking kunnen rechtsmiddelen worden aangewend. Op deze wijze kan reeds vóór het opleggen van de (navorderings- of naheffings)aanslag door de fiscale rechter worden beoordeeld of daadwerkelijk sprake is van een schending van een van deze wettelijke verplichtingen, anders gezegd of überhaupt een informatieverplichting bestaat.

Naast de introductie van deze nieuwe rechtsgang, die beoogt de rechtsbescherming van belastingplichtigen te verbeteren, is in het vierde lid van art. 52a AWR de bestaande mogelijkheid van de inspecteur om een procedure aanhangig te maken bij de civiele rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de informatie- en administratieverplichtingen op straffe van een dwangsom, wettelijk verankerd.

De Raad van State had ten tijde van het wetgevingsproces vergaande kritiek op deze voorgestelde bepaling en adviseerde deze te schrappen.¹⁴ Daarbij werd gememoreerd dat de bepaling overbodig zou zijn zolang in de AWR geen regeling over bestuursdwang is opgenomen. Tot die tijd staat er immers op basis van de geldende jurisprudentie een rechtsingang bij de burgerlijke rechter open om nakoming van de informatieverplichting af te dwingen met een dwangsom.¹⁵ Over dit majeure thema van de samenloop tussen enerzijds de informatiebeschikkingsprocedure en anderzijds het afdwingen van informatie door de inspecteur via de civiele route is de afgelopen jaren veel gezegd en geschreven.¹⁶ In het oorspronkelijke wetsvoorstel werd er nog van uitgegaan dat de civiele weg pas open zou staan eerst nadat de informatiebeschikking onherroepelijk was. Dit was in lijn met

Een update over de kortgedingprocedures in het Rekeningenproject

de latere kritiek van de Raad van State op deze bepaling. De Raad adviseerde

*‘een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als voorwaarde te stellen voordat (...) een civielrechtelijke procedure tot de nakoming van de informatieverplichting met een dwangsom aanhangig mag worden gemaakt’.*¹⁷

Voorts kan uit de parlementaire geschiedenis worden afgeleid dat de civiele procedure alleen zou kunnen worden geëntameerd in ‘bijzondere gevallen’. Hiervan zou sprake zijn als iedere medewerking wordt geweigerd.¹⁸ Inmiddels is duidelijk dat de Hoge Raad¹⁹ het niet noodzakelijk acht dat eerst sprake dient te zijn van een onherroepelijke informatiebeschikking alvorens de civiele weg kan worden ingeslagen. Daarenboven acht de Hoge Raad deze route niet beperkt tot specifieke gevallen. In rechtsoverweging 5.3 van zijn arrest van 25 oktober 2013 oordeelt de Hoge Raad dienaangaande als volgt:

‘Vooropgesteld moet worden dat art. 52a lid 4 AWR de mogelijkheid openlaat van een civiele procedure als de onderhavige indien een (vermoedelijk) belastingplichtige niet voldoet aan verplichtingen die voor hem voortvloeien uit (onder meer) art. 47 van die wet. Uit de parlementaire geschiedenis van het genoemde lid 4, geciteerd in de conclusie van de Advocaat-Generaal onder 10.14, blijkt dat de wetgever geen wijziging heeft willen aanbrengen in de mogelijkheden die de civiele procedure de Belastingdienst op dit punt biedt. Die ook voorheen reeds bestaande mogelijkheden zijn niet beperkt tot bijzondere gevallen zoals bedoeld in het middel.’

Dit oordeel kan wellicht worden gezien in het licht van de overweging van onder andere Hof Den Bosch,²⁰ dat een civiel kort geding enerzijds en de bestuursrechtelijke informatiebeschikkingsprocedure anderzijds verschillende doelen dienen. Dit hof oordeelde op 31 januari 2012 dat de Belastingdienst belang had bij het betreffende kort geding ter vaststelling van een juiste belastingheffing. De informatiebeschikking behelst anderzijds volgens het hof de vaststelling dat niet aan wettelijke verplichtingen is voldaan (met mogelijk omkering en verzwaring van de bewijslast tot gevolg).

Kortom, de hedendaagse praktijk wijst uit dat beide routes naast elkaar kunnen worden bewandeld. Daarbij zal de civiele zaak doorgaans (vanwege de lankmoedige houding van de civiele rechters ten aanzien van de vereiste spoedeisendheid, de informatiebeschikking schort immers de aanslagtermijn op) koploper zijn.

Alleen als twee verschillende toetsingskaders worden gehanteerd, zal de civiele rechter niet in het vaarwater komen van zijn fiscaal bestuursrechtelijke collega's. Indien evenwel in beide procedures grosso modo dezelfde toets wordt aangelegd (zij het met verschillende consequenties; dwang tot daadwerkelijke verstrekking enerzijds versus constatering van de schending ten behoeve van bewijsrechtelijke consequenties anderzijds), leidt dit ertoe dat de fiscale rechter niet

de toon kan zetten. Dat kan mijns inziens in het kader van de rechtsbeschermingsgedachte die aan deze wet ten grondslag ligt, niet de bedoeling zijn geweest. Helaas vindt dit in de tot op heden gewezen jurisprudentie geen weerspiegeling.

Een treffend voorbeeld is de casus die heeft geleid tot vernoemd arrest van 12 juli 2013 van de civiele kamer van de Hoge Raad.²¹ In deze kortgedingprocedure is samenvattend beslist dat de belanghebbende was gehouden aan de informatieverzoeken van de inspecteur ex art. 47 AWR te voldoen, onder verbeurte van een dwangsom. Daaraan werd wel de ‘restrictie’ gekoppeld, dat zogenoemd ‘wilsafhankelijk materiaal’ alleen mag worden gebruikt voor de belastingheffing. Daarover in de volgende paragraaf meer.

Gelijktijdig met deze civiele procedure is bij de Hoge Raad ook de aanverwante cassatieprocedure tegen de informatiebeschikking aanhangig. Wellicht zal na het wijzen van het arrest in deze procedure blijken of het verschillende doel dat beide procedures dienen *ipso jure* ook zal leiden tot een verschillend toetsingskader met mogelijkerwijze dan ook verschillende uitkomsten.²²

2. Bruikbaarheid van het verkregen materiaal

2.1. Inleiding

In de vorige paragraaf is het arrest van de Hoge Raad van 12 juli 2013 reeds kort aangestipt. In deze zaak heeft de Belastingdienst een civiel kort geding ingezet om de betreffende belastingplichtige te dwingen gegevens en inlichtingen te verstrekken over zijn betrokkenheid bij een Liechtensteinse Stiftung en over de bankrekening(en) die de Stiftung zou hebben aangehouden.²³ Aan deze belastingplichtige waren voorafgaand aan de kortgedingprocedure reeds geschatte navorderingsaanslagen inkomsten- en vermogensbelasting met verhogingen van 100% opgelegd.

De civiele kamer van de Hoge Raad heeft in deze zaak dus de restrictie geformuleerd dat zogenoemd ‘wilsafhankelijk materiaal’ dat een belastingplichtige naar aanleiding van het kort geding verschaft, alleen mag worden gebruikt voor de belastingheffing. In het dictum is voorts nog opgenomen dat indien de informatie toch worden gebruikt voor fiscale beboeting of strafvervolgung, de belastingrechter of de strafrechter moet bepalen welk gevolg aan dit gebruik moet worden verbonden.

Op deze keuze van de Hoge Raad om geen *overall* zwijgrecht aan deze belastingplichtige toe te kennen, maar ‘slechts’ een rechtswaarborg in het kader van de bewijsuitsluiting, valt het nodige af te dingen. De vraag of deze beoordeling van de Hoge Raad door de Europeesrechtelijke beugel kan, ligt thans voor bij het Europese Hof voor de Rechten van de Mens. In deze procedure is het Hof verzocht te beoordelen of deze beperkte uitleg van het nemo tenetur-beginsel door de Hoge Raad een schending van art. 6 EVRM oplevert. Het

gaat het bestek van deze bijdrage te buiten daarop verder in te gaan.²⁴

2.2. Welk materiaal is niet bruikbaar voor de beboeting?

Achtergrond

De Hoge Raad heeft in het onderhavige arrest geen concrete invulling gegeven aan het begrip ‘wilsafhankelijk materiaal’. Hij volstaat met de omschrijving ‘bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige’. Recent heeft Hof Amsterdam in een aantal kortgedingzaken deze handschoen (wel) opgenomen.²⁵ Alvorens ik inga op deze beslissingen van het hof grijp ik eerst terug op het oudere arrest van 21 maart 2008 in de KBL-proefprocedure, waarin de Hoge Raad beoordeelde of bepaalde bewijsmiddelen ter onderbouwing van een boete dienden te worden uitgesloten.²⁶

In die (oude) procedure was overigens wel sprake van een bekende belastingplichtige. Naar aanleiding van verzoeken van de inspecteur had deze KBL'er zelf in Luxemburg de bankafschriften opgevraagd en vervolgens aan de Belastingdienst ter beschikking gesteld.

Advocaat-generaal Wattel schreef voorafgaand aan dit arrest van de Hoge Raad een zeer doorwrochte conclusie,²⁷ waarin onder andere uitgebreid werd ingegaan op de vraag of de verstrekte bankafschriften door de inspecteur ter onderbouwing van de boeten mochten worden gebruikt. Bij deze beoordeling passeerde nationale en Europese jurisprudentie op dit terrein de revue. Hij komt uiteindelijk tot de conclusie

‘dat de EHRM-arresten Funke, Saunders, Allen, J.B. v. Zwitserland en Shannon impliceren dat het door de Inspecteur opeisen van de stukken onder art. 47 AWR met bijbehorende sanctiedreiging weliswaar meebrengt dat de belanghebbende de stukken moet overleggen en dat hij vervolgd en bestraft kan worden indien hij dat nalaat, maar dat daarmee die stukken onbruikbaar worden voor beoetings- of strafvervolgingsdoeleinden’.

In dit kader wordt nog vermeld dat ‘het voor de fiscus kenmerkend – als gevolg van het Luxemburgse bankgeheim – niet mogelijk was om informatie over het verloop van de rekening te vergaren anders dan door de medewerking van de belanghebbende’.

Kortom, informatie die op grond van art. 47 AWR onder sanctiedreiging is verkregen, terwijl de fiscus de gegevens niet eigenhandig kon bemachtigen bij de bank, dient te worden uitgesloten als bewijs voor de beboeting. Met deze beoordeling van A-G Wattel was de Hoge Raad het evenwel niet eens en koos voor een andere insteek in zijn arrest uit maart 2008.

Onder verwijzing naar het Saunders-arrest²⁸ van het EHRM oordeelt de Hoge Raad dat de door de belastingplichtige verstrekte bankbescheiden (bewijs)materiaal betreft dat niet

zijn bestaan dankt aan de wil van de beschuldigde. Daaraan voegde de Hoge Raad nog toe dat de onderwerpelijke stukken

‘bovendien een rekening (betreffen: toev. AN) waarvan belanghebbende reeds buiten zijn eigen toedoen als rekeninghouder was geïdentificeerd en zijn derhalve stukken waarvan de Inspecteur het bestaan mocht aannemen; de stukken, die niet van rechtstreeks belang zijn voor de vraag óf belanghebbende het beoetbare vergrijp heeft begaan, zijn door belanghebbende overgelegd nadat de Inspecteur gespecificeerd had aangegeven welke bescheiden hij verlangde. Gelet op het arrest Saunders staat artikel 6, lid 1, EVRM niet eraan in de weg dat ook in het kader van de beoordeling van de boete-oplegging rekening wordt gehouden met dergelijke door de inspecteur ten behoeve van de vaststelling van de belastingschuld opgevraagde bescheiden, indien deze door de belastingplichtige zijn verstrekt. Hieraan doet niet af dat enige actieve participatie van de belastingplichtige – in het onderwerpelijke geval in de vorm van toezending van de stukken – is vereist (vgl. ook EHRM 11 juli 2006, Jalloh v. Duitsland, NJ 2007, 226, onderdeel 59)’. (onderstropping: AN)

In de daarop volgende overweging 3.3.3 oordeelt de Hoge Raad (ten overvloede) nog dat de stukken met gegevens feitelijk zijn verstrekt, nadat de inspecteur in correspondentie had gewezen op de gevolgen die de wet verbindt aan het niet verschaffen van inlichtingen in het kader van de heffing van belastingen. De enkele verwijzing naar mogelijk op te leggen wettelijke sancties komt volgens de Hoge Raad niet neer op een ‘coercion or oppression in defiance of the will of the accused’ in de zin van de rechtspraak van het EHRM.

Deze overwegingen hebben ertoe geleid dat de inspecteur zijn boeteoplegging kon en mocht baseren op de door de KBL'er verstrekte bankbescheiden.

Zoals aangegeven, heeft de Hoge Raad zich in het recente civiele arrest niet uitgelaten over de vraag of de gevorderde informatie als wilsafhankelijk of onafhankelijk dient te worden gekwalificeerd. A-G Wattel ging in zijn conclusie voorafgaand aan dit arrest wel in op deze vraag.²⁹ Uit onderdeel 10.1 van zijn conclusie blijkt dat hij op basis van jurisprudentie van het EHRM onder wilsafhankelijk materiaal verstaat: ‘testimonial or communicative evidence, waaronder begrepen documenten waarop de autoriteiten zonder zijn actieve medewerking (minstens een wilsbesluit) niet de hand kunnen leggen’.

*Hof Amsterdam 25 februari 2014*³⁰

Zoals aangegeven, heeft Hof Amsterdam eind februari 2014 een aantal uitspraken gedaan in de kortgedingenreeks uit het Rekeningenproject. Andere rechtbanken en hoven zijn Hof Amsterdam daarin reeds voorgegaan.³¹ In die uitspraken werd soms al gepreludeerd op het te wijzen arrest van de Hoge Raad van 12 juli 2013.

Hof Amsterdam heeft als eerste (wel) nadere invulling gegeven aan het door de Hoge Raad gehanteerde begrip ‘wils-

afhankelijk materiaal'. De civiele kamer van het hof laat het daarmee niet over aan de fiscale boete- of strafrechter om te beoordelen welke informatie wel of niet mag worden gebruikt voor bestraffingsdoeleinden.

Daartoe verwijst het hof allereerst (in r.o. 3.21) naar het arrest van de Hoge Raad (Belastingkamer) van 27 juni 2001, *BNB* 2002/27, waarin is overwogen dat een verklaring die de belastingplichtige heeft afgelegd ter voldoening aan verplichtingen ex art. 47 AWR niet mag worden gebruikt ten behoeve van de boeteplegging. Daaruit leidt het hof af dat daaronder in ieder geval dienen te worden begrepen de gevorderde verklaringen en mondelinge toelichting. Daarenboven oordeelt het hof dat de gevraagde afschriften van de KBL over de periode vanaf 1994 en andere bankbescheiden zijn aan te merken als wilsafhankelijk materiaal. Dat is een stap voorwaarts in het kader van de rechtsbescherming.

Daarbij neemt het hof twee punten in aanmerking. Allereerst dat het gaat 'om bescheiden die de Staat zonder medewerking van betrokkenen niet kan verkrijgen'. Dit is niet dezelfde definitie die de Hoge Raad (standaard) hanteert. Ten tweede overweegt het hof dat de Staat deze bescheiden 'onder druk van een op te leggen dwangsom' vordert.

Het hof komt tot de slotsom dat gelet op de mate van druk die uitgaat van de op te leggen dwangsom, die in het onderhavige geval als substantieel is te kwalificeren, zich een situatie voordoet waarbij het gebruik van de betreffende bescheiden als bewijs ten behoeve van bestuurlijke boeteplegging of strafvervolgning in strijd zou komen met art. 6 EVRM. In het dictum is derhalve bepaald dat de Staat, in het bijzonder doch niet uitsluitend de Belastingdienst, alle gevorderde gegevens en inlichtingen alleen mag gebruiken voor de belastingheffing.

Uit het voorgaande blijkt dus dat het hof het heft in eigen handen heeft genomen. Met deze duidelijkheid is niet alleen de rechtspraktijk, maar zijn zeker ook de belastingplichtigen die (nog) in hetzelfde schuitje zitten, gediend. Desniettemin permitteer ik me een aantal kanttekeningen bij deze uitspraak.

Ik vraag me af waarom het hof vooruitloopt op het gebruik in de fiscale boetezaak en of die rechter te zijner tijd is gebonden aan dit oordeel. Voorafgaand aan de beantwoording van deze vraag zie ik of sprake is van een 'ommezwaai' in relatie tot het arrest van de Hoge Raad van 21 maart 2008.

2.3. Ommezwaai?

De Hoge Raad heeft in de 'KBL-proefprocedure' in 2008 beslist dat, nu de belastingplichtige buiten zijn eigen toedoen als rekeninghouder was geïdentificeerd en kon worden aangenomen dat de rekeningafschriften bestonden, het materiaal als onafhankelijk van de wil moest worden aangemerkt. Dat uitgangspunt stuitte destijds (al) op kritiek. Deze

benadering zou op gespannen voet staan met onder andere de overwegingen van het EHRM in het arrest JB tegen Zwitserland.³² Uit dat arrest zou juist kunnen worden afgeleid dat het 'nemo tenetur'-beginsel ook geldt voor bescheiden waarvan de overhandiging feitelijk ook de erkenning van het bestaan daarvan inhoudt.

Ik heb me overigens steeds afgevraagd welke impact deze (oude) leer van de Hoge Raad zou hebben op een vergelijkbare situatie waarin echter (ook) informatie wordt verstrekt over een andere bankrekening dan de bekende KBL-rekening. Voor een dergelijke rekening, waarbij de fiscus niet eigenhandig over enig aanknopingspunt beschikt, kan mijns inziens deze rechtsregel sowieso niet worden gehanteerd en is in ieder geval sprake van wilsafhankelijke informatie.

Zoals aangegeven, motiveert het hof het oordeel dat dezelfde bankafschriften als aan de orde in 2008 wel als van de wil afhankelijk kwalificeren, met de overweging dat de stukken niet zonder medewerking kunnen worden verkregen en dat sprake is van druk door de torenhoge dwangsommen.

Daaruit maak ik op dat het hof bij de vraag of überhaupt sprake is van wilsafhankelijk materiaal ook de mate van dwang betreft. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad zou evenwel kunnen worden afgeleid dat éerst dient te worden vastgesteld welk materiaal het betreft en dat vervolgens in het kader van de vaststelling of door het gebruik daarvan sprake is van een schending van art. 6 EVRM dient te worden bezien of sprake is van *improper compulsion*.

De uiteindelijke conclusie van het hof dat sprake is van wilsafhankelijk materiaal is in ieder geval in lijn met voornoemde conclusie van A-G Wattel. Hij leidt uit de jurisprudentie van het EHRM af dat niet zozeer het materiaal afhankelijk van de wil van de persoon dient te bestaan, maar veeleer of voor de verkrijging (door uiteindelijk de autoriteiten) een actieve bijdrage ('een wilsbesluit') van de betrokkene nodig is.

Geconcludeerd kan worden dat deze beslissing van het hof leidt tot een uitgebreidere bewijsuitsluiting. De Bont schreef evenwel dat de bewijsuitsluitingsleer *as such* door de Hoge Raad juist steeds restrictiever wordt uitgelegd.³³ Of dit oordeel van het hof uiteindelijk stand zal houden, is ongewis.³⁴ Wattel merkte in zijn conclusie dienaangaande eerder wel op dat het niet duidelijk is of de Hoge Raad in het arrest Chambaz³⁵ van het EHRM reden ziet om af te wijken van de lijn die is uitgezet in onder andere het arrest uit 2008.³⁶ *Let's hope so!*

Ten slotte merk ik nog op dat in de literatuur wordt betoogd dat het enkele feit dat een kort geding met dwangsom door de Staat wordt geëntameerd om de bankgegevens te verkrijgen al bewijst dat die informatie zijn bestaan dankt aan de wil van de belastingplichtige. Hendriks vraagt zich af waarom anders zo'n ingrijpende procedure zou worden gestart.³⁷

Deze opvatting boet wel aan kracht in nu de fiscus inmiddels op basis van de uitwisselingsverdragen die met vele landen zijn gesloten ook rechtstreeks aan de buitenlandse (belasting)autoriteiten een verzoek om informatie kan doen. Deze informatieverzekering is nog niet onbeperkt terugwerkend; in Zwitserland gaat de informatieverstrekking bijvoorbeeld niet verder terug dan 1 maart 2010³⁸ en voor Luxemburg geldt als datum 1 januari 2011,³⁹ maar het begin is er.

2.4. Garantie tot aan de deur?

Naast de vraag die ik hiervoor heb gepoogd te beantwoorden ter zake van de reikwijdte van het 'wilsafhankelijke materiaal' kan de vraag worden opgeworpen waarom het hof zeggend de stoute schoenen heeft aangetrokken en zelf deze invulling heeft gegeven. Het is immers aan de latere boete- of strafrechter te beslissen welke bewijsmiddelen aan een bestraffing ten grondslag mogen worden gelegd.

De Hoge Raad volstaat in zijn arrest met het oordeel dat afgedwongen wilsafhankelijk materiaal dient te worden uitgesloten voor de bestraffing en dat indien de fiscus die bewijsstukken toch (heeft) gebruikt, de rechter die over de bestraffing gaat, dient te bepalen welk gevolg daaraan moet worden verbonden. Het oordeel van het hof is evenwel anders ingekleed. Het beoordeelt enerzijds dus zelf welk bewijs wel en niet onder deze noemer valt. Anderzijds volstaat het met het oordeel dat het bewijs alléén voor de heffing mag worden gebruikt. Daarbij wordt dan niet de 'toegift' gedaan dat de straf- of boeterechter aan zet is indien het bewijs toch voor andere doeleinden is aangewend.

Uit de uitspraken van het hof wordt mij niet duidelijk waarom het hof de beantwoording van de eerste vraag naar zich toe heeft getrokken. De enige woorden die het hof hieraan wijdt, zijn dat met het arrest van de Hoge Raad van 12 juli 2013 de onduidelijkheid die eerder bestond, 'thans grotendeels is weggenomen'. Voorts overweegt het hof nog dat 'in concrete situaties zal moeten worden bepaald of sprake is van dergelijk materiaal'. Wellicht heeft het hof het in het kader van de jurisprudentie van het EHRM noodzakelijk geacht een belastingplichtige al helderheid te verschaffen over de consequenties van de informatieverstrekking op het moment dat de belastingplichtige de druk van een kort geding en gevorderde dwangsommen ervaart. Daardoor wordt voor de gedaagde in de civiele procedure 'klare wijn geschonken'.

A-G Wattel heeft in zijn conclusie van 1 maart 2013 over deze waarborg geschreven⁴⁰

'dat – zolang de wet het niet regelt – de belastingrechter in de aanslagprocedure c.q. de civiele rechter in de dwangsomprocedure zelf moet bepalen dat het materiaal dat onder antwoordplicht met (significante) sanctiedreiging is verkregen en tegen het strafvorderlijke gebruik waarvan de belastingplichtige zich verzet, niet bruikbaar is voor punitieve doeleinden'.

Of dit heeft meegespeeld bij de beslissing van het hof kan ik niet afleiden uit de uitspraak.

In eerdere publicaties is overigens betoogd dat de gegeven garantie (in de bewoordingen van de Hoge Raad: 'restrictie') niet verder reikt dan tot aan de deur.⁴¹ De terechte vraag is inderdaad wat de 'waarde' is van de beslissing van een civiele kortgedingrechter in een fiscale boete- of strafprocedure. Ter beantwoording hiervan maak ik een kort rondje langs de verschillende rechtsgebieden.

Civiel recht

In art. 161 is bepaald dat een in kracht van gewijsde op tegenpraak gewezen vonnis waarbij de strafrechter bewezen heeft verklaard dat iemand een feit heeft begaan, dwingend bewijs oplevert van dat feit. Alle overige vonnissen zijn vrij te gebruiken voor bewijs, maar leveren geen dwingend bewijs op.⁴²

Strafrecht

De strafrechter kan op grond van art. 344, lid 1, onder 1, Wetboek van Strafvordering (hierna: Sv) rechterlijke beslissingen van andere rechters als 'schriftelijk bescheid' gebruiken voor het bewijs van de ten laste gelegde feiten. Het betreft rechterlijke beslissingen, vonnissen en beschikkingen in de ruimste zin. De verwijzing naar art. 138 Sv maakt duidelijk dat niet alleen einduitspraken, maar ook tussenvonnissen en beschikkingen zijn bedoeld. Als dit voor beslissingen in strafzaken geldt, wordt wel aangenomen dat dit ook voor beslissingen in civiele en bestuursrechtelijke zaken geldt. Anders dan in art. 161 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (hierna: Rv) staat, is niet vereist dat het arrest of vonnis in kracht van gewijsde is gegaan. Krachtens het negatief-wettelijk bewijsstelsel is de rechter evenwel nooit gebonden aan een bewijsmiddel, hoewel uit de literatuur blijkt dat de betrouwbaarheid en geloofwaardigheid van deze subcategorie hoog zullen worden aangeslagen.⁴³

Fiscaal bestuursrecht

In tegenstelling tot voornoemde bepalingen uit het straf- en civiele recht zijn in de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) en AWR dergelijke vergelijkbare bepalingen niet opgenomen. Er zijn geen wetsartikelen ten aanzien van de (dwingende) bewijskracht van uitspraken van andere rechters. In beginsel is de bestuursrechter dan ook vrij om al dan niet bewijskracht aan dergelijke uitspraken toe te kennen.⁴⁴ Deze vrije bewijsleer houdt in dat de belastingrechter in beginsel vrij is te bepalen welke gestelde feiten bewijs behoeven, dat hij de verdeling van de bewijslast over partijen bepaalt, dat de keuze en de waardering van de bewijsmiddelen aan hem is overgelaten en dat het (in samenhang hiermee) aan hem is te bepalen of voldoende is aangevoerd om het verlangde bewijs te leveren.⁴⁵ Wel verdient opmerking dat het civiele recht een belangrijke invloed heeft gehad bij de vorming in de jurisprudentie van bewijsregels in het fiscale recht.⁴⁶

Voorts moet wel de nuance worden gemaakt dat gebondenheid van de civiele rechter aan een veroordelend vonnis op

tegenspraak met name zal zien op de vaststelling dat een strafbaar feit is begaan. In het commune bestuursrecht is dienaangaande geen eenduidige lijn te ontwaren. De Centrale Raad van Beroep acht zich niet gebonden aan strafvonnis en maakt daarbij geen onderscheid of sprake is van een wel of niet veroordelend vonnis. De Afdeling Bestuursrecht-spraak van de Raad van State maakt dat onderscheid wel. In de situatie dat de strafrechter een feit wettig en overtuigend bewezen heeft verklaard, oordeelt de Afdeling (standaard) dat daarvan in een bestuursrechtelijk geschil in beginsel dient te worden uitgegaan.⁴⁷

Uit deze korte beschouwing kan worden afgeleid dat een uitspraak van de civiele rechter geen dwingende bewijskracht heeft in het fiscale (boete)recht. Het lijkt natuurlijk redelijk dat de boete- of strafrechter de kwalificatie dat in casu sprake is van wilsafhankelijk materiaal overneemt en deze in het kader van een civiele procedure op straffe van een dwangsom afgedwongen materiaal niet voor het bewijs bezigt. Zeker is dat evenwel niet. Een klein lichtpuntje dienaangaande biedt de voornoemde jurisprudentie van de Afdeling voor zover die ziet op de beslissing dat een strafbaar feit is begaan. Daarbij moet meteen worden aangetekend dat de vraag of bepaald bewijsmateriaal al dan niet van de wil afhankelijk is, een kwestie van een geheel andere orde is.

Dat brengt mij dan weer terug bij het begin: waarom heeft de civiele kamer zelf deze invulling gegeven? Recent heeft namelijk de Belastingkamer van eveneens Hof Amsterdam nog overwogen dat het feit dat de strafkamer van dat hof heeft beslist dat de door belanghebbende geschetste gang van zaken niet kan worden uitgesloten, niet maakt dat in de onderhavige belastingprocedure deze gang van zaken als vaststaand moet worden aangenomen.⁴⁸

Overigens zou het vanuit het perspectief van rechtszekerheid en rechtseenheid – in de betreffende civiele kamer heeft een fiscale raadsheer zitting genomen – ‘bitter’ zijn indien de fiscale boeterechter alsnog oordeelt dat de bankbescheiden als bewijs voor het beboetbare feit kunnen dienen. Dan is de belastingplichtige die op basis van de uitspraak van de civiele kamer heeft besloten toch de informatie te verstrekken echt op het verkeerde been gezet. De ‘garantie’ zou dan immers een wassen neus zijn.

3. Afrondend

In het kader van het Rekeningenproject heeft de Staat in 2013 een aanvang genomen met het dagvaarden van zogenoemde notoire ‘ontkenners’. Uit deze actie is reeds de nodige jurisprudentie voortgevloeid. Duidelijk is inmiddels dat een dergelijke civiele procedure ook zonder dat sprake is van een bijzonder geval kan worden geëntameerd, alsmede voor, na of parallel aan een informatiebeschikkingsprocedure kan lopen. Enige tijd bestond nog de ‘hoop’ dat de fiscale procedure koploper kon zijn. Beide rechtsingangen dienen kenmerkend verschillende doelen en een volgorde is daardoor niet aan de orde. Thans is het, voor het antwoord op de vraag of

dit ook leidt tot verschillende beoordelingskaders, wachten op de Hoge Raad.

Daarnaast staat inmiddels vast dat de druk die uitgaat van een dergelijke kortgedingprocedure met zich brengt dat het wilsafhankelijk materiaal dat als gevolg daarvan wordt verstrekt niet voor bestraffingsdoeleinden mag worden gebruikt. Gebeurt dat toch, dan is het aan de straf- of boeterechter daaraan consequenties te verbinden. Hof Amsterdam is in Rekeningprojectzaken van oordeel dat de in civilibus gevorderde mondelinge en schriftelijke verklaringen alsook KBL-bescheiden onder deze bewijsuitsluitingsregel vallen. Dat is een waarschuwingssignaal naar de fiscus om deze stukken niet aan het boetedossier toe te voegen. Mocht deze waarschuwing worden genegeerd, dan dient de straf- of boeterechter zich daarover uit te laten, waarbij de vaststelling van de civiele rechter hopelijk leidend is.

* Mr. A.M.E. Nuyens, advocaat bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen en verbonden aan het Fiscaal Instituut van Tilburg University.

1 Datum van het microfiche.

2 Zie bijvoorbeeld HR 14 november 2006, *NJ* 2007, 179, HR 21 maart 2011, *BNB* 2008/159c, HR 15 april 2011, *BNB* 2011/206, HR 21 oktober 2011, *BNB* 2012/3, HR 26 juni 2013, *V-N* 2013/32.7.

3 Zie onder meer S. Barathsing, ‘Gestolen goed gedijt niet, Gesloten informatie evenmin’, *TFB* 2004/05, G.H. Sjobbema, ‘Het duivelse dilemma van de KB Lux affaire’, *WFR* 2008/769, A.J.H. van Suijen, ‘Met redelijke voortvarendheid’, *NTFRB* 2012/35 en E.J.M. Rosier, ‘De KB Lux en het bewijs van beboetbare feiten’, *TFB* 2013/06.

4 Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 25 februari 2014, *ECLI:NL:GHAMS:2014:622*, r.o. 2.9.

5 Zie www.rijksoverheid.nl/nieuws/2013/04/08/belastingdienst-spant-kortgeding-aan-tegen-vermeende-zwartzpaarders.html.

6 Bijvoorbeeld Rb. Noord-Nederland 15 november 2013, 129812 KG ZA 13-288, *ECLI:NL:RBNNE:2013:7016* en Rb. Gelderland 19 september 2013, 245105, *ECLI:NL:RBGEL:2013:4586*.

7 Hof Amsterdam 25 februari 2014, *ECLI:NL:GHAMS:2014:498*, *ECLI:NL:GHAMS:2014:499*, *ECLI:NL:GHAMS:2014:500*, *ECLI:NL:GHAMS:2014:501*, *ECLI:NL:GHAMS:2014:622*, *ECLI:NL:GHAMS:2014:623*.

8 HR 12 juli 2013, *V-N* 2013, 37.3.

9 HR 26 januari 1990 (*Windmill*), *NJ* 1991, 393, r.o. 3.2.

10 HR 18 september 2009, *BNB* 2010/21.

11 HR 27 april 2012, *BNB* 2012/231c.

12 Zie bijvoorbeeld Rb. Overijssel 15 november 2013, *ECLI:NL:RBOVE:2013:2837* Rb. Oost-Brabant 26 november 2013, *ECLI:NL:RBOBR:2013:6553*.

14 Vgl. ook het advies van de Raad van State bij de invoering van de Overige fiscale maatregelen 2005, waarbij de Raad van State al aandacht vraagt voor de problematiek rondom het ‘stapelen van instrumenten’ op de bestaande informatieverplichtingen (Kamerstukken II, 2003-2004, 29758, nr. 4).

15 Kamerstukken II, 2009-2010, 30645, nr. 15, p. 4-5.

16 Zie onder meer P. America en R. Waaijer, ‘De informatieplicht, een ondeugdelijk implantaat in de AWR?’, *WFR* 2012/565 en A.M.E. Nuyens en G.H. Ulrich, ‘De informatiebeschikking: rechtsbescherming of slechts een illusie?’, *TFB* 2011/08.

17 Kamerstukken II, 2009-2010, 30645, nr. 15, p. 4.

18 Kamerstukken II, 2008-2009, 30645, nr. 14, p. 11-12.

19 HR (civiele kamer) 25 oktober 2013, *ECLI:NL:HR:2013:1042*.

20 Hof Den Bosch 31 januari 2012, *ECLI:NL:GHSHE:2012:BV2696*. Zo ook Rb. Arnhem 27 oktober 2011, *ECLI:RBARN:2011:BU5117*, zie ook Rb. Limburg 27 juli 2013, *ECLI:NL:RBLIM:2013:4799* en Rb. Oost-Brabant 27 september 2013, *ECLI:RBOBR:2013:5576*.

21 HR 12 juli 2013, *V-N* 2013, 37.3.

22 Daarop wordt in deze bijdrage niet verder ingegaan nu die beoordeling onder de rechter is.

23 Geen Rekeningenproject-zaak.

24 Zie voor beschouwingen over deze thematiek P. de Haas en A.B. Visser, ‘Nemo teneturbeginsel; verklaar je nader’, *TFB* 2014/01.

25 Hof Amsterdam 25 februari 2014, *ECLI:NL:GHAMS:2014:498*, *ECLI:NL:GHAMS:2014:499*, *ECLI:NL:GHAMS:2014:500*, *ECLI:NL:GHAMS:2014:501*, *ECLI:NL:GHAMS:2014:622*, *ECLI:NL:GHAMS:2014:623*.

26 HR 21 maart 2008, *BNB* 2008/159.

27 *ECLI:NL:PHR:2008:BA8179*.

28 HR 17 december 1996, *BNB* 1997/254.

29 *ECLI:NL:PHR:2013:BZ3640*.

- 30 Hof Amsterdam 25 februari 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:498, ECLI:NL:GHAMS:2014:499, ECLI:NL:GHAMS:2014:500, ECLI:NL:GHAMS:2014:501, ECLI:NL:GHAMS:2014:622, ECLI:NL:GHAMS:2014:623. Voor de verwijzing naar rechtsoverwegingen is uitgegaan van ECLI:NL:GHAMS:2014:498. De inhoud van de rechtsoverwegingen komen bij alle uitspraken overeen.
- 31 Bijvoorbeeld Rb. Noord-Nederland 15 november 2013, 129812 KG ZA 13-288, ECLI:NL:RBNNE:2013:7016 en Rb. Gelderland 19 september 2013, 245105, ECLI:NL:RBGEL:2013:4586.
- 32 EHRM 3 mei 2001, nr. 31827/96, ECLI: NL:XX:2001:AN6999.
- 33 G.J.M.E. de Bont, Hoofdstuk 15, Informatieverstrekking bij boeten, in: (*Fiscale*) *inlichtingenverplichtingen, enige beschouwingen uit de praktijk*, p. 300.
- 34 Niet bekend is of tegen deze uitspra(a)k(en) beroep in cassatie is ingesteld.
- 35 EHRM 5 april 2012, nr. 11663/04, *BNB* 2013/29.
- 36 Overweging 8.3.
- 37 O.a. M. Hendriks, *NTFR* 2013-1586.
- 38 Art. 29, lid 2 van het Verdrag tussen Nederland en Zwitserland, *Trb.* 2010/98.
- 39 Art. 4, Protocol bij verdrag tussen Nederland en Luxemburg, *Trb.* 2009/100: alleen ten aanzien van tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari 2011.
- 40 Overweging 10.3.
- 41 M. Hendriks, 'Rechterlijke garantie dat wilsafhankelijk materiaal niet voor beboeting wordt gebruikt', *NTFR* 2013-1586.
- 42 D.J. Beenders, *Tekst & Commentaar Burgerlijke Rechtsvordering*, Artikel 161, Kluwer, Deventer 2014.
- 43 A.L. Melai, M.S. Groenhuijsen e.a., *Wetboek van Strafvordering*, Artikel 344, commentaar 3 'Rechterlijke beslissingen' (bijgewerkt tot 17 december 2007), Kluwer.
- 44 L.M. Koenraad en J.L. Verbeek, *Module Algemeen Bestuursrecht*, onderdeel 'bewijsmiddelen en bewijswaardering', Kluwer, Deventer 2011.
- 45 F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, 'Bewijs in belastingzaken', *TFB* 2009/02.
- 46 E. Aardema, 'Het bewijs in de fiscale procedure', *WFR* 2005/147.
- 47 Noot van R. Ortlep onder ABRvS 13 oktober 2011, LJN: BW 6369, AB 2012/354.
- 48 Hof Amsterdam 14 juni 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BX0222, *NTFR* 2012, 2020.