

NTFR 2016/353

Formeel belastingrecht

Cassatieberoep van getuigen in tipgeverszaak is niet-ontvankelijk*Hoge Raad 18 december 2015, 15/01013 en 14/05236
ECLI:NL:HR:2015:3604**Belastingjaar/tijdvak: 1997-2007**Wetsartikelen: Art. 8:29, Awb; Art. 8:31,**Awb; Art. 8:75, Awb***Samenvatting**

Deze zaak betreft de zogenoemde tipgeverszaak. Zie ook HR 18 december 2015, nr. 15/01348, NTFR 2016/352.

Ter zitting in hoger beroep bij Hof Arnhem-Leeuwarden zijn in deze zaak twee, door de inspecteur meegebrachte belastingambtenaren als getuigen gehoord. Met een beroep op hun wettelijke geheimhoudingsplicht ex art. 67 AWR en het daaraan door hen, als gesteld, ontleende verschoningsrecht, hebben de getuigen geweigerd de – bij hen bekende – naam van de tipgever te noemen. Volgens het hof komt aan de getuigen geen verschoningsrecht toe en waren zij dus tot antwoorden verplicht. Hiertegen hebben de getuigen – zowel tegen het proces-verbaal van de zitting als tegen de uitspraak van het hof – cassatieberoep ingesteld. De Hoge Raad verklaart dit cassatieberoep echter niet-ontvankelijk, omdat art. 28 AWR het rechtsmiddel van cassatie niet openstelt voor getuigen.

(Cassatieberoep niet-ontvankelijk.)

Feiten

(Ontleend aan NTFR 2015/2453, waarin de conclusie van A-G IJzerman in deze zaak is opgenomen.)

De inspecteur heeft aan erflater over een reeks van jaren navorderingsaanslagen IB/PVV en vergrijpboetes opgelegd. De materiële reden voor het ontstaan van de tipgeverszaak is dat de inspecteur stelt dat erflater een Luxemburgse bankrekening heeft aangehouden die ten onrechte niet in

de aangiften is verantwoord, terwijl de erven/belanghebbenden dat ontkennen. De Belastingdienst is op de hoogte gekomen van de (vermeende) bankrekening via een tipgever. Die tipgever heeft tegen geldelijke vergoeding (tipgeld) door de Belastingdienst informatie over een aantal buitenlandse bankrekeningen aan de Belastingdienst gegeven. Dat is gedaan onder de tussen partijen overeengekomen voorwaarde dat de identiteit van de tipgever niet bekend wordt gemaakt. In de procedure bij de rechtbank is van de kant van de inspecteur geweigerd de identiteit van de tipgever te onthullen aan de erven. Echter, de geheimhoudingskamer van de rechtbank heeft geoordeeld dat de inspecteur geen gewichtige reden had om in de op de zaak betrekking hebbende stukken de naam van de tipgever te anonimiseren. De inspecteur heeft niettemin alleen geschoonde stukken ingediend, zonder de naam van de tipgever. De rechtbank heeft daaraan geen (voor de inspecteur nadelige) gevolgen verbonden en heeft bij uitspraak het beroep van de erven ongegrond verklaard.

De erven zijn tegen deze uitspraak bij Hof Arnhem-Leeuwarden van 3 februari 2015, nr. 13/00748 (NTR 2015/723) in hoger beroep gegaan. De beslissing van de geheimhoudingskamer van de rechtbank is door de inspecteur bij het hof niet in geschil gebracht. Desgevraagd is van de kant van de inspecteur aan het hof, volgens proces-verbaal, bevestigd dat de inspecteur geen hernieuwde beoordeling van de beslissing van de geheimhoudingskamer van de rechtbank wenste.

Ter zitting in hoger beroep zijn vervolgens twee, door de inspecteur meegebrachte belastingambtenaren als getuigen gehoord. Met een beroep op hun wettelijke geheimhoudingsplicht ex art. 67 AWR en het daaraan door hen, als gesteld, ontleende verschoningsrecht, hebben de getuigen geweigerd de – bij hen bekende – naam van de tipgever te noemen, ondanks de mededeling van de voorzitter van het hof dat de getuigen geen verschoningsrecht toekwam en zij dus tot antwoorden verplicht waren.

Geschil

Thans stellen de getuigen in cassatie dat het hof ten onrechte heeft geoordeeld: (i) dat zij verplicht zijn te antwoorden op vragen naar de naam van de tipgever, (ii) dat onherroepelijk vaststaat dat de naam van de tipgever vrijgegeven kan en moet worden en (iii) dat aan hen ter zake geen verschoningsrecht toekomt, alsmede (iv) dat de getuigen geen verschoningsrecht toekomt op grond dat de tipgever gevaar loopt indien zijn identiteit bekend wordt.

Rechtsoverwegingen

2. Beoordeling van de ontvankelijkheid van het beroep in cassatie

Inzake geschillen betreffende de heffing van belastingen kan beroep in cassatie naar luid van artikel 28 AWR worden ingesteld door de belanghebbende die bevoegd was hoger beroep in te stellen en door de Minister. Het moet ervoor worden gehouden dat de wetgever heeft beoogd met deze bepaling een uitputtende aanduiding te geven van degenen voor wie dit rechtsmiddel openstaat. Appellanten behoren niet tot de in artikel 28 AWR genoemde personen. Daarom dient dit beroep niet-ontvankelijk te worden verklaard.

COMMENTAAR

VAN DER VOORT

MAARSCHALK¹

Een teleurstellend arrest. De Belastingkamer van de Hoge Raad laat de verschoningsgerechtigde in de kou staan: een verschoningsgerechtigde wiens beroep op zijn verschoningsrecht wordt verworpen door de belastingrechter (maar mogelijk ook: door elke andere bestuursrechter, zie hierna) kan die beslissing niet ter beoordeling voorleggen aan de hogere of hoogste rechter. Dat kan tot onwenselijke gevolgen leiden. De verschoningsgerechtigde die tevergeefs een beroep doet op zijn verschoningsrecht, zal onder druk van de rechter mogelijk toch antwoord geven; daardoor kan geopenbaard worden wat eigenlijk verborgen diende te blijven. Als de verschoningsgerechtigde steviger in zijn schoenen staat en de rechter zich neerlegt bij een zwijgende verschoningsgerechtigde, dan zal de rechter bij zijn oordeelsvorming over het eigenlijke fiscale geschil het onbevredigende gevoel houden dat hem informatie ontbreekt die hij wel had behoren te hebben.

Ik ben het dan ook niet eens met de Hoge Raad. Sterker nog, ik acht de door de Hoge Raad gevolgde (doel)redenering onjuist. Volgens de Hoge Raad moet het ervoor worden gehouden dat de wetgever heeft beoogd in art. 28 AWR een uitputtende aanduiding te geven van degenen die cassatieberoep kunnen instellen. Dat lijkt mij niet. Art. 28 AWR gaat over het geschil tussen de procespartijen; alleen zij kunnen hoger beroep en cassatieberoep instellen. Het burgerlijk procesrecht kent een vergelijkbare regeling (art. 332, lid 1, Rv.). Toch heeft de (burgerlijke kamer van de) Hoge Raad het al lang geleden (zie HR 17 november 1966, NJ 1967/223 en 224) mogelijk gemaakt dat het oordeel van een rechter over het beroep van een getuige op zijn verschoningsrecht kan worden voorgelegd aan de hogere en zo nodig, de hoogste rechter. Bij een beslissing van de rechter omtrent het verschoningsrecht van een getuige worden de rechten en verplichtingen van de getuige vastgesteld. Door zo'n beslissing wordt de getuige partij in een deelgeschil (in civielrechtelijke termen: incident) van de procedure. Hij kan tegen die beslissing op dezelfde wijze en binnen dezelfde termijn als in het hoofdgeschil een rechtsmiddel aanwenden. Als de rechter het beroep op het verschoningsrecht honoreert, dan kan alleen de partij beroep instellen die (in verband met de op hem rustende bewijslast) belang heeft bij beantwoording van de aan de verschoningsgerechtigde gestelde vraag. Zijn wederpartij kan dat niet (de verschoningsgerechtigde evenmin, wegens gebrek aan belang).

Art. 28 AWR gaat dus niet over de beroepsmogelijkheden van de verschoningsgerechtigde. Ik betwijfel ook of de wetgever daaraan überhaupt gedacht heeft toen hij art. 28 AWR opstelde. Dat blijkt nergens uit (de Hoge Raad noemt ook geen vindplaats in de wetsgeschiedenis). Het ligt wat mij betreft meer voor de hand dat de wetgever bij zijn verwijzing in art. 8:33, lid 3, Awb naar de wettelijke bepalingen over het getuigenverhoor in civiele procedures stilzwijgend, impliciet ook de door de (eerste kamer van de) Hoge Raad voor dat getuigenverhoor ontwikkelde regeling accepteerde voor het geval getuigen een beroep doen op een verschoningsrecht.

¹ Mr. A.E.H. van der Voort Maarschalk is fiscaal advocaat bij Houthoff Buruma, Amsterdam.

De Hoge Raad verwijst in zijn arrest alleen naar art. 28 AWR (het ging in bovenstaande zaak ook alleen over de vraag of de getuigen cassatieberoep konden instellen), maar aangenomen mag worden dat de Hoge Raad vindt dat een verschoningsgerechtigde ook geen hoger beroep kan instellen als de eerste rechter zijn beroep op het verschoningsrecht verwerpt. Art. 27h, lid 1, AWR voorziet voor hoger beroep immers in dezelfde regeling als art. 28 AWR. Voor de rest van het bestuursrecht ligt dit niet anders. Weliswaar stelt art. 8:104, lid 1, Awb hoger beroep open voor de procespartijen en voor belanghebbenden, maar de getuige valt buiten de kring van belanghebbenden. Volgens art. 1:2, lid 1, Awb is belanghebbende namelijk degene wiens belang rechtstreeks bij een besluit is betrokken. Het belang van de getuige is zijn verschoningsrecht; dat is geen besluit als bedoeld in art. 1:2, lid 1, Awb. De uitspraak van de Hoge Raad brengt daarom mee dat ook een verschoningsgerechtigde in een 'gewone' bestuursrechtelijke procedure geen rechtsmiddel kan aanwenden tegen de verwerping van zijn beroep op het verschoningsrecht.

Uit het feit dat de Hoge Raad met zijn verwijzing naar art. 28 AWR de aanvechtbaarheid van het beroep op het verschoningsrecht heeft gekoppeld aan de mogelijkheid een rechtsmiddel aan te wenden in het 'hoofdgeschil', leid ik af dat – in zijn opvatting – partijen een verworpen of gehonoreerd beroep op het verschoningsrecht wél in hoger beroep of cassatie kunnen aanvechten. Het debat over het verschoningsrecht wordt dus verder over het hoofd van de verschoningsgerechtigde gevoerd door partijen. De verschoningsgerechtigde is daardoor voor de definitieve vaststelling van zijn rechten en verplichtingen afhankelijk van (de procesbereidheid en procesvaardigheid van) de procespartij die belang heeft bij honoreren van het beroep op het verschoningsrecht. Deze afwijking van de civiele procedure is onbevredigend, temeer omdat het de verschoningsgerechtigde is die primair bepaalt wat onder zijn verschoningsrecht valt (met een marginale rechterlijke toetsingsmogelijkheid) en hij dus bij uitstek degene is om zich in rechte tegen een mogelijke aantasting van dat recht te verweren.

Uit het arrest, dat gewezen is door een zetel die uitsluitend uit leden van de Belastingkamer bestaat, blijkt niet van enige (informele) afstemming met de andere hoogste bestuursrechtshouders. Zolang nog verschillende hoogste bestuursrechtshouders bestaan, houd ik de hoop dat een van hen de (Belastingkamer van de) Hoge Raad op andere gedachten zal brengen, mede in het belang van verschoningsgerechtigden en een goede bewijslevering bij de feitenrechter.

Onbevredigend is ook dat de Hoge Raad zich niet (ten overvloede) uitlaat over de vraag of de belastingambtenaren – in dit specifieke geval of meer in het algemeen bij dit soort overeenkomsten met tipgevers – een beroep op hun verschoningsrecht toekomt. Bij de beantwoording van die vraag komt het erop aan of aan redelijke twijfel onderhevig is of de naam van de tipgever verborgen had moeten blijven op grond van art. 67 AWR (waaraan het verschoningsrecht in dit geval zijn bestaan ontleent).

De geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR vindt zijn rechtvaardiging in het algemene belang dat het publiek, waaronder in de eerste plaats de belastingplichtigen, niet van het verstrekken van gegevens wordt weerhouden, uit vrees dat die voor andere doeleinden dan belastingheffing worden gebruikt. Het is daarom niet aan de persoon 'om wiens gegevens het gaat'

om, eventueel onder druk van zijn processuele wederpartij, te bepalen of de gegevens waarop de geheimhoudingsplicht betrekking heeft bekend mogen worden gemaakt door degene op wie de geheimhoudingsplicht rust (HR 8 november 1991, nr. 7877, NJ 1992/277).

De naam van de tipgever is geen 'gegeven' van de erflater; het is een gegeven van de tipgever van wie de fiscus de gegevens heeft gekocht. Daarmee valt de naam van de tipgever buiten de reikwijdte van de geheimhoudingsplicht, en daarmee buiten het verschoningsrecht. Aan de andere kant: de tekst van art. 67, lid 1, AWR is ruim ('de persoon of zaken van een ander') en de tipgever kan ook tot 'het publiek' worden gerekend. De tipgever was er kennelijk voor bevreesd dat het bekendmaken van zijn naam aanleiding zou kunnen zijn voor (juridische) actie van zijn voormalige werkgever of klanten. Kan dan gezegd worden dat de naam van de tipgever zou kunnen worden gebruikt voor andere doeleinden dan belastingheffing en dat de geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht zich daarom wél uitstrekken tot de naam van de tipgever? Is art. 67 AWR er wel voor bedoeld om de informatiebron van de fiscus geheim te kunnen houden voor de belastingplichtige? Is verstrekking van de naam van de tipgever aan de belastingplichtige – mede in het licht van het recht op hoor en wederhoor – noodzakelijk voor een goede uitvoering van de Belastingwet? En welke rol speelt daarbij dat de koopprijs voor de gegevens (blijkens r.o. 2.3 van de hofuitspraak, zie NTFR 2015/723) mede afhankelijk is van de daarmee gegenereerde belastingopbrengst?

Alles afwegende meen ik dat (buiten redelijke twijfel is dat) de ambtenaren geen verschoningsrecht toekomt om de hierboven aangegeven redenen (naam tipgever is geen gegeven van de erflater en art. 67 AWR is er niet voor bedoeld die naam geheim te houden voor de belastingplichtige). Dat de tipgever een eigen financieel belang heeft bij handhaving van de aanslagen lijkt mij voor de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de ambtenaren niet van belang, ook al geeft dit eigen belang de *indruk* dat het de tipgever niet zozeer te doen is geweest om de in art. 67 AWR bedoelde goede uitvoering van de Belastingwet, maar om eigen gewin.