

NTFR 2015/2453

Formeel belastingrecht

Cassatieberoep van getuigen in tipgeverszaak is volgens advocaat-generaal niet-ontvankelijk*Conclusie A-G IJzerman 21 augustus 2015, 15/01013, Uitspraak Hof*

ECLI:NL:PHR:2015:1477

Belastingjaar/tijdvak: 1997 - 2007

Wetsartikelen: Art. 67, AWR

**Samenvatting**

Deze zaak betreft de zogenoemde tipgeverszaak.

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 (NTFR 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 procesverbaal, 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.

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.

A-G IJzerman acht dit beroep in cassatie niet-ontvankelijk, omdat naar zijn mening het fiscale procesrecht niet voorziet in de mogelijkheid dat, naast de partijen, ook bij het hof gehoorde getuigen cassatieberoep zouden kunnen instellen tegen een hofuitspraak. Desniettemin gaat de advocaat-generaal, gezien het inhoudelijke belang, in deze conclusie in op de vraag of de getuigen ter zake van de naam van de tipgever een beroep op een verschoningsrecht kan toekomen.

De aan te leggen maatstaf is volgens de advocaat-generaal dat de rechter een beroep op een verschoningsrecht moet honoreren 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. De advocaat-generaal meent dat het hof onvoldoende gemotiveerd heeft waarom het in dit geval niet aan gerede twijfel onderhevig zou zijn dat de getuigen de vragen over de identiteit van de tipgever konden beantwoorden zonder dat geopenbaard wordt wat verborgen dient te blijven. Het komt de advocaat-generaal voor dat de onderzoeksplicht van het hof in dat kader ertoe had moeten leiden dat het hof tijdens de zitting de getuigen had moeten vragen (en had moeten doorvragen) om toe te lichten welke gevaren de tipgever zou kunnen lopen en waarom. Voorts meent de advocaat-generaal dat deze getuigen functioneel zijn te vereenzelvigen met de inspecteur. Daarom lijkt het de advocaat-generaal juist dat in casu een verband wordt gelegd tussen de weigering van de inspecteur om aan rechtbank en hof ongeschoonde stukken over te leggen, waaruit de naam van de tipgever zou blijken, en de weigering van de als getuigen gehoorde belastingambtenaren om de naam van de tipgever bekend te maken. De advocaat-generaal meent dat de vraag naar de naam van de tipgever procesueel al was afgehandeld in de geheimhoudingsprocedure en dat de verdere gevolgen van het niet geven van de gevraagde naam in dat kader hun beslag moeten krijgen. Daarvan uitgaande stond het de getuigen, gezien het stadium waarin de procedure was gekomen, volgens de advocaat-generaal vrij de naam van de tipgever niet te noemen. Indien de Belastingdienst ervoor kiest om een anonieme tipgever te gebruiken, kan rechterlijke controle daarop ertoe leiden dat de naam van de tipgever desverlangd in principe bekend moet worden gemaakt. Zo niet, dan bestaat het risico dat belastingaanslagen en boetes die zijn opgelegd met informatie van de tipgever door de rechter, zoals in casu door het hof, worden vernietigd. De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van de getuigen niet-ontvankelijk dient te worden verklaard.

COMMENTAAR

VAN DER VOORT

MAARSCHALK¹

In lijn met zijn eerste conclusie in deze tipgeverszaak (29 april 2015; nr. 14/05236, NTFR 2015/1611, met mijn commentaar) meent de advocaat-generaal dat een getuige geen rechtsmiddel kan aanwenden tegen de verwerping door de lagere rechter van zijn beroep op een verschoningsrecht. De advocaat-generaal baseert zich daartoe met name op het gesloten stelsel van rechtsbescherming en het feit dat de wet getuigen niet noemt als degenen die bevoegd zijn tot het instellen van cassatieberoep (zie par. 5.19 en 5.20 van de conclusie van 29 april 2015). De opvatting van de advocaat-generaal lijkt mij niet juist: in de wet is niets geregeld over de rechtsmiddelen die getuigen ter beschikking staan. De wet zoekt in art. 8:33, lid 3, Awb wel met zoveel woorden aansluiting bij de civiele procespraktijk. Die laat er blijkens de jurisprudentie van de Hoge Raad geen misverstand over bestaan dat getuigen een verworpen beroep op het verschoningsrecht tot aan de Hoge Raad kunnen aanvechten.

Als de Hoge Raad de opvatting van de advocaat-generaal volgt, zou een onnodig, maar ook onaanvaardbaar tekort in de rechtsbescherming van getuigen in een bestuursrechtelijke procedure ontstaan. Dat tekort zou te meer klemmen als de partij die daarbij belang heeft, in de appel- of cassatieprocedure wél kan opkomen tegen de honorering van een beroep op het verschoningsrecht door de getuige. Gevolg van de lijn die de advocaat-generaal kiest, is namelijk dat de getuige geheel afhankelijk is van het oordeel van de eerste rechter bij wie hij een beroep op het verschoningsrecht doet: een ongunstige beslissing kan hij niet aanvechten en als een van de partijen een gunstige beslissing aanvecht, moet hij lijdzaam toezien en het oordeel van de hogere (of hoogste) rechter afwachten.

Hoewel het cassatieberoep van de getuigen volgens de advocaat-generaal niet-ontvankelijk is, gaat hij vanwege het belang van de vraag en de aandacht die de zaak in de media heeft gekregen, toch in op de vraag of het de getuigen vrijstond de naam van de tipgever geheim te houden. Dat is het geval zolang de rechter het aan redelijke twijfel onderhevig acht dat beantwoording naar waarheid kan geschieden zonder dat geopenbaard wordt wat verborgen dient te blijven (o.a. HR 7 juni 1986, nr. 12.698, NJ 1986/174). Met de getuigen meent de advocaat-generaal dat het hof een te strenge maatstaf heeft aangelegd door te verlangen dat zij aannemelijk moeten maken dat de tipgever een reëel gevaar loopt. Ook meent hij dat het hof onvoldoende heeft gemotiveerd waarom geen sprake zou zijn van de vereiste 'redelijke twijfel'. Zie par. 5.14 en 5.15.

Ik ben het met de advocaat-generaal eens dat het hof te hoge eisen heeft gesteld bij het toepassen van het redelijketwijfelcriterium. Mij lijkt dat de naam van de tipgever de getuigenbelastingambtenaren in de uitoefening van hun functie is bekendgemaakt. Daarmee valt de naam van de tipgever in beginsel binnen de reikwijdte van hun geheimhoudingsplicht en daarmee hun verschoningsrecht. Behoort die naam ook verborgen te blijven? Bestaat er redelijke twijfel over dat door het bekendmaken van de naam van de tipgever iets geopenbaard wordt wat verborgen dient te blijven? Op het eerste gezicht niet. De fiscus heeft – eenvoudig gezegd – informatie

van een tipgever gekocht. Als de fiscus tegen betaling een deskundigenrapport laat maken of van een commercieel bedrijf informatie koopt (bijvoorbeeld over marktontwikkelingen of statistische gegevens), dan zal de belastingplichtige de deskundige c.q. de verkoper aan de tand moeten kunnen voelen over de door hem verschaft informatie. Op zichzelf lijkt mij daarom niet voor redelijke twijfel vatbaar dat belanghebbenden de naam van de tipgever behoren te vernemen om zich behoorlijk te kunnen verweren, met name door de tipgever te bevragen.

Het wordt echter wel anders vanwege het door de getuigen genoemde gevaar voor de persoonlijke veiligheid van de tipgever. In cassatie hebben zij nog verwezen naar een krantenartikel waarin een oud-bankmedewerker wordt geciteerd: 'Wat mij betreft mogen ze die tipgever morgen afknallen.' Of die uitlating serieus te nemen is, is niet duidelijk. Evenmin is duidelijk of die voortkomt uit jaloezie of (ook) uit oprechte verontwaardiging over schending door de tipgever van zijn geheimhoudingsplichten jegens zijn werkgever en de klanten van de bank en van het vertrouwen van zijn collega's. Wat precies is aangevoerd over de persoonlijke veiligheid van de tipgever en of dat voldoende is voor de vereiste redelijke twijfel, kan ik niet beoordelen. Hoe dan ook, het hof is mijns inziens te ver gegaan door te verlangen dat de getuigen aannemelijk moeten maken dat de tipgever een reëel gevaar loopt. Kenmerkend voor het verschoningsrecht is dat de verschoningsgerechtigde weinig kan zeggen over datgene wat hij verborgen moet houden. Om die reden is het primair aan hemzelf om te beoordelen of hem een beroep op het verschoningsrecht toekomt en of hij daarvan gebruikmaakt. De rechter dient die keuze te respecteren zolang hij het aan redelijke twijfel onderhevig acht dat beantwoording naar waarheid kan geschieden zonder dat geopenbaard wordt wat verborgen dient te blijven. Het hof heeft in dit geval van de getuigen een bewijs verlangd dat zij niet hoefden te leveren.

De getuigen hebben ook nog gewezen op het door de Belastingdienst (in een brief aan de rechtbank) genoemde heffingsbelang van de Staat om ook in de toekomst met anonieme tipgevers te kunnen werken (par. 5.12 van de conclusie). Dat lijkt mij een onaanvaardbare *petitio principii*. Het gaat juist om de vraag of de tipgever anoniem kan blijven (althans in dit geval). Ik heb ook niet de indruk dat de advocaat-generaal dit argument onderschrijft.

Aan zijn bevindingen over het hofoordeel verbindt de advocaat-generaal niet de conclusie dat de getuigen mochten zwijgen. Tot die conclusie komt hij op een andere manier. Hij betoogt namelijk dat de getuigen functioneel met de inspecteur zijn te vereenzelvigen. Nu de inspecteur al de consequenties had aanvaard die het hof op grond van art. 8:31 Awb zou (kunnen) verbinden aan de weigering van de inspecteur om de naam van de tipgever te verschaffen en de vraag naar de naam van de tipgever dus 'processueel al was afgehandeld', heeft het hof – door toch een antwoord van de getuigen te verlangen – de wettelijke systematiek (van art. 8:29, 8:31 en 8:42 Awb) doorkruist. Hij volgt daarmee het betoog in cassatie van de getuigen.

Deze opvatting deel ik niet. Van doorkruising zou sprake zijn als de geheimhouding op grond van art. 8:29 Awb en het verschoningsrecht van een getuige hetzelfde onderwerp regelen. Dat is niet het geval. De beide regelingen richten zich tot verschillende personen (procespartij respectievelijk getuige) en hebben een verschillend toetsingkader ('gewichtige

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

FORMEEL BELASTINGRECHT

redenen' respectievelijk 'redelijke twijfel' dat getuige zou moeten openbaren wat verborgen dient te blijven). Bovendien is het toepassen van art. 8:31 Awb in zekere zin een paardenmiddel: de rechter neemt noodgedwongen een gok ten aanzien van de proportionaliteit en subsidiariteit van de gevolgtrekkingen die hij maakt. Dat is voor een rechter (en waarschijnlijk voor de meeste juristen) een situatie die hij in het algemeen zo veel mogelijk zal willen vermijden. De rechter zal daarom in geval van een weigerachtige procespartij eerst proberen op andere wijze de ontbrekende feiten te achterhalen die hij voor zijn beslissing van belang acht. Die houding past overigens geheel bij zijn bevoegdheid ambtshalve de feiten aan te vullen (art. 69, lid 3, Awb). De grenzen van de rechterlijke onderzoeksmogelijkheden kunnen niet eenzijdig door een procespartij beperkt worden door te weigeren ongeanonimiseerde stukken over te leggen en aldus een kwestie 'processueel af te handelen'. De onderzoeksmogelijkheden kunnen wel worden beperkt door het verschoningsrecht van getuigen.

Voor zover functionele vereenzelviging van de getuigen met de inspecteur ertoe zou leiden dat de getuigen moeten worden aangemerkt als partijgetuigen, heeft dit overigens geen gevolgen voor de rechterlijke mogelijkheden de getuigen middels gijzeling of een dwangsom tot spreken te dwingen als hun geen beroep op het verschoningsrecht zou toekomen. Art. 173, lid 1, tweede volzin, Rv. is in art. 8:33, lid 1, Awb namelijk niet van overeenkomstige toepassing verklaard.