

NTFR 2015/723

Formeel belastingrecht

Hof vernietigt belastingaanslagen omdat inspecteur niet voldoet aan verplichting naam tipgever bekend te maken

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, 13/00748 en 13/00760, MK-II, Uitspraak Hof

ECLI:NL:GHARL:2015:645

Belastingjaar/tijdvak: 1997 - 2007

Wetsartikelen: Art. 8:29, Awb; Art. 8:31,

Awb; Art. 8:75, Awb



Samenvatting

Deze zaak betreft de tipgeverszaak die aanleiding is geweest voor de president van Hof Arnhem-Leeuwarden om strafrechtelijk aangifte te doen.

Aan erflater zijn belastingaanslagen opgelegd naar aanleiding van informatie die door het Ministerie van Financiën is gekocht van een tipgever. De informatie heeft volgens de tipgever betrekking op verzwegen spaarrekeningen bij een bank in Luxemburg. In een tussenuitspraak in het kader van art. 8:29 Awb heeft Rechtbank Gelderland beslist dat de naam van de tipgever bekend moest worden gemaakt door de inspecteur. In hoger beroep heeft de inspecteur zich ter zitting van het hof zonder voorbehoud neergelegd bij deze tussenbeslissing van de rechtbank. Niettemin heeft de inspecteur geweigerd de naam van de tipgever bekend te maken. Volgens het hof is de handelwijze van de inspecteur onrechtmatig. Het hof kan aan deze onrechtmatige weigering de gevolgen verbinden die naar zijn oordeel het best aansluiten bij de ernst van het onrechtmatige gedrag van de inspecteur. Het hof vindt dat vernietiging van de belastingaanslagen een passende gevolgtrekking is, omdat de rechtsorde ernstig is geschokt. Niet alleen mag van een belastinginspecteur, als vertegenwoordiger van de Nederlandse overheid, worden verwacht dat hij de bevelen van een rechter uitvoert, maar door de weigering om te verklaren over de identiteit van de tipgever zijn ook de belanghebbenden (erven) in deze belastingzaak te zeer geschaad in hun mogelijkheden om zich te verweren tegen de aan hen opgelegde belastingaanslagen. Voorts veroordeelt het hof

de inspecteur in de proceskosten tot een bedrag van € 75.000. (Hoger beroep gegrond.)

Feiten

2.1. Erflater is overleden op 2 juli 2012. Erflater had twee kinderen: een dochter (en een inmiddels overleden zoon). De overleden zoon was tot zijn overlijden gehuwd.

2.2. De boetebeschikkingen zijn in verband met het overlijden van erflater door de Inspecteur op 18 september 2013 ambtshalve vernietigd.

2.3. In januari 2009 heeft een tipgever zich gemeld bij de FIOD-ECD, die stelde over informatie te beschikken met betrekking tot Nederlandse belastingplichtigen die rekeningen aanhiielden bij drie banken, te weten (Q-Bank) Luxemburg, (R-Bank) en (S-Bank). Deze tipgever heeft informatie aan de Belastingdienst verstrekt in ruil voor een deel van de IB/PVV, VB en de heffingsrente die zou worden betaald op belastingaanslagen opgelegd met behulp van deze informatie. Een en ander is vastgelegd in een overeenkomst tussen de tipgever en de Belastingdienst, gesloten in september 2009. Daarbij heeft de Belastingdienst beloofd de identiteit van de tipgever niet bekend te maken.

2.4. De in onderdeel 1.1. bedoelde (navorderings)aanslagen zijn opgelegd naar aanleiding van informatie die is verkregen van de tipgever. Uit deze informatie zou kunnen blijken dat erflater bij de (Q-Bank) Luxemburg een rekening had met nummer (0000), met een saldo per 7 februari 1996 van f 920.699 en een saldo per 7 juli 1996 van f 1.030.000.

2.5. De FIOD-ECD beschikte reeds over de informatie die de tipgever had over spaarders bij (R-Bank) en (S-Bank). De informatie van de tipgever met betrekking tot 76 rekeningen bij (Q-Bank) Luxemburg is in een aantal gevallen, waaronder de beide kinderen van erflater, correct gebleken, terwijl in geen enkel geval is komen vast te staan dat informatie van de tipgever onjuist is geweest.

2.6. Erflater heeft op 3 januari 2011 bezwaar gemaakt tegen de navorderingsaanslagen IB/PVV 1997 en VB 1998. In dit bezwaar staat onder meer het volgende.

‘2.1 Op de Belastingdienst rust de stelplicht en de bewijslast ten aanzien van de heffing van de belasting. De correctie zou een gevolg zijn van het feit dat cliënt over een bankrekening bij (Q-Bank) Luxemburg zou beschikken of hebben beschikt die niet juist in zijn aangiften zou zijn verwerkt de afgelopen jaren.

2.2 De Belastingdienst (.) heeft tot op heden geen enkel overtuigend bewijs kunnen overleggen waaruit zou blijken dat de heer (X) beschikt over een bankrekening bij (Q-Bank) Luxemburg. Belanghebbende bestrijdt dan ook de juistheid van de nagevorderde enkelvoudige belasting.’

Op 24 januari 2011 heeft erflater bij de Rechtbank een verzoek ingediend een voorlopige voorziening te treffen. Bij uitspraak van 22 maart 2011 heeft de voorzieningenrechter beslist dat binnen drie weken na de uitspraak alle op de zaak betrekking hebbende stukken aan erflater dienen te worden overgelegd. Op 14 april 2011 heeft erflater bezwaar gemaakt tegen de belastingaanslagen IB/PVV 1999 tot en met 2005, 2007 en 2008, alsmede tegen de navorderingsaanslag VB 2000. In dit bezwaar staat exact dezelfde passage als in het bezwaarschrift van 3 januari 2011, zoals hiervoor geciteerd. Op 19 april 2011 heeft erflater een tweede verzoek tot het treffen van een voorlopige voorziening ingediend. Dit verzoek is door erflater ingetrokken tijdens de mondelinge behandeling van dit verzoek op 27

april 2011. Op 27 april 2011 heeft erflater beroep ingesteld in verband met het uitblijven van uitspraken op bezwaar.

Geschil

3.1. Tussen partijen is nog slechts in geschil of de (navorderings)aanslagen en beschikkingen heffingsrente terecht en tot de juiste bedragen zijn opgelegd.

3.2. Belanghebbenden stellen zich, kort en zakelijk weergegeven, onder meer op het standpunt dat de juistheid van de van de tipgever afkomstige informatie onvoldoende is komen vast te staan, dat die informatie onrechtmatig is verkregen en dat de Inspecteur het Europeesrechtelijk evenredigheidsbeginsel heeft geschonden.

3.3. De Inspecteur is de tegengestelde mening toegegaan.

3.4. (...)

3.5. (...)

Rechtsoverwegingen

4.1. Met betrekking tot de navorderingsaanslag IB/PVV 2006 en de bijbehorende beschikking heffingsrente heeft de Rechtbank geoordeeld dat het bezwaar hiertegen terecht niet-ontvankelijk is verklaard. Tegen dit oordeel hebben belanghebbenden in hoger beroep gepersisterd bij hetgeen hieromtrent bij de Rechtbank is aangevoerd. Dit komt er – kort gezegd – op neer dat het de Inspecteur had moeten begrijpen dat het ontbreken van het jaar 2006 in het bezwaarschrift van 14 april 2011 berustte op een kennelijke omissie, nu erflater zich in woord en geschrift had verzet tegen alle correcties die samenhangen met de vermeende bankrekening bij (Q-Bank) Luxemburg.

4.2. Naar het oordeel van het Hof is de brief van 14 april 2011 aan te merken als een bezwaarschrift tegen (ook) de navorderingsaanslag IB/PVV 2006, ook al is deze navorderingsaanslag niet uitdrukkelijk vermeld. De in deze brief vermelde grieven gelden immers evenzeer deze, kort tevoren opgelegde navorderingsaanslag, zodat uit deze brief voldoende duidelijk blijkt dat de indiener het niet eens is met deze navorderingsaanslag en wenst dat deze wordt vernietigd.

Tipgever

4.3. Bij beslissing van 7 februari 2012 heeft de rechtbank Arnhem een beslissing (ECLI:NL:RBARN:2012:BV2902 (NTFR 2012/1165)) genomen als bedoeld in artikel 8:29 van de Awb. In deze beslissing is onder meer het volgende overwogen.

‘16. Met betrekking tot het belang van privacy voor de tipgever overweegt de rechtbank als volgt. De enkele stelling dat een aanmerkelijke kans (...) bestaat dat zich bedreigingen en represailles voor zullen doen tegen de tipgever en/of gezins- en familieleden is onvoldoende om reeds daarom een belang bij beperkte kennisneming op die grond aanwezig te achten. Vereist is dat voldoende aannemelijk wordt gemaakt dat de mogelijkheid van bedreiging en represailles in dit concrete geval aanwezig is. Verweerder heeft dit op geen enkele wijze aannemelijk gemaakt zodat deze stelling hem niet kan baten.

17. Voorts stelt verweerder zich op het standpunt dat de identiteit van de tipgever niet relevant is aangezien het niet gaat om de betrouwbaarheid van de tipgever maar om de betrouwbaarheid van de verstrekte informatie. Dit standpunt gaat naar het oordeel van de rechtbank niet op. Naar het oordeel van de rechtbank bestaat een onlosmakelijk verband tussen de persoon van de tipgever en de door hem verstrekte informatie. Naast de betrouwbaarheid van de informatie heeft eiser er immers belang bij ook zelfstandig

de betrouwbaar(heid) van de tipgever te kunnen toetsen. Het standpunt van verweerder dient derhalve te worden verworpen en de naam van de tipgever dient aan eiser bekend te worden gemaakt.

(...)

19. Voor wat betreft de inhoud van de overeenkomst overweegt de rechtbank als volgt. De Staat der Nederlanden heeft welbewust en weloverwogen de beslissing genomen een overeenkomst aan te gaan met een tipgever en deze in ruil voor verstrekte informatie een financiële vergoeding in het vooruitzicht te stellen. Verweerder heeft vervolgens de informatie die op deze wijze is verkregen gebruikt voor het opleggen van belastingaanslagen en vergrijpboetes aan (kennelijk onder meer) eiser. Dit leidt ertoe dat de gehele inhoud van de overeenkomst voor eiser relevant is voor een inhoudelijke beoordeling van de opgelegde belastingaanslagen en boetes. In de overeenkomst kunnen immers aspecten voorkomen die voor deze beoordeling van belang kunnen zijn. Dit leidt ertoe dat naar het oordeel van de rechtbank de door verweerder aangevoerde redenen niet aanzienlijk zwaarder wegen dan het belang van eiser, zodat geen sprake is van een gerechtvaardigd belang van verweerder bij geheimhouding van de inhoud van de overeenkomst.

(...)

26. Voor het proces-verbaal betreffende de vaststelling van de identiteit van de tipgever verwijst de rechtbank naar de onderdelen 16. en 17. van deze beslissing. Hieruit volgt dat de naam van de tipgever en het onderzoek naar zijn identiteit aan eiser bekend dient te worden gemaakt.'

4.4. De Inspecteur heeft desondanks geweigerd de naam van de tipgever bekend te maken. De Rechtbank heeft aan deze weigering in de einduitspraak geen gevolgen verbonden, omdat belanghebbenden naar haar oordeel niet in hun procesbelangen zijn geschaad.

4.5. Ter zitting van 11 februari 2014 is aan de Inspecteur gevraagd of hij wenste dat het Hof op de voet van artikel 8:29 van de Awb in hoger beroep opnieuw zou beoordelen of er gewichtige redenen zijn slechts geschoonde stukken over te leggen waarin de naam van de tipgever is verwijderd en aldus de naam van de tipgever niet bekend te maken. Na een schorsing van de zitting, teneinde de Inspecteur gelegenheid te geven voor beraad, heeft de Inspecteur verklaard dat de uitspraak van de geheimhoudingskamer van de rechtbank Arnhem van 7 februari 2012 in hoger beroep niet wordt aangevochten en dat wordt berust in dit oordeel. Daarmee staat voor dit geding vast dat de Inspecteur stukken moet overleggen met daarin vermeld de naam van de tipgever en dat de Inspecteur aldus de identiteit van de tipgever bekend moet maken. Het Hof is van oordeel dat een goede procesorde zich verzet tegen latere weren van de Inspecteur waarbij dit oordeel van de geheimhoudingskamer alsnog wordt aangevochten (vergelijk Hoge Raad 14 augustus 2009, nr. 08/00066, ECLI:NL:HR:2009:BJ5125 (NFR 2009/1793)), nu belanghebbenden niet hebben verklaard ermee in te stemmen dat deze weren worden toegelaten (vergelijk Hoge Raad 4 oktober 2013, nr. 11/03207, ECLI:NL:HR:2013:781, r.o. 3.2.4 (NFR 2013/2005)). Bijzondere omstandigheden die tot een andere conclusie nopen zijn gesteld noch aannemelijk geworden.

4.6. Het bovenstaande brengt mee dat met betrekking tot de onderhavige zaken definitief vaststaat dat geen gewichtige redenen bestaan om de naam van de tipgever geheim te houden. Immers, in rechte staat vast dat de Inspecteur stukken moet inbrengen waarin de naam van de tipgever is vermeld en dat de Inspecteur aldus de naam van de tipge-

ver bekend dient te maken. Hetgeen de Inspecteur met betrekking tot de gewichtige redenen als bedoeld in artikel 8:29 van de Awb heeft aangevoerd, moet om deze reden buiten beschouwing worden gelaten. Desondanks heeft de Inspecteur geweigerd de identiteit van de tipgever prijs te geven. Met deze weigering is echter niet de op de Inspecteur rustende verplichting vervallen deze identiteit aan belanghebbenden bekend te maken, nu de situatie bedoeld in het vierde lid van artikel 8:29 van de Awb zich niet voordoet. De weigering om te voldoen aan deze wettelijke verplichting is naar het oordeel van het Hof onrechtmatig. De omstandigheid dat artikel 8:31 van de Awb voorziet in de mogelijke gevolgen van een dergelijke weigering doet aan de onrechtmatigheid van die weigering niet af. Ook het feit dat het bekendmaken van (stukken waaruit) de identiteit van de tipgever (blijkt) wellicht civielrechtelijk onrechtmatig is jegens de tipgever maakt zulks niet anders. Op de voet van artikel 8:31 zal het Hof uit deze onrechtmatige weigering om te voldoen aan een wettelijk voorschrift de gevolgtrekkingen maken die hem geraden voorkomen.

4.7. Deze gevolgtrekkingen houden in het onderhavige geval in, dat het Hof, de in geding zijnde navorderingsaanslagen en beschikkingen heffingsrente zal vernietigen en de aanslag en de daarbij behorende beschikking heffingsrente voor het jaar 2008 zal verminderen. Het Hof betreft bij dit oordeel het volgende.

4.8. Het Hof is – anders dan de Rechtbank – van oordeel dat belanghebbenden door de weigering van de Inspecteur de naam van de tipgever bekend te maken, in hun procesbelang zijn geschaad. Het oordeel dat belanghebbenden niet in hun procesbelang zijn geschaad kan in ieder geval niet worden gedragen door het oordeel dat de stellingen van de Inspecteur op andere gronden aannemelijk moeten worden geacht (zie 4.9 tot en met 4.11 hierna) en dat op voorhand reeds vaststaat dat verklaringen van de tipgever daarin geen verandering kunnen brengen (zie 4.12 tot en met 4.14 hierna).

4.9. Anders dan de Inspecteur stelt, is het Hof van oordeel dat niet vaststaat dat de informatie die de tipgever heeft gegeven ook in het geval van erflater betrouwbaar moet worden geacht. Het feit dat een aantal van de 76 personen over wie informatie is gegeven, heeft meegewerkt, rechtvaardigt deze conclusie niet. De conclusie wordt ook niet gerechtvaardigd door het feit dat de aan 71 van deze personen opgelegde (navorderings)aanslagen inmiddels onherroepelijk vaststaan, hetgeen overigens, anders dan de Inspecteur meent, op zichzelf niet betekent dat de informatie waarop die aanslagen zijn gebaseerd dus juist is. De omstandigheid dat de tipgever correcte informatie heeft gegeven, sluit immers niet uit dat tussen deze correcte informatie zich ook incorrecte informatie bevindt. De vraag of de informatie van de tipgever in het onderhavige geval juist is, kan naar het oordeel van het Hof niet los worden gezien van de vraag wie de tipgever is en of hij ook in het geval van erflater betrouwbaar moet worden geacht, dan wel, zo de Inspecteur wil, of ook de van de tipgever verkregen informatie met betrekking tot erflater betrouwbaar is. Het Hof neemt daarbij in aanmerking dat de informatie, gelet op de wijze waarop deze is aangeleverd, in feite niets meer is dan een verklaring van de tipgever. De informatie is kennelijk niet rechtstreeks afkomstig uit de administratie van de desbetreffende bank, maar bestaat uit door menselijke tussenkomst vervaardigde overzichten.

4.10. Het Hof betreft bij dit oordeel voorts de omstandigheid dat het door de Belastingdienst gevoerde beleid inzake tip-

gevers die betaald willen worden kennelijk, gelet op uitlatingen van staatssecretaris De Jager tegenover de vaste commissie voor Financiën, mede omvat een verplichting voor de Belastingdienst om te onderzoeken hoe de tipgever de informatie heeft verkregen.

'We hadden wat interne richtlijnen en daar hebben we ons in deze situatie uiteraard aan gehouden. (...) Bij de vraag of het moreel te billijken is om gebruik te maken van tips, die wellicht onrechtmatig zijn verkregen, wil ik vooropstellen dat fraudebestrijding en vooral de aanpak van zwartsparenders een van de speerpunten van mijn beleid is. (...) Als iemand er wel geld voor vraagt, is er altijd de afweging om er wel of niet in mee te gaan. (...) De wijze waarop de informatie door de tipgever is verkregen, maakt ook deel uit van die zorgvuldige afweging.' (vaste commissie voor Financiën 26 november 2009, 31 066, nr. 81)

Namens de Inspecteur is ter zitting verklaard dat de Belastingdienst een dergelijk onderzoek niet heeft uitgevoerd en dat de Belastingdienst vaak zelfs niet de middelen of mogelijkheid heeft een dergelijk onderzoek uit te voeren. Er moet derhalve van worden uitgegaan dat de Belastingdienst een dergelijk onderzoek, in weerwil van hetgeen hierboven is geciteerd, niet heeft uitgevoerd. Deze conclusie wordt ondersteund door de getuige (L), die verklaard heeft dat hij geen onderzoek heeft gedaan naar de wijze waarop de tipgever aan de informatie is gekomen, dat hij niet heeft getoetst of en in welke mate sprake is van onrechtmatigheid of onoorbaarheid en dat hij niet weet of de tipgever na het eerste contact met de Belastingdienst nog toegang had tot gelijksoortige informatie. Getuige (M) heeft verklaard dat geen onderzoek is gedaan naar de wijze waarop de tipgever aan informatie is gekomen en dat evenmin is onderzocht of die verkrijging onrechtmatig of maatschappelijk onoorbaar was. Getuige (N) heeft verklaard dat hij niet weet of de tipgever na het eerste contact met de Belastingdienst nog toegang had tot soortgelijke informatie. Gelet hierop hebben belanghebbenden er ontegenzeggelijk belang bij een dergelijk onderzoek zelf uit te voeren. De naam van de tipgever is bij een dergelijk onderzoek naar het oordeel van het Hof onontbeerlijk.

4.11. De vraag of de Inspecteur bij het opleggen van aanslagen gebruik mag maken van informatie die tegen betaling van een tipgever is verkregen, beantwoordt dit Hof in beginsel bevestigend. Maar anders dan de Inspecteur meent, staat daarmee de rechtmatigheid van het gebruik van dergelijke informatie in dit geval niet vast, omdat dit gebruik om andere redenen zozeer kan indruisen tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit moet leiden tot bewijsuitsluiting.

4.12. Belanghebbenden hebben gesteld dat het gebruik door de Inspecteur van de informatie van de tipgever, die tegen een in het vooruitzicht gestelde vergoeding is verkregen, zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit moet leiden tot bewijsuitsluiting, vernietiging van de navorderingsaanslagen en vermindering van de aanslag 2008. Naar het oordeel van het Hof kan niet worden uitgesloten dat belanghebbenden deze stelling nader hadden kunnen onderbouwen indien de identiteit van de tipgever bekend was gemaakt en deze als getuige had kunnen worden gehoord. Immers, de Inspecteur heeft geen enkel inzicht kunnen of willen verschaffen in de wijze waarop de tipgever aan de informatie is gekomen dan wel tegenover de FIOD-ECD heeft gesteld te zijn gekomen, terwijl de tipgever bij uitstek de bron is die daaromtrent uitsluitend had kunnen geven. Nu aan belang-

hebbenden door de Inspecteur ten onrechte de kans is ontnomen bewijs bij te brengen voor deze door hen ingenomen stelling, dient naar het oordeel van het Hof de omstandigheid dat deze stelling niet aannemelijk is geworden voor rekening en risico van de Inspecteur te komen. Deze gevolgtrekking is op zichzelf reeds voldoende om te concluderen tot hetgeen is vermeld in overweging 4.7.

4.13. Belanghebbenden hebben verder gesteld dat de Inspecteur het Europeesrechtelijke evenredigheidsbeginsel heeft geschonden omdat – kort gezegd – een deel van de navorderingsaanslagen buiten de reguliere navorderingstermijn van vijf jaar is opgelegd en bij het opleggen van die aanslagen niet voortvarend is gehandeld. Bij de beantwoording van de vraag of de Inspecteur het Europeesrechtelijk evenredigheidsbeginsel heeft geschonden is het tijdstip van belang waarop de tipgever de informatie die heeft geleid tot de onderwerpelijke navorderingsaanslagen heeft aangeboden aan de bevoegde autoriteiten. De tipgever is de bron die bij uitstek deze vraag kan beantwoorden. Nu aan belanghebbenden door de Inspecteur op onrechtmatige wijze de kans is ontnomen bewijs bij te brengen voor deze door hen ingenomen stelling, dient naar het oordeel van het Hof de omstandigheid dat deze stelling niet aannemelijk is geworden voor rekening en risico van de Inspecteur te komen. Het Hof betreft daarbij de omstandigheid dat in beroep door de Inspecteur is gesteld – en door de Rechtbank zelfs als feit is vastgesteld – dat de tipgever zich had gemeld in maart 2009, terwijl uit de verklaringen van de getuige (L) de conclusie moet worden getrokken dat de tipgever in ieder geval reeds in januari 2009 bekend was bij de tot de Belastingdienst behorende FIOD-ECD.

4.14. Ten slotte is het Hof van oordeel dat de Inspecteur de rechtsorde ernstig heeft geschonden en dat dit oordeel op zichzelf reeds rechtvaardigt dat het Hof daaruit de gevolgtrekking maakt zoals omschreven in onderdeel 4.7. De Inspecteur heeft in de beroepsfase geweigerd informatie te geven – door ongeschoonde stukken in te brengen dan wel anderszins – hoewel de Rechtbank had geoordeeld dat voor die weigering geen gewichtige redenen bestonden. Hoewel deze weigering ook op dat moment onrechtmatig was, stond het de Inspecteur in beginsel vrij het Hof in hoger beroep opnieuw de vraag voor te leggen of beperkte kennisneming gerechtvaardigd was, teneinde deze weigering (alsnog) van de door artikel 8:29, vierde lid, van de Awb, geboden rechtmatige wettelijke grondslag te voorzien. Op de zitting van het Hof van 11 februari 2014 heeft de Inspecteur zich echter uitdrukkelijk en zonder voorbehoud neergelegd bij het oordeel van de Rechtbank. Niettemin heeft hij volhard in zijn weigering de verlangde informatie te verstrekken.

4.15. De Inspecteur heeft zich bereid verklaard te bevorderen dat de tipgever als getuige kan worden gehoord zonder dat belanghebbenden zijn identiteit kunnen vaststellen. Het Hof zal daarvan geen gebruik maken. Vaststaat dat de Inspecteur de naam van de tipgever aan belanghebbenden bekend dient te maken, dan wel stukken dient over te leggen waarin zijn naam is genoemd, zodat deze hem als getuige kunnen oproepen. Belanghebbenden hebben aangegeven aan dit recht vast te houden en geen gebruik te maken van de mogelijkheid de tipgever als getuige te horen onder de door de Inspecteur gestelde voorwaarden, zodat aanhouding om deze reden niet in de rede ligt.

4.16. De Inspecteur heeft het Hof nog verzocht belanghebbenden op de voet van artikel 8:44 van de Awb op te roepen om in persoon te worden gehoord of inlichtingen te geven. Op deze wijze verwacht de Inspecteur steun te vinden voor

zijn stelling dat erflater een rekening aanhield bij de (Q-Bank) Luxemburg. Het Hof ziet echter geen aanleiding gebruik te maken van deze aan hem toekomende bevoegdheid, aangezien de beslissing niet anders zal luiden als deze stelling van de Inspecteur aannemelijk wordt.

Getuigen

4.17. In een brief gedateerd 25 mei 2012 aan de Rechtbank schrijft de gemachtigde van erflater het volgende.

'In bovengenoemde procedure is een mondelinge behandeling gepland voor 30 augustus aanstaande.

(...)

In uw brieven maakt u melding van het feit dat uiterlijk zeven dagen voor de zitting opgave gedaan moet worden van eventuele getuigen en deskundigen die worden opgeroepen. Daar wringt in deze de schoen. Door de handelwijze van de Belastingdienst wordt eiser niet in staat gesteld zijn verdedigingsrechten naar behoren uit te oefenen. De essentiële getuige waar het hier om gaat, wordt angstvallig geheim gehouden. De consequentie daarvan is dat eiser niets anders kan dan trachten op andere wijze de waarheid boven tafel te krijgen. Dat zal met andere getuigen moeten gebeuren. Eiser heeft bijvoorbeeld de wens om verbalisanten te horen over de gang van zaken. De geheimhoudingskamer heeft beslist dat de naam en de identiteit van de verbalisanten niet openbaar gemaakt hoeven te worden maar dat de verdediging wel in staat gesteld moet worden om deze te horen. Recent heeft ondergetekende in een andere zaak voor uw rechtbank kunnen constateren dat de Belastingdienst weinig coöperatief is in het oproepen en of medebrengen van getuigen die werkzaam zijn bij de Belastingdienst.

(...)

Om een dergelijke gang van zaken in deze procedure te voorkomen, meent eiser dat de zitting van 30 augustus aanstaande meer het karakter zal moeten krijgen van een regiezitting zoals dat in strafzaken gebruikelijk is.'

Op 5 juni 2012 schrijft de Rechtbank het volgende aan de gemachtigde van erflater.

'Naar aanleiding van uw brief van 25 mei 2012 deel ik u mede dat de rechtbank geen aanleiding ziet om een regiezitting te houden.

Indien u op de zitting van 30 augustus 2012 getuigen wilt horen dient u dat tijdig aan de rechtbank te laten weten.'

Op 17 augustus 2012 schrijft de gemachtigde van belanghebbenden aan de Rechtbank het volgende.

'In bovengenoemde procedures is een mondelinge behandeling gepland voor 30 augustus aanstaande. Al eerder is uw Rechtbank medegedeeld dat bij eiser de uitdrukkelijke wens bestaat, getuigen te horen. In dat verband vraag ik uw aandacht voor het volgende.

Op het verzoek van eiser tot openbaarmaking van de namen van de betrokken belastingambtenaren, overweegt uw Rechtbank in haar beslissing van 7 februari 2012 als volgt: "11. Voor de onder b. vermelde reden is de rechtbank van oordeel dat het belang van de privacy van de in onderhavige stukken genoemde en bij de Belastingdienst werkzame personen om anoniem te blijven prevaleert boven dat van eiser. Hierbij neemt de rechtbank in aanmerking dat de medewerkers van de Belastingdienst in de stukken op een zodanige individualiseerbare wijze zijn aangeduid (met de letters NN en een cijfer) dat zij met deze aanduiding kunnen worden aangewezen, bijvoorbeeld om als getuige te worden gehoord. Naar het oordeel van de rechtbank zijn de belangen van eiser daarmee voldoende gewaarborgd."

En ten aanzien van de betrokken FIOD-ambtenaren overweegt uw Rechtbank:

"15. Voor het belang van privacy van de betrokken ambtenaar van de FIOD-ECD verwijst de rechtbank naar onderdeel 11. van deze beslissing. De naam van de ambtenaar hoeft derhalve niet te worden bekend gemaakt. Hierbij wijst de rechtbank er op dat de naam van de betrokken ambtenaar uit de wel voor eiser beschikbare onderdelen uit de overeenkomst, voldoende bepaalbaar is."

Eiser wenst alle genoemde in de door de Inspecteur overgelegde maar anoniem gemaakte ambtenaren, van zowel de Belastingdienst als de FIOD, te horen. Eiser heeft dat recht ook gelet op hun grote betrokkenheid bij overeenkomst met de anonieme tipgever. Het is voor eiser echter onmogelijk deze getuigen op te roepen. De gegevens zijn wel bij uw Rechtbank respectievelijk de Inspecteur bekend.

Met verwijzing naar artikel 8:33 Awb jo. artikel 8:46 Awb verzoek ik uw Rechtbank derhalve om genoemde anonieme getuigen op te roepen.'

Op 21 augustus 2012 schrijft de Rechtbank het volgende aan de gemachtigde van belanghebbenden.

'Naar aanleiding van uw brief van 17 augustus 2012 deel ik u mee dat de rechtbank vooralsnog geen aanleiding ziet de door u genoemde getuigen op te roepen.

Ik vertrouw er op u hiermee voldoende te hebben geïnformeerd.'

Op 24 augustus 2012 schrijft de gemachtigde van belanghebbenden aan de Rechtbank het volgende.

'(...) Met enige verbazing heb ik kennisgenomen van de korte inhoud van uw brief.

Uw rechtbank schrijft vooralsnog geen aanleiding te zien de door mij genoemde getuigen op te roepen. Enige toelichting daarop ontbreekt.

(...)

Ik kan uw Rechtbank nu reeds mededelen dat eiser persisteert en zal persisteren in het horen van genoemde getuigen.

(...)

Op 27 augustus 2012 schrijft de Rechtbank het volgende aan de gemachtigde van belanghebbenden.

'Zoals reeds gemeld in onze brief van 5 juni 2012 zullen de beroepen op de zitting van 30 augustus 2012 inhoudelijk worden behandeld. Uw brief geeft de rechtbank geen aanleiding daarop terug te komen.'

Een afschrift van alle genoemde correspondentie is door de Rechtbank onmiddellijk aan de Inspecteur ter beschikking gesteld. De Inspecteur heeft de namen van de getuigen niet bekend gemaakt aan de gemachtigde van belanghebbenden en heeft de getuigen ook niet meegenomen naar de zitting van de Rechtbank. Door de Rechtbank is geen enkele getuige gehoord.

4.18. Op vragen van het Hof heeft de Inspecteur ter zitting van 11 februari 2014 aangeboden om bewijs bij te brengen voor door hem ingenomen stellingen. Hij heeft daarbij aangeboden de betrokken ambtenaren werkzaam bij de Belastingdienst/FIOD-ECD als getuigen te horen. Op vragen van het Hof waarom belanghebbenden bij de Rechtbank niet in staat zijn gesteld deze ambtenaren als getuigen te horen, heeft de Inspecteur gesteld dat 'de gemachtigde niet om opgave van de namen heeft verzocht, anders had hij die gekregen.' Namens de Inspecteur is op die zitting verder het volgende gesteld: '(E) merkt op dat de Belastingdienst altijd heeft gezegd ruitelijk mee te werken aan verhoor van getuigen, ook van de ambtenaren die de stukken heb-

ben opgemaakt. Een dergelijk verzoek van de gemachtigde heeft de Belastingdienst niet op zodanige wijze bereikt.’

4.19. Naar het oordeel van het Hof had uiteindelijk de Rechtbank, mede gelet op de beslissing van 7 februari 2012, belanghebbenden in staat moeten stellen de door hen gewenste getuigen te horen, door de Inspecteur op te dragen de betrokken ambtenaren mee te nemen naar de zitting van de Rechtbank. Dit laat echter onverlet dat de Inspecteur in redelijkheid niet kon menen dat hij de, op de voet van artikel 8:39 van de Awb aan hem in afschrift ter beschikking gestelde, brieven van de gemachtigde van belanghebbende(n) niet zelfstandig behoefde aan te merken als een verzoek belanghebbende(n) in staat te stellen de betreffende ambtenaren als getuige te horen. Door niet op dat verzoek in te gaan, maar vervolgens, ter zitting van 11 februari 2014, deze ambtenaren als getuigen aan te bieden op het moment dat hijzelf meende in bewijsnood te komen, heeft de Inspecteur naar het oordeel van het Hof het beginsel van ‘equality of arms’ geschonden. Immers, daar waar beide partijen belang hebben bij het horen van getuigen, kan het niet zo zijn dat de Inspecteur deze getuigen kan oproepen of meebrengen, terwijl aan de andere partij deze mogelijkheid door de Inspecteur wordt onthouden. Het Hof verbindt daaraan evenwel geen gevolgen.

Verschoningsrecht

Ten overvloedige overweegt het Hof het volgende (4.20 tot en met 4.25).

4.20. Tijdens de zitting van 9 september 2014 heeft het Hof de getuigen (L) en (M) medegedeeld dat hen geen verschoningsrecht toekomt met betrekking tot een vraag over de identiteit van de tipgever. Beide getuigen hebben zich beroepen op artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), dat, in samenhang met artikel 8:33, derde lid, van de Awb en artikel 165, tweede lid, onderdeel b, van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (hierna: Rv) een verschoningsrecht kan opleveren. Een andere grond voor verschoning hebben zij niet gegeven.

4.21. Het Hof stelt voorop dat op getuigen die de eed of belofte hebben afgelegd in beginsel de verplichting rust vragen te beantwoorden. Daarbij maakt het geen verschil of de getuigen door het Hof zijn opgeroepen dan wel door partijen zijn opgeroepen of meegebracht. Het Hof leidt dit af uit het feit dat ook met betrekking tot door partijen opgeroepen of meegebrachte getuigen kan worden bepaald dat zij niet zullen worden gehoord dan na het afleggen van de eed of de belofte en dat op deze getuigen daarna de verplichting rust ‘de gehele waarheid en niets dan de waarheid’ te zeggen (artikel 8:33, vierde lid, van de Awb). Een uitleg van de wet die ervan uitgaat dat door partijen meegebrachte getuigen ook na het afleggen van de eed of belofte vrijelijk zelf kunnen bepalen op welke vraag zij wel of geen antwoord geven, kan naar het oordeel van het Hof nimmer een juiste zijn, aangezien een dergelijke uitleg op gespannen voet staat met het doel van het onder ede horen van getuigen, te weten waarheidsvinding.

4.22. Uit artikel 67 van de AWR volgt, voor zover in casu van belang voor de vraag of aan de getuigen een verschoningsrecht toekomt, dat zij de identiteit van de tipgever niet verder bekend mogen maken dan noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet. Verder geldt de geheimhoudingsplicht niet indien enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht.

4.23. Vooropgesteld moet worden dat een belastingambtenaar niet een algemeen verschoningsrecht heeft, doch dat

per gestelde vraag moet worden bezien of een verschoningsrecht bestaat alsmede of het aan redelijke twijfel onderhevig is of de beantwoording van de vraag naar waarheid zou kunnen geschieden zonder dat door de getuige geopenbaard wordt wat verborgen dient te blijven (vgl. HR 7 juni 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC9067, NJ 1986, 174, en artikel 165, tweede lid, onderdeel b, Rv).

4.24. De getuigen hebben gesteld dat de naam van de tipgever verborgen dient te blijven, omdat hij gevaar loopt indien zijn identiteit bekend wordt. Deze stelling is echter op geen enkele wijze door hen onderbouwd. Voor zover is verwezen naar hetgeen is aangevoerd door de Inspecteur, is het Hof van oordeel dat de Inspecteur met hetgeen hij heeft aangevoerd en bijgebracht geen feiten of omstandigheden aanmerkelijk heeft gemaakt die de conclusie rechtvaardigen dat met het beantwoorden van die vraag door de getuigen wordt geopenbaard wat verborgen dient te blijven, bijvoorbeeld omdat de tipgever in een dergelijk geval een reëel gevaar zou lopen of dat daarmee de Belastingdienst in feite de mogelijkheid ontnomen zou worden in de toekomst gebruik te maken van dergelijke tipgevers. Het Hof is daarom van oordeel dat de getuigen geen verschoningsrecht dat op die gronden is gebaseerd, toekomt.

4.25. Hoewel de vraag of een getuige een verschoningsrecht toekomt formeel een andere vraag is dan de vraag of gewichtige redenen bestaan die maken dat de Inspecteur rechtmatig kan weigeren bepaalde informatie bekend te maken (8:29 van de Awb), kunnen naar het oordeel van het Hof deze vragen in casu niet los van elkaar worden gezien. Immers, van informatie waarvan, zoals in casu, vaststaat dat deze, op rechterlijk bevel, door het inbrengen van stukken of anderszins bekend moet worden gemaakt, kan niet worden gezegd dat deze verborgen dient te blijven. Verder verdient het opmerking dat artikel 67 van de AWR belastingambtenaren primair een verbod oplegt dat beoogt geheimhouding te waarborgen. Het verschoningsrecht dat een individuele ambtenaar vervolgens kan toekomen, is afgeleid van dit verbod, gaat niet verder dan dit verbod en dient ook geen ander belang dan het belang dat dit verbod beschermt. Het vorenstaande betekent dat, indien, zoals in casu, de Belastingdienst belang heeft bij geheimhouding van informatie, doch eveneens vaststaat dat deze informatie in beginsel bekend dient te worden gemaakt, op grond van artikel 8:29 van de Awb moet worden bepaald of de informatie geheim kan blijven. Naast dit beroep komt aan artikel 67 van de AWR geen zelfstandige betekenis meer toe. Met andere woorden, indien, zoals in casu, definitief vaststaat dat de Inspecteur geen gewichtige reden heeft voor een weigering informatie te delen, dan kan hij zich niet meer met succes beroepen op een voor hem geldende geheimhoudingsplicht op basis van artikel 67 van de AWR. Naar het oordeel van het Hof heeft op grond van het vorenstaande hetzelfde te gelden voor andere ambtenaren van de Belastingdienst die zich vervolgens als getuige beroepen op een verschoningsrecht afgeleid van diezelfde geheimhoudingsplicht.

4.26. De Inspecteur heeft gesteld dat, wanneer de Belastingdienst een afweging maakt om bepaalde informatie niet te verstrekken, de rechter op grond van artikel 8:31 van de Awb daaruit de gevolgtrekkingen kan maken die hem geden voorkomen en dat deze bepaling niet omzeild kan worden door een getuige te dwingen die informatie te verstrekken. Naar het oordeel van het Hof is deze stelling niet juist en kan daarentegen de Inspecteur de wettelijke verplichting die op een getuige rust om vragen te beantwoor-

den niet omzeilen door te weigeren bepaalde informatie te verstrekken. Met andere woorden: het feit dat de Inspecteur ten onrechte weigert informatie te verstrekken, maakt niet dat getuigen die ook over deze informatie beschikken reeds om die reden met succes een verschoningsrecht zouden kunnen inroepen. Dat artikel 8:31 van de Awb voor deze onrechtmatige weigering een sanctie formuleert, maakt dit niet anders, alleen al vanwege het feit dat het oordeel dat aan een getuige geen verschoningsrecht toekomt niet kan worden getypeerd als een sanctie. Uiteindelijk bepalen het recht en de rechter die het recht toepast of informatie dient te worden verstrekt en of aan een getuige een verschoningsrecht toekomt, niet de Inspecteur.

4.27. Blijkens een mededeling aan het Hof van de griffier van de Hoge Raad hebben de getuigen (L) en (M) beroep in cassatie ingesteld tegen het proces-verbaal van de zitting van 9 september 2014. Het Hof heeft in deze uitspraak geen gevolgen verbonden aan de weigering van die getuigen te antwoorden op vragen naar de identiteit van de tipgever. Om deze reden ziet het Hof geen aanleiding de onderhavige zaak aan te houden totdat de Hoge Raad heeft beslist op het door de getuigen ingestelde beroep in cassatie.

Aanslag IB/PVV 2008

4.28. Uit de stukken blijkt dat aan erflater voor het jaar 2008 een voorlopige aanslag (H80) is opgelegd tot een te betalen bedrag van € 11.227 na aftrek van de heffingskorting en verrekening van voorheffingen. Het hogere te betalen bedrag van de definitieve aanslag vloeit slechts voort uit de correctie in verband met de vermeende inkomsten uit de in 2.4 bedoelde bankrekening. Nu die correctie moet vervallen zal de definitieve aanslag voor 2008 worden verminderd tot nihil, na verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen.

Conclusie

Het hoger beroep van belanghebbenden is gegrond.

5. Kosten

5.1. Naar het oordeel van het Hof stond vanaf 11 februari 2014 vast dat de weigering van de Inspecteur stukken over te leggen waaruit de naam van de tipgever blijkt, dan wel de naam van de tipgever anderszins bekend te maken, definitief onrechtmatig was. Niettemin heeft de Inspecteur volhard in die weigering. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur hiermee in vergaande mate onzorgvuldig gehandeld hetgeen een bijzondere omstandigheid oplevert als bedoeld in artikel 2, derde lid, van het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit; vgl. Hoge Raad 4 februari 2011, 09/02123, ECLI:NL:HR:2011:BP2975 (NTR 2011/629)). Onafhankelijk hiervan is het Hof van oordeel dat een veroordeling van de Inspecteur in de door belanghebbenden gemaakte proceskosten in afwijking van het forfaitaire stelsel een gevolgtrekking is die het Hof geraden voorkomt als bedoeld in artikel 8:31, van de Awb.

5.2. Het Hof ziet aanleiding de Inspecteur tot een bedrag van € 75.000 te veroordelen in de kosten die belanghebbenden voor de behandeling van het bezwaar, het beroep en het hoger beroep hebben moeten maken.

COMMENTAAR

VAN DER VOORT

MAARSCHALK¹

De uitspraak van het hof is meteen op de uitspraakdatum gepubliceerd op rechtspraak.nl, vergezeld van een toelichting. Nog diezelfde dag hebben landelijke media aandacht aan de zaak besteed, inclusief het achtuurjournaal.

Zowel de inhoud als het moment van de uitspraak zijn opmerkelijk. Het hof hechtte veel belang eraan dat de inspecteur en de door hem meegebrachte getuigen de naam van de tipgever zouden bekendmaken. De president van het hof deed zelfs strafaangifte wegens verdenking van ontoelaatbare beïnvloeding van getuigen (zie NTR 2014/2894 met commentaar van Van der Voort Maarschalk). Over het door het hof verworpen beroep van de getuigen op hun verschoningsrecht loopt inmiddels een cassatieprocedure (NTR 2014/2895). Thans blijkt echter dat het hof de naam van de tipgever niet nodig heeft om tot een eindoordeel te komen. Dat eindoordeel komt enkele maanden na de strafaangifte en een dag vóór de mondelinge behandeling bij de Hoge Raad in de cassatieprocedure over het verschoningsrecht. Ik ga hierna in op de vraag of het hof niet het oordeel van de Hoge Raad had moeten afwachten. Ook ga ik in op de proceskostenveroordeling van de inspecteur van € 75.000.

De geheimhoudingskamer van de rechtbank had op de voet van art. 8:29 Awb beslist dat de inspecteur onvoldoende gewichtige redenen had om de op de zaak betrekking hebbende stukken zodanig te anonimiseren dat de identiteit van de tipgever geheim zou blijven voor de erfgenamen van de belastingplichtige. De inspecteur had niettemin slechts stukken in het geding gebracht waarin onder meer de naam van de tipgever (maar bijvoorbeeld ook van betrokken belastingambtenaren) onleesbaar was gemaakt. Op grond van art. 8:31 Awb mag de rechter daaruit de gevolgtrekkingen maken die hem geraden voorkomen. De rechtbank had aan de weigering van de inspecteur ongeanonimiseerde stukken in het geding te brengen geen gevolgtrekking verbonden, maar het hof doet dat wel: het vernietigt de aanslagen (en de beschikkingen ter zake van de heffingsrente). Als reden geeft het hof dat belanghebbenden de juistheid van de door de tipgever aan de inspecteur (tegen betaling) verstrekte informatie niet voldoende kunnen verifiëren. Evenmin kunnen zij de wijze waarop de tipgever die informatie heeft verkregen verifiëren; dat is van belang voor de beoordeling van de vraag of gebruikmaking van de verkregen informatie door de inspecteur te zeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht.

Op zichzelf vind ik dit een alleszins begrijpelijke beslissing, zeker gelet op de ruime beoordelingsvrijheid van het hof. De inspecteur heeft steeds rekening kunnen houden met zo'n beslissing, zeker toen hij ervoor koos om ondanks de beslissing van de geheimhoudingskamer vast te houden (ook in appel) aan geheimhouding van de naam van de tipgever. De inspecteur wist de rechtbank kennelijk ervan te overtuigen geen consequenties aan zijn weigering te verbinden, maar bij het hof lukte dat niet meer.

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

Het hof overweegt expliciet dat het geen consequenties verbindt aan de weigering van de getuigen de naam van de tipgever te noemen en dat het daarom geen reden ziet zijn einduitspraak aan te houden totdat de Hoge Raad over het verschoningsrecht heeft beslist (rov. 4.27). Dat is begging the question: waarom vond het hof aanvankelijk het – kennelijk – zo belangrijk de naam van de tipgever te weten teneinde die als getuige te kunnen horen maar meent het hof bij nader inzien toch zonder het horen van die getuige een eindbeslissing te kunnen nemen? Stel dat het hof het oordeel van de Hoge Raad zou hebben afgewacht en dat de Hoge Raad het beroep op het verschoningsrecht zou verwerpen? Dan zou niet zeker zijn dat belanghebbenden ook in het gelijk zouden zijn gesteld. Dan zou immers definitief vaststaan dat de getuigen zouden moeten spreken en zou de weg vrij zijn geweest om de tipgever te horen, zoals het hof wilde. Dan zou het hof ook (beter) inhoudelijk hebben kunnen beoordelen of de door de tipgever verschaft informatie de aanslagen zou kunnen dragen en zou het hof de inspecteur óf de belanghebbenden in het gelijk hebben kunnen stellen. Als de Hoge Raad evenwel het beroep op het verschoningsrecht zou honoreren, dan zou de tipgever, net als nu, niet worden gehoord. Maar zou het hof dan nog steeds dezelfde gevolgtrekkingen hebben gemaakt uit de weigering van de inspecteur ongeanonimiseerde stukken over te leggen? Voor het hof kon het (in zijn ogen onterechte) beroep op het verschoningsrecht van de getuigen in dit geval niet los worden gezien van het 'op rechterlijk bevel' (het hof doelt op de 8:29-beslissing van de rechtbank) moeten verschaffen van de naam van de tipgever (zie rov. 4.25). Als echter vast zou komen te staan dat de getuigen mochten zwijgen over de naam van de tipgever, dan kon dat in de eigen gedachtegang van het hof niet los worden gezien van de gevolgtrekkingen die het kon maken ingevolge art. 8:31 Awb. Denkbaar is dat het hof dan toch wat milder in zijn gevolgtrekkingen zou zijn geweest.

Alles afwegende kan ik het eindoordeel van het hof wel billijken. Als de getuigen (blijkens de nog te wijzen uitspraak van de Hoge Raad) een verschoningsrecht toekomt, dan zou de naam van tipgever dus niet bekend worden en zou die tipgever – net als nu – niet als getuige kunnen worden gehoord. Het hof zou dan op grond van art. 8:31 Awb dezelfde gevolgtrekkingen hebben kunnen maken als het nu heeft gemaakt. Anders dan het hof meent hoefde het zich daarbij niet mede te laten leiden door de discussie over het verschoningsrecht. Als de getuigen echter geen verschoningsrecht toekomt, dan zou de tipgever wel kunnen worden gehoord. Belanghebbenden zouden daarmee niet zijn opgeschoten want zij hebben nu immers het maximale resultaat (vernietiging van de aanslagen). Het horen van de tipgever zou de inspecteur mogelijk wél hebben geholpen. Door het horen van de tipgever zou immers kunnen blijken dat de door hem verschaft informatie wel degelijk juist en betrouwbaar was en dat die niet op onbehoorlijke wijze is verkregen; de aanslagen zouden dan wellicht in stand zijn gebleven. De inspecteur had zo'n verhoor echter juist consequent bemoedigt door niet de naam van de tipgever te noemen, in weerwil van de 8:29-beslissing van de rechtbank. Wellicht dat het hof het daarom ver vond gaan de inspecteur nog ter wille te zijn en hem de kans te geven zijn zaak te 'redden' op een wijze waartegen hij zich steeds had verzet. De inspecteur had nog wel aangeboden de tipgever anoniem te laten horen, maar dat aanbod verwerpt het hof (rov. 4.15). Het zou het kader van dit commentaar te buiten gaan hierop uitgebreid in te gaan. Ik merk hier slechts op dat ik voorsnog geen rechtvaardiging zie voor een dergelijke

beperking van de mogelijkheden om de getuige te horen en – vooral – zijn betrouwbaarheid te toetsen.

Voor deze op art. 8:31 Awb gebaseerde beslissing had het hof geen oordeel nodig over de vraag of de twee als getuigen gehoorde belastingambtenaren een beroep konden doen op hun verschoningsrecht voor zover het ging om het noemen van de naam van de tipgever. De uitgebreide overwegingen die het hof wijdt aan zijn eerdere verwerping van dat beroep op het verschoningsrecht zijn daarom 'ten overvloede', zoals het hof ook zelf met zoveel woorden overweegt. Niettemin geven zij wel een (nadere) motivering van 's hofs inmiddels in cassatie bestreden oordeel dat de belastingambtenaren geen verschoningsrecht toekomt. Het is daarom ongelukkig dat de uitspraak van het hof pas enige maanden komt na de strafaangifte en het proces-verbaal waarin was vastgelegd dat het meende dat de belastingambtenaren geen verschoningsrecht toekomt. Vanwege dit late tijdstip kunnen de overwegingen van het hof moeilijk nog een rol spelen in de lopende cassatieprocedure over het verschoningsrecht.

De vraag is trouwens wat nu nog het belang is van de twee getuigen bij de lopende cassatieprocedure over hun verschoningsrecht. Zij zullen immers niet meer hoeven te worden gehoord als de uitspraak van het hof in stand blijft (voor zover die de vernietiging van de aanslagen betreft). Aangezien over de houdbaarheid van de hofuitspraak vermoedelijk geen zekerheid zal bestaan vóórdat de Hoge Raad over het verschoningsrecht beslist (er is een spoedbehandeling toegestaan) zal het cassatieberoep van de getuigen waarschijnlijk niet afstuiten op een gebrek aan belang.

Nog een opmerking over het horen van getuigen. Het hof verwijt de inspecteur (in rov. 4.19) dat hij de belastingambtenaren niet meteen bij de rechtbankzitting heeft meegenomen als getuigen (al verbindt het hof geen gevolgen aan die weigering). Ik begrijp dat verwijt niet goed. De advocaat van belanghebbenden had aan de rechtbank geschreven dat hij verschillende belastingambtenaren (die in de stukken anoniem waren gemaakt door de inspecteur) als getuigen wilde horen. Hij verzocht daarom de rechtbank die personen als getuigen op te roepen (aangezien hij dat vanwege de anonimisering niet zelf kon). De rechtbank berichtte hem bij herhaling dat zij daartoe voorsnog geen aanleiding zag. De inspecteur kreeg afschriften van deze correspondentie tussen de rechtbank en de advocaat van belanghebbenden. Volgens het hof had de rechtbank naar aanleiding van het verzoek van de advocaat van belanghebbenden de inspecteur moeten opdragen de getuigen mee te nemen naar de zitting. Het hof vindt ook dat de inspecteur eigener beweging belanghebbenden in staat had moeten stellen de ambtenaren als getuigen te horen. Volgens het hof heeft de inspecteur het beginsel van equality of arms geschonden door pas bij de eerste mondelinge behandeling bij het hof aan te bieden die ambtenaren als getuigen te horen (toen de inspecteur volgens het hof 'meende in bewijsnood te komen'). Nog afgezien van de vraag of de inspecteur meende in bewijsnood te komen (dat lijkt me niet relevant, het stond de inspecteur vrij het bewijsaanbod toen te doen) zie ik niet goed in wat de inspecteur verkeerd heeft gedaan. Belanghebbenden wilden kennelijk bewijs leveren. Zij hadden de inspecteur niet verzocht de ambtenaren als getuigen mee te nemen naar de zitting bij de rechtbank. De inspecteur had op dat moment zelf geen aanleiding de ambtenaren als getuigen mee te nemen. Blijkens de correspondentie met de rechtbank hadden belanghebbenden wel de

rechtbank gevraagd de ambtenaren als getuigen op te roepen, maar uit diezelfde correspondentie was duidelijk dat de rechtbank daar 'vooralsnog' niet aan wilde. Ik vermoed dat de inspecteur daaruit ook afleidde dat de rechtbank vooralsnog niet van plan was zelf meegebrachte getuigen te gaan horen. Waarom zou de inspecteur dan toch, tegen de zin van de rechtbank in, de ambtenaren als getuigen hebben moeten meenemen?

Tot slot een korte opmerking over de proceskostenveroordeeling van € 75.000. Het hof kent die toe omdat de weigering van de inspecteur om ingevolge de onherroepelijke 8:29-beslissing van de rechtbank ongeanonimiseerde stukken over te leggen volgens hem onrechtmatig is (een ernstige schending van de rechtsorde, zie rov. 4.14). Ik heb al eerder uiteengezet dat het uitgangspunt van het hof mijns inziens onjuist is (zie het commentaar bij NTFR 2014/2894). Het is een inspecteur toegestaan geen gehoor te geven aan een 8:29-beslissing. Zo'n weigering kan (maar hoeft niet) processuele consequenties hebben, maar is niet civielrechtelijk onrechtmatig. Daarmee ontvalt de basis aan de afwijking door het hof van de forfaitaire proceskostenregeling.