

## **#111 Openbare borgersreactie tipgeverszaak: onjuiste uitleg 'zozeer indruist-criterium'**

Advocaat-Generaal (A-G) IJzerman heeft op 25 maart 2019 geconcludeerd in de zogenoemde tipgeverszaak. Het Hof 's-Hertogenbosch komt als tweede Hof tot het oordeel dat de navorderingsaanslagen moeten worden vernietigd. Centraal staat de vraag of het van de tipgever verkregen materiaal als bewijs mag worden gebruikt door de fiscus. Het Hof oordeelt van niet omdat het 'zozeer indruist-criterium' is geschonden. De A-G meent dat aan toetsing aan het 'zozeer indruist-criterium' niet wordt toegekomen omdat het materiaal door de Belastingdienst niet onrechtmatig is verkregen. De A-G legt op deze wijze het 'zozeer indruist-criterium' naar onze mening te beperkt uit. Wij gebruiken deze Hertoghs Beschouwt dan ook om in een openbare borgersreactie op dit onderdeel van de conclusie van de A-G te reageren.

### **Waar ging het ook alweer om?**

De Belastingdienst heeft aan de persoon die nu de tipgever is verzocht informatie over zijn buitenlandse bankrekening te verstrekken. Naar aanleiding van dit verzoek vertelde hij de Belastingdienst dat hij in het bezit was van informatie over Nederlanders met bankrekeningen in Luxemburg. De Belastingdienst vond dit interessant en ging met de tipgever in gesprek over die informatie. Er is afgesproken dat de tipgever de informatie aan de Belastingdienst verstrekt en daarvoor een vergoeding ontvangt die afhankelijk is van de hoogte van de naar aanleiding van de informatie geheven belasting. De Belastingdienst weigert de identiteit van de tipgever te prijs te geven. Bij het hof Arnhem-Leeuwarden heeft dit tot het spraakmakende oordeel geleid dat de inspecteur de rechtsorde heeft geschonden doordat de inspecteur weigerde om diverse gegevens over de tipgever te verstrekken. Op grond van artikel 8:31 Awb verbond Hof Arnhem-Leeuwarden hieraan de consequentie vernietiging van de aanslagen en een proceskostenvergoeding van € 75.000,-. De Hoge Raad heeft de zaak verwezen naar het Hof 's-Hertogenbosch omdat het Hof Arnhem-Leeuwarden had miskend dat bij toepassing van artikel 8:31 Awb alle omstandigheden van het geval moeten worden meegewogen.

### **Oordeel van het Hof 's-Hertogenbosch**

Het Hof 's-Hertogenbosch heeft geoordeeld dat het van de tipgever verkregen bewijsmateriaal niet als bewijs mag worden gebruikt. Het Hof komt tot dit oordeel nadat het inzicht geeft in zijn gedachtegang waarbij drie denkrichtingen worden geformuleerd. Die lopen uiteen van zonder meer gebruiken van het bewijsmateriaal tot het zonder meer uitsluiten van het bewijsmateriaal. Het Hof oordeelt dat een middenweg moet worden gekozen waarbij de inspecteur bij de keuze of hij het bewijsmateriaal gaat gebruiken een belangenafweging moet maken tussen het belang van een juiste belastingheffing en het belang van een zuiver rechtsstatelijk, normconform handelen van de Staat.

De toetsing door de rechter van de door de inspecteur gemaakte belangenafweging kan leiden tot het oordeel dat is gehandeld op een wijze die beantwoordt aan het 'zozeer indruist'-criterium. Als dat het geval is, moet het bewijsmateriaal van gebruik in de procedure worden uitgesloten.

Het Hof oordeelt dat het niet kan beoordelen of de Belastingdienst in redelijkheid kon komen tot de in het onderhavige geval gemaakte belangenafweging. Het Hof kan, gezien het gebrek aan inzicht in de gemaakte afweging, evenmin de ernst van het tekortschieten van de belangenafweging beoordelen. Het Hof acht hierbij cruciaal dat geen inzicht is verschaft in de afwegingen ten aanzien van de verwachte overheidsinkomsten enerzijds en de met de tipgever overeengekomen beloning anderzijds en dat het strafrechtelijk laakbare handelen van de tipgever geen rol heeft gespeeld bij de door de Belastingdienst gemaakte afweging.

De consequenties daarvan moeten volgens het Hof mede gelet op artikel 8:31 van de Awb voor rekening van de Inspecteur komen. Dat betekent dat in dit geval moet worden geoordeeld dat de belangenafweging zodanig tekortschiet dat is voldaan aan het 'zozeer indruist'-criterium. Dat brengt met zich dat het bewijsmateriaal in de onderhavige zaak van gebruik moet worden uitgesloten.

#### **De conclusie van de A-G: te beperkte uitleg 'zozeer indruist-criterium'**

De A-G is het niet eens met het oordeel van het Hof dat de inspecteur een belangenafweging moet maken bij de beoordeling of hij bewijs gaat gebruiken en daarin inzicht moet geven zodat de rechter die - zij het terughoudend - kan controleren (onderdeel 4 van de conclusie). De redenering van de A-G komt er op neer dat zolang de Belastingdienst zelf niet steelt geen sprake is van onrechtmatig verkregen bewijs. Die redenering vinden wij te kort door de bocht en onjuist.

Het strafrechtelijk onrechtmatig verkrijgen van het bewijs hoeft niet door de Belastingdienst plaats te vinden maar kan ook in een eerdere schakel plaatsvinden. Het Hof stelt ons inziens terecht vast dat het bewijsmateriaal strafrechtelijk onrechtmatig is verkregen doordat het erop lijkt dat de tipgever het materiaal heeft verduisterd en daardoor sprake is van heling door de Staat.

In het arrest BNB 1992/306 is het 'zozeer indruist-criterium' geïntroduceerd voor de beoordeling of strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs voor de belastingheffing mag worden gebruikt. De Hoge Raad oordeelde dat dit bewijs niet mag worden gebruikt als het bewijs is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder die omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.

Bij de beoordeling of het bewijs is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, spelen alle omstandigheden een rol. Het is naar onze mening dan ook volstrekt logisch dat het Hof oordeelt dat de inspecteur bij de beoordeling of hij dergelijk bewijs gaat gebruiken om belasting te heffen een belangenafweging moet maken tussen enerzijds het belang van belastingheffing en anderzijds een zuiver normconform handelen.

In deze zaak is cruciaal dat de inspecteur geen inzicht geeft in onder meer de wijze waarop de tipgever aan de tegen betaling aangeboden informatie is gekomen, de wijze waarop de overeenkomst met de tipgever tot stand is gekomen en de belangenafweging die daarbij heeft plaatsgevonden. Doordat de inspecteur geen inzicht geeft in de belangenafweging die is gemaakt bij de keuze of het bewijsmateriaal wordt gebruikt, kan het Hof niet beoordelen of de inspecteur rechtmatig heeft gehandeld. De conclusie kan volgens het Hof dan ook niet anders zijn dan dat het bewijsmateriaal is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht.

Het feit dat een vergoeding is betaald aan de tipgever en het gebrek aan transparantie is een belangrijk verschil met het arrest van de Hoge Raad in de KBLux-zaken (zie 4.22 van de conclusie).

De door het Hof geïntroduceerde door de inspecteur te maken belangenafweging geeft ons inziens een goede invulling aan het 'zozeer indruist-criterium' die past binnen de jurisprudentie van de Hoge Raad over dit criterium. Bovendien kan de Belastingdienst aan de consequenties die het Hof toepast makkelijk ontkomen door transparant te zijn over zijn handelen.

**Conclusie van de A-G: (on)mogelijkheden op grond van artikel 47 AWR**

De A-G merkt in 4.15 op dat de inspecteur het bewijs ook op grond van artikel 47 AWR had kunnen verkrijgen, zodat het bewijs ook op die grond niet voor uitsluiting in aanmerking komt. Wij volgen deze redenering van de A-G niet. Zonder de informatie van de tipgever wist de Belastingdienst immers niet dat de belanghebbende over de bankrekening in Luxemburg beschikte, zodat aan de belanghebbende ook geen vragen zouden zijn gesteld op grond van artikel 47 AWR. Vragen worden immers pas gesteld als de inspecteur een aanknopingspunt heeft. De inspecteur schrijft niet aan een willekeurige belastingplichtige een brief waarin hij vraagt informatie over de in het buitenland aangehouden bankrekening te verschaffen. Deze redenering van de A-G gaat volgens ons dan ook niet op.

**Oordeel Hof op grond van artikel 8:31 Awb**

Het oordeel van het Hof kan overigens ook zo worden gelezen dat dit los staat van de vraag of het bewijsmateriaal strafrechtelijk onrechtmatig is verkregen. De wet laat de rechter immers vrij in de keuze welke gevolgen aan het nalaten worden verbonden. Het Hof oordeelt dat de inspecteur geen inzicht heeft gegeven in cruciale informatie en verbindt daaraan op grond van artikel 8:31 Awb de conclusie die hem geraden voorkomt. Die beoordeling is feitelijk van aard en daarmee voorbehouden aan het Hof. Ook hierom menen wij dat het oordeel van het Hof in stand dient te blijven.

**Tot slot**

Inmiddels hebben twee gerechtshoven geoordeeld dat de handelwijze van de Belastingdienst vanwege het gebrek aan transparantie niet deugt. Dat vormt naar onze mening een duidelijk signaal richting de Belastingdienst. Daarmee is niet gezegd dat de Belastingdienst geen gebruik mag maken van informatie die een tipgever verstrekt. Echter moet wel klare wijn worden geschonken over de herkomst van de informatie en de afspraken die zijn gemaakt, zodat de belastingplichtige en de rechter kunnen toetsen of de Belastingdienst de informatie op rechtmatige wijze heeft verkregen. Wij roepen de Hoge Raad op de belangenafweging die het Hof voor toepassing van het 'zozeer indruist-criterium' heeft geïntroduceerd te omarmen.