

Het Protocol inzake het Rekeningenproject

Een inventarisatie van rechtsvragen

Mr. L.C.A. Wijsman en Mr. A.C. van Aalst

1 Inleiding

Het rekeningenproject is een grootschalig onderzoek van de Belastingdienst / FIOD-ECD naar Nederlandse ingezetenen met verzwegen buitenlandse bankrekeningen. Het onderzoek is gebaseerd op gegevens die de Belgische fiscale autoriteiten spontaan hebben uitgewisseld met Nederland en heeft inmiddels geresulteerd in het opleggen van navorderingsaanslagen en vergrijpboetes aan enige duizenden belastingplichtigen.

In deze bijdrage wordt de vraag of de Belastingdienst, gezien de wijze van verkrijging van de gegevens door de Belgische justitiële autoriteiten, van deze gegevens gebruik mag maken tot uitgangspunt genomen. Na een beschrijving van de feiten wordt aan de hand van literatuur en jurisprudentie de stand van zaken beschreven ten aanzien van voor de hoofdvraag relevante deelvragen, zoals de toelaatbaarheid van het gebruik van het bewijsmateriaal, de voorwaarden voor het opleggen van een bestuurlijke boete en de mogelijke schending door de overheid van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Het geheel wordt met een slotbeschouwing afgesloten.

2 De feiten

2.1 Diefstal microfiches en documenten in Luxemburg

In de periode april 1993 en januari 1994 hebben ten minste vier werknemers van de Kredietbank S.A. Luxembourgeoise (hierna: de Bank) microfiches, documenten en gelden ontvreemd van de Bank. De microfiches bevatten onder meer gegevens van circa 20.000 rekeningen, van 10.200 Nederlandse rekeninghouders bij de Bank, met een totaalsaldo per 31 januari 1994 van circa 1,3 miljard gulden. Na ontdekking door de Bank van de diefstal, hebben de vier werknemers het bezit van de microfiches en de documenten als chantagemiddel gebruikt. Als de Bank bereid was om geen aangifte van de diefstal te doen, kreeg de Bank dit materiaal retour. Bij aangifte zou het materiaal aan Buitenlandse overheden ter beschikking worden gesteld.

Na aangifte van de diefstal zijn de – intussen voormalige – werknemers ingevolge het Luxemburgse strafrecht vervolgd voor diefstal, schending van het bankgeheim¹, informatiefraude en chantage. Een aantal voormalige werknemers is reeds onherroepelijk strafrechtelijk veroordeeld.

2.2 Verkrijging gegevens door de Belgische justitiële autoriteiten

In 1995 heeft het Parket van Brussel een gerechtelijk strafdossier² geopend. De opening vond plaats in het kader van een vooronderzoek jegens een Belgisch onderdaan. Tijdens een huiszoeking zou vervolgens materiaal, gelijkend op het van de Bank gestolen materiaal, in beslag zijn genomen. Een jaar later, op 9 mei 1996, opent het Parket van Brussel een strafdossier³ inzake een Belgische bank. Ten behoeve van dit dossier zijn de microfiches gelezen en afgedrukt.

¹ Het bankgeheim is geregeld in artikel 458 van het Wetboek van Strafrecht (Luxemburg) en artikel 41 van de Wet van 5 april 1993 betreffende financiële instellingen. Naar Luxemburgs recht is de schending van het bankgeheim een misdrijf.

² Genummerd 70.97.1071/95.

³ Genummerd 78.97.2825/96.

De politieële gang van zaken is voor de Bank aanleiding geweest om een klacht⁴ in te dienen bij het Belgische Vast Comité van Toezicht op de Politiediensten (hierna: het Comité). De klacht bevatte een verzoek tot het uitvoeren van onderzoeken betreffende onrechtmatige en deloyale handelingen van politieambtenaren, waarvan onder andere de Bank en haar rekeninghouders het slachtoffer zijn geworden.

Het Comité heeft de klacht in behandeling genomen en heeft allereerst onderzoek verricht naar de wijze waarop de microfiches en documenten door de Belgische justitiële autoriteiten zijn verkregen. Hoewel de Belgische justitiële autoriteiten aangeven dat de gegevens in het kader van een strafdoossier zijn ontvangen, acht de Bank een drietal andere scenario's⁵ mogelijk. Het Comité maakt niet duidelijk welk scenario zij het meest waarschijnlijke acht. Wel concludeert het Comité dat de betrokken politieambtenaren de Belgische Richtlijnen, zoals voorgeschreven door de Belgische ministeriële omzendbrief aangaande het handelen met informanten, niet hebben toegepast. De politieambtenaren hebben gehandeld in strijd met de Belgische regelgeving, meer in het bijzonder hebben zij in strijd met de wet:

- individueel – dus zonder overleg, coördinatie of toezicht – gehandeld;
- de voorgeschreven verslagen en rapporten niet opgesteld; en
- de kennisgeving ten opzichte van het parket op onvolledige wijze gedaan.

2.3 Verkrijging gegevens door de Belgische belastingadministratie

Ingevolge artikel 327, paragraaf 1 van de Belgische Inkomstenbelastingwet 1992 kan de Belgische belastingadministratie, met goedkeuring van het Belgische Openbaar Ministerie, inzage krijgen in gerechtelijke strafdossiers en kopieën daarvan opvragen, teneinde het opleggen en innen van Belgische rijksbelastingen zeker te stellen. Vanaf 1995 zou de Procureur Generaal van het Parket Brussel de Bijzondere Belastinginspectie (hierna: de BBI) meermaals toegang hebben verleend tot het gerechtelijke strafdossier.⁶

2.4 Verkrijging van de gegevens door de Nederlandse Belastingdienst

Eind 2000 heeft de BBI afdrucken van microfiches van rekeninghouders zonder Belgische nationaliteit spontaan uitgewisseld met de belastingdiensten van circa veertig landen, waaronder Nederland.

Door een Luxemburgse rechter is inmiddels vastgesteld dat twee voormalige werknemers van de Bank omstreeks 1995 hebben getracht vertrouwelijke informatie, waaronder de nu door de BBI spontaan uitgewisselde gegevens, aan de FIOD-ECD te verkopen.⁷

2.5 De start van het Rekeningenproject

De door de BBI aan de FIOD-ECD uitgewisselde gegevens betreffen afdrucken van de microfiches met gegevens van Nederlandse ingezetenen die op 31 januari 1994 één of meer rekeningen bij de Bank aanhielden. De gegevens betreffen veelal een rekeningnummer, (voor)naam van de rekeninghouder en het saldo per 31 januari 1994. Een adres of woonplaatsvermelding ontbreekt. De BBI heeft bovendien

⁴ Indiening van de klacht geschiedt overeenkomstig artikel 16 van de Belgische wet van 18 juli 1991 tot regeling van het toezicht op politie- en inlichtingendiensten.

⁵ De scenario's in het rapport van het Comité betreffen (1) de overhandiging van de gegevens door de betrokken werknemers aan de Belgische justitiële autoriteiten, (2) de overhandiging van de gegevens door de betrokken werknemers overeenkomstig convocatie en (3) de overhandiging van de gegevens door een Belgische informant.

⁶ Vermoedelijk is toegang verleend in het dossier genummerd 78.97.2825/96.

⁷ Le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, Chambre correctionnelle, 27 april 2000, Jugt.no. 997/2000, inzake Den Norske Bank affair.

bij de uitwisseling schriftelijk medegedeeld dat de overgemaakte gegevens de enige zijn die uit het gerechtelijke strafdossier waaruit de microfiches afkomstig zijn, blijken.

De FIOD-ECD is een eigen (identificatie)onderzoek gestart. Daarbij zijn de gegevens onder meer gemacht met een bestand van het Centrale Rijbewijzen- en Bromfietsencertificatenregister.

Na identificatie van een aantal Nederlandse ingezetenen bleek tijdens een gezamenlijk onderzoek van de Belastingdienst / FIOD-ECD dat 'het vermogen en de opbrengsten van het vermogen zo goed als zeker niet in de verschillende aangiftes is vermeld.'⁸ Mede op basis van deze bevindingen is op 29 augustus 2001 besloten om over te gaan tot de landelijke actie Rekeningenproject.

2.6 Uitvoering rekeningenproject

Het overgrote deel van de Nederlandse ingezetenen dat is betrokken bij het Rekeningenproject heeft aanvankelijk van de Belastingdienst een vragenbrief ontvangen.⁹ In deze brief wordt de geadresseerde geïnformeerd dat uit onderzoek naar voren is gekomen dat hij houder is (geweest) van een of meer in het buitenland aangehouden bankrekeningen. Betrokkene wordt verzocht met betrekking tot die bankrekening(en) inlichtingen te verstrekken. Daarvoor is bijgevoegd een verklaring buitenlandse bankrekeningen waarin met name wordt gevraagd naar de naam van de buitenlandse bank, het jaar van opening van de rekening en het rekeningnummer.

De gevraagde inlichtingen dienen binnen vijf dagen na dagtekening van de brief duidelijk, stellig en zonder voorbehoud te worden verstrekt. Uitstel wordt niet verleend.

Voorts vermeldt de vragenbrief dat indien niet (volledig) aan de verplichtingen van artikel 47 en 49 AWR wordt voldaan, op grond van artikel 25, zesde lid, en 27 e, letter b, AWR omkering van de bewijslast van toepassing is. Tevens wordt vermeld dat betrokkene een strafbaar feit als omschreven in de artikelen 68 en 69 AWR pleegt indien de gevraagde gegevens en inlichtingen niet, onjuist of onvolledig worden verstrekt.

Belastingplichtigen die de gevraagde inlichtingen verstrekken, ontvangen een zogenoemde "vragenbrief vervolg" waarin nadere inlichtingen worden gevraagd (herkomst van gelden, stortingen en opnamen). Bovendien wordt een aantal documenten gevorderd (openingsformulier, overzichten en specificaties).

2.7 Vaststelling en oplegging van belastingaanslagen

Het door de Belastingdienst / FIOD-ECD uitgevoerde onderzoek heeft geresulteerd in het opleggen van navorderingsaanslagen en vergrijpboetes aan enige duizenden belastingplichtigen. Aangezien over een periode van twaalf jaren kan worden nagevorderd¹⁰, hebben de inspecteurs aan de belastingplichtigen die hebben meegewerkt aan het onderzoek een vaststellingsovereenkomst ex artikel 7:900 BW voorgelegd. Daarin is opgenomen dat de door de belastingplichtige verschuldigde inkomsten- en vermogensbelasting over de periode 1990 tot en met 2000 / 2001, uit praktische overweging, als enkelvoudige vermogensbelasting wordt geheven in één en dezelfde navorderingsaanslag. De vergrijpboete bedraagt 50% van het bedrag van de navorderingsaanslag. Door ondertekening doet de belastingplichtige bovendien onder meer afstand van zijn recht op bezwaar en beroep. Een aantal belastingplichtigen heeft deze vaststellingsovereenkomst ondertekend.

Nadat vele belastingplichtigen echter niet bereid bleken om de vaststellingsovereenkomst te ondertekenen, is aan hen een zogenoemde "vastlegging afspraken" voorgelegd. In deze afspraak blijft de wijze van heffing van de verschuldigde belasting en de op te leggen vergrijpboete uit praktische overweging gehandhaafd. Bij ondertekening doet de belastingplichtige uitsluitend nog afstand van zijn

⁸ Blz. 6, par. 1.2.5 van het draaiboek dat ten behoeve van de administratiefrechtelijke behandeling van Nederlandse belastingplichtigen in het kader van het rekeningenproject is opgesteld.

⁹ Een aantal belastingplichtigen is direct strafrechtelijk vervolgd of door de Belastingdienst aan huis bezocht.

¹⁰ Art. 16, lid 4, AWR.

recht op bezwaar en beroep ten aanzien van de bijgevoegde berekeningen van de omvang van de correctiebedragen enkelvoudige belasting en / of de vorm waarin de heffing heeft plaatsgevonden (één navorderingsaanslag vermogensbelasting).

3 Vragen over de toelaatbaarheid van het gebruik door de Nederlandse belastingdienst van het ontvangen bewijsmateriaal

Het ontvangen materiaal is door de Belgische overheid spontaan aan de Nederlandse overheid uitgewisseld. Ten aanzien van de wijze waarop de Belgische overheid aan het materiaal is gekomen, kunnen vragen worden gesteld. Die zijn met name gericht op de rechtmatigheid van de verkrijging van het materiaal door de Belgische justitiële autoriteiten (van de Luxemburgse werknemers) en, vervolgens, door de Belgische Belastingadministratie. Voorts of die Belgische Belastingadministratie bevoegd was tot spontane uitwisseling naar Nederland.

Voorafgaand aan het onderzoek van de FIOD-ECD heeft de Stuurgroep rekeningenproject zich gebogen over de rechtmatigheid van de verkrijging van de microfiches voor fiscale en strafrechtelijke doeleinden.¹¹ In haar rapport komt de Stuurgroep tot de conclusie dat de rechtspraak voldoende aanknopingspunten biedt voor de stelling dat de gegevens rechtmatig zijn verkregen en derhalve als bewijs mogen worden gebruikt.¹²

3.1 Strafrechtelijke aspecten

In een strafprocedure tegen een van de rekeninghouders heeft de raadsman de stelling ingenomen dat het door het Openbaar Ministerie (OM) gebruikte bewijs (de microfiches) mogelijk in strijd met de verdragsnormen van het EVRM zijn verkregen. Indien deze stelling juist is, zou dit wellicht kunnen betekenen dat het bewijs onrechtmatig en dus ontoelaatbaar is voor strafrechtelijke doeleinden. De rechtbank Amsterdam¹³ heeft als reactie op de stelling van de raadsman in een tussenvonnis aan het OM een gedetailleerde opdracht gegeven om duidelijkheid te verschaffen over de wijze waarop de gegevens zijn verkregen. De Rechtbank wenst deze duidelijkheid te verkrijgen voordat zij zich in de schuldvraag van de verdachte rekeninghouder wil verdiepen.

Het uiteindelijke oordeel van de Rechtbank Amsterdam of de spontaan uitgewisselde gegevens tot bewijs in de strafzaak kunnen dienen, kan niet onverkort naar het fiscale bestuursrecht worden doorgetrokken. Materiaal dat in een strafprocedure als bewijsmiddel wordt uitgesloten wegens onrechtmatige verkrijging, is niet reeds om die reden ontoelaatbaar in een fiscale procedure. Uit de fiscale rechtspraak volgt dat bewijs dat afkomstig is uit een opsporingsonderzoek slechts dan voor de belastingheffing en bestuurlijke beboeting ontoelaatbaar is indien 'het is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.'¹⁴

De vraag komt op of de Nederlandse overheid, gezien de gang van zaken in België, heeft gehandeld op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht. Er is sprake van materiaal dat kenbaar valt onder het bankgeheim van Luxemburg. Het feit dat het materiaal spontaan is uitgewisseld doet daaraan niet af. Het zou ook voor de Belastingdienst/FIOD-ECD duidelijk moeten zijn geweest dat onrechtmatig handelen in België ten

¹¹ De Stuurgroep bestond uit deskundigen van het ministerie van Financiën, de Kennisgroep boete en strafrecht, FIOD-ECD, BVO, contactambtenaar en het Openbaar Ministerie/Expertisecentrum Fiscale Fraude.

¹² Draaiboek, bijlage D3 pag. 3 PV: 'Niet is gebleken van feiten op grond waarvan zou moeten worden aangenomen dat de Belgische autoriteiten de gegevens niet op onrechtmatige wijze hebben verkregen van de medewerkers van de bank.'

¹³ Rechtbank Amsterdam 12 september 2002, CDV01-20-08, V-N 2002/45.7.

¹⁴ HR 1 juli 1992, BNB 1992/306 m.n. P. den Boer.

grondslag ligt aan de verkrijging van het materiaal, hetgeen voor een behoorlijk handelende overheid aanleiding zou moeten zijn geweest voor nader onderzoek.¹⁵

3.2 Fiscaal-bestuursrechtelijk aspect

In het licht van het fiscaal bestuursrecht kan bovendien de vraag worden gesteld of het tijdens een controle ontdekte bewijsmateriaal moet worden uitgesloten. Het uitsluiten van bewijsmateriaal in deze sfeer vindt alleen plaats indien het zorgvuldigheidsbeginsel wordt geschonden.¹⁶ Daarvan is sprake indien niet met open vizier is gehandeld. De fiscus dient zijn controle zonder stiekem of onduidelijk gedoe, zonder trucs en met inachtneming van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te verrichten, indien (nog) geen aanleiding is om aan te nemen dat de belanghebbende niet zou willen meewerken aan een controle of dat het informeren van de belanghebbende het doel van de controle in gevaar zou kunnen brengen.¹⁷ Bij onbevoegdelijke verkrijging in de controlesfeer is de rechter zodoende strenger voor de fiscus dan bij onrechtmatige verkrijging in de opsporingsfeer. In dit verband rijst de vraag of de Nederlandse overheid door gebruik te maken van het spontaan uitgewisselde materiaal heeft gehandeld in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel. Vaststaat dat de Belastingdienst (desgevraagd) geen mededelingen heeft willen doen aan belastingplichtigen over de achtergronden van het onderzoek waarnaar in de vragenbrief wordt verwezen.¹⁸

4 Het opleggen van een bestuurlijke boete

4.1 Artikel 6 EVRM

De vaststelling van de in een navorderingsaanslag begrepen vergrijpboete dient op grond van vaste rechtspraak van de Hoge Raad te voldoen aan de waarborgen die in artikel 6 EVRM zijn opgenomen ingeval van een criminal charge.¹⁹ Daartoe behoren het zwijgrecht en het verbod op gedwongen zelfincriminatie.²⁰ Dezelfde waarborgen zijn neergelegd in artikel 14, derde lid, aanhef en onder g, IVBPR.²¹

Sinds 1998 zijn de meeste waarborgen van artikel 6 EVRM wettelijk verankerd in het Nederlandse fiscale boetestelsel.²²

4.2 Zwijgrecht en criminal charge

¹⁵ Temeer nu een Luxemburgse rechter inmiddels heeft vastgesteld dat twee voormalige werknemers van de Bank hebben getracht onder meer de nu door de BBI spontaan uitgewisselde gegevens aan de FIOD-ECD te verkopen. Zie paragraaf 2.4.

¹⁶ A-G Wattel in zijn conclusie van 16 februari 2001, nr. 35 889, V-N 2001/16.5.

¹⁷ A-G Wattel in zijn conclusie bij de clickfondszaak (nrs. 37456 en 37466, pt. 4.11; zie www.ntfr.nl).

¹⁸ Naar aanleiding van kamervragen heeft de staatssecretaris van Financiën, mede namens de minister van Justitie, reeds eind 2001 medegedeeld dat in het belang van het onderzoek geen mededelingen kunnen worden gedaan over de wijze waarop de Belgische fiscale autoriteiten aan de gegevens zijn gekomen (Brief van de staatssecretaris van Financiën van 7 december 2001, DGB 2001-01049).

¹⁹ Vgl. HR 16 juni 1985, BNB 1986/29 m.n. J.P. Scheltens; HR 7 september 1988, BNB 1988/298 en HR 24 januari 1990, BNB 1990/287 m.n. H.J. Hofstra.

²⁰ EHRM 21 februari 1984, Publicaties Series A, vol. 73 (Özturk), EHRM 24 februari 1994, Publicaties Series A, vol. 284 (Bendenoun), ook in BNB 1994/175, m.n. P.J. Wattel; EHRM 27 februari 1980, Publicaties Series A, vol. 35 (Deweert), ook in NJ 1980, 561; EHRM 25 februari 1993, Publicaties Series A, vol. 256-a (Funke), ook in NJ 1993, 485 m.n. Knigge; EHRM 17 december 1996, Reports 1996-VI (Saunders), ook in BNB 1997/254 m.n. M.W.C. Feteris en EHRM 3 mei 2001 (J.B. vs Zwitserland), BNB 2002/26 m.n. M.W.C. Feteris.

²¹ Vgl. HR 23 juni 1993, BNB 1993/272 m.n. P.J. Wattel.

²² Art. 67a e.v. AWR met een uitwerking in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998.

Uit rechtspraak van het EHRM en de Hoge Raad volgt dat het zwijgrecht een beperktere werkingssfeer kent dan het verbod om onder dwang afgelegde verklaringen te gebruiken als bewijs voor de onderbouwing van een sanctie. Het zwijgrecht kan worden ingeroepen eerst nadat het onderzoek naar de feiten zodanig is gevorderd dat de overheid op grond daarvan een criminal charge jegens de belastingplichtige heeft geuit.²³ Deze beperkte werkingssfeer van het zwijgrecht is in artikel 67j AWR neergelegd. Uit de parlementaire geschiedenis volgt dat het moment waarop het zwijgrecht kan worden ingeroepen samenvalt met het moment van de criminal charge.²⁴

Volgens vaste rechtspraak van de belastingkamer van de Hoge Raad doet een criminal charge zich voor op het tijdstip waarop ‘vanwege de belastingadministratie jegens de belastingplichtige een handeling is verricht, waaraan hij in redelijkheid de verwachting kan ontleen dat de inspecteur een verhoging zal opleggen.’²⁵ Dit materiële criterium is ontleend aan de rechtspraak van de strafkamer van de Hoge Raad²⁶ en laat in de praktijk ruimte voor onzekerheid.

De vraag kan worden gesteld of de vragenbrief, in het licht van artikel 6 EVRM, jegens de geadresseerde een criminal charge inhoudt. De Belastingdienst heeft (desgevraagd) steeds het standpunt ingenomen dat de vragenbrief geen criminal charge inhield, zodat aan de geadresseerde geen zwijgrecht toekwam. De inlichtingen zouden worden gevorderd in het kader van een heffingsonderzoek, waarbij overigens expliciet niet werd uitgesloten dat in een latere fase een boete zou worden opgelegd. Niet kan worden uitgesloten dat de Belastingdienst de rechten van de geadresseerden op de voet van art 67a AWR e.v. en art. 6 EVRM bewust heeft willen inperken door het moment van de charge uit te stellen.²⁷

Indien de vragenbrief toch een criminal charge inhield, kan de belastingplichtige zich beroepen op zijn zwijgrecht. Daarbij moet in acht worden genomen dat het zwijgrecht ex artikel 67j AWR geen absoluut zwijgrecht is, omdat de inlichtingen die betrekking hebben op de belastingheffing onverkort moeten worden verstrekt. De belastingheffing als zodanig is geen issue dat artikel 6 EVRM raakt, althans zolang fiscale procedures door het EHRM niet worden aangemerkt als betreffende 'civil rights and obligations'.²⁸ In *J.B. vs Zwitserland*²⁹ overweegt het EHRM nog expliciet dat zij in die zaak niet beslist over ‘the issue whether a State can oblige a taxpayer to give information for the sole purpose of securing a correct tax assessment’. In de rechtspraak en literatuur zijn op dit punt overigens de nodige bewegingen waar te nemen.³⁰

Inherent aan de aard van de gevraagde gegevens en inlichtingen is echter dat deze (mede) een belastende verklaring kunnen opleveren en daarmee ook als bewijs kunnen dienen voor de op te leggen vergrijpboete. Een splitsing van de verklaring is naar huidig recht niet mogelijk.³¹

²³ EHRM 21 februari 1984, NJ 1988,937 (Özturk); EHRM 17 december 1996, BNB 1997/254 (Saunders) m.n. M.W.C. Feteris; EHRM 8 december 1998 (Padin Gestoso), nr. 39519/98, www.echr.coe.int en EHRM 7 juni 1999, nr. 34203/96 (Ferrarin), www.echr.coe.int.

²⁴ Kamerstukken II 1997/98, 24 800, nr. 7 (NnavV).

²⁵ Vgl. HR 23 juni 1993, BNB 1993/271 m.n. P.J. Wattel; HR 23 november 1993, BNB 1995/25 m.n. P.J. Wattel en HR 27 juni 2001, BNB 2002/27 m.n. M.W.C. Feteris.

²⁶ Vgl. HR 17 februari 1987, NJ 1987,951.

²⁷ Of een dergelijk bewust uitstel verenigbaar is met art. 6 EVRM is onzeker, nu het EHRM zich hierover voor zover ons bekend nog niet heeft uitgelaten. Indien een dergelijk bewust uitstel niet verenigbaar is met art. 67a AWR e.v. en art. 6 EVRM, dan zouden de waarborgen van art. 6 EVRM reeds voorafgaande aan de uitgestelde criminal charge hebben te gelden.

²⁸ Vgl. R.J. Koopman, Weekblad 6497, blz. 1353.

²⁹ EHRM 3 mei 2001 (*J.B. vs Zwitserland*), BNB 2002/26 m.n. M.W.C. Feteris. Daarbij wordt expliciet verwezen naar de zaak Saunders.

³⁰ Vgl. EHRM 12 juli 2001, App.Nr. 44759/98 (Ferrazini tegen Italië), www.echr.coe.int, en meer recent A-G Wattel in zijn conclusie bij de clickfondszaak (nrs. 37456 en 37466; zie www.ntfr.nl).

³¹ Het idee van een strikt gescheiden traject van beboeting door een afzonderlijke functionaris (boete-inspecteur) heeft de wetgever verworpen.

Ten tijde van de invoering was artikel 67j AWR, althans volgens de staatssecretaris van Financiën, in lijn met de Europese rechtspraak over artikel 6 EVRM.³² In dit verband rijst de vraag of de rechtspraak over artikel 6 EVRM die na invoering van artikel 67j AWR is geweest een verruiming van de werking van het zwijgrecht inhoudt.

In de na Saunders gewezen zaak J.B. vs Zwitserland lijkt het EHRM een opmerkelijk ruime werkingssfeer aan het zwijgrecht toe te kennen. Indien namelijk verklaringen worden gevraagd met een dubbel doel, te weten zowel met het oog op de bewijslevering in een bestuurlijke boete zaak als de belastingheffing, wordt een zwijgrecht aanvaard.

In een na J.B. vs Zwitserland door de Hoge Raad gewezen arrest³³ wordt nog geheel in lijn met het arrest Saunders een andere uitleg aan artikel 6 EVRM gegeven. De belastingplichtige kan overeenkomstig artikel 67j AWR wel gedwongen worden om vragen te beantwoorden die mede voor de belastingheffing van belang zijn. Zeker is dit echter niet, omdat in de desbetreffende zaak geen criminal charge (en dus geen beroep op het zwijgrecht) werd aangenomen.

Die (schijnbare) tegenstelling zou kunnen worden verklaard door de mogelijkheid dat de Hoge Raad bij het formuleren van deze overwegingen nog geen kennis had genomen van het arrest J.B. vs Zwitserland. In zijn noot onder het arrest sluit Feteris dan ook niet uit dat de Hoge Raad bij een volgende gelegenheid in andere zin beslist.

Deze mogelijk tegenstrijdige visies van de Hoge Raad en het EHRM en de omstandigheid dat de nationale en Europese rechtspraak over het zwijgrecht voor meerdere uitleg vatbaar zijn, leidt ertoe dat ook na J.B. vs Zwitserland onduidelijkheid blijft bestaan over de reikwijdte van het zwijgrecht van artikel 6 EVRM in relatie tot de meewerkverplichtingen van artikel 47 AWR.

4.3 Verbod op zelfincriminatie

Het verbod op zelfincriminatie hangt nauw samen met het zwijgrecht, maar heeft een ruimere werking dan laatstgenoemd recht. Het verbod strekt zich namelijk ook uit tot situaties waarin geen criminal charge wordt aangenomen. Het verbod kan worden gekwalificeerd als regel voor bewijsuitsluiting op grond waarvan bepaalde, op grond van artikel 47 AWR verstrekte, gegevens en inlichtingen als bewijs voor strafvorderlijke doeleinden (waaronder het opleggen van een fiscale boete) moeten worden uitgesloten.

Naar aanleiding van de vragenbrief en vragenbrief vervolg hebben belastingplichtigen inlichtingen en documenten verstrekt. In het licht van het verbod op zelfincriminatie komt de vraag op of en zo ja, in hoeverre de inspecteur deze inlichtingen en documenten mag gebruiken voor de boete-oplegging.

In de zaak Saunders oordeelde het EHRM dat artikel 6 EVRM zich niet verzet tegen gebruik van bewijsmateriaal ‘which may be obtained from the accused through the use of compulsory powers but which has an existence independent of the will of the suspect, such as (...) documents acquired pursuant to a warrant’.³⁴ Na Saunders werd algemeen aangenomen dat het verbod op gedwongen zelfincriminatie slechts betrekking had op verklaringen en niet tevens op het (onder dwang) overleggen van documenten die bestaan onafhankelijk van de wil van de potentiële boeteling.³⁵ Aldus zou artikel 6 EVRM niet iedere vorm van gedwongen medewerking verbieden van de potentiële boeteling aan het bewijs tegen zichzelf.

Na Saunders lijkt het EHRM in J.B. vs Zwitserland te oordelen dat onaanvaardbaar was dat J.B. (mede) met het oog op bestuurlijke beboeting door de fiscale autoriteiten werd verplicht tot afgifte van de gevraagde documenten waarvan het bestaan overigens vaststond. Daarmee lijkt het EHRM te

³² Kamerstukken II 1997/98, 24 800, nr. 7 (NnavV).

³³ HR 27 juni 2001, BNB 2002/27 m.n. M.W.C. Feteris (r.o. 3.3 en 3.4).

³⁴ Par. 69.

³⁵ Anders R.J. Koopman, WFR 6497, blz. 1352. De auteur is onder meer van mening dat het EHRM zich heeft beperkt tot een oordeel over het gebruik van dergelijke documenten in een strafzaak en niet (tevens) in het licht van de waarborgen van artikel 6 EVRM.

hebben gebroken met Saunders. Of en zo ja, in hoeverre het EHRM ook ten aanzien van het verbod op zelfincriminatie een nieuwe weg is ingeslagen, is nog onduidelijk.³⁶

In zijn arrest van 27 juni 2001 lijkt de Hoge Raad nog in lijn met Saunders te oordelen dat een belastingplichtige in het kader van een bestuurlijke boete kan worden verplicht om documenten aan de inspecteur ter inzage te verstrekken. De Hoge Raad laat daarbij overigens meewegen dat belanghebbende het bestaan van de gevraagde documenten niet had ontkend.³⁷ Ook deze (schijnbare) tegenstelling tussen de rechtspraak van het EHRM en de Hoge Raad zou kunnen worden verklaard door de mogelijkheid dat de Hoge Raad bij het formuleren van deze overwegingen nog geen kennis had genomen van het arrest J.B. vs Zwitserland.

Vaststaat dat de rechtspraak van de Hoge Raad en het EHRM na Saunders niet de verlangde zekerheid hebben gebracht over de aard en omvang van het verbod op zelfincriminatie als regel van bewijsuitsluiting. Of artikel 67j AWR nog in overeenstemming is met de waarborgen van artikel 6 EVRM is zodoende evenmin duidelijk.

Vanwege deze onduidelijkheid rijst de vraag in hoeverre het verbod op zelfincriminatie van artikel 6 EVRM een beletsel voor de inspecteur is om de door de belastingplichtigen naar aanleiding van de vragenbrief verstrekte gegevens en inlichtingen, als bewijs bij de boete-oplegging te gebruiken.

5 Mogelijke schending algemene beginselen van behoorlijk bestuur

5.1 Inleiding

In de fiscale vakpers is al de nodige aandacht besteed aan de wijze waarop de Belastingdienst in het rekeningenproject invulling heeft gegeven aan het gebruik van controlemiddelen en de wijze van navordering van de verschuldigde inkomsten- en vermogensbelasting. Daarin wordt onder meer verwezen naar de beginselen van behoorlijk bestuur. Deze beginselen bieden waarborgen ten behoeve van de rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en een zorgvuldig overheidsoptreden.

Behalve bij de aanslagregeling is de inspecteur ook voor de uitoefening van controlebevoegdheden op de voet van artikel 47 e.v. AWR³⁸ gebonden aan de beginselen van behoorlijk bestuur.

5.2 Termijn verstrekken inlichtingen

De Belastingdienst heeft in de vragenbrief aangegeven dat de gevraagde gegevens en inlichtingen binnen vijf dagen moeten zijn verstrekt. Vanwege de aard en de beperkte omvang van de gevraagde inlichtingen wordt geen uitstel verleend voor het aanleveren daarvan. De vraag komt op of de Belastingdienst hiermee heeft gehandeld in strijd met enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, met name het zorgvuldigheidsbeginsel. Daarbij is mede van belang dat particulieren als zodanig geen administratie- en bewaarplicht hebben.

5.3 Inzet controlecapaciteit

Ingevolge de jurisprudentie is het de Belastingdienst op grond van het doelmatigheidsbeginsel toegestaan haar controle-capaciteit op een doelmatige wijze te verdelen en in te zetten.³⁹ De wijze waarop de Belastingdienst invulling geeft aan het toezicht op de naleving van de fiscale verplichtingen van belastingplichtigen dient echter steeds in overeenstemming te zijn met onder meer het gelijkheidsbeginsel.

³⁶ Mogelijk betrof het documenten die wel afhankelijk van de wil van J.B. bestonden. Zie nader R.J. Koopman, t.a.p.

³⁷ HR 27 januari 2001, BNB 2002/27 m.n. M.W.C. Feteris.

³⁸ Vgl. HR 8 januari 1986, BNB 1986/128 m.n. J. Hoogendoorn en HR 4 november 1992, BNB 1993/90 m.n. A.L.C. Simons.

³⁹ Vgl. HR 11 december 1991, BNB 1992/98 m.n. P. den Boer.

In een persbericht van 17 januari 2002 heeft het ministerie van Financiën Nederlandse ingezetenen gewezen op de mogelijkheid om hun in het buitenland aangehouden rekeningen alsnog vrijwillig aan te melden. Daarmee zou de bevoegdheid tot het opleggen van een vergrijpboete en het recht op strafvervolging komen te vervallen.

Het ministerie verwijst daarbij naar de verklaring buitenlandse bankrekeningen die van haar internetsite kan worden gedownload. Deze verklaring is identiek aan de verklaring die de Belastingdienst vanaf 1 november 2001 als bijlage bij de vragenbrief aan een groot aantal Nederlandse ingezetenen heeft gestuurd.

Omdat voorafgaande aan de publicatie van het persbericht een groot aantal Nederlandse ingezetenen reeds een vragenbrief (met verklaring) had ontvangen, rijst de vraag of en zo ja welke redelijke en objectieve gronden aanwezig zijn om bepaalde ingezetenen niet te wijzen op de mogelijkheid van vrijwillige verbetering, terwijl andere ingezetenen, die in gelijke omstandigheden verkeren, in het persbericht wel uitdrukkelijk op deze mogelijkheid zijn gewezen en daarvan daadwerkelijk gebruik hebben gemaakt. Zodoende kan de vraag worden gesteld of de Belastingdienst hiermee heeft gehandeld in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

5.4 Wijze van heffing alsnog verschuldigde belasting

Zoals vermeld in paragraaf 2.7 hebben de inspecteurs aan de belastingplichtigen aanvankelijk een vaststellingsovereenkomst ex artikel 7:900 BW voorgelegd. Vertaald naar het bestuursrecht is de vaststellingsovereenkomst een onzelfstandige voorbereidingshandeling voor een bestuursrechtelijke beschikking in een bestuursrechtelijke verhouding tussen de inspecteur en belanghebbende, waarop de beginselen van behoorlijk bestuur onverkort van toepassing zijn.

In dit verband verwijzen wij naar de bijdrage van M. Bouallouch eerder in het Weekblad.⁴⁰ De auteur is van mening dat de handelwijze van de Belastingdienst ten aanzien van de vaststellingsovereenkomst met name de toets van het evenredigheidsbeginsel van art. 3.4 Awb niet kan doorstaan en dat de algemene beginselen vereisen dat de belastingplichtige in elk geval de mogelijkheid wordt geboden om de zaak aan de rechter voor te leggen.

Inmiddels heeft de Belastingdienst een bezwaarschrift dat is ingediend door een belastingplichtige die de vaststellingsovereenkomst heeft getekend (en derhalve afstand heeft gedaan van de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen de opgelegde aanslag) niet-ontvankelijk verklaard.⁴¹ Als gevolg hiervan is niet toegekomen aan een inhoudelijke beoordeling van het bezwaarschrift.

Voorts heeft de Commissie voor de Verzoekschriften Tweede Kamer recent een klacht afgewezen die is ingediend door een belastingplichtige die eveneens de vaststellingsovereenkomst heeft ondertekend.⁴² Onderdeel van de klacht was dat verzoeker vanwege de vaststellingsovereenkomst door de Belastingdienst is gedwongen om bij voorbaat in te stemmen met de wijze van heffing van de alsnog verschuldigde belasting in één en dezelfde aanslag vermogensbelasting.

Ten aanzien van deze wijze van heffing, die is neergelegd in zowel de vaststellingsovereenkomst als de vastlegging afspraken, wijzen wij tot besluit op het arrest van de Hoge Raad van 8 maart 1995. In dit arrest lijkt de Hoge Raad te oordelen dat een dergelijke inbreuk op het wettelijke systeem van belastingjaren niet in strijd is met de openbare orde.⁴³

6 Slotbeschouwing

⁴⁰ WFR 6511, blz. 18 e.v. Zie tevens de kritische kanttekeningen bij het Rekeningenproject van T.A. van Kampen en L.J. de Rijke eerder in het Weekblad (6508, blz. 1786 e.v.).

⁴¹ Futd 2003-0671. In de vastlegging afspraken is de mogelijkheid van bezwaar en beroep niet uitgesloten.

⁴² Tweede Kamer, vergaderjaar 2002-2003, 20 maart 2003 (28619 76).

⁴³ HR 8 maart 1995, BNB 1995/246* m.n. J.P. Scheltens.

De Belastingdienst en FIOD-ECD hebben op grond van de door de Belgische fiscale autoriteiten spontaan verstrekte gegevens het Rekeningenproject gestart. In deze bijdrage is een aantal belangrijke vragen geïnventariseerd die zijn opgekomen naar aanleiding van het Rekeningenproject.

Teneinde de beoordeling van de rechtsvragen te structureren is de Belastingdienst met NautaDutilh N.V. een Protocol⁴⁴ overeengekomen. Daarin zijn partijen overeengekomen dat vragen zijn te onderkennen op met name de volgende deelterreinen:

- de toelaatbaarheid van het gebruik van bewijsmateriaal;
- de oplegging van bestuurlijke boeten;
- de algemene beginselen van behoorlijk bestuur;
- het gebruik van de mogelijkheid tot inkeer⁴⁵.

Deze bijdrage maakt duidelijk dat op de eerste drie deelterreinen in de voorbije jaren reeds veel vragen zijn opgelost. Vanwege het bijzondere feitenrelaas en de bijkomende aspecten van het Rekeningenproject blijken veel vragen echter (nog) niet te zijn beantwoord. Binnenkort zal de belastingrechter worden gevraagd om een oordeel te geven over deze vragen. Dit oordeel zal een belangrijke indicatie vormen voor de wijze waarop het formeel belastingrecht en in het bijzonder de rechtsbescherming van de belastingplichtige tegen de overheid zich verder zal ontwikkelen.

⁴⁴ V-N 2003/7.13.

⁴⁵ De vragen met betrekking tot de inkeerregeling van artikel 69n AWR komen binnenkort in een ander verband aan de orde.