arsaequi.nl/maandblad AA20150767

Mag ik je een tip geven...?

Over bescherming van tipgevers en beïnvloeding van getuigen

Anke Feenstra & Reinder de Jong*

De president van het Hof Arnhem-Leeuwarden heeft strafaangifte gedaan tegen het ministerie van Financiën wegens het geven van instructies aan getuigen om een beroep te doen op hun verschoningsrecht in een fiscale procedure. In dit artikel wordt deze procedure uiteengezet en besproken of het hierin ingestelde cassatieberoep kans van slagen heeft. Ten slotte zal de strafaangifte worden geanalyseerd in het licht van de bestaande jurisprudentie.

1 Inleiding

De president van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, Fred van der Winkel, schreef op 11 november 2014 rechtsgeschiedenis door namens het hof aangifte te doen wegens verdenking van het misdrijf van artikel 285a Wetboek van Strafrecht, het belemmeren van de verklaringsvrijheid van getuigen, tegen medewerkers van het ministerie van Financiën.[1] Het gaat meer concreet om de verdenking dat door het ministerie van Financiën instructies zijn gegeven aan een tweetal belastingambtenaren met het doel om hen tijdens hun getuigenverhoor in een fiscale procedure een beroep te laten doen op hun verschoningsrecht over de identiteit van een tipgever.

De president van het Hof Arnhem-Leeuwarden schreef rechtsgeschiedenis door aangifte te doen wegens verdenking van het belemmeren van de verklaringsvrijheid van getuigen

Zowel de instructie als de strafaangifte is een opmerkelijke stap die menig wenkbrauw deed fronsen. In theorie wachten de minister van Financiën en zijn staatssecretaris een celstraf van maximaal vier jaar. Later die avond lichtte de president van het hof in een uitzending van Nieuwsuur zijn aangifte als volgt toe:

> 'Het gaat in deze zaak om de rechtsstaat. Hier lijkt het erop dat de overheid zichzelf niet aan de regels wil houden […]. Dit is de bijl aan de wortel van de rechtsstaat […] als overheden zelf gaan uitmaken hoe de regels moeten worden toegepast en dat niet aan de rechter overlaten."[2]

Het verhaal begint eind 2009 wanneer een anonieme tipgever zich bij de FIOD-ECD meldt met informatie over Nederlandse belastingplichtigen die verborgen rekeningen aanhouden bij de Rabobank Luxemburg. Gezien de potentieel vele miljoenen aan te innen belastinggeld maakt de Belastingdienst gretig gebruik van het aanbod van deze informant. Het nadien opgezette project staat tegenwoordig bekend onder de naam 'Project Derde Categorie'. Tot op de dag van vandaag krijgt deze anonieme 'klikker' als tipgeld een percentage van de bedragen die de Belastingdienst dankzij zijn informatie kan navorderen. De Belastingdienst doet er sindsdien alles aan om de identiteit van de tipgever geheim te houden. Onlangs werd door RTL bericht dat de kosten om de identiteit van de tipgever geheim te houden zijn opgelopen tot een bedrag van € 45.512.[3] Volgens de beleidslijn[4] zou dit

* Mr. A.A. Feenstra is advocaat en mr. R.J. de Jong is juridisch medewerker bij een advocatenkantoor te Breda.

1 Strafrechtelijke aangifte van de verdenking van een misdrijf als bedoeld in art. 162 Wetboek van Strafvordering, 11 november 2014, A.R. van der Winkel, kenmerk FW/MD 111114.

2 *Nieuwsuur*, NOS/NTR NPO 2, 11 november 2014, zie *www.nos.nl/nieuwsuur/artikel/2006257-aangifte-gerechtshof-tegen-ministerie-van-financien.html* herleid op 10 juli 2015.

3 *RTL Nieuws*, RTL 4, 11 mei 2015, zie *www.rtlnieuws.nl/nieuws/binnenland/45-ton-voor-bescherming-identiteit-fiscale-klikspaan*, herleid op 22 juli 2015.

4 De beleidslijn van de Belastingdienst behelst de instructie om de identiteit van de tipgever zo lang mogelijk geheim te houden. De beleidslijn is niet gepubliceerd, maar wel bekend bij de partijen/getuigen en ter kennisname naar de Tweede Kamer gezonden. Zie o.m. Kamervragen Van Klaveren en Bontes, ingezonden 5 december 2014, vraagnummer 201422446.

zijn voor de veiligheid van de tipgever en om toekomstige tipgevers niet af te schrikken. Daarmee heeft de Belastingdienst (te) hoog ingezet.

In een fiscale beroepsprocedure van één van deze (vermeende) zwartspaarders heeft de geheimhoudingskamer van de Rechtbank Arnhem geoordeeld dat de Belastingdienst geen gewichtige reden had om de naam van de tipgever in de gedingsstukken te anonimiseren. De Belastingdienst bleef echter weigeren om de identiteit van de tipgever bekend te maken. De rechtbank verbond aan deze weigering geen gevolgen nu de gegevens in haar ogen niet noodzakelijk waren voor de beoordeling van het geschil. De staatssecretaris liet naar aanleiding van Kamervragen weten dat ook in hoger beroep nogmaals door de Belastingdienst zou worden gepleit voor geheimhouding van de identiteit van de tipgever.[5]

In de hogerberoepsprocedure bij het hof berustte de Belastingdienst desalniettemin uitdrukkelijk in het oordeel van de geheimhoudingskamer van de rechtbank. Toen de voorzitter van de meervoudige belastingkamer de ambtenaren er expliciet op had gewezen dat hen geen verschoningsrecht toekwam en dat zij tot antwoorden verplicht waren, verklaarde één van de getuigen dat hij van de Belastingdienst geen mededelingen mocht doen omtrent de identiteit van de tipgever op instructie van het ministerie van Financiën. Als kers op de taart verklaarde de landsadvocaat ter zitting: 'Er spelen hier andere belangen en er heeft op hoge niveaus afstemming plaatsgevonden.'[6]

De rechtstreekse instructie van de uitvoerende macht om niet naar waarheid en geweten ten overstaan van een rechter een verklaring af te leggen, schoot de magistraten duidelijk in het verkeerde keelgat

Deze rechtstreekse instructie van de uitvoerende macht om niet naar waarheid en geweten ten overstaan van een rechter een verklaring af te leggen, schoot de magistraten duidelijk in het verkeerde keelgat. Een voor de Belastingdienst vernietigende uitspraak, drie cassatieprocedures, een strafrechtelijke aangifte tegen het ministerie van Financiën en een mediastorm waren het gevolg.[7]

In deze bijdrage wordt ingegaan op twee aspecten die in deze fiscaal-bestuursrechtelijke affaire spelen. Cruciaal is de vraag of de Belastingdienst zijn rechten al heeft verspeeld door geen hoger beroep in te stellen tegen de uitspraak van de geheimhoudingskamer van de rechtbank (§ 5) en – meer in het bijzonder – de (on)mogelijkheden van een (lands)advocaat of werkgever om zijn ondergeschikten instructies te geven voor een getuigenverhoor in het licht van artikel 285a Sr (§ 6).Voor een goed begrip van deze aspecten zullen de procedure bij de rechtbank (§ 3) en het gerechtshof (§ 4) uiteen worden gezet, waarbij allereerst de procedure bij de geheimhoudingskamer (§ 2) wordt besproken.

2 8:29-procedure geheimhoudingskamer Rechtbank Arnhem[8]

In de onderhavige procedure heeft de vermeende zwartspaarder beroep ingesteld tegen de door de belastinginspecteur opgelegde belastingaanslagen.

Op grond van artikel 8:42 Awb dient de verwerende partij, in de onderhavige casus de inspecteur van de Belastingdienst, alle op de zaak betrekking hebbende stukken te verstrekken ten behoeve van het procesdossier. Artikel 8:29 Awb biedt verweerder vervolgens de mogelijkheid om delen van een op de zaak betrekking hebbend stuk voor de wederpartij, in casu de belastingplichtige, geheim te houden of te anonimiseren mits daarvoor gewichtige redenen bestaan. Een rechter van de geheimhoudingskamer van de rechtbank – welke niet betrokken is bij de hoofdzaak – beoordeelt in een aparte procedure of sprake is van een gerechtvaardigd belang van de verwerende partij bij geheimhouding. De beslissing wordt vastgelegd in een afzonderlijke uitspraak.

Opmerkelijk is dat de Belastingdienst ook in de aan de geheimhoudingskamer ter beschikking gestelde 'ongeschoonde' stukken de identiteit niet bekend heeft gemaakt

De Belastingdienst heeft in de onderhavige procedure ten aanzien van diverse stukken een beroep gedaan op artikel 8:29 Awb, waaronder de stukken met de identiteit van

5 Brief Staatssecretaris van Financiën 18 december 2014, nr. DGB/2014/6726 U.
6 Zie Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden Proces-verbaal zitting 9 september 2014, p. 3.
7 Zie *www.rechtspraak.nl/Organisatie/Gerechtshoven/Arnhem-Leeuwarden/Nieuws/Pages/Aangifte-gerechtshof-vanwege-mogelijk-belemmeren-van-opgeroepen-rijksambtenaren-om-als-getuigen-te-verklaren.aspx* herleid op 10 juli 2015.
8 Rb. Arnhem 7 februari 2012, ECLI:NL:RBARN:2012:BV2902.

de tipgever. De stukken zijn vervolgens door de geheimhoudingskamer onderworpen aan een afweging van het belang van eiser. Opmerkelijk is dat de Belastingdienst ook in de aan de geheimhoudingskamer ter beschikking gestelde 'ongeschoonde' stukken de identiteit niet bekend heeft gemaakt. Zelfs diverse andere gegevens op grond waarvan de tipgever mogelijk kan worden geïdentificeerd zijn door de Belastingdienst voor de geheimhoudingskamer onleesbaar gemaakt.

Naar het oordeel van de geheimhoudingskamer bestaat er een onlosmakelijk verband tussen de persoon van de tipgever en de door hem verstrekte informatie. Naast de betrouwbaarheid van de geleverde informatie heeft eiser er immers belang bij ook de betrouwbaarheid van de tipgever als persoon te kunnen toetsen. De rechtbank overweegt dat het standpunt van verweerder ten aanzien van de irrelevantie van de identiteit van de tipgever dient te worden verworpen en dat de naam van de tipgever aan eiser bekend dient te worden gemaakt.

3 Uitspraak Rechtbank Gelderland[9]

In maart 2009 meldt een anonieme tipgever zich bij de FIOD-ECD met de boodschap dat hij over informatie beschikt van Nederlandse belastingplichtigen met een rekening bij de Rabobank Luxemburg. Na bestudering van bewijsstukken en het voeren van enkele gesprekken komt de Belastingdienst tot de conclusie dat de informatie betrouwbaar is en van belang voor de belastingheffing. Deze bevindingen zijn vastgelegd in een 'memo tipgever Luxemburg'. In september 2009 is met de tipgever een overeenkomst gesloten waarna de tipgever op 1 oktober alle informatie heeft verstrekt. Op deze datum is eveneens een ambtsedige verklaring opgemaakt waarbij de identiteit van de tipgever is gecontroleerd.

Na onderzoek blijkt uit renseignementen van de Rabobank Luxemburg dat de belastingplichtige in de onderhavige procedure een rekening heeft aangehouden waarop in juli 1996 een saldo van zo'n 1.030.000 gulden heeft gestaan. Vanaf oktober 2009 verstuurt de Belastingdienst informatie- en inlichtin-

9 Rb. Gelderland 6 juni 2013, ECLI:NL:RBGEL:2013:CA1888.

genverzoeken naar de vermeende zwartspaarder, zijn dochter en de erven van de overleden zoon. De belastingplichtige geeft desgevraagd aan geen buitenlandse rekeningen te hebben aangehouden. Na inschakeling van een professionele gemachtigde wordt om inzage verzocht in het boetedossier en is formeel verklaard dat hij niet over een buitenlandse bankrekening (heeft) beschikt.

De procedure neemt een wending als in oktober 2010 de erven van de zoon en de dochter erkennen dat zij over een buitenlandse bankrekening hebben beschikt. De Belastingdienst laat daarop weten navorderingsaanslagen over de periode 1997-2007 op te leggen. In verband met het overlijden van de belastingplichtige (hierna ook wel: erflater) in 2012 zijn de opgelegde boeten op grond van artikel 5:42, tweede lid, van de Awb vervallen.

Eén van de belangrijkste geschilpunten is de vraag of de Belastingdienst alle op de zaak betrekking hebbende stukken heeft overgelegd. In weerwil van de beslissing van de geheimhoudingskamer heeft de Belastingdienst niet de ongeschoonde versie van de overeenkomst met de tipgever overgelegd. Ook weigert de Belastingdienst het procesverbaal met de identiteit van de tipgever en een verslag met verklaringen van FIOD-ECD-medewerkers over de herkomst van de gegevens te verstrekken. Ingevolge artikel 8:31 Awb is de rechtbank vrij om 'hier de gevolgen aan te verbinden die haar gerade voorkomen'. De rechtbank ziet echter geen aanleiding hier enige gevolgen aan te verbinden nu de gegevens – in de ogen van de rechtbank – niet noodzakelijk zijn voor de beoordeling van het geschil en de belanghebbenden door de weigering niet in hun procesbelang zijn geschaad.

Voorts behandelt de rechtbank de stelling van de erflater dat het bewijs onrechtmatig zou zijn verkregen. De rechtbank benadrukt dat de tipgever zich uit eigen beweging heeft gemeld bij de FIOD-ECD en dat de Belastingdienst zelf geen betrokkenheid heeft bij de wijze van verkrijging van de informatie. Zelfs al zou worden aangenomen dat het op strafbare wijze is verkregen, dan nog is dit geen reden voor de rechtbank om aan te nemen dat deze handelswijze indruist 'tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht'. Het feit dat de tipgever een opbrengstafhankelijke vergoeding ontvangt leidt volgens de rechtbank niet tot de conclusie dat 'de Belastingdienst de verkrijging van de gegevens zou hebben gefaciliteerd of geïnitieerd'. Ook ziet de rechtbank geen aanleiding om aan de betrouwbaarheid van de in de renseignementen opgenomen gegevens te twijfelen nu in geen van de vijfenvijftig reeds afgeronde zaken de broninformatie onjuist is gebleken. De rechtbank gaat voorbij aan het bewijsaanbod om de tipgever dan wel de betrokken FIOD-ECD-ambtenaren als getuige te horen nu dit in haar ogen niet kan bijdragen aan de zinvolle berechting van het geschil. De betrouwbaarheid van de tipgever is volgens de rechtbank niet zonder meer van belang voor de betrouwbaarheid van het bewijs, nu dit mede bestaat uit schriftelijke gegevens.

De rechtbank verklaart dientengevolge het beroep tegen de navorderingsaanslagen ongegrond. Daarmee wordt de 'overwinning' bij de geheimhoudingskamer een pyrrusoverwinning voor de belastingplichtige. De rechtbank laat immers de weigering van de inspecteur om de stukken omtrent de identiteit van de tipgever te verstrekken onbestraft en de belastingaanslagen van de belastingplichtige worden in stand gelaten.

De rechtbank laat de weigering van de inspecteur om de stukken omtrent de identiteit van de tipgever te verstrekken onbestraft en de belastingaanslagen van de belastingplichtige worden in stand gelaten

4 Hoger beroep Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden[10]

De erven stellen hoger beroep in tegen de uitspraak van de rechtbank. In die procedure wordt allereerst aan de orde gesteld of een nieuwe geheimhoudingsprocedure moet worden gevolgd. Tijdens de mondelinge behandeling bij het hof heeft de Belastingdienst ter zitting uitdrukkelijk verklaard dat de uitspraak van de geheimhoudingskamer in hoger beroep niet wordt aangevochten. Nu de Belastingdienst berust in het oordeel van de geheimhoudingskamer staat ook voor het hof vast dat de Belastingdienst de stukken met de naam van de tipgever moet overleggen. Het hof oordeelt dat de latere verweren van de Belastingdienst tegen bekendmaking zich verzetten tegen de goede procesorde. Daarmee staat definitief vast dat er géén gewichtige redenen bestaan om de naam van de tipgever geheim te houden. De weigering van de Belas-

10 Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:645.

tingdienst om te voldoen aan deze plicht was volgens het hof onrechtmatig. Dat de rechtbank op grond van artikel 8:31 Awb zelf kan voorzien in de gevolgen doet niet af aan de onrechtmatige weigering als zodanig. Het hof vernietigt de onderhavige navorderingsaanslagen en overweegt dat de belanghebbenden door de weigering wel degelijk in hun procesbelang zijn geschaad.

Het hof vernietigt de onderhavige navorderingsaanslagen en overweegt dat de belanghebbenden door de weigering wel degelijk in hun procesbelang zijn geschaad

Het hof licht in de uitspraak het belang van de identiteit van de tipgever nog uitvoerig toe. Het hof is van oordeel dat het feit dat de tipgever informatie heeft gegeven – welke in een aantal gevallen tot onherroepelijke aanslagen heeft geleid – niet hoeft te betekenen dat de informatie in het geval van belanghebbenden ook feitelijk juist is. Gezien de wijze waarop de informatie was aangeleverd was het immers niet meer dan een indirecte verklaring van de tipgever. De informatie was niet rechtstreeks afkomstig uit informatie van de bank maar bestond uit door menselijke tussenkomst vervaardigde overzichten. De Belastingdienst heeft daarbij ter zitting verklaard dat geen onderzoek is verricht naar de mogelijk onrechtmatige verkrijging van de gegevens door de tipgever zelf. Belanghebbenden hebben volgens het hof de naam van de tipgever nodig om zelf een dergelijk onderzoek uit te voeren. Het hof overwoog dat belanghebbenden de kans is ontnomen om de stelling te onderbouwen dat de wijze van de verkrijging dient te leiden tot bewijsuitsluiting. Dit gevolg kon volgens het hof alleen al leiden tot vernietiging van de onderhavige navorderingsaanslagen. Ook een mogelijke schending van de voortvarende behandeling en het Europeesrechtelijk evenredigheidsbeginsel kan enkel worden vastgesteld door het exacte tijdstip waarop de informatie is aangeboden vast te stellen. De tipgever is wederom de enige die hierover uitsluitsel kan geven. Het hof is tevens van oordeel dat de Belastingdienst de rechtsorde ernstig heeft geschonden door in beroep te weigeren de informatie te verstrekken, ondanks het oordeel van de geheimhoudingskamer van de rechtbank dat voor een dergelijke weigering geen reden bestond. Ook ter zitting bij het hof volhardde de Belastingdienst in de weigering de informatie te verstrekken. Deze ernstige schending van de rechtsorde dient – naar het oordeel van het hof – te leiden tot vernietiging van de navorderingsaanslagen.

De overwegingen ten aanzien van het beroep van de rijksambtenaren op het verschoningsrecht geeft het hof ten overvloede. Het hof stelt voorop dat een belastingambtenaar geen algemeen verschoningsrecht toekomt en dat getuigen die de eed of belofte hebben afgelegd in beginsel de verplichting hebben vragen te beantwoorden. De stelling van de getuigen dat de tipgever bij bekendmaking gevaar loopt, is niet nader onderbouwd. Het hof koppelt de vraag over het verschoningsrecht aan de weigering om gegevens bekend te maken op grond van artikel 8:29 Awb. In deze procedure staat immers vast dat de gegevens op rechterlijk bevel openbaar dienen te worden gemaakt. Het ingeroepen verbod van artikel 67 AWR ziet daarbij op het waarborgen van geheimhouding door ambtenaren. Aan dit artikel komt dan ook – na een procedure ex artikel 8:29 Awb – geen zelfstandige betekenis meer toe. De stelling van de Belastingdienst dat bij weigering de rechter daaraan op grond van artikel 8:31 Awb een sanctie kan verbinden is volgens het hof eveneens onjuist. Het oordeel dat aan een getuige geen verschoningsrecht toekomt is immers geen bestraffende sanctie. Het hof voegt daar nog aan toe dat 'uiteindelijk het recht en de rechter bepalen of aan een getuige een verschoningsrecht toekomt, niet de inspecteur van de Belastingdienst'. De getuigen hebben vervolgens beroep in cassatie ingesteld tegen het proces-verbaal van de zitting van 9 september 2014 waarin deze beslissing is vastgelegd.

Het hof ziet geen aanleiding de onderhavige zaak aan te houden in afwachting van het cassatieberoep nu aan de weigering om te antwoorden in de onderhavige procedure geen gevolgen zijn verbonden. Het hof verklaart het hoger beroep gegrond, vernietigt de navorderingsaanslagen en veroordeelt de Belastingdienst tot een integrale proceskostenvergoeding.

Het hof verklaart het hoger beroep gegrond, vernietigt de navorderingsaanslagen en veroordeelt de Belastingdienst tot een integrale proceskostenvergoeding

5 Rechtsmiddelen tegen de verwerping van een verschoningsrecht?

Ten tijde van het ter perse gaan van deze bijdrage lopen er bij de Hoge Raad drie verschillende beroepen in cassatie naar aanleiding van bovenvermelde procedure bij het hof. Het cassatieberoep van de staatssecretaris van Financiën tegen de einduitspraak van het hof,[11] het cassatieberoep van de getuigen tegen de einduitspraak,[12] en een cassatieberoep van de getuigen tegen de afwijzing door het hof van hun beroep op het verschoningsrecht zoals vastgelegd in het proces-verbaal van de zitting van 9 september 2014.[13]

Ten tijde van het ter perse gaan van deze bijdrage lopen er bij de Hoge Raad drie verschillende beroepen in cassatie naar aanleiding van bovenvermelde procedure bij het hof

Te beginnen bij deze laatste procedure welke door de Hoge Raad versneld in behandeling is genomen. Advocaat-generaal IJzerman heeft inmiddels een conclusie genomen.[14] De A-G richt zich in zijn conclusie met name op de vraag of het cassatieberoep ontvankelijk is. Het fiscale procesrecht kent een gesloten stelsel van rechtsbescherming met een beperkte kring van subjecten die bezwaar, (hoger) beroep of beroep in cassatie kunnen instellen.[15] De A-G merkt op dat getuigen niet in de wet worden genoemd als zijnde bevoegd tot het instellen van beroep in cassatie. Enkel specifiek genoemde derdenbelanghebbenden hebben de mogelijkheid om rechtsmiddelen aan te wenden. Voor getuigen bestaat een dergelijke uitzondering niet. Ontvankelijkheid van de getuigen zou volgens de A-G leiden tot een aparte beroepsmogelijkheid buiten het gesloten wettelijke stelsel van fiscale rechtsgangen. De wet biedt derhalve geen aanknopingspunten om tot ontvankelijkheid van het cassatieberoep van de getuigen te oordelen.

De getuigen doen een beroep op analoge toepassing van een civiel arrest van de Hoge Raad.[16] In dit arrest is geoordeeld dat de beslissing van de raadsheer-commissaris op een incidentele vordering om een oproeping van een getuige buiten effect te stellen dan wel te oordelen dat de getuige zich kan verschonen, moet worden gezien als een aparte eindbeslissing waartegen de getuige cassatieberoep kan instellen. De getuigen zijn van mening dat ook in de onderhavige fiscale procedure jegens hen een eindbeslissing is gegeven door het hof over het beroep op het verschoningsrecht en dat zij, net als in civiele zaken, een rechtsmiddel moeten kunnen instellen op dezelfde wijze en binnen dezelfde termijnen als in de onderhavige fiscale procedure.

In het fiscale recht is ook door de Hoge Raad bij herhaling grote waarde gehecht aan het gesloten stelsel van rechtsmiddelen, mede ten aanzien van tussenbeslissingen van de rechter

In het fiscale recht is ook door de Hoge Raad bij herhaling grote waarde gehecht aan het gesloten stelsel van rechtsmiddelen, mede ten aanzien van tussenbeslissingen van de rechter. Pogingen in het verleden om bepaalde (rechterlijke) beslissingen op een eerder moment ter discussie te stellen zijn gestrand, bijvoorbeeld het cassatieberoep tegen een tussenbeslissing over een beroep op artikel 8:29 Awb over de geheimhouding van stukken.[17] Ook als het niet tussentijds kunnen toetsen van een (tussen)beslissing onomkeerbare gevolgen heeft. Bovendien is het gesloten stelsel herhaaldelijk ter discussie gesteld in het parlement. In 2006 heeft de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer medegedeeld dat het onderzoek naar een open stelsel in het fiscale recht is gestaakt. Het gesloten stelsel wordt definitief gehandhaafd. De staatssecretaris lichtte toe dat juist in het fiscale recht behoefte is aan duidelijkheid of bezwaar en beroep kan worden ingesteld. Volgens de staatssecretaris functioneert het gesloten stelsel in fiscalibus naar tevredenheid en zijn de gevolgen van een open stelsel voor de burger, het uitvoeringsapparaat en de rechter niet te overzien.[18] Niettemin is de wetgever wel bereid om de wet ten aanzien van bepaalde aspecten aan te passen om de rechtsbescherming van de belastingplichtige te vergroten, bijvoorbeeld in geval van de informatiebeschikking.[19]

Het lijkt dus niet waarschijnlijk dat de Hoge Raad tot een andersluidend oordeel dan de A-G zal komen ten aanzien van de ontvankelijkheidsvraag in de cassatieprocedure van de getuigen over het verschoningsrecht.

11 Zaaknummer 15/01348.
12 Zaaknummer 15/01013.
13 Zaaknummer 14/05236.
14 Conclusie A-G IJzerman 29 april 2015, ECLI:NL:PHR:2015:546.
15 Art. 26, 26a, 27h en 28 AWR.
16 HR 19 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF8273, *NJ* 2005/454.
17 HR 14 september 2007, ECLI:NL:HR:2007:BB3489, *BNB* 2008/51.
18 *Kamerstukken II*, 30322, 13, p. 2.
19 Art. 52a AWR, waardoor mogelijk is gemaakt dat een verzoek van de inspecteur aan de belastingplichtige om inlichtingen te verstrekken aan de rechter kan worden voorgelegd. Eerder kon een dergelijk informatieverzoek eerst in de procedure over de belastingaanslag aan de orde worden gesteld. Wet van 27 mei 2011 houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus, *Stb.* 2011, 265, in werking getreden op 1 juli 2011.

Het lijkt niet waarschijnlijk dat de Hoge Raad tot een andersluidend oordeel dan de A-G zal komen ten aanzien van de ontvankelijkheidsvraag in de cassatieprocedure van de getuigen over het verschoningsrecht

Indien de Hoge Raad in dit geval oordeelt dat het arrest uit 2003 algemene werking heeft, heeft dit uiteraard grote gevolgen voor het fiscale en wellicht ook het strafprocesrecht. In die rechtsgebieden bestaat er tot op heden geen rechtsmiddel om een beroep op het verschoningsrecht tussentijds te laten toetsen, tenzij – in het strafprocesrecht – een getuige wordt gegijzeld.[20] Een getuige wiens beroep op het verschoningsrecht is afgewezen, zal thans wellicht eerder geneigd zijn te verklaren, omdat hij anders het risico loopt op gijzeling. Als het arrest uit 2003 algemene werking krijgt, biedt dit een thans niet geregeld incident in een fiscale of zelfs een strafzaak over de toepasselijkheid van het verschoningsrecht.

Gelet op het belang en de reikwijdte van het verschoningsrecht in het procesrecht zijn wij er voorstander van om een beslissing hierover tussentijds te kunnen laten toetsen

Gelet op het belang en de reikwijdte van het verschoningsrecht in het procesrecht zijn wij er voorstander van om een beslissing hierover tussentijds te kunnen laten toetsen. Het belang daarvan blijkt reeds uit de onderhavige procedure, maar kreeg recent ook aandacht in de media toen Nico Meijering, strafrechtadvocaat, het verschoningsrecht door de rechter-commissaris werd ontzegd, nadat hij als getuige in het liquidatieproces was gedagvaard en op vragen van de rechter-commissaris een beroep deed op het verschoningsrecht.[21] Ook tegen deze beslissing van de rechter-commissaris staat geen rechtsmiddel open. Het ligt echter meer voor de hand dat de wetgever zorgt voor adequate rechtsbescherming op dit punt.

Indien de Hoge Raad het cassatieberoep van de getuigen tegen de beslissing van het hof in het proces-verbaal niet-ontvankelijk verklaart onder verwijzing naar de AWR, is het cassatieberoep van de getuigen tegen de eindbeslissing van het hof vermoedelijk eenzelfde lot beschoren. Ook dan geldt immers dat de wet voor getuigen geen mogelijkheid biedt tot het instellen van cassatieberoep.[22]

Tot slot het cassatieberoep van de staatssecretaris. Indien de twee bovenstaande beroepen niet-ontvankelijk worden verklaard, zal het oordeel van het hof over het verschoningsrecht uitsluitend nog in het cassatieberoep van de staatssecretaris aan de orde kunnen komen. Het is echter de vraag of de Hoge Raad de daarop betrekking hebbende cassatiemiddelen inhoudelijk beoordeelt. De discussie over het verschoningsrecht hangt immers samen met de tussenbeslissing van de geheimhoudingkamer, waarbij werd geoordeeld dat de Belastingdienst de stukken omtrent de identiteit van de tipgever aan het procesdossier niet geheim mocht houden. Tegen deze beslissing heeft de Belastingdienst geen (incidenteel) hoger beroep ingesteld. Ook op de zitting in hoger beroep heeft de Belastingdienst uitdrukkelijk aangegeven zich neer te leggen bij het oordeel van de geheimhoudingskamer.

Daarmee staat de beslissing van de geheimhoudingskamer onherroepelijk vast, hetgeen volgens het hof impliceert dat aan de getuigen ook geen verschoningsrecht toekomt, omdat de geheimhoudingsplicht ex artikel 67, lid 2, sub a, AWR van de belastingambtenaren is komen te vervallen. Hoewel de Belastingdienst in eerste aanleg gelijk heeft gekregen en het beroep van de belastingplichtige ongegrond is verklaard, had de Belastingdienst (incidenteel) hoger beroep kunnen instellen tegen de tussenbeslissing van de geheimhoudingskamer. De Hoge Raad overwoog immers in het arrest van 10 augustus 2007:

'Tegen tussenbeslissingen, zoals die bedoeld in artikel 8:29, lid 3, Awb, stelt de wet geen afzonderlijk, tussentijds beroep in cassatie open. Tegen dergelijke beslissingen van de rechtbank of het gerechtshof kan ingevolge artikel 28, lid 5, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen slechts worden opgekomen tegelijkertijd met het hoger beroep of het beroep in cassatie tegen de einduitspraak, zijnde de uitspraak waarbij het geding wordt afgedaan.'[23]

Als al niet een procesbelang kan worden onderkend in een toetsing van de beslissing van de geheimhoudingskamer, had de Belastingdienst toch ten minste kunnen en moeten ageren tegen de beroepsgronden van de belastingplichtige, die ongetwijfeld heeft

20 Art. 223 Sv. In een fiscale procedure zou een kort geding kunnen worden overwogen om de beslissing tot gijzeling en daarmee het beroep op het verschoningsrecht te laten toetsen.

21 'OM en Advocatenorde botsen over verhoor Meijering', NOS 4 februari 2015. Nico Meijering was gedagvaard als getuige in vier liquidatiezaken met een uitlating in het tv-programma *Pauw*. Hij deed tijdens het verhoor bij de rechter-commissaris een beroep op zijn verschoningsrecht. Aanvankelijk is nog door de deken van de Orde van Advocaten verzocht om van het getuigenverhoor af te zien, maar daarmee wilden het Openbaar Ministerie en de rechter-commissaris niet akkoord gaan.

22 Advocaat-generaal IJzerman heeft recent ook in deze zaak geconcludeerd tot niet-ontvankelijkheid van het cassatieberoep. Hij meent echter wel dat de ambtenaren een beroep toekomt op het verschoningsrecht: conclusie van 21 augustus 2015, ECLI:NL:PHR:2015:1477.

23 HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA0582, *NTFR* 2007/1464, r.o. 3.2.

aangevoerd dat de beslissing van de geheimhoudingskamer tot een andere uitkomst had moeten leiden.

Er zou evenwel ook kunnen worden betoogd dat de belastinginspecteur wegens gebrek aan belang geen (incidenteel) hoger beroep kon instellen of dat het systeem van de wet eerder noopt tot het doen van een nieuw verzoek ex artikel 8:29 Awb. Tijdens de zitting is door het hof ook expliciet aan de inspecteur de vraag gesteld of hij wenste dat het hof in hoger beroep opnieuw zou beoordelen of er gewichtige redenen zijn voor beperkte kennisneming. Daarop heeft de inspecteur te kennen gegeven dat hij berust in het oordeel van de geheimhoudingskamer. Daarmee heeft de inspecteur uitdrukkelijk en ondubbelzinnig afstand gedaan van zijn grieven tegen de beslissing van de geheimhoudingskamer. Een ingetrokken grief kan dan niet in een hogere instantie wederom worden opgevoerd.[24]

In cassatie zal dan 'slechts' de beslissing van het hof over de toepassing van artikel 8:31 Awb getoetst kunnen worden. Bij die beslissing baseert het hof zich met name op de weigering om te voldoen aan de beslissing ex artikel 8:29 Awb om de stukken in te brengen met betrekking tot de identiteit van de tipgever. Het beroep op het verschoningsrecht wordt in dit oordeel niet expliciet genoemd. De Hoge Raad kan deze uitspraak derhalve beoordelen zonder zich uit te laten over het verschoningsrecht.[25]

Het hof wijdt nog een enkele overweging 'ten overvloede' aan het beroep op het verschoningsrecht. De Hoge Raad krijgt hierdoor de mogelijkheid om een cassatiemiddel op dit punt buiten beschouwing te laten.[26] Mocht de Hoge Raad uit oogpunt van rechtsontwikkeling het beroep op het verschoningsrecht wel inhoudelijk willen beoordelen, dan kan gegrondverklaring van een cassatiemiddel alleen op dit punt niet tot cassatie van de uitspraak van het hof leiden, omdat deze overweging de uitspraak van het hof niet draagt.[27]

Interessant is ten slotte nog de door de A-G opgeworpen vraag of het hof de weigerachtige getuigen op grond van artikel 8:33 Awb jo. artikel 173 Rv in gijzeling had kunnen stellen om hen te bewegen de naam van de tipgever prijs te geven. Nu er in de procedure bij het hof geen verzoek tot gijzeling door de belanghebbende partij is ingediend, is deze kwestie echter niet aan de orde. De A-G geeft aan dat – voor zover hem bekend – er in belastingprocedures nog nooit een gijzeling van een weigerachtige getuigen is bevolen. Indien door de Hoge Raad in de procedure tegen de einduitspraak een verwijzing naar een hof zal volgen, wacht de advocaat van de zwartspaarders dus een schone taak waarmee ook hij fiscale rechtsgeschiedenis kan schrijven.

Hoewel het antwoord op de vraag of aan de Belastingdienst een verschoningsrecht toekomt ten aanzien van de identiteit van een tipgever zeer interessant is, is het nog maar de vraag of de Hoge Raad toekomt aan een beoordeling hiervan

Hoewel het antwoord op de vraag of aan de Belastingdienst een verschoningsrecht toekomt ten aanzien van de identiteit van een tipgever zeer interessant is, is het nog maar de vraag of de Hoge Raad toekomt aan een beoordeling hiervan. Wij verwachten dat het cassatieberoep van de getuigen, zowel tegen de tussenbeslissing van het hof als tegen de einduitspraak, niet-ontvankelijk zal worden verklaard. Het antwoord op deze vraag kan nog wel worden gegeven in de cassatieprocedure van de staatssecretaris. De Belastingdienst heeft op dit punt eigenlijk de kaarten verspeeld door te berusten in de beslissing van de geheimhoudingskamer, maar het hof biedt met de overweging ten overvloede toch een opening voor de Hoge Raad om een oordeel te vellen.

De strafaangifte ter zake van artikel 285a Sr – het belemmeren van de verklaringsvrijheid van getuigen – van de president van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden is een unicum

6 Beïnvloeding van getuigen?

De strafaangifte ter zake van artikel 285a Sr – het belemmeren van de verklaringsvrijheid van getuigen – van de president van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden is een unicum. Het vervolg zal ongetwijfeld veel belangstelling krijgen, al heerst inmiddels geruime tijd radiostilte.

24 HR 14 augustus 2009, ECLI:NL:HR:2009:BJ5125, *BNB* 2010/19.

25 Op 21 augustus 2015 heeft A-G IJzerman eveneens conclusie genomen ten aanzien van het cassatieberoep van de staatssecretaris. De A-G overweegt dat het Hof geen eigen onderzoeksplicht heeft ten aanzien van de geheimhoudingskwestie nu dit in hoger beroep niet in geschil is gebracht. Opmerkelijk is dat de A-G de kwalificatie 'ernstige schending van de rechtsorde' niet op zijn plaats vindt omdat de weigering om stukken te verstrekken in zijn ogen past binnen het wettelijke systeem, maar de toepassing van art. 8:31 Awb en de vernietiging van de navorderingsaanslagen acht de A-G niet onbegrijpelijk. De A-G concludeert desalniettemin tot gegrondverklaring van het cassatieberoep op basis van twee (andere) geslaagde cassatiemiddelen. Er zouden voor de proceskostenvergoeding van € 75.000 geen bijzondere omstandigheden aanwezig zijn en het bezwaar tegen de navordering over het jaar 2006 zou niet ontvankelijk zijn (Conclusie van 21 augustus 2015, ECLI:NL:PHR:2015:148).

26 Zie bijvoorbeeld HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AZ3370, *NTFR* 2006/1712.

27 Zie bijvoorbeeld HR 21 december 1994, ECLI:NL:HR:1994:AA2995, *BNB* 1995/61.

Er is slechts beperkte literatuur en jurisprudentie over artikel 285a Sr verschenen. De afweging tussen de getuigplicht en een beroep op de geheimhoudingsplicht, het verschoningsrecht en het zwijgrecht voor getuigen is een terugkerend dilemma voor advocaten, professionals, werkgevers en kennelijk ook voor overheidsambtenaren. In de praktijk komt het geregeld voor dat getuigen zich voorbereiden op hun getuigenverhoor en door derden daarin worden begeleid.[28] Er is alle aanleiding de onderhavige casus verder te onderzoeken om na te gaan waar de scheidslijn ligt tussen het informeren van getuigen over rechten en plichten en het geven van (strafbare) instructies aan getuigen.

Uit een arrest uit 2004 blijkt in ieder geval dat de mededeling van een notaris aan zijn medewerker om een FIOD-verhoor te annuleren onder dreiging met ontslag te ver gaat.[29] Advocaat-generaal Wortel vat de cassatiemiddelen van de notaris samen, in die zin dat hij slechts heeft willen bereiken dat zijn medewerker zich aan zijn afgeleide verschoningsrecht zou houden en dat hij geen invloed heeft willen uitoefenen op de mate waarin de medewerker zich vrij zou voelen ten aanzien van de inhoud van de verklaring die hij was verzocht af te leggen.

De Hoge Raad stelt vast dat artikel 285a Sr strekt tot bescherming van de vrijheid van personen om onbelemmerd ten overstaan van een rechter of een ambtenaar een verklaring te kunnen afleggen. Eén van de cassatiemiddelen in de onderhavige procedure stelt meer specifiek aan de orde dat dit misdrijf uitsluitend van toepassing zou zijn op een verklaring, die niet zou vallen onder het verschoningsrecht van de medewerker van de notaris. De Hoge Raad oordeelt echter dat het cassatiemiddel niet kan slagen, omdat het hof feitelijk vaststelt dat de notaris zijn medewerker op straffe van ontslag heeft verboden om enige verklaring af te leggen ten overstaan van de FIOD en aldus de vrijheid heeft beïnvloed om een verklaring af te leggen.

Het verschil tussen bovenvermelde zaak van de notaris en de onderhavige fiscale procedure is dat de betreffende belastingambtenaren niet is verboden om als getuigen te verschijnen en vragen te beantwoorden. Uitsluitend op vragen over de identiteit van de tipgever hebben zij op instructie van het ministerie van Financiën een beroep gedaan op het verschoningsrecht. Daarnaast blijkt uit de fiscale procedure niet dat medewerkers van het ministerie van Financiën hebben gedreigd met sancties indien de belastingambtenaren geen beroep zouden doen op hun verschoningsrecht.

De eerste vraag die beantwoord moet worden is hoe 'het verbod om enige verklaring af te leggen' moet worden geïnterpreteerd. De Hoge Raad geeft in dit arrest geen uitsluitsel of het enkel wijzen van een getuige op zijn verschoningsrecht kan worden aangemerkt als een strafbaar feit in de zin van artikel 285a Sr. Wel merkt de Hoge Raad op dat de getuige in voormelde kwestie zelf al was doordrongen van het feit dat hij een beroep kon doen op het (afgeleid) verschoningsrecht van de notaris. Wij menen echter dat het arrest zo kan worden geïnterpreteerd dat het wijzen op rechten en verplichtingen op zichzelf niet strafbaar is. Op het moment echter dat een getuige wordt verboden om enige verklaring af te leggen, kan sprake zijn van het beïnvloeden van de vrijheid van een getuige om een verklaring af te leggen. Het oordeel van de Hoge Raad sluit onzes inziens niet uit dat ook een verbod om enige verklaring af te leggen ter zake van een specifiek onderwerp, zoals de identiteit van de tipgever, als een misdrijf in de zin van artikel 285a Sr kan worden aangemerkt.

Het oordeel van de Hoge Raad sluit onzes inziens niet uit dat ook een verbod om enige verklaring af te leggen ter zake van een specifiek onderwerp als een misdrijf in de zin van artikel 285a Sr kan worden aangemerkt

Uit de strafaangifte lijkt te kunnen worden afgeleid dat in ieder geval één van de getuigen niet (zozeer) uit eigen beweging een beroep deed op het verschoningsrecht als wel op instructie van de Belastingdienst c.q. het ministerie van Financiën. Als de instructie, nota bene afkomstig van het ministerie van Financiën, zover is gegaan dat de getuigen een rechterlijk oordeel naast zich neer zouden moeten leggen, is denkbaar dat de Hoge Raad hier een vergelijk zal maken met de situatie van de notarismedewerker. Een dergelijke instructie komt onzes inziens overeen met een verbod om informatie te verstrekken over de identiteit van de tipgever. De belastingambtenaren zijn door deze instructie in hun vrijheid beperkt om over de identiteit van de tipgever een verklaring af te leggen ten overstaan van een rechter.

28 HR 16 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2674, *NJ* 2014/460. Dit betreft een uitspraak over de ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie, nu opsporingsambtenaren door een trainer waren voorbereid op het getuigenverhoor.

29 HR 30 augustus 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT7093, *NJ* 2005/544.

Resteert de vraag of het ontbreken van een dreiging met ontslag of een daarmee vergelijkbare situatie in de weg zal staan aan een veroordeling op grond van artikel 285a Sr. Wij menen van niet. Immers, de Hoge Raad oordeelde dat voor beïnvloeding niet tevens sprake dient te zijn van intimidatie.[30] In dit arrest werd door familie van de verdachte de suggestie gewekt bij een tweetal getuigen dat het goed voor de verdachte zou aflopen, indien de getuigen zouden verklaren op basis van een door de verdachte gedicteerde brief. In de tekst van artikel 285a Sr is volgens hof en Hoge Raad geen steun te vinden voor de opvatting dat sprake moet zijn geweest van enige vorm van intimidatie. Ook de strekking van artikel 285a Sr en de parlementaire geschiedenis geven daarvoor geen steun. Het enkel geven van een mondelinge of schriftelijke instructie zou dus voldoende kunnen zijn voor een veroordeling op basis van artikel 285a Sr.

Het enkel geven van een mondelinge of schriftelijke instructie zou voldoende kunnen zijn voor een veroordeling op basis van artikel 285a Sr

Vermoedelijk is de versnelde cassatieprocedure van de getuigen ondernomen om de angel uit de strafrechtelijke discussie te halen, indien vast komt te staan dat de getuigen zich terecht op hun verschoningsrecht hebben beroepen. Een terecht beroep op het verschoningsrecht staat evenwel los van de vraag of de getuigen op strafbare wijze zijn beïnvloed.[31] Het is de instructie, waarmee vermoedelijk opdracht werd gegeven om een rechterlijk oordeel naast zich neer te leggen, die nader dient te worden onderzocht.

7 Conclusie

Eind vorig jaar heeft de president van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden strafaangifte gedaan tegen het ministerie van Financiën wegens het geven van instructies aan belastingambtenaren, die als getuigen werden gehoord in een fiscale procedure. Dit getuigenverhoor vond plaats in het kader van een fiscale procedure tegen een vermeende zwartspaarder. Een belangrijk geschilpunt in die procedure vormt de informatie over de identiteit van een tipgever, waarmee de rechtmatigheid en betrouwbaarheid van het verkregen bewijs dient te worden getoetst. De inspecteur heeft in eerste aanleg en in hoger beroep geweigerd om die informatie te verstrekken. In hoger beroep werd door de betrokken belastingambtenaren een beroep gedaan op hun verschoningsrecht. Deze weigering kwam de Belastingdienst duur te staan. Het gerechtshof heeft het hoger beroep van de belastingplichtige gegrond verklaard en de belastingaanslagen vernietigd.

Tegen deze uitspraak, maar ook tegen de tussenbeslissing over het verschoningsrecht, is beroep in cassatie ingesteld, zowel door de getuigen als door de staatssecretaris. Wij verwachten dat het cassatieberoep van de getuigen niet-ontvankelijk zal worden verklaard. Of het cassatieberoep van de staatssecretaris ter zake van het verschoningsrecht beoordeeld zal worden door de Hoge Raad is nog maar de vraag. Het hof heeft hierover 'slechts' ten overvloede een overweging gegeven.

Wij kunnen ons goed voorstellen dat de president van het hof de instructie om een beroep te doen op een verschoningsrecht en daarmee een rechterlijke beslissing naast zich neer te leggen 'de bijl aan de wortel van de rechtsstaat' noemt

Een ander aspect van deze zaak dat losstaat van bovengenoemde problematiek is de strafaangifte van de president van het Hof Arnhem-Leeuwarden. Uit onderzoek zal moeten blijken of medewerkers van het Ministerie van Financiën zich schuldig hebben gemaakt aan beïnvloeding van getuigen in de zin van artikel 285a Sr. Wij kunnen ons goed voorstellen dat de president van het hof de instructie om een beroep te doen op een verschoningsrecht en daarmee een rechterlijke beslissing naast zich neer te leggen 'de bijl aan de wortel van de rechtsstaat' noemt en dat het Ministerie van Financiën hiervoor in strafrechtelijke zin aansprakelijk zal worden gesteld. Dit gaat immers verder dan het wijzen van een getuige op zijn rechten en plichten. De tijd zal leren of de bijl waarmee het ministerie lijkt te hakken een botte of een scherpe is geweest.

30 HR 14 september 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM4212, *NJ* 2010/499.
31 HR 27 mei 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC7910, *NJ* 2008/315.