

PDF hosted at the Radboud Repository of the Radboud University Nijmegen

The following full text is a publisher's version.

For additional information about this publication click this link.

<http://hdl.handle.net/2066/37127>

Please be advised that this information was generated on 2017-09-19 and may be subject to change.

Weekblad voor Fiscaal Recht, Het KBLux-treurspel: stukken geweigerd, aanslagen vernietigd!

Weekblad voor Fiscaal Recht, Het KBLux-treurspel: stukken geweigerd, aanslagen vernietigd!

Weekblad voor Fiscaal Recht, Het KBLux-treurspel: stukken geweigerd, aanslagen vernietigd!

Vindplaats WFR Bijgewerkt 01-01-200

: 2005/1634 tot: 5

Auteur: Mr. J.J. van den Broek[1]

Het KBLux-treurspel: stukken geweigerd, aanslagen vernietigd!

In een drietal KBLux-zaken heeft Hof 's-Hertogenbosch bij uitspraak van 22 september 2005 navorderingsaanslagen met bijbehorende boetes vernietigd omdat de Belastingdienst weigerde passages uit het "draaiboek rekeningenproject" als processtuk in te dienen. Het is een unicum dat de belastingrechter dit gevolg verbindt aan de schending van informatieverplichtingen door de Belastingdienst. De auteur gaat in op de motivering en de reikwijdte van de uitspraken.

1. Inleiding

Voor de eerste keer in de geschiedenis van het Nederlandse belastingrecht heeft een belastingrechter belastingaanslagen vernietigd omdat de Belastingdienst weigerde de stukken in te dienen waar de rechter om gevraagd had. Het betreft de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 22 september 2005 in de KBLux-zaak [2] waarin aan de vermoedelijke eigenaar van een Luxemburgse bankrekening navorderingsaanslagen met 100% boetes waren opgelegd. Het is de eerste keer dat de belastingrechter het materiële geschilpunt beslecht op basis van art. 8:31 Awb. Dit artikel geeft de rechter de bevoegdheid om aan het achterhouden van informatie door de fiscus in een fiscale procedure de gevolgtrekkingen te verbinden die hem geraden voorkomen. Deze uitspraak is van groot belang voor het equality of arms-beginsel in het fiscale procesrecht.

In mijn eveneens op 22 september 2005 in het Weekblad verschenen artikel "De omkering van de bewijslast reversed" [3] pleitte ik onder meer voor sancties in de sfeer van de bewijslastverdeling indien de Belastingdienst stukken achterhoudt die op de zaak betrekking hebben en die de Belastingdienst om die reden ter inzage moet verstrekken aan de rechter en aan belanghebbende. [4] Dat er al zo snel een rechterlijke uitspraak in de lijn van mijn pleidooi gedaan zou worden, had ik niet durven hopen. Hof 's-Hertogenbosch heeft een behartigenswaardige historische uitspraak gedaan. Ten tijde van het schrijven van dit artikel is er (nog) geen cassatie aangetekend. In onderdeel 2 van dit artikel bespreek ik de casus en de uitspraak van het hof. Onderdeel 3 behandelt de verplichtingen die de Belastingdienst heeft om in procedures (geding)stukken ter inzage te geven aan de rechter en (via de rechter) aan de wederpartij. In onderdeel 4 bespreek ik de reikwijdte en de motivering van de vernietiging van de aanslagen en in onderdeel 5 bespreek ik wat de uitspraak kan betekenen voor afwijkende gevallen. In onderdeel 6 komen andere manieren aan de orde om om te gaan met het achterhouden van bewijsstukken, en in onderdeel 7 sluit ik af met een conclusie.

2. Casus

In 2003 legt de Belastingdienst navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1994 en vermogensbelasting 1995 op in verband met een vermoedelijk verzwegen buitenlandse "zichtrekening" bij de KBLux-bank, beide met 100% boete zonder kwijtschelding. Het betreft één van de duizenden Nederlandse rekeninghouders met zwart geld over wie de Nederlandse Belastingdienst in 2000 via een spontane gegevensuitwisseling (van microfiches met namen) informatie zou hebben ontvangen. De Belastingdienst heeft schattingen gemaakt van de verzwegen inkomsten en vermogens van zwijgende of ontkennende belastingplichtigen. Het groots opgezette rekeningenproject biedt belastingplichtigen die hun schuld belijden enige strafvermindering. Als later blijkt dat de microfiches, van een bank met bankgeheim, afkomstig zijn van diefstal door een bankmedewerker roept dat de - nog niet beantwoorde - vraag op of het gebruik van de gestolen informatie in belastingzaken rechtmatig is. [5]

In de onderhavige zaak schorst het hof de zitting van 12 januari 2005 en verzoekt aan de inspecteur op grond van art. 8:45 Awb om het volledige "draaiboek rekeningenproject" over te leggen. Bepaalde passages zijn dan al openbaar gemaakt op grond van de WOB.

Tijdens het nadere onderzoek ter zitting van 28 april 2005 beroept de inspecteur zich op art. 8:29 Awb: de aanwezigheid van "gewichtige redenen" die het overleggen van bepaalde stukken belet. Kennisneming van het volledige draaiboek zou onder meer de controlestrategie van de Belastingdienst schaden. De behandelende vierde meervoudige kamer van het hof schorst daarop de zitting en verwijst dit vraagstuk naar de negende enkelvoudige belastingkamer die diezelfde dag nog zitting houdt. De inspecteur geeft (alleen aan) de negende enkelvoudige belastingkamer het gevraagde draaiboek rekeningenproject ter inzage. Het hof schorst de zitting vervolgens opnieuw en verzoekt partijen op grond van art. 8:45 Awb om de onder hen berustende stukken in te zenden. Tijdens de zitting van 13 mei 2005 onderzoekt de negende enkelvoudige belastingkamer nogmaals het beroep van de inspecteur op art. 8:29 Awb en beslist uiteindelijk bij mondelinge tussenuitspraak dat het draaiboek rekeningenproject behoort tot de op de zaak betrekking hebbende stukken die de inspecteur samen met het verweerschrift had moeten indienen (art. 8:42, eerste lid, Awb). Het draaiboek rekeningenproject bevat beleid en feitelijke informatie waarop de inspecteur zich bij de aanslagregeling heeft gebaseerd. Het inzagerecht is ter zake van de boetes van belang voor een eerlijk proces (art. 6 EVRM), voorts omdat het onthouden van informatie wantrouwen kweekt tegenover de overheid, aldus het hof. De inspecteur mag identiteitsgegevens van derden onleesbaar maken en informatie over vergelijkbare projecten die in casu geen rol spelen weglaten. Dit geldt ook voor bepaalde "al dan niet anekdotische" verslagen van ambtenaren. De rechter verzoekt de inspecteur op grond van art. 8:45 Awb de overige, onder meer statistische, informatie binnen twee weken in te dienen.

Deze termijn verstrijkt ongebruikt. Het hof herhaalt zijn vraag bij brief van 7 juni 2005 en wijst de inspecteur op art. 6 EVRM en op de mogelijkheid om op grond van art. 8:31 Awb uit het niet indienen van informatie de gevolgtrekkingen te maken die de rechter geraden voorkomen. Op 16 juni 2005 dient de inspecteur slechts een beperkt deel van de gevraagde informatie in.

Op 30 juni 2005 vindt opnieuw een zitting plaats waarbij de meervoudige kamer de inspecteur wijst op de mogelijkheid om de aanslagen en boetes te vernietigen op grond van art. 8:31 Awb. Het hof biedt hem een laatste kans om de gevraagde informatie binnen een week in te dienen. Op 5 juli 2005 schrijft de inspecteur dat hij de stukken

niet zal geven. Hij acht de weigering om de rechterlijke uitspraak te volgen gerechtvaardigd, zoals hij ter zitting van 30 juni 2005 per passage van het draaiboek heeft toegelicht.

In zijn einduitspraak van 22 september 2005 concludeert het hof dat de inspecteur niet heeft voldaan aan zijn verplichting om op grond van de tussenuitspraak de stukken in te dienen. Dat belanghebbende en rechter kunnen beschikken over alle stukken acht het hof een fundamenteel beginsel van bestuursprocesrecht. Bij schending daarvan verleent art. 8:31 Awb het hof een discretionaire bevoegdheid.

Het hof rekent de inspecteur de "welbewuste en herhaalde weigering" ernstig aan. Het hof is van oordeel "dat een adequate reactie op die weigering geboden is". In de visie van het hof is dit een zodanige reactie dat een beslissing in strijd met beginselen van procesrecht zoveel mogelijk wordt vermeden. Dat gevaar zou bestaan als een aanslag (of andere bezwarende beschikking) standhoudt, terwijl deze mogelijkerwijs zou zijn vernietigd of verminderd in geval van indiening van de gevraagde informatie. Deze mogelijkheid kan nu niet worden onderzocht, maar acht het hof niet ondenkbeeldig. Het betreft hier informatie waaruit kan blijken of volgens het geformuleerde beleid is gehandeld en volgens welke methode de aanslag is berekend. Op grond hiervan vernietigt het hof de navorderingsaanslagen en bijbehorende boetes. Het risico dat hierdoor wellicht materieelrechtelijk te weinig belasting wordt geheven, dient volgens het hof voor risico van de inspecteur te blijven. Een materieelrechtelijk juiste beslissing weegt voor het hof minder zwaar dan de inbreuk op beginselen van procesrecht. Tot slot gelast het hof een nader onderzoek in verband met het verzoek om integrale proceskostenvergoeding.

3. De informatieverplichtingen van de Belastingdienst

3.1. Wanneer is indienen van informatie verplicht?

De wetsgeschiedenis van de Algemene wet bestuursrecht geeft aan welke informatie valt onder de verplichting van een bestuursorgaan die is neergelegd in art. 7:4, tweede lid, art. 7:18, tweede lid, en art. 8:42, eerste lid, Awb om "alle verder op de zaak betrekking hebbende stukken" [6] ter inzage te leggen respectievelijk tezamen met het verweerschrift aan de rechter in te zenden.

Over art. 7:4, tweede lid, Awb wordt het volgende opgemerkt. "Het inzagerecht (...) is als een van de fundamentele waarborgen voor een goed verlopende bezwaarschriftprocedure te beschouwen. (...) In beginsel dient het bestuursorgaan daarom rapporten, adviezen en beleidsnota's die aan de beroepsinstantie plegen te worden toegezonden, ook reeds in de bezwaarschriftprocedure voor belanghebbende ter inzage te leggen." [7] "De terinzagelegging van stukken maakt realisering van het beginsel van hoor en wederhoor mogelijk." [8]

In het wetsvoorstel over aanpassing van het fiscale procesrecht aan de Awb wordt over art. 8:42, eerste lid, Awb het volgende opgemerkt. "Gegevens die relevant zijn bij de desbetreffende beslissing moeten daardoor aan de rechter en de wederpartij ter kennisneming beschikbaar worden gesteld." [9] "In de MvT hebben wij tot uitdrukking willen brengen dat de inspecteur alle stukken die bij het nemen van het bestreden besluit een rol hebben gespeeld, aan de rechter en aan de wederpartij ter kennisneming beschikbaar moet stellen." [10]

In de jurisprudentie zijn de informatieverplichtingen van de overheid in belastingzaken nader gepreciseerd. Hof 's-Gravenhage heeft bij tussenuitspraak van 13 februari 2002 [11] bepaald dat het kennisgroepadvies waarnaar de inspecteur in de uitspraak op zijn bezwaarschrift had verwezen "onmiskkenbaar een op de zaak betrekking hebbend stuk is als bedoeld in artikel 8:42 van de Awb". [12] De inspecteur [13] en de staatssecretaris

[14] waren van mening dat dit een helpdeskvraag betrof, geen rechtsvraag. Hof 's-Hertogenbosch [15] bepaalde in zijn uitspraak van 25 april 2003 dat ook onder de informatieplicht vallen bescheiden betreffende de gegevensuitwisseling tussen de Belastingdienst en buitenlandse autoriteiten voorzover die verband houden met de bestreden uitspraak.

In een uitspraak van 19 april 2004 [16] oordeelde de voorzieningenrechter van Hof 's-Hertogenbosch dat, in een procedure tegen een aansprakelijkstelling op grond van inlenersaansprakelijkheid subsidiair ketenaansprakelijkheid, onder de informatieplicht van de Belastingdienst ook vallen de gegevens en bescheiden ten aanzien van de heffing van de onderneming waarvoor belanghebbende aansprakelijk is gesteld.

Het is niet geheel duidelijk wat voor stukken ontbraken in de zaak waarin Hof Arnhem op 1 februari 2005 [17] uitspraak deed. Het ging daar om documenten die belanghebbende na wisseling van de stukken als bijlage bij de pleitnota had ingediend. Het hof oordeelt dat de inspecteur verplicht was geweest deze stukken tezamen met zijn verweerschrift in te dienen.

De Hoge Raad heeft dit jaar in een tweetal zaken [18] bepaald dat ook taxatierapporten moeten worden gerekend tot "de op de zaak betrekking hebbende stukken" die de Belastingdienst in de bezwaar- en beroepsfase moet inzenden respectievelijk ter inzage moet verstrekken.

In de onderhavige KBLux-uitspraak rekent Hof 's-Hertogenbosch het gehele draaiboek rekeningenproject tot de op de zaak betrekking hebbende stukken die in beginsel ingediend moeten worden (ook al is geheimhouding van een beperkt deel hiervan op grond van art. 8:29 Awb gerechtvaardigd).

3.2. Wanneer is geheimhouding gerechtvaardigd?

De negende enkelvoudige belastingkamer van Hof 's-Hertogenbosch heeft het volledige KBLux-draaiboek ingezien. Deze kamer constateert dat het draaiboek rekeningenproject beleid en feitelijke informatie bevat waarop de inspecteur zich bij het opleggen van de aanslag heeft gebaseerd. Het draaiboek rekeningenproject vormt om die reden een op de zaak betrekking hebbend stuk dat op grond van art. 8:42 Awb door de inspecteur had moeten worden ingediend [19] om het op deze wijze tot de processtukken te kunnen rekenen. De niet-overgelegde delen bevatten:

1. namen van personen;
2. statistische cijfers over de voortgang van het project;
3. voorschriften en tips over toe te passen tactiek; en
4. gegevens over andere projecten. Uit overwegingen van privacy mag de inspecteur de identiteitsgegevens van derden onleesbaar maken omdat belanghebbende geen bijzonder belang heeft bij deze informatie. Ook de informatie over de andere projecten mag onleesbaar worden gemaakt aangezien belanghebbende daarbij volgens het hof geen concreet belang heeft. Belanghebbende heeft volgens het hof wel belang bij kennisneming van de passages met statistische gegevens en toe te passen tactiek. Daaruit kan belanghebbende opmaken of hij in overeenstemming met het geformuleerde beleid is behandeld en kan hij de methode aan de hand waarvan zijn aanslag is berekend toetsen. Omdat de negende enkelvoudige belastingkamer schade aan de controlestrategie van de Belastingdienst niet aannemelijk acht, bestaan er geen gewichtige redenen voor geheimhouding van deze laatste twee categorieën van informatie en moet de inspecteur deze informatie indienen. De inspecteur protesteert hiertegen bij de vierde meervoudige belastingkamer van hetzelfde hof. Maar aangezien de vierde meervoudige belastingkamer het volledige draaiboek rekeningenproject niet heeft ingezien, acht deze kamer het niet passend het oordeel van de negende

enkelvoudige belastingkamer te heroverwegen en het hof constateert daarmee dat de inspecteur niet aan zijn informatieverplichting heeft voldaan.

Uit deze uitspraak valt te concluderen dat geheimhouding van informatie volgens het hof gerechtvaardigd kan zijn als belanghebbende bij bepaalde informatie geen concreet belang heeft terwijl belangen van anderen zich tegen openbaarmaking verzetten.

Daarbij valt op dat de negende enkelvoudige belastingkamer schade aan de controlestrategie van de Belastingdienst bij bekendmaking van de voorschriften en tips over de toe te passen tactiek niet aannemelijk gemaakt acht door de inspecteur. Zonder inzage van het volledige draaiboek rekeningenproject valt over deze bevinding echter weinig zinnigs te zeggen. De rechter komt in de KBLux-zaak dus tot een duidelijk andere belangenafweging dan de inspecteur.

Hof 's-Gravenhage oordeelde in zijn tussenuitspraak van 13 februari 2002 [20] dat het feit dat het kennisgroepadvies bedoeld was voor interne raadpleging geen gewichtige reden vormde voor geheimhouding op basis van art. 8:29 Awb. Uit de bij mijn weten niet-gepubliceerde einduitspraak in deze zaak van het hof van 21 januari 2003 [21] blijkt dat de inspecteur het hof bij brief van 21 februari 2002 heeft meegedeeld niet te zullen volharden in zijn verzoek tot geheimhouding en het kennisgroepadvies bij brief van 28 februari 2002 daadwerkelijk heeft overgelegd. [22] Tegen de einduitspraak, waarbij het hof het beroep van belastingplichtige ongegrond verklaart, is geen cassatie aangetekend.

4. Vernietiging van aanslagen na schending informatieplicht door de inspecteur

4.1. Vernietiging aanslagen alleen in zaken met een vervolgingskarakter?

Aangezien de inspecteur in de onderhavige zaak 100% boetes heeft opgelegd en het hof in zijn tussenuitspraak expliciet verwijst naar art. 6 EVRM rijst de vraag of deze uitspraak ook betekenis heeft voor zaken zonder enig karakter van vervolging. Zou het hof in geval van het achterhouden van stukken door de inspecteur de aanslagen in dergelijke zaken ook vernietigen? Deze vraag beantwoord ik bevestigend. Dat valt in de eerste plaats af te leiden uit het feit dat het hof niet alleen de verhogingen vernietigt maar ook de onderliggende navorderingsaanslagen. Als het recht op een eerlijk proces ex art. 6 EVRM centraal zou staan in de hofuitspraak zou het hof alleen de verhogingen (boetes) hoeven te vernietigen. Daartoe beperkt het hof zich echter niet. In de tweede plaats blijkt uit de uitspraak dat het hof juist primair de navorderingsaanslagen vernietigt. Dat brengt dan als gevolg met zich dat ook de verhogingen komen te vervallen. [23] Het vervallen van deze verhogingen vormt dus niet de kern van de uitspraak van het hof. Dat de uitspraak ook betekenis heeft voor zaken zonder vervolgingskarakter blijkt in de derde plaats uit de motivering die het hof geeft. De vernietiging van het vonnis baseert het hof op zijn bestuursrechtelijke, discretionaire bevoegdheid op basis van art. 8:31 Awb. Dat de belanghebbende en de rechter kunnen beschikken over alle op de zaak betrekking hebbende stukken acht het hof een fundamenteel beginsel van bestuursprocesrecht (het hof spreekt hier dus niet van strafprocesrecht). De reikwijdte van de uitspraak is dus niet beperkt tot zaken met een vervolgingskarakter. Ook in belastingzaken waarbij geen boetes zijn opgelegd, zou het hof dus aanslagen kunnen vernietigen wegens het achterhouden van informatie door de Belastingdienst.

4.2. De motivering voor de vernietiging: sanctie of bewijslastverdeling?

De vernietiging van de uitspraken baseert het hof op art. 8:31 Awb. De vraag is waarom het hof vernietiging van de aanslagen een gevolgtrekking acht die hem "geraden" voorkomt in geval van de weigering van de Belastingdienst om bepaalde passages uit het draaiboek rekeningenproject te overleggen. Het hof acht het een fundamenteel

beginsel van bestuursprocesrecht dat belanghebbende en de rechter kunnen beschikken over alle op de zaak betrekking hebbende stukken die bij het bestuursorgaan berusten. Anders wordt belanghebbende belemmerd om een gefundeerd verweer te voeren en de rechter in het vinden van de waarheid. Daarnaast acht het hof "een adequate reactie geboden" op de "welbewuste en herhaalde weigering" om het draaiboek rekeningenproject te overleggen, een weigering die het hof de inspecteur "ernstig aanreket". Uit deze woorden klinkt niet alleen de doelstelling door om materieelrechtelijk tot de meest volmaakt mogelijke uitspraak te komen, maar lijkt ook afgeleid te kunnen worden dat het hof een zekere strafsanctie op zijn plaats acht op het opzettelijke en ernstig verwijtbare handelen van de Belastingdienst. Wanneer is een reactie "adequaate"? Het hof lijkt hiermee uit te drukken dat het achterhouden van informatie door de Belastingdienst in de toekomst afgeschrikt moet worden (preventiedoelstelling) en in het onderhavige geval misschien ook wel bestraft zou moeten worden. En wanneer is een adequate reactie "geboden"? Dat lijkt erop te wijzen dat het al dan niet reageren volgens het hof niet enkel moet afhangen van de vraag of het in het kader van de waarheidsvinding nodig is om bepaalde feiten en omstandigheden te achterhalen en van de vraag op wie daarbij de bewijslast rust. In zijn uitspraak laat het hof het al dan niet punitieve karakter van de geboden reactie verder rusten en beperkt zich tot de conclusie dat die reactie zodanig moet zijn dat het gevaar van een beslissing die in strijd met beginselen van procesrecht totstandkomt zoveel mogelijk wordt vermeden. Het gevaar van inbreuk op beginselen van procesrecht dreigt volgens het hof na een weigering van de inspecteur om relevante stukken in het geding te brengen indien en voorzover een aanslag of een andere bezwarende beschikking van de fiscus in rechte standhoudt, terwijl de mogelijkheid bestaat dat die aanslag of beschikking zou moeten worden vernietigd of het bedrag ervan (verder) zou moeten worden verminderd indien de desbetreffende stukken wel in het geding zouden zijn gebracht. Met andere woorden: de aanslag mag niet in stand blijven voorzover deze *wellicht* te hoog is. Een aanslag is volgens het hof in strijd met beginselen van procesrecht totstandgekomen als deze aanslag (door informatiegebrek) *mogelijk* te hoog blijft.

Het hof kan niet onderzoeken of in de weggelaten passages informatie is opgenomen die zou moeten leiden tot vermindering of vernietiging van de aanslagen. Dat risico acht het hof niet ondenkbeeldig aangezien deze passages informatie bevatten waaruit kan blijken of volgens het geformuleerde beleid is gehandeld en volgens welke methode de aanslag is berekend. Het hof legt dat risico bij de inspecteur en vernietigt de navorderingsaanslagen en boetes.

Het hof reduceert het achterhouden van informatie uiteindelijk tot een kwestie van bewijslastverdeling. De lijn die het hof kiest, is daarbij eigenlijk niet verbazingwekkend. Het is immers vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat de bewijslast in belastingzaken wordt verdeeld naar redelijkheid. [24] Daarbij behoort degene die het gemakkelijkste bewijs kan leveren het bewijsrisico te dragen. [25] Bovendien rust de bewijslast op degene die bewijsnood veroorzaakt. [26] In de KBLux-zaak is dat zonder meer de inspecteur die over het volledige draaiboek rekeningenproject beschikt. Op de bewijslastverdeling valt weinig af te dingen.

Het hof gaat - mijns inziens ten overvloede - nog uitdrukkelijk in op het risico dat met deze bewijslastverdeling materieelrechtelijk een onjuiste beslissing wordt genomen, dat de te betalen belasting door 's hofs uitspraak wellicht lager uitpakt dan uit de naakte feiten en heffingswetten zou voortvloeien. Ik schrijf "ten overvloede" want welke bewijslastverdeling draagt het risico van een materieelrechtelijk onjuiste uitspraak *niet*

in zich? Vormt de moeilijkheid om de objectieve waarheid vast te stellen niet juist de bestaansreden van het instituut bewijslastverdeling? Dat de processuele waarheid niet altijd gelijk is aan de objectieve waarheid valt niet te vermijden, zeker niet als een van de procespartijen de waarheidsvinding bewust frustreert.

Tot slot overweegt het hof nog dat het *risico* dat er materieelrechtelijk een onjuiste beslissing wordt genomen minder zwaar weegt dan het gevaar van een inbreuk op beginselen van procesrecht. Ook die afweging is eerlijk gezegd niet verbazingwekkend. In ons huidige recht weegt immers zelfs de *zekerheid* dat er materieelrechtelijk een onjuiste beslissing wordt genomen minder zwaar dan de inbreuk op bepaalde vergelijkbare algemene rechtsbeginselen, zoals bijvoorbeeld het vertrouwensbeginsel of het gelijkheidsbeginsel. In geval van concrete toezeggingen van de Belastingdienst of van een gunstigere behandeling in een meerderheid van vergelijkbare gevallen moet de materieelrechtelijk juiste aanslag immers wijken voor de handhaving van beginselen van behoorlijk bestuur. Nog vóór introductie van art. 8:31 Awb verwoordde de toenmalige A-G IJssink het aldus: "Als schending van het gelijkheids- of van het vertrouwensbeginsel ertoe kan leiden dat een aanslag wordt vernietigd en daarmee een uit de wet voortvloeiende belastingschuld vervalft, terwijl van discretionaire bevoegdheid van de fiscus geen sprake is, waarom zou dan een schending van het zorgvuldigheidsbeginsel (...) niet ertoe mogen of kunnen leiden dat de aanslag met een korting wordt verminderd?" [27] Naar mijn mening behoren ook wanneer de Belastingdienst informatie achterhoudt fundamentele beginselen van procesrecht voorrang te hebben boven (slechts) het risico van een materieelrechtelijk te lage aanslag.

4.3. Is vernietiging of vermindering als sanctie denkbaar?

Omdat het hof de vernietiging de facto baseert op een juiste verdeling van de bewijslast rijst de vraag of vernietiging of vermindering van de aanslag bij wijze van sanctie voldoende rechtsgrond zou hebben. Deze vraag is bijvoorbeeld van belang in zaken waarin de feiten en het recht helder zijn en de rechter dus niet de mogelijkheid heeft om het bewijsrisico bij de Belastingdienst te leggen, terwijl de rechter een adequate reactie op het ontoereikende overheidsoptreden toch geboden acht. Zoals reeds aangegeven, rekent het hof de inspecteur de "welbewuste en herhaalde weigering" om uitvoering te geven aan zijn bij rechterlijke (tussen)uitspraak vastgestelde informatieverplichtingen - die ook nog eens een fundamenteel beginsel van bestuursprocesrecht vormen - "ernstig" aan. Het hof is dan ook van oordeel "dat een adequate reactie op die weigering geboden is." Uit deze door het hof gebezigde formuleringen blijkt dat het hof maatregelen met het karakter van een sanctie zeker niet uitgesloten acht.

Toen de Centrale Raad van Beroep (hierna: CRvB) in 1992 premies werknemersverzekeringen verminderde wegens schending van het zorgvuldigheidsbeginsel deed hij dat expliciet bij wijze van "sanctie". De CRvB noemt dit in zijn uitspraak de "tegenhanger van de premieboete" die aan werkgevers kan worden opgelegd. [28] De CRvB acht sancties jegens een bestuursorgaan onder omstandigheden dus ook op zijn plaats.

Volgens Wattel [29] is de door het CRvB opgelegde straffekorting bevredigend voor het rechtsgevoel. Wattel suggereert dan ook dat ook "in het belastingrecht de rechter het spiegelbeeld van de administratieve boete [zou] kunnen uitvinden, dus belastingkorting [zou] kunnen geven". De rechtsbasis zou (destijds) gevonden moeten worden in anticipatie op de schadevergoedingsregeling van art. 8:73 Awb. Wattel vraagt zich wel af of de fiscus "leed" voelt door een belastingkorting.

Volgens A-G IJssink kan het toch niet zo zijn dat een inspecteur de regels zo maar aan zijn

laars lapt. [30] Ilsink acht een straffkorting (vermindering of vernietiging van de aanslag) mogelijk als sprake is van zo ernstige onzorgvuldigheden dat een belangenafweging meebrengt dat de aanslag wordt verminderd of vernietigd. [31] Ilsink ziet de korting derhalve niet als een kwestie van bewijslastverdeling, maar juist als een soort sanctie.

Er zijn kortom belangrijke stemmen die verdedigen dat bestuursrechters echte sancties kunnen toepassen jegens bestuursorganen die handelen in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel. In belastingzaken zou vernietiging of vermindering van belastingaanslagen een adequate sanctie kunnen zijn op het achterhouden van informatie door de Belastingdienst.

5. Processuele gevolgen in afwijkende situaties

Het hof baseert de volledige vernietiging van de navorderingsaanslagen in de KBLux-zaak op een juiste bewijslastverdeling. De verwijzing naar art. 8:31 Awb lijkt daarbij eigenlijk overbodig. In de KBLux-zaak was deze motivering afdoende om de hele aanslag te vernietigen. De vraag is wat de processuele gevolgen zouden moeten zijn als het niet verstrekken van stukken wél gerechtvaardigd is, als een aanslag slechts gedeeltelijk ter discussie staat, als belanghebbende alsnog de achtergehouden informatie achterhaalt of als de Belastingdienst de rechter niet laat toetsen of de stukken onder de indieningsplicht van art. 8:42, eerste lid, Awb vallen. Hoe moet de bewijslast dan verdeeld worden, en is er dan reden om strafsancities toe te passen?

5.1. Weigering stukken te verstrekken is gerechtvaardigd

Voor ik het ongerechtvaardigd achterhouden van informatie behandel, ga ik in op de vraag hoe de verdeling van de bewijslast zou moeten zijn als het hof de weigering van de inspecteur om het draaiboek rekeningenproject te overhandigen had gehonoreerd. Bijvoorbeeld indien het hof met de inspecteur van mening was dat het draaiboek rekeningenproject weliswaar beleid bevatte en belangrijk statistisch materiaal dat voor de vaststelling van de materieelrechtelijk perfecte aanslag van belang was, ook in het belang van belanghebbende, maar dat de controlestrategie van de inspecteur dermate gevaar liep dat de weigering om de stukken in te brengen gerechtvaardigd zou zijn. Hoe moet in dat geval de bewijslast verdeeld worden? Moet het voor rekening van belanghebbende komen dat in dat geval informatie achterwege blijft die van belang is voor het vaststellen van de hoogte van de aanslag, of voor rekening van de Belastingdienst?

Naar mijn mening moeten daarbij twee situaties onderscheiden worden. In gevallen waarin geheimhouding gerechtvaardigd is, biedt art. 8:29 Awb de rechter de mogelijkheid om tóch uitspraak te doen op grond van de stukken zonder dat belanghebbende daarvan kennis heeft kunnen nemen. Hiervoor is toestemming van de belanghebbende nodig. Als de rechter uitspraak doet op basis van de geheime stukken draagt geen van beide partijen het met die stukken verband houdende bewijslastrisico: dat risico bestaat dan immers niet meer.

Hoe moet de bewijslast verdeeld worden indien belanghebbende geen toestemming verleent om uitspraak te doen op grond van stukken die hij niet kent? Vormt dat grond om de bewijslast dan bij belanghebbende te leggen? Naar mijn mening is dat zeker niet het geval. Zoals het hof in de KBLux-zaak overweegt, is het niet alleen een fundamenteel beginsel van bestuursprocesrecht dat de rechter optimaal aan waarheidsvinding kan doen, maar ook dat belanghebbende zijn standpunt optimaal kan verdedigen. Als het hof inzage krijgt in de stukken kan de rechter weliswaar vrijelijk aan waarheidsvinding doen, maar blijft belanghebbende de mogelijkheid onthouden om zich op adequate wijze te verdedigen. Hij heeft niet de mogelijkheid de in de stukken vermelde feiten te

toetsen of daar andere feiten tegenover te stellen. Ook de waarheidsvinding lijdt daarmee onder de geheimhouding. Als het bewijsrisico afgewenteld zou worden op belanghebbenden die geen toestemming verlenen om uitspraak te doen op basis van geheime stukken, worden belanghebbenden effectief gehinderd in de uitoefening van hun fundamentele recht om zich op adequate wijze te verdedigen. Indien een bestuursorgaan zich beroept op gewichtige redenen die openbaarmaking van bepaalde feiten verhinderen, behoort het daaruit voortvloeiende bewijsrisico voor rekening van het bestuursorgaan te blijven. Ik concludeer dan ook dat, in gevallen waarin belanghebbenden geen toestemming geven om uitspraak te doen op basis van stukken die zij niet kennen, het bewijsrisico dat het gevolg is van de geheimhouding van die stukken bij de Belastingdienst moet blijven.

5.2. Aanslag gedeeltelijk ter discussie

In deze KBLux-zaak stonden de navorderingsaanslagen in hun geheel ter discussie. De vraag is wat er bij schending van informatieverplichtingen door de Belastingdienst moet gebeuren met aanslagen die slechts gedeeltelijk ter discussie staan. Voorzover de kwestie gereduceerd moet worden tot een vraagstuk van bewijslastverdeling - zoals het hof in de KBLux-zaak doet - blijven ook de gevolgen van het achterhouden van informatie beperkt tot dat deel van de aanslag waarvoor het nodig is de bewijslast te verdelen, met andere woorden tot het deel van de aanslag dat ter discussie staat. Dit kan ook worden afgeleid uit het woordgebruik van het hof. Het risico van inbreuk op procesbeginselen bestaat volgens het hof "indien en voor zover een aanslag stand houdt terwijl de mogelijkheid bestaat" dat de aanslag te hoog is. [32] Het lijkt me gerechtvaardigd als algemeen uitgangspunt te veronderstellen dat een aanslag voorzover deze niet ter discussie staat niet te hoog is. Dat brengt met zich dat aanslagen die slechts gedeeltelijk ter discussie staan ook slechts verminderd hoeven te worden voor het deel dat ter discussie staat. Het is de vraag of een gedeeltelijke vermindering een voldoende "adequate reactie" op de schending van fundamentele procesbeginselen is als het ter discussie staande deel van de aanslag relatief of absoluut klein is. Een aanvullende strafkorting kan dan gepast zijn.

5.3. Belanghebbende achterhaalt de achtergehouden informatie

In zijn uitspraak van 1 februari 2005 [33] beschrijft Hof Arnhem hoe de betrokken Belastingdienstmedewerker ter zitting verklaarde dat hij om procestechnische redenen een aantal stukken, die wel in zijn bezit waren en die hij op grond van art. 8:42, eerste lid, Awb had moeten indienen, niet had overgelegd omdat belanghebbende die een verlies claimde de bewijslast had. Door stukken achter te houden, beoogde hij dus de bewijspositie van belanghebbende willens en wetens te ondergraven. Gedurende het verloop van de hofprocedure wist belanghebbende deze stukken blijkbaar te achterhalen en hij diende ze in bij het hof.

De vraag is welke processuele gevolgen er verbonden moeten worden aan de schending door de inspecteur van fundamentele beginselen van bestuursprocesrecht indien belanghebbende zelf de achtergehouden stukken achterhaalt en bij het hof indient. In het kader van de bewijslastverdeling is dit bijvoorbeeld van belang indien uit de achtergehouden stukken blijkt dat belanghebbende gedeeltelijk in het gelijk moet worden gesteld. Moet de rechter in dat geval bij het beslechten van het materiële geschil enkel naar de inhoud kijken en verder voorbijgaan aan het achterhouden van informatie door de inspecteur?

Puur uit het oogpunt van de bewijslastverdeling kan de rechter het gedrag van de inspecteur negeren: uit de alsnog opgedoken stukken blijkt immers hoe hoog de aanslag materieelrechtelijk moet zijn en bestaat er geen bewijsrisico meer dat over partijen

verdeeld moet worden. Als het achterhouden van stukken door de inspecteur alleen wordt beschouwd als een bewijsrechtelijk probleem zou dat een afdoende reactie zijn van het hof. De consequentie daarvan is dan dat belastingplichtigen die zich actief opstellen en op zoek gaan naar stukken die de Belastingdienst achterhoudt, proces technisch onverstandig handelen. Door de rechter van dienst te zijn bij het vinden van de waarheid verminderen zij immers het bewijsrisico met als gevolg dat de rechter dat risico niet over partijen hoeft te verdelen, lees bij de inspecteur zal leggen. Ik zou het onjuist vinden om het achterhouden van stukken alleen als bewijsrechtelijk probleem te beschouwen. Belastingplichtigen die zich actief inzetten bij de waarheidsvinding mogen daar in dit geval processueel geen nadeel van ondervinden. In mijn ogen wordt het gedrag van de inspecteur er op geen enkele wijze minder ernstig op indien de belastingplichtige toevallig de achtergehouden informatie achterhaalt en deze indient. De Belastingdienst mag daar in processueel opzicht niet van profiteren door toch nog gedeeltelijk gelijk te krijgen.

Gezien de KBLux-uitspraak betwijfel ik of Hof 's-Hertogenbosch een dergelijk laconieke consequentie zou trekken ten faveure van min of meer chicaneuse inspecteurs. Hof 's-Hertogenbosch rekende de inspecteur het opzettelijk achterhouden van stukken immers ernstig aan en achtte een adequate reactie geboden. Wat zou een adequate reactie zijn op het achterhouden van informatie door de Belastingdienst in gevallen waarin belanghebbenden deze informatie alsnog achterhalen en indienen?

Stukken die belanghebbenden indienen, gaan automatisch deel uitmaken van het procesdossier. Dat volgt uit de aard van het bestuursprocesrecht. Ik kan mij echter voorstellen dat de rechter bij wijze van uitzondering op deze regel besluit om de door de inspecteur achtergehouden stukken, die de belastingplichtige alsnog indient, als bewijsmiddel buiten beschouwing te laten. De rechter doet dan uitspraak op basis van de wijze waarop de inspecteur aan zijn informatieplicht heeft voldaan en op basis van de stukken die de inspecteur heeft aangeleverd. Het bewijsvacuüm dat de inspecteur daarbij heeft gecreëerd, komt dan volledig voor zijn eigen risico, op dezelfde wijze als in de KBLux-zaak. Belanghebbende wordt ten aanzien van de vraagstukken waarop de achtergehouden stukken licht zouden moeten werpen dan volledig in het gelijkgesteld, ook al zou uit de door belanghebbende aangeleverde stukken blijken dat belanghebbende materieel slechts gedeeltelijk of geen gelijk had.

Een tweede adequate reactie, die de rechter naast of in plaats van de eerstgenoemde kan geven, zou het verlenen van een strafkorting op de belastingaanslag of een volledige vernietiging ervan kunnen zijn.

Bij zijn uitspraak van 1 februari 2005 kon Hof Arnhem uiteindelijk alsnog over de achtergehouden stukken beschikken en verbond het hof aan het achterhouden ervan geen gevolgen voor het beslechten van het materiële geschil. Het beroep van belanghebbende werd ongegrond bevonden. Of de door het hof uitgesproken veroordeling van de inspecteur in de proceskosten volgens het puntensysteem voldoende adequaat is om chicaneus gedrag te bestrijden, betwijfel ik ten zeerste.

5.4. Belastingdienst verhindert toetsing informatieverplichtingen door rechter

In de KBLux-zaak heeft de Belastingdienst het draaiboek rekeningenproject aan het hof overhandigd om te toetsen of het draaiboek een stuk vormt dat op de zaak betrekking had en of er voldoende gewichtige redenen bestonden om geheimhouding van het draaiboek te rechtvaardigen. De vraag rijst welke processuele gevolgen er verbonden moeten worden aan een eventuele weigering van de Belastingdienst om de stukken voor deze toetsing aan het hof te overhandigen. Deze weigering kan zowel expliciet als impliciet plaatsvinden. Het hof is dan gedwongen uitspraak te doen zonder kennis te

nemen van deze stukken.

In geval van een expliciete weigering is duidelijk dat bepaalde bewijsstukken bestaan, maar weigert de Belastingdienst deze ter toetsing bij de rechter in te dienen nadat de rechter of belanghebbende hierom heeft gevraagd. Deze weigering heeft tot gevolg dat de rechter niet kan vaststellen of er sprake is van een bewijsstuk dat ingediend moet worden en of daarin informatie (bijvoorbeeld feiten of beleid) staat waaruit blijkt dat de aanslag te hoog is opgelegd. Door de weigering van de inspecteur ontstaat met andere woorden een niet-controleerbaar risico dat de aanslag te hoog is vastgesteld. Om een uitspraak te vermijden die mogelijk in strijd is met fundamentele beginselen van bestuursprocesrecht, is de rechter in dat geval mijns inziens wel gedwongen om het beroep van belanghebbende gegrond te verklaren (behoudens ten aanzien van geschilpunten waarover de achtergehouden stukken geen informatie kunnen bevatten). De rechter zal ervan moeten uitgaan dat er mogelijk sprake is van op de zaak betrekking hebbende stukken die mogelijk informatie bevatten die in het voordeel van belanghebbende zijn. Evenals in de KBLux-zaak dient de rechter het procesrisico hiervan volledig bij de Belastingdienst te leggen. Bij een expliciete weigering om stukken te laten toetsen door de rechter is er sprake van een nog verdergaande weigering van de Belastingdienst om mee te werken aan waarheidsvinding en aan het recht op een fatsoenlijke verdediging dan in de KBLux-zaak.

Naast een expliciete weigering kan de Belastingdienst ook op impliciete wijze weigeren om de rechter te laten toetsen of bepaalde stukken onder de informatieverplichtingen van de Belastingdienst vallen en of er wellicht gewichtige redenen voor geheimhouding door de fiscus bestaan. De Belastingdienst kan het bestaan van bepaalde stukken eenvoudigweg verzwijgen. Uiteraard komt de vraag hoe de rechter met impliciete weigeringen moet omgaan pas aan bod als achteraf het bestaan van deze stukken alsnog komt vast te staan en de Belastingdienst, na aandringen van de rechter of van belanghebbende, de stukken alsnog indient (anders ontstaat er alsnog een expliciete weigering). Eventuele bewijsproblemen zijn door de verlate indiening dan opgelost. Resteert de vraag of een adequate reactie op de mislukte poging tot het achterhouden van stukken geboden is. Gezien de te beschermen belangen meen ik dat ook in dat geval een adequate reactie geboden is. Aangezien de Belastingdienst alsnog aan zijn verplichting om de stukken in te dienen, heeft voldaan ligt een strafkorting meer voor de hand dan het buiten beschouwing laten van de te laat ingediende stukken.

In voorkomende gevallen zal de Belastingdienst zich er wellicht op beroepen dat het niet duidelijk was of de stukken onder zijn informatieplicht vielen en dat een belastingkorting dus niet op zijn plaats is. Het gaat dan in feite om de vraag of de Belastingdienst zich op zijn eigen onnozelheid kan beroepen. Los van het feit dat de beweegredenen voor het achterhouden van informatie nauwelijks te controleren zijn, heeft de Belastingdienst altijd de mogelijkheid om de stukken in twijfelgevallen door de rechter te laten toetsen zonder dat belanghebbende inzage krijgt. Maar belangrijker nog is dat van een dergelijke professionele organisatie verondersteld mag worden dat hij in staat is te bepalen welke stukken ingediend moeten worden, zeker waar dit onderscheidingsvermogen in het kader van de informatieplicht van art. 47 AWR ook bij belanghebbenden wordt verondersteld. Onnozelheid vormt dus geen excuus.

Tot slot bestaat de mogelijkheid dat de Belastingdienst wel openlijk melding maakt van het bestaan van stukken, maar deze in strijd met art. 8:42, eerste lid, Awb niet meestuurt naar de rechter, zoals bij de taxatierapporten in de zaken waarin de Hoge Raad op 1 april 2005 respectievelijk 10 juni 2005 uitspraak deed. [34] In die gevallen ligt het op de weg van belanghebbende en van de rechter om de Belastingdienst te

wijzen op zijn verplichting om de stukken in te dienen.

6. Alternatieve oplossingen

Interessant is te zien of de rechter in de KBLux-zaak andere oplossingen ter beschikking had om uit de ontstane impasse te geraken.

6.1. Bestuurlijke dwangsom

In plaats van uitspraak te doen op de feiten die het hof wel ter beschikking stonden, had het hof de Belastingdienst een dwangsom kunnen opleggen van bijvoorbeeld € 5000 per dag totdat de Belastingdienst het volledige draaiboek rekeningenproject aan het hof overlegd zou hebben. Art. 8:72, zevende lid, Awb biedt hiertoe de mogelijkheid. In belastingzaken wordt van deze mogelijkheid zelden gebruikgemaakt. Aangezien belastingplichtigen vrijwel nooit om oplegging van een dwangsom vragen, is van belang dat het hof spontaan kan besluiten om de Belastingdienst een dwangsom op te leggen. [35] De overhandiging van stukken afdwingen met een dwangsom kan onder omstandigheden een betere oplossing zijn dan het doen van uitspraak zonder die stukken, ook als het bewijsrisico daarbij bij de Belastingdienst wordt gelegd. Daar waar het geschil rechtsvragen of beleidsvragen betreft die jaarlijks terug (kunnen) keren, kan met het oog op de toekomst het verkrijgen van duidelijkheid te verkiezen zijn boven het winnen van de procedure door belanghebbende.

6.2. Bewijsbeslag

In civiele zaken is het op grond van art. 843a, tweede lid, Rv in de praktijk mogelijk om bewijsbeslag [36] te laten leggen. Wie daarbij een rechtmatig belang heeft, kan inzage van bescheiden vorderen aangaande een rechtsbetrekking waarbij hij partij is (eerste lid). De rechter bepaalt dan op welke wijze inzage zal worden verschaft (tweede lid). In geval van een weigerachtige wederpartij kan de president van de rechtbank verlof geven om een deurwaarder beslag te laten leggen op de gezochte stukken zonder dat de wederpartij vooraf van dit beslag op de hoogte wordt gesteld. [37] Dit lijkt op de mogelijkheid om conservatoir beslag te leggen op roerende zaken. [38] Ook op bescheiden die in handen van derden zijn, kan beslag worden gelegd.

Tegenwoordig is het mogelijk om in belastingzaken een voorlopige voorziening te vragen (art. 8:81 Awb). De mogelijkheid om bewijsbeslag te leggen, zou voor belastingplichtigen van belang kunnen zijn als alternatief voor de door de belastingrechter op te leggen dwangsom. De vraag is hoe dit bewijsbeslag zou moeten worden gelegd. Moet belanghebbende de deurwaarder dan naar het Ministerie van Financiën sturen om beslag te laten leggen op het KBLux-draaiboek? Wellicht ontstaat over het bewijsbeslag in belastingzaken meer duidelijkheid als ook het gebruik van voorlopige voorzieningen in belastingzaken toeneemt.

7. Conclusies

Op grond van art. 8:42, eerste lid, Awb is de Belastingdienst verplicht om in de beroepsfase alle stukken in te dienen die bij het nemen van het bestreden besluit een rol hebben gespeeld. Dat gold ook voor het KBLux-draaiboek rekeningenproject dat onder meer beleid en de wijze van berekening van aanslagen beschreef. Volgens het hof waren er geen gewichtige redenen voor geheimhouding van de voorschriften en tips over de door de Belastingdienst toe te passen tactiek. Tot driemaal toe weigerde de Belastingdienst gehoor te geven aan de rechterlijke tussenuitspraak waarbij het hof indiening van het draaiboek rekeningenproject vorderde. Het hof legde het hierdoor ontstane bewijsrisico op basis van art. 8:31 Awb volledig bij de inspecteur en vernietigde de navorderingsaanslagen en bijbehorende boetes. Reden hiervoor vormde de schending van fundamentele beginselen van bestuursprocesrecht, zodat vernietiging van aanslagen ook mogelijk is bij afwezigheid van bestuurlijke boetes. Het hof rekende

de inspecteur de welbewuste en herhaalde weigering ernstig aan en achtte een adequate reactie geboden.

De door het hof gekozen formulering lijkt ruimte te bieden voor verdergaande maatregelen dan enkel het neerleggen van de bewijslast bij de inspecteur. In de fiscale literatuur en door de CRvB wordt een verdergaande strafkorting verdedigd. Dit brengt mij voor het achterhouden van stukken door de Belastingdienst tot de volgende standpunten.

1. Als geheimhouding van stukken gerechtvaardigd is en belanghebbende geen toestemming verleent om uitspraak te doen op basis van de geheime stukken, mag dit niet leiden tot bewijslastverzwaring van belanghebbende: het bewijsrisico moet bij de Belastingdienst blijven.
2. Als een aanslag gedeeltelijk ter discussie staat, moet deze op grond van de bewijslastverdeling gedeeltelijk verminderd worden en kan een aanvullende strafkorting gepast zijn.
3. Als belanghebbende de achtergehouden stukken achterhaalt, zou het goed zijn als de rechter ofwel de stukken buiten beschouwing laat en het bewijsrisico bij de fiscus legt ofwel een strafkorting oplegt.
4. Als de Belastingdienst expliciet weigert om de rechter te laten toetsen of geheimhouding van de stukken geoorloofd is, dient dit processueel voor risico van de Belastingdienst te komen.
5. Als de Belastingdienst stukken pas na aandringen en buiten de wettelijke termijn indient, kan dit beschouwd worden als mislukte poging om stukken achter te houden en is een strafkorting op zijn plaats.

Overigens had de belastingrechter er in de KBLux-zaak voor kunnen kiezen om de Belastingdienst (spontaan of op verzoek) een dwangsom op te leggen.

De Staatssecretaris van Financiën staat nu voor een lastig trilemma. Géén cassatie aantekenen lijkt geen optie, omdat dan vele honderden KBLux-aanslagen de prullenbak in kunnen. Bovendien is Financiën van mening dat het hof geheimhouding had moeten toestaan van de achtergehouden passages uit het draaiboek rekeningenproject. Alsnog in de cassatiefase of in een vergelijkbare zaak het KBLux-draaiboek overhandigen, vormt voor de staatssecretaris blijkbaar ook geen optie. Cassatie aantekenen brengt daarentegen de nodige politieke risico's met zich. De Hoge Raad zal niet gecharmeerd zijn van de drievoudige weigering om een rechterlijke tussenuitspraak uit te voeren. Is het wijs om de Hoge Raad uit te dagen? En is de hoop op een gunstig cassatievonnis reëel, zeker nu de Hoge Raad hofuitspraken slechts marginaal kan toetsen?

Voetnoot

[1]

De auteur is als researcher verbonden aan de sectie Belastingrecht van de Radboud Universiteit Nijmegen, tevens verbonden aan de EU Tax Group van Deloitte Eindhoven.

[2]

Hof 's-Hertogenbosch 22 september 2005, nr. 04/00345, FutD 2005-1800, Fida 20053358. Het hof heeft die dag ook uitspraak gedaan in twee samenhangende uitspraken, nr. 04/00345 en nr. 03/01592.

[3]

J.J. van den Broek, "De omkering van de bewijslast reversed", WFR 2005/1252.

[4]

Idem, onderdeel 6.

[5]

Hof 's-Gravenhage 8 april 2005, nr. 04/1824, *V-N* 2005/40.3.

- [6] In afwijking van art. 7:4, tweede lid, Awb en art. 7:18, tweede lid, spreekt art. 8:42 Awb niet over " *alle* verder op de zaak betrekking hebbende stukken" maar over "de op de zaak betrekking hebbende stukken". Naar mijn mening moet aan dit verschil in bewoordingen geen betekenis worden toegekend. Dit kan worden afgeleid uit de wetsgeschiedenis. Er bestaat naar mijn mening ook geen reden om in verschillende fases van de fiscale procedure afwijkende inzagerechten te hanteren.
- [7] Kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. 3, blz. 338-339.
- [8] MvA, Kamerstukken II 1991/92, 22 495, blz. 340.
- [9] Kamerstukken II 1996/97, 25 175, nr. 3, blz. 16.
- [10] Kamerstukken II 1996/97, 25 175, nr. 5, blz. 17.
- [11] Hof 's-Gravenhage 13 februari 2002, nr. BK-00/02340, *FED* 2002/274.
- [12] Idem, r.o. 2.1.
- [13] Idem, r.o. 1.7.
- [14] Antwoorden op Kamervragen over kennisgroepen, Staatssecretaris van Financiën, 29 oktober 2002, Aangangsel Handelingen II 2002/03, blz. 499-501, antwoord op vraag 5 d, e, *V-N* 2002/54.3.
- [15] Hof 's-Hertogenbosch 25 april 2003, nr. 02/05131, *FED* 2003/502.
- [16] Voorzieningenrechter Hof 's-Hertogenbosch 19 april 2004, nr. 03/2778, *V-N* 2004/38.2.
- [17] Hof Arnhem 1 februari 2005, nr. 03/0167, *V-N* 2005/21.2.3.
- [18] HR 1 april 2005, nr. 39 803, *V-N* 2005/18.25 en HR 10 juni 2005, nr. 39 970, *V-N* 2005/30.7.
- [19] R.o. 2.8.
- [20] Hof 's-Gravenhage 13 februari 2002, nr. BK-00/02340, *FED* 2002/274.
- [21] Hof 's-Gravenhage 21 januari 2003.
- [22] Idem, r.o. 2.3.
- [23] KBLux-zaak, r.o. 4.11.5.
- [24] Volgens R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken*, blz. 65, Deventer: Kluwer

1996, werd dit voor het eerst bepaald in HR 21 december 1927, B. 4176.

- [25] HR 4 mei 1994, nr. 28 407, *BNB* 1994/249.
- [26] HR 19 juni 1993, nr. 27 534, *BNB* 1993/253.
- [27] Conclusie van A-G IJssink bij HR 16 december 1998, nr. 33 395, *BNB* 1999/225, par. 2.23.
- [28] CRvB 5 februari 1992, Premie 1990/235, RSV 1992/257.
- [29] P.J. Wattel, "Geoorloofde uitvoering en (on)zorgvuldigheid in het belastingrecht", *FED* 1994/620, par. 10.
- [30] Conclusie van A-G IJssink bij HR 16 december 1998, nr. 33 395, *BNB* 1999/225, par. 2.21.
- [31] Idem par. 2.26.
- [32] R.o. 4.10.
- [33] Hof Arnhem 1 februari 2005, nr. 03/0167, *V-N* 2005/21.2.3.
- [34] HR 1 april 2005, nr. 39 803, *V-N* 2005/18.25 en HR 10 juni 2005, nr. 39 970, *V-N* 2005/30.7.
- [35] Zie bijvoorbeeld Hof 's-Hertogenbosch 19 april 2004, nr. 03/2778, *V-N* 2004/38.2.
- [36] J.M. Barendrecht en W.A.J.P. van den Reed, "Exhibitieplicht en bewijsbeslag", *WPNR* 1994/6155, blz. 739-745.
- [37] Pres. Rb. Utrecht, nr. 92/74.
- [38] Art. 730 Rv bepaalt: "Ieder die recht heeft op afgifte van een roerende zaak of levering van een goed of die zodanig recht door een rechterlijke uitspraak tot vernietiging of ontbinding kan verkrijgen, kan deze zaak of dit goed ter bewaring van dit recht in beslag nemen."

Copyright © Kluwer 2012
Kluwer Online Research

Dit document is gegenereerd op 23-02-2012

Op dit document zijn de algemene leveringsvoorwaarden van Kluwer van toepassing.