

## ECLI:NL:HR:2014:2144

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	08-08-2014
Datum publicatie	08-08-2014
Zaaknummer	13/00933
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	Art. 52a, lid 1, AWR. Informatiebeschikking. HR BNB 2014/101. Beroep op nemo tenetur-beginsel in verband met mogelijkheid dat belastingplichtige zou worden gedwongen om mee te werken aan bewijsvergaring ten behoeve van bestuurlijke boete-oplegging of strafvervolgung. Art. 6 EVRM. Onderscheid tussen wilsonafhankelijk en wilsafhankelijk materiaal.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl FutD 2014-1844 met annotatie door Fiscaal up to Date V-N 2014/41.5 met annotatie door Kluwer

### Uitspraak

8 augustus 2014

nr. 13/00933

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 2 januari 2013, nr. AWB 11/6206, betreffende de ten aanzien van belanghebbende gegeven informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. De uitspraak van de Rechtbank is aan dit arrest gehecht.

#### 1 Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft de zaak doen toelichten door mr. P.J. van Hagen, advocaat te Rotterdam.

#### 2 Beoordeling van het middel

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Bij brief van 9 juni 2009 heeft de Inspecteur aan belanghebbende verzocht informatie te verstrekken met betrekking tot zijn vermoedelijke betrokkenheid bij een Liechtensteijnse Stiftung.

2.1.2. Belanghebbende heeft bij brief van 26 juni 2009 geantwoord dat hij slechts een beperkte herinnering heeft aan het als gerechtigde betrokken zijn bij een Liechtensteijnse Stiftung. Hij heeft in het verleden wel te maken gehad met een stichting in Liechtenstein, maar hij weet niet hoe hij zijn juridische betrokkenheid zou moeten duiden. Daarnaast beschikt hij niet over enig van door de Inspecteur opgevraagde documenten, aldus belanghebbende.

2.1.3. Naar aanleiding van de reactie van belanghebbende heeft de Inspecteur met dagtekening 7 juli 2009 een vragenbrief gestuurd aan belanghebbende met het verzoek om binnen vier weken op grond van artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) op straffe van omkering van de bewijslast informatie te verstrekken over betrokkenheid bij een Liechtensteijnse Stiftung en stukken toe te sturen, waaronder de akte, statuten, jaarlijkse overzichten van bezittingen en schulden, stortingen en onttrekkingen. Voorts heeft de Inspecteur gevraagd of belanghebbende ooit aangifte heeft gedaan van enig inkomen ten aanzien van enig ander (buitenlands) doelvermogen.

2.1.4. Bij brief van 14 juli 2009 heeft belanghebbende aangevoerd dat hij niet over de verzochte stukken beschikt.

2.1.5. Na verdere briefwisseling waarbij belanghebbende niet de verzochte informatie heeft verstrekt, heeft de Inspecteur bij brieven van 22 september en 26 oktober 2009 aan belanghebbende aangekondigd dat hij voornemens is om over de jaren vanaf 1997 navorderingaanlagen op te leggen waarbij een vermogen ter zake van de Liechtensteijnse Stiftung in aanmerking zal worden genomen van € 5.000.000 en een jaarlijks bedrag van € 200.000 aan daaruit genoten rente-inkomsten. Hij heeft belanghebbende verzocht om binnen vier weken alsnog de verzochte informatie te verstrekken.

2.1.6. De Inspecteur heeft bij brief van 1 juni 2010 aan belanghebbende stukken toegestuurd, waaronder "By-laws", waaruit blijkt dat belanghebbende betrokken is geweest bij de [A] Stiftung te [Q] in Liechtenstein. Uit deze By-laws blijkt onder meer dat belanghebbende als eerste gerechtigde wordt aangemerkt tot alle bezittingen en opbrengsten alsmede tot een eventueel liquidatiesaldo van deze Stiftung gedurende zijn leven. Deze gerechtigheid

- kent geen enkele beperking en belanghebbende kan ieder moment de By-laws wijzigen. Naar aanleiding van deze gegevens heeft de Inspecteur belanghebbende in de brief van 1 juni 2010 verzocht alsnog alle informatie met betrekking tot de Stiftung over te leggen, welke informatie belanghebbende kan opvragen bij [E] AG (hierna: [E]) te [Q] (Lichtenstein), de representant van de Stiftung.
- 2.1.7. Bij brief van 11 juni 2010, gericht aan [E], heeft belanghebbende gevraagd of [E] informatie heeft met betrekking tot de "[A] Stiftung", welke op 2 juli 1986 is opgericht en op 3 november 2000 is opgeheven (...). (...) Bij brief van 1 september 2010 heeft [F] laten weten dat zij de verzochte gegevens niet aan belanghebbende kan verstrekken vanwege "confidentiality matters".
- 2.1.8. Met dagtekening 10 december 2010 heeft de Inspecteur over het jaar 1998 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) en over het jaar 1999 een navorderingsaanslag in de vermogensbelasting (hierna: VB) opgelegd, alsmede boeten van 100 percent.
- 2.1.9. Bij vonnis in kort geding van 5 april 2011 heeft de voorzieningenrechter te 's-Hertogenbosch belanghebbende bevolen om alle gegevens en inlichtingen te verstrekken ten aanzien van de [A] Stiftung, alsmede betreffende de aanwending van het desbetreffende vermogen na opheffing van die Stiftung. Verder is belanghebbende bij dat vonnis veroordeeld tot betaling van een dwangsom van € 2500 per dag dat hij in gebreke blijft, met een maximum van € 500.000. In het arrest in hoger beroep van 31 januari 2012 is het vonnis van de voorzieningenrechter onder verbetering van gronden door het gerechtshof te 's-Hertogenbosch bekrachtigd. Belanghebbende heeft beroep in cassatie ingesteld tegen het arrest van het hof. De Hoge Raad heeft het beroep in cassatie bij arrest van 12 juli 2013, nr. 12/01880, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, BNB 2014/101, (hierna: het arrest van 12 juli 2013) gedeeltelijk gegrond verklaard.
- 2.1.10. Bij brieven van 10 mei 2011 heeft de Inspecteur navorderingsaanslagen in de IB/PVV over de jaren 1999 tot en met 2005 en in de VB over het jaar 2000 alsmede boeten van 100 percent aangekondigd.
- 2.1.11. Omdat belanghebbende niet de verzochte informatie heeft overgelegd, heeft de Inspecteur vastgesteld dat belanghebbende niet aan zijn informatieverplichting in de zin van artikel 47 AWR heeft voldaan en heeft hij op 23 augustus 2011 de onderhavige informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a AWR gegeven ten aanzien van de navorderingsaanslagen in de IB/PVV over de jaren 1998 tot en met 2005 en in de VB over de jaren 1999 en 2000 (hierna: de informatiebeschikking).
- 2.2.1. De Rechtbank heeft geoordeeld dat de informatiebeschikking dient te worden vernietigd voor zover deze betrekking heeft op de IB/PVV over het jaar 1998 en de VB over het jaar 1999 omdat de ter zake opgelegde navorderingsaanslagen reeds zijn vastgesteld met dagtekening 10 december 2010, welke datum is gelegen vóór de inwerkingtreding van artikel 52a AWR. Dit oordeel wordt in cassatie niet bestreden.
- 2.2.2. Met betrekking tot de overige jaren heeft de Rechtbank geoordeeld dat de informatiebeschikking terecht is vastgesteld en heeft zij aan belanghebbende een termijn van zes weken gesteld om alsnog aan de Inspecteur de in die beschikking bedoelde informatie te verstrekken. De Rechtbank heeft in dit verband geoordeeld dat de stelling van belanghebbende dat het overleggen van de verzochte informatie in strijd is met het nemo-teneturbeginsel in de zin van artikel 6 EVRM omdat het verbod op gedwongen zelfincriminatie ook ziet op bewijsmateriaal waarvan het bestaan onafhankelijk is van de wil van de betrokkene, moet worden verworpen. Naar het oordeel van de Rechtbank ziet de gevraagde informatie niet op (bewijs)materiaal dat zijn bestaan dankt aan de wil van belanghebbende. Beoordeling van mogelijke schending van het verbod op gedwongen zelfincriminatie kan bovendien eerst aan de orde komen bij de beantwoording van de vraag of, en zo ja in hoeverre, de Inspecteur, mede op basis van door belanghebbende ten behoeve van een (navorderings)aanslag aangeleverd (bewijs)materiaal, dit (bewijs)materiaal al dan niet terecht gebruikt als grondslag voor het opleggen van een boete, aldus de Rechtbank. Hiertegen keert zich het middel met het betoog dat belanghebbende in strijd met artikel 6 EVRM verplicht wordt materiaal te verstrekken aan de fiscale autoriteiten.
- 2.3. Bij de beoordeling van het middel wordt in overeenstemming met het arrest van 12 juli 2013 vooropgesteld dat een belastingplichtige op grond van artikel 47 AWR verplicht is om aan de inspecteur alle gegevens en inlichtingen te verstrekken die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing te zijnen aanzien. Aangezien de onderhavige informatiebeschikking op die wettelijke verplichting is gegrond, is uitgangspunt dat de informatiebeschikking terecht is gegeven. Daaraan staat artikel 6 EVRM niet in de weg (vgl. EHRM 10 september 2002, no. 76574/01, Allen tegen het Verenigd Koninkrijk, FED 2003/589, en EHRM 21 april 2009, no. 19235/03, Marttinen tegen Finland, FED 2009/69 paragraaf 68). Het middel stelt de vraag aan de orde of, en zo ja in hoeverre, van dit uitgangspunt moet worden afgeweken in verband met de mogelijkheid dat belanghebbende op een met artikel 6 EVRM strijdige wijze zou worden gedwongen om mee te werken aan bewijsvergaring ten behoeve van bestuurlijke boete-oplegging.
- 2.4. In zijn uitspraak van 17 december 1996, no. 43/1994/490/572, Saunders tegen Verenigd Koninkrijk, BNB 1997/254, heeft het EHRM overwogen dat het verbod op gedwongen zelfincriminatie samenhangt met het zwijgrecht, hetgeen meebrengt dat dit verbod zich niet uitstrekt tot het gebruik in strafzaken van bewijsmateriaal dat weliswaar onder dwang is verkregen, maar bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte (hierna: wilsonafhankelijk materiaal). Uit latere rechtspraak van het EHRM blijkt niet dat het van dit uitgangspunt is teruggekomen. Dit brengt mee dat de verkrijging van wilsonafhankelijk materiaal op grond van een wettelijke informatieverplichting en het vaststellen van een informatiebeschikking ter zake daarvan geen schending van artikel 6 EVRM opleveren, ook niet indien het onherroepelijk worden van die beschikking gepaard gaat met omkering en verzwaring van de bewijslast.
- 2.5. Voor zover sprake is van bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige (hierna: wilafhankelijk materiaal), geldt het volgende. Voorop staat dat de

verkrijging van zodanig materiaal mag worden afgedwongen voor heffingsdoeleinden. Indien niet kan worden uitgesloten dat het materiaal tevens in verband met een "criminal charge" tegen de belastingplichtige zal worden gebruikt (vgl. EHRM 3 mei 2001, no. 31827/96, J.B. tegen Zwitserland, BNB 2002/26), zullen de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. Aangezien hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, dient de rechter in de vereiste waarborgen te voorzien.

- 2.6. De beschikking waarbij de inspecteur op de voet van artikel 52a, lid 1, AWR vaststelt dat de betrokkene niet of niet volledig heeft voldaan aan een of meer van de daar genoemde informatieverplichtingen, vormt geen maatregel waarmee de verstrekking van die informatie wordt afgedwongen. Dat wordt niet anders doordat een dergelijke beschikking, indien zij onherroepelijk wordt, op grond van artikel 25, lid 3, AWR gepaard gaat met omkering en verzwaring van de bewijslast. Daarin onderscheidt de informatiebeschikking zich van dwangsommen die aan de orde waren in het arrest van 12 juli 2013. Dit brengt mee dat het niet nodig is dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking, of de belastingrechter bij zijn oordeel omtrent die beschikking, een restrictie formuleert met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden. Dat neemt echter niet weg dat een dergelijke restrictie, gelet op het hiervoor in 2.5 overwogene, uit het EVRM voortvloeit. Zou het gevraagde materiaal in handen van de inspecteur komen en mede worden gebruikt voor doeleinden van fiscale beboeting of strafvervolgning, dan komt het oordeel over de vraag in hoeverre het gaat om wilsafhankelijk materiaal en over de vraag welk gevolg moet worden verbonden aan schending van deze uit het EVRM voortvloeiende restrictie toe aan de rechter die over de beboeting of bestrafing beslist.
- 2.7. Het vorenstaande brengt mee dat het middel faalt. Met overeenkomstige toepassing van artikel 27e, lid 2, AWR dient de door de Rechtbank gestelde termijn voor het voldoen aan in de beschikking bedoelde verplichtingen te worden gesteld op zes weken, gerekend vanaf de dag waarop dit arrest is verzonden.

### **3 Proceskosten**

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

### **4 Beslissing**

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie ongegrond, en

bepaalt dat de in de uitspraak van de Rechtbank genoemde termijn van "zes weken, gerekend vanaf de dag waarop deze uitspraak is verzonden" wordt vervangen door "zes weken, gerekend vanaf de dag waarop dit arrest is verzonden".

Dit arrest is gewezen door de raadsheer C. Schaap als voorzitter, en de raadsheren M.A. Fierstra en Th. Groeneveld, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 8 augustus 2014.