

# Zoekresultaat - inzien document

## ECLI:NL:HR:2013:BZ3640

Permanente link:

<http://deeplink.rechtspraak.nl/>

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	12-07-2013
Datum publicatie	15-03-2013
Zaaknummer	12/01880
Formele relaties	Conclusie: <a href="#">ECLI:NL:PHR:2013:BZ3640</a>
Rechtsgebieden	Civiel recht
Bijzondere kenmerken	Cassatie

### Inhoudsindicatie

Kort geding. Vorderingen Staat op grond van art. 47 AWR tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen door belastingplichtige. 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 strafvervolgning. Art. 6 EVRM. Onderscheid tussen wilsonafhankelijk en wilsafhankelijk materiaal. Bevel tot verschaffen van wilsafhankelijk materiaal mag niet ongeclausuleerd. Hoge Raad doet zelf de zaak af.

Wetsverwijzingen [Algemene wet inzake rijksbelastingen](#)  
[Algemene wet inzake rijksbelastingen 47](#)

Vindplaatsen Rechtspraak.nl  
JB 2013/160  
NJB 2013/1785  
V-N 2013/37.7 met annotatie van Kluwer  
RvdW 2013/877  
NJ 2013/435 met annotatie van J.W. Zwemmer  
NBSTRAF 2013/302 met annotatie van mr. A.A. Feenstra  
JOR 2013/339 met annotatie van Mr. S.M.C. Nuyten  
AB 2013/343 met annotatie van R. Stijnen  
BNB 2014/101 met annotatie van J.A.R. van Eijdsden  
FutD 2013-1762 met annotatie van Fiscaal up to Date  
V.S. Huygen van Dyck-Jagersma annotatie in NTFR 2015/2927

## Uitspraak

12 juli 2013  
Eerste Kamer  
nr. 12/01880  
EE

Hoge Raad der Nederlanden

Arrest

in de zaak van:

[eiser],  
wonende te [woonplaats],  
EISER tot cassatie,  
advocaat: mr. A.E.H. van der Voort Maarschalk,

t e g e n

DE STAAT DER NEDERLANDEN (Ministerie van Financiën),  
zetelende te 's-Gravenhage,  
VERWEERDER in cassatie,  
advocaat: mr. C.M. Bergman.

Partijen zullen hierna ook worden aangeduid als [eiser] en de Staat.

### **1 Het geding in feitelijke instanties**

Voor het verloop van het geding in feitelijke instanties verwijst de Hoge Raad naar de navolgende stukken:

- a. het vonnis in de zaak 226447/KG ZA 11-107 van de voorzieningenrechter te 's-Hertogenbosch van 5 april 2011;
- b. het arrest in de zaak HD 200.086.811 van het gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 31 januari 2012.

Het arrest van het hof is aan dit arrest gehecht.

### **2 Het geding in cassatie**

Tegen het arrest van het hof heeft [eiser] beroep in cassatie ingesteld. De cassatiedagvaarding is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staat heeft geconcludeerd tot verwerping van het beroep.

De zaak is voor partijen toegelicht door hun advocaten en voor [eiser] mede door mr. R.R. Verkerk, advocaat te Rotterdam.

De conclusie van de Advocaat-Generaal P.J. Wattel strekt tot verwerping, maar uitdrukkelijk te verstaan dat door de eiser in cassatie aan de gedaagde onder dwangsomdreiging te verstrekken gegevens, inlichtingen of documenten rechtens niet kunnen dienen tot onderbouwing van bestuurlijke boete-oplegging of strafvervolgning.

Bij brieven van 29 maart 2013 hebben de advocaten van partijen – en namens [eiser] mede mr. Verkerk voornoemd – op die conclusie gereageerd.

### **3 Beoordeling van het middel**

3.1 In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

- (i) De Duitse fiscale autoriteiten hebben op basis van art. 4 van Bijstandsrichtlijn 77/799/EG de

Nederlandse Belastingdienst gegevens verstrekt waaruit onder meer blijkt dat [eiser] betrokken is geweest bij de Conet Stiftung te Vaduz, Liechtenstein (hierna: de Stiftung), die op 18 december 1986 is opgericht.

(ii) De Beistatuten van de Stiftung luiden, voor zover hier van belang, als volgt:

"The Foundation Board (...) enacts herewith the following By-Laws in pursuance of powers conferred to it under Art. IX. And XIII. of the Statutes, for the nomination of Beneficiaries:

I. First Beneficiary of all assets and revenues as well as of any possible liquidation proceeds shall be during his lifetime and without any restriction:

- [eiser]

(...)

II. Upon death of the first beneficiary

- [betrokkene 1]

(...)

entirely enters in his right as second beneficiary.

III. Upon death of the second beneficiary

- [betrokkene 2] [de broer van eiser; HR]

(...)

entirely enters in the rights of the deceased second beneficiary as third beneficiary.

IV. Upon the death of the third beneficiary, his part passes to his descendants at equal parts per stirpes.

V. During the lifetime of the first beneficiary, this By-Laws shall be revocable at any time. After his death, it will be revocable with the consent of all actual beneficiaries only.

(...)"

(iii) [eiser] hield en houdt een bankrekening aan bij ABN-AMRO (Schweiz) te Basel. Uit een intern document van die bank blijkt dat de formele Auftraggeber tot oprichting van de Stiftung is de ABN AMRO Trust Company te Genève. Als Repräsentant (vertegenwoordiger) van de Stiftung is aangesteld LGT Treuhand AG te Vaduz. Het document vermeldt dat het doel van de Stiftung is "Verwaltung eigenes Vermögen Bankkonto bei ABN Amro Bank Basel" en dat ABN-Amro Basel bij brief van 9 juni 1997 heeft verzocht de Beistatuten van de Stiftung te wijzigen. Voorts blijkt uit het document dat de Stiftung per 3 november 2000 is geliquideerd.

(iv) De Inspecteur heeft [eiser] bij brief van 9 juni 2009 op grond van art. 47 AWR gevraagd of hij inderdaad betrokken was (geweest) bij de Stiftung, of hij ter zake van betrokkenheid bij een Liechtensteinse Stiftung of bij enig ander (buitenlands) doelvermogen ooit aangifte had gedaan van enig inkomen, en verzocht om toezending van bepaalde documenten betreffende de Stiftung.

(v) [eiser] heeft bij brief van zijn raadsman van 26 juni 2009 de fiscus laten weten dat hij slechts een beperkte herinnering had aan enige betrokkenheid bij een Liechtensteinse Stiftung. Hij verklaarde zich te herinneren in het verleden met een Liechtensteinse Stiftung te maken te hebben gehad maar daarover verder niets te kunnen verklaren.

(vi) [eiser] heeft bij brief van 11 juni 2010 tot de hiervoor in (iii) genoemde LGT Treuhand AG het volgende verzoek om informatie gericht:

"(...). Related to a tax compliance situation I would like to receive information about the 'Conet Stiftung'. This Stiftung was founded on 2 July 1986 and 'gelöscht' on 3 November 2000. Enclosed please find a copy of the documents regarding this Stiftung which I received from the tax authorities in The Netherlands. Can you please inform me whether your firm has in its files information regarding the Stiftung. If that is the case, I will send you an overview of the documents that I would like to obtain. (...)"

(vii) Bij brief van 26 juli 2010 heeft de Fiduciaire Equity Trust AG te Genève (hierna: Equity Trust) aan [eiser] het volgende bericht:

"I refer to your letters of 11 and 29 June addressed to LGT (Treuhand AG). [betrokkene 3] of Fiduco Treuhand AG [voorheen LGT Treuhand AG; HR] has forwarded them to me. As you may be aware, the Equity Trust Group acquired the business of ABN AMRO Group in 2005. This included ABN Trustcompany

(Suisse) S.A. ('ABN'). Although the closing of Conet Stiftung took place in 2000, before the involvement of this Company, we did receive many of the archived files for business previously managed by ABN. I am pleased to be able to advise you that this does include some files for Conet Trust. As I am sure you will appreciate, we are not in the position to confirm if they are complete. We will be happy to provide you with the information that you require and that is on file. (...)"

(viii) [eiser] heeft bij brief van 16 augustus 2010 het volgende meer gespecificeerde verzoek om informatie aan Equity Trust gericht:

"(...) I herewith send you copies of the letters from the Dutch Tax Authorities, dated 9 June 2010 and 1 July 2010 respectively. As you can see, these letters indicate that the matter concerns the Conet Stiftung which has been "gelöscht" - according to the documents - in November 2000. Do you still possess the documents requested in the letters of the Tax Authorities and could you provide me with copies?"

In reactie op dat verzoek berichtte Equity Trust de eiser bij brief van 1 september 2010:

"We refer to your letter of 16 August 2010 regarding information concerning the Conet Stiftung. We are writing to advise you that we are not willing to comply with your request due to confidentiality matters. (...)"

(ix) Op 4 november 2010 heeft de Inspecteur met [eiser] en diens raadsman gesproken. Bij die gelegenheid heeft [eiser] onder meer gezegd dat hij de vraag hoeveel vermogen er in de Stiftung zat op het moment van haar opheffing niet kon beantwoorden en dat hij niet beschikte over stukken betreffende de Stiftung.

(x) Bij brief van 6 december 2010 heeft de Inspecteur aan [eiser] meegedeeld dat hem tot behoud van heffingsrecht navorderingen inkomstenbelasting 1998 en vermogensbelasting 1999 zouden worden opgelegd op basis van een geschat Stiftungsvermogen van € 5.000.000,-- en een geschat bedrag aan inkomsten uit dat vermogen van € 200.000,--. De vermogensschatting berustte op ervaringen met en gegevens over diverse andere Liechtensteinse Stiftungen en de inkomensschatting op een gemiddeld rendement van 4%. Daarnaast legde de Inspecteur voor beide belastingen een vergrijpboete op van 100% van de nagevorderde belasting met als motivering dat [eiser] wist of had moeten weten dat hij de beschikkingsmacht had over het Stiftungsvermogen en dat hij dat vermogen en de inkomsten daaruit opzettelijk niet heeft vermeld in zijn aangiften inkomstenbelasting 1998/vermogensbelasting 1999. De Inspecteur schreef onder meer:

"Het gebruik van een Stiftung in Liechtenstein en van meerdere derde-partijen in het buitenland (zoals ABN-AMRO Bank in Zwitserland en/of Morgan Stanley in Londen) met als doel om de connectie van [eiser] met het vermogen van de Stiftung en daardoor een deel van zijn vermogen buiten het zicht van de Belastingdienst te houden, merk ik aan als listigheid en samenspanning. Daarnaast spant [eiser] zich niet voldoende in om aan de inspecteur de voor het opleggen van een juiste navorderingsaanslag benodigde gegevens te verstrekken. Ik merk dit aan als zeer ernstige gedragingen. Daarom zijn er strafverzwarende omstandigheden. Er zijn mij geen strafverminderende omstandigheden gebleken."

De vervolgens dienovereenkomstig opgelegde navorderingsaanslagen van 10 december 2010 vermeldten uiterlijk op 10 januari 2011 te betalen bedragen, inclusief vergrijpboete en heffingsrente, ad € 285.656,-- (voor de inkomstenbelasting) en € 85.890,-- (voor de vermogensbelasting).

(xi) Bij brief van 21 januari 2011 heeft de Inspecteur aan [eiser] bericht dat diens informatieverstrekking onvoldoende was en dat hij zich gedwongen zag [eiser] in kort geding te doen dagvaarden om te bewerkstelligen dat hij alsnog aan zijn wettelijke informatieverplichting zou voldoen.

(xii) Na het vonnis van de voorzieningenrechtster in de onderhavige zaak heeft [eiser] bij brief van 8 april 2011 Equity Trust andermaal verzocht om ten behoeve van de Nederlandse fiscale autoriteiten de onder hem berustende documentatie van de Stiftung te verstrekken. Bij brief van 29 april 2011 heeft Equity Trust meegedeeld ook aan dit tweede verzoek geen gehoor te zullen geven wegens "confidentiality matters".

(xiii) [eiser] heeft op 29 april 2011 schriftelijk jegens de Inspecteur verklaard:

"Hiermee verklaar ik naar beste weten dat er na 1998 geen buitenlandse rekeningen op mijn naam staan of hebben gestaan, anders dan een rekening bij ABN-AMRO te Antwerpen die per April 2000 werd

getransfereerd naar Merrill Lynch te Amsterdam.”

- 3.2 In dit kort geding heeft de Staat op grond van art. 47 AWR gevorderd dat [eiser], op verbeurte van een dwangsom, zal worden bevolen om (samengevat):
- I) alle gevorderde gegevens en inlichtingen te verstrekken over de Stiftung en haar vermogen, en de bestemming van dat vermogen na de opheffing van de Stiftung;
  - II) zo de eiser de gevorderde gegevens en inlichtingen bij derden zou moeten opvragen, op te geven hoe hij dat zal doen alsook de namen en contactgegevens van die derden op te geven, onder wie in elk geval (de opvolger(s) van) zijn contactpersoon en accountmanager bij ABN-AMRO Basel en bij alle andere banken in Zwitserland waarbij hij bankrekeningen aanhoudt;
  - III) te verklaren of hij na 31 december 1998 buitenlandse bankrekeningen aanhoudt of heeft aangehouden;
  - IV) indien hij verklaart na 31 december 1998 buitenlandse bankrekeningen te hebben aangehouden, daarvan en van het vermogen op die rekeningen opgaaf te doen, alsook kopieën te verstrekken van alle afschriften van die rekeningen over de periode 1 januari 1999 t/m 31 december 2010;
  - V) de onder I t/m IV bedoelde gegevens, inlichtingen en verklaringen naar waarheid, duidelijk, stellig en zonder voorbehoud mondeling of schriftelijk op een door de Belastingdienst te bepalen wijze te verstrekken;
  - VI) binnen zeven dagen of een door de voorzieningenrechter te bepalen termijn na datum vonnis aan de onder I t/m IV bedoelde bevelen te voldoen op straffe van verbeurte van een dwangsom ad € 5.000,-- of een door de voorzieningenrechter te bepalen bedrag per dag(deel) dat de eiser daarmee in gebreke blijft.
- De voorzieningenrechter heeft het gevorderde toegewezen met dien verstande dat hij geen bevel tot verklaren “naar waarheid” heeft opgelegd.
- 3.3 Het hof heeft het vonnis van de voorzieningenrechter bekrachtigd. Met betrekking tot het beroep van [eiser] op het nemo tenetur-beginsel overwoog het hof dat de verplichting tot het verstrekken van inlichtingen op grond van art. 47 lid 1 AWR ten behoeve van een juiste belastingheffing naar vaste rechtspraak niet in strijd komt met dit beginsel. Dit wordt volgens het hof niet anders door de omstandigheid dat de belastingdienst [eiser] verdenkt van strafrechtelijk verwijtbaar handelen en bij de gevraagde gegevens mede belang kan hebben voor bijvoorbeeld een vaststelling van vergrijpboetes. De vraag of die gegevens later zullen kunnen worden gebruikt voor beboeting of strafvervolgning is thans niet aan de orde en kan, indien zich een dergelijke situatie zou voordoen, in de desbetreffende fiscale of strafrechtelijke procedure aan de orde worden gesteld, aldus het hof. (rov. 4.4.2)
- 3.4 Het middel betoogt dat in het onderhavige geval sprake is van een “criminal charge”, dat de gevraagde informatie mede gebruikt zal of kan worden voor beboeting of strafvervolgning van [eiser], dat het afdwingen van die informatie in dit geval in strijd komt met het nemo tenetur-beginsel en dat het hof zijn oordeel onvoldoende begrijpelijk heeft gemotiveerd indien het ervan is uitgegaan dat het uitsluitend gaat om gegevens die bestaan onafhankelijk van de wil van [eiser].
- 3.5 Bij de beoordeling van het middel wordt vooropgesteld dat een belastingplichtige op grond van art. 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. Nu de onderhavige vordering op die wettelijke verplichting is gegrond, is uitgangspunt dat de gevraagde voorlopige voorziening dient te worden getroffen. Daaraan staat art. 6 EVRM niet in de weg (vgl. EHRM 10 september 2002, no. 76574/01, ECLI:NL:XX:2002:BI9566 (Allen tegen het Verenigd Koninkrijk) en EHRM 21 april 2009, no. 19235/03, ECLI:NL:XX:2009:BJ3599, NJ 2009/557 (Marttinen tegen Finland, rov. 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 [eiser] bij toewijzing van de vordering op een met art. 6 EVRM strijdige wijze zou worden gedwongen om mee te werken aan bewijsvergaring ten behoeve van bestuurlijke boete-oplegging of strafvervolgning, en hij bij weigering om aan het in dit kort geding gegeven bevel te voldoen, een (aanzienlijke) dwangsom zou verbeuren.
- 3.6 In zijn uitspraak van 17 december 1996, no. 43/1994/490/572, ECLI:NL:XX:1996:ZB6862, NJ 1997/699 (Saunders tegen Verenigd Koninkrijk), 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 langs de weg van een in kort geding gegeven bevel geen schending van art. 6 EVRM oplevert, ook niet als aan dat bevel een dwangsom wordt verbonden.

- 3.7 Voor zover sprake is van bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige (hierna: wilsafhankelijk 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, ECLI:NL:XX:2001:AN6999, NJ 2003/354 (J.B. tegen Zwitserland)), 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.
- 3.8 Om deze reden dient de (voorzieningen)rechter een op het vorenstaande gerichte clausulering te verbinden aan het door hem uit te spreken bevel. De vordering is door de Staat met een beroep op art. 47 AWR ingesteld met het oog op belastingheffing, terwijl mogelijk gebruik van de gevorderde informatie ten behoeve van bestuurlijke beboeting of bestraffing niet is uitgesloten. Ter voldoening aan de eisen die uit art. 6 EVRM voortvloeien, zoals hiervoor in 3.7 bedoeld, dient de te treffen voorziening, voor zover die wilsafhankelijk materiaal betreft, in die zin te worden beperkt dat een zodanig bevel alleen mag worden gegeven met de restrictie dat het verstrekte materiaal uitsluitend wordt gebruikt ten behoeve van de belastingheffing.
- Zou het aldus in handen van de Inspecteur, en daarmee van de Staat, geraakte materiaal desondanks mede worden gebruikt voor doeleinden van fiscale beboeting of strafvervolgning, dan komt het oordeel welk gevolg moet worden verbonden aan schending van de door de voorzieningenrechter gestelde restrictie, toe aan de rechter die over de beboeting of bestraffing beslist.
- 3.9 Het bovenstaande betekent dat in gevallen waarin van een belastingplichtige op grond van art. 47 AWR afgifte van materiaal wordt verlangd met het oog op een juiste belastingheffing, en deze belastingplichtige een beroep doet op het nemo-teneturbeginsel, het volgende onderscheid moet worden gemaakt.
- a. ) In een civielrechtelijk kort geding kan de belastingplichtige onder last van een dwangsom worden veroordeeld al het materiaal te verschaffen dat van belang kan zijn voor een juiste belastingheffing, ongeacht of het gaat om wilsonafhankelijk of wilsafhankelijk materiaal, zulks echter onder de restrictie dat materiaal van deze laatste soort uitsluitend mag worden gebruikt ten behoeve van de belastingheffing.
  - b. ) Voldoet de belastingplichtige niet aan dit bevel, dan verbeurt hij de daaraan verbonden dwangsom. Indien partijen van mening verschillen of de belastingplichtige aan het bevel heeft voldaan, rusten in een eventueel executiegeschil op de Staat de stelplicht en bewijslast terzake. Dit brengt mee dat de Staat in geval van betwisting zal moeten bewijzen – in de zin van aannemelijk maken – dat de belastingplichtige daadwerkelijk het van hem verlangde, maar niet door hem afgestane, materiaal kon verschaffen.
  - c. ) Wilsafhankelijk materiaal dat door de belastingplichtige ingevolge het bevel van de voorzieningenrechter is verstrekt, mag niet worden gebruikt voor fiscale beboeting of strafvervolgning van de belastingplichtige. Zou dit laatste toch gebeuren, dan dient de belastingrechter of de strafrechter te bepalen welk gevolg aan dit gebruik moet worden verbonden.
- 3.10 Het bovenstaande brengt mee dat het middel in zoverre slaagt, dat de in het dictum van de voorzieningenrechter onder 6.1–6.5 gegeven bevelen niet ongeclausuleerd hadden mogen worden gegeven. In zoverre zullen het arrest van het hof en het vonnis van de voorzieningenrechter worden vernietigd. De Hoge Raad kan zelf de zaak afdoen door aan de veroordelingen in het vonnis van de voorzieningenrechter (dictum onder 6.1–6.5) een restrictie te verbinden als hiervoor in 3.8 bedoeld en de Staat te veroordelen tot terugbetaling van hetgeen reeds door [eiser] is betaald, overeenkomstig zijn daartoe strekkende eis in hoger beroep. De proceskosten in eerste aanleg, principaal appel en cassatie zullen worden gecompenseerd als hierna te vermelden.

#### 4 Beslissing

De Hoge Raad:

vernietigt het arrest van het gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 31 januari 2012, alsmede het vonnis van de voorzieningenrechter van de rechtbank

's-Hertogenbosch van 5 april 2011, doch alleen voor zover de in het laatstgenoemde vonnis onder 6.1-6.5 vermelde bevelen zonder restrictie zijn gegeven en voor zover [eiser] is veroordeeld in de proceskosten van het geding in eerste aanleg en in principaal appel, en, in zoverre opnieuw rechtdoende:

bepaalt dat, voor zover die bevelen betrekking hebben op materiaal waarvan het bestaan van de wil van [eiser] afhankelijk is, dit materiaal zal worden verstrekt met de restrictie dat het slechts zal worden gebruikt ten behoeve van de belastingheffing;

bepaalt dat de in voormeld vonnis onder 6.5 genoemde termijn van "28 dagen na betekening van dit vonnis" wordt vervangen door "28 dagen na betekening van het op 12 juli 2013 uitgesproken arrest van de Hoge Raad";

veroordeelt de Staat om al hetgeen [eiser] ter uitvoering van het vonnis van de voorzieningenrechter aan de Staat heeft betaald aan [eiser] terug te betalen, vermeerderd met de wettelijke rente tot de dag der algehele terugbetaling.

compenseert de kosten in eerste aanleg, principaal hoger beroep en cassatie aldus dat ieder van partijen de eigen kosten draagt.

Dit arrest is gewezen door de vice-president F.B. Bakels als voorzitter, de vice-president M.W.C. Feteris en de raadsheren A.H.T. Heisterkamp, J. Wortel en G. de Groot, en in het openbaar uitgesproken door de raadsheer M.A. Loth op 12 juli 2013.