

Zwijgrecht en bewijsuitsluiting in de KB Lux-affaire?

Mr. L. Møller*

Gebruik van fiscaal afgedwongen informatie als bewijs voor sancties blijft gespreksonderwerp. In een van de proefprocedures in het rekeningenproject heeft het Hof Amsterdam zich mede gebogen over dit onderwerp.¹ Daarnaast heeft Hof Arnhem onlangs beslist dat de microfiches die de Nederlandse Belastingdienst in handen kreeg onvoldoende bewijs zijn om tot een veroordeling voor belastingfraude te komen.²

In dit artikel zal ik ingaan op jurisprudentie van het Europese Hof voor de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EHRM) waaraan wellicht rechtsregels kunnen worden ontleend met betrekking tot het zwijgrecht en terzake bewijsuitsluiting als er gebruik wordt gemaakt van wettelijk afgedwongen informatie bij het opleggen van vergrijpboeten. Vervolgens zal voornoemde uitspraak van Hof Amsterdam nader worden besproken. Bij die bespreking zullen ook de bewijsrechtelijke consequenties van een beroep op het zwijgrecht aan de orde komen. Net als de voor- en nadelen van de door de belanghebbende ingenomen proceshouding in het onderzoekstraject. Bij dat laatste zal onder meer de uitspraak van het Hof Amsterdam worden betrokken.

De jurisprudentie van het EHRM over het zwijgrecht en de jurisprudentie over bewijsuitsluiting lopen voor een gedeelte door elkaar heen. Om die reden is het ook niet verbazingwekkend dat jurisprudentie over de reikwijdte van het zwijgrecht vaak in één adem genoemd wordt met jurisprudentie over bewijsuitsluiting.

1. Bewijsuitsluiting

Een van de belangrijkste zaken van het EHRM over bewijsuitsluiting is de zaak *Saunders v. the United Kingdom*.³ De heer Saunders werd door toezichthouders ondervraagd over een aantal effectentransacties. Hij was wettelijk verplicht de toezichthouders te voorzien van zowel bestaande documenten als van antwoorden op gestelde vragen. De heer Saunders werd verscheidene keren geïnterviewd. Tijdens de eerste interviews met de toezichthouders was er geen criminal charge geuit jegens de heer Saunders. Later was dat wel het geval. De door Saunders afgelegde verklaringen werden tijdens een later geëntameerd strafproces als bewijs tegen

hem ingebracht. De van Saunders wettelijk afgedwongen verklaringen waren voor hem belastend. De vraag of door toezichthouders afgedwongen informatie gebruikt mag worden in het kader van bestraffing, werd (uiteindelijk) voorgelegd aan het Europese Hof. Het Hof overwoog dat art. 6 EVRM wordt geschonden als in het kader van bestraffing materiaal als bewijsmiddel wordt gebruikt dat afhankelijk is van de wil van de betrokkene op het moment waarop het materiaal gevorderd wordt:

*'The right not to incriminate oneself is primarily concerned, however, with respecting the will of an accused person to remain silent. As commonly understood in the legal systems of the Contracting Parties to the Convention and elsewhere, it does not extend to the use in criminal proceedings of material which may be obtained from the accused through the use of compulsory powers but which has an existence independent of the will of the suspect as, inter alia, documents acquired pursuant to a warrant, breath, blood and urine samples and bodily tissue for the purpose of DNA testing.'*⁴

Uit het arrest blijkt dat dit ook geldt voor verklaringen die worden afgedwongen reeds vóórdát een criminal charge is geuit:

*'Moreover, the fact that statements were made by the applicant prior to his being charged does not prevent their later use in criminal proceedings from constituting an infringement of the right.'*⁵

Materiaal dat onafhankelijk van de wil van de betrokkene bestaat, mag dus wel worden gebruikt als bewijsmiddel bij het opleggen van een sanctie. Wettelijk afgedwongen overzichten van bankrekeningen mogen zodoende worden gebruikt als bewijsmiddel, maar afgedwongen verklaringen

Zwijgrecht en bewijsuitsluiting in de KB Lux-affaire?

van de betrokkene niet. Ook in latere jurisprudentie van het EHRM wordt die lijn gevolgd.⁶

*'The Court observes that the transcript of the examination of the applicant by the official receiver, which were obtained under the exercise of compulsory powers, were used in evidence against the applicant during his trial and, the parties are agreed, played a significant part of the case against him. To this extent the case is indistinguishable from that of the Saunders case, where the applicant's statements before the Department of Trade inspectors exercising compulsory powers were used in his trial and found by the Court to disclose an infringement of the applicant's right not to incriminate himself. The Court accordingly finds that there has been an infringement of the right not to incriminate oneself in the present case and on that account this applicant was deprived of a fair hearing in violation of Article 6 § 1 of the Convention.'*⁷

Op basis van (onder meer) deze jurisprudentie staat het in ieder geval vast dat wettelijk afgedwongen verklaringen van een belastingplichtige niet mogen worden gebruikt als bewijs tegen een verdachte van bijvoorbeeld belastingfraude.⁸

Naast reguliere strafvervolgning geldt het vorenstaande ook met betrekking tot alle onderdelen van fiscale vergrijpboeten. Derhalve niet alleen met betrekking tot de verwijtbaarheid ofwel de opzet of grove schuld die aanwezig moet zijn voordat een vergrijpboete kan worden opgelegd. Ook ten aanzien van de grondslag van de vergrijpboete – zijnde een percentage van de te weinig betaalde belasting – geldt dat afgedwongen verklaringen niet mogen worden gebruikt als bewijs. Dat is recentelijk bevestigd door de Hoge Raad:

*'Indien en voorzover de door het Hof omschreven vaststellingen en oordelen bepalend zijn voor de grondslag van de verhoging en voor 's Hofs oordelen (onder 6.16) dat het aan opzet van belanghebbende is te wijten dat te weinig belasting is geheven en dat sprake is van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude, en deze vaststellingen en oordelen van evenbedoelde vorderingen van de inspecteur, heeft het Hof het artikel 6 EVRM geschonden (HR 27 juni 2001, nr. 35889, BNB 2002/27).'*⁹

Het vorenstaande houdt in dat een bewijsrechtelijk merkwaaardige situatie kan ontstaan. De enkelvoudige belasting kan rechtmatig worden bewezen op basis van afgedwongen verklaringen, maar dezelfde enkelvoudige belasting als grondslag van een vergrijpboete niet.

2. Reikwijdte van het zwijgrecht

De reikwijdte van het zwijgrecht was aan de orde in het arrest van het Europese Hof, J.B. tegen Zwitserland.¹⁰ Het Hof behandelde onder meer de vraag of het recht om te zwijgen prevaleert als er tevens een verplichting bestaat antwoorden te verstrekken op fiscaal relevante vragen. De heer J.B. werd door de Zwitserse belastingautoriteiten verzocht documenten over te leggen met betrekking tot ondernemingen waarin hij had geïnvesteerd. Toen de heer J.B. dat niet

deed, werd hem tot drie keer toe gevraagd te verklaren wat de bron van zijn inkomen was. Nadat J.B. óók op deze vragen niet had geantwoord, kreeg hij daarvoor een boete van CHF 1.000. Daarna werd hem tot vier keer toe wederom verzocht antwoorden te geven terzake de bron(nen) van zijn inkomen. Voor het herhaaldelijk niet verstrekken van antwoorden op de gestelde vragen door de autoriteiten kreeg hij een tweede boete van CHF 2.000. Nadat hij tegen deze boete bij het Zwitserse Federale Hof nul op het rekest had gekregen, kreeg hij nog een aantal boeten voor het weigeren antwoorden te geven op gestelde vragen en het niet overleggen van gevraagde documenten aan de belastinginspecteur. Het Europese Hof oordeelde dat art. 6 EVRM ten aanzien van de heer J.B. was geschonden, nu zijn recht om zichzelf niet te belasten door de Zwitserse autoriteiten was genegeerd door boeten op te leggen voor het niet willen spreken. Het Hof gaf expliciet aan te hebben laten meewegen dat J.B. niet kon uitsluiten dat het overleggen van de gevraagde documenten mogelijk zou kunnen bevestigen dat er sprake was van belastingfraude:

*'Thus, it appears that the authorities were attempting to compel the applicant to submit documents which would have provided information as to his income in view of the assessment of his taxes. Indeed, according to the Federal Court's judgment of 7 July 1995, it was in particular important for the authorities to know whether or not the applicant had obtained any income which had not been taxed. While it is not for the Court to speculate what the nature of such information would have been, the applicant could not exclude that any additional income which transpired from these documents from untaxed sources could have constituted the offence of tax evasion.'*¹¹

Uit het arrest J.B. versus Zwitserland blijkt dat het recht om te zwijgen óók omvat stukken die onafhankelijk van de wil van de betrokkene bestaan. In het kader van sanctionering behoeft een belastingplichtige derhalve niet mee te werken aan het verlenen van inzage in gegevensdragers en/of gegevens en inlichtingen te verstrekken aan welke overheidsinstantie dan ook. Het recht om zichzelf niet te belasten, reikt kennelijk zover dat het zwijgrecht boven de spreekplicht prevaleert als verklaringen worden geëist die een kennelijk dubbele bodem hebben.

Uit een recent arrest van het EHRM¹² blijkt dat het recht om te zwijgen ook kan worden ingeroepen tegenover één overheidsinstantie als tegelijk een andere overheidsinstantie met betrekking tot hetzelfde feitencomplex een *criminal charge* heeft geuit. Een en ander ondanks mogelijke wettelijke bepalingen die de betrokkene verplichten tot het afleggen van een verklaring. In het hier berechte geval werd de heer Shannon onder verwijzing naar zijn wettelijke plicht daartoe verzocht te verschijnen voor een interview met *'financial investigators'*, terwijl een andere instantie terzake hetzelfde feitencomplex bezig was met een opsporingsonderzoek waarin de heer Shannon prominent onderwerp van onderzoek was. De heer Shannon weigerde mee te werken aan

het interview en werd daarvoor gestraft. Het EHRM overwoog daaromtrent:

*'The Court concludes that the requirement for the applicant to attend an interview with financial investigators and to be compelled to answer questions in connection with events in respect of which he had already been charged with offences was not compatible with his right not to incriminate himself. There has therefore been a violation of Article 6 § 1 of the Convention.'*¹³

Met dit arrest van het EHRM is mijns inziens vast komen te staan dat de uitspraak HR 27 juni 2001, nr. 35.889, BNB 2002/27 onjuist is wat betreft het oordeel aangaande de reikwijdte van het zwijgrecht als er een *criminal charge* jegens de betrokkene aanwezig is. De Hoge Raad overwoog in die uitspraak dat:

'De weigering om door middel van verstrekking van de gevraagde gegevens, inlichtingen en bescheiden mee te werken aan het vaststellen van zijn belastingschuld kan belanghebbende niet rechtvaardigen met een beroep op evenbedoelde verdragen.'

Teneinde het zwijgrecht te eerbiedigen, overwoog de Hoge Raad voorts dat de wettelijk afgedwongen verklaringen niet mochten worden gebruikt als bewijs voor een vergrijpboete. De Hoge Raad zocht derhalve de oplossing in bewijsuitsluiting. Dit is een praktische en begrijpelijke oplossing, maar niet bruikbaar. Immers, bewijsuitsluiting komt pas aan de orde als er verklaringen zijn afgedwongen. Juist het afdwingen is onder omstandigheden in strijd met het zwijgrecht. Dit betekent dat bewijsuitsluiting pas aan de orde komt als art. 6 EVRM al is geschonden bij het afdwingen van de verklaringen.

Het vorenstaande betekent maar mijn mening dat ook het oordeel van de fiscale kamer van de Hoge Raad in de clickfonds-zaak¹⁴ op gespannen voet staat met het arrest Shannon versus the United Kingdom. In die uitspraak overwoog de Hoge Raad dat een ingestelde strafvervolging een belastingplichtige niet ontheft van het desgevraagd verstrekken van informatie ten behoeve van de belastingheffing. De strafrechter moet oordelen of de (fiscaal) afgedwongen informatie bruikbaar is als strafrechtelijk bewijs.

Ook hier werd de oplossing gezocht in bewijsuitsluiting en ook hier is het recht om te zwijgen al geschonden wanneer de strafrechter zich buigt over de vraag of afgedwongen verklaringen als bewijs voor sanctiëring bruikbaar zijn.

Het recht om te zwijgen omvat naast het afleggen van verklaringen ook stukken die blijkens het Saunders-arrest mogen worden gebruikt als bewijs bij sanctiëring. Het is echter in strijd met art. 6 EVRM als sanctiëring plaatsvindt in het geval een belastingplichtige met een beroep op het zwijgrecht weigert dergelijke stukken te overleggen, omdat de inhoud daarvan hem een redelijk vermoeden geeft te vrezen voor strafvervolging. Echter, als de belastingplichtige ervoor

kies de stukken toch te overleggen, dan mogen ze worden gebruikt als bewijs tegen hem in het kader van bestraffing, tenzij het bestaan van de stukken afhankelijk is van zijn wil.

Het arrest Saunders behandelt de vraag welke wettelijk afgedwongen stukken bruikbaar zijn als bewijs. Het J.B.-arrest geeft uitsluitel over de reikwijdte van het zwijgrecht. Zoals hiervoor is aangetoond, lopen deze vraagstukken niet parallel met elkaar. Naar mijn inzicht is het raadzaam voorzichtig te zijn met een vergelijking van de twee arresten.¹⁵

3. Hof Amsterdam 18 januari 2006, nr. 03/04509

In één van de proefprocedures in het rekeningenproject was onder meer aan de orde de vraag in hoeverre fiscaal afgedwongen informatie bruikbaar is als bewijs voor opgelegde vergrijpboeten. De belastingplichtige in deze zaak ontving op 12 maart 2002 een standaardvragenbrief van de inspecteur. In de brief is vermeld dat de Belastingdienst een onderzoek is gestart naar Nederlandse ingezetenen die in het buitenland één of meer bankrekening(en) aanhouden, waarbij het vermoeden bestaat dat daarvan in de aangiften inkomstenbelasting en/of vermogensbelasting geen opgaaf is gedaan. Voorts is in de brief vermeld dat uit onderzoek is gebleken dat de belastingplichtige houder is (geweest) van (een) bankrekening(en) in het buitenland en dat de gegevens van deze bankrekening(en) van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van de belastingplichtige. Om die reden volgt, op de voet van art. 47 AWR, een verzoek tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen. De inlichtingen dienden verstrekt te worden door middel van het invullen van een 'Verklaring buitenlandse bankrekeningen'.

Tot slot wordt er gewezen op het bewijsrechtelijke gevolg, zijnde omkering en verzwaring van de bewijslast als er niet of niet volledig gehoor wordt gegeven van het 'verzoek' van de inspecteur. Ook de strafbaarstelling voor het niet, onjuist of onvolledig verstrekken van informatie wordt onder de aandacht gebracht.

Voorafgaand aan de verstrekking van de gevraagde informatie aan de inspecteur vindt correspondentie plaats tussen de raadsman van de belastingplichtige en de inspecteur. Uit de in de uitspraak van het hof opgenomen passages van deze correspondentie blijkt, dat de raadsman uiteindelijk concludeert dat het onderzoek plaatsvindt in het kader van controle en dat de belastingplichtige niet als verdachte werd aangemerkt. Vanwege het feit dat er geen cautie in de brieven van de inspecteur is vervat, meent de raadsman te kunnen concluderen dat de inspecteur niet voornemens was een boete op te leggen op basis van de gevraagde informatie. Op grond hiervan verschaft de belastingplichtige – enkel voor belastingdoeleinden – de gevraagde informatie aan de inspecteur.

Klaarblijkelijk is de raadsman van oordeel dat het recht om te zwijgen pas ontstaat nadat de cautie is gegeven. Zoals hiervoor vermeld, is dat niet het criterium. Het recht om te

Zwijgrecht en bewijsuitsluiting in de KB Lux-affaire?

zwijgen is reeds aanwezig vanaf het moment waarop tegen de betrokkene door de overheid een handeling is verricht, waaraan hij in redelijkheid de verwachting kan ontlenen dat sanctionering jegens hem aan de orde is.

Interessant is wat de uitspraak van het Hof Amsterdam zou zijn geweest als de belastingplichtige in plaats van het verschaffen van de gevraagde informatie was blijven weigeren aan het verzoek van de inspecteur te voldoen door te wijzen op zijn recht om te zwijgen.¹⁶ In dat geval was het enige overgebleven bewijs voor de vergrijpboete de uit België ontvangen microfiche. Het is zeer twijfelachtig of het hof dat bewijs voldoende zou hebben geacht voor sanctionering.

Ondanks het feit dat de Hoge Raad de bewijsregels voor het opleggen van een vergrijpboete (nog) niet gelijk wil trekken met de geldende nationale bewijsregels in het strafproces, is een vergelijking wel interessant.¹⁷ De strafkamer van Hof Arnhem heeft in een geval de verdachte vrijgesproken die ontkende een bankrekening bij de KB Lux-bank te hebben (gehad).¹⁸ Hof Arnhem overwoog dat de afdruk van de microfiche niet kan worden aangemerkt als beslissend, nu de betrokken bank de authenticiteit niet heeft bevestigd. Hof Arnhem hechtte er belang aan dat de juistheid van de gegevens op de microfiche niet werd ondersteund door andere bewijsmiddelen.

Hof Arnhem ging mijns inziens terecht niet akkoord met de door de rechtbank gebezigde redenering: Er is een lijst met rekeninghouders; de belastingplichtige staat op die lijst; de belastingplichtige ontkent dat hij zo'n rekening heeft; zijn ontkenning is in strijd met de waarheid en dus leugenachtig; die leugenachtige verklaring maakt het bewijs sluitend. Slechts indien de onwaarheid van de verklaring van de belastingplichtige uit andere bewijsmiddelen dan de microfiche zou voortvloeien, zou er sprake zijn van een kennelijk leugenachtige verklaring die bij de bewijsvoering kan worden gebruikt, aldus het Hof Arnhem. Ook in een reeks andere zaken is gebleken dat verdachten terzake de KB Lux-affaire worden vrijgesproken indien de microfiche het enige bewijs is. Dit zal waarschijnlijk de ware reden vormen voor het besluit van het Openbaar Ministerie de vervolging van de ontkenner in het rekeningenproject te staken.

4. Had een beroep op het zwijgrecht vergrijpboeten kunnen voorkomen?

Het is mogelijk dat een extensief beroep op het zwijgrecht de belastingplichtige in de zaak bij het Hof Amsterdam had kunnen behoeden voor een vergrijpboete. Met betrekking tot de enkelvoudige belasting zou in dat geval omkering en verzwaring van de bewijslast wellicht van toepassing kunnen zijn. Ik kom daar later op terug. Met betrekking tot de vergrijpboete geldt de omkering en de verzwaring echter niet.¹⁹ Met betrekking tot het weigeren desgevraagd verklaringen af te leggen, is dat door de Hoge Raad bevestigd.²⁰ Met betrekking tot het desgevraagd verstrekken van docu-

menten blijkt naar mijn inzicht (ook) uit het J.B.-arrest²¹ dat de bewijslast niet mag worden omgekeerd en verzaard. Immers, volgens dat arrest reikt het zwijgrecht zover dat ook bankafschriften niet behoeven te worden verstrekt en mag een belastingplichtige geen nadeel ondervinden van het doen van een beroep op het zwijgrecht, althans bestraffing daarvoor is in strijd met art. 6 EVRM.

Indien een recht om te zwijgen aanwezig is, blijft het zwijgrecht mijns inziens niet beperkt tot het subjectieve bestanddeel van de vergrijpboetebepalingen²² (opzet/grove schuld) zoals in art. 67j AWR is vermeld. Voor dit standpunt meen ik steun te kunnen vinden in de uitspraak van 16 september 2005 van de Hoge Raad,²³ waarin de Hoge Raad mede ten aanzien van de grondslag van een boete, afdwongen verklaringen onbruikbaar achtte als bewijs wegens schending van art. 6 EVRM.

Naar mijn inzicht is het derhalve zeer waarschijnlijk dat een extensief beroep op het zwijgrecht van de belastingplichtige in de berechte zaak voor het Hof Amsterdam tot gevolg had gehad dat er onvoldoende bruikbaar bewijs aanwezig zou zijn om in de procedure de vergrijpboete in stand te laten.

5. Bewijsrechtelijke consequenties voor de belasting bij een beroep op het zwijgrecht

Een beroep op het zwijgrecht in de berechte zaak voor het Hof Amsterdam zou bewijsrechtelijke consequenties hebben gehad voor de enkelvoudige belasting. Immers, de inspecteur zou in dat geval bij wijze van een schatting ambtshalve navorderingsaanslagen hebben vastgesteld. Volgens art. 25, lid 6 en art. 27e AWR zou de bewijslast in dat geval zijn omgekeerd en verzaard. Aangezien de omkeringsregel nadelig is voor de belastingplichtige, is het de vraag of deze regel EVRM-proof is.

De Hoge Raad heeft in 1991 de omkeringsregel onder de loep genomen en omschreven als een dwangmiddel van bestuurlijke aard dat is gericht op het bevorderen van juiste en volledige aangiften en niet als een dwangmiddel dat de strekking heeft bewijs te verkrijgen tegen een belastingplichtige tegen wie een strafvervolging is ingesteld.²⁴ In 1998 overwoog de Hoge Raad dat omkering van de bewijslast geen strafsanctie is in de zin van art. 6 EVRM.²⁵ In 2001 boog de Hoge Raad zich over een zaak waarin de bewijslast was omgekeerd en verzaard omdat de belastingplichtige vanwege vrees voor zelfincriminatie had geweigerd desgevraagd informatie te verschaffen aan de inspecteur. De Hoge Raad gaf in die zaak duidelijk te kennen dat degene die weigert desgevraagd de inspecteur te informeren met een beroep op het zwijgrecht, de omkering en de verzwaring van de bewijslast ten aanzien van de enkelvoudige belasting voor lief moet nemen. Wel merkte de Hoge Raad op dat afdwongen verklaringen niet mogen worden gebruikt voor de boeteoplegging.²⁶

Na het J.B.-arrest kan gesteld worden dat een beroep op het zwijgrecht niet mag leiden tot nadeel voor de betrokkene. Het blijft echter de vraag of het ondervinden van een nadeel beperkt blijft tot bestraffing in de zin van art. 6 EVRM of

dat het toepassen van een dwangmiddel van bestuurlijke aard, ook een schending van art. 6 EVRM met zich mee kan brengen. Het is in ieder geval aannemelijk dat belastingplichtigen die zich geconfronteerd zien met de omkeringsregel, dat beleven als een nadeel en waarschijnlijk zelfs als een bijzondere vorm van bestraffing.

Het Europese Hof onderkent het belang van een Staat om informatie van de belastingplichtigen te verkrijgen en geeft ogenschijnlijk in de zaak *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*²⁷ aan, dat art. 6 EVRM met betrekking tot het belastingrecht ruimte laat voor enige pressie teneinde informatie te vergaren onder de belastingplichtigen. R.o. 115:

'The Court also has regard to the financial interests of the State in tax matters, taxes being the State's main source of income. A system of taxation principally based on information supplied by the taxpayer would not function properly without some form of sanction against the provision of incorrect or incomplete information, and the large number of tax returns that are processed annually coupled with the interest in ensuring a foreseeable and uniform application of such sanctions undoubtedly require that they be imposed according to standardized rules.'

Het feit dat de bewijslast kan worden omgekeerd in situaties waarin geen, onjuiste of onvolledige informatie wordt verschaft is ook te verklaren op basis van de gewone (vrije) bewijsregels in het belastingrecht. Immers, wanneer geen informatie aan de inspecteur wordt verschaft, is het ontegenzeggelijk de belastingplichtige die de meest gerede partij is als het aankomt op bewijslastverdeling. Met betrekking tot de enkelvoudige belasting is de omkering mijns inziens dan ook redelijk, ook in een geval waarin een beroep wordt gedaan op het zwijgrecht. Indien zulks in dat geval anders zou zijn, zou een gevolg kunnen zijn dat belastingplichtigen die geen schone lei hebben in een voordeliger positie zouden komen te verkeren dan anderen die niets op hun kerfstok hebben. Dat hoort niet.

Naar mijn mening ligt het echter anders met het tweede gedeelte van de omkeringsregel, de verzwaring. De verzwaring houdt, kort gezegd, in dat de belastingplichtige de onjuistheid van de ambtshalve aanslag overtuigend moet aantonen (doen blijken). Hij kan niet volstaan met het aannemelijk maken dat de aanslag tot een te hoog bedrag is geschat. Bij 'doen blijken' geldt dat bewezen moet worden dat het boven alle redelijke twijfel verheven moet zijn, dat de hoogte van de aanslag juist is vastgesteld door de inspecteur. Mijns inziens draagt de verzwaring van de bewijslast een bestraffend element in zich, dat niet te rechtvaardigen is in gevallen waarin de inspecteur geen informatie ontvangt vanwege een beroep op het zwijgrecht.

Het feit dat de wetgever ervoor heeft gekozen de zelfde belastinginspecteur die de enkelvoudige belasting vaststelt, de bevoegdheid te geven vergrijpboeten op te leggen, dient niet te leiden tot nadeel voor de belastingplichtige. Het feit dat een dreiging van een vergrijpboete de waarborgen die art. 6 EVRM biedt – waaronder het zwijgrecht – met zich meebrengt en dat zulks een juiste belastingheffing zou kun-

nen frustreren, ligt mijns inziens nadrukkelijk binnen de risicosfeer van de Staat. Immers, de Staat had er ook voor kunnen kiezen deze twee trajecten (belastingheffing en bestraffing) bij verschillende ambtenaren te leggen of, nog beter, bij twee verschillende overheidsinstanties.

Het is echter de vraag of de belastingplichtige in de berechte zaak van het Hof Amsterdam voordeel zou hebben genoten van een beroep op het zwijgrecht. Weliswaar zouden mogelijk de vergrijpboeten vermeden zijn, maar dit 'voordeel' zou wellicht tenietgaan tengevolge van de nadelige bewijspositie door de omkering van de bewijslast terzake de enkelvoudige belasting.

6. Tot slot

Tot slot wil ik opmerken dat als de Belastingdienst in de KB Lux-affaire genoeg had willen nemen met de enkelvoudige belasting en zich verre had gehouden van het opleggen van vergrijpboeten, het speelveld er geheel anders zou hebben uitgezien. Veel van de argumenten waartegen de inspecteurs hebben moeten ageren, zijn immers gestoeld op het Europees Verdrag van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden.

Deze argumenten zouden stuk voor stuk geen opgeld doen, zonder dat ook sanctionering in de zin van art. 6 EVRM aan de orde was. Immers, voornoemd Verdrag is (nog) niet van toepassing op het belastingrecht. Iets minder 'rupsje-nooitgenoeg' spelen had de KB Lux-zaak kunnen terugbrengen tot hetgeen het had moeten zijn voor de Belastingdienst: zorgen dat er volgens wet- en regelgeving op een zo juist mogelijke wijze belasting wordt geheven.

* Advocaat-belastingkundige bij Wladimiroff & Waling advocaten te Den Haag.

1 Hof Amsterdam 18 januari 2006, nr. 03/04509, LJN: AU9845.

2 Hof Arnhem 12 oktober 2005, nr. 21-005526-04, LJN: AU4206.

3 EHRM 17 december 1996, *Saunders v. the United Kingdom*, BNB 1997/254.

4 *Saunders v. the United Kingdom*, § 69.

5 *Saunders v. the United Kingdom*, § 74.

6 EHRM 10 november 2004, *Kansal v. the United Kingdom*.

7 *Kansal v. the United Kingdom*, § 29.

8 In art. 47 AWR is onder meer bepaald dat eenieder desgevraagd verplicht is inlichtingen te verstrekken aan de inspecteur.

9 HR 16 september 2005, nr. 38.156, LJN: AO9013.

10 EHRM 3 mei 2001, BNB 2002/26, *J.B. v. Zwitserland*.

11 *J.B. v. Zwitserland*, § 66.

12 EHRM 4 januari 2006, *Shannon v. the United Kingdom* (Application no. 6563/03).

13 *Shannon v. the United Kingdom*, § 41.

14 HR 27 februari 2004, V-N 2004/14.3.

15 Zie ook R.J. Koopman, 'Het zwijgrecht na J.B.', *WFR* 6497, 26 september 2002.

16 In geen van de zogenoemde proefprocedures in het rekeningenproject wordt een geval belicht waarin de belastingplichtige met een beroep op het zwijgrecht weigert informatie aan de inspecteur te verschaffen.

17 In de literatuur wordt veelal gepleit voor een gelijkshakeling. Zie bijv. P.J. Watel, 'Fiscaal gebruik van strafvorderlijk onrechtmatig verkregen bewijs', *WFR* 1992, p. 1844 en de noot van Pront-Van Bommel onder HR 1 juli 1992, *FED* 1992/794.

18 Hof Arnhem 12 oktober 2005, nr. 21-005526-04, LJN: AU4206.

19 Zie art. 25, lid 6, (bezwaarfase) en art. 27e (beroepsfase) AWR.

20 HR 27 juni 2001, nr. 35.889, BNB 2002/27 r.o. 3.4.

21 Zulks ondanks het andersluidende oordeel van de Hoge Raad in de uitspraak genoemd in noot 20.

22 De art. 67d, 67e en 67f AWR.

23 HR 16 september 2005, nr. 38.156, LJN: AO9013.

24 HR 11 december 1991, nr. 27.345, BNB 1992/243.

25 HR 8 juli 1998, nr. 32.417, BNB 1998/326.

26 HR 27 juni 2001, nr. 35.889, BNB 2002/27.

27 EHRM 21 mei 2003, *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*.