

NTFR 2016/352

Formeel belastingrecht

Fiscus mag identiteit tipgever geheim houden*Hoge Raad 18 december 2015, 15/01348**ECLI:NL:HR:2015:3600**Belastingjaar/tijdvak: 1997-2007**Wetsartikelen: Art. 8:29, Awb; Art. 8:31,**Awb; Art. 8:75, Awb***Samenvatting**

Deze zaak betreft de zogenoemde tipgeverszaak. De FIOD heeft van een tipgever – tegen geldelijke beloning – informatie ontvangen over Nederlandse zwartsparenders in Luxemburg. Daarbij is overeengekomen dat de fiscus de identiteit van de tipgever niet bekend zal maken. De informatie heeft geleid tot oplegging van de onderhavige belastingaanslagen. In een zogenoemde geheimhoudingsprocedure heeft de rechtbank de inspecteur verplicht de naam van de tipgever bekend te maken. De inspecteur heeft dit echter geweigerd, maar daaraan heeft de rechtbank geen gevolgen verbonden.

Op de zitting in hoger beroep zijn twee FIOD-ambtenaren als getuigen gehoord. Zowel de getuigen als de inspecteur hebben geweigerd de naam van de tipgever bekend te maken. Het hof acht deze weigering onrechtmatig, omdat de inspecteur zich ter zitting van het hof zonder voorbehoud heeft neergelegd bij een eerdere beslissing van de rechtbank dat de naam van de tipgever bekend moet worden gemaakt. Het hof vindt dat vernietiging van de belastingaanslagen een passende gevolgtrekking is, 'omdat de rechtsorde ernstig is geschokt'. Daarnaast moet de inspecteur van het hof een proceskostenvergoeding betalen van € 75.000. Op het beroep in cassatie van de staatssecretaris oordeelt de Hoge Raad dat:

- de staatssecretaris in cassatie niet kan klagen over het hof dat het slechts de art. 8:31 Awb-vraag heeft beantwoord, nu de inspecteur in hoger beroep heeft verklaard de uitspraak van de geheimhoudingskamer van de rechtbank in hoger beroep niet aan te vechten;
- bij toepassing van art. 8:31 Awb alle omstandigheden van het geval moeten worden meegewogen, waaronder het belang van de niet overgelegde stukken voor de waarheidsvinding. Van de 76 personen over wie de tipgever informatie heeft verstrekt, hebben inmiddels 71 erkend over een Luxemburgse bankrekening te beschikken; in geen enkel geval is gebleken dat de door de tipgever verstrekte informatie onjuist is en de belanghebbenden zelf (de beide kinderen van de erflater) hebben ook erkend dat de informatie van de tipgever te hunnen aanzien juist is. Verder is sprake van een toezegging van de inspecteur mee te werken aan een verhoor van de tipgever op zodanige wijze dat diens identiteit niet behoeft te worden onthuld. Gelet hierop, is volgens de Hoge Raad onbegrijpelijk het oordeel van het hof dat

- onzekerheid omtrent de betrouwbaarheid van de tipgever zonder meer tot vernietiging van de belastingaanslagen moet leiden;
- hiermee ook de grond komt te ontvallen aan de door het hof uitgesproken proceskostenvergoeding van € 75.000;
 - de omstandigheid dat het hof zich in scherpe bewoordingen heeft uitgelaten over de processuele opstelling van de inspecteur, niet tot de conclusie leidt dat geen sprake is van een behandeling door een onafhankelijke en onpartijdige rechter.

Met betrekking tot de positie van de getuigen oordeelt de Hoge Raad ten overvloede dat:

- de in art. 8:29 Awb opgenomen regeling de procespartij wiens beroep op geheimhouding is verworpen – hier: de inspecteur – de mogelijkheid laat om te volharden in zijn weigering tot overlegging van de desbetreffende stukken, en de uit toepassing van art. 8:31 Awb mogelijk-kerwijs voortvloeiende consequenties daarvan te aanvaarden;
- de in art. 8:29 Awb opgenomen regeling van deze werking zou worden ontdaan indien zou worden aanvaard dat ambtenaren die tot dezelfde dienst behoren als de inspecteur, zoals de FIOD-ambtenaren, als getuigen ter zitting verschenen, kunnen worden gedwongen de gegevens prijs te geven die de inspecteur in diezelfde procedure niet wil verstrekken;
- tot het verstrekken van die informatie deze getuigen dan ook niet kunnen worden gedwongen.

(Volgt vernietiging en verwijzing.)

Feiten

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Begin 2009 is de FIOD benaderd door een persoon (hierna: de tipgever) die stelde over informatie te beschikken betreffende bankrekeningen van Nederlandse ingezetenen bij drie in Luxemburg gevestigde banken. Met de tipgever is overeengekomen dat hij deze informatie aan de Belastingdienst verstrekt tegen een beloning die een percentage belooft van de IB/PVV, VB en de heffingsrente die wordt betaald op belastingaanslagen die met behulp van deze informatie kunnen worden opgelegd. Bij de met de tipgever gesloten overeenkomst heeft de Belastingdienst zich verplicht de identiteit van de tipgever niet bekend te maken.

2.1.2. De informatie van de tipgever houdt, voor zover hier van belang, in dat bij een van de Luxemburgse banken een rekening liep ten name van A (hierna: de erflater), nummer (001), met een saldo van f 920.699 per 7 februari 1996 en een saldo van f 1.030.000 per 7 juli 1996.

2.1.3. Naar aanleiding van deze informatie zijn de hiervoor genoemde (navorderings)aanslagen opgelegd. Boetebeschikkingen die bij gelegenheid van het opleggen van deze (navorderings)aanslagen zijn vastgesteld, zijn nadien ambtshalve vernietigd in verband met het overlijden van de erflater.

2.1.4. In zijn bezwaar tegen de navorderingsaanslag IB/PVV 2006 is de erflater niet-ontvankelijk verklaard. De bezwaren van erflater tegen de overige (navorderings)aanslagen zijn ongegrond verklaard.

2.1.5. In het door de erflater ingestelde beroep heeft de Inspecteur meegedeeld dat de naam van de tipgever niet wordt bekend gemaakt, en te kennen gegeven dat hij de op de tipgever betrekking hebbende stukken alleen in geschoonde vorm wil overleggen, met weglating van elke verwijzing naar de identiteit van de tipgever. De geheimhoudingskamer

van de Rechtbank heeft bepaald dat de naam van de tipgever en de gehele inhoud van de met hem gesloten overeenkomst moeten worden bekend gemaakt. De Inspecteur heeft dit geweigerd. De einduitspraak van de Rechtbank houdt in dat aan deze weigering geen gevolgen worden verbonden omdat de belanghebbenden, inmiddels de erven, daardoor niet in hun belangen zijn geschaad.

Geschil

2.1.6. In eerste aanleg hebben belanghebbenden de Rechtbank verzocht de bij de Belastingdienst werkzame ambtenaren die contact met de tipgever hebben gehad als getuigen op te roepen. De Rechtbank heeft doen weten voor die oproeping geen aanleiding te zien. Tijdens de behandeling ter zitting in hoger beroep heeft de Inspecteur zich doen vergezellen van twee bij de Belastingdienst FIOD werkzame opsporingsambtenaren (hierna: de FIOD-ambtenaren) die ten overstaan van het Hof als getuigen de eed of de belofte hebben afgelegd. Vragen betreffende de identiteit van de tipgever hebben de FIOD-ambtenaren onbeantwoord gelaten met een beroep op een aan hun wettelijke geheimhoudingsplicht ontleend verschoningsrecht.

Rechtsoverwegingen

2.2. Het eerste middel, dat betrekking heeft op de hiervoor in 2.1.4 bedoelde niet-ontvankelijkverklaring, kan niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, aangezien dit middel niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

2.3.1. Het tweede middel bestrijdt 's Hofs oordeel dat in dit geding vaststaat dat de naam van de tipgever niet met toepassing van artikel 8:29 Awb geheimgehouden mag worden.

2.3.2. Ook bij zijn verweerschrift in hoger beroep heeft de Inspecteur niet de ongeschoonde stukken overgelegd die hij in het geding voor de Rechtbank geweigerd had over te leggen. Hieruit moest het Hof begrijpen dat de Inspecteur met een beroep op artikel 8:29, lid 1, Awb ook in hoger beroep weigerde de (niet-geanonimiseerde) stukken over te leggen (vgl. HR 3 april 2009, nr. 07/13014, ECLI:NL:HR:2009:BH9184, BNB 2009/153 (red. NTFR 2009/766)).

Ter zitting van het Hof heeft de Inspecteur desgevraagd verklaard dat de uitspraak van de geheimhoudingskamer van de Rechtbank in hoger beroep niet werd aangevochten, waarbij van de zijde van de Inspecteur ook werd medegedeeld dat het dossier ook na een nieuwe procedure voor een geheimhoudingskamer van het Hof niet zou veranderen. De in hoger beroep gekozen procesopstelling van de Inspecteur brengt mee dat de Staatssecretaris in cassatie niet kan klagen over het oordeel van het Hof dat kon worden volstaan met beantwoording van de vraag welke gevolgen op de voet van artikel 8:31 Awb moeten worden verbonden aan de omstandigheid dat de Inspecteur niet heeft voldaan aan zijn verplichting tot overlegging van alle stukken. In zoverre faalt het middel.

2.3.3. Het middel keert zich tevens tegen de oordelen van het Hof dat de Inspecteur met zijn weigering de gevraagde gegevens betreffende de tipgever te verstrekken – door overlegging van ongeschoonde stukken of op andere wijze – de rechtsorde ernstig heeft geschonden en dat dit op zichzelf reeds rechtvaardigt dat het Hof daaruit de gevolgtrekking maakt dat de aanslagen moeten worden vernietigd.

2.3.4. Het Hof is er bij deze oordelen kennelijk van uitgegaan dat een inspecteur die na afwijzing van zijn beroep

op artikel 8:29 Awb volhardt in zijn weigering een bepaald op de zaak betrekking hebbend stuk (ongeschoond) over te leggen, steeds de rechtsorde in ernstige mate schendt, en dat deze handelwijze op zichzelf reeds voldoende aanleiding kan zijn de in geschil zijnde belastingaanslag(en) te vernietigen. Daarmee heeft het Hof blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. Het Hof heeft aldus miskend dat bij toepassing van artikel 8:31 Awb alle omstandigheden van het geval moeten worden meegewogen, waaronder het belang van de niet overgelegde stukken voor de waarheidsvinding. In zoverre treft het middel doel.

2.4.1. Het derde middel bevat klachten over de door het Hof gehanteerde bewijslastverdeling. Het middel richt zich met name tegen het oordeel dat de aan de erflater opgelegde belastingaanslagen moeten worden vernietigd omdat de betrouwbaarheid van de tipgever niet vaststaat.

2.4.2. Bij de beoordeling van het middel wordt het volgende vooropgesteld. Het door het Hof gegeven oordeel komt erop neer dat met toepassing van artikel 8:31 Awb is vastgesteld dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat de aan de erflater opgelegde aanslagen op deugdelijke gronden berusten en in stand kunnen blijven. Zoals in het algemeen geldt voor oordelen betreffende de bewijswaardering, worden aan een dergelijk overeenkomstig artikel 8:31 Awb gegeven oordeel geen hoge motiveringseisen gesteld. Wel zal dat oordeel zodanig met redenen moeten zijn omkleed dat het op begrijpelijkheid kan worden getoetst.

2.4.3. De Inspecteur heeft in hoger beroep aangevoerd dat van de 76 personen aan wie naar aanleiding van de door de tipgever verstrekte informatie een vragenbrief is verstuurd, er inmiddels 71 hebben erkend in Luxemburg (een) bankrekening(en) te hebben aangehouden. Blijkens zijn overwegingen is het Hof van de juistheid daarvan uitgegaan. Ook staat in cassatie vast, dat in geen enkel geval is gebleken dat de door de tipgever verstrekte informatie onjuist is en dat de belanghebbenden zelf (de beide kinderen van de erflater) behoren tot degenen die hebben erkend dat de informatie van de tipgever te hunnen aanzien juist is. In de bestreden uitspraak is verder melding gemaakt van de toezegging van de Inspecteur mee te werken aan een verhoor van de tipgever op zodanige wijze dat diens identiteit niet hoeft te worden onthuld.

2.4.4. In het licht van de in onderdeel 2.4.3 vermelde feiten en voormelde door de Inspecteur gedane toezegging, is zonder nadere motivering die ontbreekt onbegrijpelijk 's Hofs oordeel dat onzekerheid omtrent de betrouwbaarheid van de tipgever zonder meer tot vernietiging van de door belanghebbenden bestreden belastingaanslagen moet leiden, en dat onvoldoende aanleiding bestaat om de betrouwbaarheid van de informatie waarop de aanslagregeling is gebaseerd (nader) te doen onderzoeken.

Het middel is in zoverre terecht voorgesteld.

2.5. Het zesde middel komt op tegen 's Hofs beslissing tot het verlenen van een proceskostenvergoeding van € 75.000. Het Hof heeft daarbij voortgebouwd op het hiervoor in onderdeel 2.3.4 weergegeven oordeel. Aangezien dat oordeel, zoals aldaar is overwogen, geen stand houdt, ontvalt ook de grond aan 's Hofs beslissing inzake de proceskosten. Het middel slaagt derhalve reeds op die grond. Het kan voor het overige buiten behandeling blijven.

2.6.1. In het zevende middel wordt betoogd, met verwijzing naar de gang van zaken gedurende de behandeling in hoger beroep en de bewoordingen waarmee in de bestreden uitspraak het optreden van de Inspecteur is gekwalificeerd, dat diens recht op beoordeling door een onafhankelijke en

onpartijdige rechter is geschonden. Blijkens de toelichting op het middel vindt de steller ervan met name in het verhoor van de als getuigen verschenen FIOD-ambtenaren, zoals daarvan blijkt uit het van die zitting opgemaakte proces-verbaal, en in de overwegingen die het Hof – ten overvloede – in de bestreden uitspraak heeft opgenomen met betrekking tot het door die FIOD-ambtenaren gedane beroep op een verschoningsrecht, aanleiding te veronderstellen dat geen sprake is geweest van een onpartijdige rechter als bedoeld in artikel 8:15 Awb.

2.6.2. De omstandigheid dat het Hof zich in scherpe bewoordingen heeft uitgelaten over de processuele opstelling van de Inspecteur, en daarbij uiting heeft gegeven aan een rechtsopvatting die naar het inzicht van de steller van het middel niet houdbaar is, kan niet de zwaarwegende conclusie dragen dat ten aanzien van de Inspecteur geen sprake is geweest van een behandeling door een onafhankelijke en onpartijdige rechter. Het middel faalt.

2.7.1. Ten overvloede merkt de Hoge Raad nog het volgende op met betrekking tot de positie van de getuigen. De in artikel 8:29 Awb opgenomen regeling laat de procespartij wiens beroep op geheimhouding of beperkte kennisneming is verworpen de mogelijkheid om te volharden in zijn weigering tot overlegging (in ongeschoonde vorm) van de desbetreffende stukken, en de uit toepassing van artikel 8:31 Awb mogelijkerwijs voortvloeiende consequenties daarvan te aanvaarden. Deze mogelijkheid is ook onderkend in de parlementaire toelichting bij artikel 8:29 Awb (Kamerstukken II, 1991/92, 22 495, nr. 3, blz. 119-120). Die mogelijkheid verloor de Inspecteur niet doordat de Rechtbank bij de behandeling in beroep oordeelde dat er geen of onvoldoende gewichtige redenen zijn om de identiteit van de tipgever verborgen te houden. Die mogelijkheid zou de Inspecteur evenmin verloren hebben indien het Hof zelfstandig de redenen had getoetst die de Inspecteur ook in hoger beroep heeft aangevoerd voor zijn weigering de naam van de tipgever bekend te maken en de desbetreffende stukken (ongeschoond) over te leggen, en na die toetsing dezelfde beslissing had bereikt als de Rechtbank.

2.7.2. De in artikel 8:29 Awb opgenomen regeling zou van deze werking worden ontdaan indien zou worden aanvaard dat ambtenaren die tot dezelfde dienst behoren als de inspecteur, zoals de FIOD-ambtenaren, als getuigen ter zitting verschenen, kunnen worden gedwongen de gegevens prijs te geven die de inspecteur in diezelfde procedure niet wil verstrekken. Tot het verstrekken van die informatie kunnen deze getuigen dan ook niet worden gedwongen. 's Hofs oordeel dat de FIOD-ambtenaren als getuigen verplicht zijn die informatie te verstrekken getuigt van een onjuiste rechtsopvatting.

2.8. Het hiervoor in de onderdelen 2.3.4, 2.4.4 en 2.5 overwogene brengt mee dat de bestreden uitspraak niet in stand kan blijven en de zaak naar een ander Hof moet worden verwezen voor een nieuwe behandeling van het hoger beroep. De middelen behoeven voor het overige geen bespreking.

COMMENTAAR

VAN DER VOORT

MAARSCHALK¹

Met dit arrest komt naar mijn inschatting de basis te ontvallen aan de strafaangifte door de president van Hof Arnhem-Leeuwarden (zie NTFR 2014/2894, met mijn commentaar). Die strafaangifte was immers gebaseerd op de veronderstelling dat de twee door de inspecteur als getuigen meegebrachte ambtenaren moesten antwoorden op de hun gestelde vragen over de identiteit van de tipgever en dat zij ongeoorloofd waren beïnvloed om hun mond te houden. In een obiter dictum (r.o. 2.7.2) oordeelt de Hoge Raad dat een getuige die tot dezelfde organisatie behoort als de procespartij die volhardt in zijn weigering ongeschoonde stukken over te leggen, niet gedwongen kan worden de gegevens te verstrekken die deze procespartij niet wil verstrekken. De regeling van art. 8:29 Awb zou anders van haar werking worden ontdaan. Dat betekent dat de twee ambtenaren geen antwoord hoefden te geven op de hun gestelde vragen naar de identiteit van de tipgever; ook na verwijzing hoeven zij dat niet te doen. Dit ondanks het feit dat hun ter zake van deze vragen geen verschoningsrecht toekomt: tegen het oordeel van het hof kunnen zij volgens de Hoge Raad immers niet opkomen (zie HR 18 december 2015, nr. 15/01013, NTFR 2016/353), zodat dit hofoordeel in de verwijzingsprocedure uitgangspunt is.

Ik vind deze oplossing van de Hoge Raad, die ook door de getuigen in hun cassatieberoep was verdedigd, weinig gelukkig. Zij brengt mee dat de opstelling van een procespartij van invloed is op de antwoordplicht van een getuige, die volgens de Hoge Raad berust op het 'algemene maatschappelijke belang' van de waarheidsvinding (HR 19 september 2003, NJ 2005/454). De Hoge Raad keurt goed dat een procespartij die in weerwil van een rechterlijke beslissing weigert bepaalde stukken over te leggen, personen die tot zijn organisatie behoren de gelegenheid geeft zich te onttrekken aan hun algemene getuigplicht. Ik kan dat niet goed verenigen met de regel dat getuigen tot antwoorden verplicht zijn, behoudens een verschoningsrecht (art. 8:33, lid 1 en 3 Awb jo. art. 165, lid, 2 Rv.). De Hoge Raad creëert zonder aanwijsbare wettelijke basis een nieuw soort verschoningsrecht.

Ik vind bovendien dat getuigen door deze oplossing onnodig in een moeilijk parket kunnen worden gebracht. Op grond van welk criterium moet de getuige besluiten wel of niet te antwoorden? Moet hij zijn collega, zijn baas, de geheimhoudingskamer of zijn geweten volgen? Juist de vrijheid die de getuige kennelijk heeft, maakt hem kwetsbaar voor druk vanuit de organisatie waar hij werkzaam is. Bij een beroep op het verschoningsrecht geldt dat veel minder, omdat de reikwijdte ervan inmiddels redelijk is afgebakend en het zo nodig (marginaal) toetsbaar is in rechte.

Het argument dat de in art. 8:29 Awb opgenomen mogelijkheid (van weigering om stukken over te leggen) van haar werking zou worden ontdaan als de ambtenaren zouden moeten antwoorden, getuigt mijns inziens van een verkeerde benadering. De algemene getuigplicht kan in sommige gevallen meebrengen dat een getuige met informatie komt die een procespartij liever geheim had gehouden, al dan niet met

gebruikmaking van de weigeringsmogelijkheid van art. 8:29 Awb. Dat is spijtig voor die procespartij, maar daarvoor bestaat een goede reden: het zwaarwegende belang van de waarheidsvinding (vgl. HR 22 december 1989, NJ 1990/779).

Op de algemene getuigplicht kan slechts in bijzondere gevallen een uitzondering worden gemaakt. Buiten het geval van een bewijsovereenkomst (procespartijen zijn overeengekomen bepaald getuigenbewijs uit te sluiten) kan dat in geval van een verschoningsrecht gebruikgemaakt worden (HR 10 april 2009, NJ 2010/471). Een verschoningsrecht kan niet bestaan zonder een geheimhoudingsplicht, maar tegelijkertijd impliceert een geheimhoudingsplicht nog geen verschoningsrecht (HR 13 april 1986, NJ 1986/822). In een wettelijke geheimhoudingsplicht ligt alleen dan een verschoningsrecht besloten als uit de bewoordingen, strekking of wetsgeschiedenis van de desbetreffende wettelijke bepaling onmiskenbaar blijkt dat de wetgever de voor het aannemen van een dergelijk recht vereiste afweging heeft verricht; ligt het verschoningsrecht niet in de wettelijke bepaling besloten, dan moet de rechter van geval tot geval beoordelen of uit de geheimhoudingsplicht een verschoningsrecht voortvloeit (vgl. HR 22 december 1989, NJ 1990/779).

Art. 8:29 Awb houdt geen geheimhoudingsplicht in voor een belastingambtenaar. Sterker nog: in dit geval heeft de rechter op grond van art. 8:29 Awb beslist dat de inspecteur de litigieuze informatie móét verstrekken. Van een verschoningsrecht – en daarmee een uitzondering op de algemene getuigplicht – is dus geen sprake, integendeel.

De algemene getuigplicht kan dus (de effectiviteit van de weigeringsmogelijkheid van) art. 8:29 Awb beperken, niet andersom. Mijns inziens zou de Hoge Raad er daarom beter aan gedaan hebben het geschil te beslissen door beantwoording van de vraag of de getuigen een beroep op hun verschoningsrecht toekwam. Het is spijtig dat de Hoge Raad, ondanks de verwijzing in art. 8:33, lid 3, Awb naar de civielrechtelijke regeling over getuigenverhoor, meent dat het op grond van de wet onmogelijk is om het oordeel van de rechter over de reikwijdte van het verschoningsrecht ter toetsing voor te leggen aan de hogere of hoogste rechter, terwijl hij zonder aanwijsbare wettelijke basis een nieuw 'verschoningsrecht' creëert waarvan de reikwijdte eenzijdig kan worden bepaald door een van de procespartijen. Ik ken ook geen vergelijkbare uitspraken van de burgerlijke kamer (bijvoorbeeld over art. 22 Rv., dat een vergelijkbare regeling als art. 8:29/31 Awb kent). Dat de wetgever in het licht van art. 8:33, lid 3, Awb een duidelijk en belangrijk onderscheid tussen de bestuursrechtelijke en de civielrechtelijke procedure zou hebben beoogd, vermag ik niet in te zien.

De andere oordelen van de Hoge Raad zijn minder verrassend. Hof Arnhem-Leeuwarden vond dat sprake was van een 'ernstige schending van de rechtsorde' doordat de inspecteur weigerde om in overeenstemming met de beslissing van de geheimhoudingskamer alle op de zaak betrekking hebben stukken ongeschoond (met name: ongeanonimiseerd) in het geding te brengen. De Hoge Raad leest in de uitspraak (r.o. 2.3.4: 'Het hof is er bij deze oordelen kennelijk van uitgegaan...') dat het hof meent dat *steeds* sprake is van een ernstige schending van de rechtsorde als een procespartij niet

1 Mr. A.E.H. van der Voort Maarschalk is fiscaal advocaat bij Houthoff Buruma, Amsterdam.

overeenkomstig de beslissing van de geheimhoudingskamer handelt. Inderdaad had het hof aan de weigering van de inspecteur ongeschoonde stukken over te leggen, zonder verdere overwegingen de gevolgtrekking verbonden dat de aanslagen moesten worden vernietigd (zie r.o. 4.6, gevolgd door r.o. 4.7 van zijn einduitspraak). Daarmee ging het hof te ver: bij het op grond van art. 8:31 Awb maken van de gevolgtrekking die hij geraden acht, moet de rechter álle omstandigheden van het geval meewegen, waaronder het belang van de niet-overgelegde stukken voor de waarheidsvinding.

Ik vind dit oordeel van de Hoge Raad nogal voorzichtig. Hij laat immers de mogelijkheid open dat het weigeren te voldoen aan de beslissing van de geheimhoudingskamer onder omstandigheden een ernstige schending van de rechtsorde oplevert. Mij lijkt dat het gebruikmaken van een door de wetgever voorziene mogelijkheid (om niet te voldoen aan de beslissing van de geheimhoudingskamer) in beginsel toelaatbaar is, behoudens misbruik van procesrecht. Zelfs als sprake is van een dergelijk misbruik gaat het mij te ver dat als een 'ernstige schending van de rechtsorde' aan te merken.

Hoe de weigering van de inspecteur ongeschoonde stukken over te leggen ook precies gekwalificeerd moet worden, het stond vast dat het hof op grond van art. 8:31 Awb vanwege die weigering de gevolgtrekkingen kon maken die het geraden achtte. Het hof had dus een grote beoordelingsruimte, en voor hem gelden volgens de Hoge Raad geen hoge motiveringseisen. Het oordeel moet wel zodanig met redenen zijn omkleed dat het in cassatie op begrijpelijkheid (dat wil zeggen: begrijpelijkheid in cassatietechnische zin) kan worden getoetst (r.o. 2.4.2).

De lat voor zo'n begrijpelijkheidstoets ligt hoog. Dat een ander oordeel van de feitenrechter ook, of zelfs béter verdedigbaar is, is nog niet voldoende voor cassatie. De Hoge Raad gaat met zijn begrijpelijkheidstoetsing in dit geval echter wel erg ver (hij legt de lat dus vrij laag). Hij meent namelijk dat de gevolgtrekking van het hof onbegrijpelijk is in het licht van – kort gezegd – de omstandigheid dat (i) vrijwel alle in het overzicht van de tipgever genoemde 76 personen, inclusief de kinderen van erflater, de juistheid van de daarin vermelde gegevens hadden erkend en (ii) de inspecteur wilde meewerken aan een verhoor van de tipgever waarbij zijn identiteit niet behoefde te worden onthuld. Ik kan dit oordeel niet goed plaatsen. Het hof had namelijk met zoveel woorden in zijn beoordeling betrokken dat de omstandigheid dat de informatie van de tipgever ten aanzien van de meeste van de 76 personen juist was, nog niet betekende dat dit ook ten aanzien van de erflater het geval was. Daarbij betrok het hof ook nog dat het overzicht door de tipgever was gemaakt en niet rechtstreeks afkomstig was van de administratie van de bank (zie r.o. 4.9 van de hofuitspraak, NTFR 2015/723). Voorts had het hof gemotiveerd uiteengezet waarom het vond dat belanghebbenden belang hadden bij een niet-anoniem getuigenverhoor (zie r.o. 4.10 van de hofuitspraak). Waarom is deze motivering onbegrijpelijk, mede gelet op de ruime beoordelingsvrijheid van het hof en de (nota bene door de Hoge Raad expliciet genoemde) beperkte motiveringseisen?

Mij is overigens onduidelijk wat het aanbod van de inspecteur tot een 'anoniem' getuigenverhoor precies inhield. Zou alleen de naam van de getuige onbekend blijven? In dat geval heeft het hof de mogelijkheid van het anonieme getuigenverhoor misschien toch wel te gemakkelijk terzijde geschoven, mogelijk mede onder invloed van zijn ergernis over de weigering

van de inspecteur ongeanonimiseerde stukken over te leggen. Als het aanbod van de inspecteur echter inhield dat ook andere tot de persoon van de tipgever herleidbare gegevens geheim zouden blijven, zoals zijn toenmalige positie, zijn werkzaamheden, zijn leeftijd, de periode waarin hij voor de bank werkte, de reden van zijn vertrek, de reden dat hij de informatie (met schending van zijn geheimhoudingsplichten jegens zijn voormalige werkgever en klanten) heeft verkocht aan de Nederlandse fiscus, dan heb ik wel begrip voor de beslissing van het hof, omdat het antwoord op deze vragen van belang kan zijn voor het toetsen van de betrouwbaarheid van de getuige. Daarbij komt ook nog het bijzondere aspect dat de tipgever een eigen financieel belang had bij het in stand blijven van de aanslagen, omdat de door hem voor de verstrekte informatie te ontvangen koopprijs mede ervan afhankelijk was (zie r.o. 2.3 van de hofuitspraak). Ik vermeld in dit verband nog dat de Amerikaanse belastingdienst een gedetailleerde regeling heeft voor een resultaatsafhankelijke beloning voor klokkenluiders. Zie <https://www.irs.gov/uac/Whistleblower-Informant-Award/>, met name par. 25.2.2.7 (Award Computation). Het is aan Hof Den Bosch om de verdere afwegingen voor de Nederlandse situatie te maken.