

# Wat heeft de KB Lux-procedure in al die jaren opgeleverd?

Mw. mr. P. de Haas\*

Het is inmiddels ruim twaalf jaar geleden: in oktober 2001 werd bekend dat de Belastingdienst een onderzoek was gestart naar Nederlandse ingezetenen die in het buitenland een bankrekening aanhielden of hadden aangehouden, waarbij het vermoeden bestond dat de inkomsten en het vermogen niet in de aangiften waren betrokken. Dit projectmatige onderzoek kreeg de naam Rekeningenproject en bleek te zijn opgezet nadat de Nederlandse autoriteiten via spontane gegevensuitwisseling in oktober 2000 informatie hadden verkregen van de Belgische autoriteiten. Het ging daarbij om microfiches van de Kredietbank Luxemburg.

Nadat via een persbericht in januari 2002 nog de mogelijkheid werd geboden om tot 'inkeer' te komen, volgden een maand later de eerste huisbezoeken en aanschrijvingen van vermeende rekeninghouders. Na deze huisbezoeken en aanschrijvingen konden drie groepen van belastingplichtigen worden onderscheiden: (i) de bekenners, (ii) de ontkeners en (iii) de weigeraars. Zoals De Borst in 2011 al schreef, lijkt er in dit project welbewust voor te zijn gekozen ten aanzien van de eerste groep een aantal rechtsvragen als eerste uit te procederen om daarmee ook de lijnen uit te zetten voor de andere twee groepen.<sup>1</sup>

Hoewel voor menig praktijkbeoefenaar de hoeveelheid rechtspraak over dit project inmiddels wel begint te vervelen, met name nu de 'lijnen' door de Hoge Raad redelijk zijn uitgezet, verdient nog steeds vermelding dat dit project tot veel interessante jurisprudentie heeft geleid. Het is in dat kader dat ik in deze bijdrage nog eens zal terugblikken op al die ontwikkelingen aan de hand van de volgende thema's:<sup>2</sup>

- onrechtmatig verkregen bewijs;
- volledigheid dossier;
- identificatie vermeend rekeninghouder;
- verlengde navorderingstermijn;
- schatting aangehouden vermogen;
- bewijsvermoeden boete;
- nemo tenetur;
- dubbele heffing.

## 1. Onrechtmatig verkregen bewijs

Op 8 december 2009 beslist de Belgische correctionele Rechtbank aan de hand van meer dan twintig onregelmatigheden en onwettigheden dat het bewijsmateriaal, waaronder de aan de Nederlandse overheid verstrekte informatie, onrechtmatig is verkregen.<sup>3</sup> Justitie wordt niet-ontvankelijk verklaard in de strafvervolgning vanwege belastingontduiking van de vermeende zwartspvaarders. Dit vonnis wordt op 14 december 2010 door het Hof van Beroep in Brussel bekrachtigd.<sup>4</sup> Ook het Belgische Hof van Cassatie heeft die uitspraak bevestigd.<sup>5</sup>

In België verhindert een dergelijke vaststelling van onrechtmatigheid ook het gebruik in fiscalibus. In Nederland wordt het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal niet per definitie uitgesloten, integendeel zelfs. Er moet worden voldaan aan twee zware eisen: (1) er moet sprake zijn van jegens de betrokkene onrechtmatig verkregen bewijs en (2) het moet zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.

De strafkamer van de Hoge Raad kwam als eerste tot een oordeel over het verkregen bewijs vanuit België, en wel op 14 november 2006.<sup>6</sup> De strafkamer achtte het gebruik van de gegevens toelaatbaar. Ook de belastingkamer van de Hoge Raad kwam op 21 maart 2008 tot eenzelfde oordeel en besliste dat de microfiches als bewijs mochten worden gebruikt, zelfs indien zou kunnen worden aangenomen dat de microfiches op strafrechtelijk onrechtmatige wijze zouden zijn verkregen.<sup>7</sup> De omstandigheid dat het bewijsmate-

**Wat heeft de KB Lux-procedure in al die jaren opgeleverd?**

riaal door diefstal of verduistering is verkregen, staat niet in de weg aan gebruik van dat bewijsmateriaal, omdat niet is gebleken dat overheidsdienaren op enigerlei wijze direct of indirect betrokken waren geweest bij de diefstal of verduistering van de documenten van KB Lux of op enige andere wijze frauduleus gedrag van ex-werknemers van KB Lux hadden geïnitieerd of gefaciliteerd.

Of het gebruik van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijs wel strookt met een *fair trial* in de zin van art. 6 EVRM is een vraag die (nog) niet is voorgelegd aan het EHRM.

**2. Volledigheid dossier**

Op 25 april 2008 heeft de Hoge Raad eveneens een arrest gewezen in dit project, dat van groot belang was voor de fiscale praktijk, omdat daarin de reikwijdte van het begrip ‘op de zaak betrekking hebbende stukken’ als bedoeld in art. 8:42 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb), werd verwoord.<sup>8</sup> Art. 8:42 Awb moet zo worden uitgelegd, dat tegemoet moet worden gekomen aan een verzoek van de belanghebbende tot overlegging van een bepaald stuk indien deze voldoende gemotiveerd heeft gesteld dat het stuk van enig belang kan zijn (geweest) voor de besluitvorming in zijn zaak, tenzij sprake was van een gerechtvaardigde weigering op grond van art. 8:29 Awb of misbruik van procesrecht. Van misbruik van procesrecht is pas sprake als de belastingplichtige naar redelijkheid geen aanspraak op inzage kan maken.<sup>9</sup>

In een arrest van diezelfde datum besliste de Hoge Raad dat de belastingplichtige voldoende gemotiveerd had gesteld dat de integrale tekst van het draaiboek Rekeningenproject, de nieuwsbrieven, de originele microfiches en originele afdrucken daarvan van enig belang konden zijn (geweest) voor de besluitvorming in zijn zaak, omdat deze stukken door verschillende feitenrechtters in vergelijkbare gevallen waren aangemerkt als op de zaak betrekking hebbende stukken.<sup>10</sup> Volgens de Hoge Raad moest de inspecteur deze stukken dan ook overleggen voor zover hij zich niet of niet met succes kon beroepen op art. 8:29 Awb of misbruik van procesrecht. De rechtspraak van de geheimhoudingskamer heeft uiteindelijk geleid tot openbaarmaking van bepaalde passages, de zogenoemde ‘verbeterde Amsterdamse versie’ van het draaiboek en de nieuwsbrieven.

**3. Verlengde navorderingstermijn**

In de arresten van 25 april 2008 werd niet slechts een oordeel gegeven over de betekenis van art. 8:42 Awb, maar werden tevens prejudiciële vragen gesteld over de Europeesrechtelijke houdbaarheid van de verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar voor buitenlandsituaties. Het Hof van Justitie gaf op 11 juni 2009 antwoord en besliste dat de verlengde navorderingstermijn in beginsel een verboden beperking van het vrije dienstenverkeer (art. 56 VWEU; voorheen: art. 49 EG) en van het vrije kapitaalverkeer (art. 63 VWEU; voorheen: art. 56 EG) inhoudt.<sup>11</sup> Deze schending van het EU-recht kan onder omstandigheden worden gerechtvaardigd door het

waarborgen van de doeltreffendheid van de fiscale controles en het bestrijden van belastingfraude. Daarbij moet een onderscheid worden gemaakt tussen de situatie dat de Belastingdienst wel en niet over aanwijzingen beschikt om een onderzoek in te stellen naar het verzwegen inkomen.

Na uitgebreide conclusies van A-G Wattel<sup>12</sup> en A-G Niessen<sup>13</sup> stelde de Hoge Raad dat als de aanwijzingen er waren en naar aanleiding daarvan een navorderingsaanslag werd opgelegd na het verstrijken van de termijn die zou gelden voor in de eigen lidstaat aangehouden tegoeden, dan moest de daaruit voortvloeiende beperking van het vrije verkeer worden aanvaard als de navorderingsaanslag wordt opgelegd met inachtneming van het tijdsverloop dat na het opkomen van de bedoelde aanwijzingen noodzakelijkerwijs is gemoeid met:

1. het verkrijgen van de inlichtingen die nodig zijn voor het bepalen van de verschuldigde belasting, én:
2. het met redelijke voortvarendheid voorbereiden en vaststellen van een aanslag aan de hand van de gegevens die de inspecteur ter beschikking staan.<sup>14</sup>

Een en ander geldt ongeacht het moment dat de aanwijzingen worden verkregen en ongeacht of in het andere land een bankgeheim geldt.

Het evenredigheidsbeginsel verzet zich ertegen dat de inspecteur voor tegoeden die worden aangehouden in een andere lidstaat, ook na het hiervoor genoemde aanvaardbare tijdsverloop gebruikmaakt van zijn bevoegdheid om een navorderingsaanslag op te leggen.

In de feitenrechtspraak wordt nog verschillend omgegaan met de voortvarendheidstoets. Hopelijk zal de Hoge Raad ook hiervoor nog een spoorboekje opstellen, zodat onnodige beroepsprocedures op dit punt kunnen worden voorkomen, zowel voor dit project als voor andere lopende en toekomstige projecten. Op 27 september 2013 heeft de Hoge Raad wel beslist dat als een onverklaarbare vertraging van zes maanden is opgetreden, niet de vereiste voortvarendheid in acht is genomen.<sup>15</sup> Het inschakelen van een gemachtigde waarmee nog werd gecorrespondeerd en het verzoek van een gemachtigde om een nadere termijn, maakten in andere gevallen dat juist wel voortvarend was gehandeld.<sup>16</sup>

**4. Identificatie vermeend rekeninghouder**

Op de microfiches die zijn verkregen, staan in ieder geval opgenomen een eerste voornaam c.q. doopnaam van een persoon, diens achternaam en eventueel de achternaam van een tweede rekeninghouder (meestal de echtgenote). Adresgegevens of geboortedata staan er niet bij vermeld.

Op verzoek van de ROD Opsporingsinformatie Haarlem zijn door B/KIR (Belastingdienst/Kenniscentrum Identificatie Renseigneringsstromen) de gegevens van Nederlandse rekeninghouders op de afdrucken van de microfiches van de KB Lux verwerkt in een bestand. Dit bestand is op verzoek van de ROD Opsporingsinformatie Haarlem door B/KIR gemacht met het BVR-bestand (Beheer van Relaties), een bestand van de Belastingdienst, waarin alle Nederlandse natuurlijke en

rechtspersonen zijn opgenomen. Het BVR-bestand wordt voor wat betreft de natuurlijke personen gevoed met gegevens uit de gemeentelijke basisadministratie.

Op deze manier zijn ruim tweeduizend rekeninghouders vrijwel zeker geïdentificeerd en is voornoemd bestand onder meer aangevuld met de sofinummers van de vermoedelijke rekeninghouders. Opgemerkt wordt dat in het BVR-bestand de natuurlijke personen zijn opgenomen met voorletters en niet met voornamen.

Tot slot zijn de gevonden sofinummers gekoppeld aan het bestand van het Centrale Rijbewijzen- en Bromfietscertificatenregister (CRB). In dit bestand zijn de sofinummers, de voornaam en de geslachtsnaam opgenomen van alle natuurlijke personen met een rijbewijs of een bromfietscertificaat. Dit bestand is aangekocht van de Rijksdienst voor het Wegverkeer.

De wijze van identificatie heeft geleid tot een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid van de juistheid daarvan. In geval van blijvend geschil over de wijze van identificatie werd op verzoek een ambtsedige verklaring opgemaakt.

Door belanghebbenden werd soms gewezen op de mogelijkheid dat zij het slachtoffer moeten zijn geworden van identiteitsfraude. Dit wordt door de rechters als uiterst onwaarschijnlijk van de hand gedaan. Dat oordeel valt te billijken. De argumenten die daartoe worden aangevoerd, zijn echter wel wat twijfelachtig. Zo wordt gesteld dat de internationaal werkende KB Lux al vele decennia bij de opening van een rekening om een identificatie heeft gevraagd. Waaraan zulks wordt ontleend, is niet gegeven. Daarnaast zou een fraudeur zich niet voor een ander uitgeven, omdat hij alsdan het risico zou lopen dat de persoon voor wie hij zich uitgeeft, zich bij de bank aandient. Bovendien kan anonimiteit ook worden bereikt met een coderekening.

Daarnaast hebben belanghebbenden aangevoerd dat zij geen 'tegenbewijs' kunnen leveren om het vermoeden van rekeninghouderschap te ontzenuwen. Dit alles omdat de bank niet bevestigt dat een persoon geen rekeninghouder is van de bank. Zonder op te merken dat dit onwaarschijnlijk is, stellen sommige hoven dat zij het desalniettemin aannemelijk achten dat de bank geconfronteerd met onjuiste renseignements wel behulpzaam zal zijn bij de bewijspositie. Waaraan zij zulks ontleen, is niet gegeven. Daartoe lijken geen getuigen of deskundigen te zijn geraadpleegd.

In enkele gevallen werd de identificatie niet afdoende geacht of is een belanghebbende geslaagd in de ontzenuwing. Indien en voor zover al tegen die oordelen zou zijn opgekomen in hoger beroep en/of cassatie, dan is daarop tot op heden nog niet beslist.

## 5. *Schatting aangehouden vermogen*

Voor het schatten van het inkomen en vermogen van weigeraars en ontkenners heeft de inspecteur voor de jaren tot en met 2000 gebruikgemaakt van een aparte applicatie die voor het Rekeningenproject was ontwikkeld. Hierin waren de gegevens van de medewerkers en inkeerders verwerkt. De inspecteur heeft zich daarbij op een vijftal uitgangspunten gebaseerd:

1. Aangezien het saldo bij weigeraars/ontkenners gemiddeld 1,5 maal hoger ligt dan bij medewerkers, is gekozen om de correctie ook 1,5 maal hoger te stellen.
2. Het saldo dat op het microfiche staat, is vaak niet representatief voor het werkelijke verzwegen bedrag.
3. Uitgaande van de waarschijnlijkheid dat de hogere bedragen niet worden toegegeven, is uitgegaan van een zodanige correctie dat 95% van alle correcties bij medewerkers kleiner is. De 5% hoogste correcties bij medewerkers zijn geëlimineerd, omdat ervan is uitgegaan dat ook bij medewerkers sprake is van uitschieters.
4. Voor de correctie is de formule 95% norm van de bepaalde groep waarin de belastingplichtige valt (ondernemers/particulieren) vermenigvuldigd met 1,5.
5. Er is een verschil gemaakt tussen de microfiches met een saldo boven de f 500.000 en de microfiches met een saldo lager dan f 500.000. Voor de groep boven dat bedrag is anders dan hiervoor vermeld een methode gehanteerd waarbij het vermogen van het fiche zelf contant is gemaakt naar een vermogen per eind 1989.

De Hoge Raad besliste dat als algemene maatstaf voor de beoordeling van de aanvaardbaarheid van de berekening van de nagevorderde bedragen op basis van het model geldt, dat de modelmatige berekeningen redelijk en dus niet willekeurig moeten zijn.<sup>17</sup> Het model mag een zekere mate van ruwheid vertonen en daaraan hoeft ook niet een sluitende statistische onderbouwing ten grondslag te liggen. Het model kon behoudens de correctiefactor van 1,5 dan ook op goedkeuring rekenen.

## 6. *Bewijsvermoeden boete*

Eveneens in het arrest van 15 april 2011 oordeelde de Hoge Raad dat wat de boeten betreft de omkering en verzwaring van de bewijslast wegens het verzaken van de inzageplicht niet inhoudt, dat een belastingplichtige moet bewijzen dat hij geen beboetbaar feit heeft begaan. Dat zou in strijd zijn met het door art. 6, lid 2, EVRM gewaarborgde vermoeden van onschuld. Op de inspecteur rust dan ook de last in het kader van de vaststelling van de boeten te bewijzen dat de belastingplichtige in elk van de jaren saldi niet heeft verantwoord.<sup>18</sup>

Voor de verdere beoordeling van dat bewijs heeft de Hoge Raad een uitgebreide verwijsoverdracht gegeven. Deze hield in:

Indien verder rechtstreeks bewijs (dan het microfiche: toevoeging PH) ontbreekt, zal voor elk van de jaren waarvoor

*Wat heeft de KB Lux-procedure in al die jaren opgeleverd?*

een boete is opgelegd, dienen te worden beoordeeld of (a) uit die gegevensdrager van 1994 zelf voldoende overtuigend bewijs voortvloeit dat het feit is gepleegd dan wel (b) dat daaraan, zo nodig in combinatie met andere vaststaande gegevens, een dusdanig vermoeden kan worden ontleend van het plegen van een beboetbaar feit voor (ook) het desbetreffende jaar, dat het zwijgen van de belanghebbende kan worden meegewogen bij het waarderen van de overtuigingskracht van die aanwezige bewijsmiddelen.

De Hoge Raad heeft bij dit alles nog enkele aanvullende opmerkingen geplaatst, te weten:

1. Een vermoeden ontleend aan gegevens van medewerkers is voor beboetingsdoeleinden niet bruikbaar, nu die gegevens geen voldoende sterke aanwijzingen geven voor de vraag of belanghebbende persoonlijk in de desbetreffende jaren een rekening aanhield.
2. De omstandigheid dat een belanghebbende op 31 januari 1994 enig banktegoed aanhield, kan niet zonder aanvullend bewijs, zoals ervaringsregels, een vermoeden rechtvaardigen dat die belanghebbende ook op een ander moment een banktegoed heeft aangehouden.
3. Bij de vraag of een vermoeden van het aanhouden van een banktegoed op een eerder of later moment dan 31 januari 1994 is gerechtvaardigd, kan voor beboetingsdoeleinden niet worden voortgebouwd op een gerechtvaardigd geacht vermoeden ten aanzien van een ander moment, en kan derhalve slechts worden uitgegaan van de omstandigheid dat de belanghebbende op een bepaald moment – 31 januari 1994 – een aantoonbaar banktegoed aanhield.
4. Bij de beoordeling spelen ook de omstandigheden van het geval een rol, zoals de hoogte van het op 31 januari 1994 aangetroffen saldo (mede met het oog op bijvoorbeeld de belastingvrije som in het desbetreffende jaar) en de aard en/of het doel van de rekening waarop dat saldo zich bevond.

Als laatste werd nog meegegeven dat voor zover het verwijzingshof van oordeel is dat het bewijs van beboetbare feiten is geleverd, het hof dient te beoordelen of de opgelegde boeten in zoverre gelet op alle in aanmerking komende omstandigheden van het geval een passende en ook geboden sanctie voor de begane vergrijpen zijn.<sup>19</sup>

Waarschijnlijk dacht de Hoge Raad met deze uitgebreide opdracht iedere nieuwe cassatie op dit punt de kop te hebben ingedrukt. Niets was minder waar. Op 28 juni 2013 heeft de Hoge Raad opnieuw een uitgebreid arrest moeten wijzen, waarbij een nog verdere invulling aan het eerdere arrest werd gegeven.<sup>20</sup>

De Hoge Raad maakte daarbij onderscheid tussen een drietal perioden:

1. het jaar 1994;
2. het jaar 1995 e.v.;
3. de jaren voor 1994.

*6.1. Het jaar 1994*

Voor het restant van het jaar 1994 vanaf 31 januari 1994 kan een bewijsvermoeden worden aangenomen ter zake van inkomsten uit tegoeden op KB-Luxrekening(en). Het betreft dan een geval waarin vaststaat (i) dat de belanghebbende op 31 januari 1994 rekeninghouder was van een of meer bankrekeningen bij KB Lux, (ii) dat die rekening(en) op 31 januari 1994 een aanzienlijk positief saldo vertoonde(n), (iii) dat die belanghebbende het saldo en de rente-inkomsten die op die rekening(en) zijn ontvangen niet in de aangifte over het desbetreffende jaar heeft betrokken, en (iv) hij de rentevrijstelling voor dat jaar reeds volledig had benut met de rente die in de aangifte is vermeld, dan wel de resterende ruimte van de rentevrijstelling niet toereikend is voor de rente waarvan kan worden aangenomen dat die is ontvangen op die KB Lux-rekening(en). Een dergelijk vermoeden is gerechtvaardigd, in aanmerking genomen (a) dat een aanzienlijk tegoed op een bankrekening niet uit het vermogen van een belastingplichtige pleegt te verdwijnen en (b) een bank, naar van algemene bekendheid is, rente pleegt te vergoeden over een zodanig tegoed (vgl. HR 18 maart 2008, nr. 00974/07, ECLI:NL:HR:2008:BC6858, NJ 2008/182).

*6.2. Het jaar 1995 e.v.*

Ook het bewijs dat van de belastingplichtige over het jaar 1995 of enig later jaar te weinig vermogensbelasting en inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen is geheven ter zake van tegoeden bij KB Lux of rente-inkomsten daaruit, kan in gevallen worden ontleend aan een niet-ontzenuwd bewijsvermoeden zoals ten aanzien van het jaar 1994 omschreven. Hoe lang een dergelijk vermoeden nog kan doorwerken, is door de Hoge Raad niet gegeven. Er lijkt geen beperking in de overweging te zijn gelegen. Een en ander neemt niet weg dat deze procedure betrekking heeft op de jaren tot en met 2000.

*6.3. De jaren voor 1994*

Uitgaande van een niet-ontzenuwd vermoeden dat de belastingplichtige op 1 januari 1994 een aanzienlijk saldo aanhield op een of meer bankrekeningen bij KB Lux, is het onwaarschijnlijk dat hij in de loop van het jaar 1993 in het geheel geen inkomsten uit tegoeden op die rekening(en) heeft genoten. Daar legt de Hoge Raad ook de grens. Om die reden gaat de Hoge Raad met het oog op beboeting ter zake van de heffing van inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over jaren vóór 1993 en de heffing van vermogensbelasting over het jaar 1993 en eerdere jaren ervan uit dat een vermoeden te zeer op veronderstellingen zou zijn gebaseerd.

De Hoge Raad heeft hier nog een verduidelijking aan toegevoegd, door expliciet te maken dat een aanzienlijk saldo kan worden aangenomen bij een saldo vanaf f 100.000.<sup>21</sup>

## 7. Nemo tenetur

Naar aanleiding van het al eerder aangehaalde arrest van de Hoge Raad van 21 maart 2008 stelde De Bont de vraag of het nemo tenetur-beginsel nu werkelijk passé was in Nederland, aangezien de Hoge Raad in dat arrest overwoog dat de enkele verwijzing naar mogelijk op te leggen wettelijke sancties indien niet wordt voldaan aan de inlichtingenverplichting nog niet neerkomt op 'coercion or oppression in defiance of the will of the accused'.<sup>22</sup> De Hoge Raad omarmde bewijsuitsluiting en leek de leer van het zwijgrecht te verwerpen.<sup>23</sup>

Inmiddels heeft op 12 juli 2013 de civiele kamer van de Hoge Raad, waarvan raadsheren van de straf- en belastingkamer deel uitmaakten, zich uitgelaten over het afdwingen en gebruik van informatie op grond van art. 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR).<sup>24</sup> De Hoge Raad overweegt dat met betrekking tot wilsafhankelijk materiaal geldt dat de verkrijging van zodanig materiaal mag worden afgedwongen voor heffingsdoeleinden. Vervolgens overweegt de Hoge Raad:

*'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 zelf-incriminatie effectief kan uitoefenen. Aangezien hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, dient de rechter in de vereiste waarborgen te voorzien.'*

Wederom komt de Hoge Raad tot bescherming 'achteraf'. De Hoge Raad bepaalt slechts dat wilsafhankelijk materiaal niet mag worden gebruikt voor de boeteoplegging of strafvervolgning. De Hoge Raad geeft verder aan dat als het wilsafhankelijke materiaal toch zou worden gebruikt voor de beboeting of strafvervolgning, de belastingrechter of strafrechter moet bepalen welk gevolg aan dit gebruik moet worden verbonden.

Aangezien de Belastingdienst in diezelfde periode ook was begonnen met het dagvaarden van nog resterende ontkeners in het KB Lux-project, kwam ook in enkele KB Lux-zaken het nemo tenetur-beginsel uitgebreid aan bod. We zien de tendens dat als door de belastingrechter al onherroepelijk is beslist dat de Belastingdienst voldoende aanneemelijk heeft gemaakt dat sprake is van een juiste identificatie en dat het vermoeden dat rekeningen werden aangehouden bij de KB Lux niet was weerlegd, ook de civiele rechters daarvan uitgaan.<sup>25</sup> De meeste civiele rechters laten net als de Hoge Raad in het midden of de informatie die moet worden gegeven wel of niet wilsafhankelijk is. Hof Amsterdam was daar recent wel heel expliciet over. Het hof besliste dat onder wilsafhankelijk materiaal in ieder geval moet worden begrepen de van de rekeninghouders gevorderde verklaringen en mondelinge toelichting. Verder nam het hof aan dat de door de Staat gevorderde bescheiden, waaronder kopieën van alle

afschriften van de aangehouden buitenlandse bankrekeningen over de periode vanaf 1994 tot heden en, indien van toepassing, bewijs van de opheffing van de bankrekening(en), alsmede schriftelijk bewijs van de bestemming van het saldo of de saldi na opheffing, in de gegeven omstandigheden waren aan te merken als wilsafhankelijk materiaal. Het ging namelijk om bescheiden die de Staat zonder medewerking van betrokkenen niet kon verkrijgen en die de Staat onder druk van een op te leggen dwangsom van hen beoogde te verkrijgen. Gelet op de mate van druk die uitging van de op te leggen dwangsom, die als substantieel was te kwalificeren, deed zich volgens het hof in dit geval een situatie voor waarbij het gebruik van de bescheiden als bewijs tegen de rekeninghouders voor bestuurlijke boeteoplegging of strafvervolgning in strijd zou komen met art. 6 EVRM. Het hof besliste dan ook dat alle informatie die door de rekeninghouders moest worden verstrekt, als wilsafhankelijk materiaal moest worden beschouwd in de zin van het arrest van 12 juli 2013.<sup>26</sup>

## 8. Dubbele heffing

Een oordeel van de Hoge Raad dat in ieder geval op mij heel dubbel is overgekomen, is het feit dat bij een rekening met twee ontkennende rekeninghouders dubbele heffing tot behoud van rechten wordt toegestaan.<sup>27</sup> In deze zaak had belanghebbende A voor het hof tevergeefs verzocht om volledige toekenning aan A indien het hof tot de conclusie zou komen dat belanghebbende en A rekeninghouders zijn geweest. Daaraan hoefde het hof geen gevolg te geven. De Hoge Raad kiest (wederom) voor een oplossing achteraf, en wel in de sfeer van de invordering. Belanghebbenden kunnen zich tegen de invordering verzetten ingeval daardoor volgens hen meer belasting wordt betaald dan in totaal ten hoogste kan zijn verschuldigd ter zake van de (inkomsten uit de) saldi. Belanghebbende kan dus opnieuw het 'gevecht' aangaan, zij het ditmaal met de ontvanger.

In een zaak die enige maanden later diende, wilde belanghebbende dat de inkomsten evenredig werden toegerekend.<sup>28</sup> Nu daartoe geen 'bewijs' was aangedragen, hoefde daar in het kader van de heffing geen gevolg aan te worden gegeven. Wat de boeten betreft, diende wel in ogenschouw te worden genomen dat de bewijslast bij de inspecteur rust. Er mocht in dat kader dan ook niet voorbij worden gegaan aan de stelling van belanghebbende.

## 9. Ten slotte

Zoals uit het geschetste verloop van de procedures volgt, is er inmiddels wel een algemene lijn in de jurisprudentie te onderkennen, al verschillen de feitenrechters nog wel in de waardering. De KB Lux-procedure heeft de nodige jurisprudentie opgeleverd. Het is nu wachten op het volgende project dat voor de nodige rechtsontwikkeling zal zorgen, of wellicht komt die van recent ingevoerde of nog in te voeren wetswijzigingen.

## Wat heeft de KB Lux-procedure in al die jaren opgeleverd?

- \* Advocaat-belastingkundige bij De Bont Advocaten te Amsterdam en buiten-promovenda aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.
- 1 M.H. de Borst, 'Projectmatige aanpak Belastingdienst', *TFB* 2011/02.
  - 2 Zie voor een eerder overzichtartikel A.M.E. Nuyens, 'Een terug- en vooruitblik op de KBL-affaire', *Tribuut* 2007/05.
  - 3 Rechtbank Brussel 8 december 2009, nr. 78.97.28259696, *Fida* 20095956.
  - 4 Hof van Beroep Brussel 14 december 2010, nr. 2010/4779, *Fida* 20110245.
  - 5 Krantenbericht *De Standaard* 31 mei 2011, *Fida* 20112561.
  - 6 HR 14 november 2006, nr. 02324/05, V-N 2007/2.3, *NTFR* 2006/1675.
  - 7 HR 21 maart 2008, nr. 43.050, *BNB* 2008/159.
  - 8 HR 25 april 2008, nr. 43.791, *BNB* 2008/162, *NTFR* 2008/874.
  - 9 Zie hierover ook P. de Haas, Hoofdstuk 17, *Informatieverstrekking van de Staat*, in: De Bont Advocaten 2013, *(Fiscale) inlichtingenverplichtingen; enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap*, p. 357 e.v.
  - 10 HR 25 april 2008, nr. 43.448, *BNB* 2008/161, *NTFR* 2008/873.
  - 11 HvJEG (thans HvJEU) 11 juni 2009, C-155/08 en C-157/08, *BNB* 2009/222.
  - 12 Conclusies A-G Wattel 18 augustus 2009, nr. 43.050bis, *BNB* 2010/199, *NTFR* 2010/1006 en nr. 43.670bis, *BNB* 2010/200, *NTFR* 2010/1007.
  - 13 Conclusie A-G Niessen 7 augustus 2009, nr. 07/10306, *BNB* 2010/203, *NTFR* 2010/1011.
  - 14 HR 26 februari 2010, nr. 43.050 en 43.670, *BNB* 2010/199 en 200.
  - 15 HR 27 september 2013, nr. 12/00738, *BNB* 2013/234.
  - 16 Zie daartoe o.m. HR 22 november 2013, nr. 12/03376, *BNB* 2014/3.
  - 17 HR 15 april 2011, nr. 09/03075, *BNB* 2011/206, *NTFR* 2011/945.
  - 18 Zie over dit arrest de eerdere bijdrage van E.J.M. Rosier, 'Een standbeeld voor de zwartsparder', *TFB* 2011/06.
  - 19 Dat de rechter daarin redelijk vrij is getuige het arrest van 7 juni 2013, nr. 12/01565, *BNB* 2013/183, waarbij de boeten werden gematigd tot op 30%.
  - 20 HR 28 juni 2013, nr. 11/04152, *BNB* 2013/207, V-N 2013/32.7. Zie over dit arrest ook de bijdrage van E.J.M. Rosier, 'KB Lux en het bewijs van beboetbare feiten', *TFB* 2013/06-07.
  - 21 HR 27 september 2013, nr. 12/00721, *BNB* 2013/260, alsook HR 24 januari 2014, nr. 13/02870, *BNB* 2014/47.
  - 22 G.J.M.E. de Bont, 'Is het nemo tenetur-beginsel in Nederland werkelijk passé?', *WFR* 2009/1405.
  - 23 Zie verder uitgebreid over het nemo tenetur-beginsel G.J.M.E. de Bont, Hoofdstuk 15, *Informatieverstrekking bij boeten*, in de bundel van De Bont Advocaten 2013, *(Fiscale) inlichtingenverplichtingen; enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap*, p. 313 e.v.; G.J.M.E. de Bont, 'Het nemo tenetur-beginsel in een (internationale) rechtsorde', in de vriendenbundel van Henk van Arendonk, 'k Moet eerlijk zeggen', Sdu Uitgevers, Den Haag 2013, p. 37, alsook P. de Haas en A.B. Vissers, 'Nemo tenetur; verklaar je nader!', *TFB* 2014/01, p. 77-113.
  - 24 HR 12 juli 2013, nr. 121/01880, *NJ* 2013/435, *NTFR* 2013/1586, V-N 2013/37.7.
  - 25 Er waren/zijn echter ook rechters die daarvan uitgaan indien ter zake van de identificatie nog niet onherroepelijk is beslist.
  - 26 Hof Amsterdam 25 februari 2014, nr. 200.128.834/01, 200.128.835/01, 200.128.845/01 en 200.128.838/01, *Fida* 20141131 tot en met 20141134.
  - 27 HR 22 februari 2013, nr. 11/05690, *BNB* 2013/168.
  - 28 HR 8 maart 2013, nr. 12/00448, *BNB* 2013/120.