

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie



---

---

*“If the government becomes a lawbreaker, it breeds contempt for law. It invites every man to become law unto itself. It invites anarchy.”*

---

---

**Van ‘fraus omnia corrumpit’ tot ‘fruits of the poisonous tree’,**

Belastingheffing op basis van onrechtmatig verkregen bewijs in  
Nederland, België en Duitsland.

Naam student: Glenn Mostert

Studentnummer: 406235

Begeleider: mr. T.C. Hoogwout

Tweede beoordelaar: mr. M.P.L. Adriaansen

Datum definitieve versie: 14 juli 2017

Front quote by: Louis D. Brandeis, associate justice of the Supreme Court of the United States from 1916 to 1939.

## Inhoudsopgave

<b>1. Inleiding</b>	<b>4</b>
<i>Onderzoeksvraag</i>	5
<i>Deelvragen</i>	6
<b>2. Methodologie</b>	<b>7</b>
<i>Theoretisch Kader</i>	11
Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur en Artikel 6 EVRM	11
Onrechtmatig verkregen bewijs	15
De Hoge Raad, het Hof van Cassatie, het Bundesverfassungsgericht.	16
Relatie met andere studies	19
<b>3. Het door de Hoge Raad geformuleerde kader</b>	<b>20</b>
<i>Voor 2015</i>	20
<i>Ontwikkelingen in het strafrecht</i>	22
<i>Na 2015</i>	23
<i>Samenvatting</i>	27
<b>4. Het door het Hof van Cassatie geformuleerde kader</b>	<b>29</b>
<i>Fraus Omnia Corruptit</i>	29
<i>KB-Lux affaire</i>	30
<i>Toelaatbaarheid onrechtmatig verkregen bewijs</i>	32
<i>KB-Lux in Nederland</i>	34
<i>Samenvatting</i>	35
<b>5. Het door het Bundesverfassungsgericht geformuleerde kader</b>	<b>36</b>
<i>'Fruits of the poisonous tree' toelaatbaar na afweging</i>	36
<i>Steuer-CD's</i>	37
<i>Steuer-CD's in Nederland</i>	42
<i>Samenvatting</i>	44
<b>6. Een vergelijking van de in Nederland, België en Duitsland gevoerde koersen</b>	<b>45</b>
<i>Nederland</i>	45
<i>België</i>	46
<i>Duitsland</i>	46
<b>7. Evaluatie in het licht van de eisen aan eerlijke belastingheffing.</b>	<b>48</b>
<i>Recht op een eerlijk proces ex artikel 6 EVRM</i>	48
<i>Zorgvuldigheidsbeginsel</i>	49
<i>'Fair play'-beginsel van artikel 2:4 Awb</i>	50
<b>8. Conclusie</b>	<b>52</b>
<b>9. Literatuur- en Jurisprudentielijst</b>	<b>56</b>
<i>Literatuur</i>	56
Online bronnen	56
Boeken en artikelen	56
<i>Rechtspraak</i>	60
Nederlands	60
Belgisch	62
Duits	62
Europees	63
<i>Officiële Publicaties</i>	63

## 1. Inleiding

*Belastingheffing is voor bijna alle Nederlanders een gevoelig ‘puntje’. De meeste Nederlanders werken urenlang hard voor het benodigde maandelijks inkomen, maar op het laatste moment komt de fiscus langs en die eist dat er een deel van de opbrengsten aan haar wordt overgemaakt. ‘Belastingheffing is diefstal’ is een leus die dan ook niet alleen op feestjes wordt gebezigd, maar waar ook boeken over zijn geschreven.<sup>1</sup>*

*Toch dient belastingheffing (welke vaak ten goede komt aan de staatskas) belangrijke doelen, zo worden uit die staatskas onder andere publieke goederen (denk aan defensie en dijken) bekostigd en wordt er middels de heffing en de verkregen opbrengsten financieel genivelleerd tussen de inwoners van Nederland. Voor velen is het afdragen van belastingen dan ook een noodzakelijk kwaad: men is zich bewust van de noodzaak, maar leuk is het niet. De Belastingdienst zegt hierover dan ook vaak treffend: ‘Leuker kunnen we het niet maken, ...’.*

Het besef van de noodzaak van belastingheffing wordt echter wellicht anders wanneer de belastingdienst onrechtmatig verkregen bewijs gebruikt voor het opleggen van een belastingaanslag. Dat wringt. Hoe kan de Belastingdienst, een overheidsorgaan welke zich dient te houden aan alle regels omtrent behoorlijk bestuur<sup>2</sup>, bewijs dat op een onrechtmatige wijze is verkregen gebruiken om een belastingaanslag op te leggen? Het is niet ondenkbaar dat de noodzaak van belastingheffing dan ineens niet meer voldoende is voor het draagvlak van de heffing.<sup>3</sup> Toch is gebleken dat de Nederlandse Belastingdienst bewijs dat op onrechtmatige wijze is verkregen in sommige gevallen wél mag gebruiken voor de oplegging van een belastingaanslag. Dat mag de Belastingdienst zelfs als de strafrechter die zich buigt over dezelfde zaak bepaalt dat het bewijs in de strafzaak niet mag worden gebruikt.<sup>4</sup> ‘Wat is de reden hiervan?’ en ‘Welke voorwaarden gelden voor het mogen gebruiken van het onrechtmatig verkregen bewijs?’ zijn enkele vragen die zich hierbij aandringen.

Daarbij is Nederland in dit opzicht niet uniek. Ook in Duitsland kennen ze een systeem waar de Belastingdienst vrij ver mag gaan in het verkrijgen van informatie voor het opleggen van belastingaanslagen. Zo heeft de Duitse belastingdienst al meerdere keren (bijvoorbeeld in 2010 en in 2013) cd's gekocht van Zwitserse banken met daarop informatie over Duitse belastingplichtigen die ‘zwartsparden’.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Rose 2012, p. 15.

<sup>2</sup> Belastingdienst, *Spelregels: Algemene beginselen van behoorlijk bestuur*, 11 april 2017, te vinden op: [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl) (laatst geraadpleegd op 8 mei 2017).

<sup>3</sup> Van Mierlo, *Dagblad De Limburger* 2000, afl. 11.

<sup>4</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028.

<sup>5</sup> Lindhout, *De Volkskrant* 2017, 5 mei 2017.

Ook in België heeft de belastingdienst 'werk gemaakt' van het opsporen van belastingplichtigen die wellicht zwartsparden en kwam op die manier uit bij microfiches met daarop informatie over spaarders bij de 'Kredietbank Luxemburg' (KB-Lux). Deze microfiches zijn daarna ook in handen gekomen van de Nederlandse Belastingdienst. Mochten deze microfiches gebruikt worden voor het opleggen van een belastingaanslag en een boete? Hierover zijn sinds 2001 meerdere procedures, tot aan de hoogste rechterlijke instanties, gevoerd in zowel Nederland als België.<sup>6</sup>

Enkele vragen dringen zich op, zoals: 'Hoe verhouden deze landen zich tot elkaar met betrekking tot de door hen gevoerde koers omtrent belastingheffing op grond van onrechtmatig verkregen bewijs?', Hoe verhoudt deze Nederlandse koers omtrent belastingheffing op grond van onrechtmatig verkregen bewijs zich tot de Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur? en Leven de Duitse en Belgische rechtscolleges vanuit de Nederlandse Hoge Raad bezien deze beginselen beter na, en zo ja: wat zou de Hoge Raad van deze landen daaromtrent kunnen leren?'.

Alle vragen die in het bovenstaande zijn geformuleerd hebben betrekking op de formele aspecten van belastingheffing (dat zijn de procesrechtelijke regels ten aanzien van belastingheffing). In de onderhavige scriptie zullen de genoemde vragen worden beantwoord, die gezien de genoemde voorbeelden een actuele en belangrijke rol spelen in (fiscaal) Nederland.

### Onderzoeksvraag

De volgende onderzoeksvraag staat (derhalve) centraal:

*Hoe verhoudt de koers die de Nederlandse Hoge Raad heeft uitgezet omtrent het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs voor belastingheffing zich tot de regels en criteria die volgen uit bestendige jurisprudentie tot stand gekomen in België en Duitsland hieromtrent en wat kan de Nederlandse Hoge Raad daarvan leren om haar huidige koers meer in overeenstemming te brengen met de eisen aan eerlijke belastingheffing.\**

\* Met de eisen aan eerlijke belastingheffing worden in deze scriptie bedoeld:

- *het recht op een eerlijk proces ex art. 6 EVRM<sup>7</sup>;*
- *het zorgvuldigheidsbeginsel;*
- *het 'fair play'-beginsel (2:4 Awb).*

---

<sup>6</sup> Koopman, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2003, afl. 4, p. 4-8.

<sup>7</sup> Zie voor de uitleg de term EVRM pagina 12.

## Deelvragen

Om het antwoord op bovenstaande onderzoeksvraag te vinden zijn de volgende deelvragen van belang, welke ieder in een eigen hoofdstuk zullen worden beantwoord:

- 1) Hoe gaat de Hoge Raad der Nederlanden om met het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs bij belastingheffing?
- 2) Hoe gaat het Belgisch Hof van Cassatie om met het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs bij belastingheffing?
- 3) Hoe gaan het Duitse Bundesfinanzhof en Bundesverfassungsgericht om met het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs bij belastingheffing?
- 4) In welke opzichten komen de door de landen gevoerde koersen met elkaar overeen en in welke opzichten wijken zij van elkaar af?
- 5) Hoe kan de Nederlandse Hoge Raad uit de benaderingen van de hoogste rechtscolleges van Duitsland en België trekken om daarmee haar koers omtrent het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs meer in overeenstemming brengen met de geformuleerde eisen aan eerlijke belastingheffing.

Alvorens deze vragen in bovenstaande volgorde te beantwoorden, zal eerst een korte methodologische verantwoording van dit onderzoek worden gegeven. Hierin zal worden beschreven wat voor bronnen worden gebruikt en hierin zal de (onderlinge) samenhang tussen de deelvragen en de uit de beantwoording van die deelvragen voortvloeiende conclusie worden gedeut. Daarnaast zal de methodologie een *Theoretisch Kader* bevatten waarin dit onderzoek in het huidige juridische spectrum zal worden ingebed, waar het zal worden geplaatst in het kader van andere (wetenschappelijke) onderzoeken en waar het onderzoek, evenals enkele begrippen, zal worden afgekaderd en geëxpliciteerd.

Nadat alle bovenstaande vragen zijn beantwoord zal deze scriptie worden afgesloten met een terugblikkende, samenvattende en deels normatieve conclusie.

## 2. Methodologie

In dit hoofdstuk zal een methodologische verantwoording en een theoretisch kader worden geschetst.

Rechtspraak vindt overal en continu plaats. Er wordt recht gesproken, recht gedaan en recht gecreëerd. Door middel van rechtspraak worden interpretaties van in de wet voorkomende ‘open termen’ gegeven. Rechtspraak past wetsartikelen toe op daarmee overeenkomende situaties maar bepaalt ook het kader waarbinnen termen en wetsartikelen moeten worden uitgelegd of begrepen. Zie bijvoorbeeld de rechtspraak omtrent onrechtmatig verkregen bewijs in het strafrecht. Artikel 359a Wetboek van Strafvordering (Sv) geeft de strafrechter de mogelijkheid om een strafvermindering toe te passen indien bewijs op een onrechtmatige wijze is verkregen (mits deze strafvermindering het nadeel, veroorzaakt door het verzuim van vormen, compenseert). Daarnaast heeft de rechter op grond van artikel 359a de mogelijkheid om resultaten van onrechtmatig uitgevoerde onderzoeken in het geheel uit te sluiten of zelfs om het Openbaar Ministerie op grond van de onrechtmatige gedragingen (welke hebben geleid tot het onrechtmatig verkregen bewijs) niet ontvankelijk te verklaren.<sup>8</sup> Aan de hand van deze wettelijke basis heldert ‘de rechtspraak’ vervolgens onduidelijkheden op, vult zij leemten in en geeft zij gezaghebbende interpretaties. Denk bijvoorbeeld aan het ‘Afvoerpipj arrest’.<sup>9</sup> Met dit arrest heeft de Hoge Raad de gronden van de in de wet gelegen mogelijkheden van artikel 359a Sv geïdentificeerd en uitgelegd. Uit dit arrest bleek dat vormverzuimen enkel een gevolg kunnen hebben voor (de toelaatbaarheid van) het bewijs indien deze vormverzuimen onherstelbaar zijn en deze vormverzuimen zijn begaan in het onderzoek van de strafzaak jegens de betreffende verdachte zelf. Bewijs dat toevalligerwijs is verkregen met vormverzuimen die zijn begaan in het onderzoek van een strafzaak jegens verdachte B, zijn in een strafzaak tegen verdachte A niet onrechtmatig verkregen jegens A en mogen derhalve gebruikt worden in die strafzaak tegen A. Het genoemde arrest geeft de strafrechter tevens de mogelijkheid geen gevolgen aan het vormverzuim te verbinden maar enkel het vormverzuim te constateren. Zo heeft jurisprudentie de bevoegdheden van de rechter in het licht van artikel 359a Wetboek van Strafvordering verhelderd en vastgelegd.

Bovendien heeft de Hoge Raad in het ‘afvoerpipj’-arrest duidelijk gemaakt dat bewijsuitsluiting pas aan de orde kan zijn indien het bewijsmateriaal is verkregen met een vormverzuim dat een “aanzienlijke schending van een belangrijk (strafvorderlijk) rechtsbeginsel of voorschrift”

---

<sup>8</sup> Zie art. 359a Wetboek van Strafvordering.

<sup>9</sup> HR 30 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AM2533 en daaropvolgend HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321.

oplevert. Daarbij dient tevens rekening gehouden te worden met het nadeel dat door het vormverzuim is veroorzaakt.<sup>10</sup> Uitsluiting van dat bewijs dient in dit geval ter waarborging van staatsrechtelijke principes.<sup>11</sup> <sup>12</sup> Later in deze scriptie zal blijken dat deze maatstaf ook geldt voor het belastingrecht.

Voor niet ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie blijkt overigens slechts in zeer beperkte gevallen ruimte te zijn. Het is een 'ultimum remedium'.<sup>13</sup> Hiervoor is dan ook enkel plaats indien het Openbaar Ministerie (de met opsporing belaste ambtenaren) grove inbreuk hebben gemaakt op 'de beginselen van een behoorlijke procesorde'.<sup>14</sup>

De hierboven beschreven interpreterende werking van jurisprudentie geldt ook voor de koers die wordt gehanteerd ten aanzien van onrechtmatig verkregen bewijs in het belastingrecht. Deze koers heeft eveneens gestalte gekregen door middel van de rechtspraak.<sup>15</sup> Sterker nog, er zal blijken dat de gestelde onderzoeksvraag alsmede haar deelvragen zich enkel laten beantwoorden aan de hand van een literatuur- en jurisprudentiestudie. Wettelijke bepalingen over de fiscale toepassingen van onrechtmatig verkregen bewijs (door de politie of door de Belastingdienst) zijn er namelijk bijna niet. De reden hiervoor is dat de fiscale wetgeving niet veel eisen stelt aan de bewijsgaring. De belastinginspecteur krijgt vrij veel ruimte om een belastingaanslag op te leggen en deze te staven.<sup>16</sup> In deze scriptie zal derhalve in literatuur en jurisprudentie worden gezocht naar de eigenschappen van de door de Hoge Raad gekozen koers omtrent het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs bij belastingheffing. Jurisprudentie bepaalt immers of en in welke omstandigheden de belastingdienst aanslagen mag opleggen op grond van onrechtmatig verkregen bewijs. Bewijs dat in een rechtszaak ontoelaatbaar is geacht en waarop derhalve geen belastingaanslag kon worden gebaseerd is de indicatie waar in deze scriptie naar op zoek gegaan moet worden. Immers, indien van een bepaalde wijze van verkrijging is bepaald dat deze ontoelaatbaar onrechtmatig verkregen bewijs oplevert, kan een belastinginspecteur bewijsmateriaal dat op (min of meer) dezelfde wijze is verkregen daarna niet meer gebruiken in de praktijk of voor het staven van

---

<sup>10</sup> HR 30 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AM2533 (het afvoerpijp-arrest).

<sup>11</sup> HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321;

HR 4 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3109 en HR 14 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:242.

<sup>12</sup> Hieruit blijkt ook een van de functies van bewijsuitsluiting: het afdwingen van normconform gedrag, zie hiervoor hoofdstuk 3.

<sup>13</sup> Het uiterste redmiddel.

<sup>14</sup> HR 7 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU6784;

HR 29 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL7709; HR 19 december 1995, ECLI:NL:HR:1995:ZD0328

(Zwolsman) en HR 30 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AM2533.

<sup>15</sup> Zie bijvoorbeeld de in deze scriptie nog te behandelen uitspraken:

HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028 en

HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643.

<sup>16</sup> Kerckhoffs, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2015, afl. 8, hoofdstuk 7.



belastingaanslagen. Dergelijk bewijs zal, mits de omstandigheden vergelijkbaar zijn, namelijk hoogstwaarschijnlijk ook in andere rechtszaken onrechtmatig verkregen en ontoelaatbaar worden geacht. Met een oordeel van een rechter in een specifiek geval wordt bewijs dat op de manier in casu is verkregen niet langer bruikbaar voor belastingheffing in het algemeen. Logischerwijs kan op ontoelaatbaar verklaard bewijs uit een onrechtmatig verklaarde bewijsverkrijgingshandeling geen belastingaanslag, rentebeslikking of boetebeschikking worden gebaseerd. Dit maakt dat door in jurisprudentie en literatuur te zoeken naar in welke gevallen onrechtmatig verkregen bewijs (on)toelaatbaar is in een fiscale procedure, onderzocht kan worden in welke gevallen onrechtmatig verkregen bewijs kan worden gebruikt voor het opleggen van een belastingaanslag.

Daarnaast zal worden gekeken of deze koers in overeenstemming is met de volgende eisen aan 'eerlijke belastingheffing':

- het recht op een eerlijk proces ex art. 6 EVRM;
- het zorgvuldigheidsbeginsel;
- het 'fair play'-beginsel (2:4 Awb).

Daar deze scriptie een rechtsvergelijkend onderzoek behelst zal niet kunnen worden volstaan met het bestuderen van enkel Nederlandse literatuur en jurisprudentie. Ook Belgisch en Duitse jurisprudentie (en literatuur) omtrent dit onderwerp zullen moeten worden onderzocht om de geformuleerde deelvragen (en daarmee uiteindelijk de hoofdvraag) te beantwoorden. Voor deze deelvragen zal, evenals ten aanzien van de door de Hoge Raad in Nederland gevoerde koers met betrekking tot onrechtmatig verkregen bewijs in belastingprocedures, worden onderzocht wat de koers is van deze landen met betrekking tot onrechtmatig verkregen bewijs bij het opleggen van belastingaanslagen en daarover gevoerde gerechtelijke procedures. Daarnaast zal aandacht worden besteed aan de mate waarin, vanuit Nederlands oogpunt, de betreffende koersen van deze landen overeenstemmen of afwijken van de hierboven geformuleerde beginselen van eerlijke belastingheffing.

Gekozen is voor een rechtsvergelijking tussen, naast Nederland, België en Duitsland. Dit heeft enerzijds te maken met de spraakmakende voorbeelden van enkele jaren geleden, betreffende het gebruik van onrechtmatig bewijs voor belastingheffing en in de fiscale procedures.<sup>17</sup> Anderzijds zijn zowel België als Duitsland, met Nederland, onderdeel van de Europese Unie. In de Europese Unie bestaan regels en richtlijnen omtrent de samenwerking van en het

---

<sup>17</sup> Reeds genoemd in het inleidende hoofdstuk en zal in latere hoofdstukken nader worden uitgewerkt.

uitwisselen van gegevens en informatie tussen lidstaten, onder andere op fiscaal gebied.<sup>18</sup> In het licht van dergelijke (soms automatische en vrijwillige) gegevensuitwisseling is het relevant om te bekijken in hoeverre deze lidstaten van de Europese Unie (fiscaal) gebruik mogen maken van de van elkaar verkregen informatie, indien die informatie (al dan niet door de andere lidstaat) onrechtmatig is verkregen. Tot slot is veel van de jurisprudentie in België ook in het Nederlands te raadplegen en is Duits een, voor mij, makkelijker toegankelijke taal dan bijvoorbeeld Frans (indien Franse jurisprudentie zou worden bestudeerd). Een vergelijking met jurisprudentie uit Amerika of Groot-Brittannië (in het Engels) was in deze geen optie nu Amerika geen lidstaat is van de Europese Unie en Groot-Brittannië binnenkort wellicht ook niet meer.

Wanneer voor alle drie de landen (Nederland, België en Duitsland) de door de hoogste rechtscolleges gevoerde koers met betrekking tot onrechtmatig verkregen bewijs bij belastingheffing en de mate waarin dit overeenstemt (of afwijkt) van de bovenstaande eisen aan eerlijke belastingheffing is onderzocht, zullen de drie rechtscolleges worden vergeleken. Er zal worden onderzocht op welke punten de landen met betrekking tot de door hun gevoerde koers met elkaar overeenkomen en er zal worden stilgestaan bij de punten waarop de betreffende landen te dien aanzien van elkaar verschillen.

De vergelijking en de punten waarop de koersen van de verschillende landen niet overeenkomen is met name relevant gelet op de laatste deelvraag. Er zal op die plaats immers worden onderzocht en beschreven op welke punten de Nederlandse Belastingdienst, naar aanleiding van de geconstateerde verschillen tussen de drie landen, de door haar gekozen koers omtrent het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs bij belastingheffing kan aanpassen zodat deze meer overeenstemt met de eisen aan eerlijke belastingheffing. Dit is belangrijk daar de koers die de Nederlandse Hoge Raad voert ten aanzien van onrechtmatig verkregen bewijs geenszins zonder kritiek is.<sup>19</sup>

Met alle bovenstaande stappen, waarvan de eerste drie beschrijvend en de laatste twee vergelijkend respectievelijk evaluatief zijn, kan het antwoord op de hoofdvraag worden gevonden en onderbouwd.

---

<sup>18</sup> Zo was er lange tijd de *'Spaartegoedenrichtlijn'* en is er inmiddels de *'Richtlijn betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen'*, beide afkomstig van de Raad van de Europese Unie.

<sup>19</sup> Zie hoofdstuk 3.

### Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur en Artikel 6 EVRM

Belastingheffing is een taak die is opgedragen aan de Belastingdienst. De Belastingdienst is een onderdeel van de uitvoerende macht in Nederland. Het fiscale recht is dan ook een bijzondere vorm van het publiekrecht. Dat brengt met zich mee dat de Belastingdienst, evenals alle andere publieke (bestuurs)organen in Nederland, zich heeft te houden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>20</sup> Dit blijkt onder andere uit het feit dat de Hoge Raad heeft geoordeeld dat bij geschillen met de belastinginspecteur de rechter het handelen van de inspecteur dient te toetsen aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zelfs als de inspecteur geheel in lijn met de wet heeft gehandeld.<sup>21</sup>

De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn in de jurisprudentie ontstane en aangescherpte 'normen van betamelijkheid' waar publiekrechtelijke actoren (waaronder dus de Belastingdienst) zich bij elk handelen aan hebben te houden. Een aantal van deze normen zijn inmiddels ook gecodificeerd in de Algemene wet bestuursrecht (Awb).<sup>22</sup> De beginselen hebben tot doel het handelen van bestuursorganen te normeren en verantwoordbaar te houden ten behoeve van zowel het individu als het collectief. Maatschappelijk onwenselijke of niet te rechtvaardigen situaties worden door middel van het naleven van de beginselen zo veel mogelijk voorkomen. Dat is overigens iets wat elk bestuursorgaan zou moeten nastreven, gelet op hun publieke taak en het oog dat zij dienen te hebben voor het algemeen belang. Daarom gelden de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zelfs indien een bestuursorgaan gebruik maakt van haar privaatrechtelijke bevoegdheden.<sup>23</sup>

De algemene beginselen van behoorlijk bestuur bestaan uit de volgende beginselen:<sup>24 25</sup>

- het rechtszekerheidsbeginsel: belastingen kunnen enkel worden geheven op basis van een van te voren in de wet verankerde bevoegdheid;
- het 'fair play'-beginsel: de overheid en bestuursorganen (en dus de Belastingdienst eveneens) dienen over het algemeen eerlijk en 'rechtvaardig' te handelen, zij mogen niet vooringenomen of bezwaarlijk handelen (zie art. 2:4 Awb);

---

<sup>20</sup> Adriaansen, *Vakblad voor de MKB- adviseur* 2004, afl. 1/2, p. 24.

<sup>21</sup> HR 2 april 1978, ECLI:NL:HR:1978:AX3264 en Raaijmakers 2017, p. 527.

<sup>22</sup> Jansen 2013, p. 186.

<sup>23</sup> Zie hiervoor art. 3:14 Awb en HR 12 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:AC2326.

<sup>24</sup> Belastingdienst, *Spelregels: Algemene beginselen van behoorlijk bestuur*, 11 april 2017, te vinden op: [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl) (laatst geraadpleegd op 8 mei 2017) en Raaijmakers 2017, p. 527.

<sup>25</sup> Het schenden van een dergelijk beginsel kan, maar hoeft dat niet altijd, leiden tot de verplichting van het bestuursorgaan inhoudelijk een ander besluit te nemen, indien echter een formeel bestuursrechtelijk beginsel wordt geschonden kan een genomen besluit doorgaans ongewijzigd blijven. Met een oog op het doel van de onderzoeksvraag zal hier niet verder over worden uitgeweid.

- het zorgvuldigheidsbeginsel: de Belastingdienst<sup>26</sup> dient ten aanzien van het te nemen besluit alle feiten te hebben onderzocht en daarbij ook alle (gerechtvaardigde) belangen te hebben afgewogen;
- het motiveringsbeginsel: de Belastingdienst dient al haar besluiten ‘in voldoende mate’ (een maat welke door de rechter kan worden getoetst) te motiveren;
- het verbod van willekeur: het is de Belastingdienst verboden om willekeurig te handelen, zij dient op basis van alle zorgvuldig afgewogen belangen een standpunt in te nemen;
- détournement de pouvoir: het is de Belastingdienst verboden om bij het uitvoeren van haar taken haar bevoegdheden te misbruiken;
- het gelijkheidsbeginsel: de Belastingdienst dient gelijke gevallen gelijk te behandelen en dient zich ook te houden aan een eventueel door haar gekozen begunstigend beleid ten aanzien van een bepaalde groep belastingplichtigen;
- het vertrouwensbeginsel: de Belastingdienst dient zich te houden aan door haar (bevoegdlijk) afgegeven informatie, inlichtingen of verklaringen.

Deze beginselen normeren en controleren dus het handelen van de overheid, van bestuursorganen en van de Belastingdienst. Deze normen zijn echter niet de enige die van toepassing zijn op de Belastingdienst. Met het ontstaan en ontwikkelen van de Europese Unie (meer economisch gedreven) alsmede de Raad van Europa (meer sociaal gedreven) zijn er legio intracommunautaire bepalingen tot stand gekomen welke op velerlei verschillende wijze ingrijpen in de rechtsorden van de lidstaten.<sup>27</sup> Zo heeft de Raad van Europa het zogenoemde: Europees Verdrag tot Bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (EVRM) opgesteld. In het EVRM zijn de rechten en fundamentele vrijheden vervat die de grondslag vormen voor gerechtigheid en vrede in de Europese Unie en staan democratische regeringsvormen en de eerbiediging van de rechten van de mens centraal.<sup>28</sup>

Een van de belangrijkste rechten voortvloeiende uit dit verdrag is vervat in artikel 6 van het EVRM: het recht op een eerlijk proces. Artikel 6 EVRM geldt voor zowel ‘burgerlijke rechten en verplichtingen’ alsmede strafrechtelijke vervolging.<sup>29</sup> De hoofdzaken die uit dit artikel

---

<sup>26</sup> Er wordt in de volgende beginselen steeds gesproken over de belastingdienst, maar deze beginselen gelden voor elk bestuursorgaan.

<sup>27</sup> Bovens & Yesilkagit 2005, p. 520 – 529 en Chébtî 2014.

<sup>28</sup> Council of Europe, *European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, as amended by Protocols Nos. 11 and 14*, 4 November 1950, ETS 5, preambule.

<sup>29</sup> Zie hiervoor tevens de aanhef van artikel 6 lid 1 EVRM: “Bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen...”.

vloeien zijn: vrije toegang tot een rechter, berechting binnen een redelijke termijn, openbare rechtspraak, onpartijdige rechtspraak en onafhankelijke rechtspraak.<sup>30</sup>

Het rechtsprekende orgaan van de Raad van Europa is het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM). Het EHRM heeft in de afgelopen jaren een ontwikkeling laten zien waarbij zij het EVRM (en met name artikel 6) steeds niet van toepassing verklaarde op belastingheffing in het algemeen, maar enkel op zaken die een punitief karakter hebben (die geschillen waarin een fiscale boete of een verhoging van de aanslag een rol spelen).<sup>31</sup> Toch lijkt zij gedurende de jaren steeds opener te staan tegenover een algehele 'van toepassingsverklaring' van het EVRM op belastingheffing.<sup>32</sup>

Belastingheffing oefent door haar financiële gevolgen invloed uit op de eigendomsrechten van de burger zo bepaalde het EHRM in 2008. Sommigen schrijven zelfs dat belastingheffing de burger een deel van haar eigendomsrechten ontnemt. Belastingheffing heeft daarmee invloed op de in het Eerste protocol bij het EVRM genoemde (eigendoms)rechten, zie artikel 1 van het Eerste protocol bij het EVRM.<sup>33</sup> Het lijkt mij daarom te beargumenteren dat (op termijn) artikel 6 EVRM integraal van toepassing zal worden verklaard op belastingheffing, omdat met belastingheffing ook blijkt te worden getreden in '*het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen*'.<sup>34</sup> Het EHRM heeft dat op dit moment nog niet ondubbelzinnig besloten, maar de ontwikkelingen laten een langzame doch zekere verschuiving van haar visie zien.

Uit artikel 6 EVRM blijken eveneens het 'equality of arms'-beginsel en het 'nemo tenetur'-beginsel. Het 'equality of arms'-beginsel bepaalt dat beide partijen met betrekking tot de procedure en de onderhavige (bewijs)stukken evenveel dienen te weten. Partijen moeten elkaar dan ook inzage geven in de aan de procedure verwante stukken en er mogen geen stukken of bewijsmiddelen achter worden gehouden tot aan de behandeling.<sup>35</sup> Op basis van het nemo tenetur-beginsel heeft men het recht om niet mee te werken aan zijn of haar eigen

---

<sup>30</sup> Coenraad 2010, p. 57-59.

<sup>31</sup> EHRM 12 juli 2001, ECLI:NL:XX:2001:AP0818 (Ferrazzini/Italië);

EHRM 23 november 2006, ECLI:NL:XX:2006:AZ9064 (Jussila).

<sup>32</sup> Kruijer, *Weekblad fiscaal recht* 2008, afl. 6772, p. 737-753;

EHRM 29 april 2008, ECLI:NL:XX:2008:BD3989 (Burden/UK) en Pauwels, *Weekblad fiscaal recht* 2008, afl. 6776, p. 859-879.

<sup>33</sup> Artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM: "*Iedere natuurlijke of rechtspersoon heeft recht op het ongestoord genot van zijn eigendom.*"; Kruijer, *Weekblad fiscaal recht* 2008, afl. 6772, p. 737-753 en EHRM 29 april 2008, ECLI:NL:XX:2008:BD3989 (Burden/UK).

<sup>34</sup> Kruijer, *Weekblad fiscaal recht* 2008, afl. 6772, p. 737-753, zie ook het naschrift van Kruijer bij Pauwels, *Weekblad fiscaal recht* 2008, afl. 6776, p. 859-879.

<sup>35</sup> Zie bijvoorbeeld: HR 25 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:1042. Art. 5:18 lid 3 Awb is hier onder andere een uitvloeisel van.

veroordeling. Hieronder valt ook het zwijgrecht.<sup>36</sup> Ten aanzien van de relatie tussen het nemo tenetur-beginsel en de inlichtingenplicht van een belastingplichtige jegens de Belastingdienst zij hier slechts kort opgemerkt (met het oog op de onderzoeksvraag van deze scriptie is een uitgebreide behandeling niet op zijn plaats) dat tussen deze twee fenomenen niet per se een probleem hoeft te bestaan, er wordt immers aangenomen dat het nemo tenetur-beginsel doorgaans niet van toepassing is in procedures die niet punitief van aard zijn. De wetgever is overigens verplicht zelf waarborgen in het nationale recht te implementeren die voorkomen dat door dwang verkregen (wilsafhankelijke) informatie voor punitieve doeleinden kan worden gebruikt. Kan die informatie later namelijk worden gebruikt voor punitieve doeleinden, als de wetgever dus geen adequate maatregelen heeft genomen om dit te voorkomen, dan werkt het nemo tenetur-beginsel wel door in de betreffende situatie en kan het daaruit voortvloeiende bewijs worden aangemerkt als onrechtmatig verkregen.<sup>37</sup>

Uit het bovenstaande blijkt dat de bepalingen uit het EVRM (en dan met name artikel 6) winnen aan invloed. Met het oog op de door het EHRM doorgemaakte ontwikkeling is de verwachting (ook de mijne), dat artikel 6 EVRM in de toekomst van toepassing zal worden verklaard op belastingheffing in het algemeen.<sup>38</sup> In de rest van de scriptie zal ik hier ook veelvuldig voor pleiten. Hoewel het EVRM mijns inziens op termijn van toepassing zal zijn op de belastingdienst, zijn de algemene beginselen van behoorlijk bestuur dat nu al. Daarom is het relevant om de lijn die de Hoge Raad (alsmede de Duitse en Belgische rechtscolleges) heeft uitgezet en aanhoudt ten aanzien van onrechtmatig verkregen bewijs bij belastingheffing aan bovengenoemde normen, zowel het EVRM als de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, te toetsen. Toetsen aan elke norm is in het kader van deze bachelorscriptie echter niet mogelijk. Daarom zal aan de volgende drie criteria worden getoetst:

- het recht op een eerlijk proces ex art. 6 EVRM;
- het zorgvuldigheidsbeginsel;
- het "fair play"-beginsel (2:4 Awb);

Deze criteria zijn uitgekozen omdat, zoals tevens zal blijken, bij deze beginselen en normen de grootste spanningen bestaan tussen het betreffende beginsel en het onrechtmatig verkregen bewijs. De Nederlandse Hoge Raad zou dan ook op deze punten 'oplossingen', in het geval die er blijken te zijn, van het Belgische en de Duitse rechtscolleges over kunnen

---

<sup>36</sup> EHRM 17 december 1997, ECLI:NL:XX:1996:ZB6862 (Saunders).

<sup>37</sup> EHRM 5 april 2012, ECLI:NL:XX:2012:BW5997 (Chambaz vs. Zwitserland).

<sup>38</sup> H Kruijer, *Weekblad fiscaal recht* 2008, afl. 6772, p. 737-753, zie ook het naschrift van Kruijer bij Pauwels, *Weekblad fiscaal recht* 2008, afl. 6776, p. 859-879 en EHRM 29 april 2008, ECLI:NL:XX:2008:BD3989 (Burden/UK).

nemen. Derhalve zullen de door de hoogste rechtscolleges van Nederland, België respectievelijk Duitsland gekozen (jurisprudentiële) lijn omtrent het heffen van belasting op grond van onrechtmatig verkregen bewijs aan deze criteria worden getoetst en daarmee vergeleken.<sup>39</sup>

### Onrechtmatig verkregen bewijs

Alvorens de koers van de verschillende landen ten aanzien van belastingheffing op grond van onrechtmatig verkregen bewijs kan worden onderzocht zal eerst moeten worden vastgesteld wat precies als onrechtmatig verkregen bewijs wordt gekwalificeerd.

Onrechtmatig verkregen bewijs is bewijs dat is verkregen in strijd met een wettelijke bepaling, indien een overheidsorgaan zonder wettelijke basis heeft gehandeld of wanneer er fundamentele (rechts)beginselen worden geschonden (de zogenoemde ongeschreven normen).<sup>40</sup> Toch kennen verschillende rechtsgebieden verschillende nuances.

Zo is in het strafrecht het verkrijgen van bewijs op een wijze die strijdig is met een wettelijke bepaling niet voldoende om als onrechtmatig verkregen te worden bestempeld. Zo wordt bewijs dat wel op een onrechtmatige wijze is verkregen, maar niet door de procespartij die het bewijs in het geding brengt, niet per se aangemerkt als onrechtmatig verkregen.<sup>41</sup> Daarnaast kan bewijs ook als onrechtmatig worden aangemerkt nadat het materiaal reeds bij justitie terecht is gekomen. Dit kan voorkomen indien er met bewijs wordt 'gesjoemeld' of indien het wordt vernietigd voordat al het vereiste onderzoek is gedaan.<sup>42</sup>

In het strafrecht zijn relatief veel procesrechtelijke voorwaarde voor het verkrijgen van bewijs gegeven, het is daardoor het relatief gemakkelijk om schendingen van bepaalde normen te bepalen. Het civiele recht kent echter veel minder formeel-/procesrechtelijke bepalingen die zien op de bewijsgaring. Normenschending ten aanzien van de bewijsgaring in het Nederlandse civiele recht dient dan ook te worden bepaald aan de hand van het materiële privaatrecht (dat deel van het privaatrecht dat ziet op de normen en de verhoudingen tussen burgers onderling en tussen burgers en goederen).<sup>43</sup>

---

<sup>39</sup> Met gekozen lijn wordt bedoeld: de mogelijkheid of onmogelijkheid hiervan.

<sup>40</sup> Embregts 2003, p. 48 e.v.

<sup>41</sup> HR 11 juli 2014, ECLI:NL:HR:2014:1632.

<sup>42</sup> Knigge 2001, p. 148 en 149, en

Hof 's-Hertogenbosch 23 april 2013, ECLI:NL:RBROE:2009:BK5932.

<sup>43</sup> Kremer 1999, p. 5.

Een normenschending maakt bewijs in het civiele recht wellicht onrechtmatig verkregen, de rechter is gelet op artikel 152 Rv echter vrij in de waardering van dat bewijs. Dat betekent dat de onrechtmatige wijze van het verkrijgen van het bewijs niet per se iets zegt over de (on)toelaatbaarheid van dat bewijs. Artikel 152 Rv bepaalt immers dat bewijs door alle middelen kan worden geleverd en dat het daarna aan de rechter is om het bewijs (en de kracht daarvan) te waarderen.<sup>44</sup> De civiele rechtspraak omtrent onrechtmatig verkregen bewijs blijkt casuïstisch.<sup>45</sup>

Geenszins bestaat er naar aanleiding van jurisprudentie en/of literatuur (noch fiscaal, noch civielrechtelijk, noch strafrechtelijk) een grond om aan te nemen dat de definitie van onrechtmatig bewijs in het fiscale recht anders zou zijn dan in het civiele- en/of strafrecht, namelijk: een schending van wettelijk vastgelegde normen. Van dit criterium zal derhalve in het overige van deze scriptie worden uitgegaan.

De onrechtmatigheid van bewijs staat, zoals in het hierboven beschrevene reeds meerdere malen doorschemerde, los van de toepasselijkheid van dat (onrechtmatig verkregen) bewijs. Ten aanzien van de toelaatbaarheid mag (en moet) de belastingrechter haar eigen maatstaven handteren bij de beoordeling van het bewijs, net als de civiele rechter in dat opzicht. De belastingrechter hoeft zich daarbij niet te laten leiden door een eventuele uitspraak van de civiele- en/of strafrechter.<sup>46</sup> Voor een verdere beschouwing omtrent de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs in het belastingrecht in Nederland verwijs ik naar hoofdstuk 3.

### De Hoge Raad, het Hof van Cassatie, het Bundesverfassungsgericht.

De relatie tussen de rechtspraak en wetgeving is die van partners in rechtsvorming, '*Partners in the business of law*'. De Hoge Raad der Nederlanden is, als het hoogste rechterlijke college van ons land, een spin in het web van de wetsontwikkeling.<sup>47</sup> Hoewel de rechterlijke colleges in Nederland hun grenzen ten opzichte van de rechtsvormende taak van de wetgever continu in het oog dienen te houden, is het ook hun taak om het recht te interpreteren, uit te leggen en in/aan te vullen. Terughoudendheid bij maatschappelijk of politiek omstreden problemen is desondanks, gelet op het spanningsveld dat veelvuldig wordt aangeduid als het 'op de stoel van de wetgever gaan zitten', soms geboden.<sup>48</sup> De hiervoor beschreven 'rechtsvormende', rechtsinterpreterende en rechtsaanvullende taak van een rechter geldt uiteraard in dezelfde

---

<sup>44</sup> Zie artikel 152 Wetboek van Rechtsvordering.

<sup>45</sup> Vranken 2000, p. 59-61.

<sup>46</sup> Nefkens, *Belastingadvies* 2012, afl. 10, p. 4-5.

<sup>47</sup> Vranken 2010.

<sup>48</sup> Vranken 1995.



mate ook voor de belastingkamer van de Hoge Raad. Er gaan echter geluiden op die stellen dat de rechtsvormende taak van de Hoge Raad moet worden uitgebreid, dat de Hoge Raad meer lef moet hebben in haar uitspraken (de rand van haar rechtsvormende bevoegdheid meer dient op te zoeken) en dat de Hoge Raad bij (rechts)problemen meer zou moeten worden gesteund door haar Parket, door amicus curiae ('vriend van de rechtbank')<sup>49</sup> en door deskundigen.<sup>50</sup> Dat de Hoge Raad een interpreterende en rechtsvormende taak toekomt staat echter zondermeer vast. De uitspraken van de Hoge Raad komen in Nederland dan ook enige precedentwerking toe, hetgeen betekent dat lagere rechters zich in ten aanzien van sommige rechtsvragen hebben te houden aan eerdere oordelen van de Hoge Raad. Precedentwerking wordt over het algemeen aangenomen indien het gaat om zuivere rechtsbeslissingen (een beslissing die enkel ziet op de rechtsbetrekking in geschil en verder geen feitelijke afweging maakt). Dit geldt voor alle rechtsgebieden. De precedentwerking is overigens voorwaardelijk: van binding is enkel indien het precedent nog overeenstemt met het op dat moment geldende recht sprake.<sup>51</sup>

Het Hof van Cassatie is het hoogste Belgische rechtscollege. De positie van het Hof van Cassatie is te vergelijken met die van de Nederlandse Hoge Raad. Ook het Hof van Cassatie is geen feitenrechter. Zij kan enkel beoordelen of op straffe van nietigheid vormvereisten of rechtsregels zijn geschonden.<sup>52</sup> Hoewel het Hof van Cassatie bij het wijzen van haar arresten er een andere stijl op nahoudt dan de Nederlandse Hoge Raad, heeft ook het Hof van Cassatie een 'normatieve en pedagogische' taak.<sup>53</sup> Dit blijkt volgens De Tavernier ook uit het feit dat het Hof van Cassatie ieder jaar in haar jaarverslag een passage placht op te nemen bevattende de '*Belangrijke arresten van het hof*' en het feit dat het Hof zo nu en dan expliciet in haar arresten vermeldt dat zij is 'omgegaan'.<sup>54</sup> Net als de Hoge Raad der Nederlanden heeft ook het Belgische Hof van Cassatie ten doel het recht aan te passen aan de veranderende samenleving en aan ontwikkelingen in de maatschappij, hetgeen dus een rechtsvormende taak behelst.<sup>55</sup> Volgens Adams staat vast dat het Hof van Cassatie inderdaad een rechtsvormende taak heeft als het gaat om haar jurisprudentie. Hij vindt echter wel dat deze (rechtsvormende) jurisprudentie deugdelijk(er) gemotiveerd moeten worden om volledig

---

<sup>49</sup> Dit zijn instanties of personen die geen partij zijn in een zaak en die gevraagd dan wel ongevraagd advies geven aan de rechtbank over de betreffende zaak.

<sup>50</sup> Timmermans, Schild & Van Benschop, *Trema* 2013 afl. 1, p. 19 en Pieterse 2014.

<sup>51</sup> Van der Wiel, *Nederlands Juristenblad* 2014, afl. 13, p. 792-796.

<sup>52</sup> Zie artikel 96 Grondwet België en artikel 608 van het Gerechtelijk Wetboek België, en Lenaerts, *Tijdschrift voor Privaatrecht* 1978, p. 603.

<sup>53</sup> De Tavernier 2009.

<sup>54</sup> Omgaan houdt een 'breuk' in van de tot dan toe bestendige jurisprudentie, met andere woorden: indien het hoogste rechtscollege omgaat wordt de koers die zij voer ten aanzien van een bepaald leerstuk gewijzigd, bijvoorbeeld als gevolg van maatschappelijke ontwikkelingen.

<sup>55</sup> Rorive, *European Review of Private Law* 2004, afl. 3, p. 338.

democratisch gelegitimeerd te zijn. Andere vormen om deze hoogste rechter van België ter verantwoording te roepen zijn er namelijk nauwelijks.<sup>56</sup> Hierbij zij overigens opgemerkt dat de Belgische rechtspraak, in tegenstelling tot de Nederlandse, in het geheel geen officiële precedentwerking kent. Desalniettemin zijn door het Hof van Cassatie gegeven interpretaties van de wet of rechtsvragen zeer gezaghebbend, hetgeen ertoe leidt dat in de praktijk de lagere rechters veelal de koers omtrent bepaalde rechtsvragen, welke is uitgezet door het Hof van Cassatie, zullen volgen.<sup>57</sup>

Duitsland beschikt over twee hoge rechtscolleges welke van belang zijn in het kader van deze scriptie. Het Bundesfinanzhof en het Bundesverfassungsgericht. Het Bundesfinanzhof is de hoogste instantie inzake fiscale rechtspraak en heeft een positie welke vergelijkbaar is met de fiscale kamer van de Nederlandse Hoge Raad (ook het Bundesfinanzhof is geen feitenrechter).<sup>58</sup> Onder het Bundesfinanzhof opereren 18 lagere Finanzgerichten (vergelijkbaar met de Nederlandse rechtbanken).<sup>59</sup> Het Bundesverfassungsgericht is iets dat wij in Nederland en België niet kennen. Het Bundesverfassungsgericht is het Duitse constitutionele hof. Zij onderzoekt of uitspraken gedaan door andere rechtelijke instanties zich wel op een juiste manier verhouden tot en niet in strijd zijn met de Duitse grondwet. Hoewel Nederland geen constitutioneel hof kent lijkt de taak van het Bundesverfassungsgericht ook enigszins op die van de Hoge Raad. Zij is in ieder geval eveneens rechtsvormend.<sup>60</sup> De Hoge Raad mag echter wettelijke bepalingen niet toetsen aan de grondwet (zie artikel 120 Grondwet), het Bundesverfassungsgericht als constitutioneel hof mag dit uiteraard wel. Problemen van procesrechtelijke aard worden vaak in een grondrechtelijke sfeer bekeken en in dergelijke zaken wordt derhalve relatief vaak tot aan de hoogste rechter doorgeprocedeerd.<sup>61</sup> Het komt daarom regelmatig voor dat het Bundesverfassungsgericht een arrest wijst met een fiscaal- of strafrechtelijke inhoud. Zo zijn er ook arresten van het Bundesverfassungsgericht die zien op de waardering van het bewijs zelf en de beoordeling van de (on)bruikbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs bij het opleggen van een belastingaanslag.<sup>62</sup> Ook voor Duitsland geldt dat, hoewel ze geen officiële precedentwerking kennen in Duitsland, de uitspraken van de hoogste rechtelijke instanties zeer gezaghebbend zijn en de koers van deze rechtscolleges vaak zal worden gevolgd door de lagere rechtscolleges.<sup>63</sup>

---

<sup>56</sup> Adams, *Rechtskundig Weekblad* 2008-2009, p. 1498-1511.

<sup>57</sup> A. de Vreese, *Tijdschrift voor Privaatrecht* 1967, p. 567.

<sup>58</sup> Bundesfinanzhof, Oberstes Gericht in Steuer- und Zollsachen, <https://www.bundesfinanzhof.de> (laatst geraadpleegd op 13 mei 2017).

<sup>59</sup> Sell, *Berater-Magazin* 2016, afl. 3, p. 3.

<sup>60</sup> Ossenbühl 2011, p. 34.

<sup>61</sup> Koopmans 1988.

<sup>62</sup> Zie bijvoorbeeld BVerfG 29 november 2010, ECLI:DE:BVerfG:2010:rk201011092bvr210109.

<sup>63</sup> Woods & Watson 2014.

Alle reeds genoemde rechterlijke colleges zijn de hoogste rechtscolleges van de betreffende landen. Dat betekent, zoals reeds beschreven, dat zij de meest gezaghebbende interpretaties geven van de (leemtes in de) wettekst. De hoogste colleges zijn ook verantwoordelijk voor een zekere vorm van uniformiteit in het toepassen van het recht. Zij schrijven bepaalde interpretaties voor, werken bepaalde leerstukken uit en stellen een gerechtelijke en juridische vorm van 'beleid' omtrent de interpretatie van bepaalde onderwerpen op (e.g. zij zetten een bepaalde koers uit), dat is immers de kern van hun rechtsvormende en 'hoedende' functie.<sup>64</sup> Zij doen dit voornamelijk door middel van het wijzen van rechtsoordelen, maar ook de jaarverslagen en persberichten van deze hoogste colleges bevatten vaak deze belangrijke en gezaghebbende informatie. Zo ook wanneer het gaat om de behandeling van onrechtmatig verkregen bewijs in belastingzaken. Dit bachelorwerkstuk, wat de verschillen ten aanzien van de door de betreffende landen gevoerde koersen omtrent het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs bij het opleggen van een belastingaanslag wenst te onderzoeken, kan dat derhalve het beste doen aan de hand van de zeer gezaghebbende, dan wel in het geval van precedentwerking: bindende, uitspraken van de hoogste rechtscolleges van voornoemde landen hieromtrent.

### Relatie met andere studies

In wetenschappelijke artikelen wordt over het algemeen veel aandacht besteed aan rechtsvergelijkingen. In het bovenstaande zijn al enkele van dit soort onderzoeken genoemd, zoals de rechtsvergelijking van T. Koopmans tussen Nederland, Duitsland, Frankrijk en Amerika voor wat betreft de fiscale rechtspraak.<sup>65</sup> Er zijn ook onderzoeken die het wat kleiner houden, zoals het werk van De Tavernier, die vaak de verhoudingen laat zien tussen het Belgische Hof van Cassatie en de Nederlandse Hoge Raad.<sup>66</sup>

Onderzoeken naar het verschil in de behandeling van onrechtmatig verkregen bewijs in Nederland, Duitsland en België komen echter beduidend minder voor. Er zijn masterscripties (zowel strafrechtelijk als fiscaal) die enkele voorbeelden noemen, maar een beschouwing zoals deze scriptie beoogd is mij niet bekend. Deze scriptie zal derhalve op dat terrein een bijdrage proberen te leveren.

---

<sup>64</sup> Dijksterhuis, *Nederlands Juristenblad* 2010, afl. 30, p. 1969 – 1973.

<sup>65</sup> Koopmans 1988.

<sup>66</sup> De Tavernier 2009.

### 3. Het door de Hoge Raad geformuleerde kader

Zoals in de methodologie en het theoretisch kader reeds beschreven, zet de Nederlandse Hoge Raad een 'lijn' uit in haar jurisprudentie. Zij stelt een kader vast, binnen de grenzen van haar rechtsvormende bevoegdheid, waarlangs de belastinginspecteurs en de lagere rechters het gebruik van onrechtmatig bewijs bij belastingheffing moeten beoordelen en toepassen. In dit hoofdstuk zal worden onderzocht welk kader en welke regels de Nederlandse Hoge Raad hiervoor heeft uitgewerkt.

#### Voor 2015

In de periode voor 2015 was het belangrijkste richtinggevende arrest omtrent het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs bij het opleggen van een belastingaanslag het arrest van de Hoge Raad van 1 juli 1992.<sup>67</sup> De FIOD had in deze kwestie een onrechtmatige huiszoeking verricht. Dit vormverzuim leidde ertoe dat het verkregen bewijs niet in de lopende strafrechtelijke procedure mocht worden gebruikt. De belastinginspecteur kreeg het bewijs echter eveneens in handen en legde op grond van dat (onrechtmatig verkregen) bewijs een belastingaanslag op. De Hoge Raad betoogde geen problemen te zien in de opgelegde belastingaanslag en overwoog in het onderhavige arrest de volgende drie aspecten:

- er bestaat geen rechtsregel die het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs ter onderbouwing van een belastingaanslag of verhoging van de aanslag verbiedt;
- het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs is zeker niet ongeoorloofd indien dit bewijs is verkregen op een wijze die niet onrechtmatig jegens de belastingplichtige is;
- al zou het bewijs wel op onrechtmatige wijze jegens de belastingplichtige (in dat geval tevens zijnde de belanghebbende) zijn verkregen, dan is uitsluiting van het bewijs in ieder geval geen automatisme.

Voor de beoordeling van dat laatste – de gevallen waarin uitsluiting van bewijs in de fiscale procedure of belastingaanslag aan de orde is – zijn de algemene beginselen van behoorlijk bestuur van belang. Met name het zorgvuldigheidsbeginsel, overwoog de Hoge Raad in het genoemde arrest. Het bovenstaande geldt volgens de Hoge Raad (dit volgt ook uit het gewezen arrest van 1 juli 1992) tevens voor een opgelegde fiscale boete, daar uit artikel 6 EVRM geen regels volgen omtrent de toelaatbaarheid van bewijs. Daarmee kan in een procedure waar tevens een fiscale boete is opgelegd aan artikel 6 EVRM geen extra grond worden ontleend om onrechtmatig verkregen bewijs uit te sluiten.<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028 en Kerckhoffs, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2015, afl. 8, hoofdstuk 7.

<sup>68</sup> Zie het theoretisch kader omtrent de toepasselijkheid van artikel 6 EVRM op belastingheffing.

In het arrest van 1992 geeft de Hoge Raad ook een handvat mee om te beoordelen of een gedraging wel (of liever gezegd geen) strijd oplevert met de algemene beginselen van bestuur. Dergelijke gedragingen hebben namelijk onrechtmatig verkregen bewijs tot gevolg.<sup>69</sup>

Als de inspecteur ook van de (onrechtmatig) verkregen bewijsmiddelen kennis had kunnen nemen, zonder dat daarvoor een onrechtmatige gedraging (al dan niet van de inspecteur zelf) had hoeven plaats te vinden, vindt geen strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur plaats.<sup>70</sup> Gelet op artikel 47 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) zal derhalve een schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (overigens niet alleen mijns inziens) niet snel het geval zijn. Een belastingplichtige moet de belastinginspecteur op zijn verzoek namelijk alle inlichtingen verschaffen die voor de inspecteur en de uitvoering van zijn taak (belastingaanslagen opleggen) van belang kunnen zijn. Daarnaast zijn administratieplichtigen in de zin van artikel 52 AWR verplicht hun administratie netjes voeren, zij moeten hiertoe boeken en bescheiden bijhouden. Deze administratieplichtigen zijn daarnaast verplicht om deze administratie, indien deze van belang kan zijn voor de belastingheffing en -aanslagen (zie artikel 47 AWR), op verzoek van de inspecteur aan hem te overleggen. De inlichtingenplicht rijkt derhalve ver en de eerdergenoemde rechtvaardigingsgrond voor de Belastingdienst is derhalve zeer breed van aard. Het geval waarin de inspecteur niet kennis had kunnen nemen van de gevonden bewijsmiddelen zonder dat er een onrechtmatige handeling had plaatsgevonden lijkt door middel van deze maatstaf zelfs te verworden tot louter theoretisch.<sup>71</sup>

Tot slot geeft de Hoge Raad in het arrest een maatstaf voor de gevallen waarin het onrechtmatig verkregen bewijs niet mag worden gebruikt (en dus moet worden uitgesloten):

*“Gebruik van vorenbedoelde bewijsmiddelen door de inspecteur is slechts dan niet toegestaan, indien zij 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 Hoge Raad gaat hierin heel ver. Niet snel zal iets ‘zozeer indruisen’ tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik van het op grond daarvan verkregen bewijs onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.

---

<sup>69</sup> Zie hoofdstuk 2.

<sup>70</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028.

<sup>71</sup> Dekker, *Markt en mededinging* 2006, afl. 8, p. 242-245.

Zelfs als buitenlandse ambtenaren op een zeer onrechtmatige wijze bewijsmateriaal verkrijgen, maar daar geen Nederlandse ambtenaren bij betrokken zijn geweest, mag dit bewijs worden gebruikt als grond voor een in Nederland op te leggen belastingaanslag en mag dit bewijs eveneens worden toegelaten in een Nederlandse fiscale rechtszaak.<sup>72</sup>

Zolang Nederlandse overheidsdienaren werkzaam voor de Belastingdienst dus niet zelf betrokken zijn geweest bij de onrechtmatige verkrijging van bewijs, bij de (grove) normenschendingen of bij de (grove) onrechtmatige gedragingen van buitenlandse collega's, mag dit bewijs gewoon worden gebruikt door de Nederlandse Belastingdienst. Immers, dan voldoet het nog niet aan het 'zozeer indruist'-criterium.<sup>73</sup>

In de praktijk is gebleken dat er, met het oog op het bovenstaande, in de periode van voor 2015 maar zeer weinig gevallen zijn geweest waarin met succes een beroep is gedaan op de onrechtmatige wijze van verkrijging van het bewijs en dat het betreffende bewijs daardoor werd uitgesloten of de Belastingdienst (of het OM wat dat betreft) niet-ontvankelijk werd verklaard.<sup>74</sup>

### Ontwikkelingen in het strafrecht

In het strafrecht doen zich in de periode tussen 1992 en 2015 velerlei ontwikkelingen voor. Een duidelijk voorbeeld hiervan is het arrest dat de hoge Raad op 19 februari 2013 wijst.

In dit (overzichts)arrest geeft de Hoge Raad duidelijk een aantal eigenschappen die aan onrechtmatig verkregen bewijs en de uitsluiting daarvan toekomen<sup>75</sup>:

- Bewijsuitsluiting is een krachtig signaal om in de toekomst normconform gedrag te kunnen waarborgen.
- Bewijsuitsluiting zal vooral plaats hebben bij een normschending die het recht op een eerlijk proces (art. 6 EVRM) in gevaar brengt of indien er sprake is van stelselmatige normschending.
- Het feit dat een verdachte is opgespoord of wordt verdacht van een strafbaar feit op grond van onrechtmatig verkregen informatie is niet een nadeel dat bewijsuitsluiting rechtvaardigt.

Onbetrouwbaarheid van (onrechtmatig verkregen) bewijs is overigens pertinent iets anders dan bewijs dat op onrechtmatige wijze is verkregen en dient dus in een losse toets aan art.

---

<sup>72</sup> HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179 en Kerckhoffs, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2015, afl. 8, hoofdstuk 7.

<sup>73</sup> Zie de hiervoor vermelde bronnen.

<sup>74</sup> Kerckhoffs, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2015, afl. 8, hoofdstuk 7.

<sup>75</sup> HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321.

359a Sv te worden gemeten.<sup>76</sup> Een verdere beschouwing hieromtrent valt echter buiten de 'scope' van deze scriptie.

## Na 2015

De ontwikkelingen in het strafrecht hebben ook het fiscale recht niet ongemoeid gelaten. Op 20 maart 2015 wees de Hoge Raad namelijk opnieuw een arrest omtrent de kwestie van belastingheffing op grond van onrechtmatig verkregen bewijs in het fiscale recht. Hoewel zij een vooruitstrevende (en mijns inziens terechte) conclusie van de advocaat-generaal<sup>77</sup>, P.J. Wattel, naast zich neerlegt, lijken uit het arrest toch enkele (toekomstige) wijzigingen omtrent het eerder door de Hoge Raad geformuleerde kader voort te vloeien. Deze wijzigingen hebben overigens tevens te maken met de veranderingen in het strafrecht.<sup>78</sup>

Het arrest bevestigt in beginsel het beoordelingskader dat de Hoge Raad heeft gegeven in haar arrest van 1992. Dat de Hoge Raad de ontwikkelingen zoals deze zich hebben voorgedaan in de strafrechtspraak niet negeert, blijkt extra duidelijk uit het feit dat het onderhavige arrest expliciet refereert aan het reeds in hoofdstuk twee genoemde afvoerpijp-arrest (2004) en het eerder in dit hoofdstuk genoemde arrest uit 2013.<sup>79</sup>

Bij de toepassing van de in het strafrecht ontwikkelde kaders op het belastingrecht stelt de Hoge Raad vast, in tegenstelling tot haar beoordelingskader van (en sinds) 1992, dat in fiscale punitieve geschillen het recht op een eerlijk proces moet worden gewaarborgd (artikel 6 EVRM). Hierbij moet worden gedacht aan het kunnen worden bijgestaan door een advocaat tijdens een politie- (of in dergelijke gevallen: een FIOD-)verhoor en waarborging van het nemo tenetur-beginsel. Waar in 1992 dus nog geen bewijs in fiscaal punitieve geschillen mocht worden uitgesloten op grond van artikel 6 EVRM, mag dat sinds 2015 expliciet wel. Onder andere deze wijziging in de houding van de Hoge Raad, welke een opening lijkt te zijn waarmee de Hoge Raad artikel 6 EVRM op termijn volledig van toepassing kan verklaren op procedures omtrent belastingheffing, hebben tot hetgeen gesteld in het theoretisch kader doen concluderen.<sup>80</sup>

---

<sup>76</sup> M.J. Dubelaar, *Rechtgeleerd Magazijn THEMIS* 2009, afl. 3, p. 93-105.

<sup>77</sup> Een advocaat-generaal adviseert de Hoge Raad op inhoudelijke basis over te wijzen arresten. De advocaten-generaal en de procureur-generaal vormen samen het Parket van de Hoge Raad. De procureur-generaal heeft de leiding over het parket en de advocaten-generaal.

<sup>78</sup> ProceD, *Nieuwsbrief Bestuurlijke Boeten* 2015, afl. 1, p. 1-2.

<sup>79</sup> HR 30 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AM2533 en HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321.

<sup>80</sup> Kerckhoffs, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2015, afl. 8, hoofdstuk 7; zie eveneens het theoretisch kader in hoofdstuk 2.

Zeker is in dit geval echter dat de Hoge Raad deels mee gaat in de conclusie van Advocaat-Generaal Wattel, die pleitte voor een behandeling van onrechtmatig verkregen bewijs in het fiscale – en het bestuursrecht, min of meer gelijk aan het strafrecht.<sup>81</sup>

Op punten wijkt de Hoge Raad echter ook af van de lijn die Advocaat-Generaal Wattel hanteert in zijn conclusie. De Hoge Raad stelt namelijk vast dat de uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs niet de juiste weg is om op te treden tegen onrechtmatige gedragingen van opsporings- of belastingambtenaren.

Niettemin besluit de Hoge Raad dat bewijs in bijzondere situaties toch kan worden uitgesloten. Dit mede omdat is gebleken dat bewijsuitsluiting ook buiten het strafrecht wordt toegepast en omdat bewijsuitsluiting een sanctie is die zich ook voor gebruik buiten het strafrecht leent.<sup>82</sup> Hiervoor gebruikt de Hoge Raad in haar arrest van 2015 een maatstaf die zij ontleent aan het criterium dat door de strafkamer van de Hoge Raad is neergelegd in het afvoerpijp-arrest. In haar arrest van 2015 formuleert de Hoge Raad dit als volgt:

*r.o. 2.5.2: “Enkel indien door een vormverzuim of onrechtmatige gedraging een belangrijk (**strafvorderlijk**) voorschrift of beginsel in aanzienlijke mate is geschonden, is bewijsuitsluiting in de onderhavige fiscale zaak gerechtvaardigd.”<sup>83</sup>*

Expliciet noemt de Hoge Raad in haar arrest van 2015 het geval waarin onrechtmatig verkregen bewijs wezenlijk inbreuk maakt op het fundamentele belang dat het verschoningsrecht van professionals dient. Indien dat fundamentele belang wordt geschonden door een onrechtmatige gedraging, is uitsluiting van het met die gedraging verkregen bewijs gerechtvaardigd en op zijn plaats.

Deze maatstaf is dus de tweede grond, naast het waarborgen van artikel 6 EVRM (welk artikel op termijn op de gehele fiscale procedure van toepassing zal zijn<sup>84</sup>, maar tot op heden enkel ten aanzien van fiscaal punitieve geschillen toepassing kent), om onrechtmatig verkregen bewijs uit te kunnen sluiten in een fiscale procedure.

---

<sup>81</sup> Parket HR 28 mei 2014, ECLI:NL:PHR:2014:521.

<sup>82</sup> HR 29 januari 2013, ECL:NL:HR:2013:BY0816.

<sup>83</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643.

<sup>84</sup> Zie het theoretisch kader.



De eigenschappen van het geformuleerde 'nieuwe' criterium uit het arrest van 2015 zaten volgens de Hoge Raad reeds vervat in het 'zozeer indruist'-criterium van 1992. Volgens de Hoge Raad voldoet haar nieuwe jurisprudentie op dit punt dan ook nog steeds aan haar arrest van 1992. Volgens haar bestaat er dan ook geen reden om op haar arrest van 1992 terug te komen. De 'zozeer-indruist'-maatstaf geldt derhalve nog steeds in fiscale procedures. Voor een dergelijke zeer aanzienlijke schending zijn echter sinds dit arrest van de Hoge Raad (uit 2015) bijkomende omstandigheden nodig. De schending van een rechtsbeginsel of voorschrift an sich is niet voldoende. Enkel bijkomende omstandigheden kunnen maken dat onrechtmatig verkregen bewijs wordt uitgesloten in een fiscale procedure. Het rechtsbeginsel of voorschrift dient bijvoorbeeld 'belangrijk' te zijn. Dat blijkt uit meerdere door de Hoge Raad gewezen arresten.<sup>85</sup>

Tot slot merkt de Hoge Raad op dat vrijspraak door de strafrechter in verband met onrechtmatig verkregen bewijs, maar belastingheffing of het opleggen van een fiscale boete op grond van datzelfde bewijs geen schending is van de onschuldpresumptie zoals neergelegd in artikel 6.2 EVRM. Dit zolang de uitspraak van de belastingrechter geen twijfel over de juistheid van de uitspraak van de strafrechter laat bestaan.<sup>86</sup>

Waar Advocaat-Generaal Wattel pleitte voor een leidend oordeel van de strafrechter ten aanzien van de (on)rechtmatigheid van verkregen bewijs alsmede voor het ook in het fiscale recht van toepassing laten zijn van de consequenties van artikel 359a Sv (hetgeen algemeen geldende consequenties ten aanzien van onrechtmatig verkregen bewijs in zowel het strafrecht als het bestuursrecht zou opleveren)<sup>87</sup>, houdt de Hoge Raad vast aan een eigen oordeel van de belastingrechter over de (on)rechtmatigheid van het – onrechtmatig – verkregen bewijs. Dit is volgens de Hoge Raad te rechtvaardigen doordat het belastingrecht haar eigen procedurele waarborgen en eisen kent. Het oordeel van de strafrechter blijft echter in de praktijk wel gezaghebbend.<sup>88</sup> Niettemin mag de belastingrechter dus wel gemotiveerd afwijken van het oordeel van de strafrechter.

In het bepalen van de aan het onrechtmatig verkregen bewijs te verbinden gevolgen (dus ten aanzien van de (on)toelaatbaarheid in plaats van de (on)rechtmatigheid van het bewijs) blijft

---

<sup>85</sup> Zie bijvoorbeeld de arresten HR 7 februari 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC0500 (Slempkes/Nool); HR 12 februari 1993, ECLI:NL:HR:2014:1632 (W./Gemeente Spijkenisse); HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643 en HR 11 juli 2014, ECLI:NL:HR:2014:1632.

<sup>86</sup> EHRM 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640; EHRM 5 november 2002, nr. 00048539/99 (Allan v. UK); EHRM 24 oktober 2013, nrs. 62880/11, 62892/11, 62899/11 (Navone e.a. tegen Monaco) en EHRM 23 oktober 2014, nr. 27785/10 (Melo Tadeau v. Portugal).

<sup>87</sup> Parket HR 28 mei 2014, ECLI:NL:PHR:2014:521.

<sup>88</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643.

de belastingrechter volgens de Hoge Raad helemaal vrij. Daar is immers een eigen beoordelingskader voor geschapen in de onderhavige fiscale arresten.<sup>89</sup> De uitspraken van andere rechters zijn in dat kader dus niet of nauwelijks gezaghebbend. De Hoge Raad merkt expliciet op dat dit ook voor de fiscale boete geldt.

Overigens beslist de Hoge Raad in dit arrest ook, in lijn met strafrechtelijke jurisprudentie, dat bewijs dat als gevolg van de vormverzuimen niet meer betrouwbaar is, buiten beschouwing moet worden gelaten. Daar dit echter ziet op de onbetrouwbaarheid van het bewijs en niet op de onrechtmatige verkrijging of toelaatbaarheid daarvan, zal daarop niet verder worden ingegaan.

Het door de Hoge Raad geformuleerde kader waaraan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs moet worden getoetst is overigens niet zonder kritiek. Critici stellen namelijk dat het huidige systeem niet volledig het systeem artikel 6 EVRM naleeft (wat zij, met mij, volledig van toepassing achten op belastingheffing) en dat de belastinginspecteur een te ruime mogelijkheid krijgt om belasting te heffen. Zolang de inspecteur zelf immers niet betrokken is geweest bij de onrechtmatige verkrijging van het bewijs, mag hij dat bewijs veelal gewoon gebruiken voor het opleggen van een belastingaanslag (er wordt dan niet voldaan aan het criterium zoals de Hoge Raad dat neerlegde in haar arresten uit 1992 en 2015). Dit mag die inspecteur ook, het opleggen van een belastingaanslag, op basis van bewijs dat door andere Nederlandse of buitenlandse autoriteiten op (al dan niet) onrechtmatige wijze is verkregen en daarna is 'doorgespeeld' aan de Belastingdienst. De burger wordt dus gestraft voor het ontduiken van belasting (of in ieder geval het niet volledig invullen van zijn aangiften), terwijl de overheid (in de vorm van de Belastingdienst) zich doorgaans, en zolang de autoriteiten of personen van wie het bewijs wordt verkregen niet op een al te ernstige wijze wettelijke waarborgen hebben overschreden, niet geremd of gestraft ziet door enigerlei vorm van represailles zoals de ontoelaatbaarheid van het in feite onrechtmatig verkregen bewijs.<sup>90</sup>

Uit een recente uitspraak van de Hoge Raad blijkt echter wel dat de Belastingdienst geen vrijbrief heeft voor het schenden van wettelijke bepalingen zolang deze schendingen geen "aanzienlijke schendingen van een belangrijk (strafvorderlijk) rechtsbeginsel of voorschrift" opleveren. Hoewel de Belastingdienst bewijs dat is verkregen door middel van het schenden van wettelijke bepalingen (al dan niet door haarzelf), en zolang die schending niet voldoet aan het voornoemde criterium, mag gebruiken, is de Belastingdienst wel een bestuursorgaan dat

---

<sup>89</sup> HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028 en HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643.

<sup>90</sup> Kerckhoffs, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2015, afl. 8, hoofdstuk 7.

is gehouden te handelen volgens het legaliteitsbeginsel. Zij mag dus enkel bewijs verzamelen op grond van expliciete en duidelijke, vooraf in de wet, vastgelegde bevoegdheden. In een recente zaak had de Belastingdienst middels zogenoemde 'nummerbordherkenning', en door het langdurig vastleggen, bewerken en bewaren van deze gegevens, inbreuk gemaakt op artikelen 8 en 10 lid 1 van het EVRM. De Belastingdienst mocht deze gegevens van de Hoge Raad uiteindelijk niet gebruiken voor belastingheffing, daar de Belastingdienst met het verkrijgen van deze gegevens niet had gehandeld op grond van een expliciet in de wet neergelegde bevoegdheid.<sup>91</sup> Hiermee zij de 'vrijbrief' van de Belastingdienst enigszins gemitigeerd.

### Samenvatting

Het door de Hoge Raad bepaalde kader omtrent onrechtmatig verkregen bewijs en het gebruik daarvan laat zich als volgt samenvatten.

De belastingrechter dient omtrent bewijs twee dingen te bepalen:

- 1) De belastingrechter dient te bepalen of het bewijs onrechtmatig verkregen is.
- 2) De belastingrechter dient te bepalen wat de sanctie is indien het bewijs onrechtmatig is verkregen.

Ten aanzien van het eerste laat de belastingrechter zich weliswaar inspireren door de strafrechter, maar is hij geenszins gebonden aan het oordeel van de strafrechter. Dit was zowel na 1992 als na 2015 het geval. De belastingrechter is zelf gerechtigd te bepalen of hij bewijs op onrechtmatige wijze vindt te zijn verkregen. Dit bepaalt hij door het handelen van de opsporingsambtenaar of inspecteur te toetsen aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Ten aanzien van het tweede, de sanctie, is uitsluiting van het bewijs het ultimum remedium. Van het van toepassing zijn van (het strafrechtelijke) artikel 359a Sv blijkt niets in de fiscale arresten van de Hoge Raad. De arresten van de Hoge Raad hebben een eigen kader geschetst omtrent het al dan niet toegestaan zijn van belastingheffing op grond van onrechtmatig verkregen bewijs. Belastingheffing op basis van dergelijk bewijs is toegestaan, totdat bij de verkrijging van het bewijs, naar het huidige geldende recht, een belangrijk (strafvorderlijk) beginsel of voorschrift in aanzienlijke mate is geschonden en uitsluiting van dat bewijs daardoor is geboden. Waar in 1992 overigens geen plaats was voor artikel 6 EVRM in deze beoordeling, is deze er sinds 2015 wel. Echter blijkt artikel 6 EVRM enkel te mogen worden toegepast in het geval van fiscaal punitieve sancties (fiscale boetes of verhoging). Bij

---

<sup>91</sup> HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286.

overige gevallen van geschillen omtrent de aan de heffing ten grondslag liggende bewijsstukken is er **nog** geen plek voor artikel 6 EVRM. Uit het commentaar van de critici, de conclusie van Advocaat-Generaal Wattel bij het arrest van de Hoge Raad van 2015 en het theoretisch kader van deze scriptie blijkt echter dat artikel 6 EVRM (naar verwachting) op termijn integraal van toepassing zal worden verklaard op het volledige 'belasting heffen'.

Dat de Hoge Raad heeft geconcludeerd dat haar aanscherping en aanpassingen van de koers omtrent onrechtmatig verkregen bewijs in het fiscale recht nog steeds in de maatstaf van het arrest uit 1992 passen, is volgens Kerckhoffs aanwijzing voor het feit dat het 'zozeer indruist'-criterium een open norm is die zich laat invullen door de omstandigheden van het concrete geval en de context van de actuele tijdsgeest.<sup>92</sup> Hetgeen toepasselijkheid van artikel 6 EVRM op alle aspecten van belastingheffing geenszins uitsluit. De Belastingdienst heeft zich echter hoe dan ook te houden aan het legaliteitsbeginsel en kan enkel handelen op basis van expliciet en voldoende duidelijke in de wet neergelegde bevoegdheden.

---

<sup>92</sup> Kerckhoffs, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2015, afl. 8, hoofdstuk 7.

## 4. Het door het Hof van Cassatie geformuleerde kader

Het door de Nederlandse Hoge Raad geformuleerde kader omtrent het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs voor belastingheffing is in het vorige hoofdstuk aan de orde gekomen. De onderzoeksvraag leidt echter ook tot een noodzakelijke beoordeling van de koers die wordt gehanteerd in België en Duitsland ten aanzien van het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs bij belastingheffing. Immers, aan de hand van de in die landen gehanteerde koers zal worden bekeken hoe de Nederlandse Hoge Raad de manier waarop zij met onrechtmatig verkregen bewijs omgaat beter in overeenstemming kan brengen met de eisen aan 'eerlijke belastingheffing' zoals deze zijn geformuleerd in het inleidende hoofdstuk. In het onderhavige hoofdstuk zal de door het Belgische Hof van Cassatie gekozen koers ten aanzien van het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs bij belastingheffing worden onderzocht. Het hierop volgende hoofdstuk zal worden geweid aan de manier waarop het Duitse Bundesverfassungsgericht en het Bundesfinanzhof plachten om te gaan met onrechtmatig verkregen bewijs.

### Fraus Omnia Corruptit

Op 23 januari 1968 gebruikte het Belgische Hof van Cassatie voor het eerst de term '*fraus omnia corrumpit*', hetgeen betekend: bedrog bederft alles. In de toen dienende fiscale zaak erkende het Hof van Cassatie dit adagium als een algemeen beginsel van het Belgische rechtssysteem. Daarmee is dit beginsel ook van toepassing in geschillen met een fiscale grondslag.<sup>93</sup> *Fraus omnia corrumpit* resulteert erin dat de overheid bij haar belastingheffing te goeder trouw moet handelen. Op grond van dit Belgische basisprincipe kan geen enkel recht of voordeel ontstaan uit een bedrieglijke gedraging.<sup>94</sup> Oneerbiedige gedragingen jegens andermans belangen, ook wel te kwader trouw handelen geheten, worden door middel van dit beginsel dan ook 'geneutraliseerd'.<sup>95</sup> Zoals gezegd geldt dit beginsel ook in het (Belgische) fiscale recht, onrechtmatige gedragingen kunnen dan ook niet tot de grondslag van een te heffen belasting leiden. Belastingheffing op grond van onrechtmatig verkregen bewijs zou immers een recht of voordeel voor de belastingdienst betekenen, terwijl de onrechtmatige gedraging volgens het beginsel juist dient te worden 'geneutraliseerd'. Hierbij zij opgemerkt dat het niet relevant is of de Belastingdienst wist dat zij bepaalde belangen of rechten van een belastingplichtige zou schenden, of dat ten tijde van het verkrijgen van het bewijs bepaalde belangen of rechten – al dan niet door een ander – zijn geschonden. Dit beginsel kent ook

---

<sup>93</sup> R. Feltkamp 2017, p. 209 e.v.; Cass. 23 januari 1968, Pas. 1968, I, 649.; Cass. 9 juli 1931, Pas. 1931, I, 218 en Van Ommeslaghe, *JDF* 1989, p. 5-32.

<sup>94</sup> Cass. 18 maart 2010, Pas. 2010, I, 875; De Kezel, *RABG* 2010, p. 1292; Lenaerts *TBBR* 2012, p. 31 en Lenaerts 2013, p. 324.

<sup>95</sup> Romain 2000, p. 768.

toepassing indien de Belgische belastingdienst had behoren te weten dat zij, of ten tijde van de verkrijging van het bewijs, bepaalde belangen of rechten zijn geschonden. In beide gevallen handelt de belastingdienst volgens het Belgische rechtssysteem namelijk te kwader trouw.<sup>96</sup>

### KB-Lux affaire

Een redelijk recente doch zeer spraakmakende zaak laat de toepassing van het *fraus omnia corrumpit*-beginsel in België goed zien. In 1994 werden 5 werknemers van de Kredietbank in Luxemburg (KB-Lux) ontslagen. Vermoed wordt dat zij hun ontslag voelden aankomen en daarom besloten interne en gevoelige documenten van de bank te kopiëren of (wederrechtelijk) toe te eigenen om daarmee een hogere ontslagvergoeding te kunnen afdwingen.<sup>97</sup> KB-Lux ging niet mee in de chantagepoging van haar (ex-)werknemers en zette de werknemers op straat, ondanks hun dreigementen de identiteit van verscheidene houders van anonieme rekeningen of de witwaspraktijken van de KB-Lux zelf bekend te maken. In 1995 kwamen de documenten in het bezit van de politie en in 1996 legde de onderzoeksrechter, Jean-Claude Leys, beslag op de documenten. Dit gebeurde echter onder niet volledige heldere (eerder troebele) en fraudeleuze omstandigheden, hetgeen ertoe heeft geleid dat de autoriteiten het bewijs bijna zeker op onrechtmatige wijze verkregen.<sup>98</sup> In de strafrechtelijke procedure vanwege belastingontduiking tegen 14 verdachten, welke door het (onrechtmatig) verkregen bewijs tegen de lamp waren gelopen, verweet het Hof van Beroep van Brussel (vergelijkbaar met ons gerechtshof) Leys dat hij *'alles in het werk had gesteld om (...) de rechtbank om de tuin te leiden'*. Ontoelaatbare manipulaties van de situatie en het bewijs maakten dat Leys volgens het Hof van Beroep substantieel had gefaald in zijn plicht tot onpartijdigheid.<sup>99</sup> Het Hof van Beroep besliste dan ook dat de strafvervolging onontvankelijk was nu het (enige) bewijs ontoelaatbaar was, omdat het opsporingsonderzoek op ongeoorloofde wijze had plaatsgevonden en de rechten van de verdachten op dusdanige wijze waren geschonden dat een eerlijk proces in de zin van artikel 6 EVRM niet meer mogelijk was. Op 31 mei 2011 besliste het Hof van Cassatie dat het Hof van Beroep te Brussel terecht de niet-ontvankelijkheid van de strafvervolging in het KB-Lux dossier had geoordeeld op grond van het onrechtmatig verkregen bewijs.<sup>100</sup> Uit dit oordeel van de hoogste Belgische rechter blijkt de toepassing en het belang van het *fraus omnia corrumpit* beginsel. Met dit oordeel

---

<sup>96</sup> Van Oevelen, *TPR* 1991, nr. 3, p. 1096.

<sup>97</sup> FutD Redactie, 'KB Lux'ers niet vervolgd wegens ontoelaatbaarheid bewijs', *Fiscaal Up to Date*, 8 december 2009, te vinden op [www.futd.nl](http://www.futd.nl) (laatste geraadpleegd 31 mei 2017).

<sup>98</sup> FutD Redactie, 'Brussels straffhof veegt vloer aan met KB Lux-bewijs', *Fiscaal Up to Date*, 14 december 2010, te vinden op: [www.futd.nl](http://www.futd.nl) (laatste geraadpleegd 5 juni 2017).

<sup>99</sup> HvB Brussel 14 december 2010, Fida20110245.

<sup>100</sup> Cass. 31 mei 2011, Fida 20112561.

kwam tevens een einde aan de 14 jaar durende strafrechtelijke procedure rondom de ‘KB-Lux affaire’.

Niet alleen strafrechtelijk, maar ook fiscaal werden procedures gevoerd omtrent het onrechtmatig verkregen bewijs in de KB-Lux affaire. Het Hof van Beroep te Antwerpen besliste in 2012 dat niet is vast komen te staan dat de gegevensdragers van de KB-Lux op een rechtmatige wijze waren verkregen door verweerder (de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de Minister van Financiën).<sup>101</sup> Ten aanzien van de tegoeden op de KB-Lux waren de belastingplichtigen dan ook geen (achterstallige) belasting meer verschuldigd, dit aangezien de Belastingdienst geen aanslag mag opleggen welke is gebaseerd op onrechtmatig verkregen bewijs. Het fraus omnia corrumpit beginsel maakt het immers onmogelijk voor de Belgische Belastingdienst om voordeel te genieten (belasting te heffen) op basis van bewijs dat is verkregen door middel van onrechtmatige gedragingen (al dan niet onrechtmatige gedragingen van de Belastingdienst zelf).<sup>102</sup>

Op basis van de onrechtmatig verkregen gegevensdragers volgde ook nader onderzoek van de Belgische belastingdienst. Op basis van dat onderzoek zag de belastingdienst ook bij andere banken dan de KB-lux gronden voor een aanslag op te leggen aan dezelfde belastingplichtigen. Hieromtrent besliste het Hof van Beroep dat het feit dat de onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen de basis waren voor het vervolgonderzoek niet relevant is voor het beoordelen van de rechtmatigheid van het vervolgonderzoek en de op basis daarvan op te leggen belastingaanslag. Derhalve zijn over de rekeningen bij andere banken wel de verzwegen en ontdoken belastingen verschuldigd, inclusief wettelijke rentes en boetes.<sup>103</sup>

De belastingplichtigen kwamen hiertegen in cassatie. Op 6 maart 2015 deed het Belgische Hof van Cassatie uitspraak in deze fiscale zaak.<sup>104</sup> Het Hof besloot, in lijn met de conclusie van het Openbaar Ministerie<sup>105</sup>, dat:

*“In geval wordt besloten tot bewijsuitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijselementen, treft de bewijsuitsluiting ook de resultaten van alle volgende, regelmatig uitgevoerde onderzoeksmaatregelen die steunen op het eerder verkregen onrechtmatig verkregen bewijs.”*

---

<sup>101</sup> HvB Antwerpen 7 februari 2012, EE/94.256.

<sup>102</sup> Van Oevelen, *TPR* 1991, nr. 3, p. 1096.

<sup>103</sup> HvB Antwerpen 7 februari 2012, EE/94.256.

<sup>104</sup> Cass. 6 maart 2015, F.14.0038.N.

<sup>105</sup> Regout, Timperman, Meulder & Parrein, *Hof van Cassatie België* 2015, p. 59-60.

Daarna vervolgt zij echter met het volgende. Wanneer onrechtmatig verkregen bewijs de aanleiding vormt voor nieuwe (fiscale) onderzoeken, maar de resultaten van deze onderzoeksmaatregelen niet 'steunen' op het eerder onrechtmatig verkregen bewijs, dan mogen de resultaten van dat nieuwe onderzoek in aanmerking worden genomen in een (fiscale) procedure. Derhalve mogen resultaten van nieuwe onderzoeken, zolang het onrechtmatig verkregen bewijs slechts de aanleiding is geweest van dat onderzoek en de resultaten verder niet steunen op dat onrechtmatig verkregen bewijs, in aanmerking worden genomen in (fiscale) rechtszaken. Het Hof van Cassatie besluit met een passage waaruit blijkt dat een verdediging gebaseerd op het feit dat een nieuw onderzoek niet zou hebben plaatsgevonden indien de bewijselementen niet zouden zijn verkregen als niet onrechtmatig zou zijn gehandeld, en de resultaten van het onderzoek derhalve niet mogen worden gebruikt als bewijs, faalt naar recht.<sup>106</sup>

#### Toelaatbaarheid onrechtmatig verkregen bewijs

In 2003 wees het Belgische Hof van Cassatie het zogenoemde Antigoon-arrest.<sup>107</sup> Daaruit blijkt dat de rechter in België (net als in Nederland), in strafzaken, in beginsel zelf de toelaatbaarheid van het onrechtmatig verkregen bewijs dient te toetsen. Het Hof concludeerde in haar arrest nog slechts drie scenario's waarin onrechtmatig verkregen bewijs per definitie geweerd zou moeten worden:

- als voorgeschreven vormvoorwaarden worden geschonden welke normaliter op straffe van nietigheid worden gehandhaafd;
- als de onrechtmatige gedraging of handeling de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast;
- als het bewijs gebruikt wordt in strijd met het recht op een eerlijk proces; waarbij overigens de hele procedure in ogenschouw dient te worden genomen.

Dit arrest lijkt een poging van het Hof van Cassatie om de effectiviteit van (strafrechtelijke) vervolging te verbeteren, het arrest wordt de strafrechtelijke bruikbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs namelijk vergroot.

Maar ook in het fiscale recht van België doen zich, net als in Nederland, ontwikkelingen voor. Waar lange tijd werd vastgehouden aan het beginsel: *fraus omnia corrumpit*, wees het Hof van

---

<sup>106</sup> Cass. 6 maart 2015, F.14.0038.N.

'*Faalt naar recht*' is een term die het Hof van Cassatie bezigt indien een cassatiemiddel uitgaat van stelling die het Hof juridisch onjuist vindt, waardoor het middel niet tot cassatie kan leiden.

<sup>107</sup> Cass. 14 oktober 2003, P.03.0762.N.



Cassatie in 2015 een 'schokkend' arrest op fiscaal gebied.<sup>108</sup> Veel fiscaal advocaten vrezen sindsdien dat de fiscus de spelregels van het opsporingsonderzoek in het vervolg geregeld zal overtreden. Het Hof besliste in haar arrest namelijk dat de Belgische fiscale wetgeving geen regel of norm bevat die het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs bij het vaststellen van de belastingschuld, of als grondslag voor een fiscale verhogingen of boete, uitsluit. Volgens het Hof van Cassatie dient het onrechtmatig verkregen bewijs te worden getoetst aan de (Belgische) beginselen van behoorlijk bestuur en aan het recht op een eerlijk proces ex artikel 6 EVRM. Vervolgens verklaart het Hof van Cassatie dat haar onderhavige arrest in lijn ligt met haar voornoemde arrest uit 2003 door middel van de volgende passage:

*"(...) kan het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale zaken slechts worden geweerd indien de bewijsmiddelen verkregen zijn op een wijze die zozeer in druist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat dit gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht, of indien dit gebruik het recht van de belastingplichtige op een eerlijk proces in het gedrang brengt."*

Hiermee lijkt het Hof van Cassatie ook in fiscale procedures het reeds lange tijd geaccepteerde beginsel van *fraus omnia corrumpit* enigszins los te laten.<sup>109</sup> Daarnaast lijkt het Hof van Cassatie dezelfde maatstaf te formuleren als de maatstaf die de Nederlandse Hoge Raad hanteerde in de periode van 1992 tot 2015.

Volgens het Hof van Cassatie kunnen rechters bij de beoordeling van het bewijs en de afweging van de vragen of de onrechtmatige gedraging indruist tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht en of de gedraging een eerlijk proces dreigt te belemmeren, rekening houden met de volgende aandachtspunten;

- het formele karakter van de 'onregelmatigheid' (onrechtmatigheid);
- het effect van de onrechtmatigheid op het recht of de vrijheid die de overschreden norm doet beschermen;
- het (opzettelijke) karakter van de onrechtmatigheid (van al dan niet de overheid);
- de ernst van de zaak, die wellicht de onrechtmatigheid overstijgt.

---

<sup>108</sup> Cass. 22 mei 2015, F.13.0077.N en Van Royen, *De Tijd*, 10 juni 2015.

<sup>109</sup> Cass. 22 mei 2015, F.13.0077.N.

## KB-Lux in Nederland

Ook in Nederland speelde de KB-Lux affaire. In 2001 startte de Nederlandse Belastingdienst een onderzoek naar Nederlanders die bankrekeningen aanhielden in het buitenland. Dit onderzoek kreeg de naam 'Rekeningenproject' en bleek het gevolg te zijn van een spontane gegevensuitwisseling waarbij de Nederlandse Belastingdienst de (onrechtmatig verkregen) gegevensdragers van de KB-Lux van de Belgische autoriteiten ontving.<sup>110</sup> De belastingkamer van de Hoge Raad besliste hieromtrent, zoals beschreven in hoofdstuk drie, dat de gegevensdragers (in casu microfiches) als bewijs mochten worden toegelaten, ondanks dat zij (wellicht) op een onrechtmatige wijze waren verkregen door particulieren. Dit oordeelde de Hoge Raad omdat de wijze waarop deze gegevensdragers door de Nederlandse autoriteiten zijn verkregen niet zozeer indruist tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat deze gegevensdragers ontoelaatbaar zouden moeten geacht.<sup>111</sup> Zij bekrachtigde daarmee het oordeel van het gerechtshof dat eveneens tot deze conclusie kwam. Zowel het gerechtshof als de Hoge Raad zien overigens geen aanwijzingen waaruit zou blijken dat de Belgische overheid zelf een hand had in het ontvreemden van de informatie bij de KB-Lux.

Er bestond echter eveneens geen rede om aan te nemen dat met de verkrijging van de gegevens fundamentele rechten van de daarin genoemde personen zijn geschonden. De resultaten van het ingestelde nadere onderzoek konden dan ook niet ontoelaatbaar worden geacht, daar het handelen (het nadere onderzoek) van de Nederlandse Belastingdienst niet in strijd was met hetgeen van een redelijk handelende overheid mocht worden verwacht.<sup>112</sup> Deze fiscale opvatting ligt in lijn met eerder gewezen arresten van de Hoge Raad en het gerechtshof in een strafrechtelijke procedure omtrent de KB-Lux affaire. Beide gerechtelijke instanties overwogen dat diefstal of verduistering niet in de weg staan aan het gebruik van het (onrechtmatig) verkregen bewijs, zolang de Nederlandse overheidsdienaren werkzaam bij de Belastingdienst niet (in)direct een hand hebben gehad in die diefstal of verduistering.<sup>113</sup>

Hierbij zij overigens opgemerkt dat een Nederlandse rechter in beginsel helemaal niet verplicht is om te onderzoeken of gegevens en/of bewijs op een rechtmatige wijze zijn verkregen door buitenlandse autoriteiten. Men mag er namelijk van uitgaan dat een Staat die (eveneens) bij het EVRM is aangesloten zich zal houden aan de haar toegekende opsporingsbevoegdheden

---

<sup>110</sup> De Haas, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2014, afl. 4, p. 2-7.

<sup>111</sup> HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179.

<sup>112</sup> Hof Amsterdam 18 januari 2006, P03/04509, zie eveneens: Parket HR 21 maart 2008, ECLI:NL:PHR:2008:BA8179.

<sup>113</sup> HR 14 november 2006, ECLI:NL:HR:2006:AX7471 en Hof Leeuwarden 10 februari 2005, 24-001521-03.

en beperkingen daarvan. Slechts wanneer er concrete aanwijzingen zijn die een schending van een verdragsnorm duiden én wanneer die schending resulteert in een gebrek dat ertoe leidt dat het opsporingsonderzoek de belastingplichtige/belanghebbende heeft geschaad in een belang dat de verdragsnorm die is overschreden beoogde te beschermen, bestaat de kans dat een rechter is gehouden te onderzoeken of de gegevens en/of het bewijs op een rechtmatige wijze zijn verkregen.<sup>114</sup>

### Samenvatting

Het Belgische fiscale rechtssysteem bleef in beginsel, ook na 2003, vasthouden aan het algemeen geaccepteerde adagium '*fraus omnia corrumpit*', waarmee elk bewijs dat onrechtmatig werd verkregen of op dergelijk onrechtmatig verkregen bewijs werd gebaseerd niet kon worden gebruikt in een fiscale procedure of rechtszaak. Degene die onrechtmatig heeft gehandeld mag de daarmee verkregen gegevens of bewijsmiddelen immers niet voor zijn of haar eigen 'voordeel' gebruiken. In 2003 werd deze maatstaf in het strafrecht al versoepeld. In 2015 volgde ook de fiscale rechtspraak. Bewijs is nu enkel niet meer toelaatbaar in de fiscale procedure indien de bewijsmiddelen zijn verkregen op een wijze die niet van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht en indien de onrechtmatige verkrijging het recht op een eerlijk proces compromitteert, hetgeen overigens zeer veel weg heeft van de maatstaf die de Nederlandse Hoge Raad omtrent de (on)toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs hanteerde in de periode van 1992 tot 2015.

---

<sup>114</sup> Parket HR 21 maart 2008, ECLI:NL:PHR:2008:BA8179.

## 5. Het door het Bundesverfassungsgericht geformuleerde kader

De lijn die het Belgische Hof van Cassatie omtrent het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs heeft uitgezet is in het vorige hoofdstuk aan bod geweest. Om de centrale onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden dient ook te worden onderzocht op welke manier het Duitse rechtssysteem placht om te gaan met onrechtmatig verkregen bewijs. De gevoerde koers van het Duitse Bundesfinanzhof en het Bundesverfassungsgericht zal in dit hoofdstuk daartoe worden onderzocht.

### 'Fruits of the poisonous tree' toelaatbaar na afweging

De Duitse rechtspraak kent, in tegenstelling tot de Belgische rechtspraak, geen leerstuk in de vorm van *fraus omnia corrumpit*. De rechtspraak in Duitsland wordt dus ook niet bepaald door een regel die stelt dat bewijsstukken die zijn verkregen door middel van een onrechtmatig handeling, of die daaruit voortvloeien – de zogenaamde *fruits of the poisonous tree* –, moeten worden uitgesloten.<sup>115</sup> Hieruit volgt dat de uit een onrechtmatige handeling voortvloeiende bewijsmiddelen, onder omstandigheden, kunnen worden gebruikt als grondslag voor een bewezenverklaring. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien de bewijsmiddelen slechts door middel van onrechtmatige overheidshandelingen of als gevolg van onrechtmatige onderzoekshandelingen zijn verkregen.<sup>116</sup>

In Duitsland moet ten aanzien van de (on)toelaatbaarheid van het betreffende bewijs namelijk altijd een belangenafweging gemaakt worden tussen de ernst van de overtredingen (de onrechtmatige handelingen) en het belang van het aantonen van een (fiscale) overtreding of feit.<sup>117</sup> Uit de Duitse rechtspraak blijkt dan ook dat bewijsmateriaal dat direct voortvloeit uit een onrechtmatig handelingen kan worden uitgesloten op grond van het schenden van een wettelijke bepaling, maar dat niet een gegeven is. Indien bewijsmateriaal slechts indirect voortvloeit uit een onrechtmatige handeling (omdat daarna eerst nader – rechtmatig uitgevoerd – onderzoek is gedaan en slechts het bewijs verkregen in dat onderzoek als grondslag wordt gebruikt), is dat bewijs, met inachtneming van de vereiste belangenafweging, slechts uit te sluiten op grond van schending van de grondwet of van grondrechten.<sup>118</sup>

De rechtspraak in Duitsland verschilde van de rechtspraak in Nederland gelet op de toelaatbaarheid van onrechtmatige overheidshandelingen. Waar dit in Duitsland onderdeel is

---

<sup>115</sup> Breur, Hallers, Nijboer & Van der Westen-Baptist, *Seminarium voor Bewijsrecht* 2000, p. 15 e.v.

<sup>116</sup> Nijboer 1997, p. 152.

<sup>117</sup> Ostendorf, *Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatiek* 2010, afl. 4, p. 301-308.

<sup>118</sup> Zie paragraaf 'Steuer-CD' en Ostendorf, *Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatiek* 2010, afl. 4, p. 301-308.

van de belangenafweging, dienden in Nederland, voor 2015, resultaten van puur onrechtmatig handelen van de Belastingdienst te worden uitgesloten.<sup>119</sup> Ook met de 'koerswijziging' van de Hoge Raad in 2015 blijft uitsluiting van dergelijk bewijs, gelet op de door de Hoge Raad geformuleerde maatstaven, waarschijnlijk. Deze laat het verschil tussen de Nederlandse en Duitse rechtscolleges voor wat betreft de beoordeling van onrechtmatig verkregen bewijs derhalve in stand.<sup>120</sup>

### Steuer-CD's

In Duitsland hecht men veel waarde aan de privacy van burgers, zeker in het kader van strafvordering. Het Bundesverfassungsgericht heeft vanuit die dynamiek zelfs een nieuw grondrecht erkend: het recht op integriteit en vertrouwelijkheid van informatie(technische) systemen. Dit ter bescherming van de burger tegen heimelijke online doorzoeken van computers en dergelijke apparaten.<sup>121</sup>

De Duitse overheid, met name de deelstaat Nordrhein-Westfalen, heeft desondanks (of wellicht juist daardoor) reeds meerdere malen stof doen opwaaien door de aankoop van gegevensdragers van buitenlandse banken, onder andere zogenaamde 'Daten-CD's'. Deze cd-roms of USB's bevatten (financiële) gegevens en informatie betreffende Duitse rekeninghouders van bepaalde buitenlandse banken. De Duitse overheid wil met de aankoop van die gegevens 'zwartsparenders' en andere belastingontduikers achterhalen, opdat zij van deze personen alsnog belasting kan heffen.<sup>122</sup> De aankoop van deze gegevens bleek naast de genoemde mogelijkheid tot opsporing ook een schrik-effect teweeg te brengen onder deze Duitse rekeninghouders. Dat leidde ertoe dat veel belastingplichtigen zich op voorhand al meldden bij de Belastingdienst om alsnog bepaalde financiële activiteiten of rekeningen in het buitenland aan te geven.<sup>123</sup>

In 2006 en 2010 kocht de Duitse overheid zodoende gegevens van klanten van respectievelijk het Liechtensteinse LGT en het Zwitserse Credit Suisse. In 2012 deed de Duitse overheid opnieuw een aankoop, toen kocht zij een USB met gegevens van Duitse rekeninghouders bij

---

<sup>119</sup> Ostendorf, *Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatiek*, 2010, afl. 4, p. 301-308. Zie ook hoofdstuk 4 en het 'zozeer indruist' tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht-criterium.

<sup>120</sup> Nijboer 1997, p. 152 en Hof van Cassatie 22 mei 2015, F.13.0077.N, zie ook het criterium: 'een (belangrijk) strafvorderlijk voorschrift of beginsel in aanzienlijke mate schenden'.

<sup>121</sup> BVerfG 27 februari 2008, BvR 370/07.

<sup>122</sup> Riedel & Stock, 'Der Anti-Schäuble', *Handelsblatt* 2012, te vinden op: handelsblatt.com (laatst geraadpleegd 4 juni 2017).

<sup>123</sup> Ostendorf, *Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatiek*, 2010, afl. 4, p. 301-308.

het Zwitserse UBS.<sup>124</sup> Politiek zorgde dit voor veel opschudding. Zo noemde de Duitse minister van Justitie de aankoop van de gegevensdragers 'heling' en wilde zij dit verbieden. De lijsttrekker van de SPD-fractie in de Duitse Tweede Kamer vond echter dat het verbieden van het gebruik van deze gegevens 'het bedienen van criminele rijken' zou zijn.<sup>125</sup>

De gekochte gegevens waren in beide gevallen niet afkomstig van de banken zelf, maar van particulieren. Hoewel dat nooit onomstotelijk is vast komen te staan, werd vermoed dat deze particulieren de gegevens onrechtmatig hadden verkregen.<sup>126</sup> Dit leidde onder andere, zoals uit een van onderstaande arresten ook zal blijken, tot de discussie of de Duitse overheid verantwoordelijk was te houden voor de onrechtmatige handelingen van deze (buitenlandse) burgers en of deze handelingen de Duitse overheid moesten worden toegerekend.<sup>127</sup>

Het Bundesverfassungsgericht heeft in 2010 een duidelijk arrest gewezen over hoe in strafzaken om te gaan met de informatie op de voor belastingdoeleinden gekochte gegevensdragers. Zij is tot de conclusie gekomen dat men een nader onderzoek, zoals een huiszoekingsbevel, zonder grondwetsschending kan baseren op informatie afkomstig van gekochte gegevensdragers. Dat deze gegevens wellicht door (ex-)medewerkers van die betreffende bank zijn gestolen, waardoor de gegevens in principe onrechtmatig zijn verkregen, doet daar niet aan af.<sup>128</sup> Volgens het college bestaat een bewijsuitsluitingsverplichting namelijk zelfs niet wanneer de gegevens naar nationaal en/of internationaal recht onrechtmatig of strafbaar zijn verkregen. Het recht op een eerlijk proces (uit artikel 6 EVRM) wordt volgens het Bundesverfassungsgericht niet geschonden met verder onderzoek op basis van onrechtmatig verkregen gegevens.

Onrechtmatigheden in het verkrijgen van bewijs leidt volgens het constitutioneel hof overigens in het geheel niet snel tot ontoelaatbaarheid van dat bewijs. Bewijsuitsluiting is slechts bij zeer ernstige bewuste of willekeurige (grond)wetschendingen, waarbij de (grond)wettelijk vastgelegde waarden en moralen planmatig of systematisch worden geschonden, mogelijk of geboden. Het oordeel betreffende ontoelaatbaarheid van het betreffende bewijs is daarmee altijd afhankelijk van de omstandigheden en vereist een belangenafweging. Een absolute

---

<sup>124</sup> Van den Elst, 'Duitsers kopen opnieuw bankgegevens', *Jongbloed Fiscaal Juristen*, 16 juli 2012, te vinden op: [www.jongbloed-fiscaaljuristen.nl](http://www.jongbloed-fiscaaljuristen.nl) (laatst geraadpleegd op 1 juni 2017) en Schoonenboom, 'Duitsland koopt zwartsparenders-cd', *De Financiële Telegraaf*, 26 februari 2010, te vinden op: [www.ft.nl](http://www.ft.nl) (laatst geraadpleegd 1 juni 2017).

<sup>125</sup> ANP, 'Duitse minister wil verbod aankoop belasting-cd's', *Nu.nl*, te vinden op: [www.nu.nl](http://www.nu.nl) (laatste geraadpleegd 3 juni 2017).

<sup>126</sup> Lex van Almelo, *De Accountant* 2009, afl. 6/7, p. 18-21.

<sup>127</sup> Simmelink 2001, p. 397 e.v.

<sup>128</sup> BVerfG 9 november 2010, 2 BvR 2101/09.

verplichting tot bewijsuitsluiting volgt blijkens het arrest van het Bundesverfassungsgericht slechts in de gevallen waarbij het kerngebied van de persoonlijke levenssfeer is aangetast.<sup>129</sup>

Het hoogste Duitse rechtscollege besluit met:

*“Beweismittel, die von Privaten erlangt wurden, sind – selbst wenn dies in strafbewehrter Weise erfolgte – grundsätzlich **verwertbahr**”.*

Daaruit volgt dat bewijsmiddelen die zijn verkregen van particulieren **bruikbaar** zijn, zelfs als dit bewijs uit strafbare gedragingen voortkomt. Gedragingen van informaten of private partijen leiden bij de beoordeling van een mogelijke bewijsuitsluiting dan ook niet tot de uitsluiting van dat bewijs, mits de onrechtmatige gedragingen geen zeer ernstige, bewuste en systematische (grond)wetsschendingen zijn.<sup>130</sup> De Duitse belastingdienst mag de gegevens van de Steuer-CD dus gebruiken om verder onderzoek op te baseren.

Een uitspraak van 2014 van het Verfassungsgerichtshof bevestigt het bovenstaande. Vanuit grondwettelijk oogpunt volgt uit een onrechtmatige gedraging niet zonder meer een strafrechtelijke bewijsuitsluiting. In het licht van het eerlijk proces ex artikel 6 EVRM moeten immers niet enkel de rechten van de verdachten in ogenschouw worden genomen, maar ook de vereisten voor een efficiënt en functionerend strafproces, redeneert het rechtscollege. Daarna vult het rechtscollege het voornoemde arrest van het Bundesverfassungsgericht uit 2010 met het navolgende aan. De zware eis aan bewijsuitsluiting mag er niet toe leiden dat de overheid gebruik van gaat maken van de ruimte die daardoor ontstaat. De hoge eisen aan bewijsuitsluiting maken niet dat de autoriteiten worden ontheven van hun plicht om op een rechtmatige wijze tot bewijsmateriaal van de door hun ingenomen positie te komen. Een rechtbank moet in het kader van een mogelijke bewijsuitsluiting dan ook te allen tijde alle relevante feiten omtrent de bewijsverkrijging meewegen.<sup>131</sup>

Het college herhaalt ook dat strafbare of onrechtmatige gedragingen van een particulier slechts in (zeer) uitzonderlijke gevallen tot een uitsluiting van het bewijs in een strafzaak kan leiden, de bewijsmiddelen zijn immers in principe te gebruiken (‘grundsätzlich verwertbahr’).<sup>132</sup> Zij voegt hier niettemin aan toe dat het in de toekomst niet ondenkbaar is dat de gedragingen van een particulier toch worden toegerekend aan de Duitse overheid. Aanleiding hiervoor kan

---

<sup>129</sup> Bundesverfassungsgericht, Pressemitteilungen BverfG, nr. 109/2010.

<sup>130</sup> BVerfG 9 november 2010, 2 BvR 2101/09 en Eisenberg 2008, p. 115 e.v.

<sup>131</sup> VerfGH 24 februari 2014, VGH B 26/13.

<sup>132</sup> BVerfG 9 november 2010, 2 BvR 2101/09.

bijvoorbeeld een grote stijging van het aantal aankopen van buitenlandse bankgegevens zijn. De bijbehorende stimulans voor particulieren om dergelijke gegevens te verkrijgen leidt in dat geval tot toerekenbaarheid aan de autoriteiten, hetgeen zal worden verdisconteerd in de vereiste belangenafweging. Hierbij zij overigens opgemerkt dat ontoelaatbaarheid in een strafrechtelijke procedure niet de ontoelaatbaarheid in een fiscale procedure met zich mee hoeft te brengen.<sup>133</sup>

Dat onrechtmatig verkregen bewijs ook bruikbaar is met betrekking tot belastingheffing en in fiscale procedures blijkt echter goeddeels niet uit de arresten van het Bundesverfassungsgericht. Hiervoor vindt men meer aanwijzingen in de arresten van de in Duitsland bestaande aparte gerechten voor belastingzaken: de 18 Finanzgerichten en het Bundesfinanzhof, de enige instantie voor hoger beroep in dergelijke belastingrechtspraak in Duitsland.

Waar in het strafrecht een belangenafweging op zijn plaats is om te bepalen of strijd met wettelijke regels tot ontoelaatbaarheid van het bewijs leidt, is de leer in het belastingrecht strenger en de belangenafweging vooraf iets meer bepaalt. Uit een strafbare gedraging, van de Belastingdienst of een particulier, volgt in het Duitse fiscale recht sneller de ontoelaatbaarheid van het daarmee verkregen bewijs. Het Bundesfinanzhof onderscheidt in vaste rechtspraak ten aanzien van een eventueel gebruiksverbod van onrechtmatig verkregen bewijs twee scenario's: procedurele gebreken (1) en ernstige (in het Duits genoemde 'qualifizierten') materieelrechtelijke schendingen (2).<sup>134</sup> Waar de eerst soort schendingen doorgaans niet tot bewijsuitsluiting leiden, leidt de tweede soort schending dat (veel) sneller. Een dergelijke materieelrechtelijke schending zal zich voordoen indien met het onderzoek naar de feiten grondwettelijk vastgelegde rechten en waarborgen van de belastingplichtige zijn geschonden (al dan niet door de belastingdienst zelf). De met dat (laakbare) onderzoek vastgestelde feiten mogen (en in sommige gevallen moeten) absoluut, zonder uitzondering en zonder herstelmogelijkheid uit (te) worden gesloten en zullen de van de belastingrechter vereiste belangenafweging vooraf inkleuren.<sup>135</sup>

Een zogenoemde 'Fernwirkung' – doorwerking – van in strijd met de grondwet en op grond van gekwalificeerd onrechtmatig verkregen bewijs (bewijs dat bij de verkrijging

---

<sup>133</sup> BVerfG 24 februari 2014, VGH B 26/13.

<sup>134</sup> BFH 25 november 1997, VIII R 4/94.

<sup>135</sup> BFH 10 april 2001, XI R 10, 11/01; BFH 28 april 1998, IX R 24/94; BFH 2 april 2004, II B 13/02; BFH 15 mei 2002, V B 74/01; BFH 26 februari 2001, VII B 265/00; BFH 4 oktober 2006, VIII R 53/04 (zie op de *Fernwirkung* van verwetungsverboden – bewijs dat je ook in andere procedures niet meer mag gebruiken omdat het op een onrechtmatige manier is verkregen).



materieelrechtelijke normen ernstig heeft geschonden) vastgestelde feiten is overigens mogelijk. Deze Fernwirkung zal ertoe leiden dat feiten die volgen uit nader verricht en rechtmatig uitgevoerd onderzoek (dat wordt gelast op grond van dat onrechtmatig verkregen bewijs) in bepaalde omstandigheden toch zullen worden uitgesloten ten aanzien van een fiscale rechtszaak of de belastingheffing. Deze doorwerking wordt gerechtvaardigd daar het de plicht van de Staat is om op een rechtmatige en uniforme wijze belasting te heffen en de rechter zich bij de vereiste belangenafweging van de belastingplichtige zich niet dient te baseren op onrechtmatige bewijsmiddelen die bij de verkrijging hebben geleid tot een (ernstige) materieelrechtelijke schending.<sup>136</sup> De doorwerking kan derhalve ook latere, wel rechtmatig verkregen bewijsmiddelen, treffen. Het lijkt derhalve op een 'Fruits of the Poisonous Tree'-benadering, zij het echter dat een dergelijke benadering vooral tot doel heeft het Openbaar Ministerie te disciplineren en niet zozeer ziet op de verantwoordelijkheid van de Staat of op de waarborging van de vereiste belangenafweging ten behoeve de belastingplichtige.<sup>137</sup>

Het bovenstaande is te typeren aldus: in het Duitse fiscale recht is uitsluiting van bewijs dat is verkregen met de ernstige schending van materieelrechtelijke normen sneller ontoelaatbaar dan in het strafrecht, een belangenafweging van de fiscale rechter blijft echter noodzakelijk. Daarnaast komt bewijs dat is verkregen door middel van een dergelijke ernstige schending van materieelrechtelijke normen maar ook in strijd is met de grondwet, zogenoemde Fernwirkung toe, hetgeen ertoe kan leiden dat nieuw (eventueel rechtmatig verkregen) bewijs dat is gevonden naar aanleiding van het eerdere onrechtmatig verkregen bewijs ook ontoelaatbaar wordt geacht.

Met betrekking tot de Steuer-Cd's oordeelde het Finanzgericht in 2010 dat er geen (ernstige) twijfel bestaat over de toelaatbaarheid van de gekochte buitenlandse bankgegevens bij belastingheffing en in fiscale procedures.<sup>138</sup> Kennelijk geven de Steuer-CD's, en de wijze waarop zij zijn verkregen, geen blijk van een gekwalificeerde schending – zijnde een ernstig materieelrechtelijke schending – van een wettelijke bepalingen of van de belangen van de belastingplichtige. Daarbij zij wel expliciet opgemerkt dat de CD-gegevens op zichzelf geen bewijs vormen voor belastingontduiking en derhalve de Duitse belastingdienst geen recht geven op vermeende rentebaten, daar voor die conclusie eerst nader onderzoek is vereist.<sup>139</sup> Hieruit valt mijns inziens op te maken dat de Duitse Belastingdienst wel belasting mag heffen

---

<sup>136</sup> BverfG 27 juni 1991, 2 BvR 1493/89.

<sup>137</sup> Meyer-Goßner & Schmitt 2013, p. 1 e.v., nummer 57.

<sup>138</sup> FG Köln 15 december 2010, 14 V 2484/10.

<sup>139</sup> FG Berlin-Brandenburg 20 april 2016, 14 K 14207/15.

op grond van de Steuer-CD's, maar dat de Steuer-CD's onvoldoende aanwijzingen bevatten om belastingontduiking aan te nemen en daarom geen rechtvaardiging bieden voor de bij belastingontduiking mogelijke straffen zoals wettelijke renten en boetes. Voor dat laatste dient eerst nader onderzoek te worden verricht. Het precieze verloop, de opbouw en de duur van het aanhouden van de rekeningen van 'zwartsparenders' kan immers niet worden afgeleid uit het bewijs afkomstig van de Steuer-CD's en dient derhalve verder te worden onderzocht.

Met alleen de (onrechtmatig verkregen) Steuer-CD bestaat geen twijfel over de hoogte van de belastingschuld op een bepaald moment, waarover dan ook geheven kan en zal worden (heffing op basis van dat onrechtmatig verkregen bewijs is toegestaan indien de vereiste belangenafweging dat toestaat). Over de rest van het financiële verleden van de bepaalde rekeningen kan op basis van de Steuer-CD's, zoals hierboven betoogd, geen uitspraak worden gedaan.<sup>140</sup> Dat leidt ertoe dat er geen fiscale renten en boeten kunnen worden berekend. In het geval er twijfel bestaat over de belastingschuld van een belastingplichtige dienen fiscale gerechten in Duitsland namelijk te beslissen in het voordeel van de verdachte, ook wel genoemd: '*in dubio pro reo*'.<sup>141</sup>

Vaste rechtspraak van het Bundesfinanzhof is dat bewijsuitsluiting slechts aan de orde is indien onrechtmatige gedragingen in het (bewijsvergarings)onderzoek zeer ernstige, bewuste en/of onbewuste wetsovertredingen zijn. Doorwerking van dat bewijsverbod naar op grond van het onrechtmatig verkregen bewijs nader en nieuw ontdekt bewijs, is slechts mogelijk indien de initiële overtreding een ernstige grondwettelijke en materieelrechtelijke schending behelsde. Dat leidt echter niet per definitie tot de uitsluiting van dat bewijs, maar is enkel een vereist (en zoals gebleken zeer zwaarwegend) onderdeel van de vereiste belangenafweging.<sup>142</sup> Het al dan niet betrokken zijn van de Duitse belastingdienst zelf bij de onrechtmatige verkrijging van het bewijs zal eveneens worden verdisconteerd in de belangenafweging, daar de ernst en de aard van de schending hiermee samenhangt.

### Steuer-CD's in Nederland

Ook in Nederland raakte men in aanraking met de gegevensdragers die de Duitse overheid had gekocht. De Duitse overheid deelde informatie op de door haar gekochte gegevensdragers over Nederlandse rekeninghouders vrijwillig met de Nederlandse

---

<sup>140</sup> Amtsgericht Neurenberg 2 augustus 2012, 46 Dx 513 JS 1382/11 en Hornig, *Praxis Steuerstrafrecht* 2014, afl. 2, p. 43-45.

<sup>141</sup> BFH 7 november 2006, VIII R 81/04.

<sup>142</sup> BFH 15 april 2015, VIII R 1/13 en BFH 4 december 2012, VIII R 5/10.

autoriteiten.<sup>143</sup> Voor de informatie die op deze manier werd verkregen geldt in Nederland het regime dat in hoofdstuk 3 reeds is beschreven. De Nederlandse overheid mag op basis van de doorgespeelde gegevens, al dan niet door anderen onrechtmatig verkregen of niet, een onderzoek gelasten, belasting heffen en boetes opleggen, zolang zij geen belangrijk (strafvorderlijk) beginsel of voorschrift in aanzienlijke mate schenden.<sup>144</sup> Besproken is reeds dat de Nederlandse rechter niet verplicht is te onderzoeken of gegevens afkomstig van buitenlandse autoriteiten rechtmatig zijn verkregen, het EVRM sluit voortbouwen op informatie van andere mogelijkheden in het dergelijke geval namelijk niet uit.<sup>145</sup> Hierbij zij overigens opgemerkt dat indien in de bewijsverkrijging, al dan niet in het buitenland of door het buitenlandse onderzoek, rechten van de belastingplichtige zelf zijn geschonden, het gebruik van de verkregen informatie vragen kan oproepen over de toelaatbaarheid.<sup>146</sup> Deze vragen zijn zoals genoemd echter alleen van belang indien belastingambtenaren zelf (in)direct betrokken zijn geweest bij de onrechtmatige handelingen en de onrechtmatige verkrijging van het bewijs, waarbij dit overigens slechts een verzwarende omstandigheid zal zijn van de toch al bestaande normenschending en derhalve slechts sneller tot bewijsuitsluiting zal leiden.<sup>147</sup> Dat belastende gegevens jegens de belastingplichtige op frauduleuze wijze zijn verkregen door de ex-medewerkers van een bank is dan ook niet een omstandigheid die op zichzelf tot de ontoelaatbaarheid van het verkregen bewijs kan leiden. Zeker niet als het echtheidsgehalte van de documenten niet is aangetast.<sup>148</sup>

Tot slot zij hierbij opgemerkt dat de Nederlandse rechter, in tegenstelling tot Duitse rechter, de gegevens op de door Duitsland gekochte gegevensdragers sneller (dan de Duitse rechter) voldoende lijkt te achten voor fiscale navorderingsaanslagen en boeten. In een zaak waar een particulier een deel van zijn vermogen had verzwegen voor de Belastingdienst besliste het Gerechtshof Amsterdam namelijk dat het niet aannemelijk was dat de tegoeden welke volgens de 'Steuer-CD's' op de door belastingplichtige in het buitenland aangehouden rekeningen aanwezig waren, in latere jaren het vermogen van belastingplichtige definitief zouden hebben verlaten.<sup>149</sup> Op grond daarvan kon derhalve (wel) een navorderingsaanslag inclusief de fiscale renten en boeten worden opgelegd volgens het Hof. Of aan dit arrest in de praktijk enige

---

<sup>143</sup> Polman & Kleijwegt, 'Zwartsparenders in vizier', *De Financiële Telegraaf*, 23 april 2016, te vinden: [www.ft.nl](http://www.ft.nl) (laatst geraadpleegd 4 juni 2017).

<sup>144</sup> HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179.

<sup>145</sup> Zie hoofdstuk 3 en Parket HR 14 november 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AX7471 (A-G Wortel, onderdeel 5, m.nt. Buruma).

<sup>146</sup> EHRM 27 juni 2001, 43286/98 (Rodriguez).

<sup>147</sup> Zie hoofdstuk 3.

<sup>148</sup> Parket HR 14 november 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AX7471 (A-G Wortel, onderdeel 5, m.nt. Buruma) en Hof Leeuwarden 10 februari 2005, 24-001521-03.

<sup>149</sup> Hof Amsterdam 29 november 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:5735.

betekenis toekomt is echter maar de vraag. Het Hof overwoog haar stellingname slechts in het licht van een door de belastingplichtige aangedragen verweer (inhoudende het niet langer aanwezig zijn van de gelden op zijn rekening, hetgeen hij niet nodig achtte te staven met bankafschriften). Het Hof overwoog het bovenstaande dan ook niet als zijnde een zelfstandige en algemeen te gelden rechtsregel. Vergelijkbare arresten van een Nederlands gerechtshof of van de Nederlandse Hoge Raad bestaan (nog) niet. Het is niet ondenkbaar dat het oordeel van de rechter anders uit kan vallen naar aanleiding van verschillen, bijvoorbeeld in het geval een groot ondernemingsvermogen (in plaats van het onderhavige particuliere vermogen) of in het geval van een coöperatieve(re) houding van de belastingplichtige ten aanzien van de vereiste gegevens.

### Samenvatting

Het Duitse strafrecht kent geen regel welke het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal verbiedt. Vaste rechtspraak laat zien dat de (on)toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs altijd het resultaat is van een belangenafweging van alle (relevante) omstandigheden van het geval. Het niet toelaten van bewijsmateriaal op grond van de onrechtmatige verkrijging daarvan (al dan niet door de belastingdienst zelf) is dan ook een uitzondering welke zal moeten worden gemotiveerd.<sup>150</sup> Het belastingrecht is in deze leer overigens strenger dan andere rechtsgebieden. De ontoelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs is geboden (de belangenafwegingen wordt hiermee vooraf verzwaard in de zin dat deze neigt naar de ontoelaatbaarheid van het betreffende bewijs) indien grondwettelijke bepalingen zijn geschonden welke de belastingplichtige in zijn belangen deed beschermen. Indien de Duitse belastingdienst zelf een aandeel heeft gehad in de ernstige normenschending zal dit uiteraard ook worden verdisconteerd in de belangenafweging (in tegenstelling tot Nederland, waar op grond van het in de bestendige jurisprudentie geformuleerde kader de normenschending van de Belastingdienst zal worden bestraft met de ontoelaatbaarheid van het daarmee verkregen bewijs).

---

<sup>150</sup> Bik, *Landelijk Bureau Vakinhoud Rechtspraak* 2016, afl. 8 & 9, p. 59.

## 6. Een vergelijking van de in Nederland, België en Duitsland gevoerde koersen

In het vorengaande is voor Nederland, België en Duitsland beschreven hoe hun hoogste rechtscolleges plachten om te gaan met onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale procedures. Hieruit blijkt dat de oordelen en de bestendige jurisprudentie van de onderzochte rechtscolleges op een aantal punten van elkaar verschillen. In het onderhavige hoofdstuk zal een vergelijking worden gemaakt tussen die verschillende uitspraken en geformuleerde kaders.

### Nederland

Nederland hanteert een systeem dat het best is te beschrijven als een tweetrapsraket. Allereerst dient de belastingrechter te bepalen of het bewijs dat is gepresenteerd onrechtmatig is verkregen. Hierin kan de belastingrechter zich laten 'inspireren' door de strafrechter (indien daar dezelfde kwestie speelt), maar is hij op generlei wijze aan het oordeel van de strafrechter gebonden. De belastingrechter dient zijn eigen afweging te maken ten aanzien van het onrechtmatig verkregen bewijs of tussen het handelen van een belastinginspecteur of opsporingsambtenaar en onder andere de Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur. Daarna dient de belastingrechter nog te bepalen wat de sanctie is ten aanzien van de onrechtmatige verkrijging van het bewijs.

Uitsluiting van onrechtmatig verkregen bewijs is slechts een allerlaatst (red)middel en komt enkel aan de orde indien het bewijs is verkregen/wordt gebruikt op een wijze die, of indien de belastinginspecteur op een manier heeft gehandeld die, 'zozeer indruist' tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik ervan onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Meer specifiek (op basis van de sinds 2015 aangescherpte jurisprudentie), uitsluiting komt enkel aan de orde indien er belangrijke (strafvorderlijke) beginselen of voorschriften zijn geschonden. Zolang dat niet het geval is lijkt het opleggen van belastingaanslagen en zelfs fiscale boetes op grond van het onrechtmatige verkregen bewijs geoorloofd. Bestendige rechtspraak laat zien dat artikel 6 EVRM tot op heden enkel doorwerking kent in punitieve fiscale procedures. Op andere plekken in het fiscale recht is op dit moment nog geen plaats voor 6 EVRM in het rechterlijk beslissingsmodel. Dit is gelet op artikel 6 EVRM (welke ziet op zowel het vaststellen van burgerlijke rechten en verplichtingen als op strafrechtelijke vervolging) en de ontwikkelingen in de Nederlandse rechtspraak (welke zoals gezegd en geconcludeerd analogische toepasselijkheid van artikel 6

op de bijzondere tak van het bestuursrecht zijnde belastrecht in de toekomst mogelijk lijkt te maken) echter geenszins uitgesloten.<sup>151</sup>

## België

In België hanteerde de rechtscolleges lange tijd de regel: *fraus omnia corrumpit*. Elk bewijs dat op een onrechtmatige manier was verkregen kon volgens dat adagium niet gebruikt worden om enig recht op te baseren of om enig voordeel mee te behalen. Men mocht dan ook niet een belastingaanslag baseren op onrechtmatig verkregen bewijs, laat staat een fiscale boete.

In 2015 werd deze maatstaf echter, in navolging van het strafrecht, versoepeld. Ten behoeve van de efficiëntie en doeltreffendheid van gerechtelijke (en fiscale) procedures, heeft het Hof van Cassatie besloten minder streng te zijn ten aanzien van onrechtmatig verkregen bewijs. Dergelijk bewijs is nu enkel niet meer toelaatbaar indien deze bewijsmiddelen zijn verkregen op een wijze die niet van een behoorlijk handelende overheid had mogen worden verwacht en indien de onrechtmatige verkrijging het recht op een eerlijk proces onmogelijk maakt. Het Belgische Hof van Cassatie hanteert daarmee sinds 2015 een maatstaf die zeer veel lijkt op de maatstaf die in Nederland van 1992 tot 2015 gold. Daarnaast blijkt uit deze criteria dat in Belgische rechtspraak wel expliciet ruimte is gemaakt voor artikel 6 EVRM, zelfs in haar gehele belastingrechtelijke beslissingsmodel! Nederland doet dat laatste tot op heden enkel in verband met punitieve fiscale procedures, maar zoals reeds meerdere malen geconstateerd lijkt de Hoge Raad hier ruimdenker tegenover te staan dan 25 jaar geleden.

## Duitsland

De Duitse rechter kent, in tegenstelling tot Belgische en Nederlandse, in het geheel geen regel die het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs verbiedt. In Duitsland is ontoelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs het resultaat is van een belangafweging die de Duitse belastingrechter dient te maken. Bij deze belangafweging wordt de rechter geacht alle relevante omstandigheden van het geval mee te wegen. Zoals is gebleken is een geval waarin de Duitse rechter onrechtmatig verkregen bewijs ontoelaatbaar acht een uitzondering welke goed gemotiveerd dient te worden. Er lijkt in Duitsland (door de Duitse rechtscolleges), net als in Nederland, nog geen plaats te zijn voor de algehele toepassing van artikel 6 EVMR op de belastingprocedure en op belastingheffing.

---

<sup>151</sup> Zie hoofdstuk 2 en meer specifiek: het theoretisch kader in dat hoofdstuk.

Hierbij zij echter opgemerkt dat de Duitse rechter in het belastingrecht vrij streng is ten aanzien van onrechtmatig verkregen bewijs. Ontoelaatbaarheid is bij de overtreding van (grond)wettelijke bepalingen welhaast geboden. Zelfs als bewijs is verkregen door nader (rechtmatig) onderzoek op basis van aanwijzingen uit eerder (onrechtmatig) verkregen bewijs kan uitsluiting van dat bewijs aan de orde zijn, dat als gevolg van de zogenaamde 'Fernwirkung' van het onrechtmatig verkregen bewijs. De Fernwirkung houdt in dat indien met de (onrechtmatige) verkrijging van het eerdere bewijs (grond)wettelijke bepalingen zijn geschonden die de belastingplichtige in zijn belangen deden beschermen, uitsluiting van nader en later (wel rechtmatig) verkregen bewijs het geval kan zijn. Hierbij zij opgemerkt dat de Duitse belastingrechter wel is gehouden, net als zijn strafrechtelijke collega's, een belangenafweging te maken ten aanzien van het onrechtmatig verkregen bewijs en de belangen van de belastingplichtige, maar dat slechts in het geval van de eerdergenoemde schendingen van (grond)wettelijke bepalingen de belangenafweging vooraf verzwaard zal zijn ten faveure van de ontoelaatbaarheid van het met de schendingen verkregen bewijs.

De fiscale rechters in Duitsland lijken een uitgebalanceerd, streng doch rechtvaardige systeem te hebben ontwikkeld als het gaat om de toelaatbaarheid (en bruikbaarheid) van onrechtmatig verkregen bewijs. Nederland noch België verplichten de rechter expliciet tot een belangenafweging en Duitsland lijkt, het hele systeem beschouwd, iets meer waarde te hechten aan de grondrechten van haar inwoners dan aan de efficiëntie van haar fiscaal rechtssysteem. Immers, de expliciete verplichting tot het maken van een belangenafweging lijken de belangen van de belastingplichtigen in Duitsland meer recht te doen dan in Nederland het geval is. In Nederland is ontoelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs immers enkel op zijn plaats indien een belangrijk (strafvorderlijk) beginsel of voorschrift in aanzienlijke mate is geschonden.

## 7. Evaluatie in het licht van de eisen aan eerlijke belastingheffing.

In het vorige hoofdstuk zijn de verschillen tussen de rechtscolleges van in deze scriptie centraal staande landen (Nederland, België en Duitsland) beschreven. In het onderhavige hoofdstuk zal worden bekeken hoe Nederland van de haar omringende landen en hun koersen omtrent onrechtmatig verkregen bewijs kan leren om haar belastingheffing op het punt van onrechtmatig verkregen bewijs meer in overeenstemming te brengen met de eerder geformuleerde eisen aan eerlijke belastingheffing.

De eisen aan eerlijke belastingheffing zijn in het theoretisch kader uitgewerkt als bestaande uit de volgende beginselen<sup>152</sup>:

- het recht op een eerlijk proces ex artikel 6 EVRM;
- het zorgvuldigheidsbeginsel;
- het 'fair play'-beginsel (2:4 Awb).

In het navolgende zal voor elk beginsel worden bestudeerd wat de Nederlandse Hoge Raad kan leren van de Duitse en Belgische rechtspraak. Het Nederlandse systeem is namelijk, zoals reeds beschreven, niet zonder kritiek. Critici stellen dat het systeem niet volledig artikel 6 EVRM naleeft en dat de belastinginspecteur een te ruime mogelijkheid krijgt om belasting te heffen. Zolang de inspecteur zelf niet betrokken is geweest bij de onrechtmatige verkrijging van het bewijs en zolang de autoriteiten niet op een al te ernstige wijze wettelijke waarborgen hebben overschreden, zal de belastingdienst zich niet snel geremd of gestraft zien door enigerlei vorm van represailles, bijvoorbeeld door de ontoelaatbaarheid van het onrechtmatig verkregen bewijs.<sup>153</sup>

### Recht op een eerlijk proces ex artikel 6 EVRM

Zoals in het theoretisch kader reeds vermeld staat artikel 6 EVRM voor vrije toegang tot een rechter, berechting binnen een redelijke termijn, openbare rechtspraak, onpartijdige rechtspraak en onafhankelijke rechtspraak in zowel de straf- als de civiele rechtspraak.<sup>154</sup>

Tevens heb ik in het theoretisch kader betoogd (en onderbouwd) waarom mijns inziens artikel 6 EVRM van toepassing zou moeten zijn op belastingheffing en heb ik uitgesproken dat ik verwacht dat artikel 6 EVRM op termijn ook daadwerkelijk in zijn geheel van toepassing zal worden verklaard op belastingheffing en de fiscale procedures.

---

<sup>152</sup> Zie hoofdstuk 2.

<sup>153</sup> Kerckhoffs, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2015, afl. 8, hoofdstuk 7. Zie ook hoofdstuk 3.

<sup>154</sup> Coenraad, *Tijdschrift voor Civiele Rechtspleging* 2010, afl. 2, p. 57-59.



Volgens de Hoge Raad dient de belastingrechter tot nu toe enkel in punitieve fiscale procedures de regels van artikel 6 EVRM toe te passen.<sup>155</sup> Uit geen enkele rechtspraak blijkt dat artikel 6 EVRM ook van toepassing is op niet punitieve fiscale procedures. Op dit punt valt derhalve zeker nog 'het een en ander te winnen'. Zo kan de Nederlandse rechter in deze een voorbeeld nemen aan de Belgische. In België is, in tegenstelling tot in Duitsland en in Nederland, namelijk artikel 6 EVRM wel expliciet van toepassing verklaard op fiscale procedures en op belastingheffing in het geheel. Het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs wordt in België in een fiscale procedure dan ook expliciet getoetst aan deze regel.

De Nederlandse Hoge Raad lijkt met haar arrest uit 2013 wel de deur open te hebben gezet voor een bredere benadering van fiscale problemen, een waar artikel 6 EVRM een rol gaat spelen in de gehele procedure en in de kwalificatie, beoordeling en toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs.<sup>156</sup> Dan zou de positie van artikel 6 EVRM op termijn niet meer exclusief behouden zijn voor fiscaal punitieve procedures. Dit wordt ondersteund door het feit dat Kerckhoffs uit het arrest van 2013 concludeert dat de term 'zozeer indruist' (uit het gelijknamige criterium dat een maatstaf geeft voor de ontoelaatbaarheid van bewijs in een fiscale procedure) een open term is, die naar gelang de ontwikkelingen in de maatschappij kan veranderen of nader worden ingevuld.<sup>157</sup> Mijns inziens volgt hieruit dat de Hoge Raad niet meer belemmerd wordt om artikel 6 EVRM expliciet van toepassing te verklaren op de gehele fiscale procedure en belastingheffing. Daarmee zou belastingheffing in al haar facetten kunnen worden getoetst aan het recht op een eerlijk proces. Belastingheffing op basis van (grovelijk) onrechtmatig verkregen bewijs zal daarmee extra worden getoetst aan de eisen van een 'eerlijk proces', hetgeen Nederland mijns inziens een stap dichterbij een 'eerlijke belastingheffing' zal brengen.

### Zorgvuldigheidsbeginsel

Het zorgvuldigheidsbeginsel houdt, zoals ook vermeld in het theoretisch kader, in dat de belastingdienst ten aanzien van te nemen besluiten alle relevante feiten dient te onderzoeken en daarbij ook alle (gerechtvaardigde) belangen dient af te wegen. Het zorgvuldigheidsbeginsel betekent derhalve concreet dat de belastinginspecteur en de rechter een goede belangenafweging moeten maken bij het beslissen tot en over een belastingaanslag. Hoewel de Belgische koers omtrent onrechtmatig verkregen bewijs (en belastingheffing op basis daarvan) hieromtrent weinig aanknopingspunten biedt, is hier voor de Duitse rechtspraak zondermeer een voorbeeldrol weggelegd. In Duitsland is in bestendige

---

<sup>155</sup> HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321.

<sup>156</sup> HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321.

<sup>157</sup> Kerckhoffs, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2015, afl. 8, hoofdstuk 7.

jurisprudentie expliciet bepaald dat de rechter bij zijn oordeel over de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs een belangafweging dient te maken. Deze belangenafweging leidt tot zorgvuldige (fiscale) rechtspraak en daarmee tot zorgvuldige belastingheffing in dat specifieke geval. Doordat de rechter haar belangenafweging expliciet dient te motiveren, vormt dit tevens een leidraad voor de belastingheffing door de inspecteur en de Belastingdienst alsmede een controlemiddel van de rechtspraak onderling. De overheid en de Belastingdienst worden gecontroleerd door de rechterlijke macht, naar het aloude idee van Montesquieu, en de rechterlijke macht 'stuurt' (daarmee) het handelen van deze instanties door de door hun genomen beslissingen wel of niet verenigbaar met het geldende recht te verklaren.

Met het nemen van een voorbeeld aan de Duitse rechtscollèges in deze wordt onrechtmatig verkregen bewijs dus niet per se ontoelaatbaar, maar wordt een (belangrijke) eis aan eerlijke belastingheffing, namelijk zorgvuldigheid, wel beter gewaarborgd, hetzij direct bij het opleggen van de aanslag, hetzij indien de rechtbank besluit dat de belastinginspecteur onzorgvuldig is geweest bij zijn aanslag en de aanslag derhalve ambtshalve vermindert of vernietigt.

#### 'Fair play'-beginsel van artikel 2:4 Awb

Overheidsorganen dienen eerlijk en rechtvaardig te handelen, dat wil zeggen: zonder vooringenomenheid en niet bezwaarlijk (zie artikel 2:4 Awb). De Belastingdienst (en de belastinginspecteur) dient haar beslissingen zonder de beïnvloeding van werknemers met een belang bij de kwestie en (minstens zo belangrijk) onpartijdig te nemen. Om dit beginsel te waarborgen dienen aanslagen die met deze eisen in strijd zijn te worden vernietigd door de rechter. Hierin spelen de Nederlandse algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waar het 'fair play'-beginsel onderdeel van uitmaakt, een grote rol.

Desalniettemin is voor de waarborging van dit beginsel een blik naar de ons omringende landen op zijn plaats. In België is in recente fiscale jurisprudentie geoordeeld dat besluiten van de belastingdienst (in het bijzonder belastinginspecteurs) niet mogen ingaan tegen wat van een redelijk handelende overheid mag worden verwacht. Hiermee formuleert zij dezelfde maatstaf die in Nederland al sinds 1992 gebruikelijk was en die de Nederlandse Hoge Raad in hetzelfde jaar als de Belgische uitspraak aanscherpte naar 'een aanzienlijke schending van een belangrijk strafvorderlijk beginsel of voorschrift'. In het Belgische en Nederlandse kader omtrent bewijsuitsluiting en onrechtmatige handelingen ligt dus reeds besloten dat de Belastingdienst niet bezwaarlijk mag handelen. Daarin ligt eveneens besloten dat bewijs dat op een rechtmatige wijze is verkregen naar aanleiding van aanwijzingen voortvloeiende uit onrechtmatig verkregen bewijs, slechts dan toelaatbaar is indien deze resultaten niet steunen

op dat onrechtmatig verkregen bewijs.<sup>158</sup> Dit lijkt een redelijke waarborg ter voorkoming van vooringenomenheid en bezwaarlijk handelen.

Ook de Duitse rechtspraak geeft weinig aanknopingspunten voor een betere waarborging van het 'fair play'-beginsel in de fiscale rechtspraak, laat staan voor betere waarborging van het 'fair play'-beginsel in relatie met onrechtmatig verkregen bewijs. Het 'fair play'-beginsel zal gelet op het voorkomen van bezwaarlijk handelen van de Belastingdienst daarom vooral moeten worden beschermd op de reeds bestaande Nederlandse en bestuursrechtelijke algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Met betrekking tot onrechtmatig verkregen bewijs dat leidt tot vooringenomenheid en onpartijdige besluitvorming kan de Duitse verplichte en expliciete belangenafweging echter wel een uitkomst bieden. Daarin dienen namelijk zowel de belangen van de belastingplichtige als de belangen (en verantwoordelijkheden) van de Belastingdienst te worden meegenomen, waaronder derhalve eveneens de plicht van de Belastingdienst om rechtvaardig (met inachtneming van 'fair play') te handelen. De Nederlandse rechter zou dus niet alleen in het licht van artikel 6 EVRM<sup>159</sup>, maar ook ten aanzien van het 'fair play'-beginsel de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs meer afhankelijk kunnen maken van een belangenafweging. Dit zal de belangen van de belastingplichtige immers in meer omstandigheden beschermen dan de actuele door de Hoge Raad gehanteerde maatstaf betreffende de beoordeling van de (on)toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs: een (strafvorderlijk) beginsel of voorschrift in aanzienlijke mate schenden.<sup>160</sup> De belangen van de belastingplichtige hebben in een belangenafweging namelijk een prominentere rol ten opzichte van de enkele beoordeling of er een wettelijke bepalingen of voorschrift in aanzienlijke mate zijn geschonden.

---

<sup>158</sup> Zie hoofdstuk 3

<sup>159</sup> Waarvan ik, onderbouwd en meermaals, toepassing op de gehele fiscale procedure bepleit.

<sup>160</sup> HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643.

## 8. Conclusie

In de vorige 5 hoofdstukken zijn, in dezelfde volgorde, aan de orde gekomen: de door de hoogste Nederlandse, Belgische en respectievelijke Duitse rechters geformuleerde koersen ten aanzien van het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs bij belastingheffing; een vergelijking tussen de verschillende gebleken koersen en tot slot de relatie van deze systemen met de eisen die worden gesteld aan eerlijke belastingheffing en de dingen die Nederland van de haar omringende landen kan leren om haar belastingheffing (nog) meer in lijn met de eisen aan eerlijke belastingheffing te brengen.

De geformuleerde eisen aan eerlijke belastingheffing zijn de volgende:<sup>161</sup>

- het recht op een eerlijk proces ex art. 6 EVRM;
- het zorgvuldigheidsbeginsel;
- het 'fair play'-beginsel (2:4 Awb).

Gebleken is dat bewijs dat op een onrechtmatige wijze is verkregen in Nederland niet per definitie ontoelaatbaar is. Sterker nog, de Nederlandse rechter hanteert een systeem waarin onrechtmatig verkregen bewijs in beginsel altijd toelaatbaar is. Slechts indien het bewijs op een wijze is verkregen waarbij *een belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of beginsel in aanzienlijke mate is geschonden*, is bewijsuitsluiting in een fiscale rechtszaak aan de orde en gerechtvaardigd.<sup>162</sup>

De Belgische rechter daarentegen hanteert een maatstaf die in Nederland sinds 2015 enigszins uit de gratie is geraakt, of in ieder geval is aangescherpt tot het zojuist genoemde adagium. In België is onrechtmatig verkregen bewijs niet toelaatbaar *indien de bewijsmiddelen zijn verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen dat wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht*, dat het gebruik van dat bewijs onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht of indien het recht op een eerlijk proces van de belastingplichtige wordt bedreigd. De Belgische rechter (en in dit geval het Belgische Hof van Cassatie) refereert hiermee dus expliciet aan de eisen van artikel 6 EVRM.

De Duitse rechter hanteert een systeem van belangenafwegingen waarbij in ieder specifiek geval een belangenafweging dient plaats te vinden tussen de belangen van de belastingplichtige en de belangen van de Duitse belastingdienst ten aanzien van het onrechtmatig verkregen bewijs. Van die belangenafweging is artikel 6 EVRM niet een expliciet

---

<sup>161</sup> Zie hoofdstuk 2.

<sup>162</sup> HR 30 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AM2533.

onderdeel. Desalniettemin is de Duitse belastingrechter vrij streng. Onrechtmatig verkregen bewijs (of bewijs dat daaruit voortvloeit) is sneller ontoelaatbaar indien ten behoeve van de verkrijging belangrijke grondwettelijke en wettelijke voorschriften zijn geschonden die de (belangen van de) belastingplichtige beschermen. Uiteraard dient hier dezelfde belangenafweging te geschieden, maar wort deze vooraf als het ware enigszins ingekleurd of verzaard ten faveure van de ontoelaatbaarheid van het betreffende bewijs.

Ten aanzien van het zorgvuldigheidsbeginsel is beargumenteerd dat Nederland ten aanzien van deze eis aan eerlijke belastingheffing kan leren van de belangenafweging die de Duitse belastingrechter maakt. Het huidige adagium van de Hoge Raad leidt namelijk niet direct tot een verplichte belangenafweging maar enkel tot ontoelaatbaarheid indien een 'belangrijk (strafvorderlijk) beginsel in aanzienlijke mate is geschonden'. Over *belangrijk* en *in aanzienlijke mate* lijkt mijns inziens enige discussie te kunnen bestaan, maar een belangenafweging wordt hiermee redelijkerwijs niet gewaarborgd. Door deze expliciet te verplichten, naar Duits voorbeeld, wordt daarmee wederom een stap richting 'eerlijke belastingheffing' gezet.

Daarnaast is geconstateerd dat de Nederlandse rechter met betrekking tot de incorporatie van artikel 6 EVRM in haar belastingheffing lering kan trekken uit de expliciete verwijzingen naar artikel 6 EVRM van de Belgische rechter. Volgens de Nederlandse rechtspraak is artikel 6 EVRM niet van toepassing in fiscale geschillen, behoudens geschillen van een punitieve aard. Al lijkt de Hoge Raad in de loop de jaren haar houding hieromtrent wat te hebben aangepast en is het, zoals ik heb betoogd, waarschijnlijk dat zij op termijn artikel 6 EVRM integraal van toepassing zal verklaring op belastingheffing en fiscale procedures. Wanneer de Hoge Raad (of de wetgever) deze in België inmiddels in het fiscale rechtssysteem geïntegreerde stap ook zet, wordt daarmee (al is dat pas op termijn) voldaan aan nog een eis aan eerlijke belastingheffing.

Met betrekking tot het 'fair play'-beginsel is gebleken dat Nederland haar verantwoordelijkheid heeft onderkend en dat dit tot uitdrukking komt in de algemene beginselen van behoorlijk bestuur welke ook voor de Belastingdienst gelden, zij is immers een bestuursorgaan. Bezwaarlijke handelingen van de Belastingdienst worden met deze algemene beginselen grotendeels voorkomen of bestraft en herstelt.<sup>163</sup> Ten aanzien van de verplichte onpartijdigheid voortvloeiende uit het 'fair play'-beginsel kunnen de opname van een verplichte

---

<sup>163</sup> Herstelt als gevolg van de op de overtreding van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur gebaseerde vernietiging of aanpassing van het besluit.

belangenafweging en de incorporatie van artikel 6 EVRM in de fiscale procedure wellicht een uitkomst bieden.

Tot slot zij opgemerkt dat de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs mijns inziens nooit onomstreden zal worden. Hoewel efficiënte en adequate belastingheffing een belangrijk goed is, de hele maatschappij draait immers op belastinggelden (innovatie, renovatie en integratie worden immers gesponsord met belastinggelden), zijn wettelijke regels er niet voor niets. Het voelt tegenstrijdig dat de Belastingdienst tot op zekere hoogte bewijs dat is verkregen door middel van de schending van wettelijke bepalingen (al dan niet door haar zelf) in gevallen mag gebruiken zonder enige vorm van represailles. Denk bijvoorbeeld aan het heffen van belasting op grond van door derden van Liechtensteinse banken 'gestolen' data over belastingontduiking. Dit bewijs, dat in feite onrechtmatig is verkregen, is in deze scriptie elke keer bruikbaar gebleken in fiscale procedures. In dat kader bezien is het niet gek dat de Belastingdienst belasting kan heffen op grond van anonieme tips (al dan niet verkregen via haar eigen tip-lijn), zelfs als deze tegen betaling zijn verkregen en (deels) ongeacht of deze informatie door de tipgever op onrechtmatige wijze is vergaard.<sup>164</sup> Dit terwijl een belastingplichtige voor de, met dat onrechtmatig verkregen bewijs gebleken, overtreding van fiscale wetgeving wordt geconfronteerd met een fiscale (na)heffing of (na)vordering plus mogelijke boeten en renten. Het is daarom van belang dat het systeem dat is ontwikkeld en in ontwikkeling blijft ten aanzien van onrechtmatig verkregen bewijs voldoet aan de eisen van eerlijke belastingheffing en steeds duidelijk beschreven en ingekaderd is door de Hoge Raad. Hierbij zij opgemerkt dat de Belastingdienst zich wel te allen tijde dient te houden aan het legaliteitsbeginsel, hetgeen in onderstaande alinea nog eens tot uitdrukking zal komen.

Belastingheffing is van wezenlijk belang voor onze maatschappij, wetsovertredingen van zowel de belastingplichtige als van de Ontvanger zijn echter onwenselijk. Slechts met het oog op de efficiëntie en doelmatigheid van ons fiscale systeem heiligt het doel sommige middelen in de zin dat de belastingdienst tot op zekere hoogte bewijs dat is verkregen door de schending van wettelijke bepalingen (die al dan niet strekkende tot het beschermen van (de belangen van de) belastingplichtige en al dan niet door haarzelf) mag gebruiken voor de belastingheffing. Dit heeft wellicht te maken met het feit dat wij de Staat in een ver verleden de toestemming hebben gegeven om ons te besturen en de bijbehorende maatregelen te nemen. De Staat komt derhalve meer bevoegdheden toe dan zijn inwoners, zoals wetgeving, handhaving en berechting. Het is in daarom wellicht ook te verantwoorden dat de Staat meer ruimte krijgt bij de inning van belastinggelden dan dat de belastingplichtige krijgt bij het ontduiken van die

---

<sup>164</sup> Kamerstukken II 2009/10, 31066, nr. 77.

belastingen. Heffing op grond van onrechtmatig verkregen bewijs kan op basis daarvan wellicht te billijken zijn. Een adequaat fiscaal systeem is anders namelijk op geen enkel wijze te realiseren en te handhaven. Er dienen echter wel waarborgen te gelden, voor zowel de burger als de Staat zelf. Zo is de Belastingdienst bijvoorbeeld verplicht, bij het 'overtreden' van wettelijke bepalingen om tot bewijs te komen waarop haar aanslagen kunnen worden gebaseerd, zich te houden aan de in de wet neergelegde bevoegdheden van de Belastingdienst. Indien zij handelt buiten haar bevoegdheden zal bewijs dat onrechtmatig is verkregen maar niet een belangrijk (strafvorderlijk) beginsel of voorschrift in aanzienlijke mate schendt, toch ontoelaatbaar zijn.<sup>165</sup> Mijns inziens is belastingheffing op grond van onrechtmatig verkregen bewijs echter enkel te billijken met enkele nieuwe waarborgen. De Staat en de Belastingdienst moeten zich uiteraard nog steeds aan alle in de jurisprudentie ontwikkelde waarborgen en regels houden, maar artikel 6 EVRM en een verplichte belangenafweging naar Duits voorbeeld moeten mijns inziens onderdeel gaan uitmaken van het fiscale (heffings)systeem.

\* \* \*

Kortom: de Nederlandse Hoge Raad kan van het Belgische Hof van Cassatie de directe toepassing van artikel 6 EVRM in de fiscale rechtspraak leren. Daarnaast kan de Hoge Raad voorbeeld nemen aan de in Duitsland verplichte belangen in fiscale procedures waar het gaat om de (on)toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs.

\* \* \*

---

<sup>165</sup> HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286; zie hiervoor eveneens hoofdstuk 3.

## 9. Literatuur- en Jurisprudentielijst

### Literatuur

#### Online bronnen

ANP, 'Duitse minister wil verbod aankoop belasting-cd's', *Nu.nl*, te vinden op: [www.nu.nl](http://www.nu.nl) (laatste geraadpleegd 3 juni 2017).

Belastingdienst, *Spelregels: Algemene beginselen van behoorlijk bestuur*, 11 april 2017, te vinden op: [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl) (laatst geraadpleegd op 8 mei 2017).

Bundesfinanzhof, Oberstes Gericht in Steuer- und Zollsachen, <https://www.bundesfinanzhof.de> (laatst geraadpleegd op 13 mei 2017).

S. van den Elst, 'Duitsers kopen opnieuw bankgegevens', *Jongbloed Fiscaal Juristen*, 16 juli 2012, te vinden op: [www.jongbloed-fiscaaljuristen.nl](http://www.jongbloed-fiscaaljuristen.nl) (laatste geraadpleegd op 1 juni 2017).

FutD Redactie, 'KB Lux'ers niet vervolgd wegens ontoelaatbaarheid bewijs', *Fiscaal Up to Date*, 8 december 2009, te vinden op [www.futd.nl](http://www.futd.nl) (laatste geraadpleegd 31 mei 2017).

FutD Redactie, 'Brussels strafhof veegt vloer aan met KB Lux-bewijs', *Fiscaal Up to Date*, 14 december 2010, te vinden op: [www.futd.nl](http://www.futd.nl) (laatste geraadpleegd 5 juni 2017).

J. Polman & A. Kleijwegt, 'Zwartsparenders in vizier', *De Financiële Telegraaf*, 23 april 2016, te vinden: [www.ft.nl](http://www.ft.nl) (laatst geraadpleegd 4 juni 2017).

D. Riedel & O. Stock, 'Der Anti-Schäuble', *Handelsblatt* 2012, te vinden op: [www.handelsblatt.com](http://www.handelsblatt.com) (laatst geraadpleegd 4 juni 2017).

M. Schoonenboom, 'Duitsland koopt zwartsparenders-cd', *De Financiële Telegraaf*, 26 februari 2010, te vinden op: [www.ft.nl](http://www.ft.nl) (laatst geraadpleegd 1 juni 2017).

#### Boeken en artikelen

##### **Adams, *Rechtskundig Weekblad 2008-2009*.**

M. Adams, 'De argumentatieve en motiveringspraktijk van hoogste gerechtshoven: rechtsvergelijkende beschouwingen', *Rechtskundig Weekblad 2008-2009*, p. 1498-1511.

##### **Adriaansen, *Vakblad voor de MKB-adviseur 2004*, afl. 1/2.**

M.P.L. Adriaansen, 'Beginselen van het bestuursrecht', *Vakblad voor de MKB-adviseur 2004*, afl. 1/2, p. 24.

##### **Van Almelo, *De Accountant 2009*, afl. 6/7.**

Lex van Almelo, 'Publiek (bank)geheim', *De Accountant 2009*, afl. 6/7, p. 18-21.

##### **Bik, *Landelijk Bureau Vakinhoud Rechtspraak 2016*, afl. 8 & 9.**

J. Bik, 'Rechtspraak Europa', *Landelijk Bureau Vakinhoud rechtspraak 2016*, afl. 8 & 9, p. 59.

##### **Bovens & Yesilkagit, *Nederlands Juristenblad 2005*, afl. 10.**

M.A.P. Bovens & K. Yesilkagit, 'De invloed van Europese richtlijnen op de Nederlandse wetgever', *Nederlands Juristenblad 2005*, afl. 10, p. 520 – 529.



**Breur, Hallers, Nijboer & Van der Westen-Baptist, *Seminarium voor Bewijsrecht* 2000.**

C. Breur, M. Hallers, J.F. Nijboer & E.I.M.T. van der Westen-Baptist, 'Rapportage over het (verkennd) rechtsvergelijkend onderzoek inzake kleine rechtshulp aan/door derdenlanden: schone handen in de rechtshulp?', *Seminarium voor Bewijsrecht* 2000, p. 15 e.v.

**Bundesverfassungsgericht, *Pressemitteilungen BVerfG*, nr. 109/2010.**

Bundesverfassungsgericht, 'Verfassungsbeschwerde gegen die auf Daten aus Liechtenstein ("Steuer-CD") gestützte Anordnung einer Wohnungsdurchsuchung erfolglos', *Pressemitteilungen BVerfG*, 30 november 2010, nr. 109/2010.

**Chébtí 2014.**

M. Chébtí, 'Rechterlijke toetsing aan eenieder verbindende internationale verdragsbepalingen', in: *Wetenschappelijke bijdragen, Bundel ter gelegenheid van het 35-jarig bestaan van het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2014.

**Coenraad, *Tijdschrift voor Civiele Rechtspleging* 2010, afl. 2.**

L.M. Coenraad, 'Art. 6 EVRM en de civiele procedure', *Tijdschrift voor Civiele Rechtspleging* 2010, afl. 2, p. 57-59.

**Dekker, *Markt en mededinging* 2006, afl. 8.**

C.T. Dekker, 'Annotaties, onrechtmatig verkregen bewijs', *Markt en mededinging* 2006, afl. 8, p. 242-245.

**Dijksterhuis, *Nederlands Juristenblad* 2010, afl. 30.**

B. Dijksterhuis, 'Uniforme rechtstoepassing en de Hoge Raad', *Nederlands Juristenblad* 2010, afl. 30, p. 1969 – 1973.

**Dubelaar, *Rechtgeleerd Magazijn THEMIS* 2007, afl. 3.**

M.J. Dubelaar, 'Betrouwbaarheid versus rechtmatigheid in strafzaken', *Rechtgeleerd Magazijn THEMIS* 2009, afl. 3, p. 93-105.

**Eisenberg 2008.**

U. Eisenberg, *Beweisrecht der StPO*, München: C.H.Beck 2008, p.115 e.v.

**Embregts 2003.**

M.C.D. Embregts, *Uitsluitel over bewijsuitsluiting* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2003.

**Feltkamp 2017.**

R. Feltkamp, *Beginselen van het vermogensrechtelijk privaatrecht*, Antwerpen-Apeldoorn: Maklu-Uitgevers N.V. 2017, p. 209 e.v.

**De Haas, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2014, afl. 4.**

P. de Haas, 'Wat heeft de KB Lux-procedure in al die jaren opgeleverd?', *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2014, afl. 4, p. 2-7.

**Hornig, *Praxis Steuerstrafrecht* 2014, afl. 2.**

M. Hornig, 'LGT-Bank: Kein Nachweis von Steuerhinterziehung trotz namentlicher Nennung auf CD', *Praxis Steuerstrafrecht* 2014, afl. 2, p. 43-45.

**Jansen 2013.**

P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in belastingrecht*, Den Haag: Sdu fiscale en financiële uitgevers 2013, p. 186.

**Kerckhoffs, *Tijdschrift voor Formeel belastingrecht* 2015, afl. 8, hoofdstuk 7.**

R.W.J. Kerckhoffs, 'Onrechtmatig verkregen bewijs: een nieuw geluid?', *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2015, afl. 8, hoofdstuk 7.

**De Kezel, *RABG* 2010.**

E. de Kezel, *Rechtspraak Antwerpen, Brussel, Gent* 2010, p. 1292

**Knigge 2001.**

G. Knigge, *Leerstukken van het strafprocesrecht*, Gouda: Quint 2001, p. 148-149.

**Kremer 1999.**

M. Kremer, *Onrechtmatig verkregen bewijs in civiele zaken*, (diss. Groningen), Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1999, p. 5.

**Kruijer, *Weekblad fiscaal recht* 2008, afl. 6772, p. 737-753.**

H.S.M. Kruijer, 'Art. 6 EVRM is van toepassing verklaard op belastingheffing', *Weekblad fiscaal recht* 2008/250, afl. 6772, p. 737-753.

**Koopmans, 1988.**

T. Koopmans, 'De Hoge Raad en buitenlandse hoogste gerechten', in: *De Hoge Raad der Nederlanden, een portret*, Zwolle: T. Willink 1988.

**Koopman, *Tijdschrift voor Formeel belastingrecht* 2003/4.**

R.J. Koopman, 'Informatieverplichtingen en het recht op een eerlijk proces tegen de achtergrond van de KB Lux-affaire', *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2003/4, p. 4-8.

**Lenaerts, *Tijdschrift voor Privaatrecht* 1978.**

H. Lenaerts, 'Cassatierechtspraak in Sociale Zaken', *Tijdschrift voor Privaatrecht* 1978, p. 579-606.

**Lenaerts, *TBBR* 2012.**

A. Lenaerts, 'Over de sanctionering van het wilsgebrek bedrog en de afwezigheid van invloed van de onopzettelijke fout van het slachtoffer: een toepassing van *fraus omnia corrumpit*, noot onder Cass. 18 maart 2010.', *Tijdschrift voor Belgisch Burgerlijk Recht* 2012, afl. 25, p. 36-44.

**Lenaerts 2013.**

A. Lenaerts, *Fraus omnia corrumpit in het privaatrecht*, Brugge: Die Keure 2013, p. 324.

**Lindhout, *De Volkskrant*, 5 mei 2017.**

S. Lindhout, 'Duitse rel: illegale informatie, belastingontduiking en een oud-politieman in dienst van Zwitsers', *De Volkskrant*, 5 mei 2017.

**Meyer-Gossner & Schmitt 2013.**

L. Meyer-Goßner & B. Schmitt, *StPO – Strafprozessordnung*, München: C.H. Beck 2013, p. 1 e.v., nummer 57.

**Van Mierlo, *Dagblad de Limburger* 2000, afl. 11.**

H. van Mierlo, 'Belastinghervormers zijn kille ingenieurs', *Dagblad De Limburger*, 18 november 2000, afl. 11.

**Nefkens, *Belastingadvies* 2012, afl. 10.**

A.T.P. Nefkens, 'Eigen maatstaven belastingrechter bij beoordeling bruikbaarheid bewijsmateriaal', *Belastingadvies* 2012, afl. 10, p. 4-5.

**Nijboer 1997.**

J.F. Nijboer, *Strafrechtelijk bewijsrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p. 152.

**Van Oevelen, TPR 1991, nr. 3.**

A. van Oevelen, 'De zgn. „subjectieve” goede trouw in het Belgische materiële privaatrecht (in het bijzonder in de materies die het notariaat aanbelangen)', *TPR* 1991, nr. 3, p. 1096.

**Van Ommeslaghe, JDF 1989.**

P. van Ommeslaghe, "Droit commun et droit fiscal", *JDF* 1989, p. 5-32.

**Ossenbühl 2011.**

F. Ossenbühl, 'Bundesverfassungsgericht und Gesetzgebung', in: *Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht* 2011, p. 34.

**Ostendorf, Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatiek 2010, afl. 4.**

H. Ostendorf, 'Gekaufte Strafverfolgung', *Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatiek* 2010, afl. 4, p. 301-308.

**Pieterse 2014.**

M. Pieterse, 'Evenwicht is een dynamische toestand! Over schuivende machten en de rechtsvormende rol van de Hoge Raad', in: *Wetenschappelijke Bijdragen. Bundel ter gelegenheid van het 35-jarig bestaan van het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden* 2014, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2014.

**Pauwels, Weekblad fiscaal recht 2008, afl. 6776, p. 859-879.**

M.R.T. Pauwels, 'Art. 6 EVRM helaas nog steeds niet van toepassing op belastingheffing', *Weekblad fiscaal recht* 2008/879, afl. 6776, p. 859-879.

**ProceD, Nieuwsbrief Bestuurlijke Boeten 2015, afl. 1.**

ProceD, 'Boete Resumé', *Nieuwsbrief Bestuurlijke Boeten* 2015, afl. 1, p. 1-2.

**Raaijmakers 2017.**

J.H.P.M. Raaijmakers, *Cursus Belastingrecht* 2017, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 527.

**Regout, Timperman, Meulder & Parrein, Hof van Cassatie 2015.**

M. Regout, M. Timperman, A. Meulder & F. Parrein, 'Jaarverslag 2015', *Hof van Cassatie België* 2015, p. 59-60.

**Romain 2000.**

J.F. Romain, *Théorie critique du principe général de bonne foi en droit privé: des atteintes à la bonne foi, en général, et de la fraude, en particulier (Fraus omnia corrumpit)*, Brussel: Bruylant 2000, p. 768.

**Rorive, European Review of Private Law 2004, afl. 3.**

I. Rorive, 'Diverging Legal Culture but Similar Jurisprudence of Overruling: The Case of the House of Lords and the Belgian Cour de Cassation', *European Review of Private Law* 2004, afl. 3, p. 338.

**Rose 2012.**

L. Rose, *The Most Dangerous Superstition*, Portland: Platyepress 2012, p. 15.

**Van Royen, De Tijd, 10 juni 2015.**

Alain van Royen, 'Arrest Hof van Cassatie dd. 22 mei 2015', *De Tijd*, 10 juni 2015.

**Sell, *Berater-Magazin* 2016.**

M. Sell, 'Karriere im Steuerrecht', *Berater-Magazin* 2016, afl. 3, p. 3.

**Simmelink 2001.**

J.B.H.M. Simmelink, 'Bewijsrecht', in: M.S. Groenhuijsen & G. Knigge, *Het onderzoek ter zitting: Eerste interimrapport onderzoeksproject Strafvordering 2001*, Groningen: Drukkerij Rijksuniversiteit Groningen 2001, p. 397 e.v.

**De Tavernier 2009.**

P.C.J. de Tavernier, 'Over de motivering van arresten van het Belgische Hof van Cassatie', in: A.G. Castermans & K.J.O. Jansen (Eds.), *Het zwijgen van de Hoge Raad*, Deventer: Kluwer 2009.

**Timmermans, Schild & Van Benschop, *Trema* 2013/1.**

V. Timmermans, A. Schild & K. van Benschop, 'Interview met Toon Huydecoper ter gelegenheid van zijn afscheid als advocaat-generaal bij de Hoge Raad. Advocaat-generaal: de mooiste baan die er is', *Trema* 2013/1, p.19

**Vranken 1995.**

J.B.M. Vranken, in *Mr. C. Asser's handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Algemeen – deel 2* 1995, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, nrs. 74-79 en 183. (Asser-Serie)

**Vranken, *Tijdschrift voor Civiele Rechtspleging* 2000.**

J.B.M. Vranken, 'Onrechtmatig verkregen bewijs in civiele zaken. Bespreking van het gelijknamige proefschrift van M. Kremers', *Tijdschrift voor Civiele Rechtspleging* 2000, p. 39-61.

**Vranken 2010.**

J.B.M. Vranken, 'Taken van de Hoge Raad en zijn Parket in 2025', in: A. Mol, I. Giesen & F.G.H. Kristen (editors), *De Hoge Raad in 2025: contouren van de toekomst van de cassatierechtspraak* 2010, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2010.

**De Vreese, *Tijdschrift voor Privaatrecht* 1967.**

A. de Vreese, 'De Taak van het Hof van Cassatie', *Tijdschrift voor Privaatrecht* 1967, p. 567.

**Van der Wiel, *Nederlands Juristenblad* 2014, afl. 13, p. 792-796.**

B. van der Wiel, 'Derdenwerking van rechterlijke uitspraken', *Nederlands Juristenblad* 2014, afl. 13, p. 792-796.

**Woods & Watson 2014.**

L. Woods & P. Watson, *Steiner & Woods EU LAW*, Oxford: Oxford University Press 2014.

[Rechtspraak](#)[Nederlands](#)[Hoge Raad](#)

HR 2 april 1978, ECLI:NL:HR:1978: AX3264.

HR 12 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:AC2326.

HR 7 februari 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC0500 (Slompkes/Nool).

HR 1 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5028.

HR 12 februari 1993, ECLI:NL:HR:2014:1632 (W./Gemeente Spijkenisse).

HR 19 december 1995, ECLI:NL:HR:1995:ZD0328 (Zwolsman).

HR 30 maart 2004, ECLI:NL:HR:2004:AM2533.

HR 14 november 2006, ECLI:NL:HR:2006:AX7471.

HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179.

HR 29 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL7709.

HR 7 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU6784.

HR 29 januari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0816.

HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321.

HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640.

HR 25 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:1042.

HR 11 juli 2014, ECLI:NL:HR:2014:1632.

HR 4 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3109.

HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643.

HR 14 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:242.

HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286.

### *Parket bij de Hoge Raad*

Parket HR 14 november 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AX7471 (A-G Wortel, onderdeel 5, m.nt. Buruma).

Parket HR 21 maart 2008, ECLI:NL:PHR:2008:BA8179.

Parket HR 28 mei 2014, ECLI:NL:PHR:2014:521.

### *Gerechtshof*

Hof Leeuwarden 10 februari 2005, 24-001521-03.

Hof Amsterdam 18 januari 2006, P03/04509.

Hof 's-Hertogenbosch 23 april 2013, ECLI:NL:RBROE:2009:BK5932.

Hof Amsterdam 29 november 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:5735.

## Belgisch

### *Hof van Cassatie – vergelijkbaar met onze Nederlandse Hoge Raad*

Cass. 9 juli 1931, Pas. 1931, I, 218.

Cass. 23 januari 1968, Pas. 1968, I, 649.

Cass. 14 oktober 2003, P.03.0762.N.

Cass. 18 maart 2010, Pas. 2010, I, 875.

Cass. 31 mei 2011, Fida 20112561.

Cass. 6 maart 2015, F.14.0038.N.

Cass. 22 mei 2015, F.13.0077.N.

### *Hof van Beroep – vergelijkbaar met onze Nederlandse gerechtshoven.*

HvB Brussel 10 december 2010, Fida20110245.

HvB Antwerpen 7 februari 2012, EE/94.256.

## Duits

### *Bundesverfassungsgericht – Constitutioneel Hof, hoogste rechterlijke college van Duitsland.*

BverfG 27 juni 1991, 2 BvR 1493/89.

BVerfG 27 februari 2008, BvR 370/07.

BVerfG 9 november 2010, 2 BvR 2101/09.

BverfG 29 november 2010, ECLI:DE:BVerfG:2010:rk201011092bvr210109.

BVerfG, 24 februari 2014, VGH B 26/13.

### *Amtsgericht – Duitse rechter in eerste aanleg, vergelijkbaar met onze rechtbank.*

Amtsgericht Neurenberg 2 augustus 2012, 46 Dx 513 JS 1382/11.

*Finanzgericht – Duitse rechter in eerste aanleg in fiscale zaken.*

FG Köln 15 december 2010, 14 V 2484/10.

FG Berlin-Brandenburg 20 april 2016, 14 K 14207/15.

*Bundesfinanzhof – Hoogste (en enige hogere) fiscale rechter van Duitsland.*

BFH 25 november 1997, VIII R 4/94.

BFH 7 november 2006, VIII R 81/04.

BFH 4 december 2012, VIII R 5/10.

BFH 15 april 2015, VIII R 1/13.

Europees

EHRM 17 december 1997, ECLI:NL:XX:1996:ZB6862 (Saunders).

EHRM 27 juni 2001, 43286/98 (Rodriguez).

EHRM 12 juli 2001, ECLI:NL:XX:2001:AP0818 (Ferrazzini/Italië).

EHRM 5 november 2002, nr. 00048539/99 (Allan v. UK).

EHRM 23 november 2006, ECLI:NL:XX:2006:AZ9064 (Jussila).

EHRM 29 april 2008, ECLI:NL:XX:2008:BD3989 (Burden/UK).

EHRM 5 april 2012, ECLI:NL:XX:2012:BW5997 (Chambaz vs. Zwitserland).

EHRM 12 juli 2013, nr. 25424/09 (Allen v. UK).

EHRM 24 oktober 2013, nrs. 62880/11, 62892/11, 62899/11 (Navone e.a. tegen Monaco).

EHRM 23 oktober 2014, nr. 27785/10 (Melo Tadeau v. Portugal).

Officiële Publicaties

Council of Europe, *European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, as amended by Protocols Nos. 11 and 14*, 4 November 1950, ETS 5, preambule.

**Eerste Protocol bij het EVRM**

Protocol bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, Parijs, 20-03-1952.

Kamerstukken II 2009/10, 31066, nr. 77.