



Rapport

Klacht

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst naar aanleiding van ten onrechte door het Openbaar Ministerie verstrekte digitale gegevens een verzoek om informatie aan hem heeft gedaan met betrekking tot één van zijn cliënten.

Beoordeling

Algemeen

I. Bevindingen

1. Verzoeker is belastingadviseur. Naar hem was een strafrechtelijk onderzoek gestart. In het kader van dit onderzoek werd het kantoor van verzoeker tweemaal door de FIOD doorzocht. Bij deze doorzoekingen werd het digitale databestand van verzoeker gekopieerd. Dit databestand bevat onder meer gegevens betreffende cliënten van verzoeker.
2. Een deel van het betreffende databestand werd door het Openbaar Ministerie (OM) aan de Belastingdienst verstrekt. Deze informatie had betrekking op cliënten van verzoeker en hield geen verband met het strafrechtelijk onderzoek naar verzoeker.
3. Op 28 maart 2007 vroeg de inspecteur van de Belastingdienst/Rivierenland/kantoor Gorinchem per brief informatie op bij verzoeker over één van zijn cliënten. Het betrof een verzoek op grond van artikel 47 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (Awr) en de inspecteur verwees naar in eerdere brieven gestelde vragen waarop naar zijn mening geen afdoende antwoord was gegeven. In het verzoek motiveerde hij waarom hij de gevraagde gegevens van belang achtte voor de belastingheffing van de betreffende cliënt.

De inspecteur gaf in zijn brief een opsomming van informatie waarover hij reeds beschikte en die de basis vormde voor het verzoek om informatie. Dit waren onder andere:
 - een concept-letter of wishes;
 - een brief van de cliënt van verzoeker aan de Belastingdienst;
 - een akte van verkoop van aandelen;
 - een overzicht dat afkomstig is van de computer van verzoeker.
4. Op 20 april 2007 diende de gemachtigde van verzoeker bij de Belastingdienst een klacht in over het gebruik door de Belastingdienst van de door de Officier van Justitie (OvJ) verstrekte informatie.

De gemachtigde stelde dat de OvJ de betreffende informatie niet aan de Belastingdienst had mogen verstrekken en dat de informatie bovendien onder het informele verschoningsrecht van verzoeker viel. De Belastingdienst had volgens de gemachtigde derhalve geen gebruik van deze informatie mogen maken.

5. Op 19 juni 2007 vond in het kader van de klachtafhandeling door de Belastingdienst een telefonisch hoorgesprek plaats. Het verslag van het hoorgesprek werd op 20 juni 2007 schriftelijk aan de gemachtigde van verzoeker toegezonden.

6. Op 22 juni 2007 reageerde de gemachtigde van verzoeker schriftelijk richting de Belastingdienst op het hoorverslag.

Hij ging hierbij in op de achtergrond van het informele verschoningsrecht en gaf aan dat de aan de Belastingdienst verstrekte informatie niet gebruikt mocht worden omdat deze informatie geen verband hield met het misdrijf waarvan verzoeker verdacht werd. Tevens bleek uit de informatie niet van een misdrijf gepleegd door de cliënt van verzoeker. De gemachtigde gaf aan dat de OvJ inmiddels bevestigd had dat het verstrekken van de informatie aan de Belastingdienst onrechtmatig was. Dat betekende volgens de gemachtigde ook dat de Belastingdienst van deze informatie geen gebruik had mogen maken.

Voorts lichtte de gemachtigde toe waarom naar zijn mening de vergelijking met de zogenaamde "KB-Lux"-jurisprudentie niet opging. In die zaak had de Nederlandse rechter beslist dat het in België mogelijk onrechtmatig verkregen bewijs in Nederland toch gebruikt mocht worden, omdat de Nederlandse autoriteiten erop mochten vertrouwen dat het bewijs rechtmatig was verkregen op het moment dat ze het van de Belgische autoriteiten ontvingen. De gemachtigde gaf aan dat de Belgische rechter daarentegen had geoordeeld dat ten opzichte van Belgische burgers de informatie wel onrechtmatig was verkregen.

7. Met zijn brief van 18 juli 2007 deed de Belastingdienst uitspraak op de ingediende klacht.

De Belastingdienst bestreed dat de OvJ de betreffende informatie niet aan de Belastingdienst mocht verstrekken, nu dit was gebeurd op grond van de daarvoor geldende wettelijke bepalingen en beleidsregels.

De Belastingdienst stelde dat de informatie niet onder het informele verschoningsrecht van verzoeker viel. Het beleid rond het informele verschoningsrecht had naar zijn mening slechts betrekking op informatie die van een belastingadviseur mag worden gevraagd. In de onderhavige situatie betrof het geen informatie die van een belastingadviseur werd gevraagd, maar zogenaamde bijvangst in een strafrechtelijk onderzoek die door het OM aan de Belastingdienst was verstrekt. Naar de mening van de Belastingdienst kon het informele verschoningsrecht nimmer inhouden dat een adviseur bewust feiten weigert te

verstrekken die voor de fiscus noodzakelijk zijn om een standpunt in te kunnen nemen.

De Belastingdienst stelde dat, nu de informatie door de OvJ op grond van de geldende wettelijke bepalingen en beleidsregels aan de Belastingdienst was verstrekt, deze ervan uit mocht gaan dat hij de informatie mocht gebruiken. Ook indien sprake was van jegens de belanghebbende op onrechtmatige wijze verkregen bewijsmiddelen hoefde dit voor de inspecteur geen beletsel te zijn om hiervan gebruik te maken. In een dergelijk geval dient de Belastingdienst te beoordelen of het gebruik van deze bewijsmiddelen ter vaststelling of ondersteuning van een belastingaanslag in strijd is met een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, meer in het bijzonder het zorgvuldigheidsbeginsel. Naar de mening van de Belastingdienst was hier geen sprake van indien de inspecteur ook op een andere wijze van de bewijsmiddelen kennis had kunnen nemen. Het gebruik van de betreffende bewijsmiddelen 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. Hiervan was naar het oordeel van de Belastingdienst geen sprake.

De Belastingdienst merkte op dat de belastingrechter niet gebonden is aan de beoordeling door de strafrechter voor wat betreft de gevolgen die in de belastingprocedure verbonden moeten worden aan onzorgvuldigheid, onbehoorlijkheid of kwade trouw in het opsporingsonderzoek. Het doel en inzet van de strafprocedure en de belastingprocedure verschillen, nu de burger in een strafprocedure bepaalde straffen riskeert en in een belastingprocedure slechts de wettelijke verschuldigde belasting en heffingsrente worden bepaald. Bewijsmateriaal zal in fiscale procedures in de regel niet uitgesloten worden.

Tot slot merkte de Belastingdienst op dat er geen gebruik meer gemaakt was van de gewraakte informatie nadat bekend was geworden dat er mogelijk gebreken aan kleefden.

8. Op 24 juli 2007 diende de gemachtigde van verzoeker een klacht in bij de Nationale ombudsman.

De gemachtigde stelde dat tussen verzoeker en zijn cliënt een vertrouwensrelatie bestond. Informatie die door verzoeker aan zijn cliënt was verstrekt en omgekeerd, dient vertrouwelijk te worden behandeld. Indien de cliënt van verzoeker geconfronteerd werd met het gevolg van de onrechtmatig door het OM aan de Belastingdienst verstrekte informatie, kon dat tot een onherstelbare breuk in de vertrouwensrelatie tussen verzoeker en zijn cliënt leiden. Daarom achtte de gemachtigde het van groot belang dat de Belastingdienst geen gebruik maakte van de onrechtmatig verstrekte informatie.

De gemachtigde was van mening dat de OvJ de informatie niet aan de Belastingdienst had mogen verstrekken. Hij verwees ter onderbouwing van deze stelling naar een brief van de OvJ van 30 mei 2007, welke niet in het bezit is van de Nationale ombudsman (zie verder punt 9.)

De gemachtigde stelde dat verzoeker het informele verschoningsrecht toekwam. Hij stelde dat verzoeker er derhalve op mocht vertrouwen dat de Belastingdienst zich terdege afvroeg of de informatie niet in strijd met dit informele verschoningsrecht was verkregen en dat de Belastingdienst zodanige informatie niet gebruikte. De gemachtigde stelde dat het informele verschoningsrecht ook gerespecteerd diende te worden indien het zogenaamde bijvangst in een strafrechtelijk onderzoek betrof.

De gemachtigde gaf aan dat verzoeker niet weigerde om informatie te verstrekken die voor de fiscus noodzakelijk was om een standpunt in te kunnen nemen. Verzoeker had er slechts bezwaar tegen dat de Belastingdienst informatie gebruikte die onrechtmatig aan de Belastingdienst was verstrekt.

De gemachtigde stelde dat, nu de OvJ in zijn brief van 30 mei 2007 had verklaard dat de informatie onrechtmatig was verstrekt, de inspecteur van deze informatie geen gebruik hoorde te maken. Dit was zowel van belang in het kader van de zorgvuldigheid als van de rechtszekerheid. De gemachtigde stelde dat de Belastingdienst ook met een beroep op artikel 47 Awr de betreffende informatie tot zijn beschikking had kunnen krijgen. Dit maakte verschil voor de vertrouwensrelatie tussen verzoeker en zijn cliënt.

De gemachtigde benadrukte dat het hem er niet om ging of de informatie in een belastingprocedure gebruikt mocht worden. De vraag was wat hem betreft of het bestuurlijk behoorlijk was om een verzoek om informatie te doen naar aanleiding van onrechtmatig door het OM aan de Belastingdienst verstrekte informatie.

9. Op 20 augustus 2007 stuurde de gemachtigde van verzoeker een kopie van een brief van de OvJ van 14 augustus 2007.

In deze brief stelde de OvJ dat de verstrekking van de gegevens door het OM aan de Belastingdienst was geschied op grond van de "Aanwijzing verstrekking van strafrechtelijke gegevens aan derden voor buiten de strafrechtspleging gelegen doeleinden" en daarmee derhalve rechtmatig had plaatsgevonden. Een uitzondering vormde volgens de OvJ de digitale informatie. De OvJ gaf aan de Belastingdienst te zullen verzoeken om de digitale informatie weer in handen te stellen van de FIOD ter vernietiging. Tevens zou de OvJ bij de Belastingdienst informeren of de informatie volledig buiten beschouwing was gelaten.

10. Op 25 maart 2008 ontving de Nationale ombudsman de reactie van de Belastingdienst op de door de Nationale ombudsman aan hem voorgelegde klacht.

De Belastingdienst was van mening dat de informatie van de OvJ niet ten onrechte was ontvangen. Vanaf het moment dat verzoeker opmerkingen had gemaakt ten aanzien van de rechtmatigheid van de verkregen informatie was hiervan geen gebruik meer gemaakt. De later door de Belastingdienst gestelde vragen waren uitsluitend gebaseerd op

onafhankelijk van de digitale gegevens bestaande informatie.

De Belastingdienst onderschreef de uitleg die verzoeker aan het informele verschoningsrecht gaf niet. Op grond van het informele verschoningsrecht zou de Belastingdienst van accountants en belastingadviseurs geen inzage vragen in aan cliënten verstrekte adviezen en met cliënten gevoerde correspondentie. De Belastingdienst was van mening dat indien informatie langs andere weg door de fiscus wordt ontvangen er geen sprake is van enige belemmering op grond van het informele verschoningsrecht.

De Belastingdienst deelde de zienswijze van verzoeker niet dat het de Belastingdienst niet vrij stond om de digitale informatie te gebruiken. De Belastingdienst merkte op dat verzoeker uitging van een benadering die gebruikelijk was in de toepassing van het strafrecht en het strafprocesrecht en verwees naar het arrest van de Hoge Raad van 27 februari 2004 (zie Achtergrond, onder 6.).

De Belastingdienst stelde dat het antwoord op de vraag of het bestuurlijk behoorlijk was om vragen te stellen op grond van onrechtmatig aan de Belastingdienst verstrekte informatie in casu niet van belang was. De Belastingdienst had immers in dit geval vragen gesteld op grond van andere bij de Belastingdienst bekende gegevens en had slechts naar de digitale gegevens verwezen om te benadrukken dat de gevraagde gegevens zonder enig voorbehoud verstrekt moesten worden.

Tot slot benadrukte de Belastingdienst nog dat hij verzoeker in zijn hoedanigheid van gemachtigde van zijn cliënt reeds vragen had gesteld in brieven van 24 november 2005, 9 januari 2006 en 14 augustus 2006. Nadat de gestelde vragen niet zonder voorbehoud werden beantwoord heeft de Belastingdienst kennis genomen van de door het OM ter beschikking gestelde gegevens. Deze gegevens vormden een indicatie dat de reeds bekende informatie juist was én dat verzoeker kennelijk niet zonder meer bereid was de gevraagde informatie stellig en zonder voorbehoud te verstrekken. De zinsnede in de brief waarmee werd verwezen naar de van verzoekers computer afkomstige gegevens was opgenomen om te bewerkstelligen dat de wettelijke vereiste verstrekking van informatie niet langer door verzoeker zou worden bemoeilijkt.

De Belastingdienst merkt nog op dat de van het OM ontvangen informatie slechts van uiterst bijkomstige aard was geweest bij het stellen van vragen aan verzoeker. Bovendien was de informatie slechts gebruikt in de periode dat er geen enkele twijfel bestond over de rechtmatigheid hiervan.

11. Met zijn brief van 15 april 2008 reageerde de gemachtigde op de brief van de Belastingdienst van 25 maart 2008. Hij benadrukte nogmaals dat zijn klacht het gebruik door de Belastingdienst van onrechtmatig verstrekte informatie betreft. Hij verwees naar de brief van de Belastingdienst van 28 maart 2007, waarin de Belastingdienst een verwijzing naar de van de computer van verzoeker afkomstige informatie had opgenomen. De

gemachtigde stelde dat een dergelijke mededeling de vertrouwensrelatie tussen verzoeker en zijn cliënt ernstig schaadt.

II. Beoordeling

11. Het verbod van misbruik van bevoegdheid houdt in dat een bestuursorgaan zijn bevoegdheid niet gebruikt voor een ander doel dan dat waartoe die bevoegdheid is gegeven. Dit moet beoordeeld worden in het kader van het doel en de strekking van de wettelijke regeling waarop de bevoegdheid van het bestuursorgaan is gebaseerd.

12. Op grond van artikel 47 Awr is iedereen verplicht om de inspecteur de gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn (zie Achtergrond, onder 1).

13. De bevoegdheid van de inspecteur om op basis van artikel 47 Awr informatie op te vragen is ruim, zo is het in beginsel aan de inspecteur zelf om te beoordelen of gegevens van belang kunnen zijn voor de belastingheffing, maar deze is niet onbegrensd. Deze bevoegdheid wordt onder meer beperkt door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zoals getoetst in, jurisprudentie en oordelen van de Nationale ombudsman.

14. Zo overwoog Hof 's-Gravenhage op 14 juli 1981 (zie Achtergrond, onder 2.) dat alleen dan kan worden aangenomen dat door een belastingplichtige niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 47 Awr indien de inspecteur voldoende concreet en duidelijk stelt en bewijst welke boeken en andere bescheiden desgevraagd niet ter inzage zijn verstrekt en waarom één en ander van belang kan zijn voor de belastingheffing ten aanzien van de belastingplichtige.

Dit betekent onder meer dat een verzoek om informatie voldoende gemotiveerd dient te zijn.

Op 8 januari 1986 overwoog de Hoge Raad (zie Achtergrond, onder 3.) dat de inspecteur bij de uitoefening van de bevoegdheid op grond van artikel 47 Awr gebonden is aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het redelijkheidsbeginsel.

In zijn arrest van 18 april 2003 (zie Achtergrond, onder 4) overwoog de Hoge Raad dat een belastingplichtige verplicht is te antwoorden op vragen van de inspecteur indien de inspecteur zich op basis van hem ter beschikking staande informatie in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de gevraagde informatie van belang zou kunnen zijn.

"Op basis van de hem ter beschikking staande informatie" houdt in dat een inspecteur niet lukraak informatie kan opvragen in het kader van een "fishing expedition", zonder enig aanknopingspunt in de feiten.

15. Ook de Nationale ombudsman heeft zich reeds diverse keren uitgelaten over de reikwijdte van de bevoegdheid op basis van artikel 47 Awr.

In zijn rapport van 26 januari 1995, rapportnummer 1995/40 (zie Achtergrond, onder 7.), overwoog de Nationale ombudsman dat de Belastingdienst geen gegevens mag opvragen waarover hij al beschikt of die niet relevant zijn.

In zijn rapport van 26 april 1995, rapportnummer 1995/158 (zie Achtergrond, onder 8), overwoog de Nationale ombudsman dat er voor de Belastingdienst reden is tot terughoudendheid als bepaalde gegevens hem al bekend zijn, als het forfaitaire aftrekbedragen betreft en bewijsstukken daarom niet altijd nodig zijn, en als te verwachten is dat de belastingplichtige buiten zijn schuld bepaalde bewijsstukken alleen met onevenredig veel moeite of helemaal niet kan bemachtigen.

In zijn rapport van 29 mei 1996, rapportnummer 1996/232 (zie Achtergrond, onder 9.) overwoog de Nationale ombudsman dat verzoekster, een (agraris) makelaar, niet verplicht kan worden geacht inzage te verstrekken in de namen en adressen van agrariërs die bij haar slechts informatie hebben ingewonnen omtrent de mogelijke verkoop van hun bedrijf of omtrent de koop van een bedrijf in het buitenland. Er is pas sprake van een fiscaal relevant feit wanneer een voornemen tot bedrijfsstaking heeft geleid tot een daadwerkelijke opdracht tot verkoop.

Dit betekent, in lijn met het arrest van de Hoge Raad van 18 april 2003, dat de inspecteur een concrete aanleiding moet hebben tot het stellen van de vragen.

16. In het onderhavige geval gaat de inspecteur de hierboven genoemde beperkingen niet te buiten met het stellen van de vragen aan verzoeker. De inspecteur maakt in zijn brief van 28 maart 2007 duidelijk op basis van welke hem ter beschikking staande informatie hij de vragen stelt en motiveert tevens waarom hij de gevraagde gegevens van belang acht voor de belastingheffing (zie Bevindingen, onder 3.).

17. Verzoeker stelt dat de situatie anders is nu de Belastingdienst zijn verzoek om informatie baseert op onrechtmatig verkregen informatie. Aldus wordt een link gelegd naar het leerstuk van het onrechtmatig verkregen bewijs. Dit leerstuk houdt in dat er in strafrechtelijke procedures hoge eisen worden gesteld aan de wijze waarop het bewijs is vergaard. Dit om de rechten van een verdachte op grond van het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM) te waarborgen. Een verdachte riskeert in een dergelijke procedure immers een bepaalde straf.

De Belastingdienst kan worden gevolgd in zijn betoog dat de leer van het onrechtmatig verkregen bewijs geen rol speelt bij het bepalen van de (enkelvoudige) belastingschuld. Een belastingprocedure verschilt significant van een strafrechtelijke procedure omdat de eerste niet gericht is op vergelding, maar slechts bedoeld is om de wettelijk verschuldigde

belasting te bepalen. De belastingrechter is ook niet gebonden aan het oordeel van de strafrechter aangaande het bewijs. Bewijsmateriaal wordt in fiscale procedures zelden uitgesloten, zelfs indien de verkrijging ervan vanuit strafrechtelijk oogpunt onrechtmatig is geweest.

18. De Hoge Raad heeft reeds meerdere malen geoordeeld dat strafrechtelijk gebrekkig bewijsmateriaal in de aanslagregeling mag worden gebruikt, bijvoorbeeld in zijn arrest van 1 juli 1992 (zie Achtergrond, onder 5). Niet valt in te zien dat onder bedoeld gebruik in de aanslagregeling niet zou zijn begrepen het stellen van vragen op grond van artikel 47 Awr, teneinde de hoogte van de belastingschuld vast te kunnen stellen.

In het arrest van de Hoge Raad van 27 februari 2004 (zie Achtergrond, onder 6.) was er ook sprake van mogelijk onrechtmatig verkregen bewijs. De inspecteur legde op basis van dit bewijs een aanslag op en stelde in de bezwaarfase nadere vragen op grond van artikel 47 Awr. Belanghebbende weigerde hierop te antwoorden, nu tegen hem strafrechtelijk onderzoek gaande was. De Hoge Raad overwoog dat de omstandigheid dat strafvervolgning tegen hem was ingesteld, belanghebbende niet onthief van de inlichtingenverplichting van artikel 47 Awr. Hoewel de Hoge Raad er in dit arrest niet expliciet op ingaat, kan uit de casus worden afgeleid dat het de inspecteur is toegestaan op basis van onrechtmatig verkregen bewijs ten behoeve van het vaststellen van de belastingschuld vragen te stellen uit hoofde van artikel 47 Awr.

19. Zoals de Hoge Raad overweegt in het hiervoor genoemde arrest van 1 juli 1992 mag alleen dan geen gebruik gemaakt worden van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal, indien dit is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen wat van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.

Hierbij moet worden gedacht aan kwade opzet bij het vergaren van het bewijs, in de onderhavige situatie is hiervan geen sprake.

20. De gemachtigde van verzoeker stelt ook nog dat de inspecteur zijn vragen niet had mogen baseren op de genoemde informatie, omdat op deze informatie het informele verschoningsrecht van toepassing was. Het informele verschoningsrecht houdt in dat de Belastingdienst van accountants en belastingadviseurs geen inzage zal vragen van met cliënten gevoerde correspondentie van adviserende aard (zie Achtergrond onder 10.). Met de Belastingdienst is de Nationale ombudsman van mening dat het informele verschoningsrecht niet van toepassing is in de onderhavige situatie. Nu de Belastingdienst de betreffende informatie langs een andere weg heeft ontvangen, is de vraag of sprake is van schending van het informele verschoningsrecht feitelijk niet aan de orde. Daarnaast betreft het hier kennelijk niet zo zeer stukken die zijn opgesteld met het doel de cliënt te adviseren of het doel hebben de fiscale positie van de cliënt te belichten. Het betreft een overzicht afkomstig van de computer van verzoeker waaruit blijkt dat na verkoop van

meerdere vennootschappen geldstromen op gang worden gebracht. Dit brengt mee dat een beroep op het informele verschoningsrecht niet in de rede ligt nu het gaat om informatie van feitelijke aard.

21. Geconcludeerd kan worden dat de inspecteur met zijn verzoek om informatie zijn bevoegdheid op grond van artikel 47 Awr niet te buiten is gegaan. De inspecteur heeft voldoende gemotiveerd met welk doel hij de gevraagde informatie wenst. Verzoeker is verplicht de gevraagde informatie te verstrekken, teneinde de inspecteur in staat te stellen de verschuldigde belasting te bepalen. Tevens kan niet gezegd worden dat de inspecteur onbehoorlijk gehandeld heeft door zijn verzoek om informatie (mede) te baseren op informatie die mogelijk onterecht in zijn bezit is gekomen. Van misbruik van zijn bevoegdheid is derhalve geen sprake.

22. Uit de laatste brief van de gemachtigde aan de Nationale ombudsman kan worden opgemaakt dat verzoeker niet zozeer klaagt over het *gebruik* door de Belastingdienst van de door de OvJ verstrekte informatie als zodanig, maar met name over het feit dat de Belastingdienst in zijn brief van 28 maart 2007 een *verwijzing* naar deze informatie heeft opgenomen. Dit schaadt naar zijn mening de vertrouwensrelatie tussen hem en zijn cliënt.

Gezien het feit dat de Belastingdienst stelt dat de van de OvJ verkregen informatie slechts van ondergeschikt belang was bij het verzoek om informatie, had een verwijzing hiernaar wellicht achterwege gelaten kunnen worden. De vraag is dan ten eerste of de Belastingdienst zich bewust had moeten zijn van het feit dat er een risico op vertrouwensbreuk tussen verzoeker en zijn cliënt was en ten tweede of de Belastingdienst op basis hiervan had moeten besluiten van het opnemen van de betreffende verwijzing af te zien. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman kan van de Belastingdienst niet worden verlangd dat hij een dergelijke afweging maakt. De (vertrouwens-)relatie tussen verzoeker en zijn cliënt is niet primair de zorg van de Belastingdienst. De Belastingdienst heeft tot taak de belastingheffing op een juiste en behoorlijke wijze uit te voeren. Hij hoeft zich hierbij - naast het hierboven genoemde informele verschoningsrecht - niet te laten leiden door de relatie tussen een belastingadviseur en zijn cliënt. Dit is slechts anders indien sprake is van een zo duidelijke disbalans tussen het belang van de belastingadviseur en het belang van de Belastingdienst dat de laatste hier niet aan voorbij mocht gaan. Hiervan is in het onderhavige geval evenwel geen sprake.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Rivierenland te Gorinchem, is ongegrond.

Onderzoek

Op 24 juli 2007 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer E. te Lanaken, ingediend door mr. J.M.H. Römken te Maastricht, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Rivierenland te Gorinchem.

Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van het Ministerie van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd het Ministerie van Financiën verzocht op de klacht te reageren.

Vervolgens werd verzoeker in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren. Verzoeker heeft hiervan gebruik gemaakt.

Het Ministerie van Financiën en verzoeker zijn in de gelegenheid gesteld om op het verslag van bevindingen te reageren. Het Ministerie van Financiën heeft hiervan gebruik gemaakt. Dit heeft aanleiding gegeven om het verslag van bevindingen op een enkel punt aan te vullen.

Informatieoverzicht

De bevindingen van het onderzoek zijn gebaseerd op de volgende informatie:

1. Brief van de Belastingdienst/Rivierenland/kantoor Gorinchem van 28 maart 2007 aan verzoeker;
2. Brief van de gemachtigde van verzoeker van 20 april 2007 aan de Belastingdienst;
3. Hoorverslag van het telefonische hoorgesprek op 19 juni 2007;
4. Reactie van de gemachtigde op het hoorverslag van 22 juni 2007;
5. Klachtafhandelingsbrief van de Belastingdienst/Rivierenland/Gorinchem van 18 juli 2007;
6. Klachtenbrief van de gemachtigde aan de Nationale ombudsman van 24 juli 2007;
7. Brief van de OvJ aan de gemachtigde van 14 augustus 2007;
8. Reactie van de Belastingdienst op het schriftelijk onderzoek naar de klacht door de Nationale ombudsman van 18 maart 2008;
9. Reactie van de gemachtigde op de reactie van de Belastingdienst van 15 april 2008.
10. Reactie van de Belastingdienst op het verslag van bevindingen van 29 augustus 2008.

Bevindingen

Zie onder Beoordeling.

Achtergrond

1. Artikel 47 Algemene Wet Rijksbelastingen

"1. Ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur:

a. de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn;

b. de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan - zulks ter keuze van de inspecteur - waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen.

2. Ingeval de belastingwet aangelegenheden van een derde aanmerkt als aangelegenheden van degene die vermoedelijk belastingplichtig is, gelden, voor zover het deze aangelegenheden betreft, gelijke verplichtingen voor de derde.

3. Een ieder die de leeftijd van veertien jaar heeft bereikt, is verplicht op vordering van de inspecteur terstond een identiteitsbewijs als bedoeld in artikel 1 van de Wet op de identificatieplicht ter inzage aan te bieden, indien dit van belang kan zijn voor de belastingheffing te zijnen aanzien."

2. Hof 's-Gravenhage, 14 juli 1981 (nr. 23/81 MIII), BNB 1982/264

"O. omtrent het geschil:

dat alleen dan kan worden aangenomen dat door een belastingplichtige niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge art. 47 Awr indien de inspecteur voldoende concreet en duidelijk stelt en bewijst welke door hem gevorderde gegevens en inlichtingen niet door de belastingplichtige zijn verstrekt en welke boeken en andere bescheiden desgevorderd niet ter inzage zijn verstrekt, waarom een en ander van belang kan zijn voor de belastingheffing ten aanzien van de belastingplichtige onderscheidenlijk voor de vaststelling van de feiten, welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voorts op welke punten de belastingplichtige niet het gevorderde heeft verstrekt en tenslotte waarom dit laatste dient te worden aangenomen;

dat naar 's Hof's oordeel voor het onderwerpelijke jaar niet kan worden gezegd dat de inspecteur vorenbedoelde feiten en omstandigheden voldoende concreet en duidelijk heeft gesteld, laat staan voldoende aannemelijk heeft gemaakt, dat te dezen van een niet

volledig voldoen door belanghebbende aan de verplichtingen ingevolge art. 47 Awr sprake zou zijn;"

3. Hoge Raad, 8 januari 1986 (nr. 23 034), BNB 1986/128

Rechtsoverweging 4.1:

"4.1. Het middel berust primair op de stelling dat belanghebbende zonder meer verplicht was haar jaarstukken over te leggen.

De inspecteur is evenwel bij de uitoefening van de hem in artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen toegekende bevoegdheid gebonden aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Voor zover evenvermelde stelling strekt tot ontkenning van de beperkingen, welke met betrekking tot bedoelde bevoegdheden uit die beginselen voortvloeien, is zij derhalve niet juist.

In zoverre is het middel mitsdien ongegrond."

4. Hoge Raad, 18 april 2003 (nr. 38 122), V-N 2003/22.8

Rechtsoverweging 3.3:

"3.3. Het middel faalt ook voorzover daarin wordt betoogd dat belanghebbende niet verplicht was te antwoorden omdat hij nu eenmaal niet beschikte over een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger hier te lande. Voor het bestaan van die verplichting was voldoende dat de Inspecteur zich - zoals het Hof heeft geoordeeld - op basis van de hem ter beschikking staande informatie in redelijkheid op het standpunt kon stellen dat de gevraagde gegevens en inlichtingen van belang zouden kunnen zijn, omdat die opheldering zouden kunnen geven over de vraag of belanghebbende een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger hier te lande had."

5. Hoge Raad, 1 juli 1992 (nr. 26 331), BNB 1992/306

Rechtsoverwegingen 3.2.2. t/m 3.2.5.:

"3.2.2. Bij de beoordeling van het middel moet worden vooropgesteld dat - anders dan het middel blijktbaar vooronderstelt - er geen rechtsregel bestaat, die ieder gebruik verbiedt van strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen voor het vaststellen van de uit de wet voortvloeiende belastingschuld en - zo daartoe gronden aanwezig zijn - voor het opleggen van een verhoging.

3.2.3. In de eerste plaats is het gebruik van zodanige bewijsmiddelen in ieder geval niet ongeoorloofd, indien de bewijsmiddelen niet als jegens de belanghebbende op onrechtmatige wijze verkregen kunnen worden beschouwd.

Al aangenomen dat voor de tweede huiszoeking opnieuw verlof aan de Rechtbank had moeten worden gevraagd en dat daarom de bij die tweede huiszoeking inbeslaggenomen stukken in strafrechtelijke zin als onrechtmatig verkregen bewijsmiddelen moeten worden aangemerkt, kan het middel niettemin reeds hierom niet tot cassatie leiden, omdat de omstandigheid dat die tweede huiszoeking onrechtmatig zou zijn geweest, niet meebrengt dat de als toen bij die huiszoeking in beslaggenomen stukken ook als jegens belanghebbende op onrechtmatige wijze verkregen bewijsmiddelen moeten worden aangemerkt, nu het pand waarin deze huiszoeking is verricht, niet bij belanghebbende in gebruik was.

3.2.4. Overigens heeft te gelden dat, ingeval gesproken kan worden van jegens de belanghebbende op strafrechtelijk onrechtmatige wijze verkregen bewijsmiddelen, dit voor de inspecteur geen beletsel behoeft te zijn om daarvan gebruik te maken. In een dergelijk geval zal met inachtneming van alle ter zake dienende omstandigheden nader moeten worden beoordeeld of de inspecteur handelt in strijd met enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, en meer in het bijzonder met het zorgvuldigheidsbeginsel, door ter vaststelling of ter ondersteuning van een belastingaanslag van dit strafrechtelijk onrechtmatig verkregen bewijsmiddel gebruik te maken. Hierbij verdient opmerking dat, gelijk het Europese Hof voor de rechten van de mens bij zijn arrest van 12 juli 1988, NJ 1988, 851, in de zaak Schenk heeft beslist, artikel 6 EVRM geen regels bevat met betrekking tot de toelaatbaarheid van bewijs als zodanig, zodat deze verdragsbepaling niet meebrengt dat te dezer zake onderscheid moet worden gemaakt al naar gelang een aanslag in het geding is betreffende (alleen) enkelvoudige belasting danwel een aanslag waarbij (tevens) een verhoging is opgelegd.

3.2.5. Met betrekking tot bewijsmiddelen waarvan de inspecteur, ook indien de onrechtmatige handelingen van de vervolgende instanties niet hadden plaatsgevonden, zonder wettelijke belemmering kennis had kunnen nemen, kan in het algemeen van strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur niet worden gesproken, zo de inspecteur van deze bewijsmiddelen gebruik maakt.

Daarbij dient in aanmerking te worden genomen dat ingevolge de artikelen 47 en volgende van de Algemene wet inzake rijksbelastingen belastingplichtigen en, voor zover zij binnen het Rijk een bedrijf of beroep uitoefenen, derden verplicht zijn om desgevorderd aan de inspecteur gegevens en inlichtingen te verschaffen dan wel boeken en andere bescheiden ter inzage te verstrekken.

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."

6. Hoge Raad, 27 februari 2004 (nr. 37 465), V-N 2004/14.3

Rechtsoverweging 3.3.4.:

"3.3.4. De omstandigheid dat ten tijde van de vragen van de Inspecteur een strafvervolgning tegen belanghebbende was ingesteld, onthief hem niet van de in artikel 47 Awr neergelegde, voor een ieder geldende verplichtingen tot informatieverstrekking ten behoeve van de belastingheffing te zijnen aanzien. De vraag of, en zo ja in hoeverre, van aldus verkregen gegevens gebruik mag worden gemaakt in een strafzaak of bij het opleggen van een verhoging of boete, is in de onderhavige belastingprocedure niet aan de orde. Die vraag komt pas aan de orde bij "the determination of a criminal charge" in de zin van artikel 6 EVRM tegen de betrokkene. Indien belanghebbende de gevraagde informatie had verstrekt, zou die vraag in de aanhangige strafzaak beantwoord hebben moeten worden. In de onderhavige belastingprocedure is geen sprake noch sprake geweest van een strafsanctie in deze zin - onder de toepasselijke wetgeving kon geen boete worden opgelegd -, terwijl de uit artikel 29 (oud) in verbinding met artikel 47 Awr voortvloeiende omkering en verzwaring van de bewijslast geen strafsanctie vormen, maar een dwangmiddel van administratiefrechtelijke aard dat is gericht op het bevorderen van juiste en volledige aangiften (vgl. Hoge Raad 8 juli 1998, nr. 32417, BNB 1998/326) of, in een geval als het onderhavige, op het bevorderen van medewerking van de belastingplichtige bij het onderzoek door de inspecteur naar de feiten die van belang zijn voor een juiste belastingheffing te zijnen aanzien."

7. Nationale ombudsman, 26 januari 1995, rapportnummer 1995/40

Beoordeling punt 3.:

"3. Ten aanzien van de gevraagde gegevens

3.1. Verzoeker klaagt er verder over dat de Belastingdienst in de brief van 21 juli 1994 vraagt naar gegevens - naam en geboortedatum van de ondersteunde persoon alsmede haar relatie tot de belastingplichtige - die de Belastingdienst al uit de aangifte bekend zijn. De Belastingdienst deelde tijdens het onderzoek door de Nationale ombudsman mee dat deze gegevens de Belastingdienst bekend waren uit de ingevulde bijlage bij de aangifte.

Verzoeker had de door hem genoemde gegevens dus inderdaad al verstrekt. Er was geen reden deze gegevens nogmaals op te vragen. De klacht is op dit onderdeel, zoals de Belastingdienst ook al aangaf, gegrond.

3.2. Voorts klaagt verzoeker erover dat gevraagd wordt naar gegevens waarover de ondersteuner in de regel niet beschikt en die niet relevant zijn. In de eerste plaats doelde verzoeker op de vraag naar het inkomen en vermogen van de bij de ondersteunde inwonende personen. De Belastingdienst gaf in zijn reactie op de klacht aan dat deze vraag overbodig was omdat hij op een andere situatie betrekking heeft dan die van verzoeker. De klacht is in zoverre dan ook gegrond.

In de tweede plaats doelde verzoeker op de vraag naar het inkomen en vermogen van de ondersteunde persoon. De Belastingdienst merkte op dat deze vraag wel relevant is, omdat wanneer de ondersteunde in staat is zelf in zijn/haar levensonderhoud te voorzien er geen recht op aftrek bestaat. De Belastingdienst verwees terzake naar de toelichting bij het aangiftebiljet inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen. Daarin staat onder meer dat recht op aftrek bestaat wanneer het kind niet in staat is zelf in zijn/haar levensonderhoud te voorzien (zie Achtergrond). De Belastingdienst vroeg in zijn brief van 21 juli 1994 dan ook terecht naar het inkomen en vermogen van de ondersteunde persoon. De klacht is in zoverre niet gegrond."

8. Nationale ombudsman, 26 april 1995, rapportnummer 1995/158

Beoordeling punt 2.:

"2. Vooropgesteld moet worden dat, zoals ook naar voren komt in het arrest van de Hoge Raad van 18 december 1991 (zie onder ACHTERGROND, punt 3.), de bewijslast ten aanzien van door een belastingplichtige opgevoerde buitengewone lasten moet worden gelegd bij deze belastingplichtige. In beginsel staat het de inspecteur dan ook steeds vrij om van hem te verlangen dat hij bedoelde kosten aannemelijk maakt, hetgeen veelal alleen mogelijk zal zijn door middel van bewijsstukken.

Dit neemt niet weg dat, zoals door de staatssecretaris is opgemerkt in zijn reactie op de klacht, het opvragen van bewijsstukken inzake buitengewone lasten in bepaalde situaties met de nodige terughoudendheid dient te geschieden. De staatssecretaris heeft in dit verband de situatie genoemd waarin de aard van een ziekte al bekend is, en waarin tevens bekend is dat de ziekte extra kosten met zich meebrengt. Verder heeft hij erop gewezen dat bewijsstukken niet altijd nodig zijn wanneer forfaitaire aftrekbedragen zijn geclaimd. Behalve in de door de staatssecretaris genoemde twee situaties is er ook reden tot de hier bedoelde terughoudendheid wanneer te verwachten valt dat bepaalde bewijsstukken slechts met onevenredig veel moeite, dan wel helemaal niet door de belastingplichtige zullen kunnen worden bemachtigd, zonder dat dit aan hem is te wijten."

9. Nationale ombudsman, 29 mei 1996, rapportnummer 1996/232

Beoordeling punt 3.5.:

"3.5. Het voorgaande betekent dat verzoekster niet verplicht kan worden geacht inzage te verstrekken in de namen en adressen van agrariers die bij haar slechts informatie hebben ingewonnen omtrent de mogelijke verkoop van hun bedrijf of omtrent de koop van een bedrijf in het buitenland. Zoals onder 3.3. al is overwogen, is er pas sprake van een fiscaal relevant feit wanneer een voornemen tot bedrijfsstaking heeft geleid tot een desbetreffend besluit, dan wel wanneer in redelijkheid kan worden aangenomen dat een dergelijk besluit zal worden genomen. Dit laatste kan bijvoorbeeld blijken uit de verstrekking van een

opdracht tot verkoop aan een makelaar. Pas in dat stadium kunnen derden op grond van de artikelen 47 en 53 Awr verplicht worden geacht om daarover aan de Belastingdienst gegevens te verstrekken."

10. Hoge Raad, 23 september 2005 (nr. 38 810), V-N 2005/46.5

Rechtsoverweging 3.2:

"3.2. Het eerste middel stelt aan de orde of een inspecteur gelet op het bepaalde in artikel 47 van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) een belastingplichtige kan vragen een aan deze uitgebracht zogenoemd due diligence-rapport over te leggen en of de weigering om daaraan gevolg te geven, leidt tot omkering van de bewijslast. Voor de beslissing van het onderhavige geschil is het antwoord op deze vragen niet van belang omdat de weigering van belanghebbende om de onder 3.1 bedoelde verslagen te verstrekken in dit geval al tot omkering van de bewijslast leidt. Gelet op het belang van de eerste vraag in andere geschillen zij er evenwel op gewezen dat het tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te rekenen beginsel van fair play zich ertegen verzet dat een inspecteur van zijn bevoegdheid ex artikel 47 AWR gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Deze overweging geldt ook voor de onderdelen van die geschriften die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten. De resterende (niet op dat doel betrekking hebbende) onderdelen dienen wel - desgevraagd - te worden verstrekt, waartoe het nodig kan zijn dat het document wordt gesplitst of geschoond."