

FACELIFT VAN HET INITIATIEFWETSVOORSTEL OVER RECHTSBESCHERMING BIJ CONTROLEHANDELINGEN

MR. M. MULLER*

1 Inleiding

Het initiatiefwetsvoorstel van de Tweede Kamerleden Dezentjé Hamming-Bluemink en Tang over de rechtsbescherming met betrekking tot controlehandelingen en de administratieplicht¹ heeft al veel pennen in beweging gebracht. In de vakpers mocht het voorstel in het algemeen op een positieve ontvangst rekenen² maar er waren ook enkele kritische geluiden te horen.³ In de Tweede Kamer was het beeld niet eenduidig. Het voorstel kon op zichzelf op redelijke steun rekenen maar nadat het kabinet in duidelijke bewoordingen liet weten niet achter het initiatiefwetsvoorstel te staan, stokte het parlementaire

traject.⁴ Sindsdien is het lange tijd stil gebleven, bij gebrek aan parlementaire steun zoals dat dan heet. De indieners hebben echter niet stil gezeten. Op 2 september 2009 is door hen een nota van wijziging ingediend die voorziet in een grondige herziening van het oorspronkelijke initiatiefwetsvoorstel.⁵ Naar blijkt uit de toelichting is deze herziening tot stand gekomen in overleg met het Ministerie van Financiën, zodat mag worden aangenomen dat het voorstel nu ook de instemming van het kabinet heeft. Hieronder zal ik ingaan op het voorstel zoals het nu voorligt.

2 Nut en noodzaak van het initiatiefwetsvoorstel

Aanleiding voor de indieners om met de initiatiefwet te komen was een reeds lang gevoeld tekort in de rechtsbescherming. Indien de inspecteur onder toepassing van art. 47 AWR inlichtingen wenst of stukken ter inzage vraagt, staat voor de betrokkene geen effectieve rechtsgang open. Hij kan de gevraagde informatie weigeren

* Verbonden aan Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam. De auteur is betrokken geweest bij de totstandkoming van de nota van wijziging die in het artikel wordt besproken.

1 Voorstel van wet, Kamerstukken II 2005/06, 30 645, nr. 2, V-N 2006/39.6.

2 Ik noem J.A.R. van Eijdsen, 'Rechtsbescherming van belastingplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus', WFR 2006/1112, G.H. Sjobbema, 'Voorstel voor een verbeterd systeem van informatieverplichtingen ten dienste van belastingheffing', WFR 2007/67, D.G. Barentlo en J.A.R. van Eijdsen, 'Soms moet er iets gebeuren voordat er iets gebeurt', WFR 2007/417, G.J. van Leijenhorst in zijn annotatie in BNB 2007/28, en de aantekening van Redactie Vakstudie Nieuws in V-N 2006/39.6. F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, 'Versterking rechtsbescherming bij informatieverzoeken door de fiscus', TFB 2007/3, achten de noodzaak om de rechtsbescherming te verbeteren evident, maar zien een andere invulling daarvan voor zich.

3 M.A.C. van Elk, 'Elk voordeel heb ze nadeel', WFR 2007/262, en M.A.C. van Elk, 'De administratieve kant van het wetsvoorstel rechtsbescherming bij controlehandelingen van de fiscus', Informatief November 2008, blz. 6 e.v.

4 Brief van de Staatssecretaris van Financiën, Kamerstukken II 2007/08, 30 645, nr. 11. Zie hierover kritisch: J.W. Zwemmer, 'Rechtsbescherming van belastingplichtigen', WFR 2008/474, NTFR 2008/671 met aantekening van E. Thomas en de aantekening van Redactie Vakstudie Nieuws in V-N 2008/17.8. Zie ook de reactie van de indieners in een brief aan de Tweede Kamer, Kamerstukken II 2007/08, 30 645, nr. 12, V-N 2008/20.7.

5 NvW, Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14, V-N 2009/42.5. Zie voor een beschouwing voorts: J.A.R. van Eijdsen, 'Rechtsbescherming tegen controlehandelingen van de fiscus: zou het er dan toch van komen?', MBB 2009, nr. 10, blz. 345-353.

maar omdat dan de sanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast dreigt, is dat een weinig aantrekkelijke optie. De rechter doet in een eventuele procedure over de opgelegde aanslag weliswaar een uitspraak over de vraag of de gevraagde informatie had moeten worden verstrekt maar het kwaad is dan inmiddels al geschied. De betrokkene kan dan niet meer alsnog aan zijn verplichtingen voldoen. Het aan de orde stellen van de juistheid van het informatieverzoek van de inspecteur krijgt derhalve een alles-of-nietskarakter.

Ingeval de gevraagde informatie door de inspecteur niet ten behoeve van de belastingplichtige zelf wordt opgevraagd maar ten behoeve van een derde, is zelfs die ongemakkelijke route niet begaanbaar. De betrokkene krijgt immers zelf geen aanslag opgelegd, in welk verband kan worden geklaagd over de ten onrechte gevraagde informatie. Hij kan slechts botweg weigeren om aan het verzoek van de inspecteur te voldoen en dan afwachten of deze zich tot de civiele rechter wendt. Maar deze rechter is niet het meest thuis in de fiscale informatieverplichtingen en de civiele rechtsgang is doorgaans een kostbare. Niet voldoen aan een verzoek in het kader van een derdenonderzoek is bovendien ook nog eens strafbaar. Ten slotte ontbreekt een rechtsgang voor zover een administratieplichtige met de inspecteur van mening verschilt over de omvang en inrichting van de administratie zoals die op grond van art. 52 AWR moet worden gevoerd. Ook ten aanzien daarvan geldt dat een dergelijk verschil van mening alleen aan de rechter kan worden voorgelegd als niet wordt voldaan aan de verplichtingen zoals de inspecteur die interpreteert en hij de aanslag om die reden vaststelt met toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast. Vanzelfsprekend is het dan al te laat om de administratie alsnog op de juiste manier te gaan voeren.

Deze manco's in het wettelijke systeem zijn in de fiscale literatuur reeds lang geleden breed onderkend.⁶ Staatssecretaris van Financiën Vermeend heeft op enig moment dan ook toegezegd met een wetswijziging te zullen komen.⁷ Deze aankondiging is echter nooit gestand gedaan en één van zijn ambtsopvolgers liet er geen misverstand over bestaan dat voor wat betreft het verbeteren van de rechtsbescherming op dit gebied van de regering niets hoefde te worden verwacht.⁸ Dit was voor

de indieners aanleiding om zelf met een initiatiefwet te komen.

Interessant is dat toen het wetsvoorstel er eenmaal lag, bleek dat het tekort in de rechtsbescherming ook buiten

'Verzoeken om informatie'

de fiscale wereld breed werd gevoeld. In de Tweede Kamer erkende een meerderheid van de Kamerleden dat de rechtsbescherming verbetering behoeft.⁹ Bij sommigen bestond echter de vrees dat het ingediende voorstel uitvoeringsproblemen zou oproepen doordat grote aantallen bezwaarschriften zouden worden ingediend. De indieners zijn aan deze vrees tegemoetgekomen door de systematiek te wijzigen.

Hieronder ga ik in op de drie thema's die door het initiatiefwetsvoorstel worden bestreken.

3 Rechtsbescherming met betrekking tot controlehandelingen

3.1 Systematiek

Hoofdbestanddeel van het wetsvoorstel is zonder twijfel de introductie van rechtsbescherming voor de gevallen waarin de fiscus aan de belastingplichtige verzoeken om informatie richt. Het oorspronkelijke voorstel voorzag erin dat de inspecteur een dergelijk verzoek om informatie verpakt in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking, waarmee een rechtsingang werd gecreëerd. Gebruikte de inspecteur geen voor bezwaar vatbare beschikking (maar een gewone vragenbrief) dan kon de belastingplichtige binnen vier weken de inspecteur verzoeken om zijn verzoek alsnog in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking te gieten, waartegen bezwaar kon worden aangetekend.¹⁰

Een belangrijk element van het oorspronkelijke voorstel was dat bezwaar tegen een informatiebeschikking geen

6 Ik noem slechts: E.B. Pechler en M.W.C. Feteris, *Evaluatie van het herziene fiscale procesrecht*, blz. 91-98, Deventer: Kluwer 2005, G.J. van Leijenhorst, 'Barbertje moet hangen', *WFR* 2003/1187, R.H. Happé, 'De inzageverplichting ter discussie: een voorstel tot verbetering van een gebrekkige rechtsgang', *WFR* 2001/429, en M.W.C. Feteris en R.N.J. Kamerling, 'Rechtsbescherming tijdens een belastingcontrole', *WFR* 1997-1027.

7 Brief Staatssecretaris van Financiën, *Kamerstukken II 1996/97*, 25 000 XIB, nr. 24.

8 NV, *Kamerstukken II 2005/06*, 30 322, nr. 7, blz. 15-16.

9 Blijkens de plenaire behandeling in de Tweede Kamer, *Handelingen II 2007/08*, nr. 75, blz. 5237-5245.

10 In het oorspronkelijke voorstel had de belastingplichtige slechts tien dagen de tijd om een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking te vragen, doch de indieners vonden, blijkens hun reactie op het advies van de Raad van State, deze termijn bij nader inzien te kort.

schorsende werking had. De verplichting om te voldoen aan het verzoek van de inspecteur werd dus niet opgeschort. Om aldus de rechtsbescherming niet tot een dode letter te laten worden, moest de belastingplichtige niet alleen bezwaar tegen de beschikking aantekenen maar ook bij de rechtbank een verzoek indienen om een voorlopige voorziening te treffen. De te vragen voorlopige voorziening zou dan schorsing van het besluit van de inspecteur voor de duur van de bezwaarfase moeten zijn. De nota van wijziging die nu is verschenen gooit de rechtsbescherming met betrekking tot controlehandelingen bij de belastingplichtige volledig over een andere boeg. In het voorliggende voorstel is het startpunt dat de inspecteur mondeling of in een vragenbrief om informatie verzoekt. Pas als er naar de mening van de inspecteur niet (geheel) wordt voldaan aan zijn verzoek en hij wil dat daar op een later moment in een procedure consequenties aan kunnen worden verbonden, moet hij een beschikking nemen waarin wordt geconstateerd dat ten onrechte niet is voldaan aan zijn verzoek. In die beschikking vraagt de inspecteur nogmaals om de informatie en geeft hij aan dat bij gebrek aan deugdelijke beantwoording de omkering en de verzwaring van de bewijslast toepassing kan vinden. Deze beschikking opent dan de weg naar rechterlijke toetsing omdat deze voor bezwaar en beroep vatbaar is. Neemt de inspecteur zo'n beschikking niet, dan is de belastingplichtige klaar: ofwel er is (kennelijk) afdoende aan het verzoek van de inspecteur voldaan ofwel de inspecteur vindt het de moeite van een beschikking (inclusief het risico van een bezwaarprocedure en de gang naar een rechter) niet waard en legt zich daar bij neer. Van praktisch belang is dat in beide gevallen de omkering en verzwaring van de bewijslast geen toepassing meer kan vinden. Zulks blijkt uit het voorgestelde derde lid van art. 25 AWR en het eerste lid van art. 27e AWR. Zonder informatiebeschikking die onherroepelijk is geworden geen omkering en verzwaring van de bewijslast.¹¹ Dat lijkt mij winst. De belastingplichtige kan niet meer achteraf, zonder kans op reparatie, worden geconfronteerd met de zware procedurele sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast.

3.2 Schorsende werking

Een wezenlijk verschil tussen het voorstel zoals het er lag en het voorstel na de herziening ingevolge de nota van wijziging is dat bezwaar en beroep schorsende werking krijgen, daar waar dat in het oorspronkelijke voorstel niet het geval was. Het oorspronkelijke voorstel voorzag niet in schorsende werking vanwege de vrees van misbruik. Grote aantallen belastingplichtigen zouden de nieuwe

rechtsgang kunnen aangrijpen om het controleproces te trainen. Die vrees deelde ik niet¹² maar het nu voorgestelde systeem is hier adequaat tegen gewapend. Het initiatief om een beschikking te nemen ligt immers bij de inspecteur en als hij geen beschikking neemt, is de belastingplichtige van de kwestie verlost. Bovendien heeft de inspecteur het voor een behoorlijk deel zelf in de hand hoeveel tijd er verloren gaat met een informatiebeschikking die op weerstand stuit. Als een belastingplichtige niet voldoet aan een informatievordering, kan de inspecteur een informatiebeschikking nemen zodra de termijn die de belastingplichtige was gegund ongebruikt is verstreken, mits die termijn redelijk was uiteraard. De eventuele bezwaarfase kan – als de inspecteur wil – snel verlopen. Van belang is in dit kader dat het gaat om een bijzondere categorie beschikkingen. Een informatiebeschikking is – anders dan de meeste beschikkingen die we in het belastingrecht kennen – geen gebonden beschikking waarvoor de wet precies heeft voorgeschreven hoe die beschikking moet luiden. Het gaat om de uitoefening van een discretionaire bevoegdheid die de inspecteur heeft en de uitoefening daarvan kan slechts marginaal worden getoetst door de rechter. In de bezwaarfase hoeft de inspecteur die het bezwaarschrift behandelt zich alleen af te vragen of het informatieverzoek in redelijkheid tot stand heeft kunnen komen. In de praktijk is wellicht nog wel belangrijker dat de bezwaarfase wordt gebruikt om de belastingplichtige duidelijk te maken welke informatie precies wordt gevraagd en wat de reden daarvoor is, voor zover dit in het voortraject al niet duidelijk over het voetlicht is gebracht.

3.3 Equality of arms

Fundamenteel afwijkend ten opzichte van het originele voorstel en in mijn ogen positief is dat in het voorgestelde tweede lid van art. 27e AWR wordt vastgelegd dat de belastingplichtige die heeft geprocedeerd tegen een informatiebeschikking maar bij de rechtbank¹³ in het ongelijk is gesteld, alsnog de gelegenheid moet krijgen om de gevraagde informatie te verstrekken. Zo kan hij vrijelijk procederen, zonder bij een nederlaag direct tegen omkering en verzwaring van de bewijslast aan te lopen. Slechts bij 'kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht' wordt geen nieuwe termijn gegund en kan deze zware procedurele sanctie in beginsel niet meer worden ontlopen.

¹¹ Uiteraard kan omkering en verzwaring van de bewijslast nog wel aan de orde komen als niet de vereiste aangifte is gedaan.

¹² Ook: D.G. Barmantlo en J.A.R. van Eijdsen, 'Soms moet er iets gebeuren voordat er iets gebeurt', WFR 2007/67, J.L.M. Gribnau, 'Belastingmoraal en compliance', WFR 2008/1332, en de aantekening van Redactie Vakstudie Nieuws in V-N 2008/17.8.

¹³ Op grond van art. 27j AWR heeft hetzelfde te gelden indien in hoger beroep bij het hof wordt geprocedeerd.

Deze term lijkt te zijn ontleend aan art. 8:75 Awb. Het gebruik van de term 'misbruik van recht' in de toelichting op de nota van wijziging¹⁴ suggereert dat deze termen volgens de indieners kennelijk vereenzelvigd dienen te worden. Of dit helemaal terecht is, betwijfel ik. De term 'misbruik' impliceert dat de belastingplichtige de bedoeling had om bijvoorbeeld een controleonderzoek te

'Omkering en verzwaring bewijslast'

traineren, terwijl de term 'kennelijk onredelijk' erop duidt dat de objectieve kansrijkheid bepalend is, en niet het motief. De indieners zijn van oordeel dat van misbruik van recht sprake is als het beroep alleen is ingesteld om 'de juiste gang van zaken bij de voortgang van het proces van heffing te verstoren'. Even verderop wordt gesproken van 'trainingsoverwegingen' en procedures die 'evident kansloos zijn maar niettemin welbewust worden gevoerd om tijd te winnen of om de belastingdienst te hinderen bij zijn controletaak'.¹⁵ Dit alles duidt erop dat de indieners toch ook de bedoelingen van de belastingplichtige die procedeert mee willen laten wegen bij de vraag of hem de mogelijkheid moet worden gegund om alsnog aan het gerechtvaardigde informatieverzoek te voldoen. Hoe dan ook, de indieners menen dat normaliter een beroepsprocedure met een controlehandeling als inzet al snel voldoende pleitbaar zal zijn om te kunnen procederen en daarna de 'grace period' te kunnen genieten. Ik verwacht dan ook niet dat rechters aansluiting zullen zoeken bij de jurisprudentie inzake art. 17 IW 1990. Deze bepaling biedt de mogelijkheid in verzet te komen tegen de executie van een dwangbevel. Zo'n verzetsprocedure schorst de tenuitvoerlegging op tenzij het verzet misbruik van recht vormt. Rechters oordelen in de praktijk met regelmaat dat in dat kader sprake is van misbruik van recht. De context hiervan is echter duidelijk een andere. Als het gaat om het voorkomen van tenuitvoerlegging van een dwangbevel is nogal eens sprake van een wanhoopspoging waarbij eraan voorbij wordt gegaan dat in art. 17, derde lid, IW 1990 staat omschreven in welke gevallen verzet hoe dan ook niet gegrond is. Het lijkt gelet op een en ander juist om aan te sluiten bij de

jurisprudentie die is gewezen in het kader van art. 8:75 Awb, ter zake waarvan het zonneklaar is dat 'kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht' een hoge drempel vormt.

De inspecteur kan de kans op al te grote aantallen procedures verder verkleinen door in zijn informatiebeschikkingen, maar beter nog daarvóór, gemotiveerd aan te geven welke informatie hij wil inzien en waarom. In de praktijk roepen juist de (ogenschijnlijk) ongerichte en ongemotiveerde informatieverzoeken vaak weerstand op. Ik kan mij moeilijk voorstellen dat een beroep misbruik van recht zal vormen als de inspecteur ongericht of ongemotiveerd vragen stelt.

In mijn ogen ontstaat door de – in beginsel – schorsende werking een evenwichtig systeem. De inspecteur zal ietwat bewuster met informatieverzoeken moeten omgaan dan thans. Hij kan zich immers voor de keuze gesteld zien om – ingeval niet aan het verzoek wordt voldaan – een informatiebeschikking te nemen dan wel niet te kunnen terugvallen op de omkering en verzwaring van de bewijslast.

Uiteraard staat het de inspecteur vrij om – nadat vragen zijn gesteld die niet (volledig) zijn beantwoord – opnieuw vragen te stellen aan de belastingplichtige. Indien de inspecteur echter (in wezen) dezelfde vragen stelt terwijl hij geen informatiebeschikking wil nemen, mag hij niet op beantwoording van die vragen rekenen. In het licht van onder meer het zorgvuldigheidsbeginsel en op het vertrouwensbeginsel zou de inspecteur bijzonder terughoudend moeten zijn met het opnieuw stellen van vragen die eerder onbeantwoord zijn gebleven. Er is immers een rechtsgang voor dit soort gevallen en de inspecteur die daar geen gebruik van maakt, wordt geacht het wettelijke controlemiddel van art. 47 AWR ten aanzien van zijn verzoek prijs te geven. De inspecteur zou er in zo'n geval, als hij opnieuw vragen stelt die eerder onbeantwoord zijn gebleven, melding van moeten maken dat de vragen een onverplicht karakter hebben.

Het systeem van de wet dwingt de inspecteur er op deze wijze toe welbewust af te wegen welke vragen hij stelt en op welk moment. De indieners verwachten dat hiervan een soort zelfreinigende werking uitgaat, gelet op hun inschatting dat de administratieve lasten per saldo zullen dalen doordat de Belastingdienst kritischer naar zijn eigen informatieverzoeken zal kijken.¹⁶ Dit komt mij realistisch voor. Daarnaast verwacht ik dat een redelijk aantal informatieverzoeken een enigszins onverplicht karakter krijgt omdat de belastingplichtige niet, niet snel genoeg of niet volledig aan het verzoek voldoet maar de inspecteur toch geen informatiebeschikking neemt. Daar is in mijn ogen weinig mis mee, zeker als in de tussentijd de inspecteur en de belastingplichtige in overleg zijn getreden en de standpunten over en weer zijn verduide-

14 NvW, Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14, blz. 6.

15 T.a.p. blz. 11.

16 T.a.p. blz. 10.

lijkt. Het zou niettemin de duidelijkheid en de rechtszekerheid ten goede komen als de inspecteur na het onbeantwoord blijven van vragen niet te lang aarzelt met het nemen van een beschikking. Ik meen dat met een zeker stilzitten rechtsverwerking optreedt. Het komt mij voor dat het doel van de nota van wijziging niet alleen het verbeteren maar ook het *vervroegen* van de rechtszekerheid is, in elk geval voor wat betreft de toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast. Daarmee is niet in overeenstemming dat de inspecteur vragen stelt en de belastingplichtige vervolgens in het ongewisse laat over zijn oordeel over (het achterwege blijven van) de beantwoording van die vragen.

Van belang is ten slotte dat de inspecteur met open vizier moet handelen en niet zal mogen verzwijgen dat er een rechtsgang mogelijk is. Evenzo als op grond van art. 3:45 Awb een beschikking moet vermelden dat de mogelijkheid bestaat om bezwaar aan te tekenen, lijkt het mij nuttig als beleidsmatig wordt voorgeschreven dat de inspecteur in een vragenbrief moet vermelden dat het niet voldoen aan zijn verzoek betekent dat hij een informatiebeschikking kan nemen waartegen bezwaar en beroep open staat.¹⁷ Die duidelijkheid is goed voor zowel burger als bestuursorgaan. De burger weet dan dat hij zijn bezwaren tegen het informatieverzoek aan de rechter kan voorleggen.

3.4 Relatie met het aanslagtraject

Een facet dat wat lastig te plaatsen valt, is de verhouding tussen enerzijds de omkering en verzwaring van de bewijslast die definitief lijkt te zijn zodra een informatiebeschikking onherroepelijk vast is komen te staan en anderzijds de rol die de algemene beginselen van behoorlijk bestuur spelen bij de uiteindelijke vaststelling van de aanslag. Als de informatiebeschikking onherroepelijk wordt, staat op grond van de voorgestelde tekst van art. 25, derde lid, AWR, vast dat de aanslag met omkering en verzwaring van de bewijslast moet worden vastgesteld. Het komt mij voor dat die soep niet zo heet moet worden gegeten als hij wordt opgediend. Op het moment dat de inspecteur vragen stelt en deze niet worden beantwoord, kan in mijn ogen nog niet afdoende worden overzien of deze omissie voldoende zwaar weegt om later, op het moment dat de aanslag wordt vastgesteld, zonder meer de omkering van de bewijslast in te laten treden. Pas op dat latere moment kan ten volle worden getoetst of de omkering en verzwaring van de bewijslast in casu een proportionele sanctie is. De toelichting vermeldt bovendien dat de inspecteur verplicht is om de aanslag in redelijkheid vast te stellen, ook

wanneer de omkering en verzwaring van de bewijslast van toepassing is.¹⁸ Al met al staat buiten twijfel dat de gedetailleerde en genuanceerde jurisprudentie op dit vlak haar waarde behoudt.¹⁹

Uiteraard zijn er situaties waarin omkering en verzwaring van de bewijslast sowieso al niet aan de orde kunnen komen, ook al wordt een informatiebeschikking onherroepelijk. Ik noem de situatie dat de bewijslast hoe dan ook al bij de belastingplichtige ligt en de situatie dat een boete aan de orde is. Vanzelfsprekend is dan dat, ofschoon de omkering en verzwaring van de bewijslast dan geen rol kunnen spelen, de informatiebeschikking niet haar relevantie verliest. De omkering en verzwaring van de bewijslast is dan wel in zekere zin het scharnierpunt van de informatiebeschikking maar de beschikking strekt er strikt genomen uitsluitend toe vast te stellen dat

‘Informatiebeschikking’

niet aan een wettelijke verplichting is voldaan en derhalve de in de wet omschreven gevolgen kunnen intreden. Afgezien hiervan kan in een procedure over de aanslag de belastingrechter aan het niet voldoen aan een informatieverzoek uiteraard de gevolgen verbinden die hem geraden voorkomen. Uit dien hoofde kan de inspecteur een procedureel belang hebben bij het nemen van een informatiebeschikking, ook als omkering en verzwaring van de bewijslast niet aan de orde kunnen zijn. Indien de inspecteur zou willen aansturen op negatieve gevolgen voor de belastingplichtige die in zijn ogen niet heeft voldaan aan een informatieverzoek, zou de belastingrechter hieraan voorbij moeten gaan voor zover de inspecteur geen informatiebeschikking heeft genomen. Zolang de inspecteur geen informatiebeschikking neemt, staat rechtens immers vast dat de inspecteur niets aan te merken heeft op (het ontbreken van) de reactie van de belastingplichtige op het informatieverzoek. Niet onbelangrijk is ten slotte dat indien de inspecteur een informatiebeschikking heeft genomen die onherroepelijk is geworden, de gevolgen van die onherroepelijke beschikking beperkt zijn tot de in het kader van de wet gegeven consequenties, namelijk omkering en verzwaring van de bewijslast. Indien de fiscus zich – bij gebrek

¹⁷ Zie hierover in algemene zin: J.A. Smit, *Bezwaar in belastingzaken* (FM nr. 19), blz. 129, Deventer: Kluwer 2007.

¹⁸ T.a.p. blz. 6.

¹⁹ Zie onder meer HR 15 juni 1983, BNB 1983/248, en Hof 's-Gravenhage 20 juni 1990, BNB 1991/288.

aan bestuursrechtelijke dwangmiddelen – tot de civiele rechter wendt, staat die procedure volledig op zichzelf. Ingeval civielrechtelijke handhaving bijvoorbeeld in redelijkheid niets meer toevoegt of onmogelijk is geworden, kan geen dwangsom worden opgelegd, ook al is de bestuursrechtelijke informatiebeschikking onherroepelijk geworden. De civiele rechter zal zich volstrekt onafhankelijk een oordeel over de zaak moeten vormen. Het is niet zo dat als de inspecteur met een onherroepelijke beschikking in de hand naar de civiele rechter gaat, de civiele rechter na een marginale toetsing een dwangsom zal kunnen opleggen. Het is bijvoorbeeld legitiem te achten dat de belastingplichtige om hem moverende reden de omkering en verzwaring van de bewijslast voor lief heeft genomen en de beantwoording van vragen daarom heeft laten zitten, maar anders tegen de zaak aankijkt als er een dwangsom dreigt.

4 Rechtsbescherming met betrekking tot derdenonderzoeken

Het oorspronkelijke initiatiefwetsvoorstel voorzag erin dat de inspecteur een verzoek om informatie dat betrekking heeft op de belasting- en inhoudingsplicht van derden in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking moest gieten indien de administratieplichtige dat wenste. Daarmee stond dan een rechtsingang open. De nota van wijziging brengt hier verandering in, die duidelijk neerkomt op een verslechtering ten opzichte van het oorspronkelijke voorstel. Kort samengevat komt het erop neer dat een administratieplichtige die van de inspecteur een informatieverzoek over een derde ontvangt, aan dit verzoek gehoor moet geven. Als hij het niet met dit verzoek eens is, kan hij de inspecteur vragen om een vergoeding van de kosten die hij heeft moeten maken om te voldoen aan het (in zijn ogen onterechte) verzoek van de inspecteur. De inspecteur reageert hierop met een beschikking die voor bezwaar en beroep vatbaar is. Zo wordt een rechtsingang geschapen, maar eentje die pas achteraf open komt te staan en slechts een kostenvergoeding als inzet heeft. Dat is mijns inziens 'too little too late'.

'Uitgekleed voorstel'

Hier hebben de indieners kennelijk een concessie gedaan richting het Ministerie van Financiën, waardoor ten aanzien van de derdenonderzoeken sprake is van een uit-

gekleed voorstel. De concessie kan ik niet helemaal plaatsen. Aan te nemen valt dat hieraan ten grondslag ligt dat het ministerie vreest voor trainerende administratieplichtigen. Daar waar ten aanzien van de informatieverzoeken aan de belastingplichtige zelf de nieuwe systematiek van de informatiebeschikking volgens de indieners én het ministerie (kennelijk) een afdoende drempel bevat tegen misbruik en een stroom van procedures, zou dat toch ook moeten gelden voor derdenonderzoeken indien daarvoor dezelfde systematiek van toepassing zou zijn? Dat geldt temeer nu het aantal derdenonderzoeken nog beduidend lager is dan het aantal 'gewone' informatieverzoeken.

Het is mijn indruk dat derdenonderzoeken in de praktijk minstens zo vaak als bezwarend worden ervaren als onderzoeken die de eigen belastingplicht betreffen. De inspecteur houdt er niet altijd rekening mee dat de administratieplichtige tijd en geld moet uittrekken om ten behoeve van de belastingheffing van een ander informatie voor de inspecteur te verzamelen. Ik zou er daarom voor pleiten dat ook de derdenonderzoeken onder de systematiek van de informatiebeschikkingen worden gebracht. Bijkomend voordeel is dat ten aanzien van de twee categorieën (verzoeken gericht aan de belastingplichtige zelf en derdenonderzoeken) hetzelfde regime

'Kostenvergoeding'

toepassing vindt. Dat komt niet alleen de eenvoud ten goede. De systematiek die de indieners voorstellen komt er immers op neer dat de inspecteur informatie die hij wil hebben bij de belastingplichtige kan opvragen maar zich dan geconfronteerd kan zien met het mogelijke traject van de informatiebeschikking. Het lijkt mij onwenselijk als de inspecteur er om die reden maar voor kiest om diezelfde informatie bij een derde op te vragen omdat die de verstrekking van de informatie niet kan weigeren. Dan schiet de rechtsbescherming die is geschapen voor belastingplichtigen zijn doel voorbij.

Bovendien gaat niet veel verloren aan de rechtsgang die de nota van wijziging ten aanzien van de derdenonderzoeken creëert. De inzet van de procedure is immers 'slechts' een kostenvergoeding. Ik kan mij niet zo vreselijk veel voorstellen bij de kosten die de administratieplichtige vergoed zou willen hebben. De toelichting noemt als voorbeelden de kosten die samenhangen met het onttrekken van bepaalde informatie aan (digitale) archieven, zoals de manuren die de administratieplichtige zelf heeft besteed of de kosten van een gespeciali-

seerd bedrijf.²⁰ Die kosten zullen doorgaans beperkt zijn tot de manuren en slechts in uitzonderlijke situaties andere, externe kosten omvatten. Dat maakt het aanknopingspunt voor de rechtsingang enigszins gezocht, temeer daar voor het toucheren van die kostenvergoeding ook weer kosten moeten worden gemaakt, die op de voet van art. 7:15, vierde lid, Awb en art. 8:75 Awb doorgaans *niet* voor integrale vergoeding in aanmerking komen. Dat wringt naar mijn idee enigszins.

Er is nog een voordeel aan het doortrekken van de informatiebeschikking naar de derdenonderzoeken. Het gewijzigde voorstel dat nu voorligt kent een wat moeilijke verhouding tussen de verschillende gerechtelijke trajecten. De administratieplichtige die in het kader van een derdenonderzoek een verzoek van de inspecteur op zijn bordje krijgt en het niet eens is met dit verzoek, kan de fiscale rechter vragen om een kostenvergoeding. Als hij het om meer inhoudelijke redenen²¹ niet eens is met het verzoek van de inspecteur, ligt het echter voor de hand dat de kostenvergoeding op zichzelf niet voldoende reden zal zijn om het oordeel van de rechter te gaan vragen. De vergoeding zal zo goed als altijd marginaal zijn en zoals gezegd worden zelfs in geval van succes de kosten van juridische bijstand slechts voor een fractie vergoed. Deze administratieplichtigen zullen naar mijn verwachting dan botweg weigeren om de gevraagde informatie beschikbaar te stellen. De fiscus zal zich dan tot de civiele rechter moeten wenden om afgifte van de gevraagde gegevens op straffe van een dwangsom te vorderen. Zowel de overheid als de administratieplichtige krijgen dan hogere kosten voor hun kiezen dan wanneer de bestuursrechtelijke rechtsgang open zou staan, die bovendien in dit geval inhoudelijk ook meer geëigend is voor dergelijke kwesties.

5 Rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht

Het oorspronkelijke voorstel opende de mogelijkheid van rechtsbescherming ten aanzien van de omvang van de administratieplicht. De inspecteur kon op eigen initiatief

beperkingen toestaan van die administratieverplichting maar de administratieplichtige kon zelf ook om een beperking daarvan verzoeken. De beslissing was in beide gevallen voor bezwaar en beroep vatbaar. Hiertegen zijn eigenlijk weinig noemenswaardige bezwaren aangevoerd.²² Niettemin hebben de indieners aanleiding gezien om het bezwaar en beroep te beperken tot nieuwe verplichtingen die door de inspecteur worden opgelegd. Als de inspecteur zich bijvoorbeeld na het afronden van een boekenonderzoek op het standpunt stelt dat in het vervolg alle inkomende en uitgaande e-mails moeten worden bewaard, kan hiertegen bezwaar en beroep worden ingediend. Die rechtsingang is dan wel een indirecte omdat het bezwaar en beroep alleen betrekking kan hebben op een verzoek om vergoeding van kosten die worden opgeroepen door het (in de ogen van de administratieplichtige) ten onrechte naleven van die nieuwe administratie-

‘Nieuwe administratieverplichtingen’

verplichting. Is de rechter het uiteindelijk met hem eens, dan staat daarmee vast dat dit specifieke onderdeel van de administratieverplichting onrechtmatig was en dat de hiermee samenhangende kosten dienen te worden vergoed. Het spreekt voor zich dat de administratieplichtige de nieuwe verplichting dan naast zich neer kan leggen. Deze wijziging roept de vraag op hoe de ‘verplichting’ zoals het voorgestelde zevende lid van art. 52 AWR die omschrijft moet worden geduid. Ietwat omzichtig is geformuleerd dat de inspecteur op basis van het eerste lid van dit artikel een verplichting heeft gebaseerd, maar duidelijk is dat de verplichtingen van art. 52 AWR uit de wet voortvloeien en niet worden opgeroepen door een handeling van de inspecteur. Strikt genomen kan de inspecteur dus niet een dergelijke verplichting formuleren, hij kan hooguit de administratieplichtige als het ware eraan herinneren dat er een bepaalde verplichting uit de wet voortvloeit, althans naar de mening van de inspecteur. Het is de *duiding* van die wettelijke verplichting die onderwerp van geschil gaat vormen. Mijns inziens al met al een wat omslachtige vorm van rechtsbescherming. Het ware verstandig om te benadrukken dat de inspecteur aan de voorgestelde wettekst niet de bevoegdheid kan ontnemen om administratieplichtigen in het kader van art. 52 AWR een verplichting op te leggen. De voorgestelde rechtsgang houdt in dat de administratieplichtige het oordeel van de rechter kan vragen. Wel-

20 T.a.p. blz. 13.

21 In de praktijk is er vaak terughoudendheid om mee te werken aan een derdenonderzoek vanwege commerciële relaties of bijvoorbeeld omdat de derde dreigt eventuele schade die het gevolg is van onterecht meewerken aan een derdenonderzoek op de administratieplichtige te verhalen.

22 M.A.C. van Elk, ‘De administratieve kant van het wetsvoorstel rechtsbescherming bij controlehandelingen van de fiscus’, Informatief November 2008, blz. 7, voert aan dat de administratieplicht in beginsel een subjectieve aangelegenheid van de ondernemer is, waardoor invulling door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking minder logisch is.

iswaar via de omweg van de kostenvergoeding, maar toch. De rechter kan zich uitspreken over de interpretatie van de inspecteur zonder dat er voor de administratieplichtigen nadelige gevolgen zijn als de rechter het niet met hem eens is. Op zichzelf kan ik goed leven met de gekozen oplossing. Deze oplossing komt er immers op neer dat nieuw gestelde eisen aan de administratie (indirect) aan de rechter kunnen worden voorgelegd. Een andere vraag is echter of het terecht is dat slechts een kostenvergoeding inzet is van de procedure. Waarom niet gewoon het onderdeel van de administratieverplichting dat in geschil is inzet van de procedure maken? Dat heeft voor inspecteurs het nadeel dat administratieplichtigen voor de duur van de procedure mogelijk niet aan de nieuwe verplichting zullen voldoen, maar dat risico valt te overzien. Anders dan bij de informatieverplichtingen is niet zo goed voorstelbaar dat administratieplichtigen na een verloren procedure alsnog aan hun administratieverplichting kunnen voldoen. Met andere woorden, de administratieplichtige die wordt geconfronteerd met een nieuwe administratieverplichting die hij aan de rechter wil voorleggen, zal voorzichtigheidshalve in afwachting van de afloop van die procedure alvast die nieuwe gegevens bewaren. Er gaat dan voor de fiscus niets verloren.

‘Integrale vergoeding’

Vraag is nog wat onder kosten die voor vergoeding in aanmerking komen, moet worden verstaan. De toelichting spreekt van integrale vergoeding van in redelijkheid gemaakte kosten, die rechtstreeks het gevolg zijn geweest van de nakoming van de ten onrechte opgelegde verplichting en noemt als voorbeelden de kosten van archivering die achteraf onnodig was of kosten van aanpassingen in de IT-sfeer die achteraf onnodig waren.²³ Tot de eerstgenoemde kosten behoren naar mijn oordeel ook de loonkosten van eigen personeel dat is belast met die archivering en eventuele eigen logistieke kosten. Desalniettemin zal duidelijk zijn dat slechts in uitzonderlijke situaties sprake is van kosten die enigszins materieel zijn. Bedacht moet worden dat de kosten die moeten worden gemaakt om de kostenvergoeding te krijgen, ook hier slechts voor vergoeding in aanmerking komen naar de criteria van het karige Besluit proceskosten bestuursrecht. Ook gelet daarop verwacht ik dat procedures uit

hoofde van het voorgestelde zevende lid van art. 52 AWR hoogstwaarschijnlijk een witte raaf zullen worden. Niettemin heb ik wel vrede met het gewijzigde voorstel. Het is de meeste ondernemers naar mijn gevoel niet te doen om die kosten, maar om fundamentele redenen om bepaalde zaken in weerwil van de andersluidende opvatting van de inspecteur niet of niet op de door de inspecteur gewenste wijze te gaan bewaren en op een later moment eventueel ter inzage te geven. Daar zal in de meeste gevallen de pijn zitten en daar biedt de voorgestelde regeling in beginsel een afdoende oplossing voor, uiteraard voor zover de administratieplichtige goed voor ogen houdt dat hij om ontvankelijk te zijn wel een procesbelang moet hebben, dat wil zeggen kosten moet hebben gemaakt in het kader van de in geschil zijnde nieuwe administratieverplichting.

6 Conclusie

Het initiatiefwetsvoorstel is ingrijpend gewijzigd. Evident is dat de voorliggende nota van wijziging een politiek compromis vormt. Enerzijds kan ik daar begrip voor opbrengen. De stand van zaken vóór de nota van wijziging leek te zijn dat het initiatiefwetsvoorstel een stille dood zou sterven. En iets is meer dan niets op een terrein waar rechtsbescherming tot op de dag van vandaag eigenlijk geheel ontbreekt. Vanuit die optiek juich ik de tweede nota van wijziging toe. Aan de andere kant bekruipt mij het gevoel dat het compromis voor een deel anders had moeten uitvallen dan nu in de nota van wijziging is neergelegd.

Die conclusie ziet niet op de systematiek van de informatiebeschikkingen. Die systematiek is mijns inziens een verbetering ten opzichte van het originele voorstel. De rechtsbescherming ten aanzien van derdenonderzoeken en administratieverplichtingen is in mijn ogen echter ten onrechte en zonder overtuigende reden te zeer uitgekleeft. Het verdient aanbeveling om het voorstel in dat opzicht aan te passen, temeer daar die aanpassingen betrekkelijk gering zouden zijn.

23 T.a.p. blz. 8 en 12.