



De informatiebeschikking om te kunnen beschikken over gevraagde informatie

Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2011/10

Belastingjaar/tijdvak	
Wetsartikelen	AWR-art. 25
Auteur	Mw. mr. J.M. Sitsen , Werkzaam bij De Bont Advocaten te Amsterdam (www.debontadvocaten.nl)
Jaargang	12
Publicatiedatum	01-10-2011
Afleveringsnummer	10
Artikelnummer	44
Paginnummers	10-16
Samenvatting	Al in 2006 diende mevrouw Dezentjé Hamming-Bluemink tezamen met de heer Crone een initiatiefwetsvoorstel in teneinde een vorm van rechtsbescherming te bewerkstelligen tegen de 'controlitis' waaraan Nederland en met name de Belastingdienst lijdt. Er moet ingegrepen kunnen worden als de inspecteur zijn wettelijke bevoegdheden overschrijdt of onredelijk handelt. In 1997 werd door de toenmalige staatssecretaris van Financiën Vermeend ook reeds aangegeven dat er op dat punt een wetswijziging zou moeten komen. Met de op 14 april 2011 aangenomen en per 1 juli 2011 in werking getreden wet is het dan eindelijk zo ver: er is (een begin van) rechtsbescherming ontstaan tegen de soms verregaande informatieverzoeken van de Belastingdienst. Deze wet, de doorgevoerde wijzigingen, de gevolgen daarvan alsook de nog bestaande onduidelijkheden zullen in dit artikel de revue passeren.
Rubriek	Artikel
ISSN	1566-6697

Al in 2006 diende mevrouw Dezentjé Hamming-Bluemink tezamen met de heer Crone een initiatiefwetsvoorstel in teneinde een vorm van rechtsbescherming te bewerkstelligen tegen de 'controlitis' waaraan Nederland en met name de Belastingdienst lijdt. Er moet ingegrepen kunnen worden als de inspecteur zijn wettelijke bevoegdheden overschrijdt of onredelijk handelt. In 1997 werd door de toenmalige staatssecretaris van Financiën Vermeend ook reeds aangegeven dat er op dat punt een wetswijziging zou moeten komen. Met de op 14 april 2011 aangenomen en per 1 juli 2011 in werking getreden wet is het dan eindelijk zo ver: er is (een begin van) rechtsbescherming ontstaan tegen de soms verregaande informatieverzoeken van de Belastingdienst. Deze wet, de doorgevoerde wijzigingen, de gevolgen daarvan alsook de nog bestaande onduidelijkheden zullen in dit artikel de revue passeren.

1. Het oorspronkelijke initiatiefwetsvoorstel

Sprekend zijn de voorbeelden die de indieners van het initiatiefwetsvoorstel gaven van disproportionele verzoeken waaraan weerstand geboden zou moeten kunnen worden.[1] Bijvoorbeeld het verzoek van de fiscus om een integrale kopie te leveren van de harde schijf of e-mailbox van alle computers van een bedrijf van de laatste vijf jaar, een vragenbrief met 37 vragen binnen drie weken te beantwoorden en vervolgens een aanvullende brief met 48 nieuwe vragen, de vraag om inzage in fiscale adviezen en due-diligencerapporten of het verlangen dat informatie wordt aangeleverd op software die de Belastingdienst kan lezen (en speciaal daarvoor moet worden aangeschaft). Daartegen kon degene tot wie de verzoeken werden gericht niets beginnen, althans er was geen mogelijkheid een dergelijk verzoek vooraf aan de rechter voor te leggen. Een klacht indienen was een oplossing, maar werd niet (volledig) aan het verzoek voldaan, dan volgde 'automatisch' de zogeheten omkering en verzwaring van de bewijslast. Onder die dreiging kozen vele bevraagden ervoor om de gevraagde informatie en gegevens toch aan de inspecteur te verstrekken, hoe onredelijk men de verzoeken ook vond. Weigerde men de gevraagde informatie toch, dan zag men zich gesteld voor de welhaast onmogelijke opgave te procederen tegen een - bij gebrek aan informatie - geschatte aanslag onder toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast, omdat de inspecteur vond dat de informatie ten onrechte werd geweigerd. Eerst in die procedure en dus achteraf, kon de kwestie omtrent de al dan niet rechtmatigheid van het informatieverzoek aan de orde worden gesteld.

In het initiatiefwetsvoorstel in 2006 werd gepleit voor een wettelijke mogelijkheid om buitenproportionele controlehandelingen van de inspecteur van de Belastingdienst vooraf te laten toetsen door de rechter. Niet alleen werd een rechtsingang voorgesteld voor controlehandelingen op basis van art. 47 tot en met 56 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), maar ook ten aanzien van beslissingen van de inspecteur over de reikwijdte van de administratie- en bewaarverplichting naar aanleiding van een verzoek van de betrokkene tot concrete uitwerking of ontheffing van deze wettelijke verplichtingen. Het idee daarbij was dat een

vragenbrief/informatieverzoek op een binnen tien dagen ingediend verzoek van degene tot wie het werd gericht, eveneens binnen tien dagen zou worden vastgelegd in een voor bezwaar vatbare beschikking. Tegen die beschikking zou vervolgens kunnen worden geprocedeerd. Omdat dit de verplichting tot medewerking echter niet opschort (art. 6:16 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb)) zou de bevragede binnen tien dagen na indiening van het bezwaar schorsende werking kunnen vragen in een voorlopige voorzieningenprocedure (art. 8:81 Awb). Bij misbruik van recht zou de inspecteur de rechter kunnen vragen de indiener in de proceskosten te veroordelen.

Het oorspronkelijke wetsvoorstel heeft veel pennen in beweging gezet. In de vakliteratuur zijn vele publicaties over dit onderwerp verschenen.[2] Het wetsvoorstel werd over het algemeen lovend ontvangen. Het bleef echter jarenlang liggen en dreigde een stille dood te sterven. Ook de staatssecretaris had inmiddels - onder opgave van een aantal specifieke aspecten en bezwaren - laten weten aanvaarding van het wetsvoorstel te ontraden. Over de uitvoerbaarheid rezen twijfels en gevreesd werd dat er massaal bezwaar zou worden gemaakt. De indieners hielden echter vol en kwamen tot een gewijzigd voorstel, opgenomen in de zogeheten tweede nota van wijziging.[3] hetgeen uiteindelijk uitmondde in de per 1 juli 2011 in werking getreden wet.

2. De informatiebeschikking

De bij wet van 27 mei 2011 in werking getreden wijzigingen van de AWR komen derhalve niet overeen met het oorspronkelijke wetsvoorstel. De insteek is een andere geworden. In het eerste lid van het nieuwe art. 52a AWR is bepaald dat indien met betrekking tot een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking niet of niet volledig wordt voldaan aan de verplichtingen ingevolge art. 41, 47, 47a, 49, 52 AWR en, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, aan de verplichtingen ingevolge art. 53, eerste, tweede en derde lid, AWR, de inspecteur dit kan vaststellen bij voor bezwaar vatbare beschikking (informatiebeschikking). Hiermee is de situatie ontstaan dat de inspecteur eerst op de gangbare wijze om informatie verzoekt. Daarover zal vervolgens een discussie (kunnen) ontstaan tussen de bevragede en de inspecteur. Indien en voor zover er in de ogen van de inspecteur vervolgens geen of onvoldoende medewerking wordt verleend, zal de inspecteur als 'sluitstuk' een informatiebeschikking kunnen vaststellen. Inmiddels is mij in de praktijk gebleken dat de inspecteur dit - in geval van het verstrekken van bankafschriften - als volgt in een vragenbrief omschrijft:

“Wij stellen u in de gelegenheid de gevraagde gegevens voor [datum] alsnog aan ons te doen toekomen. Mochten wij deze voor genoemde datum niet hebben ontvangen dan zijn wij genoodzaakt een informatiebeschikking af te geven waarin zal worden opgenomen dat niet is voldaan aan de informatieverplichting inzake de opgevraagde afschriften van genoemde bankrekening.” Die beschikking is vervolgens vatbaar voor bezwaar en beroep. Wenst de bevragede derhalve de rechtmatigheid van het verzoek om informatie aan de rechter voor te leggen, dan kan dat eerst nadat de inspecteur een beschikking heeft afgegeven. In een dergelijke procedure zal kunnen worden aangevoerd dat aan de verplichtingen reeds is voldaan of dat en op grond waarvan aan het verzoek niet voldaan behoefde te worden.

Bij het vaststellen van de informatiebeschikking zal de inspecteur uiteraard de algemene beginselen van behoorlijk bestuur - als het zorgvuldigheids- en het evenredigheidsbeginsel, het beginsel van *fair play* en de proportionaliteit en subsidiariteit - in acht dienen te nemen. Ook zal de inspecteur rekening moeten houden met het eventueel aanwezige verschoningsrecht. In de gevallen waarin de bevragede meent dat niet dan wel onvoldoende rekening is gehouden met dergelijke kwesties, is hij wel genoodzaakt over te gaan tot het indienen van bezwaar en zo nodig in beroep te gaan tegen de afgegeven informatiebeschikking. De desbetreffende bezwaarbehandelaar c.q. de rechter zal vervolgens de rechtmatigheid moeten toetsen.

3. Omkering van de bewijslast

In de laatste volzin van het eerste lid van art. 52a AWR staat dat de inspecteur in de informatiebeschikking op art. 25, derde lid AWR (de omkering van de bewijslast) wijst. Ingevolge art. 25, derde lid, en art. 27e AWR vindt de omkering van de bewijslast eerst plaats indien er sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking. Deze gevreesde consequentie, doordat de bevragede bij zijn standpunt blijft dat de informatie om welke reden dan ook niet behoeft te worden verstrekt, kan dus eerst in werking treden nadat de beschikking onherroepelijk is geworden. In beroep zal de rechter beslissen of de gevraagde informatie alsnog moet worden gegeven en of de beschikking wel rechtmatig is. Ook kan worden aangevoerd dat het onredelijk is het middel van de omkering en verzwaring van de bewijslast toe te passen.[4] Uiteraard kan de beschikking ook komen vast te staan, doordat de bevragede geen bezwaar aantekent. Ook dan zal de inspecteur bij het opleggen van de (naheffings- of navorderings)aanslag kunnen overgaan tot het toepassen van het omkeren en verzwaren van de bewijslast.

Kiest de inspecteur ervoor om geen informatiebeschikking vast te stellen, dan heeft hij geen 'recht' op de omkering van de bewijslast gebaseerd op de stelling dat sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking. Slechts met een onherroepelijke informatiebeschikking in de hand, kan hij deze 'sanctie' immers gebruiken. Dit is natuurlijk anders indien de inspecteur de stelling inneemt dat de vereiste aangifte niet is gedaan en hij op basis daarvan al de omkering en verzwaring van de bewijslast wenst in te roepen.

Stel, een bevragede verzoekt na een briefwisseling nog één keer om uitstel van de termijn om de informatie aan te leveren. De inspecteur heeft er geen zin meer in, geeft deze termijn niet en stelt een informatiebeschikking vast. De bevragede geeft vervolgens lopende de bezwaarfase de informatie alsnog. De belanghebbende kan ervoor kiezen met dat vooruitzicht (hij wist dat hij de informatie na drie weken wél zou kunnen verstrekken) geen bezwaar te maken. Verstrekt hij de informatie alsnog, dan is voldaan aan de informatiebeschikking. Is nu sprake van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking op basis waarvan omkering en verzwaring van de bewijslast volgt? In de wetsgeschiedenis valt allereerst te lezen dat als de verplichting alsnog wordt nagekomen, de belastingaanslag dan wordt vastgesteld zonder omkering en verzwaring van de bewijslast.[5] Dat lijkt mij ook alleszins reëel. Enige alinea's later echter wordt opgemerkt dat tijdens de bezwaarfase geldt dat niet in iedere situatie het alsnog nakomen van de verplichting de gevolgen van omkering en verzwaring van de bewijslast kan voorkomen: het is aan de inspecteur te beoordelen, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, of hij in de bezwaarfase vasthoudt aan de informatiebeschikking en aan de daaraan verbonden gevolgen van omkering en verzwaring van de bewijslast, dan wel dat hij aanleiding ziet de beschikking te herzien en de daaraan verbonden gevolgen niet te laten intreden. “Zou de inspecteur deze discretionaire bevoegdheid niet hebben, dan zou er voor informatieplichtigen mogelijk onvoldoende stimulans zijn om aan informatieverzoeken te voldoen.” In tegenstelling tot het bepaalde in art. 27e AWR, dat ingeval sprake is van een ongegrond beroep tegen een informatiebeschikking er een nieuwe termijn voor het voldoen aan de in die beschikking bedoelde verplichtingen wordt gesteld, is het gunnen van een nadere termijn niet opgenomen in art. 25, derde lid van de AWR. Oftewel, in beroep krijgt de belanghebbende (in beginsel) een nieuwe termijn om de informatie alsnog te verstrekken en in de bezwaarfase niet, althans niet blijkens de letterlijke wettelijke tekst. De wet voorziet dus weliswaar niet in het gunnen van een nadere termijn in de bezwaarfase, doch de indieners hebben ter zake daarvan ook nog opgemerkt dat als de informatieplichtige in de bezwaarfase besluit alsnog met de gevraagde informatie te komen en de inspecteur en de informatieplichtige hierover overeenstemming bereiken, de inspecteur dan alsnog een nieuwe termijn kan verlenen.[6] Het ware fraaier geweest als conform het idee van Van Eijsden[7] een duidelijke bepaling was opgenomen waaruit een verplichting voor de inspecteur voortvloeit om in situaties waarin de belastingplichtige tijdens de bezwaarfase alsnog de gevraagde gegevens verstrekt, de informatiebeschikking te vernietigen of in te trekken, tenzij sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht. Daarvan is het echter helaas niet gekomen. Opgemerkt zij dat de nadere termijn uiteraard slechts geldt in situaties waarin daaraan nog gevolg kan worden gegeven. Een nadere termijn wordt niet gegeven in gevallen van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht. Op de vraag wanneer sprake is van kennelijk

onredelijk gebruik van procesrecht kom ik hierna nog terug.

Bij mij rijst wel de vraag wie vervolgens gaat beoordelen of aan de 'rechtmatige' informatiebeschikking in voldoende mate is voldaan. Het komt mij voor dat dat in eerste instantie de inspecteur zal zijn die vervolgens alsnog overgaat tot het vaststellen van een aanslag onder toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast. Vervolgens zal in een procedure over die aanslag door de rechter moeten worden beoordeeld of is voldaan aan de informatieverplichtingen en of de omkering en verzwaring van de bewijslast terecht is. Bij mij rijst daarnaast de vraag of de inspecteur die meent dat niet (in voldoende mate) is voldaan aan de informatiebeschikking, een nieuwe informatiebeschikking zal kunnen vaststellen? Dat lijkt mij niet, althans het dient geen doel. De inspecteur zal immers met de 'eerste' informatiebeschikking in de hand kunnen overgaan tot het vaststellen van de aanslag waarin hij gebruik kan maken van de omkering en verzwaring van de bewijslast. Hij zal dan dus zonder nadere informatiebeschikking de omkering en verzwaring van de bewijslast kunnen inroepen. Het lijkt dan bijvoorbeeld ook niet nodig met de eerdere informatiebeschikking in de hand naar de rechter te stappen en nakoming te eisen. De oplossing voor de inspecteur na een onherroepelijk informatiebeschikking is vrij simpel: het vaststellen van een aanslag (al dan niet onder toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast). Ontbreekt er informatie die de inspecteur nodig had voor het vaststellen van die aanslag, dan had het op de weg van de bevrageerde gelegen aan dat inmiddels in rechte vaststaande verzoek te voldoen. Door daaraan echter niet te voldoen, zal daarover eerst in de procedure tegen de aanslag alsnog kunnen worden geklaagd. De stand is dan echter al wel 1-0 voor de inspecteur.

4. Dreigende verjaring van termijnen en verval van de niet onherroepelijke informatiebeschikking

In het tweede lid van het nieuwe art. 52a AWR is bepaald dat de termijn voor de vaststelling van een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of het nemen van een beschikking wordt verlengd met de periode tussen de bekendmaking van kort gezegd de informatiebeschikking waarin wordt vastgesteld dat de belastingplichtige niet of niet volledig aan zijn verplichtingen heeft voldaan en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan of wordt vernietigd. Dit is op zich logisch; indien dit niet zou zijn bepaald, dan zou een belanghebbende door middel van een procedure over de informatiebeschikking kunnen trachten tijd te rekken totdat de verjaringstermijnen in beeld zouden komen. Zou de termijn voor het opleggen van de aanslag dreigen te verjaren, dan zou de inspecteur er - lijkt mij uiteraard - voor kiezen de aanslag op te leggen, hetgeen tot gevolg heeft dat de informatiebeschikking vervalt. Immers, in het derde lid is bepaald dat indien de inspecteur een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag vaststelt of een beschikking neemt voordat de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, de informatiebeschikking vervalt. Op de omkering en verzwaring van de bewijslast heeft hij om die reden dan geen recht meer.

Theoretisch (en overigens ook praktisch) zou het kunnen gebeuren dat een informatiebeschikking wordt vastgesteld waartegen wordt geprocedeerd tot aan de Hoge Raad. Er zullen dan op zijn minst enkele jaren zijn verstreken alvorens een belastingaanslag zal worden opgelegd. Van het voortvarend opleggen van de belastingaanslag zal dan wel niet meer kunnen worden gesproken. Blijkens recente jurisprudentie ter zake van de toepassing van de verlengde navorderingstermijn dient de inspecteur voortvarend te handelen bij het opleggen van de belastingaanslag. Doet hij dit niet, dan verspeelt hij het recht op toepassing van de verlengde navorderingstermijn. Uiteraard zal van geval tot geval moeten worden bekeken of de inspecteur niet langer dan noodzakelijk erover heeft gedaan om de navorderingsaanslag uiteindelijk op te leggen. Met slechts deze wettelijke bepaling omtrent verlenging van de termijnen in de hand, zal niet kunnen worden verdedigd dat hij voldoende voortvarend heeft gehandeld. Echter, met het opleggen van de aanslag vervalt de informatiebeschikking. De inspecteur zal dan dus keuzes moeten maken. Wellicht dat toekomstige jurisprudentie op dit punt duidelijkheid zal kunnen bieden.

5. Burgerlijke rechter

In het vierde lid van art. 52a AWR is vastgelegd dat het bepaalde in art. 52a AWR onverlet laat de mogelijkheid voor de inspecteur om een procedure aanhangig te maken bij de burgerlijke rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de verplichtingen voortvloeiende uit deze wet op straffe van een dwangsom. Met het opnemen van deze uitdrukkelijke bepaling is beoogd zeker te stellen dat door deze wetwijzigingen geen verandering is gekomen in de bestaande mogelijkheden die de Belastingdienst ten dienste staan. Uiteraard zal ook in geval van nietnakoming van de informatiebeschikking - hetgeen volgens de oorspronkelijke memorie van toelichting[8] zelden zal gebeuren - de inspecteur vrijwel altijd via een civiel kort geding de medewerking kunnen afdwingen op straffe van een dwangsom. De onherroepelijk vaststaande beschikking zal niet meer op haar rechtmatigheid behoeven te worden getoetst (hoewel de vraag zich zou kunnen voordoen of er aan de vaststaande informatiebeschikking wel kan worden voldaan), waardoor het kort geding een hamerstuk kan worden.

6. Wanneer is sprake van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht?

In de oorspronkelijke memorie van toelichting[9] werd opgemerkt dat van misbruik van recht met name sprake is wanneer het - toen voorgestelde - verzoek om een voorlopige voorziening gebaseerd is op zodanige gronden, dat het bij voorbaat als kansloos moet worden aangemerkt, zodat het belang van de betrokkene bij feitelijke schorsing van de verplichting tot medewerking niet opweegt tegen het belang van de inspecteur bij voortzetting van het onderzoek (vgl. HR 7 oktober 1994, NJ 1995, 411). In de tweede nota van wijziging wordt opgemerkt:

"Als het middel van bezwaar en beroep alleen maar wordt gebruikt om de juiste gang van zaken bij de voortgang van het proces van heffing te verstoren, dan is er geen aanleiding voor een nieuwe termijn. Omdat het geven van een nieuwe termijn aan de informatieplichtige die geen misbruik van procesrecht heeft gemaakt dwingend is voor de rechter, is er voor de informatieplichtige, mits niet handelend uit traineringsoverwegingen, te allen tijde een vangnet."[10]

Oftewel onder misbruik van recht lijkt in dezen te worden verstaan dat een rechtsmiddel wordt ingesteld, terwijl dat bij voorbaat als kansloos moet worden aangemerkt, met als doel de juiste gang van zaken bij de voortgang van het proces van heffing te verstoren c.q. uit traineringsoverwegingen.

Waar kennen we het begrip misbruik van procesrecht nog meer van? Het begrip kennen we onder meer van art. 6:15, derde lid Awb. Dat artikel handelt over de doorzendplicht in geval van indiening van een bezwaar- of beroepschrift bij een verkeerd bestuursorgaan. Het tijdstip van indiening bij het onbevoegde orgaan is dan bepalend voor de vraag of het bezwaar of beroepschrift tijdig is ingediend, "behoudens in geval van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht". Voor dit laatste kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat bij herhaling en willens en wetens een bezwaar- of beroepschrift bij het verkeerde orgaan wordt ingediend.[11] De term kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht in dit artikel is ontleend aan art. 8:75 Awb: de proceskostenveroordeling. Veroordeling van de belanghebbende in de proceskosten van de wederpartij komt in belastingprocedures bijna nooit voor. Op grond van art. 8:75, eerste lid Awb is het wel mogelijk, maar alleen bij "kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht", ook wel aangeduid met misbruik van procesrecht. In een recente uitspraak van het hof in Amsterdam[12] was een casus aan de orde waarin het hof overwoog dat de uitspraak op bezwaar tegen de aanslag terecht is gedaan met toepassing van de omkering van de bewijslast, dat de belanghebbende met de door haar in hoger beroep overgelegde aangifte en overige bewijsstukken, alsmede de daarop gegeven toelichting niet aan haar bewijslast heeft voldaan.

"4.7.3. Naar 's Hofs oordeel kan niet worden gezegd dat in het onderhavige geval sprake is van misbruik van procesrecht (...). De omstandigheid dat belanghebbende ervoor heeft gekozen eerst in hoger beroep een aangifte en jaarrekening over het jaar 2004 in te dienen, is daarvoor niet voldoende; op het niet tijdig voldoen aan de aangifteverplichting is reeds een administratieve sanctie gesteld in artikel 27e van de AWR. Ook de omstandigheid dat het hoger beroep summier c.q. in een laat stadium is gemotiveerd,

leidt niet tot de gevolgtrekking dat sprake is van misbruik van procesrecht.”

Het onjuist interpreteren van een begrip (bijvoorbeeld kwade trouw) en het gaan procederen vanuit die onjuiste vooronderstelling brengt - blijkens jurisprudentie - ook geen misbruik van procesrecht mee. Wat blijkens de jurisprudentie wél misbruik van procesrecht vormt, zijn bijvoorbeeld:

- het tegen beter weten innemen van een standpunt, omdat op basis van een arrest van de Hoge Raad duidelijk is dat het gelijk niet is aan de zijde van degene die dat standpunt inneemt;
- het feit dat in redelijkheid geen positief resultaat van het beroep te verwachten is, bijvoorbeeld door het volharden in een juridisch onhoudbare stelling. Dit is dus ook het instellen van een rechtsmiddel dat bij voorbaat als kansloos moet worden aangemerkt.

Ook kennen we het begrip van procedures omtrent de plicht van de inspecteur (op grond van art. 7:4 en 8:42 Awb) alle op de zaak betrekking hebbende stukken in het geding te brengen. In zijn arresten van 25 april 2008 (HR 25 april 2008, LJN: BA3823 en HR 25 april 2008, LJN: BB5868) oordeelde de Hoge Raad:

“In het licht van dit een en ander dient artikel 8:42 Awb aldus te worden uitgelegd dat, behoudens gevallen van gerechtvaardigde weigering op grond van artikel 8:29 Awb en uitzonderingsgevallen als misbruik van procesrecht, tegemoet dient te worden gekomen aan een verzoek van de belanghebbende tot overlegging van een bepaald stuk indien deze voldoende gemotiveerd heeft gesteld dat het stuk van enig belang kan zijn (geweest) voor de besluitvorming in zijn zaak.”

Een reden derhalve om niet tot verstrekking van de op de zaak betrekking hebbende stukken over te gaan, wordt gevormd door misbruik van procesrecht. Daarvan is niet snel sprake. De Hoge Raad (HR 25 april 2008, LJN: BB5868) oordeelde:

“Opmerking verdient dat (in de onderhavige context) niet reeds sprake is van misbruik van procesrecht indien het belang van de belanghebbende bij de verlangde inzage niet opweegt tegen het belang van de Belastingdienst dat daardoor wordt geschaad, doch eerst indien de belanghebbende, in aanmerking nemende de onevenredigheid tussen zijn belang bij inzage en het belang van de Belastingdienst dat daardoor wordt geschaad, naar redelijkheid geen aanspraak op inzage kan maken.”

Het enkele feit dat met het verstrekken van de stukken voor de inspecteur veel werk gemoeid is, terwijl het daar tegenoverstaande belang van de belastingplichtige (mogelijk) beperkt is, is derhalve niet voldoende om te spreken van misbruik van procesrecht.

Het begrip misbruik van recht kennen we ook in de invorderings sfeer. In de Leidraad Invordering 2008 staat in paragraaf 17.1 dat de ontvanger na verkregen toestemming van het Ministerie van Financiën kan besluiten de executie ondanks een aanhangig verzet voort te zetten indien “naar de mening van de ontvanger het doen van verzet zo duidelijk kansloos is dat er sprake is van misbruik van bevoegdheid als bedoeld in artikel 3:13 BW”. Dit sluit aan bij het eerder genoemde arrest van de Hoge Raad van 7 oktober 1994, waarin werd overwogen dat sprake kan zijn van misbruik, indien het verzet, gelet op hetgeen de belastingschuldige ter ondersteuning daarvan heeft aangevoerd, zo duidelijk kansloos is dat zijn belang bij schorsing van de tenuitvoerlegging niet opweegt tegen het belang van de ontvanger bij voortzetting van de tenuitvoerlegging.

Of sprake is van misbruik van procesrecht zal uiteraard in elk op zichzelf staand geval moeten worden beoordeeld aan de hand van de feiten en omstandigheden van dat concrete geval. Uiteraard bestaat er veel jurisprudentie omtrent de (omvang van de)

informatieverplichtingen. Op basis daarvan zal bij voorbaat ten aanzien van sommige verzoeken om informatie c.q.

informatiebeschikkingen kunnen worden gezegd dat deze rechtmatig zijn. De vraag is echter of het desalniettemin tóch indienen van bezwaar/beroep zal leiden tot misbruik van procesrecht. Is bijvoorbeeld het opkomen tegen de na gesteggel daaromtrent uiteindelijk afgegeven informatiebeschikking waarin de inspecteur vaststelt dat niet wordt voldaan aan het verzoek om alle bankafschriften van een buitenlandse bankrekening te verstrekken (waarover de bevragee in dit geval ‘kan beschikken’), misbruik van procesrecht? Verdedigd kan worden - hetgeen de inspecteur zal stellen - dat sprake is van een onhoudbaar c.q. ‘tegen beter weten in’ c.q. zo duidelijk kansloos standpunt, door aan te voeren - hetgeen de bevragee zal trachten - dat niet aan dit verzoek behoeft te worden voldaan. Wellicht dat dit ‘slechts’ tot het oordeel dient te leiden dat sprake is van een rechtmatige informatiebeschikking, zodat de consequenties van het oordeel dat sprake is van misbruik van procesrecht ‘bewaard’ blijven voor de ‘schrijnende’ gevallen waarin het traineren ‘ervan afdruipt’. De toekomstige jurisprudentie hieromtrent zullen we moeten afwachten.

7. Informatieverplichtingen van administratieplichtigen en overige wijzigingen

Zoals eerder opgemerkt, werd in het oorspronkelijke wetsvoorstel ook ten aanzien van beslissingen van de inspecteur over de reikwijdte van de administratie- en bewaarverplichting naar aanleiding van een verzoek van de betrokkene tot concrete uitwerking of ontheffing van deze wettelijke verplichtingen voorgesteld een rechtsingang open te stellen. Dit is in de huidige wettelijke bepalingen echter anders vormgegeven.

Tegen informatieverzoeken van de inspecteur aan administratieplichtigen in het kader van derdenonderzoeken op basis van art. 53 AWR bestaat geen mogelijkheid tot het indienen van een bezwaar- of beroepschrift. Thans is bepaald (art. 52, zevende lid en art. 53, vijfde lid AWR) dat de administratieplichtige die de desbetreffende verplichting is nagekomen, maar van oordeel is dat het opleggen van de verplichting onrechtmatig is, kan verzoeken om vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. Op dit verzoek wordt beslist door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking, waarbij een ‘redelijke’ kostenvergoeding wordt toegekend in geval van een onrechtmatig opgelegde verplichting. Oftewel, geen toetsing vooraf, doch slechts achteraf met als (enige) inzet een kostenvergoeding. Reden voor deze werkwijze is het feit dat administratieplichtigen in het kader van derdenonderzoeken niet kunnen worden geconfronteerd met de omkering en verzwaring van de bewijslast. De vraag is of dat nu wel de doorslaggevende reden zou hebben moeten zijn. Deze administratieplichtigen zullen aan de al dan niet terecht verzoeken gevolg moeten geven, waarbij zij opgemerkt dat het niet-verstrekken een strafbaar feit oplevert. Over de kosten die aan het voldoen aan een onrechtmatige verplichting verbonden zijn geweest, zal vervolgens kunnen worden geprocedeerd. Aan welke kosten moet dan worden gedacht? Bijvoorbeeld de kosten opgeroepen door de arbeidstijd verbonden aan het opzoeken van de gegevens in (digitale) archieven. Het zal mij benieuwen of veel administratieplichtigen ‘zin’ hebben hierover te gaan procederen.

Ook de omvang van de administratieverplichtingen (bijvoorbeeld een beperking daarvan) en een ontheffing van (een deel van) de administratieplicht waren in het oorspronkelijke wetsvoorstel onderwerp van een beslissing die de inspecteur in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking moest nemen. Dit is echter evenmin in de huidige wettelijke wijzigingen doorgevoerd; de omvang van de administratieverplichtingen was en blijft niet voor bezwaar en beroep vatbaar. Wel kan de administratieplichtige die het niet eens is met door de inspecteur zelf bedachte nieuwe, aanvullende eisen aan de administratieplichtige op grond van art. 52, eerste lid AWR, een verzoek indienen om vergoeding van de kosten die hij heeft gemaakt doordat hij deze onterechte verplichtingen is nagekomen. Daarmee wordt dus wel een oordeel gegeven over de rechtmatigheid van de eisen van de inspecteur.

Er zijn met deze wet naast nog een aantal kleine wijzigingen[13] ook nog enkele wijzigingen in de Invorderingswet 1990 doorgevoerd. In art. 62a Invorderingswet 1990 is eveneens de verstrekking van een kostenvergoeding in verband met onrechtmatige informatieverzoeken van de ontvanger doorgevoerd, in plaats van de mogelijkheid tot het vaststellen van een voor bezwaar vatbare informatiebeschikking. Het hiervoor opgemerkte ten aanzien van de AWR geldt derhalve evenzo voor de Invorderingswet 1990.

8. Tot slot

Lang verwacht en nu eindelijk opgenomen in de wet: er is met ingang van 1 juli 2011 eindelijk (een begin van) rechtsbescherming ontstaan tegen de soms verregaande informatieverzoeken van de Belastingdienst. Nadat de inspecteur op de gebruikelijk wijze om informatie heeft gevraagd maar deze niet heeft gekregen, kan hij overgaan tot het vaststellen van een informatiebeschikking. Deze beschikking is vatbaar voor bezwaar en beroep. De verzoeken om informatie aan administratieplichtigen zijn met deze wet daarentegen

(nog) niet vatbaar geworden voor bezwaar en beroep. Over de rechtmatigheid daarvan kan wel een oordeel worden gevraagd in een procedure waarin om schadevergoeding wordt verzocht wegens nakoming van een dergelijk informatieverzoek. Eerst nadat de voor bezwaar en beroep vatbare informatiebeschikking onherroepelijk is komen vast te staan, kan de inspecteur zich bij het opleggen van een aanslag bedienen van de omkering en verzwaring van de bewijslast. Naar mijn idee zal de toekomst moeten uitwijzen hoe deze wetswijzigingen in de praktijk zullen uitwerken en of bevrageden veelvuldig gebruik zullen maken van de thans geboden mogelijkheid tegen een informatiebeschikking op te komen. Beoordeeld zal moeten worden of sprake is van een rechtmatige informatiebeschikking. Daarbij zal de inspecteur bij procederen tegen beter weten in kunnen bepleiten dat sprake is van misbruik van recht, zodat er geen nadere termijn zal volgen om aan het informatieverzoek te voldoen. Indien over de nakoming van een onherroepelijke informatiebeschikking alsnog gesteggel blijft bestaan, zal de rechter in de procedure over de aanslag zelve daarover alsnog kunnen oordelen. Over de gevolgen van deze wetswijzigingen zal de komende tijd vast en zeker de nodige jurisprudentie volgen. Dus ... wordt vervolgd!

[1] I. Dezentjé Hamming, 'Rechtsbescherming tegen Controlitis', *Belastingbrief* 2006/09.

[2] Bijvoorbeeld - en niet uitputtend bedoeld - I. Dezentjé Hamming, 'Rechtsbescherming tegen Controlitis', *Belastingbrief* 2006/09, E. Poelmann, 'Wetsvoorstel rechtsbescherming bij controlehandelingen van de fiscus', *TFB* 2006/06, L.H.E. Møller, 'Rechtsbescherming bij informatieverzoeken van de fiscus, een eenvoudige en praktische oplossing', *TFB* 2007/01, F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, 'Versterking rechtsbescherming bij informatieverzoeken door de fiscus', *TFB* 2007/03, J.A.R. van Eijsen, 'Rechtsbescherming tegen controlehandelingen van de fiscus: zou het er dan toch van komen?', *MBB* 2009/10, M. Muller, 'Facelift van het initiatiefwetsvoorstel over rechtsbescherming bij controlehandelingen', *WFR* 2010/42, E.B. Pechler, 'Rechtsbescherming tegen controlehandelingen', *NTFRB* 2011/15, 'Verplichting informatieverstrekking; een begin van rechtsbescherming', *Het Register* 06/2011, p. 35-39.

[3] *Kamerstukken II* 2008-2009, 30 645, nr. 14.

[4] *Kamerstukken II* 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 5.

[5] *Kamerstukken II* 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 5.

[6] *Kamerstukken II* 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 6.

[7] J.A.R. Van Eijsden, 'Rechtsbescherming tegen controlehandelingen van de fiscus: zou het er dan toch van komen?', *MBB* 2009/10.

[8] *Kamerstukken II* 2005-2006, 30 645, nr. 3, p. 10.

[9] *Kamerstukken II* 2005-2006, 30 645, nr. 3, p. 8.

[10] *Kamerstukken II* 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 6.

[11] *Kamerstukken II* 1998-1999, 26 523, nr. 3, onder E.

[12] Hof Amsterdam 30 juni 2011, nr. 09/00632, *NTFR* 2011-1917.

[13] Op de wijzigingen in de Algemene Douanewet (het niet langer van overeenkomstige toepassing verklaren van de bepalingen omtrent omkering en verzwaring van de bewijslast uit de AWR) en de minutieuze wijziging in de Wet waardering onroerende zaken (het opnemen van art. 52a AWR) en de bijlage bij de Algemene wet bestuursrecht zal ik niet ingaan.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/IMPRFTV-201110545>

Datum: 15-9-2015 16:46:30

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.