

Vergaderjaar 2007–2008

**30 645**

## **Voorstel van wet van de leden Dezentjé Hamming-Bluemink en Tang houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus**

**Nr. 9 HERDRUK<sup>1</sup>**

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 26 februari 2008

#### **1. Inleiding**

Wij als initiatiefnemers zijn erkentelijk voor de belangstelling waarmee de leden van verschillende fracties kennis hebben genomen van het initiatief wetsvoorstel. Tot ons genoegen hebben veel leden ook hun waardering voor het wetsvoorstel uitgesproken. Het verheugt ons dat de leden van de CDA-fractie de toegevoegde waarde van dit voorstel erkennen; zij zijn met ons van oordeel dat er op dit gebied geen effectieve rechtsbescherming bestaat voor de belanghebbenden. Evenzo verheugt het ons dat de leden van de VVD-fractie positief staan tegenover de bijdrage die dit voorstel levert aan de rechtsbescherming.

Ook hebben wij met waardering kennis genomen van het uitgebreide en gedegen commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB). Diverse vragen van de fracties zijn op dit commentaar gebaseerd. De leden van de fractie van het CDA, de PvdA verzoeken ons daarnaast in algemene zin om op dit commentaar in te gaan. Voor zover dat niet reeds is gebeurd in het antwoord op specifieke vragen uit de fracties, wordt onze reactie op het commentaar van de NOB hierna per onderwerp weergegeven.

In het verslag zijn ook diverse bezwaren tegen het voorstel geuit. Tevoren merken wij op dat bij de vormgeving van het voorstel noodzakelijkerwijs een afweging moest worden gemaakt: meer bescherming en meer bedenktijd voor burgers en bedrijven betekent dat onderzoeken door de belastingdienst meer vertraging kunnen oplopen, indien van de nieuwe rechtsingang gebruik wordt gemaakt. Het is onmogelijk om aan beide aspecten volledig tegemoet te komen. Wij hebben getracht in dit spanningsveld een verantwoord evenwicht te vinden. Het verheugt ons dat VNO/NCW in haar commentaar op het wetsvoorstel te kennen geeft dat deze belangenafweging naar haar mening inderdaad geleid heeft tot een evenwichtig voorstel.

<sup>1</sup> In verband met correcte vermelding voetnoten.

## 2. Alternatieve oplossingen

### *Beleidsmatige aanpak*

De leden van de CDA-fractie vragen of wij ook hebben overwogen om door middel van maatregelen van beleidstechnische aard of in de uitvoering een betere balans in de aanpak van de belastingdienst te realiseren. Nu is voorkomen inderdaad beter dan genezen. Het is wenselijk dat de belastingdienst zich bij het instellen van controle-onderzoeken steeds rekenschap geeft van de grenzen van zijn bevoegdheden, en zich in dat verband de vraag stelt of het onderzoek voor de betrokkenen niet onredelijk bezwarend zal zijn. Wij gaan ervan uit dat dit in de grote meerderheid van de gevallen gebeurt. In het kader van haar controlerende taak kan en moet de Tweede Kamer erop toezien dat de verantwoordelijke bewindslieden op dit gebied ook inderdaad een juist beleid wordt gevoerd. Dit neemt niet weg dat een effectieve rechtsbescherming hier niet gemist kan worden. Bij belastingaanslagen bestaat die bescherming al sinds jaar en dag. Ondanks beleidsmatige controle komt het immers voor dat er te hoge aanslagen worden opgelegd door de belastingdienst. Evenzo zullen er ook altijd gevallen zijn en blijven waarin een principiële verschil van mening bestaat over de grenzen van de onderzoeksbevoegdheden van de belastingdienst, minder principiële gevallen waarin het gaat om de exacte afbakening van die bevoegdheden in het concrete geval, en incidentele gevallen waarin een belastinginspecteur duidelijk te ver gaat met zijn verzoeken om informatie. Dat valt via een beleidsmatige aanpak niet te voorkomen. Toezicht op dit soort gevallen door de Tweede Kamer kan alleen achteraf plaatsvinden, waardoor de belastingplichtige die niet tijdig meewerkt omkering van de bewijslast riskeert. Voor de belastingplichtige is dat toezicht daardoor ook niet effectief. Bovendien gaat het hier vaak om een juridische beoordeling van een concreet geval, die meer op de weg van de rechter ligt. Vandaar dat het naar ons oordeel wenselijk is dat, in aanvulling op een preventieve beleidsmatige aanpak, een effectieve gang naar de rechter openstaat in concrete gevallen waarin de inspecteur zijn bevoegdheden toch overschrijdt. Het feit dat die rechtsgang openstaat, en jurisprudentie zal opleveren waarin wordt verduidelijkt hoever de belastingdienst mag gaan, zal naar onze overtuiging eveneens een preventief effect hebben op het handelen van de belastingdienst.

### *Heroverweging van de omkering van de bewijslast*

De leden van de PvdA-fractie constateren dat de Raad van State en de NOB hebben gepleit voor heroverweging van de omkering plus verzwaring van de bewijslast, die optreden in bepaalde gevallen waarin iemand niet aan zijn administratieve verplichtingen tegenover de fiscus voldoet. Zij vragen hierop onze reactie, evenals de leden van de VVD-fractie. Wij zijn van oordeel dat een wijziging van het wettelijke regime over – kort gezegd – de omkering van de bewijslast, aanzienlijk verder zou gaan dan het probleem waar dit wetsvoorstel op ziet. Zoals wij al hebben opgemerkt in onze reactie op het advies van de Raad van State, zou zo'n wijziging de bewijspositie versterken van belastingplichtigen die een verzoek om informatie van de belastingdienst naast zich neerleggen, ook in gevallen waarin dat verzoek dat onbetwist wél rechtmatig is. In zulke gevallen kan de verplichte toedeling plus verzwaring van de bewijslast een nuttig middel zijn om belastingplichtigen tot nakoming van hun wettelijke informatieverplichtingen aan te zetten. Daar zouden wij dan ook niet aan willen tornen. Wij willen met dit wetsvoorstel een oplossing bieden voor een concreet, in de praktijk regelmatig gesignaleerd probleem. Niet meer en niet minder. Wel merken wij op dat in de huidige praktijk de omkering van de bewijslast kan werken als pressiemiddel om belastingplichtigen aan te zetten tot

medewerking, ook in gevallen waarin het maar zeer de vraag is of zij daartoe eigenlijk wel verplicht zijn. Dat negatieve effect van de omkering van de bewijslast hopen wij met dit voorstel weg te nemen. Voor gevallen waarin de belastingplichtige een pleitbaar standpunt inneemt, menen wij dat het wetsvoorstel een evenwichtige oplossing biedt om onevenredig zware druk op basis van dit bewijsrechtelijke dwangmiddel tegen te gaan.

### **3. Reikwijdte van het wetsvoorstel**

#### *Open stelsel van rechtsbescherming*

In de fiscale literatuur is bij herhaling gepleit voor invoering van een zogenoemd open stelsel van rechtsbescherming in belastingzaken. Een dergelijk stelsel, dat in de rest van het bestuursrecht en in het douanerecht al jarenlang bestaat, komt erop neer dat bezwaar en beroep openstaan tegen iedere beschikking van een bestuursorgaan, tenzij de wet een bepaald soort beschikking uitdrukkelijk heeft uitgezonderd. De leden van de fracties van PvdA, SP en VVD vragen naar onze visie hierop.

Tevoren merken wij op dat dit een kwestie is waarover met de indiening van dit wetsvoorstel nog geen beslissing wordt genomen. Niettemin zijn wij graag bereid om onze visie hierover te geven.

Wij zijn van oordeel dat er geen goede gronden zijn om in het belastingrecht als enige onderdeel van het Nederlandse bestuursrecht af te wijken van het open stelsel van rechtsbescherming uit de Awb. De rechtsbescherming van belanghebbenden wordt hierdoor onnodig beperkt. Invoering van een open stelsel zal weliswaar leiden tot een toename van het aantal bezwaar- en beroepschriften, maar dat zien wij niet als een onoverkomelijk nadeel. Wij verwachten geen enorme toename van het aantal procedures.<sup>1</sup> Buiten het belastingrecht en in het douanerecht kan men hier ook mee overweg. Bovendien is het grootste deel van de fiscale besluiten ook nu al vatbaar voor bezwaar en beroep. Indien de wetgever van oordeel zou zijn dat bepaalde besluiten van de belastingdienst per se niet voor bezwaar vatbaar zouden moeten zijn, kan daarvoor in een open stelsel desnoods een expliciete wettelijke uitzondering worden gemaakt. Het onderhavige wetsvoorstel gaat nog niet zover dat daarbij een open stelsel wordt ingevoerd. Binnen het bestaande gesloten stelsel creëert dit voorstel alleen enkele nieuwe categorieën voor bezwaar vatbare besluiten. Het gaat om die besluiten van de belastingdienst waarbij de beperkingen van het gesloten stelsel in de praktijk de meeste kritiek oproepen.

Zoals wij in de memorie van toelichting hebben opgemerkt is dit een praktische benadering. Op termijn zou het echter onze voorkeur hebben om over te stappen op een open stelsel. Dat vergt een omvangrijk wetgevingsproject, waarbij tientallen belastingwetten, uitvoeringsbesluiten en uitvoeringsregelingen aangepast moeten worden. Daarvoor leent een initiatief wetsvoorstel zich minder goed. Het zou daarom beter zijn wanneer de regering een dergelijke wetswijziging voorbereidt. De Tweede Kamer zou haar daartoe kunnen uitnodigen.

#### *Horizontaal toezicht*

De leden van de PvdA-fractie vragen naar de rechtsgang bij geschillen die kunnen optreden bij horizontaal toezicht.

De rechtsbescherming tegen controlehandelingen van de fiscus die dit wetsvoorstel biedt, zal ook gelden in gevallen waarin de betrokkene afspraken met de fiscus heeft gemaakt over horizontaal toezicht. Het wetsvoorstel maakt geen uitzondering voor die gevallen. Wel mag worden verwacht dat de belastingplichtige zich zelden zal beklagen over excessieve informatieverzoeken van de fiscus in gevallen waarin horizontaal toezicht wordt toegepast en aan zijn doel beantwoordt. De informatiever-

---

<sup>1</sup> Aldus ook het commentaar van de NOB op dit wetsvoorstel, en de redactie van Vakstudie-Nieuws 2007/50.1, die constateert dat nimmer enige onderbouwing is gegeven van «het (spook-)beeld van tsunami's van bezwaren en beroepen die in een open stelsel de Belastingdienst en de belastingrechter zouden overspoelen».

strekking vindt dan, als het goed is, in onderling overleg plaats. Daarbij moet overigens worden opgemerkt dat horizontaal toezicht momenteel nog slechts bij een zeer beperkt deel van de belastingplichtigen wordt toegepast.

De vraag van de leden van de PvdA-fractie gaat ook over andere aspecten van rechtsbescherming in geval van horizontaal toezicht.

Hoewel het onderhavige wetsvoorstel daarop geen betrekking heeft, willen wij wel onze visie geven op deze problematiek. Daarbij moet onderscheid worden gemaakt tussen geschillen over de hoogte van de belastingschuld en geschillen over de wijze waarover men met elkaar omgaat.

Ten aanzien van geschillen van de eerste categorie, over de hoogte van een belastingschuld, staat op grond van de wet bezwaar en beroep open. Dat geldt ook indien sprake is van horizontaal toezicht. Wij zijn van oordeel dat dit ook zo behoort te zijn. Wij zien immers niet in waarom aan een belastingplichtige die een convenant sluit met de fiscus, de normale rechtsbescherming zou moeten worden onthouden. Ook bij een dergelijke vorm van toezicht is het mogelijk dat belastingplichtige en inspecteur in redelijkheid van mening verschillen over de hoogte van de belasting-schuld. Als zij daar in goed overleg niet uit kunnen komen, behoort de weg naar een onafhankelijke instantie open te staan. Dat behoort evenzeer te gelden indien wordt overgestapt op een open stelsel van rechtsbescher-ming in belastingzaken. Daarbij willen wij nog opmerken dat horizontaal toezicht weliswaar meebrengt dat de inspecteur sneller in het voren een standpunt inneemt indien de belastingplichtige daarom verzoekt, maar dat invoering van een open stelsel niet hoeft te betekenen dat die standpuntbepalingen ook voor bezwaar vatbaar zullen worden. In het algemene bestuursrecht is men niet geneigd om bezwaar en beroep mogelijk te achten tegen «losse» standpuntbepalingen van een bestuurs- orgaan die vooraf gaan aan een later daarop voortbouwende beschikking. Ten aanzien van geschillen van de tweede categorie, over de wijze waarop de partijen bij een convenant met elkaar omgaan, zal de belastingrechter alleen kunnen oordelen indien het gaat om een kwestie die relevant is voor de beoordeling van een aanslag of een ander voor bezwaar vatbaar besluit van de fiscus. Dat zal zelden het geval zijn. In de overige gevallen zou het geschil voorgelegd kunnen worden aan de civiele rechter, tenzij in het convenant bij uitsluiting voor een andere vorm van geschilbeslechting is gekozen. Daarbij dient men zich ervan bewust te zijn dat de (civiele) rechter slechts een oordeel zal kunnen geven over de rechtmatigheid van het optreden van partijen. Hij zal zich uitlaten over de spelregels, maar het spel zal gespeeld moeten worden door partijen. Indien het probleem niet zozeer in de juridische maar meer in de relationele sfeer ligt, zou daarom (ook) gedacht kunnen worden aan alternatieve vormen van geschil- beslechting zoals mediation. Partijen zouden daarover in hun convenant – juist ter vermindering van discussie – een procedureafspraken kunnen opnemen.

#### **4. Welke normen gelden er voor controlehandelingen?**

De leden van de VVD-fractie vragen om een reactie op de opmerkingen van de Raad voor de Rechtspraak, die het wenselijk acht om wettelijk te verankeren aan welke normen een onderzoek door de fiscus moet voldoen.

De normen die de inspecteur bij verzoeken om informatie in acht moet nemen, bestaan ook nu al en zijn te vinden in verdragsrecht, wetgeving en beginselen van behoorlijk bestuur (zoals het zorgvuldigheidsbeginsel, het in art. 3:4 Awb gecodificeerde evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fair play). Het is niet onze bedoeling om de fiscus aan strengere normen te binden en zijn onderzoeksbevoegdheden daarmee te beperken. Tot nog

toe zijn er bij ons weten ook geen pleidooien geweest om in de wet op dit specifieke gebied gedetailleerdere voorschriften op te nemen. Wij geven er ook de voorkeur aan om dat niet te doen. Bij detaillering zou met name gaan om een nadere uitwerking van beginselen van behoorlijk bestuur met betrekking tot controle-onderzoeken van een bestuursorgaan. Toepassing van algemene beginselen van behoorlijk bestuur vergt veelal weging van een reeks bijzondere omstandigheden in een concreet geval, die zich moeilijk leent voor uitgewerkte abstracte normen en beter aan de rechter kan worden overgelaten. Overigens merken wij op dat in hoofdstuk 5 van de Awb wel enige algemene regels zijn opgenomen over de uitoefening van bevoegdheden door een toezichthouder (de artikelen 5:12 en volgende). Met betrekking tot het belastingrecht heeft de wetgever er echter bewust voor gekozen om deze voorschriften niet van toepassing te verklaren (artikel 1, vierde lid AWR en artikel 1, tweede lid, Invorderingswet 1990). Niettemin worden deze voorschriften ook in belastingzaken wel gebruikt als inspiratiebron<sup>1</sup>, zodat zij de rechter aanvullend houvast kunnen bieden.

## 5. Procesrechtelijke aspecten

### *Een alternatief voorstel voor de procesgang*

De leden van de CDA-fractie vragen de aandacht voor een alternatieve procedure, die in het commentaar van de NOB is genoemd, en die reeds is verdedigd door F. J. P. M. Haas en D. N. N. Jansen in het Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht 2007/03.

Dit alternatief houdt in de eerste plaats in dat het verzoek om informatie van de fiscus meteen een voor bezwaar vatbare beschikking vormt (ook wel aangeduid als een automatische voor bezwaar vatbare beschikking). Daarmee vervalt de tussenstap uit het wetsvoorstel van een «gewoon» verzoek om informatie, dat op verzoek wordt vervangen door een voor bezwaar vatbare beschikking. Ook de leden van de VVD-fractie en de SP-fractie hebben een vraag over dit onderdeel van het alternatieve voorstel.

Een regeling waarin het verzoek om informatie van de fiscus meteen de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking aanneemt, is inderdaad in wetstechnisch opzicht eenvoudiger. De totale procedure zou daardoor ook korter kunnen worden. De fasen 2 en 3 uit het tijdschema in de memorie van toelichting (blz. 11) vallen dan weg. Voor de gehele procedure tot en met de beslissing van de voorzieningenrechter komt men daardoor op een tijdverloop van ruim 2 maanden (in plaats van 3,5 maand onder de voorgestelde regeling).

Wij willen hierbij wel enkele kanttekeningen plaatsen. Een automatische voor bezwaar vatbare beschikking zou het dagelijkse controlewerk van de belastingdienst enigszins formaliseren. Controle-onderzoeken zouden daardoor wat bewerklijker kunnen worden. Dat geldt ook voor de honderdduizenden vragen per jaar van de fiscus die geen enkele aanleiding geven tot het aanwenden van rechtsmiddelen.

Wat de gecontroleerde betreft: voor hem zal het tijdspad zonder nadere voorziening wel erg krap kunnen worden als er sprake is van een automatische voor bezwaar vatbare beschikking. Wanneer het verzoek om informatie onaangekondigd komt, zal hij nog maar tien dagen de tijd hebben om te beslissen over indiening van een verzoek om een voorlopige voorziening. Het gevaar bestaat dat er daardoor onrijpe zaken bij de voorzieningenrechter komen, en zaken die in onderling overleg opgelost hadden kunnen worden. Op basis van dit wetsvoorstel heeft de betrokkene meer bedenktijd en meer tijd voor overleg met de belastingdienst voordat hij naar de voorzieningenrechter stapt. Dit betreft de fasen 2 en 3 uit het tijdschema, bij elkaar ongeveer een maand. Dit verlies aan bedenk-

---

<sup>1</sup> Zie Nationale ombudsman 2 juni 1998, rapport nummer 98/204, Vakstudie-Nieuws 1998/34.32, en de bijlage bij de conclusie van Advocaat-Generaal Wattel voor het arrest HR 27 januari 2006, BNB 2006/191.

tijd zou men kunnen compenseren door de voorgestelde termijn waarbinnen (in beginsel) om een voorlopige voorziening moet worden gevraagd te verlengen van 10 dagen tot bijvoorbeeld 6 weken (gelijk aan de bezwaartermijn). Daarmee gaat de tijdwinst die de automatische beschikking oplevert echter weer verloren.

Verder merken wij op dat de inspecteur onder de voorgestelde regeling niet verplicht maar wel bevoegd is om zijn verzoek om informatie meteen in voor bezwaar vatbare vorm te doen. Het voorstel biedt de inspecteur dus de ruimte om in gevallen waarin hij vertraging wil voorkomen van deze mogelijkheid gebruik te maken. In deze gevallen zou een automatische voor bezwaar vatbare beschikking met 6 weken bedenktijd zelfs leiden tot een vertraging van het proces, in vergelijking met de voorgestelde regeling.

Tot slot willen wij het belang benadrukken van mondelinge verzoeken om informatie van de belastingdienst, die in de praktijk regelmatig voorkomen. Wij zouden die praktijk willen handhaven. Als er al een automatische voor bezwaar vatbare beschikking komt, zou dat onzes inziens dan ook alleen aanvaardbaar zijn voor verzoeken om informatie die meteen in schriftelijke vorm worden gedaan. Voor mondelinge verzoeken zou er dan toch nog een aparte regeling moeten komen over vervanging op verzoek door een schriftelijke voor bezwaar vatbare beschikking. Met een dergelijke tweedeling wordt de regeling er niet eenvoudiger op. Tot slot wijzen wij erop dat het leerstuk van de formele rechtskracht ertoe zal leiden dat belanghebbenden zich bij automatische voor bezwaar vatbare beschikkingen vaker gedwongen zullen voelen om met het oog op behoud van rechten te gaan procederen tegen een verzoek om informatie van de fiscus, ook indien nog niet duidelijk is of die informatie in het kader van de aanslagregeling een rol zal gaan spelen. Bij een automatische beschikking vervalt de keuzemogelijkheid die het wetsvoorstel biedt, en die de belanghebbende in staat stelt om geen voor bezwaar vatbare beschikking aan te vragen, en pas in het kader van een eventuele procedure over de aanslag te beslissen of hij het verzoek om informatie ter discussie zal stellen (zie hierna onder Formele rechtskracht).

Alles afwegende erkennen wij dat er voordelen zijn verbonden aan een automatische voor bezwaar vatbare beschikking, maar gaat onze voorkeur uiteindelijk toch uit naar de regeling zoals die door ons is voorgesteld.

Het voorstel van Haas en Jansen, waarnaar de leden van de CDA-fractie verwijzen, houdt verder in dat tegen de beschikking van de inspecteur rechtstreeks beroep op de rechtbank openstaat, zonder voorafgaande bezwaarfase. Die zal volgens dit alternatieve voorstel in eerste en enige instantie een definitief oordeel geven op basis van volledige toetsing. Hoger beroep en beroep in cassatie zouden dan zijn uitgesloten. Dit alternatieve voorstel heeft verschillende nadelen. De rechter die op basis van volledige toetsing een definitief oordeel geeft zal daarvoor meer tijd willen nemen dan een voorzieningenrechter die op basis van marginale toetsing een voorlopig oordeel geeft. Dat geldt te meer als die rechter in hoogste instantie beslist. Uiteraard zou de rechtbank zich kunnen inspannen om de behandeling van deze zaken zoveel mogelijk te bespoedigen, zo nodig via de versnelde behandeling van art. 8:52 Awb, maar het zal in het algemeen toch langer duren dan bij de voorzieningenrechter. Dat betekent een langduriger vertraging van de belastingcontrole. Wanneer tegen de definitieve beslissing van de rechtbank geen hogere voorziening openstaat<sup>1</sup>, gaat dat ten koste van de rechtseenheid. Dat vinden wij een zwaarwegend nadeel. De kans is zeker niet denkbeeldig dat vragen die in het belang zijn van de rechtseenheid en de rechtsontwikkeling door verschillende rechtbanken verschillend worden beantwoord. De verschillende opvattingen over inzage door de fiscus in fiscale due diligencerapporten illustreren dat; uiteindelijk is daarin duidelijkheid en eenheid gebracht door de Hoge Raad. Een gebrek aan rechtseenheid

<sup>1</sup> Tegen beslissingen van de voorzieningenrechter op basis van art. 8:81 Awb staat ook geen rechtsmiddel open, maar uiteindelijk kan toch een oordeel van een hogere rechter worden ingeroepen naar aanleiding van een definitieve beslissing in de bodemprocedure.

betekent ook dat het voor de fiscus, met name ook in principiële kwesties, minder duidelijk zal zijn aan welke normen hij zich heeft te houden. Daarmee wordt ook het beoogde preventieve effect van dit wetsvoorstel in gevaar gebracht. Wij zouden het dan ook niet aanvaardbaar vinden wanneer een dergelijk ingrijpend deel van het belastingrecht als het feitenonderzoek van de fiscus zou worden onttrokken aan controle door de belastingkamer van de Hoge Raad. Dat is des te merkwaardiger wanneer men bedenkt dat de Hoge Raad als strafrechter wel bevoegd is – en blijft – om te oordelen over de rechtmatigheid van fiscale controleonderzoeken indien een gebrek aan medewerking aan zo'n onderzoek uitmondt in een strafrechtelijke vervolging. En de civiele kamer van de Hoge Raad is en blijft bevoegd in die gevallen waarin de fiscus medewerking tracht af te dwingen via een civiele procedure (zie bv. het arrest Hoge Raad 18 december 1998, Vakstudie-Nieuws 1999/2.8, NJ 2000, 341, over het verschoningsrecht van een notaris). Dat tegen een definitieve beslissing ten gronde van de rechtbank geen enkele hogere voorziening openstaat, loopt ook uit de pas met de rest van het bestuursrecht. Wij vinden het ook geen goede gedachte om voor een deelgebied van het fiscale recht een regeling te treffen die zozeer afwijkt van de rest van het bestuursrecht.

Wij geven daarom de voorkeur aan de door ons voorgestelde regeling, die enerzijds de snelheid biedt van een voorlopige voorzieningsprocedure, en anderzijds de mogelijkheid kent van een bodemprocedure waarin een afgewogen definitieve beslissing kan worden genomen en de Hoge Raad zo nodig de rechtseenheid kan waarborgen. Voor de volledigheid wijzen wij erop dat na de beslissing op het verzoek om een voorlopige voorziening naar onze inschatting in de meeste gevallen bij partijen geen behoefte zal bestaan aan het voeren c.q. voortzetten van een bodemprocedure. Wij verwijzen in dit verband naar blz. 13–14 van de (aangepaste) memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel.

Wij merken tot slot nog op dat in ons voorstel een voorlopige voorziening aan de rechter kan worden gevraagd zodra er bezwaar is gemaakt. In vergelijking daarmee levert het voorstel van Haas en Jansen om de bezwaarfase over te slaan dus geen tijdswinst op.

#### *Schorsende werking*

Het alternatieve voorstel van Haas en Jansen, waarnaar de leden van de CDA-fractie verwijzen, houdt verder in dat het instellen van beroep bij de rechter vanzelf leidt tot schorsende werking, en de betrokkene daardoor dus vooralsnog wordt ontslagen van de verplichting tot medewerking aan het onderzoek van de fiscus.

Wij zijn daar geen voorstander van. Het nadeel van het alternatieve voorstel is dat de verplichting tot medewerking ook wordt opgeschort in gevallen waarin er geen enkele reden is voor twijfel aan de rechtmatigheid van het informatieverzoek van de fiscus. VNO/NCW wijst er in haar commentaar op het wetsvoorstel ook op dat het voor het controleproces essentieel is dat het indienen van een bezwaarschrift de werking van de beschikking van de fiscus niet automatisch opschort. Ook elders in het bestuursrecht is het niet gebruikelijk dat een wettelijke verplichting om te voldoen aan een verzoek tot medewerking van een bestuursorgaan (bv. een toezichthouder) automatisch wordt opgeschort door het enkele feit dat de betrokkene zich juridisch tegen dat verzoek verzet.

In ons voorstel blijft het schorsende effect beperkt tot gevallen waarin de belanghebbende een pleitbaar standpunt inneemt en op korte termijn een voorlopige voorziening aanvraagt. Naar aanleiding van het commentaar van de NOB merken wij nog op dat een voorlopige weigering om de gevraagde inlichtingen te verstrekken (zolang de voorzieningenrechter nog niet heeft beslist) in deze gevallen niet tot omkering van de bewijslast leidt. Wel zou het in sommige gevallen voor de belanghebbende onduide-

lijk kunnen zijn óf hij een pleitbaar standpunt inneemt. Wij gaan er echter vanuit dat dit in de meeste gevallen geen serieuze discussie hoeft op te roepen. Evenzo zal de belastingplichtige die een belastingaangifte doet en daarbij een standpunt inneemt, in verband met het risico van een fiscale boete moeten inschatten of dat standpunt pleitbaar is. Die afweging is in de praktijk aan de orde van de dag. Daarbij is het van belang dat de rechtspraak in het fiscale boeterecht geen hoge eisen stelt aan de pleitbaarheid van een standpunt. De rechter neemt pas onpleitbaarheid aan als een standpunt berust op een zodanig onjuiste opvatting dat degene die het inneemt grove schuld (of opzet) valt te verwijten (zie HR 18 mei 1994, BNB 1994/252).

In het voorstel van Haas en Jansen zou de rechter de automatische schorsende werking wel kunnen beëindigen op verzoek van de fiscus. Maar dat zal toch enige tijd in beslag kunnen nemen. Onder een dergelijke regeling is het risico dan ook groter dat sommige belastingplichtigen de geboden rechtsbescherming zullen aangrijpen om onderzoeken van de fiscus te traineren of zelfs tegen te werken. Het zou daarmee ook kunnen leiden tot een groter aantal – kansloze – procedures.

De leden van de SP-fractie vragen waarom de regeling over het stellen van een nadere termijn, na afwijzing van het verzoek om een voorlopige voorziening, in beleidsregels zal worden neergelegd en waarom dit niet in de wet zelf wordt geregeld.

Dit hangt samen met het feit dat het antwoord op de vraag of termijnverlenging op haar plaats is, sterk afhangt van de omstandigheden van het geval. Een regeling daarover zou daarom of heel globaal moeten blijven, of moeten afdalen in details. De globale randvoorwaarden die ons voor ogen staan hebben wij weergegeven in de memorie van toelichting. Een meer gedetailleerde invulling past onzes inziens meer in een beleidsregel dan in een (initiatief)wet in formele zin. Daarbij verdient het opmerking dat het parlement niet de bevoegdheid heeft om via een initiatiefwetsvoorstel lagere regelgeving (zoals een ministeriële regeling) over detailkwesties vast te stellen. Overigens zou de belanghebbende ook aan de voorzieningenrechter kunnen vragen om, als deze niet tot schorsing overgaat, in plaats daarvan de termijn te verlengen waarbinnen medewerking moet worden verleend.

Voor de volledigheid wijzen wij erop dat wij ervan uitgaan en erop vertrouwen dat de betreffende beleidsregels ook inderdaad worden vastgesteld indien het wetsvoorstel kracht van wet krijgt. Wellicht ten overvloede merken wij op dat als in de praktijk mocht blijken dat de door de staatssecretaris op te stellen beleidsregels naar het oordeel van de Tweede Kamer niet voldoen, deze kamer nog altijd kan aandringen op aanpassing van dat beleid, en dat in het uiterste geval op initiatief van de kamer alsnog een wettelijke regeling getroffen zou kunnen worden.

Verder hebben de leden van de SP-fractie een aantal vragen over de termijn van 10 dagen waarbinnen – in beginsel – om een voorlopige voorziening moet zijn gevraagd, wil de verzoeker in aanmerking komen voor een nadere termijn nadat zijn verzoek om schorsing van het besluit van de fiscus is afgewezen.

Deze termijn staat niet in de voorgestelde wettelijke regeling, maar wij stellen ons voor dat zij zal worden opgenomen in de nog op te stellen beleidsregels van de belastingdienst.

De termijn van 10 dagen is op zichzelf kort. Men moet echter bedenken dat de fiscus in de voorgestelde regeling in het algemeen eerst een niet voor bezwaar vatbaar verzoek om informatie tot de belanghebbende richt. Deze heeft dan vier weken de tijd om een voor bezwaar vatbare beschikking te vragen. Daarna moet de inspecteur binnen 10 dagen de beschikking afgeven. Pas dan begint de hier bedoelde termijn van 10 dagen te lopen waarbinnen, in beginsel, om een voorlopige voorziening gevraagd



zou moeten worden. In totaal heeft de belanghebbende dus veel meer bedenktijd (maximaal 4 weken plus 20 dagen, dus bijna 7 weken). De termijn van 10 dagen is ontleend aan de WIB. Die wet is gebruikt als inspiratiebron, hoewel dat een andere situatie betreft (verstrekking van informatie door de Nederlandse autoriteiten aan een bevoegde buitenlandse autoriteit). Niettemin gaat het er in beide gevallen om dat vaststelling van de fiscaal relevante feiten door de bevoegde autoriteit – in het geval van de WIB: een buitenlandse autoriteit – niet te zeer wordt vertraagd door het voeren van procedures.

De NOB vraagt zich af of de 10-dagentermijn ook gesteld wordt indien het verzoek om een voorlopige voorziening op pleitbare gronden berust, en dus geen misbruik van recht oplevert.

Het is inderdaad onze bedoeling dat ook in deze gevallen voor het verkrijgen van een nadere termijn na afwijzing van het verzoek om schorsing inachtneming van de 10-dagentermijn wordt verlangd. Deze voorwaarde zal dus gelden naast de eis dat geen sprake mag zijn van misbruik van recht. Dit berust op een afweging, waarbij ook rekening is gehouden met het belang van voortgang van het controleproces. Daarbij willen wij erop wijzen dat aan de tiendagentermijn als regel nog een aantal weken «bedenktijd» vooraf is gegaan, zoals toegelicht in de vorige alinea. Bovendien achten wij het redelijk, en wij gaan er daarom ook van uit, dat in de nog op te stellen beleidsregel een uitzondering op de 10-dagentermijn wordt gemaakt voor het geval het de betrokkene niet valt te verwijten dat hij pas in een later stadium – na afloop van die termijn – een verzoek om een voorlopige voorziening heeft ingediend. Dat biedt tevens een oplossing voor situaties zoals vermeld in het commentaar van de NOB, waarin het spoedeisende belang bij een voorlopige voorziening zich eerst na afloop van de termijn van 10 dagen voordoet.

De NOB vraagt of ook tegemoet kan worden gekomen aan gevallen waarin het spoedeisende belang pas opkomt nadat de bezwaartermijn is verstreken. Ook die situatie zou onder de uitzondering kunnen vallen. Wel treedt dan een extra complicatie op indien op dat moment ook nog geen bezwaarschrift is ingediend. Er is dan niet tijdig bezwaar gemaakt. De belanghebbende neemt een risico door niet tijdig bezwaar te maken tegen de beschikking. Een te laat ingediend bezwaarschrift is op basis van art. 6:11 Awb weliswaar ontvankelijk als de termijnoverschrijding verschoonbaar is, maar de enkele omstandigheid dat de belanghebbende pas in een later stadium aanleiding had om in bezwaar te komen is niet voldoende (zie HR 11 juni 2004, BNB 2004/293). Als het bezwaar niet-ontvankelijk is, kan ook geen voorlopige voorziening worden getroffen. Wij zien overigens geen aanleiding om op deze algemene regeling op basis van de Awb een uitzondering te maken bij te laat ingediende bezwaren tegen controlehandelingen van de fiscus.

De NOB vraagt zich verder af waarom niet in de wet wordt vastgelegd dat de voorzieningenrechter bevoegd is tot het stellen van een nadere termijn voor het verstrekken van de gevraagde inlichtingen, indien hij geen aanleiding ziet om het informatieverzoek van de belastingdienst te schorsen.

Doordat de termijn waarbinnen de belanghebbende zijn medewerking moet verlenen een element vormt van de voor bezwaar vatbare beschikking, zal deze termijn ook object kunnen zijn van het verzoek om een voorlopige voorziening. Wij gaan ervan uit dat de voorzieningenrechter zijn bevoegdheid dusdanig ruim en praktisch opvat, dat hij zich ook zonder speciaal daarop gerichte wettelijke bepaling bevoegd zal achten om die termijn in voorkomend geval in zijn uitspraak te verlengen. Nu dat naar onze inschatting niet strikt nodig is, willen wij het procesrecht liever niet bezwaren met een bijzondere wettelijke regeling voor deze zeer specifieke situatie.

De leden van de SP-fractie vragen naar de gevolgen in een situatie waarin de voorzieningenrechter het verzoek afwijst, waardoor de informatie daarna toch verstrekt wordt. Zij vragen zich af wat de gevolgen zijn indien later, kennelijk na het voeren van een bodemprocedure, blijkt dat het verzoek om informatie van de fiscus toch onrechtmatig was. De NOB gaat er in haar commentaar op het wetsvoorstel vanuit dat de verstrekte informatie in een dergelijk geval toch door de fiscus gebruikt mag worden. Wij delen deze opvatting van de Orde niet. De rechter zal in een dergelijk geval kunnen beslissen dat de onbevoegdlijk door de fiscus verkregen informatie niet mag worden gebruikt als bewijs ter onderbouwing van een aanslag. Voorbeelden hiervan zijn te vinden in de fiscale jurisprudentie, wij wijzen op Hoge Raad 10 februari 1988, BNB 1988/160, Hof Den Haag 3 juli 1989, BNB 1990/160, en Hoge Raad 27 september 2002, BNB 2003/13.

#### *Spoedeisendheid*

De NOB vraagt zich af of bij verzoeken om een voorlopige voorziening naar aanleiding van een controlehandeling van de fiscus in alle gevallen zal zijn voldaan aan het vereiste uit art. 8:81 Awb dat sprake moet zijn van een spoedeisend belang.

Wij gaan ervan uit dat in de regel sprake zal zijn van een spoedeisend belang. De belastingplichtige die niet binnen de gestelde termijn aan het verzoek van de fiscus voldoet, dreigt te worden geconfronteerd met omkering van de bewijslast. Het indienen van een verzoek om een voorlopige voorziening is noodzakelijk om schorsing van de informatieplicht of ten minste een nadere termijn voor de naleving daarvan te krijgen. Wij sluiten niet uit dat er gevallen zijn waarin het belang van de verzoeker naar het oordeel van de rechter te gering is om van een spoedeisend belang te kunnen spreken. Als het belang van de verzoeker bij een schorsing naar het oordeel van de rechter onvoldoende is, zien wij dat ook niet als een gemis. Het wetsvoorstel biedt in die gevallen wel de mogelijkheid om de controlehandeling van de fiscus via een bodemprocedure te laten toetsen, maar niet om deze in de tussentijd door de rechter te laten schorsen.

#### *Formele rechtskracht van de beschikking waarbij informatie wordt verlangd*

De NOB pleit voor een regeling waarbij de rechtmatigheid van een bij beschikking vastgelegd verzoek om informatie ook (opnieuw) kan worden getoetst in het kader van een later bezwaar en beroep tegen de desbetreffende aanslag. De Orde wijst op de mogelijkheid dat de belastingplichtige zich eerst bij het opleggen van de aanslag de gevolgen van zijn medewerking realiseert.

Wij achten het minder wenselijk en overzichtelijk dat de rechtmatigheid van één besluit bij twee gelegenheden ter discussie kan worden gesteld. Procedures kunnen dan door elkaar gaan lopen en het komt de rechtszekerheid ook niet ten goede. Dit is ook in overeenstemming met de algemeen aanvaarde opvatting in de rechtspraak van de bestuursrechter en de burgerlijke rechter dat de rechtmatigheid van een onherroepelijk vaststaande beschikking door de betrokkene niet (nogmaals) kan worden aangevochten. Een verschil met het voorbeeld van de voorlopige en de definitieve aanslag, dat door de NOB wordt genoemd, is dat het bij discussies over controlehandelingen om exact dezelfde vraag en dezelfde rechterlijke toets gaat, of hierover nu naar aanleiding van een controlebeschikking wordt geprocedeerd dan wel naar aanleiding van een aanslag. Bij een voorlopige aanslag gaat het daarentegen als regel om een schatting, waardoor de rechterlijke toetsing van een dergelijke aanslag een ander karakter heeft dan de toetsing van een daarop volgende definitieve aanslag.

Het voorstel brengt wel mee dat de belanghebbende in een eerder

stadium in actie moet komen als hij het niet eens is met een bij beschikking vastgelegde controlehandeling. Doordat een beschikking volgens het wetsvoorstel doorgaans alleen op verzoek zal worden afgegeven, heeft de betrokkene dit in het algemeen ook zelf in de hand. Dit is ook een voordeel van de voorgestelde regeling boven het alternatief van Haas en Jansen, waarin de inspecteur verzoeken om informatie automatisch in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking moet neerleggen.

Voor de volledigheid merken wij nog op dat het in ons voorstel wel mogelijk zal zijn om in het kader van het bezwaar en beroep tegen een aanslag een discussie te voeren over de vraag of de belastingplichtige (volledig) heeft voldaan aan het verzoek om informatie van de inspecteur dat in een (onherroepelijk vaststaande) beschikking is neergelegd. Over die vraag is bij de beschikking immers niet beslist.

## **6. Verlenging van fiscale beslistermijnen**

Het voorstel van Haas en Jansen, waarnaar de leden van de CDA-fractie verwijzen, houdt verder in dat fiscale beslistermijnen alleen door de rechter kunnen worden verlengd, op verzoek van de belastingdienst. Een algemene, van rechtswege werkende verlenging heeft echter onze voorkeur. De wettelijke regeling kan dan beperkter blijven. Verder sluit dit beter aan bij het algemene bestuursrecht. Ook de artikelen 4:15 en 7:10, tweede lid, Awb kennen een opschorting van rechtswege van beslistermijnen in bepaalde gevallen waarin het bestuursorgaan nadere gegevens opvraagt. De hier gesuggereerde, op verzoek van het bestuursorgaan te nemen beslissing van de rechter, is daarentegen uitzonderlijk in het bestuursprocesrecht. Dit zou in verband daarmee een uitgewerkte aanvulling van de het wettelijke procesrecht vergen. Bovendien zouden deze procedures weer leiden tot extra werkzaamheden voor de rechter en voor partijen.

De NOB pleit ervoor om in artikel 56a, derde lid, AWR alle wettelijke bepalingen te noemen waarin een termijn is opgenomen die als gevolg dit voorgestelde lid verlengd kan worden.

Naar ons oordeel komt het de leesbaarheid van de wettekst echter ten goede wanneer daarin een algemene omschrijving wordt opgenomen van de termijnen die verlengd kunnen worden, en geen opsomming van een groot aantal wetsartikelen. De voorgestelde algemene omschrijving is onzes inziens van dien aard dat zij geen discussie zal oproepen over de vraag of een bepaalde termijn daar al dan niet onder valt. Het voordeel van een algemene omschrijving is bovendien dat zij niet iedere keer hoeft te worden aangepast wanneer een artikellid waarin een te verlengen termijn is opgenomen vernummerd wordt, of wanneer er een nieuwe te verlengen beslistermijn aan de belastingwetgeving wordt toegevoegd.

De NOB vraagt zich af of de termijnverlenging een omstandigheid is die rechtvaardigt dat een procedure over een boete langer duurt dan twee jaar per instantie.

In de eerste plaats willen wij erop wijzen dat de in aanmerking te nemen termijn op basis van art. 6 EVRM in het algemeen pas begint te lopen nadat de inspecteur heeft meegedeeld dat hij van plan is een boete te gaan opleggen. Zolang er nog onderzoek loopt naar de relevante feiten, zal de inspecteur veelal nog geen afgerond beeld van de zaak hebben, zodat het niet voor de hand ligt dat hij zich dan al over de (eventuele) oplegging van een boete uitlaat.

Indien de termijn van art. 6 EVRM bij wijze van uitzondering al wel is gaan lopen tijdens de procedure over een controlehandeling, zal per geval moeten worden beoordeeld of aanhouding van de boetezaak vanwege nader onderzoek tot een overschrijding van de redelijke termijn leidt. Dit vergt een afweging tussen het belang van voortgang van de procedure

tegen het belang van een deugdelijk en degelijk onderzoek naar de feiten. Daarvoor zijn geen algemene vaste regels te formuleren. Wij wijzen er nog op dat de inspecteur die afweging als eerste zal moeten maken; hij is niet verplicht om met het opleggen van een aanslag en boete te wachten tot het einde van de (verlengde) termijn.

Verder vraagt de Orde zich af of beslistermijnen van de inspecteur voor aanslagen e.d. voor aanslagen e.d. ook worden verlengd wanneer het verzoek om inlichtingen van de fiscus gericht is tot een derde.

Het wetsvoorstel voorziet in algemene termen in een verlenging van beslistermijnen, en geldt daardoor eveneens als het verzoek om inlichtingen tot een derde is gericht. Wij achten dat ook wenselijk. Bij vertraging in een derdenonderzoek kan de inspecteur tegen dezelfde problemen met zijn beslistermijnen aanlopen als bij vertraging in een onderzoek bij de belastingplichtige zelf. Daarom is er evenzeer behoefte om de beslistermijnen te verlengen indien er over een derdenonderzoek wordt geprocedeerd.

De belastingplichtige is niet altijd aanstonds op de hoogte van het feit dat er een derdenonderzoek is ingesteld. Indien de inspecteur zijn aanslag etc. pas vaststelt nadat de daarvoor geldende normale termijn is verstreken, zal de belastingplichtige toch geïnformeerd moeten worden over het derdenonderzoek en de daaruit voortvloeiende vertraging. Anders kan hij immers met succes een beroep doen op overschrijding van die termijn door de inspecteur.

## **7. Beschikkingen over de administratie- en bewaarplicht**

### *Ambtshalve ontheffing van administratieve verplichtingen*

De leden van de VVD-fractie vragen wat het praktische nut is van een ambtshalve door de inspecteur verleende ontheffing van administratieve verplichtingen.

Zoals wij in onze reactie op het advies van de Raad van State hebben toegelicht, kan een dergelijke ontheffing onder omstandigheden nuttig zijn. Zo zou de inspecteur naar aanleiding van een ingestelde controle ambtshalve kunnen besluiten een gedeeltelijke ontheffing te verlenen van administratieve verplichtingen. Als de administratieplichtige een verdergaande ontheffing van die verplichtingen wenst, kan hij dan bezwaar en beroep instellen tegen die beschikking. Hij hoeft daardoor niet eerst om de verdergaande ontheffing te verzoeken voordat hij een bezwaarschrift kan indienen.

In haar commentaar stelt de NOB zich op het standpunt dat een belastingplichtige die geen behoefte heeft aan ontheffing, niet ongevraagd met voorwaarden bij een ontheffing geconfronteerd zou moeten worden. Wij willen echter niet uitsluiten dat aan een ambtshalve verleende ontheffing voorwaarden worden verbonden, net zoals bij een ontheffing die op verzoek wordt verleend. De administratieplichtige die ambtshalve ontheffing krijgt, behoort in dit opzicht niet in een gunstiger positie te verkeren dan degene die eenzelfde ontheffing aanvraagt. Dit leidt naar ons oordeel ook niet tot onaanvaardbare gevolgen voor de betrokkene. De administratieplichtige is namelijk niet verplicht om gebruik te maken van een ongevraagd verleende ontheffing, en is dus niet verplicht om de gestelde voorwaarden na te leven. Hij kan in plaats daarvan ook besluiten om de – voorheen ook al geldende – wettelijke verplichtingen, waarvan de inspecteur ontheffing verleend heeft, toch na te komen. Dan is hij niet gebonden aan de voorwaarden van de inspecteur. Wil de administratieplichtige wel gebruik maken van de ontheffing, maar is hij het met de gestelde voorwaarden niet eens, dan kan hij tegen de ontheffingsbeschikking van de inspecteur bezwaar maken.

De NOB pleit ervoor de bevoegdheid tot herziening van beschikkingen over de administratie- en bewaarplicht aan dezelfde voorwaarden te verbinden als de bevoegdheid tot navordering en tot herziening van vastgestelde verliezen.

Wij achten het echter niet wenselijk om de bevoegdheid tot herziening van de hier bedoelde beschikkingen te beperken tot gevallen waarin sprake is van – kort gezegd – nieuwe feiten. Bij navordering en herziening van verliezen is zo'n beperking aanvaardbaar, omdat het daar gaat om herbeoordeling van een beslissing over de situatie op één bepaald tijdstip of in één bepaald belastingtijdvak (meestal een jaar). Bij beschikkingen over de administratie- en bezwaarplicht gaat het daarentegen om besluiten die betrekking kunnen hebben op een lange, niet nader bepaalde periode, die zich (mede) afspeelt na het nemen van de beschikking, dus in de toekomst. Zoals wij in de memorie van toelichting (blz. 21) al hebben toegelicht, kan de inhoud van deze besluiten sterk afhankelijk zijn van beleidsmatige overwegingen, die na verloop van tijd kunnen evolueren. De inspecteur moet dan niet zonder meer tot in lengte van dagen vast zitten aan een op basis van eerdere beleidsinzichten verleende ontheffing. Evenzo bestaat bij toezeggingen de mogelijkheid dat de inspecteur daarop voor de toekomst terugkomt in verband met gewijzigd beleid of een gewijzigd inzicht, waarbij onder omstandigheden een aanpassingstermijn moet worden geboden (zie P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Amersfoort 2006, blz. 87 e.v.). Het alternatief zou zijn dat de ontheffing telkens voor bepaalde tijd wordt verleend (bv. voor een aantal jaren), en dat vervolgens bij beschikking moet worden beslist op een verzoek tot verlenging van de looptijd. Zo geldt de verklaring arbeidsrelatie van de art. 3:156 en 3:157 Wet IB 2001 voor een termijn van ten hoogste één kalenderjaar. Een dergelijk systeem zou voor de betrokkenen bewerkelijker zijn, en biedt niet wezenlijk meer rechtszekerheid.

## **8. Uitvoeringsaspecten en administratieve lasten**

### *Gevolgen voor de belastingdienst en de belastingmoraal*

De CDA-fractie vraagt zich af of het voorstel tegemoet komt aan de door die fractie vermelde vrees van regering dat belastingplichtigen massaal bezwaar gaan aantekenen tegen allerhande vragenbrieven, en het de belastingdienst daarmee onmogelijk zouden maken zijn taak te vervullen. Net als bij iedere andere uitbreiding van de rechtsbescherming is het moeilijk om tevoren in te schatten in hoeveel gevallen daarvan gebruik zal worden gemaakt.

Wij verwachten echter niet dat belastingplichtigen op massale schaal bezwaar en beroep zullen gaan instellen tegen controlehandelingen van de fiscus. Evenmin zijn wij bevreesd dat de nieuwe regeling in betekende mate zal worden misbruikt om controle-onderzoeken van de belastingdienst te frustreren. Zo staat bij controle-onderzoeken van de douane al jaren lang bezwaar en beroep open; daar is van massaal gebruik van dit rechtsmiddel geen sprake, en is ook van misbruik niet gebleken. Daar komt bij dat waarborgen tegen misbruik die in het voorstel zijn ingebouwd. De rechtsgang tegen een controlehandeling heeft onder de voorgestelde regeling alleen nuttig effect voor de belanghebbende wanneer zijn klachten voldoende kans van slagen hebben. Alleen dan kan via een procedure voor de voorzieningenrechter schorsende werking worden verkregen. Wij verwachten niet dat er op grote schaal kansloze klachten ingediend zullen gaan worden waarmee dit effect niet bereikt kan worden, zeker nu aan het indienen van rechtsmiddelen voor de betrokkene ook tijd en kosten verbonden zijn. Als aangenomen kan worden dat de belasting-

plichtige toch moet meewerken, zal hij er meestal de voorkeur aan geven dat het onderzoek zo snel mogelijk is afgerond.

Deze inschatting wordt ondersteund in een aantal reacties op het wetsvoorstel. Zo verwacht VNO/NCW dat alleen een beroep op de voorzieningenrechter zal worden gedaan in gevallen waarin er sprake is van een pleitbaar standpunt. Ook Actal schat in dat de bereidheid om ter vertraging van het controleproces bezwaar en beroep aan te tekenen beperkt zal zijn, en bovendien sterk zal afnemen doordat de informatieplicht alleen via de voorzieningenrechter kan worden opgeschort en er daarover jurisprudentie zal ontstaan. Ook belastingrechter G.J. Van Leijenhorst verwacht dat na een aanloopperiode zal blijken dat de rechter informatiebeschikkingen terughoudend toetst, en dat het aantal bezwaren en beroepen dan snel zal afnemen (zie zijn noot in BNB 2007/28). De NOB acht het risico niet zo groot dat de fiscus bedolven wordt onder een massa bezwaarschriften als *alle* beschikkingen van de inspecteur voor bezwaar vatbaar worden. Dat geldt dan te meer onder dit wetsvoorstel, dat slechts tot gevolg heeft dat een deel van de controlehandelingen van de fiscus voor bezwaar vatbaar wordt.

Bovendien is te verwachten dat van het wetsvoorstel een reinigende werking uitgaat, in die zin dat de fiscus minder geneigd zal zijn om te vergaande verzoeken om informatie te doen wanneer hij weet dat daartegen een effectieve rechtsgang openstaat. Dit zal een beperkende invloed hebben op het aantal procedures. Ook deze verwachting wordt onderschreven door Actal, en in de fiscale literatuur tevens door D. G. Barmantlo en J. A. R. van Eijsden (Weekblad Fiscaal Recht 2007/6715, blz. 417 e.v.).

Ten aanzien van het aantal te verwachten bezwaarschriften vragen de leden van de CDA-fractie waarop wij de veronderstelling baseren dat 5% van de betrokken belastingplichtigen gebruik zal gaan maken van de nieuwe regeling.

Het gaat hier om onze schatting met betrekking tot het percentage verzoeken om een voor bezwaar vatbare beschikking naar aanleiding van vragen van de fiscus in het kader van boekenonderzoeken. Met de kanttekening dat iedere schatting op dit gebied neerkomt op nattevingerwerk, merken wij hierover het volgende op.

Meestal gaat het om rechttoe- rechtaan vragen van de belastingdienst: hele normale verzoeken om informatie. Zoals wij hiervoor al hebben aangegeven heeft het vragen van een voor bezwaar vatbare beschikking en het daarop voeren van een procedure onder de voorgestelde regeling alleen nuttig effect voor de betrokkene als daarna via de voorzieningenrechter schorsende werking kan worden afgedwongen. Er moet daarom, gelet op de kosten en het tijdsbeslag van zo'n procedure, het nodige op het spel staan, en er moet kans op succes zijn. Een belastingplichtige heeft geen belang bij een voortslepende controle. Onze schatting van het aantal bezwaarschriften achten wij daarom eerder aan de hoge dan aan de lage kant. Dat geldt zeker wanneer na verloop van enige tijd voor de praktijk duidelijk zal zijn dat de rechter terughoudend (marginaal) toetst, en verzoeken om een voorlopige voorziening dus slechts in een beperkt aantal gevallen zal toewijzen.

Naar ons oordeel behoeft de belastingdienst dan ook niet in de problemen te komen bij invoering van ons wetsvoorstel. Uiteraard zal wel rekening moeten worden gehouden met extra werkzaamheden en de daarvoor benodigde menskracht.

De leden van de CDA-fractie merken op dat de voorgestelde procedure, waarin beroep openstaat en zelfs beroep in cassatie mogelijk is, belastingbetalers de mogelijkheid zou bieden om controlehandelingen eindeloos te vertragen en daarmee de effectiviteit van het belastingtoezicht te ondermijnen.

Wij willen er met nadruk op wijzen dat het wetsvoorstel er niet toe zal leiden dat belastingplichtigen rechtmatige verzoeken om informatie van de fiscus langdurig kunnen vertragen. Schorsende werking kan in ons voorstel slechts worden verkregen via inschakeling van de voorzieningenrechter, indien de verzoeker (de belanghebbende) een pleitbaar standpunt inneemt. De vertraging die daardoor optreedt schatten wij op ca. 3,5 maand (zie de memorie van toelichting, blz. 11). Als de voorzieningenrechter een dergelijk verzoek afwijst, zal de medewerking alsnog verleend moeten worden. Daarna is het wel mogelijk dat de belastingplichtige een bodemprocedure voert over de controlehandeling. Dat kan in het uiterste geval een procedure zijn tot en met de Hoge Raad, net als bij alle andere geschillen over aanslagen en voor bezwaar vatbare beschikkingen van de inspecteur. Met zo'n bodemprocedure kan de belanghebbende echter niet bereiken dat de verplichting tot medewerking in de tussentijd wordt geschorst. Een langdurige schorsing zal zich slechts kunnen voordoen in de – naar onze verwachting zeldzame – gevallen waarin de rechter het verzoek om een voorlopige voorziening heeft toegewezen, en de inspecteur zijn informatieverzoek desondanks wil doorzetten, en er daarover een bodemprocedure volgt. Als de voorzieningenrechter op basis van marginale toetsing heeft beslist dat het verzoek om informatie van de inspecteur duidelijk onrechtmatig is, vinden wij het ook redelijk dat de verplichting om die informatie te verstrekken geschorst blijft zolang de rechter in de bodemprocedure niet tot een ander oordeel komt.

Verder vragen de leden van de CDA-fractie zich af of de voorgestelde rechtsbescherming tegen controlehandelingen van de fiscus de slagkracht van de belastingdienst zou kunnen verminderen.

Wij zijn daar niet voor bevreesd. Ten aanzien van harde fraudeurs geldt dat zij toch al niet volledig plegen te voldoen aan verzoeken om informatie van de fiscus. Zij krijgen daardoor te maken met omkering van de bewijslast, ook onder de voorgestelde regeling. Juist bij een redelijk vermoeden van fraude zal de rechter een indringend onderzoek van de inspecteur hoogstwaarschijnlijk aanvaarden. Bovendien is de voorgestelde regeling zo opgezet dat de rechtsgang geen schorsende werking heeft, en de slagkracht van de fiscus dus niet wordt beïnvloed, indien sprake is van misbruik van recht door de belanghebbende.

De leden van de CDA-fractie vragen in dit verband tot slot of het voorstel ertoe kan leiden dat de belastingmoraal in Nederland negatief wordt beïnvloed.

Wij zien daarvoor geen enkele aanleiding. De – ruime – bevoegdheden van de fiscus tot het inwinnen van informatie worden door het voorstel niet beperkt. Het voorstel leidt er alleen toe dat de rechter tijdig kan ingrijpen wanneer de fiscus deze bevoegdheden overschrijdt. Indien het wetsvoorstel ertoe leidt dat de fiscus minder geneigd zal zijn tot onredelijk ver gaande verzoeken om informatie, hetgeen wij hopen en verwachten, zal dat de beeldvorming over de fiscus bij het publiek juist positief kunnen beïnvloeden, en daarmee een positieve invloed kunnen uitoefenen op de belastingmoraal.

#### *Administratieve lasten voor burgers en bedrijven*

De leden van de CDA-fractie vragen naar het oordeel van de indieners over de afweging tussen verbetering van de rechtspositie en additionele administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Iedere extra mogelijkheid tot rechtsbescherming leidt vanzelfsprekend tot extra kosten en tijdsbeslag voor diegenen die van deze mogelijkheid gebruik maken. Wij zien dat niet als een negatieve ontwikkeling. Belanghebbenden zijn niet verplicht om van de nieuw geboden rechtsbescherming gebruik te maken. Als zij dat wel doen, hebben zij de kosten en

moeite er blijkbaar voor over. Daarbij willen wij opmerken dat de kosten en het tijdsbeslag van procedures op basis van dit wetsvoorstel niet wezenlijk zullen afwijken van de lasten bij andere fiscale procedures, zoals procedures tegen belastingaanslagen. Een verschil is wel dat onder de voorgestelde regeling eerst een voor bezwaar vatbare beschikbare beschikking moet worden aangevraagd, maar daarmee zullen slechts weinig tijd en kosten zijn gemoeid. De gerechtelijke procedure zal meestal beperkt kunnen blijven tot een voorlopige voorzieningsprocedure in één instantie. Zij zal daarom vermoedelijk minder tijdsbeslag voor de belanghebbende met zich meebrengen dan een gewone fiscale procedure.

#### *Administratieve lasten van een alternatieve regeling*

De leden van de CDA-fractie informeren naar de gevolgen voor de administratieve lasten indien het door de NOB aangedragen voorstel van Haas en Jansen zou worden gevolgd.

In dit alternatieve voorstel (hierna: het alternatieve voorstel) moet ieder verzoek om medewerking van de inspecteur waarop het wetsvoorstel ziet, meteen in voor bezwaar vatbare vorm neergelegd. Dit zal voor de belastingdienst een taakverzwaring betekenen, doordat al deze verzoeken, honderdduizenden per jaar, voortaan in voor bezwaar vatbare vorm moeten worden vastgelegd. Daar staat tegenover dat het alternatieve voorstel tot minder werkzaamheden leidt in die gevallen waarin de belanghebbende een voor bezwaar vatbare beschikking wenst. Ten opzichte van ons voorstel valt dan voor de belanghebbende het, weinig bewerkelijke, verzoek om een beschikking weg. Voor de inspecteur vervallen de werkzaamheden die samenhangen met de vervanging van zijn informatieverzoek door een beschikking.

Verder zou het alternatieve voorstel tot gevolg kunnen hebben dat zaken in een vroegtijdiger stadium bij de rechter aanhangig worden gemaakt, zaken die daar nog niet rijp voor zijn en zaken die bij meer bedenktijd in onderling overleg opgelost hadden kunnen worden. Voor zowel partijen als rechter brengt dat extra lasten met zich mee.

Voor zover het gaat om de invoering van een automatische voor bezwaar vatbare beschikking, valt gelet op het voorgaande niet te verwachten dat het alternatieve voorstel per saldo tot een (noemenswaardige) vermindering van administratieve lasten zal leiden in vergelijking met ons voorstel. Eerder verwachten wij een lastenverzwaring als gevolg van de toename van het aantal voor bezwaar vatbare beschikkingen.

Verder houdt het alternatieve voorstel in dat er geen bezwaarfase meer is, en dat direct beroep kan worden ingesteld bij de rechtbank, die een definitieve beslissing neemt. In ons voorstel kan er daarentegen een voorlopige beslissing van de voorzieningenrechter worden ingeroepen tijdens de bezwaarprocedure, welke beslissing waarschijnlijk in het overgrote deel van de zaken door partijen wordt gerespecteerd, en dus niet wordt gevolgd door een bodemprocedure. De bezwaarprocedure zal in deze zaken geen of weinig extra werkzaamheden met zich meebrengen. Partijen zullen doorgaans aankoersen op een spoedige beslissing van de voorzieningenrechter, en de bezwaarprocedure intussen «parkeren». De procedure voor de voorzieningenrechter onder ons voorstel zal naar wij verwachten minder administratieve lasten met zich meebrengen dan de langduriger definitieve procedure volgens het alternatieve voorstel, waarin de rechtbank in complexere zaken vermoedelijk in meervoudige kamer zal beslissen. Daar staat tegenover dat in ons voorstel in sommige gevallen nog een bodemprocedure zal plaatsvinden, maar dat aantal zal naar verwachting zeer beperkt zijn. Tot slot wijzen wij erop dat het alternatieve voorstel, gecombineerd met formele rechtskracht van de automatische beschikking, tot meer procedures zou kunnen leiden. Bij een onge-



vraagd (automatisch) afgegeven voor bezwaar vatbare beschikking, zal de belanghebbende zich eerder gedwongen voelen om tot behoud van rechten te gaan procederen tegen een informatieverzoek. Wij verwijzen hiervoor naar onderdeel 5 van deze nota, onder «Een alternatief voorstel voor de procesgang».

Wat de kosten in verband met gerechtelijke procedures betreft, verwachten wij in het licht van het voorgaande dat het alternatieve voorstel per saldo niet zal leiden tot een vermindering van administratieve lasten ten opzichte van ons voorstel. Eerder verwachten wij het tegendeel.

Tot slot houdt het alternatieve voorstel in dat het beroep op de rechter automatisch schorsende werking heeft, en dat die werking door de rechter op verzoek van de inspecteur kan worden opgeheven. Zoals wij hiervoor in punt 5 onder Schorsende werking al hebben opgemerkt, verwachten wij dat automatische schorsende werking zal leiden tot meer beroepen op de rechter. Dat betekent ook meer administratieve lasten. Hetzelfde geldt voor de extra procedures die er onder de alternatieve regeling komen door verzoeken van de belastingdienst om de automatische schorsende werking op te heffen.

## **9. Informatievoorsprong van de belastingdienst**

De leden van de CDA-fractie vragen of ook situaties zijn meegewogen waarin de belastingdienst reeds over informatie omtrent de belastingplichtige beschikt die voor de belastingplichtige van belang kan zijn in verband met de controlehandeling. Deze leden vragen of de belastingplichtige via de voorgestelde procedure inzicht kan krijgen in de informatie waarover de belastingdienst beschikt.

Indien voor de (voorzieningen)rechter in geschil is of de inspecteur in redelijkheid tot zijn verzoek om informatie had kunnen komen, kan het voor de beoordeling van dat geschil van belang zijn over welke informatie de inspecteur reeds beschikt ten aanzien van de betreffende kwestie. Enerzijds zou de rechter onder omstandigheden tot de conclusie kunnen komen dat de belastingdienst reeds over zoveel relevante informatie beschikt, dat hij onvoldoende belang heeft om van de belastingplichtige nog een (omvangrijke) inspanning te verlangen voor het verstrekken van extra informatie. Anderzijds zou de informatie waarover de belastingdienst beschikt juist kunnen meebrengen dat deze dienst een groot belang heeft bij het opvragen van nadere gegevens, bijvoorbeeld wanneer uit de reeds beschikbare informatie een redelijk vermoeden voortvloeit dat de belastingplichtige de gevraagde gegevens ten onrechte niet in zijn aangifte heeft vermeld. De mogelijkheid bestaat dan ook dat documenten waarover de fiscus al beschikt, gekwalificeerd moeten worden als «op de zaak betrekking hebbende stukken», zodat zij op grond van art. 8:83 Awb (tweede volzin) aan de voorzieningenrechter moeten worden toegestuurd. Daarvan zal de belanghebbende vervolgens een kopie krijgen. Of stukken op de zaak betrekking hebben is afhankelijk van de inhoud van die stukken en de inhoud van het geschil, en zal per geval beoordeeld moeten worden. Het laatste woord hierover is aan de rechter.

Een uitzondering op de zojuist beschreven regeling is opgenomen in artikel 8:29 Awb. Op grond van gewichtige redenen kan het bestuursorgaan weigeren om stukken aan de rechter te overleggen, of aan de rechter mededelen dat alleen deze (en dus niet de wederpartij) kennis mag nemen van die stukken. Onder gewichtige redenen kan – onder omstandigheden – het belang van een effectieve controle en controlestrategie worden begrepen (zie Hof Amsterdam 19 april 2006, Vakstudie-Nieuws 2006/36.1.2). Over eventuele geheimhouding of beperkte kennisneming op basis van art. 8:29 Awb moet beslist worden door de rechter, en ook deze beslissing zal afhangen van de concrete omstandigheden van het geval.

## 10. Tekstuele opmerkingen

De NOB vraagt zich af waarom in de gewijzigde versie van art. 56a, lid 1, AWR sprake is van het vragen van medewerking, en niet langer wordt gesproken van verzoeken tot nakoming van een verplichting. Wij merken op dat hier sprake is van een tekstuele aanpassing, om ervoor te zorgen dat de formulering van art. 56a, eerste lid ook aansluit op de medewerkingsverplichting van art. 52, zesde lid, van de AWR. Er is hiermee geen inhoudelijke wijziging beoogd. Het gaat telkens om medewerking waartoe de wet iemand, althans in de visie van de belastingdienst, verplicht.

Verder vraagt de NOB waarom in het voorgestelde artikel 56a, tweede lid het woordje «kan» is gebruikt.

Deze term is gekozen omdat de genoemde bepaling ook ziet op gevallen waarin de inspecteur besluit zijn vraag ambtshalve alsnog in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking vast te leggen. Dat laatste is een discretionaire bevoegdheid van de inspecteur. Indien daarentegen verzocht wordt om vastlegging indeze vorm, is de inspecteur daartoe niet alleen bevoegd maar ook verplicht, mits het verzoek om afgifte van een beschikking niet is ingetrokken en de inspecteur zijn verzoek om informatie wenst te handhaven. Als de inspecteur niet binnen de wettelijke termijn van tien dagen een beschikking afgeeft, staat daartegen op grond van art. 6:2 Awb bezwaar open. Zodra dat bezwaar is ingediend, kan ook een voorlopige voorziening aan rechter worden gevraagd.

Dezentjé Hamming-Bluemink  
Tang