

# Rechtsbescherming bij informatieverzoeken van de fiscus, een eenvoudige en praktische oplossing

Mr. L.H.E. Møller\*

Bij een controle van de fiscale verantwoording is het slecht gesteld met de rechtsbescherming tegen (onbevoegde) informatieverzoeken van controlerende ambtenaren. In dit artikel zal ik beperkt ingaan op de reikwijdte van de verplichtingen die in dit kader rusten op belastingplichtigen en potentieel belastingplichtigen. Daarna zal ik ingaan op een mogelijk betere oplossing voor de leemte in de rechtsbescherming dan het initiatiefwetsvoorstel zoals ingediend door Dezentjé Hamming-Bluemink en Crone<sup>1</sup>.

## 1. Inleiding

Als een (potentieel) belastingplichtige<sup>2</sup> weigert mee te werken aan een informatieverzoek van een controlerend ambtenaar, dan is de bestuursrechtelijke sanctie niet mals. In dat geval stelt de inspecteur ambtshalve aanslagen vast op basis van een zijns inziens redelijke schatting en is het vervolgens aan de belastingplichtige overtuigend te bewijzen dat de aanslagen tot een te hoog bedrag zijn vastgesteld. Deze gang van zaken is geregeld in art. 25, lid 6 en 27e Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Vanwege het in de AWR van toepassing zijnde gesloten stelsel van rechtsmiddelen, kan de belastingplichtige die meent niet te behoeven meewerken aan een informatieverzoek, zulks pas voorleggen aan een fiscale rechter wanneer de hoogte van een, al dan niet ambtshalve opgelegde, aanslag onderwerp is geworden van een beroepsprocedure. Dit vanwege het feit dat de AWR een informatieverzoek niet aanmerkt als een voor bezwaar vatbaar besluit, zodat daartegen geen bezwaar en beroep openstaat. Het initiatiefwetsvoorstel is bedoeld om in een regeling te voorzien, zodat een rechterlijk oordeel over de rechtmatigheid van informatieverzoeken reeds in de controlefase kan worden verkregen. Het is echter de vraag of de wijze waarop het initiatiefwetsvoorstel beoogt deze thans gebrekkige rechtsbescherming te verbeteren de meest voor de hand liggende oplossing is. Na de thans aanwezige leemte in rechtsbescherming kort uiteen te hebben gezet, zal ik kort ingaan op een aantal in het oog springende manco's in het wetsvoorstel, om vervolgens een alternatieve oplossing voor te stellen.

## 2. Er kunnen gegronde redenen zijn te weigeren informatie te verstrekken

Krachtens art. 47 AWR zijn de informatieverplichtingen beperkt tot informatie over feiten die van belang kunnen zijn voor de eigen belastingheffing<sup>3</sup>. De reikwijdte van de wettelijke verplichtingen zijn moeilijk af te bakenen vanwege de gebezigde terminologie in art. 47 AWR. Wel staat vast dat de informatieverplichtingen vanwege het woord 'kan' heel ver reiken. Echter, er zijn feiten te noemen die niet van belang kunnen zijn voor de belastingheffing. Bijvoorbeeld zou ik menen dat na vaststelling van de jaarrekening over een bepaald jaar de begroting over datzelfde jaar niet langer hoeft te worden verstrekt. Immers, een begroting bevat geen feiten, maar slechts veronderstellingen/verwachtingen. De fiscaal relevante feiten zijn te vinden in de jaarrekening, die vanzelfsprekend binnen het bereik van art. 47 AWR valt<sup>4</sup>. Indien een belastingplichtige een andere visie heeft dan de inspecteur over hetgeen van belang kan zijn voor de belastingheffing, kan dat een reden zijn te weigeren informatie te verstrekken.

Wanneer een controlerend ambtenaar gebruikmaakt van de wettelijke mogelijkheden om aan informatie te komen, is hij gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>5</sup> Het komt regelmatig voor dat belastingplichtigen en hun adviseurs van oordeel zijn dat controlerend ambtenaren bij het stellen van vragen in strijd handelen met deze beginselen. Zo kan het onder omstandigheden in strijd zijn met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur als de controlerend ambtenaar informatie opvraagt die reeds bij de

*Rechtsbescherming bij informatieverzoeken van de fiscus, een eenvoudige en praktische oplossing*

Belastingdienst aanwezig is.<sup>6</sup> Het evenredigheidsbeginsel kan geschonden worden als het beantwoorden van vragen onevenredig veel werk voor de belastingplichtige met zich meebrengt in verhouding tot de fiscaal relevante informatie die vergaard kan worden op basis van de antwoorden.<sup>7</sup> Het beginsel van *fair play* kan aan de orde komen als de controlerend ambtenaar om inzage verzoekt in stukken en/of correspondentie die tot stand is gekomen in contacten tussen belastingplichtigen en diens belastingadviseur.<sup>8</sup>

Daarnaast komt het voor, dat een belastingplichtige van oordeel is dat de plicht om informatie te verstrekken met zich meebrengt dat hij gedwongen wordt zichzelf te incrimineren. In dat geval kan hij het standpunt innemen dat hij niet verplicht kan worden mee te werken aan een fiscale controle, tenzij hij van de inspecteur de bevestiging krijgt dat de te verschaffen informatie niet zal worden gebruikt als bewijs voor een op te leggen sanctie. Dergelijke bevestigingen verstrekt de Belastingdienst in beginsel niet, hetgeen voor een belastingplichtige (ook) reden zou kunnen zijn om niet te willen meewerken aan informatieverzoeken van een controlerend ambtenaar.<sup>9</sup> De hier gebezigde opsomming van mogelijke beperkingen van de informatieverplichtingen is niet limitatief. De voorbeelden zijn slechts bedoeld om duidelijk te maken dat er gegronde redenen kunnen zijn geen gehoor te geven aan informatieverzoeken van de Belastingdienst.

### 3. *Het processuele zwaard van Damocles*

De belastingplichtige die het standpunt inneemt niet verplicht te zijn mee te werken aan een informatieverzoek, kan vanwege het gesloten stelsel van rechtsmiddelen in de AWR de rechtmatigheid van het gewraakte informatieverzoek niet laten toetsen door de fiscale rechter reeds voordat hij besluit of hij de gevraagde informatie gaat verstrekken. Indien hij weigert, volgt een aanslag die in redelijkheid geschat moet zijn.<sup>10</sup> Uit de hoeveelheid gerechtelijke uitspraken over de redelijkheid van de schatting, kan worden afgeleid dat de perceptie van de inspecteur ten aanzien van de redelijkheid klaarblijkelijk vaak een andere is dan de perceptie van de belastingplichtige.<sup>11</sup> Een belastingplichtige die van oordeel is dat er geen sprake is van een redelijke schatting, waardoor de aanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld, zal doorgaans in beroep gaan tegen de aanslag.<sup>12</sup> In die procedure zal omkering en verzwaring van de bewijslast van toepassing zijn. De rechter is in dat geval namelijk gebonden aan het bepaalde in art. 25, lid 6 en 27e AWR. Krachtens deze bepalingen zal de belastingplichtige overtuigend moeten aantonen<sup>13</sup> dat de aanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld. Dit is een niet benijdenswaardige bewijspositie. Gelet op de zwaarte van de omkeringsregel zwichten veel belastingplichtigen voor de druk die uitgaat van een informatieverzoek, ook als zij van mening zijn dat het verzoek onrechtmatig is.

### 4. *Normale bewijspositie versus de omgekeerde bewijspositie*

In het belastingrecht geldt de vrije bewijsleer. Het staat de rechter in beginsel vrij te bepalen wie welke feiten moeten bewijzen. Als vuistregel geldt dat belastingverhogende feiten door de inspecteur bewezen moeten worden en belastingverlagende feiten door de belastingplichtige. De rechter zal bij de bewijslastverdeling echter ook rekening houden met feiten en omstandigheden die een andere bewijslastverdeling zouden kunnen rechtvaardigen. Zo is het goed mogelijk dat de belastingplichtige die bewijsnood veroorzaakt ook belastingverhogende feiten zal moeten weerleggen, ondanks de zojuist genoemde vuistregel. Als het gevolg van art. 25, lid 6 en 27e AWR intreedt, dient de belastingplichtige (ook) te bewijzen dat de aanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld, hetgeen in feite neerkomt op een bewijslast voor zowel belastingverhogende als belastingverlagende feiten. Aangezien de belastingplichtige die weigert desgevraagd informatie aan de controlerend ambtenaar te verschaffen in feite bewijsnood veroorzaakt, is dit gevolg van art. 25, lid 6 en 27e AWR een logisch gevolg van hetgeen de rechter ook in het kader van de vrije bewijsleer zou kunnen beslissen.

### 5. *Aannemelijk maken versus doen blijken*

In het belastingrecht geldt in beginsel dat te bewijzen feiten slechts aannemelijk behoeven te worden gemaakt. De term 'aantonen', die vaak wordt gebruikt in de fiscale wetgeving, is gelijk te stellen met aannemelijk maken.<sup>14</sup> Feiten zijn voldoende aannemelijk gemaakt als de rechter een voorgelegde lezing daarvan de meest waarschijnlijke acht.<sup>15</sup> Anders is het gesteld als art. 25, lid 6 en 27e AWR van toepassing zijn. In dat geval geldt naast omkering van de bewijslast ook een verzwaring van de bewijslast. De belastingplichtige zal alsdan overtuigend moeten aantonen dat de opgelegde aanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld. In art. 25, lid 6 en 27e AWR is dit verzwaaarde bewijsregime voorgeschreven door de term 'doen blijken' te bezigen. Overtuigend aantonen ofwel doen blijken, houdt in dat de lezing van de feiten zoals door de belastingplichtige wordt voorgehouden, slechts als voldoende bewijs zal gelden als het boven elke redelijke twijfel verheven is dat de lezing van de belastingplichtige de juiste is.

### 6. *Leemte in de rechtsbescherming*

Het vorenstaande komt er in feite op neer dat de belastingplichtige bij zijn besluit of hij mee zal werken aan een zijns inziens onrechtmatig informatieverzoek, moet laten meewegen dat hij pas in de beroepsfase een rechterlijk oordeel kan krijgen over de rechtmatigheid van het gewraakte informatieverzoek. Als de belastingplichtige besluit de informatie niet te verstrekken, moet hij zich ook goed realiseren dat hij zichzelf in een buitengewoon moeilijke bewijspositie zal bevinden als de rechter te zijner tijd van oordeel blijkt te zijn dat het informatieverzoek wél rechtmatig is. De leemte

in de rechtsbescherming is daarin gelegen, dat niet tijdig – derhalve voordat de vorenstaande gevolgen intreden – een rechterlijk oordeel kan worden gevraagd over de rechtmatigheid van informatieverzoeken.

Reeds in 1996 wees een van overheidswege ingestelde werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming op de gebrekkige rechtsbescherming in het kader van informatieverzoeken van de fiscus. De werkgroep was van oordeel dat het huidige systeem onwenselijk is.<sup>16</sup> Als reactie op de bevindingen van de werkgroep deelde de staatssecretaris van Financiën in een brief van 15 april 1997 aan de Tweede Kamer mee, voornemens te zijn een rechtsgang te openen voor (sommige) besluiten van de inspecteur ter zake informatieverplichtingen.<sup>17</sup> Inmiddels zijn wij tien jaar verder en is er vanuit het Ministerie van Financiën nog altijd geen initiatief genomen om de toezegging van 1997 om te zetten in daden. Deze passiviteit kan niet zijn ingegeven door een gebrek aan noodzaak het gebrek aan rechtsbescherming wettelijk te repareren. Met regelmaat is er in de literatuur gewezen op de nadelige gevolgen hiervan.<sup>18</sup>

Sceptici zouden inmiddels kunnen denken dat het de Belastingdienst eigenlijk wel goed uitkomt dat de mogelijkheid niet aanwezig is om via de rechtspraak tot een afbakening te komen van de informatieverplichtingen. Immers, in de huidige gebrekkige situatie verkiezen de meeste belastingplichtigen de gevraagde informatie te verschaffen, ondanks het eventuele vermoeden dat een aan hen gericht informatieverzoek onrechtmatig is. Het is te riskant de mogelijke gevolgen voor een niet-toetsbare weigering over zich heen te laten komen. In ieder geval staat vast dat de in 1996 gedane toezegging tot een verbetering van de rechtsbescherming geen prioriteit heeft op het Ministerie van Financiën. Zulks blijkt uit een Kamerstuk van 21 oktober 2004 waarin de staatssecretaris van Financiën mededeelt de voorkeur te geven aan een voorzichtige benadering als het gaat over uitbreiding van het bestaande systeem van rechtsbescherming. Een en ander vanwege een, zijns inziens, gevaar voor ongewenste juridisering in de fiscaliteit.<sup>19</sup> Kortom, het Ministerie van Financiën is zelf niet van plan de gedane toezegging uit 1997 na te komen. Het is dan ook te prijzen dat er vanuit de Tweede Kamer een initiatief is gekomen om te doen wat diverse staatssecretarissen van Financiën hadden behoren te doen, al was het alleen om als een betrouwbare overheid op te treden. Immers, toezeggingen dient men na te komen.

### 7. Initiatiefwetsvoorstel

Op 12 juli 2006 dienden mevrouw Dezentjé Hamming-Bluemink en de heer Crone een initiatiefwetsvoorstel in dat onder meer zal voorzien in een rechtsgang voor justitiabelen die van oordeel zijn geconfronteerd te worden met onrechtmatige informatieverzoeken van de inspecteur. Het initiatiefwetsvoorstel voorziet in een regeling die het mogelijk maakt een informatieverzoek te laten transformeren in een voor bezwaar vatbaar besluit, opdat het verzoek alsdan

openstaat voor bezwaar en beroep. Het initiatiefwetsvoorstel opent ook de mogelijkheid voor de inspecteur een informatieverzoek meteen in een voor bezwaar en beroep vatbare vorm te verzenden. Het initiatiefwetsvoorstel beoogt dat justitiabelen na ontvangst van een voor bezwaar en beroep vatbaar informatieverzoek, een voorlopige voorziening entameren teneinde de voorzieningenrechter een oordeel te laten geven over de rechtmatigheid van het informatieverzoek. Dat laatste is in het huidige stelsel niet mogelijk vanwege het feit dat niet kan worden voldaan aan de in een voorlopige voorziening vereiste connexiteit.<sup>20</sup> Om te voorkomen dat er door justitiabelen wordt ingespeeld op de tijdsduur van procedures over informatieverzoeken teneinde verjaringstermijnen te laten verstrijken, regelt het initiatiefwetsvoorstel dat verjaringstermijnen worden verlengd met de tijd die verstrijkt vanaf het moment waarop het voor bezwaar vatbare informatieverzoek bekend wordt gemaakt totdat deze onherroepelijk is geworden.

Alhoewel het initiatiefwetsvoorstel zonder meer zal kunnen voorzien in de broodnodige verbetering van de rechtsbescherming in het kader van informatieverzoeken van de fiscus, vraag ik mij af of de voorgestelde regeling de juiste methode is om het beoogde einddoel te bereiken. Het invoeren van de mogelijkheid een informatieverzoek te laten omzetten in een voor bezwaar en beroep vatbare vorm betekent in feite dat er een extra procedurehandeling moet plaatsvinden. Als er voor de transformatie ook nog een termijn van slechts tien dagen wordt gegund, dan vraag ik mij af of het initiatiefwetsvoorstel op dit punt wel past in deze tijd van deregulering.

Ook de beoogde rechtsgang is mijns inziens niet de meest voor de hand liggende. Een voorlopige voorziening is zoals de naam van de procedure al verhuut, slechts een voorlopige maatregel die tot stand komt na slechts een marginale toetsing. Het is reeds om die reden de vraag of een voorlopige voorziening de geëigende wijze is om via de rechtspraak helderheid te verkrijgen over de reikwijdte van de informatieverplichtingen. Mijns inziens is een volle toetsing geboden. Daar komt nog bij dat een voorlopige voorziening geen eendoeldeel hoort te bieden. Een voorlopige voorziening op de voet van het initiatiefwetsvoorstel kent twee mogelijke uitkomsten.

Een voorlopige voorziening kan worden toegewezen, in welk geval een verzoek om informatie zal worden geschorst. In die situatie zal in veel gevallen de hoofdzaak (de procedure tegen de aanslag zelf) in de beroepsfase zijn aangeland voordat een volle toetsing in de zaak met betrekking tot de rechtmatigheid van het informatieverzoek heeft plaatsgevonden. Dit brengt met zich mee dat het voorlopige oordeel een definitief karakter krijgt; de informatieverplichting kan immers niet herleven in de beroepsfase<sup>21</sup>.

In het geval de voorlopige voorziening wordt afgewezen – op grond van een marginale toetsing –, resteert dezelfde onzekerheid en hangt hetzelfde zwaard van Damocles

## Rechtsbescherming bij informatieverzoeken van de fiscus, een eenvoudige en praktische oplossing

boven het hoofd van de belastingplichtige als thans het geval is zonder het initiatiefwetsvoorstel. Ook in dat geval heeft de voorlopige voorziening een definitief karakter. Ondanks een eventueel andersluidend oordeel in de bodemzaak, blijft op basis van een niet-geschorst besluit dat aan de fiscus gegeven informatie gegeven blijft. Immers, onder het huidige bewijsrecht is de enkele omstandigheid dat een informatieverzoek onrechtmatig is onvoldoende voor bewijsuitsluiting in belastingprocedures.<sup>22</sup>

Als laatste punt van kritiek wil ik wijzen op een manco in de voorgestelde regeling ter zake verlenging van de verjaringstermijnen. Als een situatie dreigt van verjaring van een termijn, zou de inspecteur op basis van de voorgestelde regeling, een voor bezwaar en beroep vatbaar informatieverzoek kunnen verzenden, waarvan hij bij voorbaat weet dat de belastingplichtige daar geen gehoor aan wil geven. Zulks zal de belastingplichtige dwingen een procedure te entameren teneinde zijn rechten tegen het onrechtmatige informatieverzoek veilig te stellen. Aangezien de verjaringstermijnen – volgens de voorgestelde regeling – worden verlengd met de tijd die verstrijkt vanaf de bekendmaking van een voor bezwaar en beroep vatbaar informatieverzoek, tot op het moment waarop ten aanzien van dat verzoek onherroepelijk is beslist, zou de inspecteur op oneigenlijke wijze de termijn langdurig kunnen laten verlengen.<sup>23</sup>

### 8. Alternatief

Naar verluidt, bestond één van de uitgangspunten bij het formuleren van het initiatiefwetsvoorstel eruit, dat – omwille van de politieke haalbaarheid – er geen beperking zou moeten komen van het aan de Belastingdienst ter beschikking staande controle-instrumentarium. Eén van deze instrumenten is de wettelijke regeling ter zake omkering en verzwaring van de bewijslast. Naar mijn oordeel kan de leemte in de rechtsbescherming op een veel eenvoudiger wijze worden gerepareerd dan op de wijze zoals voorgesteld door Dezentjé Hamming-Bluemink en Crone. Een eenvoudigere oplossing zou gestalte kunnen krijgen door enerzijds de verzwaring van de bewijslast te schrappen en anderzijds door een vergrijpboete te introduceren voor het niet-meewerken aan de informatieverplichtingen.

Indien de term 'doen blijken' in art. 25, lid 6 en 27e AWR wordt gewijzigd in 'aannemelijk maken', verdwijnt het grootste bezwaar tegen het huidige systeem. Als geweigerd wordt desgevraagd informatie te verstrekken, zullen de dan gewijzigde art. 25, lid 6 en 27e AWR slechts hetgeen regelen dat ook reeds op basis van de vrije bewijsleer vaak al zou geschieden, namelijk dat de bewijslast komt te liggen op degene die bewijsnood veroorzaakt. Het gevolg daarvan zal zijn dat geschatte aanslagen in een beroepsprocedure vaker in overeenstemming zullen worden gebracht met de daadwerkelijke materieel verschuldigde belasting. In het huidige systeem blijven de te hoge ambtshalve aanslagen te vaak in stand vanwege het stringente bewijsregime bij omkering

van de bewijslast. Dat kan niet de bedoeling zijn. Belasting dient niet te worden 'binnengehaald' vanwege onmogelijkheid om te voldoen aan een te stringent bewijsregime. Belasting dient te worden geheven op basis van de materiële belastingwetten. Niemand zal dat betwisten. Voorts is in het kader van het voorstel tot het schrappen van de verzwaarde bewijslast vermeldenswaardig, dat er in de inmiddels ingetrokken Coördinatiewet Sociale Verzekeringen geen omkeringsregel met verzwaringselement was opgenomen. In voorkomende gevallen oordeelde de Centrale Raad van Beroep dat het risico van een te hoog geschatte premienota bij de premieplichtige lag, met als gevolg dat hij aannemelijk zou moeten maken – derhalve zonder verzwaring – dat de premienota benedenwaarts zou moeten worden bijgesteld.<sup>24</sup> Aldus bood de vrije bewijsleer op zichzelf voldoende mogelijkheid om sociale premies tot een juist bedrag vast te stellen. Niet valt in te zien waarom dit anders zou zijn in belastingprocedures ter zake het vaststellen van de materieel verschuldigde belasting. Dat omkering van de bewijslast geen onmisbaar instrument is, blijkt ook uit een blik over de oostgrens. In Duitsland kent men geen omkering en een daaraan gekoppelde verzwaring van de bewijslast.<sup>25</sup>

Het schrappen van de verzwaring van de bewijslast zou betekenen dat het meest afschrikwekkende van de omkeringsregel verdwijnt. Dit zou met zich mee kunnen brengen dat belastingplichtigen ten onrechte informatieverzoeken negeren wegens afwezigheid van een handhavingsinstrument. Het schrappen van het strengere bewijsregime kan zodoende een onbedoeld beperkende werking hebben op de mogelijkheid voor de Belastingdienst om aan fiscaal relevante informatie te komen. Om dat te voorkomen, stel ik voor een vergrijpboete te introduceren voor het weigeren gehoor te geven aan een informatieverzoek. Als de grondslag van een dergelijke vergrijpboete hoog genoeg is, zal hetzelfde afschrikwekkende effect worden bereikt als thans het geval is met het verzwaarde bewijsregime bij omkering van de bewijslast. Naar mijn inzicht zou handhaving via dreiging met een strafsanctie bovendien juridisch zuiverder zijn dan handhaving via het gevaar voor toepassing van een (te) stringent bewijsregime. Dit geldt temeer nu de omkeringsregel ondanks alle repressieve facetten daarvan<sup>26</sup> volgens de Hoge Raad toch niet een strafsanctie in de zin van art. 6 EVRM is, maar 'slechts' een dwangmiddel van administratiefrechtelijk aard.<sup>27</sup> Naar mijn inzicht dient handhaving eerder plaats te vinden via strafsancties dan via bewijsrecht.

Aangezien vergrijpboeten krachtens art. 67g AWR opgelegd worden via een voor bezwaar vatbare beschikking, staat er een rechtsgang open tegen een vergrijpboete opgelegd wegens het weigeren te voldoen aan een informatieverzoek. Dit betekent dat als de voorgestelde vergrijpboete zou worden ingevoerd, het huidige systeem reeds voorziet in een rechtsgang waarvan de rechtmatigheid en/of de reikwijdte van informatieverzoeken onderwerp zou kunnen zijn. Indien een voorlopige voorziening geboden is, is dat binnen het kader van de vigerende regelgeving ook moge-

**Rechtsbescherming bij informatieverzoeken van de fiscus, een eenvoudige en praktische oplossing**

lijk. Aangezien de procedure zich zou afspelen voor de fiscale rechter, staat ook vast dat het leerstuk van het pleitbare standpunt kan worden toegepast. Dat betekent dat ook al zou een informatieverzoek geoorloofd zijn, maar wel op het randje van het toelaatbare, de vergrijpboete door de rechter zal kunnen worden vernietigd met een verwijzing naar het leerstuk van het pleitbare standpunt. Serieuze verweren tegen informatieverzoeken, bijvoorbeeld in het kader van (informeel) verschoningsrecht, zullen nimmer behoeven te leiden tot daadwerkelijke bestraffing. Daarentegen wordt juist misbruik van procesrecht tegengegaan door het effect van de vergrijpboete zelf. Bovendien voorzien art. 68 en 69 AWR reeds in voldoende mogelijkheden om de meest grove gevallen van weigering c.q. misbruik van procesrecht strafrechtelijk aan te pakken.

Teneinde te voorkomen dat de inspecteur via een civiel kort geding afdwingt dat informatie wordt verschaft, zou er in de AWR moeten worden bepaald dat een rechterlijk oordeel ter zake de rechtmatigheid en reikwijdte van informatieverplichtingen uitsluitend voorgelegd kan worden aan de rechter die oordeelt over sanctionering in verband met het weigeren informatie te verstrekken. Langs die weg kan worden voorkomen dat een marginaal toetsend civiel kortgedingrechter met toepassing van dwangsommen, justitiabelen dwingt gehoor te geven aan twijfelachtige informatieverzoeken voordat een volle toetsing door de geëigende rechter heeft plaatsgehad.

**9. Uitleiding**

Het openen van een rechtsgang tegen informatieverzoeken laat ondanks de in 1997 gedane toezegging door de staatssecretaris van Financiën (te) lang op zich wachten. In dat licht bezien is het meer dan prijzenswaardig dat er vanuit de Tweede Kamer een initiatiefwetsvoorstel is ingediend die beoogt de leemte in de rechtsbescherming te helen. Echter, aan het initiatiefwetsvoorstel kleven bezwaren van uiteenlopende aard. Het voorstel dat in dit artikel is gedaan, is mijns inziens een praktischer en eenvoudiger oplossing van de grootste knelpunten in het huidige systeem. Het gesloten stelsel van rechtsmiddelen wordt niet aangetast, er komt geen extra procedure, misbruik van procesrecht wordt tegengegaan en er ontstaat een mogelijkheid om de

rechtmatigheid van informatieverzoeken te laten toetsen door een rechter die niet alleen marginaal toetst. Wellicht is een dergelijke oplossing verteerbaar voor het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst. In ieder geval zal de door hen gevreesde juridisering van de fiscaliteit uitblijven.

- \* Advocaat-belastingkundige bij Wladimiroff & Waling advocaten te Den Haag.
- 1 Kamerstukken II 2005-2006, 30 645.
  - 2 Art. 47 AWR spreekt over verplichtingen die gelden voor eenieder. Naast belastingplichtigen gelden de verplichtingen ook voor potentieel belastingplichtigen (zie o.a. HR 28 mei 1986, nr. 23.784, *BNB* 1986/238). In het kader van de leesbaarheid zal in de rest van dit artikel slechts over belastingplichtigen worden gesproken.
  - 3 Art. 53 AWR regelt dat administratieplichtigen ook verplicht zijn desgevraagd fiscaal relevante informatie over derden te verstrekken.
  - 4 Voor een enge interpretatie van de verplichtingen zie J.E.A.M. van Dijk, 'Een rechtspersoonlijke levenssfeer', *WFR* 1999/6339.
  - 5 Zie bijvoorbeeld HR 8 januari 1986, nr. 23.034, *BNB* 1986/128.
  - 6 P.G.H. Albert, *Hoofdstukken formeel belastingrecht*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers Amersfoort, 2005, p. 200.
  - 7 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Fiscale Hand- en Studieboeken, Deventer: Kluwer 1999, p. 183.
  - 8 HR 23 september 2005, nr. 38.810, *BNB* 2006/21.
  - 9 L.H.E. Møller, 'Zwijgrecht en bewijsuitsluiting in de KB Lux-affaire?', *TFB* 2006/5.
  - 10 HR 29 september 1993, nr. 28.400, *BNB* 1993/330c.
  - 11 HR 30 juni 2006, nr. 42.187, *V-N* 2006/37.1; HR 3 februari 2006, nr. 42.424, *V-N* 2006/13.3; HR 27 januari 2006, nr. 39.872, *V-N* 2006/8.5; HR 22 april 2005, nr. 38.699, *V-N* 2005/22.3; HR 28 maart 2003, nr. 38.039, *V-N* 2003/19.6, enz. enz.
  - 12 In feite tegen de uitspraak op bezwaar. Immers, eerst moet de bezwaarfase doorlopen zijn.
  - 13 In art. 25, lid 6 en 27e AWR wordt de term 'doen blijken' gebruikt.
  - 14 HR 26 mei 1999, nr. 34.230, *BNB* 1999/272.
  - 15 Dr. E.B. Pechler, *Belastingprocesrecht*, Fiscale monografieën 107, Deventer: Kluwer 2003, p. 156.
  - 16 Ch.P.A. Geppaart en C. Flinterman, advies aan de Staatssecretaris van Financiën, 2 december 1996.
  - 17 Kamerstukken II 1996-1997, 25 000 IXB, nr. 24.
  - 18 Onder andere R.H. Happé, 'De inzageverplichting ter discussie: een voorstel tot verbetering van een gebrekkige rechtsgang', *WFR* 2001/6428, p. 429; M.W.C. Feteris en R.N.J. Kamerling, 'Rechtsbescherming tijdens een belastingcontrole', *WFR* 1997/6264; G.J. van Leijenhorst, 'Barbertje moet hangen', *WFR* 2003/6539.
  - 19 Kamerstukken II 2004-2005, 29 758, nr. 7, p. 15.
  - 20 V.zr. Hof Den Haag 24 september 2003, nr. 03/2155, *V-N* 2003/50.2.
  - 21 HR 6 december 2000, nr. 35.681, *BNB* 2001/53.
  - 22 HR 1 juli 1992, nr. 26.331, *BNB* 1992/306.
  - 23 Voor een verdere diepgang wordt verwezen naar J.A.R. van Eijssden, 'Rechtsbescherming van belastingplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus. Enkele kanttekeningen bij het initiatiefwetsvoorstel van mevr. Dezentjé Hamming-Bluemink en de heer Crone', *WFR* 2006/1112 en M. Müller, 'De toetsing van de inlichtingen-, inzage-, en administratieverplichtingen', *WFR* 2006/1105.
  - 24 Bijvoorbeeld CRvB 7 januari 1987, Premie 1984/90, AB 1987/214.
  - 25 R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken* (diss. UvA), 1996, p. 253/254. (In de handelseditie van dit proefschrift komt dit hoofdstuk over de rechtsvergelijking met Duitsland niet voor.)
  - 26 R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken*, Fiscale Monografieën 78, Deventer: Kluwer 1996, p. 164.
  - 27 HR 8 juli 1998, nr. 32.417, *BNB* 1998/326; HR 27 februari 2004, nr. 37.465, *NFR* 2004/316.