



## Rechtsbescherming bij controlehandelingen fiscus – Over uitbreiding van de rechtsbescherming en inperking van de geheimhoudingsplicht

### 1. Inleiding

Met ingang van 1 juli 2011 is de initiatiefwet Rechtsbescherming bij controlehandelingen in werking getreden.<sup>1</sup> Hierdoor is de rechtsbescherming van belastingplichtigen verbeterd. In deze bijdrage zal de regeling in vogelvlucht worden doorgelopen en een overzicht worden gegeven van de belangrijkste ontwikkelingen op het gebied van rechtsbescherming en de geheimhoudingsplicht.

### 2. Rechtsbescherming bij controlehandelingen

Voor de Belastingdienst is tijdige en juiste informatie cruciaal. Daarom is wettelijk bepaald dat eenieder desgevraagd gegevens en inlichtingen aan de fiscus moet verstrekken die voor de belastingheffing van belang kunnen zijn.<sup>2</sup> Het initiatief hiervoor ligt derhalve bij de fiscus, die daar gebruik van maakt door bijvoorbeeld het sturen van de bekende vragenbrieven. Daarbij bedient de fiscus zich niet zelden van een zeer vergaande verzamelwoede van gegevens waarvan niet zelden de vraag rees of al deze gegevens wel relevant zijn. Verzet daartegen was echter min of meer zinloos gelet op de ruime reikwijdte van het bepaalde in art. 47 AWR. Het (toch) niet (volledig) voldoen aan de informatieverplichting had tot voor kort als sanctie de omkering (en verzwaring) van de bewijslast tot gevolg. Belastingplichtigen moesten dan overtuigend aantonen dat de opgelegde aanslag onjuist was, hetgeen voor belastingplichtigen veelal een onoverkomelijk probleem bleek.

Met de ingevoerde initiatiefwet kunnen excessen in de zoektocht van de fiscus naar informatie worden tegengegaan en is het acute gevaar van de sanctie van omkering van de bewijslast geweken ingeval niet aan de informatieplicht

wordt voldaan.<sup>3</sup> De algemene beginselen van behoorlijk bestuur<sup>4</sup> en het beginsel van fair play<sup>5</sup> bleken hiervoor onvoldoende.

#### 2.1. Ten behoeve van de eigen belastingheffing

Ingeval een belastingplichtige niet (geheel) voldoet aan een informatieverzoek (art. 47 AWR) of een administratieve verplichting (art. 52 AWR), kan de fiscus een zogeheten informatiebeschikking afgeven.<sup>6</sup> Geeft de fiscus echter geen informatiebeschikking af, dan leidt het niet voldoen aan de informatieverplichting niet meer tot omkering van de bewijslast en geldt de normale bewijslastverdeling. Wordt wel een informatiebeschikking afgegeven, dan is hiertegen bezwaar en beroep mogelijk. Ingeval de belastingrechter oordeelt dat de informatiebeschikking onrechtmatig is, kan hij de beschikking vernietigen.<sup>7</sup> Indien de beschikking wordt vernietigd is omkering (en verzwaring) van de bewijslast niet aan de orde.

1. Wet rechtsbescherming met betrekking tot de administratieve verplichting en controlehandelingen van de fiscus, wet van 27 mei 2011, Kamerstukken 2010/11, nr. 30 645, Stb. 2011, 265. In deze bijdrage wordt niet ingegaan op de gevolgen voor de Invorderingswet en de Algemene Douanewet.
2. Art. 47 AWR.
3. Al in 1997 werd dit probleem onderkend (brief Staatssecretaris van Financiën 15 april 1997, Kamerstukken II 1996/97, 25 000 XIB, nr. 24). De aangekondigde maatregelen bleven echter uit waarna in 2006 een initiatiefwetsvoorstel werd ingediend.
4. Zie uitgebreider: L.A. de Bleeck cs. Algemene wet inzake rijksbelastingen, Fed fiscale studiereserie nr. 5, 9e druk 2011, blz. 118 e.v.
5. HR 23 september 2005, nr. 38 810, BNB 2006/21.
6. Voor de vergezelplicht (art. 41 AWR), de informatieplicht in internationale verhoudingen (art. 47a AWR) en de wijze waarop de gegevens en inlichtingen dienen te worden verstrekt (art. 49 AWR) kan eveneens een informatiebeschikking worden afgegeven.
7. De Bleeck cs. (t.a.p.) geven als voorbeeld een informatieverzoek dat van zo algemene aard is, dat die informatie geen specifieke betekenis heeft voor de belastingheffing van de belastingplichtige tot wie het verzoek is gericht. Vergelijk: Hof 's-Hertogenbosch 5 december 2002, nr. 99/0688, V-N 2003/9.4.

Als de rechter de informatiebeschikking wel rechtmatig acht, krijgt de belastingplichtige een nieuwe termijn om alsnog te voldoen aan de verplichtingen die de informatiebeschikking stelt. Maakt de belastingplichtige van de herstellmogelijkheid gebruik, dan is omkering van de bewijslast evenmin aan de orde.<sup>8</sup>

## 2.2. Ten behoeve van de belastingheffing van derden

De Belastingdienst is bevoegd bij administratieplichtigen informatie op de vragen die betrekking heeft op de belastingheffing van derden.<sup>9</sup> Niet nakoming van deze verplichting is strafbaar.<sup>10</sup> Met betrekking tot deze informatieverzoeken is niet gekozen voor een voor bezwaar vatbare informatiebeschikking. De informatie dient éérst te worden verstrekt. Naderhand kan de administratieplichtige om een kostenvergoedingsbeschikking verzoeken.<sup>11</sup>

Deze beschikking is eveneens voor bezwaar en beroep bij de belastingrechter vatbaar. Blijkt dat ten onrechte aan het informatieverzoek is voldaan, dan worden de kosten die rechtstreeks verband houden met de nagekomen verplichting vergoed. Bij deze vorm van rechtsbescherming is sprake van de spreekwoordelijke 'mosterd na de maaltijd' met slechts een kostenvergoeding als inzet.<sup>12</sup> Desalniettemin is sprake van een verbetering omdat het de fiscus dwingt nog zorgvuldiger af te wegen of de gewenste informatie wel opgevraagd mag worden.

## 3. Informatie afdwingen bij de civiele rechter?

In art. 52a, vierde lid, AWR is expliciet ruimte voor de Belastingdienst gelaten om een vordering in te stellen bij de civiele voorzieningenrechter tot verschaffen van inlichtingen op straffe van een dwangsom.<sup>13</sup> Deze weg is blijkens de parlementaire geschiedenis in "bijzondere gevallen" onmisbaar.<sup>14</sup>

Bij de keuze voor de bestuursrechtelijke of civielrechtelijke route moet de fiscus telkens een behoorlijke belangenafweging maken. Het verdient de voorkeur dat er duidelijkheid komt wanneer in de visie van de fiscus sprake is van "bijzondere gevallen".<sup>15</sup> Naar mijn mening dient de fiscus zeer terughoudend te zijn bij de keuze voor het civielrechtelijk alternatief.<sup>16</sup> De civiele rechter is immers geen deskundige op het gebied van de fiscale inlichtingenverplichtingen; bovendien is er een prima bestuursrechtelijke route. Daarnaast is van belang dat belastingprocedures plaatsvinden achter gesloten deuren.<sup>17</sup>

## 4. Inperking geheimhoudingsplicht en de fiscus

Tegenover de ontwikkelingen op het gebied van de verbetering van de rechtsbescherming staat een steeds verdere inperking van het verschoningsrecht voor met name notarissen ten gunste van de fiscus. De tijd dat het verschoningsrecht nagenoeg ongeclausuleerd was ligt inmiddels ver achter ons.<sup>18</sup>

De geheimhoudingsplicht is in 2007 door de Hoge Raad immers opzij gezet ingeval de verschoningsgerechtigde notaris wordt verdacht van ernstige strafbare feiten.<sup>19</sup> Door de WWFT is de geheimhoudingsplicht nog verder beperkt.<sup>20</sup> Met ingang van 1 januari 2012 heeft de fiscus in zijn strijd tegen criminaliteit en belastingfraude er weer een nieuw wapen bij gekregen. Op deze datum is de Wet informatieplicht derdengeldenrekening notariaat<sup>21</sup> in werking getreden waardoor de notaris verplicht wordt om gegevens te verstrekken aan onder meer de Belasting-

8. Art. 27e, tweede lid, AWR bepaalt dat in geval van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht de belastingplichtige geen nieuwe termijn krijgt waardoor hij te maken kan krijgen met omkering van de bewijslast wanneer hij de aanslag betwist waarop de informatiebeschikking betrekking heeft. Zie uitgebreider: A.M.E. Nuyens en G.H. Ulrich, De informatiebeschikking: Rechtsbescherming of slechts illusie?, TFB 2011/06. Auteurs gaan aan de hand van de parlementaire geschiedenis uitgebreid in op de feitelijk schorsende werking.
9. Art. 53, eerste lid, onderdeel a, AWR.
10. Art. 68 en 69 AWR.
11. Art. 53, vijfde lid, AWR.
12. M. Muller, Facelift van het initiatiefwetsvoorstel over rechtsbescherming bij controlehandelingen, WFR 2010/42 spreekt van "too little too late". E.B. Pechler, Rechtsbescherming tegen controlehandelingen, NTFR-B 2011-15, spreekt van een compromis, maar in ieder geval een stap vooruit.
13. Deze civielrechtelijke weg doorkruist het (fiscale) stelsel van de AWR niet. Zie o.a. Hoge Raad 18 september 2009, nr. 08/01490, BNB 2010/21 en Hoge Raad, 4 juni 2010, nr. 09/00212, BNB 2010/322. J.A.R. van Eijsden geeft in zijn BNB-annotatie bij eerstgenoemd arrest aan dat naar zijn mening dit artikelid, gezien de uitspraak van de Hoge Raad, overbodig is geworden.
14. Tweede nota van wijziging, Kamerstukken II 2008/09, nr. 30 645, nr. 14, blz. 11-12.
15. Nuyens en Ulrich (t.a.p.), vrezen dat de informatiebeschikking een 'dode letter' wordt ingeval de fiscus stevast zou kiezen voor de civielrechtelijke weg.
16. De Raad van State had op deze tweewegenleer veel kritiek. Advies Raad van State, Kamerstukken II 2009/10, nr. 30 645, nr. 15, blz. 3-4.
17. Zie uitgebreider de internetconsultatie over het ontwerp-wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak, [www.internetconsultatie/openbaarheid](http://www.internetconsultatie/openbaarheid).
18. Op grond van art. 51 AWR kan niemand een beroep doen op het verschoningsrecht ten behoeve van zijn eigen belastingheffing. Gezien de beperkte jurisprudentie op dit gebied lijkt het in de praktijk kennelijk geen probleem om administratie en cliëntendossiers goed en consequent te scheiden (vergelijk: HR 1 mei 1957, nr. 13 161, BNB 1957/195 waarin een arts medische en patiëntgegevens niet had gescheiden). Zie uitgebreider: D.G. Barmiento en J.M. van der Vegt, Inlichtingenverplichtingen versus verschoningsrecht, FTV 2006/05.
19. HR 30 oktober 2007, nr. 00104/07 B, LJN: BA5611 inzake een Rotterdamse notaris die werd aangemerkt als medeverdachte bij dubieuze vastgoedtransacties en het doen van onjuiste belastingaangiften.
20. Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme, wet van 15 juli 2008, Kamerstukken I 2007/08, nrs. 31 237 en 31 238, Stb. 2008, 303 en Stb. 2008, 304.
21. Wet informatieplicht derdengeldenrekening notariaat, wet van 24 november 2011, Kamerstukken II 2010-2011, nr. 32 700, Stb. 2011, 557 en Stb. 2011, 625 en Besluit Informatieverstrekking notaris, besluit van 27 februari 2012, nr. BLKB2012/52M, (<http://www.rijksoverheid.nl/ministeries/fin/documenten-en-publicaties/besluiten/2012/03/02/besluit-van-27-februari-2012-blkb2012-52m.html>)

dienst over betalingen die via de derdenrekeningen lopen.<sup>22</sup>

Dat de geheimhoudingsplicht wordt beperkt om criminaliteit en belastingfraude te beperken is aanvaardbaar.<sup>23</sup> Er dient echter telkens wel een zorgvuldige afweging te worden gemaakt tussen de gerechtvaardigde belangen van belastingplichtigen/verschoningsgerechtigden en die van de fiscus.

### 5. Afronding

Direct verband houdend met de uitbreiding van de rechtsbescherming en de inperking van de geheimhoudingsplicht is de per 2012 ingevoerde informatieplicht gevallen 'uit eigen beweging' ter bestrijding van onder meer de bekende 'Edelweissroute'.<sup>24</sup> Volgens Hoogwout druist de onbeperkte navorderingstermijn in tegen het gelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.<sup>25</sup>

In de steeds verdergaande zoektocht naar informatie moet worden gezocht naar een nieuw evenwicht tussen de rechten en verplichtingen van de belas-

tingplichtige enerzijds en de belangen van de fiscus anderzijds. Hoe deze nieuwe verhoudingen in de praktijk zullen uitpakken? De tijd zal het leren.

*Drs. B.M. van der Sar\**

22. Na inwerkingtreding van de Wet verbetering kwaliteit en integriteit notariaat, wet van 27 september 2011, Kamerstukken I 2010-2011, nr. 32 250 (inwerkingtreding bij Koninklijk Besluit) zal de geheimhoudingsplicht van de notaris ook vervallen ingeval sprake is van toezicht door het BFT, het tuchtrecht of een kwaliteitstoetsing door de KNB.
23. Vide <http://www.knb.nl/dossier/geheimhouding> voor het standpunt van het KNB.
24. Overige fiscale maatregelen 2012, art. XI, wet van 22 december 2011, Kamerstukken 2011/12, nr. 33 004, Stb 2011, 640 jo. art 10c uitv. besl. SW 1956. Het niet nakomen van de informatieplicht is strafbaar gesteld. Zie uitgebreider: J.M.J.F. Jansen, De informatieverplichting van art. 10a AWR, TFB 2012/1, blz. 35-40.
25. T.C. Hoogwout, Het pletten van de Edelweiss met een mokerslag, FTV 2012/2.

\* Als Tax Controversy Manager verbonden aan een belastingadvieskantoor te Rotterdam.  
([bvandersar@deloitte.nl](mailto:bvandersar@deloitte.nl))