

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs  
Commissie Wetsvoorstellen

mr. drs. S.A.W.J. Strik  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de  
Tweede Kamer der Staten-Generaal  
**mr. R.F. Berck**  
Postbus 20018  
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 21 september 2009

**Betreft:        Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de tweede nota van wijziging op het initiatiefwetsvoorstel van de Kamerleden Dezentjé Hamming-Bluemink en Tang tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus (Kamerstuknummer 30 645)**

Geachte leden van de Commissie,

Zoals de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) in haar commentaar van 28 november 2007 heeft laten weten, staat zij zeer positief tegenover het initiatief van de kamerleden Dezentjé Hamming-Bluemink en Tang om het gebrek aan rechtsbescherming bij controlehandelingen van de fiscus op te heffen. De Orde betreurt het dan ook dat het initiatiefwetsvoorstel aanzienlijke vertraging heeft opgelopen. De Orde spreekt de hoop uit dat de behandeling van het wetsvoorstel voortvarend verder ter hand kan worden genomen. Dit behoort, gelet op het overleg dat de indieners blijkens de toelichting op de voorliggende tweede Nota van Wijziging<sup>1</sup> (de Nota) met de regering hebben gehad, zeker tot de mogelijkheden. De Nota herstelt een aantal gebreken in het eerdere wetsvoorstel. In het aanvankelijke voorstel was voorzien in een tamelijk ingewikkelde procedure; dat is in de Nota aanzienlijk verbeterd. In het nu voorgestelde systeem kan de inspecteur bij weigering van de belastingplichtige om de verzochte informatie te verstrekken beslissen dat hij het middel van omkering van de bewijslast wenst in te roepen, en wordt de belanghebbende vervolgens daartegen rechtsbescherming geboden. Dit systeem doet naar de mening van de Orde recht aan alle betrokken belangen. De Orde juicht de in deze Nota gedane voorstellen dan ook van harte toe.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken Tweede Kamer, vergaderjaar 2008–2009, 30 645, nr. 14

De Orde is van mening dat met het nu voorliggende wetsvoorstel een groot aantal van de nadelen van het huidige wettelijke systeem wordt opgeheven. In het huidige systeem leidt het niet verstrekken van opgevraagde gegevens van rechtswege tot omkering en verzwaring van de bewijslast voor de belastingplichtige. Dat gevolg treedt ook op ingeval belastingplichtigen goede argumenten hebben om gevraagde gegevens en inlichtingen niet te verstrekken, maar bij de belastingrechter desondanks uiteindelijk geen gelijk krijgen. De belastingplichtige kan dan niet alsnog de gegevens verstrekken om de omkering van de bewijslast te voorkomen. Dat is een ongewenste situatie die ten gevolge heeft dat belastingplichtigen het er thans niet op aan durven te laten komen. De Orde brengt als voorbeeld de zaak in herinnering die heeft geleid tot het arrest HR 23 september 2005, nr. 38.810, BNB 2006/21. In die zaak kreeg de belastingplichtige bij het gerechtshof gelijk met betrekking tot het niet verstrekken van de verslagen van de management- en commissarissenvergaderingen. In cassatie werd zij echter in het ongelijk gesteld hetgeen zonder herstelbaarheid tot omkering van de bewijslast leidde. Zoals in de toelichting op de Nota ook terecht wordt opgemerkt leidt het voorliggende voorstel tot een betere 'equality of arms' tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige wanneer een verschil van mening bestaat over de reikwijdte of de toepassing van de bevoegdheid van de inspecteur om inlichtingen en gegevens bij de belastingplichtige op te vragen.

De Orde ziet verder aanleiding tot de volgende opmerkingen van tekstuele aard en enkele opmerkingen van technische aard.

### **1. Het voorgestelde artikel 27e, lid 2 AWR**

In dit artikelonderdeel wordt geregeld dat de rechtbank de belastingplichtige een termijn geeft om aan zijn verplichtingen te voldoen, tenzij sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht. Het bevreemdt de Orde dat in het wetsvoorstel niet is geregeld dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking respectievelijk bij zijn uitspraak op bezwaar de belastingplichtige eveneens alsnog een termijn dient te geven waarin deze de gelegenheid krijgt te voldoen aan zijn verplichtingen. Het ontbreken van een daartoe strekkende bepaling kan belastingplichtigen er toe dwingen slechts voor het verkrijgen van een termijn in bezwaar en beroep te gaan. Dit staat haaks op het hedendaagse streven naar dejuridisering.

Bovendien is het op voorhand niet duidelijk wat de in dit artikel voorgestelde term "kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht" inhoudt. De Orde staat huiverig tegenover het gebruik van dergelijke vage normen in wetgeving aangezien dat over het algemeen tot rechtsonzekerheid leidt. In de toelichting wordt opgemerkt dat hier niet snel sprake van zal zijn, waarbij gewezen wordt op evident kansloze bezwaar- of beroepsprocedures die worden gevoerd om tijd te winnen of de uitoefening van controlebevoegdheden te frustreren. Toch zal dat in de praktijk niet altijd even goed te onderscheiden zijn van op zichzelf rechtmatige bezwaar- of beroepsprocedures waarin de belastingplichtigen ongelijk krijgen. Als de indieners van het wetsvoorstel er reeds bij voorbaat van uit gaan dat deze situatie zich weinig zal voordoen dan vraagt de Orde zich af of deze toevoeging niet gemist kan worden. Immers, wanneer sprake is van een procedure die slechts wordt gevoerd om tijd te winnen dan staat het de rechter vrij daarmee rekening te houden bij het vaststellen van de termijn waarbinnen de belastingplichtige aan zijn verplichtingen dient te voldoen.

Omkering en verzwaring van de bewijslast is volgens het voorgestelde eerste lid van artikel 27e AWR pas aan de orde als de informatiebeschikking onherroepelijk is. De Orde is evenwel van mening dat rekening dient te worden gehouden met de situatie waarin de rechter een additionele termijn heeft gesteld om alsnog aan het informatieverzoek van de fiscus te voldoen. In een dergelijke situatie zou omkering en verzwaring van de bewijslast pas aan de orde kunnen zijn als niet alleen de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, maar bovendien de additionele termijn als bedoeld in artikel 27e, lid 2 AWR voor de inspecteur niet geleid heeft tot het alsnog verkrijgen van de gevraagde informatie. Als dat wèl het geval is, is er immers geen enkele aanleiding om de omkering en verzwaring van de bewijslast toe te passen.

## **2. Het voorgestelde artikel 52, lid 7 en artikel 53, lid 5 AWR**

In artikel I van de voorgestelde tekst wordt in de onderdelen artikel 52, lid 7 en artikel 53, lid 5 AWR een kostenvergoeding geïntroduceerd. De Orde vraagt zich af in welke gevallen van deze vergoedingsregeling gebruik kan worden gemaakt. Het gaat hierbij om de situatie dat de inspecteur de administratieplichtige op basis van artikel 52 of artikel 53, lid 1, onderdeel a AWR een verplichting heeft opgelegd waaraan de administratieplichtige heeft voldaan ofschoon hij van mening is dat de verplichting onrechtmatig is.

Voor de verplichting op grond van artikel 52 AWR kan de inspecteur ingevolge artikel 52a AWR een beschikking afgeven. Als er een beschikking is afgegeven dan staat de (on)rechtmatigheid van het verzoek om inlichtingen vast nadat daarover is geprocedeerd. In dat geval zal de administratieplichtige ook geen kosten hebben gemaakt omdat (nog) niet aan de verplichting is voldaan. In het geval dat de inspecteur geen beschikking ex artikel 52a AWR heeft afgegeven en de administratieplichtige van mening is dat de opgelegde verplichting onrechtmatig is, zal hij in het algemeen niet aan die verplichtingen voldoen en daarom geen kosten maken. De omkering van de bewijslast komt in dat geval in de voorgestelde tekst niet aan de orde omdat de inspecteur geen beschikking heeft afgegeven. De kostenvergoeding ex artikel 52, lid 7 AWR zal derhalve slechts zelden gevorderd kunnen worden.

Met betrekking tot de kostenvergoeding ex artikel 53, lid 5 AWR vraagt de Orde zich af wanneer het opleggen van de verplichting onrechtmatig geacht kan worden. Immers voor die verplichtingen wordt geen beschikking afgegeven. Derhalve zal een dergelijk verzoek niet getoetst kunnen worden. De Orde verzoekt de indieners de bedoeling van deze bepaling te verduidelijken.

## **3. Artikel 52a AWR**

### *3.1 Artikel 52a, lid 1 AWR*

De Orde heeft een aantal opmerkingen van tekstuele aard bij het voorgestelde artikel 52a, lid 1 AWR. In de voorgestelde wettekst wordt verwezen naar een aantal artikelen. Ten aanzien van de artikelen 47 en 47a AWR lijkt het de Orde beter als deze verwijzing zich beperkt tot de eerste twee leden van beide artikelen. Verder valt het de Orde op dat art. 48 AWR niet wordt genoemd. In de derde plaats zou de Orde er een voorstander van zijn als ook naar art. 50 AWR wordt verwezen in art. 52a, lid 1 AWR, hoewel de Orde het controlebelang van de fiscus, juist in het kader van de toegang tot gebouwen, niet uit het oog verliest.

Tenslotte merkt de Orde op dat verwijzing naar artikel 52 AWR gewijzigd moet worden in een verwijzing naar artikel 52, de leden 1 tot en met 6.

### *3.2 Artikel 52a, lid 4 AWR*

In artikel 52a, lid 4 AWR wordt voorgesteld om uitdrukkelijk op te nemen dat de inspecteur de mogelijkheid houdt om de civiele rechter te adiëren. De vraag rijst voor welke gevallen deze bepaling nodig zou zijn. Immers, uit rechtspraak van de civiele rechter volgt dat hij zich competent acht kennis te nemen van vorderingen tot het opleggen van dwangsommen. Voor de inlichtingen- en administratieverplichtingen die de eigen belastingheffing betreffen, kan de inspecteur een beschikking nemen waarover de belastingrechter een oordeel kan geven. Het is naar de mening van de Orde onwenselijk dat de inspecteur via een kort geding bij de civiele rechter alvast nakoming van de bestreden verplichtingen vordert als de inspecteur niet het oordeel van de belastingrechter zou willen afwachten. In theorie is het dan mogelijk dat een belastingplichtige op grond van het oordeel van de civiele rechter stukken zou moeten verstrekken, waarna de belastingrechter later oordeelt dat het verzoek tot overlegging van die stukken onrechtmatig was en deze stukken derhalve niet behoeft te worden afgegeven.

## **4. Artikel 68 en 69 AWR**

De Orde vraagt zich af wat de verhouding is tussen de voorgestelde bepalingen en de strafbare feiten ex artikelen 68 en 69 AWR. Voor die bepalingen is namelijk niet geregeld dat slechts sprake is van een strafbaar feit indien vaststaat dat niet aan de verplichtingen is voldaan. Wanneer een belastingplichtige onder de voorgestelde regels weigert inlichtingen te verstrekken, dan kan indien de inspecteur geen beschikking afgeeft, de bewijslast niet worden omgekeerd. De mogelijkheid om tot vervolging over te gaan, blijft evenwel onverkort bestaan. Dat acht de Orde ongewenst. De Orde beveelt aan om de strafbare feiten van artikel 68<sup>2</sup> en 69 AWR, voorzover zij zien op de inlichtingen- en administratieverplichtingen, eveneens afhankelijk te maken van een onherroepelijke beschikking als bedoeld in artikel 52a AWR.

## **5. Verplichtingen ten opzichte van derden**

Tegen een verzoek om gegevens en inlichtingen met betrekking tot derden zullen onder het voorstel zoals dat thans luidt geen rechtsmiddelen openstaan. In de eerdere versie van het initiatiefvoorstel was hier wel in voorzien. Met betrekking tot dergelijke verzoeken bestaat veel rechtsonzekerheid. Met name omdat het vaak gegevens betreft van cliënten, zijn administratieplichtigen terughoudend met het verstrekken van dergelijke gegevens omdat men bevreesd is, dat het verstrekken commerciële gevolgen heeft. De inspecteur staat hier niet het dwangmiddel van de omkering en de verzwaring van de bewijslast ter beschikking maar het niet voldoen aan de verplichting is wel strafbaar. De Orde ziet dan ook niet in waarom voor deze verzoeken om inlichtingen niet eveneens een rechtsgang kan worden geschapen. Een administratieplichtige zal immers ook eerder geneigd zijn om gegevens en inlichtingen ten aanzien van derden te verstrekken indien vaststaat dat de verstrekking rechtmatig is.

---

<sup>2</sup> In de na invoering van het Belastingplan 2010 geldende tekst.

## 6. Artikel 49, lid 4 Invorderingswet 1990

De Orde betreurt het dat niet van de gelegenheid gebruik is gemaakt om artikel 49, lid 4 van de Invorderingswet 1990 aan te passen. In de toelichting op de Nota wordt betoogd dat de ontvanger onder het huidige recht niet kan volstaan met verwijzing naar de opgelegde belastingaanslagen. Toch is dat niet het beeld dat de Orde in de praktijk tegenkomt. De ontvanger pleegt in de praktijk tegenover het argument dat de omkering van de bewijslast tegenover de aansprakelijkgestelde niet van toepassing is niet veel meer te stellen dan opmerkingen dat het feit dat de bewijslast is omgekeerd niet betekent dat de aanslagen niet naar reële bedragen zijn opgelegd. Een daadwerkelijk onderzoek naar de vraag of de omkering van de bewijslast (mede) is te wijten aan de aansprakelijkgestelde, komt in de praktijk zelden of nooit voor.

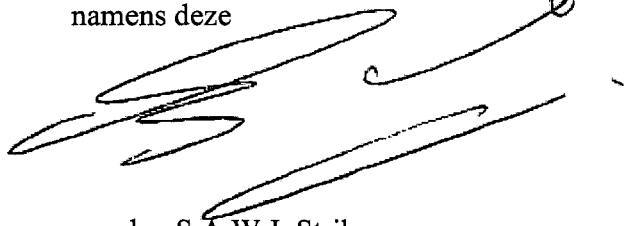
In geval omkering en verzwaring van de bewijslast is toegepast bij het opleggen van de belastingaanslagen aan de belastingschuldige dient de ontvanger de aanslag, voor zover een derde daarvoor aansprakelijk is gesteld, te onderbouwen en bovendien aan te geven welk deel van de aanslag aan de derde kan worden toegerekend. Aangezien dit in de praktijk zelden gebeurt, vindt er in feite wel omkering van de bewijslast plaats ten aanzien van de aansprakelijkgestelde nu de met de omkering van de bewijslast opgelegde belastingaanslagen pro rata worden verdeeld. Bovendien worden aanslagen richting derden niet onderbouwd door de ontvanger, anders dan in de Nota dienaangaande is vermeld.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,  
namens deze



mr. drs. S.A.W.J. Strik  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen