

Vergaderjaar 2009–2010

30 645

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

Nr. 15

ADVIES RAAD VAN STATE EN REACTIE VAN DE INDIENERS

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 10 september 2009 en de reactie van de indieners d.d. 28 januari 2010 over de tweede nota van wijziging, aangeboden aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij brief van de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 2 september 2009 heeft de Tweede Kamer bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt de Tweede nota van wijziging bij het voorstel van wet van de leden Dezentjé Hamming-Bluemink en Tang houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus, met toelichting.

De Tweede nota van wijziging vormt een geheel herzien voorstel ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus. Het nieuwe voorstel, dat in overleg met de regering tot stand is gekomen, beoogt de rechtsbescherming van belastingplichtigen te versterken. Het herziene voorstel geeft de Raad van State aanleiding tot de volgende opmerkingen.

De indieners zijn de Raad van State erkentelijk voor het advies.

*1. Informatieverplichtingen ten aanzien van de eigen belastingplicht
Het oorspronkelijke voorstel zag op de inkleding van een verzoek om informatie door de inspecteur in een voor bezwaar vatbare beschikking. Op deze wijze werd de rechtsbescherming van de belasting- of administratieplichtige verzekerd. Het herziene voorstel verlaat deze benadering en kiest er voor de rechtsbescherming van de belastingplichtige ter zake van de informatieverplichtingen ten aanzien van de eigen belasting- of inhoudingsplicht te vinden in het reguleren van de omkering en verzwaring van de bewijslast. Het herziene voorstel houdt in dat de inspecteur na een verzoek om inlichtingen de keus heeft, indien de inlichtingen niet of niet geheel worden verstrekt, de aanslag op te leggen of bij een voor bezwaar vatbare beschikking vast te stellen dat aan de inlichtingenplicht niet is voldaan (informatiebeschikking). In het eerste geval kan de inspecteur aan het niet verstrekken van inlichtingen de betekenis toekennen die hem geraden voorkomt, maar kan hij geen beroep meer doen op omkering en verzwaring van de bewijslast. In het tweede geval vindt omkering en verzwaring van de bewijslast plaats, maar kan de belastingplichtige tegen de informatiebeschikking rechtsmiddelen instellen. De omkering en verzwaring van de bewijslast houdt in dat de aanslag naar een geschat bedrag van de inspecteur wordt gehandhaafd tenzij de belasting-*

plichtige overtuigend kan aantonen in hoeverre de aanslag onjuist is (artikel 25, derde lid, AWR). Tevens moet de rechter de omkering van de bewijslast ambtshalve toepassen (artikel 27e AWR), en kan hij de aanslag niet matigen ook indien aannemelijk is dat een lagere aanslag zou moeten zijn opgelegd; hij kan slechts marginaal toetsen of de inspecteur in redelijkheid tot de aanslag gekomen is.

De Raad acht het een goede zaak, dat thans in het herziene voorstel de regulering van de omkering en verzwaring van de bewijslast is opgenomen¹. Voorgesteld wordt in artikel 25, derde lid, AWR te bepalen dat indien het bezwaar is gericht tegen een aanslag, een navorderingsaanslag, een naheffingsaanslag of een beschikking, met betrekking tot welke de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag of de beschikking wordt gehandhaafd, tenzij gebleken is dat en in hoeverre de belastingaanslag of de beschikking onjuist is. De Raad merkt op, dat in de gevallen waarin sprake is van een onherroepelijke informatiebeschikking, door de omschrijving van de verplichtingen die niet zijn nagekomen, vaststaat op welke inkomensbestanddelen de omkering van de bewijslast betrekking heeft. Het handhaven van de aanslag door de inspecteur tenzij de belastingplichtige overtuigend aantoonst in hoeverre de aanslag onjuist is, kan in deze gevallen daardoor beperkt worden tot de vermogensbestanddelen waarop de informatiebeschikking ziet. Door deze beperking kan het veel aangevoerde bezwaar tegen de vigerende regeling dat omkering van de bewijslast ook betrokken wordt op inkomensbestanddelen waarover geen inlichtingen zijn gevraagd of anderszins niet aan de verplichtingen is voldaan, worden ondervangen.

De Raad adviseert de artikelen 25, derde lid, en 27e AWR in deze zin aan te passen.

1. De indieners erkennen dat met het onherroepelijk worden van de informatiebeschikking in een aantal gevallen door de omschrijving van de verplichtingen vast zal kunnen staan op welke inkomensbestanddelen de omkering en verzwaring van de bewijslast betrekking zou moeten hebben. Het komt echter evenzeer voor dat de gestelde vragen een meer algemene strekking hebben en bijvoorbeeld ertoe dienen om een eerste indruk te krijgen teneinde vervolgens meer specifieke vragen te kunnen stellen. De indieners zien geen aanleiding de wet op dit punt aan te passen.

1.1. Ingebrekestelling

Het nemen van de informatiebeschikking is een discretionaire beslissing van de inspecteur. In dat licht past het, aan het nemen van de beschikking een ingebrekestelling van de belastingplichtige vooraf te doen gaan, waarin nauwkeurig wordt omschreven aan welke verplichtingen niet is voldaan en waarbij een (beperkte) termijn wordt gegund alsnog aan die verplichtingen te voldoen. Deze ingebrekestelling kan worden gezien als het sluitstuk van het proces waarin de belastingplichtige en de inspecteur met elkaar in overleg zijn getreden over de te verstrekken informatie. De ingebrekestelling voorkomt dat eerst in de bezwaarfase dit sluitstuk van het proces wordt bereikt. Bovendien hoeft na de termijn die bij de ingebrekestelling is vergund bij de informatiebeschikking niet alsnog een zodanige termijn te worden gegund; zonder ingebrekestelling zou dit nodig zijn teneinde een tekort in de rechtsbescherming te voorkomen. De inspecteur zou bij de ingebrekestelling dienen te wijzen op artikel 25, derde lid, AWR.

De Raad adviseert het herziene voorstel in deze zin aan te vullen.

1.1. Het voorschrijven van een ingebrekestelling zou volgens de indieners miskennen dat inspecteur en belastingplichtige al (uitgebreid) met elkaar in contact zijn geweest over de beantwoording van bepaalde vragen voordat er sprake is van een infobeschikking. Het tussenschuiven van een nieuwe fase verzwart de procedure en werpt de vraag op wat nog het verschil is tussen de voorfase (waarin ook al een termijn wordt gesteld) en die tussen de ingebrekestelling en de infobeschikking. De duidelijkheid over het informatieverzoek wordt immers ook in de beschikking gegeven en in de beschikking wordt ook gewezen op de (mogelijke) gevolgen van omkering en verzwaring van de bewijslast. In feite fungeert de infobeschikking daarmee als een ingebrekestelling.

¹ Advies inzake het oorspronkelijke voorstel (Kamerstukken II 2007/08, 30 645, nr. 4, punt 1).

1.2. Informatiebeschikking

Omkering van de bewijslast is niet aan de orde indien de belastingplichtige geen informatie verstrekt over aftrekposten waarvan de bewijslast al op hem rust (H.R. 3 februari 2006, BNB 2006/204 en 205). In deze gevallen dient ook geen informatiebeschikking te worden genomen. In de toelichting is geen aandacht aan dit aspect gegeven.

De Raad adviseert artikel 52a AWR zodanig te formuleren, dat aan de arresten van de Hoge Raad van 3 februari 2006, BNB 204 en 205, recht wordt gedaan.

1.2. De indieners achten het niet wenselijk artikel 52a AWR anders te formuleren. Het is immers niet gezegd dat geen informatiebeschikking dient te worden genomen als vragen worden gesteld terwijl de bewijslast al op de belastingplichtige rust. De informatieverplichtingen, alsmede de behoefte aan rechtsbescherming, gelden in die situatie onverminderd. Wel is het zo dat in het licht van de jurisprudentie waar de Raad op wijst het rechtsgevolg van omkering en verzwaring van de bewijslast niet optreedt wanneer de vragen uitsluitend betrekking hebben op posten die leiden tot belastingvermindering. Overigens geldt dit slechts indien het niet voldoen aan de verplichting niet geschiedt in samenhang met het niet doen van de vereiste aangifte. Indien namelijk tengevolge van het opvoeren van een onjuiste aftrekpost het bedrag aan belasting dat daardoor niet zou worden geheven relatief en absoluut omvangrijk is en de belastingplichtige dat wist of zich daarvan bewust moet zijn geweest de vereiste aangifte niet is gedaan, treedt het rechtsgevolg van omkering en verzwaring van de bewijslast wel op (Hoge Raad 30 oktober 2009, nr. 07/10 513).

2. Informatieverplichtingen ten aanzien van de belastingplicht van derden
Het oorspronkelijke voorstel voorzag erin dat de inspecteur een informatieverzoek dat betrekking heeft op de belastingplicht van derden, in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking diende te doen indien de administratieplichtige dat verzocht. Door dit verzoek zou de administratieplichtige zich een rechtsingang kunnen creëren indien hij het oneens is met het informatieverzoek inzake een derde.

In het herziene voorstel is deze mogelijkheid niet meer opgenomen. In de toelichting is hieromtrent gesteld, dat de indieners voorstellen om alleen een vergoeding van de gemaakte kosten inzet van een procedure te laten zijn, omdat de omkering en verzwaring van de bewijslast in het kader van belastingheffing of inhoudingsplicht van derden geen rol speelt. Hiermee wordt een stap teruggezet. Ook indien de omkering en verzwaring van de bewijslast geen rol speelt, kan het informatieverzoek ten aanzien van derden belastend zijn voor de administratieplichtige. Indien hij van oordeel is, dat het informatieverzoek de wettelijke grenzen overschrijdt, staat hij voor de keuze om niet aan het verzoek te voldoen en daarmee strafvervolgning of een civiele procedure tot de nakoming van de informatieverplichting met een dwangsom over zich af te roepen, of om wel aan het verzoek te voldoen en een procedure op grond van schade uit hoofde van onrechtmatige daad te gaan voeren. Een evenwichtige situatie wordt niet bereikt door alleen het voeren van laatstgenoemde procedure te reguleren, zoals in het herziene voorstel door de introductie van artikel 53, vijfde lid, AWR wordt gedaan. De positie van de administratieplichtige kan worden versterkt door de informatiebeschikking uit te breiden tot de belastingheffing van derden.

De Raad wijst hiertoe op het volgende. In het stelsel van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) kan een informatieverzoek niet worden aangemerkt als een besluit in de zin van artikel 1:3 Awb, omdat een dergelijk verzoek niet op rechtsgevolg (de vaststelling van rechten en verplichtingen van anderen dan het handelend bestuursorgaan) is gericht. Het verzoek betreft «feitelijk handelen», omdat de verplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen reeds uit de wet voortvloeit. In het stelsel van de Awb kan, indien niet aan een verzoek tot feitelijk handelen wordt voldaan en ter zake de bevoegdheid tot toepassing van bestuursdwang bij of krachtens de wet is toegekend, bestuursdwang worden toegepast. Tegen de beslissing tot toepassing van bestuursdwang kunnen rechtsmiddelen worden aangewend, waarbij de vraag of het verzoek tot feitelijk handelen terecht is gedaan aan de orde kan worden gesteld. Hetzelfde geldt indien in plaats van bestuursdwang toe te passen een last onder dwangsom wordt opgelegd. Indien het voor betrokkene te bezwaarlijk is om voor het antwoord op de vraag of het verzoek

tot feitelijk handelen rechtmatig is, eerst de bestuursdwang te moeten uitlokken, is in de jurisprudentie in een beperkt aantal gevallen geoordeeld dat een bestuurlijk rechtsoordeel (een standpuntbepaling van het bevoegde bestuursorgaan over de gelding en betekenis van die regels in een aan hem voorgelegd geval) kan worden aangemerkt als besluit. In die gevallen is rechtsingang mogelijk voordat bestuursdwang wordt opgelegd.

In het gesloten stelsel van rechtsbescherming van de AWR is niet voorzien in de mogelijkheid om bestuursdwang toe te passen of een last onder dwangsom op te leggen. De belastingdienst heeft als enige prikkel tegen de administratieplichtige om aan de informatieverplichting ten aanzien van derden te voldoen de procedure die leidt tot het opleggen van een strafrechtelijke sanctie of de mogelijkheid een civiele procedure aanhangig te maken tot de nakoming van de informatieverplichting, met een dwangsom. Beide procedures zijn belastend voor de administratieplichtige. Het is voor hem van belang dat hij, voordat een dergelijke procedure wordt ingezet, een bestuurlijk rechtsoordeel kan vragen dat in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking wordt gegeven. Daartoe kan de informatiebeschikking dienen, indien deze tot de belastingheffing van derden is uitgebreid. Het in deze gevallen nemen van een zodanige informatiebeschikking is ook voor de belastingdienst van belang, omdat zowel de strafprocedure als de civielrechtelijke procedure in belangrijke mate worden vereenvoudigd indien in rechte vaststaat door een onherroepelijke informatiebeschikking, dat de administratieplichtige niet aan zijn verplichtingen heeft voldaan.

De Raad adviseert op grond van het vorenstaande de informatiebeschikking uit te breiden tot de verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden, en een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als voorwaarde te stellen voordat tot strafvervolgning mag worden overgegaan uit hoofde van het niet of niet volledig voldoen aan de informatieverplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden, of een civielrechtelijke procedure tot de nakoming van de informatieverplichting met een dwangsom aanhangig mag worden gemaakt.

Daarnaast merkt de Raad ten aanzien van de voorgestelde artikelen 53, vijfde lid, AWR en 62a van de Invorderingswet 1990 op, dat indien sprake is van een ten onrechte opgelegde verplichting, de betrokkene reeds directe rechtsingang zou hebben op grond van het leerstuk van de onrechtmatige overheidsdaad. In zoverre is het voorstel overbodig en omslachtig, aangezien eerst een verzoek om vergoeding van kosten aan de inspecteur of de ontvanger moet worden gedaan, die daarop bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist.

De Raad adviseert in de toelichting aandacht te geven aan de verhouding van het voorstel tot de onrechtmatige overheidsdaad en het voorstel in elk geval zodanig aan te passen dat rechtstreeks rechtsingang kan worden verkregen.

2. Het voorstel van de Raad komt erop neer dat informatieverzoeken in het kader van derdenonderzoeken steeds voor nakoming ter beoordeling aan de rechter kunnen worden voorgelegd. Het voorstel van de Raad kan leiden tot behoorlijk tijdverlies. Bovendien speelt de omkering en verzwaring van de bewijslast geen rol bij derdenonderzoeken. De rechtsbescherming wordt met de voorgestelde regeling wel degelijk uitgebreid door het treffen van de kostenvergoedingsregeling waarbij tevens de vraag naar de rechtmatigheid van de opgelegde verplichting ter discussie staat. Het is juist dat thans ook al schadevergoeding kan worden geclaimd bij onrechtmatige overheidsdaad. De voorgestelde regeling biedt evenwel een eenduidige en gemakkelijk toegankelijke wettelijke voorziening met beroep op de fiscale rechter. Thans staat alleen een procedure open bij de burgerlijke rechter: zo'n procedure brengt extra kosten voor betrokkene met zich. Het in eerste instantie voorleggen van een verzoek om kostenvergoeding aan de inspecteur zien wij als een nuttige voorfase die de mogelijkheid biedt dat beide partijen in die fase de zaak kunnen afwikkelen zonder dat de rechter eraan te pas hoeft te komen.

2.1.Toegang tot burgerlijke rechter

Voorgesteld wordt in artikel 52a, vierde lid, AWR te bepalen dat het artikel onverlet laat de mogelijkheid voor de inspecteur om een procedure aanhangig te maken bij de burgerlijke rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de verplichtingen voortvloeiende uit de AWR op straffe van een dwangsom. Gelet op hetgeen onder punt 2 van dit advies is opgenomen, dient deze bepaling te vervallen.

Daarenboven is deze bepaling ook overbodig. Zolang in de AWR geen regeling omtrent bestuursdwang is opgenomen, bestaat er rechtsingang bij de burgerlijke rechter om nakoming van de informatieverplichtingen af te dwingen met een dwangsom. De bepaling kan daardoor in andere gevallen tot onduidelijkheid leiden op grond van a contrario-redeneringen. De Raad adviseert artikel 52a, vierde lid, AWR te schrappen.

2.1. Niet uit te sluiten valt dat het initiatiefwetsvoorstel een nieuwe situatie oplevert waarin niet onomstotelijk vaststaat dat de burgerlijke rechter onverkort zal blijven vasthouden aan de mogelijkheid van een kort geding door de Belastingdienst bij de civiele rechter bij het niet nakomen van fiscale verplichtingen. Wellicht zal de civiele rechter oordelen dat de fiscus voldoende middelen ten dienste staan en zich daarom vervolgens onbevoegd verklaren. De indieners zouden dienaangaande iedere twijfel uit willen sluiten. Door het gestelde, menen de indieners, komt aan de a-contrario redenering de kracht te ontvallen.

3. Administratieplicht

In het oorspronkelijke voorstel werd voorgesteld dat degene die zekerheid wenst omtrent de toepassing van het eerste tot en met zesde lid van artikel 52 AWR in zijn situatie, daartoe een schriftelijk verzoek kan indienen bij de inspecteur, en dat de inspecteur op het verzoek beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking (artikel 52, achtste lid, AWR). Deze mogelijkheid voor advance ruling is in het herziene voorstel niet opgenomen. In de toelichting is dit niet nader toelicht.

Deze mogelijkheid van advance ruling is van groot belang voor de praktijk. Zoals uit de toelichting op het oorspronkelijke voorstel blijkt, bestaat er grote behoefte vooraf duidelijkheid te verkrijgen over de reikwijdte van de fiscale administratieën bewaarplicht in concrete gevallen.

De Raad adviseert de in het oorspronkelijke voorstel opgenomen toevoeging aan artikel 52 AWR van het nu tot zeven te vernummeren lid, luidende «Degene die zekerheid wenst omtrent de toepassing van het eerste tot en met zesde lid in zijn situatie, kan daartoe een schriftelijk verzoek indienen bij de inspecteur. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.», alsnog in het herziene voorstel op te nemen.

3. De indieners hebben zich gevoelig getoond voor de mogelijkheid dat ten aanzien van de administratieplicht grote aantallen verzoeken worden ingediend en procedures worden gevoerd. Daarvoor ontbreken echter capaciteit en financiële middelen bij de Belastingdienst. Niet alleen wordt nu toch de rechtsbescherming ten aanzien van de administratieplicht uitgebreid, overeind blijft staan dat administratieplichtigen samen met de inspecteur op informele wijze de invulling van de administratieverplichting kunnen afbakenen.

4. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Raad naar de bij het advies behorende bijlage.

4. De door de Raad gemaakte redactionele kanttekeningen zijn door ons overgenomen in de bij deze reactie gevoegde derde nota van wijziging. Van de gelegenheid is gebruik gemaakt nog enkele andere wijzigingen van redactionele aard in die nota van wijziging op te nemen.

*De Vice-President van de Raad van State,
H. D. Tjeenk Willink*

De indieners,
Dezentjé Hamming-Bluemink
Tang

**Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende
no. W06.09.0246/III met redactionele kanttekeningen die de Raad in
overweging geeft.**

- In artikel 52a, eerste lid, AWR na «beschikking niet» opnemen: of niet.
- In artikel 52a, tweede lid, AWR na «de belastingplichtige niet» opnemen: of niet volledig.
- In artikel 52a, vierde lid, AWR de term «te starten» vervangen door: aanhangig te maken.