

Vergaderjaar 2008–2009

**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. 14**

### **TWEEDE NOTA VAN WIJZIGING**

Ontvangen 2 september 2009

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd:

**1**

**Artikel I** komt te luiden:

#### **ARTIKEL I**

De Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 25**, derde lid, komt te luiden:

3. 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, wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag of beschikking gehandhaafd, tenzij is gebleken dat en in hoeverre die belastingaanslag of beschikking onjuist is.

De eerste volzin vindt geen toepassing voor zover het bezwaar is gericht tegen een vergrijpboete.

B. **Artikel 27e** komt te luiden:

#### **Artikel 27e**

1. Indien de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, verklaart de rechtbank het beroep ongegrond, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is.

2. Indien de rechtbank het beroep tegen een in artikel 52a, eerste lid, bedoelde informatiebeschikking ongegrond verklaart, stelt de rechtbank een nieuwe termijn voor het voldoen aan de in die beschikking bedoelde verplichtingen, in situaties waarin daar nog gevolg aan kan worden gegeven, tenzij sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht.

3. Dit artikel vindt geen toepassing voor zover het beroep is gericht tegen een vergrijpboete.

C. Aan **artikel 52** wordt een lid toegevoegd, luidende:

7. Ingeval een administratieplichtige een door de inspecteur op het eerste lid gebaseerde opgelegde verplichting is nagekomen maar van oordeel is dat de verplichting onrechtmatig is opgelegd, kan hij verzoeken om vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. De inspecteur beslist op dat verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe in geval van een onrechtmatig opgelegde verplichting.

D. Na **artikel 52** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

#### **Artikel 52a**

1. Indien met betrekking tot een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking niet volledig wordt voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 41, 47, 47a, 49, 52, en, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, kan de inspecteur dit vaststellen bij voor bezwaar vatbare beschikking (informatiebeschikking). De inspecteur wijst in de informatiebeschikking op artikel 25, derde lid.

2. De termijn voor de vaststelling van een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of het nemen van een beschikking wordt verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking waarin wordt vastgesteld dat de belastingplichtige niet aan zijn verplichtingen heeft voldaan en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan of wordt vernietigd.

3. Indien de inspecteur een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag vaststelt of een beschikking neemt voordat de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, vervalt de informatiebeschikking.

4. Dit artikel laat onverlet de mogelijkheid voor de inspecteur om een procedure te starten bij de burgerlijke rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de verplichtingen voortvloeiende uit deze wet op straffe van een dwangsom.

E. Aan **artikel 53** wordt een lid toegevoegd, luidende:

5. Ingeval een administratieplichtige een door de inspecteur op het eerste lid, aanhef en onderdeel a, gebaseerde verplichting is nagekomen maar van oordeel is dat het opleggen van de verplichting onrechtmatig is, kan hij verzoeken om vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. De inspecteur beslist op dat verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe in geval van een onrechtmatig opgelegde verplichting.

## **2**

**Artikel II** komt te luiden:

### **ARTIKEL II**

**Artikel 8:2** van de Algemene Douanewet wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt «de artikelen 26a, 27, 27a en 27b» vervangen door: de artikelen 25, derde lid, 26a, 27, 27a, 27b en 27e.

2. Het zevende lid komt te luiden:

7. Indien het bezwaar is gericht tegen een uitnodiging tot betaling of een beschikking als bedoeld in het tweede lid, met betrekking tot welke:

- de vereiste aangifte niet is gedaan; of
- niet volledig is voldaan aan een verzoek op de voet van artikel 14 van het Communautair douanewetboek om gegevensdragers, of de inhoud daarvan, voor raadpleging beschikbaar te stellen; of
- niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 1:32, wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag of de beschikking gehandhaafd, tenzij aannemelijk is dat het niet of niet volledig voldoen aan genoemd verzoek of aan genoemde verplichtingen het gevolg is van overmacht en tenzij is gebleken dat en in hoeverre de belastingaanslag of de beschikking onjuist is.

De eerste volzin vindt geen toepassing voor zover het bezwaar is gericht tegen een vergrijpboete.

3. Onder vernummering van het achtste lid tot het negende lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

8. Indien het beroep is gericht tegen een uitnodiging tot betaling of een beschikking als bedoeld in het tweede lid, met betrekking tot welke:

- de vereiste aangifte niet is gedaan; of
- niet volledig is voldaan aan een verzoek op de voet van artikel 14 van het Communautair douanewetboek om gegevensdragers, of de inhoud daarvan, voor raadpleging beschikbaar te stellen; of
- niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 1:32, verklaart de rechtbank het beroep ongegrond, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is.

De eerste volzin vindt geen toepassing voor zover het bezwaar is gericht tegen een vergrijpboete.

### **3**

**Artikel III** vervalt.

### **4**

**Artikel IV** komt te luiden:

#### **ARTIKEL IV**

Na **artikel 62** van de Invorderingswet 1990 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

#### **Artikel 62a**

1. Ingeval een persoon als bedoeld in de artikelen 58, eerste lid, 59, eerste lid en 62, eerste lid, een door de ontvanger op een van die leden gebaseerde verplichting is nagekomen maar van oordeel is dat de verplichting onrechtmatig opgelegd is, kan hij verzoeken om vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. De ontvanger beslist op dat verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe in geval van een onrechtmatige opgelegde verplichting.

2. Op het bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie inzake de in het eerste lid bedoelde beschikking is hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing.

### **5**

**Artikel V** vervalt.

## 6

**Artikel VI** vervalt.

## 7

**Artikel VII** vervalt.

## 8

**Artikel VIII** komt te luiden:

### **ARTIKEL VIII**

In **artikel 30**, eerste lid, van de Wet waardering onroerende zaken wordt na «51,» ingevoegd: 52a,.

## 9

**Artikel IX** komt te luiden:

### **ARTIKEL IX**

Onderdeel I, onder 1, van de bijlage bij de Algemene wet bestuursrecht komt te luiden:

1. Invorderingswet 1990, met uitzondering van de artikelen 30, 49 en 62a.

### **Toelichting**

#### *Inleiding*

De indieners hebben met het oorspronkelijk ingediende voorstel een oplossing willen bieden voor het tekort aan rechtsbescherming dat in de praktijk bestaat in gevallen waarin de Belastingdienst belastingplichtigen confronteert met een verzoek om informatie. Burgers en ondernemingen die van oordeel zijn dat een dergelijk verzoek van de Belastingdienst niet terecht is, hebben naar huidig recht geen effectieve rechtsbescherming. Het voorstel voorzag er daarom in dat bezwaar en beroep mogelijk zou worden gemaakt tegen verzoeken om informatie van de Belastingdienst. Hetzelfde gold voor administratie- en bewaarverplichtingen die ondernemers als onredelijk of onnodig ervaren.

Bij de behandeling van het initiatiefwetsvoorstel in de Kamer werd algemeen onderkend dat naar huidig recht effectieve rechtsbescherming ontbreekt. Bij enkele leden bleken wel twijfels te bestaan over de uitvoerbaarheid van de voorgestelde wijzigingen. Deze leden wezen daartoe onder meer op vroegere aarzelingen van de regering om de rechtsbescherming tegen controlehandelingen van de Belastingdienst te verbeteren. Deze aarzelingen vonden hun grondslag met name in de vrees dat belastingplichtigen massaal bezwaar zouden aantekenen tegen verzoeken om inlichtingen en dat de werklast die daarvan het gevolg zou zijn er aan in de weg zou staan dat de Belastingdienst zijn taak goed vervult.

De in eerste termijn geuite aarzelingen zijn, in het licht van de breed gedragen behoefte aan effectieve rechtsbescherming tegen controlehandelingen van de fiscus, voor de indieners aanleiding geweest om in overleg met de regering te bezien met welke aanpassingen het initiatiefwetsvoorstel tegemoet zou komen aan de opgeworpen twijfels. Deze tweede nota van wijziging is na dit overleg opgesteld.

## *Beschrijving voorgestelde systeem*

### *Informatieverplichtingen ten aanzien van de eigen belastingheffing*

Het voorstel zoals het oorspronkelijk voorlag, voorzag erin dat de inspecteur een verzoek om informatie, ongeacht of deze de eigen belastingplicht betrof of de belastingplicht van derden, in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking moest gieten indien de betrokkene dat wenste. Daarmee kon de geadresseerde van het verzoek op eigen initiatief een rechtsingang creëren ingeval hij het niet eens was met dit verzoek.

Deze tweede nota van wijziging bewerkstelligt dat de inspecteur het initiatief moet nemen om een voor bezwaar vatbare beschikking te nemen, waarmee dan aan de betrokkene een rechtsingang wordt geboden. De informatieplichtige kan zelf niet meer afdwingen dat de inspecteur een dergelijke beschikking neemt. Het gevolg hiervan is echter wel dat als de inspecteur, om welke reden dan ook, ervan afziet om een beschikking te nemen, omkering en verzwaring van de bewijslast niet meer aan de orde kan zijn. Hiermee wordt in de eerste plaats bewerkstelligd dat er sprake is van «equality of arms». De informatieplichtige heeft immers de mogelijkheid om, in de situatie waarin omkering en verzwaring van de bewijslast wel aan de orde kan komen, het verzoek om informatie van de inspecteur vooraf aan de rechter voor te leggen. In de tweede plaats wordt hiermee bereikt dat het toezichtproces voor de Belastingdienst meer beheersbaar wordt aangezien het initiatief bij de inspecteur ligt, zodat de Belastingdienst het zelf in de hand heeft hoeveel beschikkingen hij meent te moeten nemen en in welke gevallen.

Procesmatig ziet de voorgestelde regeling er als volgt uit. De inspecteur verzoekt een informatieplichtige op basis van één van de in het voorgestelde artikel 52a, eerste lid, van de AWR, genoemde artikelen uit hoofdstuk VIII, afdeling 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen om binnen een redelijke termijn informatie te verstrekken. Wanneer de gevraagde informatie naar het oordeel van de inspecteur niet, niet volledig of niet tijdig wordt verstrekt, kan hij een informatiebeschikking afgeven, waarin wordt gesteld dat de belanghebbende niet aan zijn verplichtingen heeft voldaan en wat de gevolgen zijn van het niet nakomen van die verplichting. Komt deze beschikking onherroepelijk vast te staan, dan zal de op de beschikking volgende, daarmee verband houdende belastingaanslag worden vastgesteld met omkering en verzwaring van de bewijslast. De beschikking wordt gezien als een sluitstuk van een proces, waarin de informatieplichtige en de inspecteur al met elkaar in overleg zijn getreden over de te verstrekken informatie.

De belanghebbende kan tegen de informatiebeschikking in bezwaar en beroep komen. Hij kan zich bijvoorbeeld op het standpunt stellen dat hij reeds aan zijn verplichtingen heeft voldaan of dat hij niet aan het verzoek behoefde te voldoen. Daarnaast kan de belanghebbende aanvoeren dat het onredelijk is het middel van omkering en verzwaring van de bewijslast toe te passen.

Komt op enig moment in dit proces van bezwaar en beroep onherroepelijk vast te staan dat het informatieverzoek inderdaad onrechtmatig was of wordt de verplichting alsnog nagekomen of is er een andere reden om het rechtsgevolg van omkering en verzwaring van de bewijslast niet toe te passen, dan wordt de belastingaanslag vastgesteld zonder omkering en verzwaring van de bewijslast.

Komt daarentegen vast te staan dat er sprake is van een rechtmatig informatieverzoek of wordt de informatiebeschikking op andere wijze onherroepelijk, dan volgt er bij het vaststellen van de belastingaanslag omkering en verzwaring van de bewijslast.

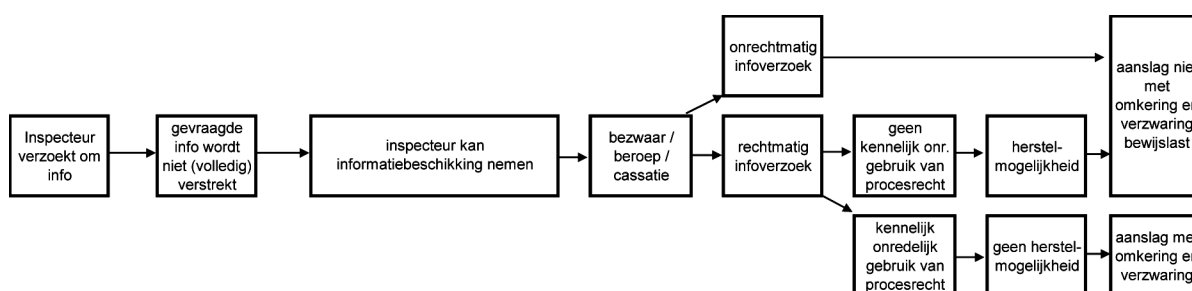
Besluit de informatieplichtige tijdens de bezwaarfase alsnog met de gevraagde informatie te komen en de inspecteur en de informatieplichtige bereiken hierover overeenstemming, dan kan de inspecteur alsnog een nieuwe termijn verlenen. De mogelijkheid tot het stellen van een nieuwe termijn geldt evenzeer wanneer de inspecteur meent dat de informatieplichtige op redelijke gronden kon twijfelen aan de informatieplicht en er tijdens de bezwaarfase overeenstemming wordt bereikt over de omvang van de informatieplicht. Als de inspecteur en informatieplichtige er tijdens de bezwaarfase echter niet uitkomen, staat voor de informatieplichtige na de uitspraak op bezwaar, beroep open bij de rechtbank en is er voor de inspecteur geen aanleiding om een nieuwe termijn te gunnen.

In verband met het uitgangspunt van «equality of arms» is geregeld dat de rechter de informatieplichtige een nieuwe, redelijke termijn geeft om alsnog aan zijn informatieverplichting te voldoen, als hij oordeelt dat het informatieverzoek van de inspecteur rechtmatig was. Als het middel van bezwaar en beroep tegen een informatiebeschikking echter alleen maar wordt gebruikt om de juiste gang van zaken bij de voortgang van het proces van heffing te verstoren, dan is er geen aanleiding voor een nieuwe termijn. Omdat het geven van een nieuwe termijn aan de informatieplichtige die geen misbruik van procesrecht heeft gemaakt, dwingend is voor de rechter, is er voor de informatieplichtige, mits niet handelend vanuit traineringsoverwegingen, te allen tijde een vangnet. Als hij immers te goeder trouw gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheden om in bezwaar en beroep te gaan, maar hij wordt niet in het gelijk gesteld, dan kan hij toch binnen de door de rechter gestelde termijn alsnog de gevraagde informatie leveren.

De informatiebeschikking kan door de rechter in beroep ook vernietigd worden. De rechter zal, evenals dat nu het geval is, in de procedure die handelt over de aanslag voorts de omkering en verzwaring van de bewijslast buiten beschouwing kunnen laten. De inspecteur zal, gelet daarop, niet snel geneigd zijn een informatiebeschikking af te geven als hij er niet van overtuigd is dat daarmee een redelijk belang is gediend. Tijdens de bezwaarfase geldt dat niet in iedere situatie het alsnog nakomen van de verplichting de gevolgen van omkering en verzwaring van de bewijslast kan voorkomen: het is aan de inspecteur te beoordelen, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, of hij in de bezwaarfase vasthoudt aan de informatiebeschikking en aan de daaraan verbonden gevolgen van omkering en verzwaring van de bewijslast, dan wel dat hij aanleiding ziet de beschikking te herzien en de daaraan verbonden gevolgen niet in te laten treden. Zou de inspecteur deze discretionaire bevoegdheid niet hebben, dan zou er voor informatieplichtigen mogelijk onvoldoende stimulans zijn om aan informatieverzoeken van de inspecteur te voldoen.

De inspecteur blijft natuurlijk verplicht om, bij toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast, de aanslag in redelijkheid vast te stellen. Doet hij dit niet, dan kan in een procedure tegen de aanslag alsnog worden geoordeeld dat niet redelijk is gehandeld bij de toepassing van het middel van omkering en verzwaring van de bewijslast in het specifieke, concrete geval.

Voor de volledigheid is hieronder het voorgestelde traject nog een keer schematisch opgenomen:



Informatieverplichtingen van administratieplichtigen ten behoeve van de belasting-/inhoudingsplicht van derden.

De inspecteur kan op grond van artikel 53, eerste lid, van de AWR informatie opvragen bij administratieplichtigen over de belasting- of inhoudingsplicht van derden. Het voorstel zoals het oorspronkelijk voorlag, voorzag erin dat de inspecteur een verzoek om informatie dat betrekking had op de belasting- en inhoudingsplicht van derden, in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking moest gieten indien de administratieplichtige dat wenste. Door een dergelijke beschikking te vragen, kon de administratieplichtige zelf een rechtsingang creëren ingeval hij het niet eens was met het verzoek om informatie over een derde. Deze informatieverzoeken waren in dit opzicht dus op één lijn gesteld met verzoeken om informatie die de eigen belastingplicht van de betrokkene betroffen.

In de thans voorliggende nota van wijziging zijn deze twee categorieën van informatieverzoeken op het punt van rechtsbescherming uit elkaar getrokken.

Ten aanzien van de verzoeken die de eigen belastingplicht of de eigen inhoudingsplicht betreffen, stellen de indieners bezwaar en beroep voor waarbij het informatieverzoek vooraf kan worden getoetst. De indieners stellen voor om ook ten aanzien van informatieverzoeken die de belastingheffing of inhoudingsplicht van derden betreffen een rechtsingang open te stellen. Omdat de omkering en verzwaring van de bewijslast in het kader van belastingheffing of inhoudingsplicht van derden geen rol speelt, stellen de indieners voor om alleen een vergoeding van de gemaakte kosten inzet van die procedure te laten zijn. Als een administratieplichtige het niet eens is met het informatieverzoek kan hij achteraf, nadat hij de informatie heeft verstrekt, een verzoek doen om een kostenvergoeding. Op dit verzoek beslist de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking. Is het verzoek van de inspecteur onterecht geweest, dan is er ruimte voor integrale vergoeding van de naar aanleiding van het verzoek in redelijkheid gemaakte kosten, die rechtstreeks het gevolg zijn geweest van het nakomen van het onrechtmatige informatieverzoek.

#### *Administratieplicht*

Het oorspronkelijke voorstel voorzag erin dat de inspecteur aan administratieplichtigen een beperking kon toestaan van de omvang van de administratieverplichtingen, bijvoorbeeld na de afronding van een boekenonderzoek. Daarnaast kon de administratieplichtige zelf het initiatief nemen en een schriftelijke aanvraag tot ontheffing van (een deel van) de administratieplicht indienen. In beide gevallen voorzag het wetsvoorstel erin dat de inspecteur zijn beslissing in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking moest gieten.

De voorliggende nota van wijziging gaat ervan uit dat de huidige praktijk op dit gebied wordt voortgezet en dat de omvang van de administratieverplichtingen niet voor bezwaar en beroep vatbaar wordt. Voor de gevallen waarin in de praktijk vooral behoefte aan rechtsbescherming bestaat, wordt echter wel een rechtsingang gecreëerd. Dit zijn de gevallen waarin de inspecteur op eigen initiatief nieuwe, aanvullende eisen stelt aan de administratieplichtige op grond van de administratieverplichting van artikel 52, eerste lid, van de AWR. De inspecteur kan zich bijvoorbeeld naar aanleiding van een boekenonderzoek op het standpunt stellen dat stukken moeten worden bewaard die voorheen niet werden bewaard of dat informatie op een andere wijze moet worden gearchieveerd.

Praktisch gesproken komt het erop neer dat de inspecteur nadere verplichtingen kan opleggen voor de te voeren en te bewaren administratie. Als een administratieplichtige het niet eens is met een dergelijke verplichting, kan hij een verzoek doen om vergoeding van de kosten die zijn gemaakt vanwege het nakomen van een ten onrechte opgelegde verplichting. Op dit verzoek om vergoeding van kosten beslist de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking. Is sprake van een onterechte verplichting dan is er ruimte voor integrale vergoeding van de naar aanleiding van de aanwijzing in redelijkheid gemaakte kosten, die rechtstreeks het gevolg zijn geweest van de nakoming van de ten onrechte opgelegde verplichting.

#### *Decentrale overheden*

Ten aanzien van de belastingheffing van de decentrale overheden geldt dat deze voor een groot deel op de AWR berust. Uitgangspunt van de indieners is dan ook dat vanuit het oogmerk van eenheid van wetgeving de rechtsbescherming die in het voorstel wordt geïntroduceerd, daar waar nodig doorwerkt naar de belastingheffing door de decentrale overheden.

Om ervoor te zorgen dat de informatiebeschikking van het voorgestelde artikel 52a van de AWR en daarmee de uitbreiding van de rechtsbescherming ten aanzien van verzoeken om informatie ten behoeve van de eigen belastingheffing voortaan ook geldt voor de belastingheffing door de decentrale overheden, hoeft slechts artikel 30 van de Wet waardering onroerende zaken te worden aangepast opdat wordt verwezen naar artikel 52a van de AWR en een informatiebeschikking kan worden uitgereikt. Ten aanzien van de andere relevante wetten zoals de Provinciewet, Gemeentewet en Waterschapswet geldt het voorgestelde artikel 52a van de AWR automatisch als het gaat om verzoeken om informatie die de eigen belastingplicht betreffen doordat noch het huidige artikel 47 van de AWR noch het voorgestelde artikel 52a van de AWR zijn uitgesloten in de wetten die de decentrale heffingen regelen. Die bepalingen zijn dus onverkort van toepassing. Aangezien de artikelen 52 (administratieplicht) en 53 (derdeninformatie) niet van toepassing zijn in de sfeer van heffingen bij decentrale overheden is er geen aanleiding de regeling inzake kostenvergoeding in te voeren.

#### *Invorderingswet 1990*

In het nieuwe artikel 62a Invorderingswet 1990 wordt voorgesteld om een kostenvergoeding te verstrekken aan belastingschuldigen of aansprakelijk gestelden en administratieplichtigen die ten onrechte geconfronteerd zijn met informatieverzoeken van de ontvanger. Omdat de omkering en verzwaring van de bewijslast in dit verband geen rol speelt, is ervoor gekozen om ten aanzien van de verzoeken om informatie van de ontvanger geen informatiebeschikkingen te introduceren, maar te volstaan met een voor bezwaar vatbare beschikking naar aanleiding van



een verzoek om vergoeding van kosten die zijn opgeroepen door onterechte vragen van de ontvanger.

Artikel 49, vierde lid, van de Invorderingswet 1990, kent wel een regeling omtrent omkering en verzwaring van de bewijslast, maar deze regeling wordt in het voorstel niet aangepast. Het vierde lid bewerkstelligt dat, indien de tekortkoming die bij de belastingschuldige tot omkering van de bewijslast leidde, niet aan de aansprakelijk gestelde kan worden verweten, dit niet leidt tot omkering van de bewijslast jegens de aansprakelijk gestelde. Indien de ontvanger de aansprakelijk gestelde aansprakelijk stelt voor de belastingschuld na omkering van de bewijslast, dient hij dit te motiveren op grond van artikel 3.46 en 3.47 van de Algemene wet bestuursrecht. De ontvanger kan normaal gesproken voor wat betreft de hoogte van de aansprakelijkheidsschuld naar huidig recht namelijk al niet volstaan met een enkele verwijzing naar de aanslag die aan de primair belastingschuldige is opgelegd met een beroep op omkering en verzwaring van de bewijslast.

Indien de ontvanger de aansprakelijk gestelde aansprakelijk stelt, kan deze tegen de beschikking aansprakelijkstelling, en hiermee de hoogte van de aansprakelijkheidsschuld, in bezwaar gaan. Het bezwaar tegen de hoogte van het bedrag van de aansprakelijkstelling maakt onderdeel uit van het bezwaar tegen de aansprakelijkstellingsbeschikking. Hierbij kan een aansprakelijk gestelde alle feiten en omstandigheden aanvoeren, tenzij het feiten of omstandigheden betreft waarover een rechter onherroepelijk heeft beslist. De aansprakelijkstelling is derhalve al met voldoende waarborgen omgeven dankzij de motivering en de mogelijkheid om in bezwaar te gaan tegen de aansprakelijkstellingsbeschikking. Een aparte informatiebeschikking voor de aansprakelijkgestelde is overbodig.

#### *Uitvoering Belastingdienst en administratieve lasten*

Ter zake van het oorspronkelijk ingediende wetsvoorstel is door de indieners een schatting gemaakt van de lasten die dit voorstel zou oproepen. De regering heeft haar opvattingen over het oorspronkelijke initiatiefwetsvoorstel en de geschatte uitvoeringslasten kenbaar gemaakt aan de kamer in de brief van 1 april 2008 (Tweede Kamer, vergaderjaar 2008–2008, 30 645, nr. 11). Zij ging er blijkens deze brief vanuit dat het wetsvoorstel structurele uitvoeringskosten zou meebrengen van circa € 38 miljoen. De indieners zijn van oordeel dat door de nu voorgestelde wijzingen deze uitvoeringskosten aanzienlijk lager zullen uitpakken dan dit bedrag. De kostenopgave van de Belastingdienst onderschrijft deze inschatting.

Voor de Belastingdienst is het voor de uitvoering van onderhavig voorstel noodzakelijk om processen in te richten voor de informatiebeschikkingen belastingplichtigen en de beschikkingen die volgen op een verzoek om kostenvergoeding (ter zake van informatieverzoeken over derden en de omvang van de administratieve verplichtingen). De Belastingdienst gaat ervan uit dat dit gaat leiden tot circa 3 500 extra procedures. Rekening houdend met de gebruikelijke tijd die dit soort procedures met zich mee brengen, zullen de extra kosten hiervan neerkomen op € 2,2 miljoen structureel (19 fte's extra).

Voor de Belastingdienst zijn er daarnaast in 2010 nog incidentele kosten om deze nieuwe wetgeving in te voeren: bijscholing, communicatie, aanpassing documenten, etc. Deze worden geschat op € 0,5. De inwerkingtreding is beoogd op 1 juli 2010. De geschatte kosten zijn dan als volgt:

	2010	2011	2012	2013
Incidentele kosten	0,5			
Structurele kosten	1,1	2,2	2,2	2,2
<b>Totaal</b>	<b>1,6</b>	<b>2,2</b>	<b>2,2</b>	<b>2,2</b>

Dekking van de hiervoor genoemde kosten voor de Belastingdienst is voorzien binnen de begroting van het Ministerie van Financiën.

Daarnaast is er sprake van uitvoeringskosten voor de Raad van de Rechtspraak en de decentrale overheden. Voor de Raad van de Rechtspraak worden deze geraamd op € 1,9 miljoen per jaar. Voor deze kosten dient dekking te worden gevonden binnen de begroting van het Ministerie van Justitie.

De kosten voor de decentrale overheden zijn dusdanig gering dat daarvoor geen aparte dekking gevonden dient te worden. Toepassing van het middel omkering en verzwaring van bewijslast vindt bij de decentrale overheden in de praktijk slechts sporadisch plaats, gezien de aard van dit rechtsmiddel.

In het wetsvoorstel met de nu voorgestelde wijzigingen zullen de administratieve lasten voor burgers (uren en kosten van adviseurs) en bedrijfsleven gaan stijgen als gevolg van de mogelijkheid om in voorkomende gevallen in bezwaar en beroep te gaan tegen informatieverzoeken en verzoeken om kostenvergoeding. Tegelijkertijd zullen de administratieve lasten gaan dalen, doordat de Belastingdienst kritischer naar zijn eigen informatieverzoeken zal kijken.

Per saldo is de verwachting dat de administratieve lasten voor bedrijven met € 0,2 miljoen zullen afnemen en voor burgers met 2313 uur. De (out-of-pocket) kosten van adviseurs voor burgers zullen nagenoeg gelijk blijven.

## Onderdeelsgewijs

### Onderdeel 1

*Artikel 1, onderdelen A, B en D (artikelen 25, derde lid, 27e en 52a AWR)*

De artikelen 25, derde lid, en 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) bevatten thans de regeling inzake omkering en verzwaring van de bewijslast. Ingevolge deze regeling volgt naar huidig recht dit rechtsgevolg in alle gevallen waarin de eigen belasting- of inhoudingsplicht aan de orde is en niet of niet volledig wordt voldaan aan één van de in artikel 25, derde lid, van de AWR bedoelde verplichtingen rechtstreeks uit de wet.

Wij stellen voor de procedure bij toepassing van dit rechtsgevolg zodanig vorm te geven dat de rechtsgevolgen niet langer zonder meer uit de wet voortvloeien, maar eerst kunnen worden toegepast nadat een door de inspecteur genomen zogenoemde informatiebeschikking onherroepelijk is geworden.

Door het aan belanghebbende doen toekomen van een informatiebeschikking waarin hem te kennen wordt gegeven dat hij niet heeft voldaan aan een informatieverplichting of niet voldoende heeft meegewerkt aan een controlehandeling van de inspecteur, weet hij waar hij aan toe is vóórdat de sanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast kan intreden. In de beschikking dient namelijk te worden opgenomen dat een bepaalde verplichting niet is nagekomen en dat artikel 25, derde lid, van de AWR daaraan bepaalde rechtsgevolgen verbindt. De beschikking dient niet slechts als aanknopingspunt voor een rechtsingang, maar ook

om een moment van heroverweging te bieden aan zowel de informatieplichtige als aan de inspecteur en om in voorkomende gevallen de gelegenheid te geven om standpunten te verduidelijken. In dit licht ligt het voor de hand dat de inspecteur nauwkeurig omschrijft wat hij verwacht van de informatieplichtige en goed motiveert waarom hij meent dat het gevraagde relevant kan zijn voor de belastingheffing van deze betrokkene.

Degene aan wie de beschikking is gericht, heeft de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen deze beschikking. In die procedure kan de onrechtmatigheid worden ingeroepen van het opleggen van de verplichting. Ook kan de redelijkheid van de toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast in het concrete geval als bezwaargrond worden aangevoerd. In de bezwaarprocedure wordt het primaire besluit heroverwogen. Wanneer de inspecteur tot het inzicht komt dat het opleggen van de verplichting onrechtmatig is, doet hij aldus uitspraak op bezwaar en herziet hij daarmee de informatiebeschikking. Wanneer de betrokkene er gedurende de bezwaarperiode van overtuigd raakt dat de verplichting rechtmatig is en hij deze – eventueel na het stellen van een nadere termijn door de inspecteur daartoe – alsnog nakomt, kan de inspecteur daar aanleiding in zien in zijn uitspraak op bezwaar de primaire beschikking te herzien. De procedure kan ertoe leiden dat de genomen beschikking alsnog in bezwaar of beroep wordt heroverwogen. De rechter kan te allen tijde de uitspraak van de inspecteur in beroep beoordelen. Wanneer de rechter van mening is dat sprake is van een rechtmatig verzoek stelt hij een termijn waarin alsnog aan dit verzoek kan worden voldaan tenzij sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht. Na het onherroepelijk worden van de informatiebeschikking wordt vervolgens de aanslag vastgesteld met omkering en verzwaring van de bewijslast, zonder verdere mogelijkheid om alsnog aan de verplichting te voldoen. Uiteraard blijft de mogelijkheid overeind staan dat de informatieplichtige langs andere weg tegenbewijs biedt en doet blijken dat de opgelegde aanslag onjuist is. Opgemerkt moet worden dat van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht niet snel sprake zal zijn. Te denken valt aan bezwaar en/of beroepsprocedures die evident kansloos zijn maar niettemin welbewust worden gevoerd om tijd te winnen of om de Belastingdienst te hinderen bij zijn controletaak. Indien dergelijke bedoelingen blijken, is er naar het oordeel van de indieners geen aanleiding om de informatieplichtige nogmaals in de gelegenheid te stellen om te voldoen aan een rechtmatig informatieverzoek.

Om te voorkomen dat door een eventueel lange beroepsprocedure over de informatiebeschikking de termijnen voor bijvoorbeeld het opleggen van een aanslag verstrijken, is in het tweede lid van artikel 52a van de AWR bepaald dat de periode voor het opleggen van een belastingaanslag wordt verlengd met de termijn die verstrijkt tussen de bekendmaking van de met die belastingaanslag samenhangende informatiebeschikking en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan.

In het derde lid van artikel 52a van de AWR is bepaald dat het rechtsmiddel omkering en verzwaring niet kan worden toegepast voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden. De belanghebbende kan dus niet langer achteraf, eventueel zelfs pas in beroep of hoger beroep, voor het eerst worden geconfronteerd met het feit dat hij niet aan zijn informatieverplichtingen heeft voldaan en om die reden omkering en verzwaring van de bewijslast geldt.

In het vierde lid van artikel 52a van de AWR is uitdrukkelijk opgenomen dat de inspecteur zich kan wenden tot de burgerlijke rechter om nakoming van een verplichting in bepaalde gevallen met behulp van een dwangsom af te dwingen. Voor de inspecteur blijft de kort-geding-procedure voor de burgerlijke rechter onmisbaar in bijzondere gevallen, namelijk wanneer iedere medewerking wordt geweigerd. Het opnemen van een uitdrukkelijke bepaling dienaangaande op deze plek beoogt zeker te stellen dat door

dit voorstel niets verandert aan de bestaande mogelijkheden die dit middel de Belastingdienst biedt. Ook de regelingen, opgenomen in de artikelen 52, zevende lid, en 53, vijfde lid, van de AWR doen daar niet aan af.

Voor het niet nakomen van de verplichting om de vereiste aangifte te doen, blijft de bestaande regeling inzake omkering en verzwaring van de bewijslast ongewijzigd. Indien in deze gevallen de rechtsgevolgen van artikel 25, derde lid, van de AWR pas na het nemen van een informatiebeschikking door de inspecteur zouden intreden, zou dit tot de onwenselijke situatie kunnen leiden dat niet langer een voldoende prikkel bestaat op het naleven van de aangifteverplichting en zou de inspecteur steeds gedwongen zijn dit te constateren bij aparte beschikking.

#### *Artikel I, onderdeel C (artikel 52, zevende lid, van de AWR)*

Het voorgestelde nieuwe zevende lid van artikel 52 van de AWR breidt de rechtsbescherming in het kader van de administratieplicht uit. De regeling biedt de administratieplichtige de mogelijkheid van vergoeding van kosten wanneer achteraf blijkt dat de door de inspecteur opgelegde verplichting onjuist was. Het gaat hierbij om vergoeding van de integrale in redelijkheid gemaakte kosten.

De verplichtingen kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op vormgeving en inrichting van de administratie in verband met de bijzondere aard en situatie van het desbetreffende bedrijf. De nieuwe verplichting als hier bedoeld werkt slechts voor de toekomst. De regeling van het zevende lid inzake kostenvergoeding vindt toepassing ten aanzien van de kosten die rechtstreeks zijn gemaakt om de verplichting na te leven en mits de verplichting achteraf, nadat de administratieplichtige om een kostenvergoeding heeft gevraagd, komt te vervallen omdat de verplichting ten onrechte is opgelegd.

De regeling van de artikelen 7:15 en 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb), die betrekking heeft op vergoeding van bepaalde (adviseurs)kosten gemaakt tijdens de procedure van bezwaar en beroep bij de rechter, staat hier los van aangezien het hier om andere kosten gaat. De voorgestelde regeling heeft betrekking op kosten die rechtstreeks samenhangen met de uitvoering van de bestreden verplichting. Te denken valt aan kosten van archivering die achteraf bezien onnodig was of kosten van aanpassingen in de IT-sfeer die achteraf onnodig waren.

#### *Artikel I, onderdeel E (artikel 53, vijfde lid, van de AWR)*

Artikel I, onderdelen A, B en D, bevat de nieuwe regeling voor gevallen waarin de Belastingdienst informatie vraagt aan de belasting- of inhoudingsplichtige ten aanzien van zijn eigen fiscale verplichtingen. Informatieverzoeken en controlehandelingen kunnen echter ook de belasting- en inhoudingsplicht van derden betreffen. Artikel 53, eerste lid, onderdeel a, van de AWR bevat daartoe de wettelijke grondslag. In deze gevallen kan het middel van omkering en verzwaring van de bewijslast geen toepassing vinden aangezien het om de belastingheffing of inhouding van derden gaat. Teneinde ook in deze gevallen de rechtsbescherming uit te breiden, wordt voorgesteld een regeling voor vergoeding van kosten in het leven te roepen indien het informatieverzoek of de ingestelde controlehandeling ten onrechte is geschied.

De administratieplichtige moet de informatie wel verstrekken, maar als hij van mening is dat de inspecteur deze informatie ten onrechte heeft gevraagd, kan hij achteraf verzoeken om een kostenvergoeding. In het kader van de procedure inzake het verzoek om vergoeding van kosten komt dan de vraag naar de rechtmatigheid van het informatieverzoek aan de orde. Bij onrechtmatigheid daarvan biedt de voorgestelde regeling de wettelijke grondslag voor vergoeding van de integrale in redelijkheid

gemaakte kosten die rechtstreeks het gevolg zijn geweest van het nakomen van het ten onrechte gedane informatieverzoek. Te denken valt aan de kosten die samenhangen met het onttrekken van bepaalde informatie aan (digitale) archieven, zoals de manuren die de administratieplichtige zelf heeft besteed of de kosten van een gespecialiseerd bedrijf.

## **Onderdeel 2**

### *Artikel II (Algemene douanewet)*

In het in het voorstel van wet opgenomen artikel II is een wijziging van de Douanewet opgenomen. Op 1 augustus 2008 is de Douanewet komen te vervallen en is daarvoor in de plaats de nieuwe Algemene douanewet (Adw) in werking getreden.

Artikel 8:2 van de Algemene douanewet verklaart een aantal artikelen van hoofdstuk V van de AWR van overeenkomstige toepassing op beschikkingen als bedoeld in het Communautair douanewetboek en op beschikkingen genomen op grond van de Adw. Zo worden thans in het zevende lid van artikel 8:2 de overeenkomstige toepassing van de artikelen 25, derde lid, en 27e van de AWR verder uitgewerkt. Genoemde artikelen bevatten de regeling inzake omkering en verzwaring van de bewijslast. Met de introductie in de AWR van de informatiebeschikking en de wijzigingen van de artikelen 25, derde lid, en 27e van de AWR, dient artikel 8:2 van de Adw te worden aangepast. Het van overeenkomstige toepassing verklaren van de genoemde artikelen is dan niet langer juist. Reden hiervoor is onder meer het feit dat de informatiebeschikking in het communautaire douanerecht reeds is verankerd. Daarnaast is het niet mogelijk om in nationale wetgeving de periodes voor het uitreiken van een uitnodiging tot betaling te verlengen. Het eenvoudigweg van overeenkomstige toepassing blijven verklaren van de desbetreffende bepalingen in de AWR is dan niet mogelijk en zou er ook toe kunnen leiden dat door een eventueel lange beroepsprocedure termijnen verstrijken.

Er is derhalve voor gekozen de desbetreffende artikelen uit de AWR niet meer van overeenkomstige toepassing te verklaren. In artikel 8:2 van de Algemene douanewet wordt in dit voorstel een zelfstandig regeling opgenomen met dezelfde strekking.

## **Onderdeel 3**

### *Artikel III (Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)*

Artikel 28 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen hoeft – anders dan in het voorstel van wet was opgenomen – niet langer gewijzigd te worden. In genoemd artikel 28 wordt reeds bepaald dat de informatieverplichtingen uit de artikelen 47 tot en met 51 en 53, eerste en vierde lid, tot en met 56, van de AWR ook gelden voor bepaalde aangewezen ambtenaren van het Ministerie van Economische Zaken. Aan het niet voldoen aan deze informatie- en controleverplichtingen zijn echter niet de gevolgen van omkering en verzwaring van de bewijslast verbonden zodat invoering van de informatiebeschikking voor deze situaties geen zin heeft.

#### **Onderdeel 4**

##### *Artikel IV (Invorderingswet 1990)*

Indien naar de mening van een belastingschuldige of aansprakelijk gestelde een verplichting die is gebaseerd op de artikelen 58, eerste lid, 59, eerste lid en 62, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 ten onrechte aan hem is opgelegd, kan hij de ontvanger verzoeken om een vergoeding van gemaakte kosten, die rechtstreeks verband houden met de nakoming van deze verplichting.

Er is gekozen voor slechts een kostenvergoeding omdat de verplichtingen uit de artikelen 58, 59 en 62 van de Invorderingswet 1990 niet tot omkering en verzwaring van de bewijslast kunnen leiden.

#### **Onderdelen 5, 6 en 7**

##### *Artikel V (Provinciewet), artikel VI (Gemeentewet) en artikel VII (Waterschapswet)*

In artikel 228 van de Provinciewet, artikel 236 van de Gemeentewet en artikel 126 van de Waterschapswet wordt een aantal artikelen van de AWR buiten toepassing verklaard. Het voorgestelde artikel 52a van de AWR wordt niet uitgezonderd. Dit houdt in dat de informatiebeschikking ook geldt voor de decentrale overheden ten aanzien van de artikelen 41, 47 en 49 van de AWR.

Wat betreft de Invorderingswet 1990 geldt dat het nieuwe artikel 62a van de Invorderingswet niet is uitgezonderd in de artikelen 232 van de Provinciewet, 249 van de Gemeentewet en 138 van de Waterschapswet. De artikelen 59 en 62 van de Invorderingswet 1990 worden echter wel uitgezonderd. De eventuele vergoeding van gemaakte kosten op grond van artikel 62a van de Invorderingswet 1990 geldt derhalve alleen voor de verplichtingen uit artikel 58, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 (verplichtingen ten aanzien van de eigen belastingheffing).

#### **Onderdeel 8**

##### *Artikel VIII (Wet waardering onroerende zaken)*

In artikel 30, eerste lid, van de Wet WOZ worden artikelen uit de AWR opgesomd die voor de hoofdstukken III en IV van de wet WOZ gelden. Om er voor te zorgen dat ook de informatiebeschikking bij de heffing van belastingen van het waterschap kan worden uitgereikt, moet artikel 52a van de AWR worden opgenomen in artikel 30 van de Wet WOZ.

#### **Onderdeel 9**

##### *Artikel IX (Algemene wet bestuursrecht)*

Onderdeel I, onder 1, van de bijlage van de Algemene wet bestuursrecht bevat besluiten waartegen ingevolge artikel 8:5 geen beroep als bedoeld in de Awb kan worden ingesteld. Teneinde zeker te stellen dat tegen besluiten als bedoeld in artikel 62a Invorderingswet 1990 beroep bij de rechter kan worden ingesteld, dient dit artikel te worden uitgezonderd van de hiervoor bedoelde regeling.

Dezentjé Hamming-Bluemink  
Tang