

# Verplichting informatieverstrekking; een begin van rechtsbescherming

Sinds eind jaren negentig van de vorige eeuw is met enige regelmaat het gebrek aan rechtsbescherming bij informatieverzoeken van de fiscus bekritiseerd.<sup>1</sup> De wetgever meende echter hiervoor geen wetsvoorstel te moeten maken. Het was een verrassing dat het VVD-Tweede Kamerlid Dezentjé-Hamming in 2006 tijdens een gastcollege aan de Universiteit van Leiden een initiatiefwetsvoorstel hierover aankondigde.<sup>2</sup> Ook verrassend was dat zij het initiatiefwetsvoorstel samen met de PvdA indiende.



**Eric Poelmann**  
*Dr. E. Poelmann is werkzaam bij de Belastingdienst en universitair docent aan de UvA.*

**H**et oorspronkelijke wetsvoorstel maakte bezwaar en beroep mogelijk tegen een groot aantal informatieverzoeken en tegen beslissingen over de reikwijdte van de fiscale administratie- en bezwaarplicht. De achtergrond voor dit wetsvoorstel is door Dezentjé-Hamming toegelicht tijdens een gastcollege. Zij noemde als voorbeelden de uitwassen bij informatievergaring door de fiscus (zoals 'fishing expeditions'), het opvragen van het e-mailverkeer van het hele bedrijf van elke computer over de laatste drie jaar en de herhaaldelijke vragenlijsten. Relevant is tevens dat zij het horizontaal toezicht in relatie tot de kosten van 'het noodzakelijkerwijs ingehuurde en duur betaalde belastingadvieskantoor' noemde.



**Eugène Rosier**  
*Mr. E.J.M. Rosier is advocaat-belastingkundige bij Thuis & Partners advocaten in Maastricht en Heerlen.*

Na indiening van het wetsvoorstel werd duidelijk dat het ministerie van Financiën ernstige bezwaren had. Men voorzag onder meer massaal bezwaar en beroep tegen informatievragen van de fiscus. Na geruime tijd van parlementaire stilte rondom het oorspronkelijke wetsvoorstel is uiteindelijk een fundamenteel gewijzigd wetsvoorstel ingediend dat snel, relatief geruisloos en met een grote meerderheid door het parlement is aanvaard. Het uiteindelijk aangenomen wetsvoorstel voorziet in:

- een verplichte informatiebeschikking voordat de inspecteur op grond van de verplichtingen uit de Algemene wet inzake rijksbelasting (hierna: AWR) omkering van de bewijslast kan toepassen;
- een mogelijkheid van kostenvergoeding bij:
  - een onrechtmatige administratieve verplichting ex artikel 52, lid 1 AWR of artikel 53, lid 1, onderdeel a AWR;

- een onrechtmatige informatieverzoek ex artikel 58, lid 1, artikel 59, lid 1 en artikel 62, lid 1 Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990).

Het nu aanvaarde wetsvoorstel voorziet dus niet (meer) in een directe mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen een informatieverzoek van de fiscus. In het wetsvoorstel is tevens een wijziging in de Algemene Douanewet doorgevoerd waarop wij nu niet ingaan.

## Tekst van de wet

De op 14 april 2011 door de Eerste Kamer aangenomen wet zal vermoedelijk op 1 juli 2011 in werking treden.<sup>3</sup> Het leek ons daarom goed de wettekst van het belangrijkste onderdeel van de wet integraal op te nemen. De belastingwetbundels zijn immers niet (meer) actueel. Naast de belangrijkste wijziging (artikel 52a AWR) vinden nog enkele minder belangrijke wetswijzigingen plaats. Deze vatten we apart samen.

De tekst van artikel 52a AWR luidt als volgt.

1. Indien met betrekking tot een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking niet of 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.

*Deze bijdrage is op persoonlijke titel.*

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 of niet volledig 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 aanhangig te maken bij de burgerlijke rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de verplichtingen voortvloeiende uit deze wet op straffe van een dwangsom.

#### Overige wijzigingen

- In artikel 25, lid 3 AWR en artikel 27e AWR is geregeld dat als wordt vastgesteld dat er niet aan de informatieverplichtingen is voldaan, de omkering en verzwarende van de bewijslast voortvloeit uit de wet en dus automatisch van toepassing is. Nu wordt aan deze bepalingen toegevoegd dat de omkering en verzwarende van de bewijslast met betrekking tot informatieverstrekking eerst aan de orde is wanneer er sprake is van een onherroepelijke informatiebeschikking, zoals bedoeld in artikel 52a, lid 1 AWR.
- In artikel 27e, lid 2 AWR wordt bepaald dat als de rechtbank het beroep tegen een informatiebeschikking zoals bedoeld in artikel 52a, lid 1 AWR ongegrond heeft verklaard, aan de belastingplichtige een nieuwe termijn wordt gesteld om alsnog te kunnen voldoen aan het informatieverzoek. Deze mogelijkheid wordt onthouden als er sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht.
- Artikel 52, lid 7 AWR, artikel 53, lid 5 AWR en artikel 62a IW 1990 regelen dat als de inspecteur (respectievelijk de ontvanger) een administratieplichtige een bepaalde verplichting heeft opgelegd die hij is nagekomen maar waarvan is komen vast te staan dat deze verplichting onrechtmatig is opgelegd, de administratieplichtige om een schadevergoeding kan verzoeken.

### Hoofdpijnen nieuwe wet

De inspecteur kan in het kader van de aanslagregeling (bijvoorbeeld naar aanleiding van een controle van de aangifte of in het kader van een boekenonderzoek) vragen stellen of documenten opvragen die naar zijn mening op grond van de wettelijke bepalingen in de AWR moeten worden beantwoord of moeten worden verstrekt. Meent de inspecteur dat de vragen niet of niet volledig zijn beantwoord dan wel de documenten niet of niet volledig zijn verstrekt, kan de inspecteur dit vast-

stellen door middel van een informatiebeschikking. Hierin stelt de inspecteur vast dat de belastingplichtige niet, niet volledig of niet tijdig heeft voldaan aan de informatieverzoeken. Deze informatiebeschikking is voor bezwaar vatbaar. Komt de informatiebeschikking in rechte vast te staan<sup>4</sup> dan kan de omkering en verzwarende van de bewijslast toepassing vinden.

#### Beperkte werking nieuwe wet

Deze wet ziet uitsluitend op de situatie dat de inspecteur informatie opvraagt. De andere situatie waarop de 'sanctie' van omkering en verzwarende van de bewijslast ziet, namelijk het niet doen van de vereiste aangifte,<sup>5</sup> wordt niet door deze nieuwe wet bestreken. Ook feitelijke handelingen van de inspecteur tijdens een belastingcontrole vallen niet onder de nieuwe wet. Wij zijn wel van mening dat het onderwerp dat deze wet probeert van een evenwichtig kader te voorzien, een belangrijke bron van discussie is tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen waarbij de wetgever tot nu toe de risico's vooral op de schouders van de belastingplichtigen heeft gelegd.

#### Omkering en verzwarende van bewijslast afhankelijk van de informatiebeschikking

Nu vindt de omkering en verzwarende van de bewijslast in beginsel 'automatisch' plaats (vloeit uit de wet voort) als is geconstateerd dat niet is voldaan aan de informatieverplichtingen uit de AWR. De toepassing van de 'sanctie'<sup>6</sup> omkering en verzwarende van de bewijslast is met ingang van deze wet geen automatisme meer, maar afhankelijk geworden van de in rechte vast te stellen 'informatiebeschikking'. Dus zonder informatiebeschikking geen omkering en verzwarende van de bewijslast met betrekking het verstrekken van informatie.

#### De informatiebeschikking

De gebruikelijke situatie is dat de inspecteur vragen stelt en documenten opvraagt. Voor zover de belastingplichtige tijdig aan deze verzoeken voldoet vindt dit proces zijn voortgang. Als een belastingplichtige echter van mening is dat hij op grond van de AWR niet verplicht is te voldoen aan de verzoeken van de inspecteur, zal hij niet of niet tijdig aan deze verzoeken voldoen. Er zijn diverse weigeringsgronden, zoals:

- de verzoeken voldoen niet aan de wettelijke voorwaarden zoals genoemd in de AWR;
- de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (bijvoorbeeld fair play, proportionaliteit en subsidiariteit) verzetten zich tegen het verzoek;
- het (afgeleid) verschoningsrecht is van toepassing.

De inspecteur kan bij nader inzien van mening zijn dat de belastingplichtige op de juiste gronden heeft geweigerd aan zijn verzoeken te voldoen. In dat geval vindt er geen vervolg plaats. De inspecteur berust in het standpunt van de belastingplichtige.

Als de inspecteur echter van mening is dat de belastingplichtige op onjuiste gronden heeft geweigerd, zal de inspecteur een informatiebeschikking nemen waarin

wordt gesteld dat de belastingplichtige niet aan zijn verplichtingen heeft voldaan en wat de gevolgen daarvan zijn. De informatiebeschikking wordt per aanslag genomen. Tegen deze informatiebeschikking staat de mogelijkheid van bezwaar binnen de gebruikelijke termijn van zes weken open. De belastingplichtige kan in bezwaar zijn gronden voor de weigering uiteenzetten en bepleiten dat de sanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast geen toepassing behoort te vinden.

#### Bezwaarfase

Tijdens de bezwaarfase kan zowel de inspecteur als de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk zijn eerder ingenomen standpunt herzien. Er zijn dan verschillende mogelijkheden.

- Het bezwaarschrift wordt gegrond verklaard: de belastingplichtige heeft zich terecht op het standpunt gesteld dat hij niet aan de verzoeken hoeft te voldoen.
- Het bezwaarschrift wordt (gedeeltelijk) ongegrond verklaard: de belastingplichtige heeft zich naar de mening van de inspecteur (gedeeltelijk) ten onrechte op het standpunt gesteld dat hij niet aan de verzoeken hoeft te voldoen.
- Tijdens de bezwaarfase bereiken inspecteur en belastingplichtige overeenstemming over de omvang van de informatieverplichting. De inspecteur zal dan een nieuwe termijn stellen waarbinnen de belastingplichtige aan zijn (aangepaste) verzoek tegemoet zal komen.

#### Beroepsfase

Als de inspecteur bezwaarschrift (gedeeltelijk) ongegrond heeft verklaard, zal hij een beslissing op het bezwaarschrift nemen. Binnen zes weken na deze beslissing kan volgens de 'normale' regels beroep worden ingesteld bij de (fiscale) rechtbank. Stelt de belastingplichtige geen beroep in, dan komt de beslissing op het bezwaar vast te staan (en daarmee de informatiebeschikking) en vindt de omkering en verzwaring van de bewijslast in beginsel toepassing. Stelt de belastingplichtige tijdig beroep in, dan volgt de rechtsgang 'gewoon' hoofdstuk 8 van de Algemene bestuurswet (hierna: Awb). De rechter kan tot de volgende oordelen komen.

- Het beroep is (gedeeltelijk) gegrond: voor zover het beroep gegrond is hoeft de belastingplichtige niet aan het verzoek van de inspecteur te voldoen. Voor zover het beroep ongegrond is verklaard zal de rechter belastingplichtige een nieuwe termijn gunnen om de gevraagde informatie te verstrekken.
- Het beroep is ongegrond: de informatieverzoeken van de inspecteur zijn rechtmatig gebleken. In dat geval bepaalt de rechter een nieuwe termijn voor het voldoen aan de in de informatiebeschikking bedoelde verplichtingen. Als er echter sprake is van *kennelijk onredelijk gebruik van het procesrecht*<sup>7</sup> zal de rechter geen termijn stellen. Dat heeft tot gevolg dat altijd te laat aan het verzoek van de inspecteur zal worden voldaan waardoor de omkering en verzwaring van de bewijslast een feit is.



Tegen de beslissing van de rechtbank staat volgens de gebruikelijke regels hoger beroep open bij de belastingkamer van het gerechtshof en cassatie bij de Hoge Raad. Schematisch is het voorgaande als volgt in de memorie van toelichting weergegeven.

### Bijzondere aspecten nieuwe wet in verhouding tot de belastingplichtige

#### Discussie over omvang van de informatieverstreking blijft bestaan

De nieuwe wet maakt geen einde aan de discussie tussen belastingplichtigen en de inspecteur over de reikwijdte van onder andere artikel 47 AWR. De inspecteur zal vragen om informatie en zich daarbij als een natuurlijke reactie op het standpunt stellen dat de informatiebepalingen ruim moeten worden uitgelegd. Als de belastingplichtige dit standpunt deelt, verandert er natuurlijk niets. Slechts als er een discussie tussen partijen ontstaat komt de werking van de nieuwe wet om de hoek kijken. In de huidige situatie kon een discussie over de omvang van de informatieverplichtingen alleen worden gevoerd in het kader van de aanslagregeling en loste als het ware daarin op. De aanslag werd met omkering en verzwaring van de bewijslast opgelegd. Het bezwaar en beroep daartegen betrof dan tevens de vraag of de bewijslast terecht was omgekeerd en verzward. Met andere woorden, was al dan niet terecht geen uitvoering gegeven aan het informatieverzoek. Kwam de rechter uiteindelijk tot het oordeel dat ten onrechte geen uitvoering was gegeven aan het informatieverzoek, dan stond de aanslag die was vastgesteld met behulp van de omkering en verzwaring van de bewijslast in beginsel vast.<sup>8</sup>

De nieuwe wet biedt de discussie over het al dan niet moeten voldoen aan de informatieverzoeken een natuurlijke 'uitlaatklep'. Als de inspecteur voet bij stuk houdt, zal hij een informatiebeschikking afgeven die door de belastingplichtige in rechte kan worden bestreden. Pas daarna wordt de aanslag (al dan niet met behulp van de omkering en verzwaring van de bewijslast) vastgesteld.

Partijen komen daardoor in een meer gelijkwaardige verhouding tot elkaar te staan, althans de belastingplichtige heeft een instrument gekregen om die gelijkwaardigheid af te dwingen. De positie van de belastingplichtige wordt versterkt. Hij krijgt ten opzichte van de inspecteur een positie waarin hij beter kan 'onderhandelen' over de omvang van zijn uit de AWR voortkomende verplichtingen. De informatieverplichtingen in de AWR blinken niet uit in helderheid. Er is veel discussie over de aard en omvang mogelijk. Tot op dit moment werden dergelijke discussies vaak niet op het spits gedreven, omdat belastingplichtigen niet het risico wilden lopen in de aanslagregeling met de omkering en verzwaring van de bewijslast te worden geconfronteerd. Met ingang van deze wet kan in beginsel<sup>9</sup> risicoloos over de aard en omvang van de informatieverplichtingen in rechte worden gediscussieerd. Dat leidt tot nieuwe jurisprudentie die beide partijen meer houvast zal geven in de discussie omtrent de aard en omvang van de informatieverplichtingen. Wij verwachten dan ook dat in het begin relatief veel procedures door deze nieuwe wet zullen worden gevoerd, maar dat de jurisprudentie zich 'uitkristalliseert' en de noodzaak om te procederen zal afnemen.

#### *Verlenging aanslagtermijnen en 'voortijdige' aanslagregeling*

Als de inspecteur een informatiebeschikking geeft, kan daarover in een 'gewone' belastingprocedure tot aan de Hoge Raad worden geprocedeerd. Als de informatiebeschikking niet definitief vaststaat, kan de aanslagregeling geen voortgang vinden. Dat kan ertoe leiden dat aanslagtermijnen gaan verlopen. Om die reden is in lid 2 van artikel 52a AWR bepaald dat de termijn voor het opleggen van een aanslag of beschikking wordt verlengd met de periode tussen het bekendmaken van de informatiebeschikking en het moment waarop de beschikking onherroepelijk vast komt te staan of wordt vernietigd. In lid 3 van artikel 52a AWR is expliciet opgenomen dat als een aanslag wordt vastgesteld voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, de informatiebeschikking is vervallen. Daarmee staat de volgorde dwingend vast. Eerst moet de informatiebeschikking worden beoordeeld voordat de aanslagregeling kan plaatsvinden. Gebeurt dat niet, dan vervalt de informatiebeschikking.

#### *'Kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht'*

In lid 2 van artikel 27e AWR is bepaald dat de rechter die oordeelt over een informatiebeschikking en het beroep (gedeeltelijk) ongegrond verklaart een termijn stelt voor het alsnog voldoen aan de verplichtingen (voor zover in stand gelaten) uit de informatiebeschikking. De rechter stelt echter geen termijn (en daarmee staat de omkering en de verzwaring van de bewijslast vast nu niet meer tijdig aan de verplichting uit de informatiebeschikking kan worden voldaan) als er sprake is van *kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht*. Wat is dat nu precies?

In de parlementaire geschiedenis bij het wetsvoorstel is gesteld dat daarvan niet snel sprake zal zijn. Verder is er het volgende gesteld.

*'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 in de informatieplichtige nogmaals in de gelegenheid te stellen om te voldoen aan een rechtmatig informatieverzoek.'*<sup>10</sup>

Het begrip 'kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht' komt ook voor in artikel 8:75 Awb. In Tekst en Commentaar op de Awb wordt gesteld dat dit begrip gelijkgesteld moet worden aan 'misbruik van procesrecht'<sup>11</sup> en 'verwijtbaar onnodig procederen'.

Wij zijn het met de indieners van het wetsvoorstel eens dat er slechts in zeer bijzondere omstandigheden sprake kan zijn van 'kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht'. Een voorbeeld is dat een belastingplichtige een onderdeel van een informatiebeschikking bestrijdt waarover de Hoge Raad recent een duidelijk oordeel heeft geveld.

#### *Samenloop met gewone rechter*

In lid 4 van artikel 52a AWR wordt bepaald dat de mogelijkheid van de inspecteur om een informatiebeschikking te geven onverlet laat dat hij een procedure bij de burgerlijke rechter aanhangig kan maken die strekt tot een veroordeling tot nakoming van de verplichtingen voortvloeiende uit de AWR op straffe van een dwangsom. Volgens de indieners van het wetsvoorstel blijft deze mogelijkheid voor de inspecteur onmisbaar in bijzondere gevallen, namelijk als alle medewerking wordt geweigerd.<sup>12</sup> Deze bepaling sluit aan bij recente jurisprudentie van de civiele kamer van de Hoge Raad waarin deze mogelijkheid wordt aanvaard.<sup>13</sup> Het komt ons eigenaardig voor dat deze jurisprudentie van de Hoge Raad wordt gecodificeerd in de wet. De afweging die een burgerlijk rechter zal maken is anders dan de afweging die ten grondslag heeft gelegen aan de jurisprudentie van de Hoge Raad, omdat de inspecteur en de belastingplichtige door de invoering van artikel 52a AWR in een andere verhouding tot elkaar zijn komen te staan. Een nadere beoordeling van die verhouding ten opzichte van de mogelijkheid om de burgerlijk rechter in te schakelen, vergt een aparte behandeling en past niet in deze bespreking.

#### **Omvang administratieplicht en onrechtmatigheid**

Het oorspronkelijke wetsvoorstel voorzag in een directe toetsing vooraf van de reikwijdte van de administratieplicht. Ondanks dat de Raad van State heeft geadviseerd de mogelijkheid van deze 'advance ruling' ook in het gewijzigde voorstel van wet te handhaven, is dat niet gebeurd vanwege de door het ministerie van Financiën genoemde angst voor grote aantallen verzoeken en procedures. Het aanvaarde wetsvoorstel voorziet in de mogelijkheid van toetsing achteraf. Valt de toetsing negatief uit, dan voorziet dit wetsvoorstel uitsluitend in een kostenvergoeding. Dat laat onverlet dat een door de inspecteur opgelegde verplichting nog andere gevolgen kan hebben, zoals bewijsuitsluiting. Wel menen wij dat,

zeker in het tijdperk van horizontaal toezicht, ook zonder wettelijke mogelijkheid het mogelijk moet zijn om vooroverleg te voeren met de inspecteur over de reikwijdte van de administratieplicht.

Nadat deze door de inspecteur gevraagde verplichting is nagekomen maar de belanghebbende (belastingplichtige, inhoudingsplichtige, administratieplichtige, belasting-schuldige of aansprakelijk gestelde) meent dat deze verplichting onrechtmatig is opgelegd, dan kan hij om de kostenvergoeding vragen. Hierop wordt door de inspecteur of ontvanger beslist bij een voor bezwaar en beroep vatbare beslissing.

#### Onrechtmatig karakter

Wanneer is een informatieverzoek of administratieverplichting onrechtmatig? Uitgangspunt is dat er sprake is van onrechtmatigheid van het verzoek of de verplichting als de rechter die betreffende beschikking vernietigt. In dat geval moet worden aangenomen dat de inspecteur of ontvanger onrechtmatig heeft gehandeld.<sup>14</sup> In de gevallen die door het wetsvoorstel worden bedoeld zal dus de procedure over de onrechtmatigheid van een verzoek of verplichting tegelijk worden gevoerd met de procedure over de te vergoeden kosten. Het wetsvoorstel voorziet in die gevallen niet in een vorm van schorsende werking, wat kan betekenen dat de door de inspecteur of ontvanger geadresseerde eerst zal moeten voldoen aan het verzoek of de verplichting en pas daarna de onrechtmatigheid kan aankaarten en zodoende de kosten kan claimen. Er is geen wettelijke termijn voor het indienen van het verzoek, maar het komt ons voor dat dat binnen een redelijke termijn na (het voldoen aan) het verzoek of de verplichting moet gebeuren.

#### Te vergoeden kosten

De kosten die voor vergoeding in aanmerking komen zijn 'de in redelijkheid gemaakte kosten die rechtstreeks het gevolg zijn geweest van het nakomen van het onrechtmatige informatieverzoek of de onrechtmatige administratieverplichting'. Aldus kunnen weliswaar de integrale kosten worden vergoed, maar deze kosten moeten wel een causaal verband hebben met de nakoming van het onrechtmatige verzoek of de verplichting en alleen de in redelijkheid gemaakte kosten komen in aanmerking. De kosten van de adviseur die heeft geadviseerd over de omvang van de administratieplicht worden niet vergoed. Bovendien vallen de kosten van de procedure zelf vallen buiten deze vergoedingsmogelijkheid.

#### Slot

Het initiatiefwetsvoorstel nr. 30 645 heeft een onstuimige ontstaansgeschiedenis gehad. Het uiteindelijk aanvaarde wetsvoorstel heeft wat betreft rechtsbescherming een fundamenteel andere en wellicht beperktere insteek dan het oorspronkelijk ingediende wetsvoorstel. Feit blijft dat het wetsvoorstel een eerste stap is op het gebied van rechtsbescherming bij informatieverzoeken en administratieverplichtingen. De vraag of omkering en verzwaring van de bewijslast mag worden ingezet,

kan vooraf aan de rechter worden voorgelegd. Daarnaast is een forse verandering dat bij onrechtmatige informatieverzoeken of administratieverplichtingen een (integrale) kostenvergoeding kan volgen. Beide punten zal de verhouding tussen inspecteur en belanghebbenden veranderen, al was het maar omdat de Belastingdienst kan worden geconfronteerd met een pittige rekening die tot nu toe altijd voor rekening van belanghebbende bleef.

Opvallend blijft dat de in het oorspronkelijke wetsvoorstel opgenomen mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen informatieverzoeken en de mogelijkheid van een advance ruling over de reikwijdte van de administratieplicht geheel zijn komen te vervallen. Pakt de Belastingdienst dat signaal niet op, dan verwachten wij dat de discussie over deze aspecten op enig moment zal herleven. ■

#### Noten

1. Zie o.a. Ch.P.A. Geppaart en C. Flinterman, Aanbevelingen van de werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht, *Vakstudie-Nieuws* 1997, blz. 1715 e.v., M.W.C. Feteris en R.N.J. Kamerling, Rechtsbescherming tijdens een belastingcontrole, *Weekblad Fiscaal Recht* 1997/6254, blz. 1027 e.v., R.H. Happé, De inzageverplichting ter discussie: een voorstel tot verbetering van een gebrekkige rechtsgang, *Weekblad Fiscaal Recht* 2001/6428, blz. 429 e.v. en E.B. Pechler en M.W.C. Feteris, Evaluatie van het herziene fiscale procesrecht, WODC-onderzoek, blz. 95.
2. Gastcollege op 24 april 2006.
3. De Eerste Kamer heeft de staatsecretaris van Financiën daar uitdrukkelijk toe uitgenodigd.
4. Doordat geen bezwaar wordt aangetekend of omdat de rechter na de bezwaarfase oordeelt dat de beschikking terecht is genomen.
5. Zie recent hierover E. Poelmann bij HR 30 oktober 2009, FED 2010/88 en E.J.M. Rosier, Een dwangmiddel onder controle, WFR 2010, blz. 1358 e.v.
6. Een sanctie in de zin van artikel 6 Europees Verdrag inzake de Rechten van de Mens is dit volgens de Hoge Raad niet (HR 8 juli 1998, BNB 1998/326).
7. Zie artikel 27e, lid 2 AWR (nieuw).
8. De inspecteur mag niet naar willekeur een aanslag vaststellen. Dat is in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en artikel 3:2 Awb. De rechter zal wel, in beginsel marginaal, toetsen of de aanslag in redelijkheid is vastgesteld.
9. Tenzij er sprake is van 'kennelijk onredelijk gebruik van het procesrecht'. Zie hierna voor een toelichting op deze uitzondering.
10. Tweede nota van wijziging, Tweede Kamer, vergaderjaar 2008-2009, 30645, nr. 14, blz. II.
11. Deze term heeft de Hoge Raad gebruikt in zijn beslissingen over de reikwijdte van artikel 8:42 Awb (zie BNB 2008/161 en BNB 2008/162).
12. Tweede nota van wijziging, Tweede Kamer, vergaderjaar 2008-2009, 30645, nr. 14, blz. II.
13. Hoge Raad BNB 2010/21.
14. HR 2 juni 1995, nr. 15.720, NJ 1997, 164 (Aharchi/Bedrijfsvereniging), vergelijk ook HR 9 mei 1986, nr. 12.578, NJ 1987/252, BNB 1986/300 (Staat/Grosheide; ook bekend als Van Gelder Papier), HR 26 september 1986, nr. 12.665, NJ 1987/253 (Hoffman-La Roche) en HR 17 november 1989, AB 1990/81 en HR 17 november 1989, nr. 13.676, AB 1990,81, m.nt. G.P. Kleijn.