

Vergaderjaar 2007–2008

30 645

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

Nr. 6

MEMORIE VAN TOELICHTING ZOALS GEWIJZIGD NAAR AANLEIDING VAN HET ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Om zijn taak behoorlijk te kunnen uitoefenen heeft de belastingdienst informatie nodig. Zonder een juist en volledig beeld van de feiten is een behoorlijke uitvoering van de belastingwet niet mogelijk. Een belangrijk deel van zijn informatie krijgt de belastingdienst van de belastingplichtigen zelf en van administratieplichtigen. Op grond van de fiscale wetgeving (de AWR) zijn zij binnen bepaalde grenzen verplicht om aan de inspecteur op diens verzoek informatie te verschaffen die fiscaal relevant kan zijn. De belastingdienst heeft in dit opzicht vergaande bevoegdheden. De Hoge Raad heeft deze onderzoeksbevoegdheden omschreven als «zeer ingrijpende dwangmiddelen» (HR 10 februari 1988, BNB 1988/160). Bij de uitoefening daarvan is de belastingdienst wel gebonden aan verdragsrecht en aan beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het evenredigheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het beginsel van fair play. Over de vraag of de fiscus in een concreet geval bij het verzamelen van informatie is gebleven binnen de grenzen van zijn wettelijke bevoegdheden, en of hij daarbij heeft gehandeld in overeenstemming met verdragen en met beginselen van behoorlijk bestuur, kan discussie ontstaan. Hetzelfde geldt voor de omvang van iemands administratie- en bewaarplicht, aangezien de AWR deze verplichtingen in artikel 52 slechts globaal omschrijft. Voor de betrokken belastingplichtige of administratieplichtige kunnen dergelijke discussies van groot praktisch belang zijn, doordat het verstrekken van de informatie waar de fiscus om vraagt en het voeren en bewaren van een uitgebreide administratie veel tijd, moeite en geld kunnen kosten. Er kan sprake zijn van zeer aanzienlijke administratieve lasten. Als de belastingplichtige of administratieplichtige voldoet aan een verzoek om informatie waar de inspecteur niet toe had mogen overgaan, bijvoorbeeld een verzoek om buitensporig veel informatie te verschaffen, is sprake van onnodige administratieve lasten. Dergelijke lasten dienen vermeden te worden. Een probleem is dat er naar huidig recht geen effectieve rechtsbescherming bestaat voor degene die met een verzoek om informatie door de belastingdienst wordt geconfronteerd, en van oordeel is dat dit

verzoek niet terecht is. Evenmin is er een effectieve rechtsbescherming tegen standpunten van de inspecteur over de omvang van iemands administratie- en bewaarplicht volgens de fiscale wetgeving. In feite is het laatste woord in discussies daardoor vaak aan de inspecteur, die zelf partij is in de discussie. Het is de bedoeling van het onderhavige wetsvoorstel om dit tekort in de rechtsbescherming op te heffen. Daartoe wordt de mogelijkheid van bezwaar en beroep geboden tegen een belangrijk deel van de verzoeken om informatie van de belastingdienst. Hetzelfde geldt voor standpunten van de fiscus over toepassing of ontheffing van de fiscale administratie- en bewaarplicht in een concrete situatie. Ook die beslissingen zullen volgens dit wetsvoorstel voor bezwaar en beroep vatbaar worden.

2. De huidige situatie

Naar huidig recht kan de belastingplichtige of administratieplichtige die van oordeel is dat een verzoek om informatie van de belastingdienst te ver gaat, een discussie daarover aangaan met de betrokken ambtenaar. Als zij het onderling niet eens worden, kan een klacht bij de superieuren van die ambtenaar worden ingediend. Als er voor beide standpunten wat te zeggen valt, zal zo'n klacht echter meestal niet worden gehonoreerd, zeker niet als het gaat om een principiële verschil van inzicht over de wettelijke onderzoeksbevoegdheden van de fiscus of de reikwijdte van algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Als hij met de fiscus van mening blijft verschillen, zou de betrokkene kunnen besluiten het erop aan te laten komen en weigeren de gevraagde medewerking te verlenen. Hij loopt dan echter een risico van strafvervolgning. Daar wordt door de fiscus in de praktijk ook mee bedreigd. Als het gaat om een verzoek om informatie aan de belastingplichtige zelf, zal de weigering ertoe leiden dat de inspecteur een aanslag oplegt die bij gebreke van de gevraagde informatie veelal op een schatting berust. Als de informatie ten onrechte is geweigerd, zal de belastingplichtige vervolgens overtuigend moeten aantonen dat die aanslag onjuist is (artikel 25, zesde lid en artikel 27e van de AWR, de zgn. omkering van de bewijslast). Datzelfde geldt wanneer een aanslag is opgelegd aan een administratieplichtige die niet heeft voldaan aan zijn administratie- en bewaarplicht op grond van artikel 52 AWR. De vraag of omkering van de bewijslast optreedt, kan achteraf aan de belastingrechter worden voorgelegd, in het kader van de procedure over een (geschatte) aanslag die op het controleonderzoek volgt.

In theorie zou de belastingplichtige of administratieplichtige die een verzoek om informatie direct wil bestrijden zich daartoe in kort geding tot de civiele rechter kunnen wenden, maar dat is kostbaar. Bovendien is de civiele rechter veelal niet fiscaal deskundig, en openbaarheid van de procedure is vaak een belemmering voor belastingplichtigen om een civiele procedure aanhangig te maken. In de praktijk wordt van deze rechtsgang dan ook vrijwel geen gebruik gemaakt.

Ook zou de betrokkene een klacht kunnen indienen bij de Nationale Ombudsman of een verzoek richten tot de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven van de Tweede Kamer of de Commissie voor de Verzoekschriften van de Eerste Kamer. De verplichting tot het verstrekken van gevraagde informatie wordt daardoor echter niet opgeschort. De betrokkene loopt dus toch het risico van strafvervolgning en/of omkering van de bewijslast als hij deze informatie niet aan de fiscus verstrekt. Dat is vermoedelijk ook de reden dat er betrekkelijk weinig klachten op dit gebied worden ingediend bij de Nationale Ombudsman en de Commissies voor de Verzoekschriften (en de Burgerinitiatieven).

3. Nadelen van de huidige situatie

Zoals hiervoor in onderdeel 2 bleek, kan de betrokkene onder de huidige wettelijke regeling alleen achteraf een rechtsingang bij de ter zake kundige belastingrechter krijgen, namelijk door de gevraagde informatie te weigeren en vervolgens te procederen over een daarop volgende (geschatte) aanslag. Daarbij loopt hij echter het risico van omkering van de bewijslast, hetgeen betekent dat hij voor de rechter overtuigend moet aantonen dat de geschatte aanslag onjuist is. Hetzelfde geldt voor de administratieplichtige die het niet eens is met het standpunt van de inspecteur over de omvang van zijn administratie- en bewaarplicht. Meestal blijkt het leveren van overtuigend tegenbewijs in de praktijk een ondoenlijke opgave, en volgt de rechter daardoor de – veelal hoge – schatting van de inspecteur. Nu een andere effectieve rechtsgang ontbreekt, is het weigeren van de informatie onder de huidige wetgeving als het ware spelen met vuur. Een goed ingelichte belastingplichtige zal het risico van omkering van de bewijslast niet willen nemen, ook al vindt hij zijn standpunt dat hij de informatie niet hoeft te verschaffen goed verdedigbaar. Als het verzoek om informatie van de inspecteur geen betrekking heeft op de eigen belastingplicht van de betrokkene, en er dus sprake is van een derdenonderzoek, kan de zaak zelfs niet achteraf via een geschil over een aanslag aan de belastingrechter worden voorgelegd. Degene van wie de informatie gevraagd wordt, riskeert dan wel strafvervolgning als hij weigert om de informatie te verstrekken.

Het praktische gevolg is dat betrokkenen zich meestal (morrend) schikken in een informatieverzoek van de fiscus, zelfs wanneer dat vermoedelijk in strijd is met een verdrag, de wet of met algemene beginselen, bijvoorbeeld omdat het verzoek onredelijk bezwarend is. Zo'n ongecontroleerde feitelijke machtspositie van de inspecteur komt de houding van burgers tegenover de overheid niet ten goede. Zij kan bij de fiscus bovendien leiden tot een houding waarbij de eigen onderzoeksbevoegdheden zo ruim mogelijk worden opgevat en de grenzen daarvan worden opgezocht.

4. Praktische behoefte aan een effectieve rechtsgang

In verreweg de meeste gevallen zal de belastingdienst de grenzen in acht nemen die door verdragen, wetgeving en algemene beginselen van behoorlijk bestuur worden gesteld aan zijn onderzoeksbevoegdheden. Maar de mogelijkheid bestaat toch dat een ambtenaar zijn bevoegdheden te buiten gaat in een op zichzelf begrijpelijk streven om zoveel mogelijk fiscaal relevante informatie te verzamelen. Er bestaan bovendien schemergebieden waar het niet altijd duidelijk zal zijn hoe ver de onderzoeksbevoegdheden van de fiscus precies gaan. In een rechtsstaat behoort de onafhankelijke rechter dan op een effectieve manier te kunnen bepalen of de fiscus bij een onderzoek rechtmatig te werk gaat.

De behoefte aan een effectieve en directe rechtsingang tegen controlehandelingen van de fiscus blijkt ook in de praktijk gevoeld te worden. Zo heeft de belastingrechter geoordeeld dat onder de huidige wettelijke regeling sprake is van een tekort in de rechtsbescherming van de belastingplichtigen, en dat het aan de wetgever is dit op te heffen (Voorzieningenrechter Hof 's-Gravenhage, 24 september 2003, Vakstudie-Nieuws 2003/50.2).

De behoefte aan een effectieve, aan de aanslagregeling voorafgaande rechtsbescherming wordt ook breed gedragen in de fiscale literatuur. Daarbij valt onder meer te wijzen op E. Aardema, annotatie in BNB 2003/268, J. A. R. van Eijdsen, Het schrikbewind van de EDP-auditor, Weekblad Fiscaal Recht 2006/6663, blz. 313 e.v., Ch. P. A. Geppart en C. Flinterman, Aanbevelingen van de werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming

in het belastingrecht, Vakstudie-Nieuws 1997, blz. 1715 e.v., R. H. Happé, Weekblad Fiscaal Recht 2007/, 6708, blz. 219, M. W. C. Feteris en R. N. J. Kamerling, Rechtsbescherming tijdens een belastingcontrole, Weekblad Fiscaal Recht 1997/6254, blz. 1027 e.v., F. J. P. M. Haas en D. N. N. Jansen, Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht 2007/3, blz. 6 e.v. (voor zover het gaat om verzoeken om informatie die gericht zijn aan de belastingplichtige zelf), G. J. Van Leijenhorst, Barbartje moet hangen, Weekblad Fiscaal Recht 2003/6539, blz. 1187 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 A. P. M. van Rijn, Procesrecht voor fiscale spoedgevallen, Weekblad Fiscaal Recht 1997/6264, blz. 1466 e.v. Uit de recente evaluatie van het fiscale procesrecht is naar voren gekomen dat veel geïnterviewde rechters en belastingadviseurs van oordeel zijn dat er sprake is van een rechtstekort in de controlesfeer, men zie E. B. Pechler en M. W. C. Feteris, Evaluatie van het hiërarchische fiscale procesrecht, WODC-onderzoek, blz. 95. De behoefte aan rechtsbescherming wordt onderstreept door de vele positieve reacties op de indiening van de eerste versie van het onderhavige wetsvoorstel. Wij noemen onder meer J. A. R. van Eijdsen, Weekblad Fiscaal Recht 2006/6687, blz. 1112 e.v., G. J. van Leijenhorst, annotatie in BNB 2007/28, M. Muller, Weekblad Fiscaal Recht 2006/6687, blz. 1105 e.v., G. H. Sjobbema, Weekblad Fiscaal Recht 2007/6702, blz. 67, en de redactionele aantekening in Vakstudie-Nieuws 2006/39.6. Ook de Adviescommissie Belastingrecht van de Nederlandse Orde van Advocaten geeft in haar advies aan dat zij dit wetsvoorstel toejuicht.

Een sprekend voorbeeld waaruit de behoefte aan effectievere rechtsbescherming blijkt, is de discussie tussen veel ondernemingen en de belastingdienst over de vraag of fiscale due diligencerapporten aan de inspecteur ter inzage moeten worden gegeven. Deze vraag heeft betrokkenen jarenlang verdeeld gehouden, zonder dat er een zaak aan de belastingrechter kon worden voorgelegd. De belastingdienst heeft deze vraag in de Fortis-zaak voorgelegd aan de burgerlijke rechter, maar die procedure is niet tot aan de Hoge Raad doorgezet (zie Pres. Rb. Utrecht 7 september 1999, Fiscaal weekblad FED 1999/670). Uiteindelijk heeft de belastingkamer van de Hoge Raad de knoop ruim 6 jaar later doorgehakt in een overweging ten overvloede (HR 23 september 2005, BNB 2006/21).

Ook buiten het fiscale recht wordt gepleit voor een rechtsgang tegen controlehandelingen van bestuursorganen. Zo heeft de Raad van State geadviseerd om toezichthandelingen op financieel gebied expliciet voor bezwaar en beroep vatbaar te maken, omdat anders de belangen van de betrokken ondernemingen niet voldoende worden gewaarborgd (Kamerstukken II, 2003/04, 29 708, nr. 4, blz. 18). In de literatuur is dit ook in meer algemene zin, ten aanzien van handelingen van toezichthouders, bepleit door L. F. M. Verhey en N. Verheij, De macht van de marktmeestersmarkttoezicht in constitutioneel perspectief, preadvies, Handelingen Nederlandse Juristenvereniging 2005-I, blz. 303–305. Op de vraag of de wetgever dient te voorzien in bestuursrechtelijke rechtsbescherming tegen handelingen van toezichthouders, antwoordde een meerderheid van de jaarvergadering van de Nederlandse Juristenvereniging in 2005 bevestigend (zie Handelingen Nederlandse Juristenvereniging 2005-II, blz. 100, ten aanzien van stelling 6). Daarbij moet overigens worden aangetekend dat in het niet-fiscale bestuursrecht de behoefte aan een rechtsingang minder groot is, doordat degene die zijn medewerking weigert daar niet wordt geconfronteerd met wettelijke omkering en verzwaring van de bewijslast.

5. Eerdere aanzetten tot wetswijziging

Naar aanleiding van het hiervoor onder 4 al genoemde advies van de werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht (bestaande uit de hoogleraren Geppaart en Flinterman) heeft de regering al in 1997 laten weten een wettelijke regeling te willen treffen waardoor besluiten betreffende de toepassing van de administratieplicht en de plicht tot informatieverstrekking over derden voor bezwaar vatbaar worden (Kamerstukken II 1996–1997, 25 000 IXB, nr. 24). Dit voornemen is nadien nog een aantal keren bevestigd.

6. Aanleiding tot het initiatiefwetsvoorstel

Zo'n 10 jaar na de aankondiging door de regering in 1997 is het nog steeds niet tot een wetsvoorstel gekomen. Inmiddels heeft de regering zelfs uitdrukkelijk laten weten dat er van haar ook geen voorstellen op dit punt te verwachten zijn (Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 7, blz. 15–16).

Aangezien ondergetekenden het – gelet op het voorgaande – zeer wenselijk vinden dat een dergelijke uitbreiding van de rechtsbescherming er toch komt, hebben zij besloten hiertoe een initiatiefwetsvoorstel in te dienen.

7. Alternatieve oplossingen

Het onderhavige wetsvoorstel opent de mogelijkheid om onmiddellijk bezwaar en vervolgens beroep in te stellen tegen bepaalde, in de wet limitatief opgesomde controlehandelingen van de belastingdienst. De indieners hebben ook stilgestaan bij een aantal alternatieve mogelijkheden om de gesignaleerde problematiek aan te pakken.

Een veel verder gaand alternatief zou inhouden dat in beginsel tegen alle besluiten van de belastingdienst als bedoeld in artikel 1:3, eerste lid, Awb bezwaar en beroep wordt opengesteld. Daarmee zou ook in belastingzaken een open stelsel van rechtsbescherming ontstaan, zoals dat voor de rest van het bestuursrecht al is vastgelegd in de Awb (artikel 8:1, eerste lid). Hoewel de indieners zeker niet afwijzend staan tegen de invoering van een dergelijk open stelsel in belastingzaken, realiseren zij zich dat dit een ingrijpende aanpassing van de fiscale wetgeving zou vergen. Daarom stellen zij uit praktische overwegingen voor om de rechtsbescherming vooralsnog alleen uit te breiden tot die besluiten van de belastingdienst waarbij de beperkingen van het gesloten stelsel in de praktijk de meeste kritiek oproepen.

De Raad van State heeft in zijn advies een ander alternatief genoemd, namelijk om de wettelijke regeling over de zogenoemde omkering van de bewijslast aan te passen. De belastingplichtige die medewerking aan een onderzoek van de belastingdienst weigert, zou daardoor niet of althans in mindere mate worden geconfronteerd met nadelige consequenties, zoals een verzwaarde bewijslast. De behoefte aan rechtsbescherming tegen controlehandelingen zou dan eveneens minder worden. De indieners voelen er echter niet voor om het probleem langs deze weg op te lossen. Zij hebben dit wetsvoorstel gericht op een tekort in de rechtsbescherming dat regelmatig in de praktijk wordt ervaren, en waartoe de regering aanvankelijk ook wettelijke maatregelen had aangekondigd. Een wijziging van het wettelijke regime over de omkering van de bewijslast zou aanzienlijk verder gaan. Daarbij zou ook de bewijspositie worden versterkt van belastingplichtigen die niet voldoen aan een verzoek om informatie van de belastingdienst dat onbetwist wél rechtmatig is. De indieners zien geen aanleiding om voorstellen te doen waardoor de bewijspositie van belas-

tingplichtigen in dergelijke gevallen principieel zal wijzigen. De verplichte toedeling plus verzwaring van de bewijslast kan in zulke gevallen een nuttig middel zijn om belastingplichtigen tot nakoming van hun wettelijke informatieverplichtingen aan te zetten. De indieners zien ook geen breed gedragen overtuiging dat deze regeling in de AWR zou moeten vervallen of wijzigen. Een beperking tot strafrechtelijke sancties, zoals gesuggereerd in het advies van de Raad van State, heeft het nadeel dat de capaciteit van de betrokken strafrechtelijke instanties waarschijnlijk ontoereikend is om alle in aanmerking komende zaken te behandelen.

De indieners hebben zo doende gekozen voor een oplossing die zoveel mogelijk is toegesneden op het specifieke probleem van de rechtsbescherming tegen controlehandelingen van de fiscus.

Dat kan het beste gebeuren door middel van een mogelijkheid om meteen bezwaar en beroep in te stellen tegen controlehandelingen van de fiscus. Dat verdient de voorkeur boven een regeling die slechts recht geeft op schadevergoeding achteraf, indien een controlehandeling onrechtmatig was. Voorkomen is beter dan genezen. Of, zoals de redactionele aantekening in Vakstudie-Nieuws 2006/26.2 het formuleert: toetsing achteraf is niet meer dan het spreekwoordelijke dempen van de put nadat het kalf verdronken is. Een mogelijkheid om ontoelaatbare verzoeken om informatie tegen te houden is verre te prefereren boven een stelsel dat de belastingplichtige er in feite toe dwingt om medewerking te verlenen, ook als het verzoek niet toelaatbaar is, en hij vervolgens achteraf moet discussiëren en procederen over zijn recht op een schadevergoeding en de omvang daarvan. De kosten van de medewerking moet hij dan wel voorfinancieren, en het tijdsbeslag van de medewerking valt achteraf niet terug te draaien. Bovendien ligt de informatie dan wel, misschien ten onrechte, bij de fiscus, die er mogelijk ook al een verder onderzoek op heeft gebaseerd.

8. Hoofdpijnen van de voorgestelde regeling

De voorgestelde regeling is in hoofdlijn ontleend aan de voorstellen van M. W. C. Feteris en R. N. J. Kamerling in Weekblad Fiscaal Recht 1997/6254, blz. 1027 e.v. De regeling komt erop neer dat er twee categorieën beschikkingen van de belastingdienst bijkomen waartegen bezwaar en vervolgens beroep bij de belastingrechter openstaat, namelijk:

- a) een groot aantal verzoeken om informatie, en
- b) beslissingen over de reikwijdte van de fiscale administratie- en bewaarplicht in een concreet geval, waaronder ook beslissingen over ontheffing van deze verplichtingen.

Een verzoek om informatie zal de vorm kunnen aannemen van een voor bezwaar vatbare beschikking. Deze verzoeken hoeven dus niet meteen in voor bezwaar vatbare vorm te worden gedaan. Een niet voor bezwaar vatbare brief of een mondeling verzoek om informatie blijft daardoor dus mogelijk. Naar aanleiding van een binnen vier weken ingediend schriftelijk verzoek van de betrokkene, zal de inspecteur verplicht zijn om zo'n niet voor bezwaar vatbaar verzoek alsnog vast te leggen in voor bezwaar vatbare vorm. De termijn van vier weken is ontleend aan de wettelijke regeling voor het douanerecht (artikel 30a, tweede lid, AWR). Zij komt in de plaats van de termijn van tien dagen die in het oorspronkelijke wetsvoorstel was genoemd. Die termijn was wel erg kort, en heeft dan ook de nodige kritiek opgeroepen in de literatuur. Zo spoedig mogelijk nadat de betrokkene daarom verzocht heeft, maar uiterlijk binnen 10 dagen, dient de belastingdienst het verzoek om informatie vast te leggen in een voor bezwaar vatbare beschikking. Ter versnelling van de procedure kan de fiscus ook besluiten om een verzoek om informatie meteen in voor

bezwaar vatbare vorm te gieten, bijvoorbeeld als hij discussie daarover verwacht.

Wanneer sprake is van een voor bezwaar vatbare beschikking, kan de betrokkene direct na indiening van een bezwaarschrift een voorlopige voorziening aan de – deskundige – belastingrechter vragen op grond van de artikelen 8:81 e.v. Awb.

Het voorstel ziet met name op beslissingen in het kader van de heffing, afkomstig van de inspecteur. Naar aanleiding van het advies van de Raad van State en kritiek in de fiscale literatuur, hebben de indieners besloten de voortgesnelde regeling ook te laten gelden voor soortgelijke beslissingen van de ontvanger in het kader van de invordering van belastingen. De wettelijke onderzoeksbevoegdheden van de ontvanger zijn namelijk vrijwel gelijklopend aan die van de inspecteur. Overigens hebben de indieners de indruk dat onderzoeken in het kader van de heffing van belasting aanzienlijk vaker voorkomen dan onderzoeken ten behoeve van de invordering.

Het voorstel is niet van toepassing op uitnodigingen tot het doen van aangifte (aangiftebiljetten). Hoewel ook daarbij sprake is van een verzoek om informatie, gaat het voorstel niet zo ver dat ook de uitreiking van een aangiftebiljet voor bezwaar vatbaar wordt. Het massale aangifteproces wordt dus niet beïnvloed door de voorgestelde regeling.

Het voorstel ziet ook op verzoeken om informatie aan de belastingplichtige zelf. In zoverre gaat het verder dan het advies van de Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht. Daarvoor is gekozen omdat juist de belastingplichtige zelf behoefte heeft aan effectieve rechtsbescherming, aangezien hij het risico loopt van omkering van de bewijslast als hij de gevraagde informatie niet verschaft. Dat risico loopt een administratieplichtige bij een derdenonderzoek niet.

In de meeste gevallen berusten controlehandelingen van de belastingdienst op de AWR of de Invorderingswet 1990. Het wetsvoorstel voorziet dan ook primair in een aanpassing van deze wetten. Dezelfde rechtsbescherming zal worden geboden wanneer het gaat om heffingen van lokale overheden en de vaststelling van besluiten op grond van de Wet WOZ. Voor het douanerecht zijn de onderzoeksbevoegdheden van de belastingdienst en de administratieplicht geregeld in de Douanewet. Het wetsvoorstel voorziet ook in een aanpassing van de Douanewet, waarmee is beoogd de rechtsbescherming in douanezaken zoveel mogelijk op dezelfde wijze vorm te geven als in de rest van het belastingrecht.

Het wetsvoorstel bevat zelf geen normen waaraan een onderzoek door de fiscus behoort te voldoen. Het is dan ook niet de bedoeling om de onderzoeksbevoegdheden van de belastingdienst te beperken. Het gaat er slechts om effectieve toegang tot de rechter te bieden voor geschillen over de vraag of de inspecteur zich heeft gehouden aan de bestaande rechtsregels (verdragen, wetgeving en algemene beginselen van behoorlijk bestuur). Bij verdragsrecht kan onder meer worden gedacht aan het recht van een aangeklaagde in een sanctiezaak om niet te worden gedwongen tot bepaalde medewerking aan het bewijs (het nemo tenetur beginsel). Wettelijke begrenzings van de onderzoeksbevoegdheden van de fiscus zijn in het bijzonder te vinden in de artikelen 47 e.v. van de AWR. Algemene beginselen zijn voor een deel gecodificeerd in de Awb, zoals het evenredigheidsbeginsel van art. 3:4, tweede lid, Awb. Ook zijn er algemene beginselen van behoorlijk bestuur die nog niet in wetgeving zijn vastgelegd, zoals het vertrouwensbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het beginsel van fair play. Deze beginselen zijn door de belastingrechter al in

belangrijke mate omlijnd, en worden door hem ook toegepast op controlehandelingen van de fiscus.¹ Voor de invulling van deze beginselen op controlegebied wordt vaak inspiratie gezocht bij de wettelijke regeling over toezicht in de artikelen 5:11 e.v. van de Awb, hoewel die bepalingen als zodanig niet van toepassing zijn in het belastingrecht. Met name art. 5:13 Awb is daarbij van belang: een toezichthouder maakt van zijn bevoegdheden slechts gebruik voor zover dat redelijkerwijs voor de vervulling van zijn taak nodig is. De indieners geven er de voorkeur aan om geen nadere uitwerking van de beginselen van behoorlijk bestuur in dit wetsvoorstel op te nemen. Ook voor de rest van het bestuursrecht is dat (nog) niet gebeurd. Bovendien gaat het veelal om de weging van een reeks bijzondere omstandigheden in een concreet geval, die zich moeilijk leent voor uitgewerkte abstracte normen en beter aan de rechter kan worden overgelaten. Tot slot wijzen de indieners erop dat de regering er ook niet voor voelde om thans reeds het vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel in belastingzaken te codificeren. Zij was van oordeel dat dit buiten het kader van een wetsvoorstel over fiscale rechtshandhaving gaat, en mede afhankelijk is van de gedachtevorming over een verdere ontwikkeling van het algemene bestuursrecht (Tweede Kamer, vergaderjaar 2005–2006, 30 322, nr. 5, blz. 7).

9. Rechtsgang en beperkte schorsende werking

Het uitgangspunt van de Awb is dat bezwaar en beroep tegen een beschikking, en dus ook tegen een controlehandeling, de werking ervan niet opschorten (artikel 6:16 Awb).

Zonder nadere voorziening zou dit tot gevolg hebben dat met het openstellen van bezwaar en beroep tegen controlehandelingen nog steeds geen effectieve rechtsgang wordt geboden. De beslissing van de rechter volgt op zijn vroegst na enkele maanden. Op dat moment zal de termijn die de fiscus voor het verstrekken van informatie heeft gesteld meestal reeds verstreken zijn. Als een belastingplichtige of administratieplichtige die de gevraagde informatie op dat moment nog niet verstrekt heeft, toch nog wordt bedreigd met omkering van de bewijslast of strafvervolgung, ook wanneer zijn standpunt pleitbaar is, zou de mogelijkheid van bezwaar en beroep het grootste nadeel van de huidige situatie niet wegnemen. Dat zou ervoor pleiten om aan het bezwaar en beroep tegen een controlehandeling van de fiscus schorsende werking toe te kennen.

Aan de andere kant is het niet wenselijk dat de betrokkene een controleonderzoek van de fiscus langdurig zou kunnen stilleggen door tot in hoogste instantie over een of meer controlehandelingen te procederen. Dat zou jaren kunnen duren. Ook zou het niet wenselijk zijn als de betrokkene een belastingcontrole voor kortere of langere tijd zou kunnen traineren met evident kansloze bezwaren en beroepen.

De voorgestelde wettelijke regeling biedt de ruimte om in dit spanningsveld tot een evenwichtige oplossing te komen. Zij is gebaseerd op het uitgangspunt dat de werking van een controlehandeling van de fiscus niet automatisch wordt opgeschort door een daartegen gericht bezwaar of beroep. De Raad van State heeft in zijn advies wel gewezen op de mogelijkheid van een wettelijke regeling die voorziet in schorsende werking tenzij de voorzieningenrechter op verzoek van het bestuursorgaan anders beslist. Een dergelijke regeling heeft als nadeel dat de werking van die verplichtingen ook wordt opgeschort in gevallen waarin er geen reden is om aan de rechtmatigheid van het besluit van de fiscus te twijfelen. De automatische schorsende werking strekt zich dan uit tot het moment waarop de voorzieningenrechter besluit deze werking te beëindigen, hetgeen enkele maanden in beslag kan nemen. In een dergelijk stelsel is

¹ Zie voor een overzicht van de jurisprudentie met betrekking tot controlehandelingen: E.B. Pechler, MBB 2006, blz. 143 e.v.).

het risico groter dat sommige belastingplichtigen de geboden rechtsbescherming zullen aangrijpen als (oneigenlijk) middel om onderzoeken van de fiscus te traineren of zelfs tegen te werken. Hoewel de indieners niet verwachten dat veel belastingplichtigen zich op oneigenlijke gronden tot de voorzieningenrechter zullen wenden, zijn zij geen voorstander van een stelsel dat daartoe wellicht toch een stimulans zou kunnen vormen. Om die reden geven de indieners de voorkeur aan een regeling waarbij de betrokkene in actie zal moeten komen om schorsende werking te bereiken, namelijk door een verzoek om een voorlopige voorziening in te dienen bij de voorzieningenrechter van de rechtbank (artikel 8:81 Awb). Die mogelijkheid heeft hij in het stelsel van de Awb zodra hij een bezwaarschrift tegen de beschikking van de inspecteur heeft ingediend. Daardoor bestaat in het stelsel van de Awb een zeker risico dat zaken bij de rechter komen die daarvoor nog niet rijp zijn. De indieners zien daarin echter onvoldoende aanleiding om automatische schorsende werking aan het bezwaar toe te kennen voor de duur van de bezwaarfase. Hun voorkeur gaat uit naar het hierna nog nader toe te lichten genuanceerdere stelsel, waarin slechts in een deel van de gevallen schorsende werking wordt aanvaard. Als (ook) de inspecteur vindt dat de zaak nog niet rijp is voor beoordeling door de rechter, zou hij overigens kunnen besluiten om de termijn voor naleving van zijn verzoek om informatie te verlengen tot het moment waarop de tijd daarvoor wel rijp is.

De voorzieningenrechter beslist op korte termijn, meestal binnen enkele maanden. Als het verzoek kennelijk ongegrond is, kan hij de zaak zelfs nog sneller, zonder zitting, afdoen (artikel 8:83, lid 3 Awb). De toets van de voorzieningenrechter zal marginaal zijn: hij onderzoekt of de inspecteur in redelijkheid tot zijn verzoek om informatie kon komen. Tegen de beslissing van deze rechter staat geen hoger beroep of beroep in cassatie open.

Het indienen van een verzoek om een voorlopige voorziening is noodzakelijk om schorsing van de informatieplicht of ten minste de hierna te bespreken nadere termijn voor de naleving daarvan te krijgen. Degene die niet binnen de gestelde termijn aan het verzoek van de fiscus voldoet, dreigt anders te worden geconfronteerd met omkering van de bewijslast. Wij gaan er daarom van uit dat in deze gevallen voldaan wordt aan de voorwaarde uit artikel 8:81, eerste lid, Awb dat sprake moet zijn van een spoedeisend belang van de verzoeker.

Als de voorzieningenrechter het verzoek toewijst, zal hij de verplichting om informatie te verstrekken opschorten. De betrokkene wordt dan niet geconfronteerd met omkering van de bewijslast of strafvervolging als hij de informatie niet heeft verstrekt.

De mogelijkheid bestaat ook dat de voorzieningenrechter het verzoek om de medewerkingsverplichting op te schorten afwijst. Als het verzoek op korte termijn is ingediend, en niet bij voorbaat kansloos was, zou het niet redelijk zijn om de betrokkene die in afwachting van de uitkomst van de procedure de gevraagde informatie nog niet heeft verstrekt, te confronteren met sancties als omkering van de bewijslast of strafvervolging. Dat kan worden voorkomen doordat de inspecteur in deze gevallen verplicht zal worden na de afwijzing van het verzoek om een voorlopige voorziening alsnog een redelijke termijn aan de betrokkene te stellen, waarbinnen hij de gevraagde medewerking alsnog dient te verlenen. Naar het oordeel van de indieners kan de voorzieningenrechter ook zelf een nadere termijn stellen voor de naleving van het verzoek om informatie, als dat naar zijn voorlopig oordeel weliswaar rechtmatig is, maar hij het standpunt van de belastingplichtige of administratieplichtige voldoende pleitbaar vindt. De termijn waarbinnen de medewerking verleend moet worden is een – door de rechter te toetsen – element van de voor bezwaar vatbare beschikking van de belastingdienst. De belanghebbende die een voorlopige voorzie-

ning vraagt zou de rechter dan ook uitdrukkelijk om een oordeel over een (eventuele) nadere termijn kunnen vragen. Het ligt dan voor de hand dat de inspecteur ook een standpunt daarover inneemt, zodat bij een eventueel verschil van inzicht een debat daarover kan plaatsvinden. Dat de voorzieningenrechter hier meteen een beslissing over neemt is ook wel zo efficiënt, en heeft daarom ook de voorkeur van de indieners. Hiermee voorkomt men latere geschillen tussen inspecteur en betrokkene over de vraag of er een nadere termijn gesteld dient te worden en zo ja hoe lang die zou moeten zijn.

Door het stellen van een nadere termijn verliest de oorspronkelijk gestelde termijn haar werking; als de betrokkene binnen de nieuwe termijn alsnog de gevraagde medewerking verleent, kan dus niet worden gesteld dat hij in verzuim was. Daarvoor kunnen dan ook geen sancties worden toegepast.

Dit behoort uiteraard alleen te gelden voor zover het verzoek om informatie door middel van een bezwaarschrift en een verzoek om een voorlopige voorziening bestreden wordt. Wanneer de inspecteur een reeks vragen stelt, en de belastingplichtige of administratieplichtige slechts een deel daarvan bij de voorzieningenrechter bestrijdt, zal hij voor de overige vragen geen nadere termijn krijgen. Voor de beantwoording daarvan hoeft de betrokkene zo doende geen uitstel te krijgen.

De hier beschreven oplossing, waarin na afloop van de discussie een nadere termijn wordt gesteld, vertoont analogie met de huidige praktijk in gevallen waarin de belastingplichtige naar aanleiding van een verzoek om inlichtingen van de inspecteur een motivering daarvan vraagt, en een discussie met de inspecteur aangaat over de aanvaardbaarheid van dat verzoek. Wanneer het standpunt van de belastingplichtige op pleitbare gronden berust, is de inspecteur veelal bereid om zijn verzoek nog niet door te zetten zolang hij daarover in discussie is met de belastingplichtige, en hem een nadere termijn te stellen wanneer de discussie is afgerond en de inspecteur het verzoek wil handhaven. De uitspraak van het Hof 's-Gravenhage van 20 juni 1990, BNB 1991/288 sluit daarbij aan. Een praktisch verschil is wel dat onder de huidige wetgeving de inspecteur in feite het laatste woord heeft, doordat in het stadium van het onderzoek geen oordeel kan worden ingeroepen van de belastingrechter.

Ook vertoont de voorgestelde oplossing een zekere analogie met de situatie waarin iemand door de inspecteur is uitgenodigd tot het doen van aangifte, maar van oordeel is dat hij niet belastingplichtig is. Volgens de Hoge Raad kan hij dan vooralsnog volstaan met het retourneren van een oningevuld aangiftebiljet, en daarbij vermelden waarom hij van oordeel is dat hij niet belastingplichtig is (HR 27 maart 1996, BNB 1996/273). Door het aanzwengelen van een discussie over de belastingplicht, en daarmee over de redelijkheid van de uitnodiging tot het doen van aangifte, kan de belastingplichtige zijn verplichting tot het doen van aangifte dus opschorten. Algemeen wordt aangenomen dat dit alleen geldt wanneer hij zich op redelijkerwijs te verdedigen argumenten beroept.

Dat de inspecteur een nadere termijn moet stellen na afwijzing van een verzoek om een voorlopige voorziening zou in de wet geregeld kunnen worden. Het heeft echter onze voorkeur om geen gedetailleerde regeling hierover in de wet op te nemen, maar de belastingdienst de ruimte te bieden om hier op basis van beleidsregels maatwerk te leveren. Uiteraard is het voor de effectiviteit van de voorgestelde regeling essentieel dat dergelijke beleidsregels er ook komen.

Onze gedachten gaan uit naar een gedragslijn waarbij in beginsel alleen een nadere termijn wordt gesteld als de betrokkene op korte termijn een verzoek om een voorlopige voorziening heeft ingediend, en in die procedure geen nodeloze vertraging veroorzaakt. Hiervoor zou aansluiting

gezocht kunnen worden bij de termijn van 10 dagen die beleidsmatig wordt gehanteerd bij de rechtsbescherming op grond van de WIB. Behoorlijk overheidshandelen brengt met zich mee dat de belastingdienst de betrokkene in de beschikking of de toelichting daarbij wijst op deze termijn. Onder bijzondere omstandigheden zou, naar analogie met artikel 6:11 Awb, een langere termijn gehanteerd kunnen worden. Ook zou gedacht kunnen worden aan gevallen waarin de betrokkene op zichzelf wel in staat was binnen 10 dagen een verzoek bij de voorzieningenrechter in te dienen, maar het spoedeisende belang bij een voorlopige voorziening pas in een later stadium is ontstaan zonder dat dit aan de betrokkene kan worden toegerekend.

Het normale tijdspad van de procedure is als volgt in kaart te brengen:

- | | |
|--|----------------------------|
| 1) verzoek om informatie van de inspecteur | |
| 2) verzoek om een beschikking | maximaal 4 weken daarna |
| 3) afgifte van de beschikking door de inspecteur | maximaal 10 dagen daarna |
| 4) bezwaarschrift en verzoek om een voorlopige voorziening | maximaal 10 dagen daarna |
| 5) beslissing van de voorzieningenrechter | ongeveer 2 maanden daarna. |

In totaal komt men daarmee op een tijdverloop van ca. 3,5 maanden. Wanneer de inspecteur de informatie meteen via een voor bezwaar vatbare beschikking vraagt, vallen de fasen 2 en 3 af, en komt men op een tijdverloop van ruim 2 maanden.

Het uitstel dat het onderzoek van de fiscus ondergaat is hiermee zoveel mogelijk beperkt. Niettemin zal het onderzoek van de belastingdienst door de procedure over een voorlopige voorziening enige vertraging kunnen oplopen. Dat is echter inherent aan de keuze voor een effectieve rechtsbescherming van belastingplichtigen en administratieplichtigen die op verdedigbare gronden van oordeel zijn dat de fiscus zijn bevoegdheden overschrijdt.

Voor het stellen van een nadere termijn zal geen aanleiding bestaan wanneer het indienen van een verzoek om een voorlopige voorziening is aan te merken als misbruik van recht. Daarvan is met name sprake wanneer het verzoek gebaseerd is op zodanige gronden, dat het bij voorbaat als kansloos moet worden aangemerkt, zodat het belang van de betrokkene bij feitelijke opschorting van de verplichting tot medewerking niet opweegt tegen het belang van de inspecteur bij voortzetting van het onderzoek (vgl. HR 7 oktober 1994, NJ 1995, 411).

Als de inspecteur vindt dat het verzoek om een voorlopige voorziening misbruik van recht vormt, kan hij de voorzieningenrechter vragen om de indiener op die grond te veroordelen in de proceskosten van de fiscus. Daarmee komt er meteen een rechterlijk oordeel over de vraag of sprake is van misbruik van recht, zodat daarover in een later stadium geen discussie meer hoeft te worden gevoerd.

De regeling over het stellen van een nadere termijn, tot na afloop van de voorlopige voorzieningenprocedure, brengt mee dat de inspecteur zijn onderzoek in een aantal gevallen niet kan voortzetten zolang die procedure bij de voorzieningenrechter aanhangig is. De inspecteur zou daardoor in sommige gevallen in de knel kunnen komen met de wettelijke termijn voor het opleggen van aanslagen of bestuurlijke boetes, dan wel voor het beslissen op een bezwaarschrift of een aanvraag, als hij met het oog op die beslissing informatie heeft opgevraagd. Daarom voorziet het wetsvoorstel in een verlenging van die termijnen, indien ze reeds zijn ingegaan op het moment waarop de voor bezwaar vatbare beschikking over de informatieverplichtingen bekend wordt gemaakt.

Als het verzoek om een voorlopige voorziening is afgewezen, zou de betrokkene de discussie nog kunnen voortzetten in een bodemprocedure. Dan is er onzes inziens echter geen reden meer om de verplichting tot medewerking verder op te schorten. Het belang van de fiscus bij voortgang van het controle-onderzoek weegt dan zwaarder dan het belang van de betrokkene, die inmiddels door de voorzieningenrechter in het ongelijk is gesteld.

Naar ons oordeel bevat de voorgestelde regeling hiermee voldoende waarborgen tegen misbruik door belastingplichtigen die het onderzoek zouden willen traineren of tegenwerken. De mogelijkheid dat daarvan in een aantal gevallen sprake zal zijn, mag geen reden te zijn om dan maar geen effectieve rechtsgang open te stellen. Wetgeving behoort niet gebaseerd te zijn op een algemeen beeld van de burger als iemand die het behoorlijk functioneren van de overheid tracht te frustreren. Als regel mag er toch van worden uitgegaan dat de burger een procedure tegen de overheid, met daaraan verbonden tijd en kosten, alleen zal instellen wanneer hij een reële mogelijkheid ziet om daarin geheel of gedeeltelijk gelijk te krijgen. Bovendien is het de vraag wat een belasting- of administratieplichtige ermee opschiet wanneer hij met een procedure tegen de fiscus alleen uitstel van zijn informatieverplichtingen weet te bereiken. Over het algemeen zal een burger en zeker ook een ondernemer ernaar streven dat onderzoeken die de belastingdienst bij hem uitvoert, zo spoedig mogelijk kunnen worden afgerond.

Een langduriger vertraging zou in theorie kunnen ontstaan waanneer de belastingplichtige in diverse fasen van een onderzoek van de fiscus telkens bezwaar maakt tegen controlehandelingen. Ondergetekenden verwachten echter dat dit een uitzonderlijke situatie zal zijn. De belastingrechter heeft ook de mogelijkheid om samenhangende procedures gelijktijdig te behandelen. Bovendien is een efficiënte controle erbij gebaat dat de fiscus de vragen die bij hem leven voor zover mogelijk tegelijk stelt. Wanneer het herhaaldelijk aanwenden van rechtsmiddelen moet worden opgevat als misbruik van recht, zal er onder de voorgestelde regeling bovendien geen nadere termijn voor het verstrekken van de informatie worden gesteld.

In dit verband merken ondergetekenden nog op dat de AWR (artikel 30a) in het douanerecht al een zogenoemd open stelsel van rechtsbescherming kent, waardoor ook controlehandelingen van de fiscus kunnen leiden tot een procedure in bezwaar en beroep. Voor zover bekend heeft dit in de praktijk niet geleid tot misbruik of andere problemen op douanegebied. Ook valt te wijzen op de ervaringen op het gebied van de invordering van belastingen. In de Invorderingswet 1990 (artikel 17, lid 2) is op aandringen van de Tweede Kamer neergelegd dat het verzet tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel schorsende werking heeft. De regering was aanvankelijk bevreesd dat belastingschuldigen dan zonder goede gronden gebruik zouden maken van de verzetsregeling, louter om de tenuitvoerlegging van het dwangbevel te verijdelen (Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3, blz. 52). Uit de evaluatie van de Invorderingswet, die na een aantal jaren heeft plaatsgevonden, is echter gebleken dat de regeling over schorsende werking slechts in enkele gevallen als te knellend werd ervaren, en dat niet is gebleken van massaal misbruik of oneigenlijk gebruik daarvan (zie de brief van de staatssecretaris van Financiën van 13 januari 1998, nr. AFZ97/3935, Vakstudie-Nieuws 1998/7.20).

10. Samenhang met geschillen over een aanslag

Als de inspecteur terecht informatie bij beschikking heeft gevraagd, zal de rechtmatigheid van het verzoek meestal binnen een overzienbare tijd komen vast te staan. Dat kan zijn doordat de bezwaartermijn na zes weken ongebruikt verloopt, of doordat afwijzend op het bezwaar en beroep daartegen wordt beslist. De beschikking komt daarmee onherroepelijk vast te staan. Zij zal dan gerespecteerd moeten worden in een procedure voor de belastingrechter over de aanslag die uit het onderzoek voortvloeit.

Wanneer in die procedure de vraag rijst of omkering van de bewijslast optreedt omdat de gevraagde informatie niet verstrekt is, kan de rechtmatigheid van het verzoek om informatie niet nogmaals ter discussie worden gesteld. Dit is in overeenstemming met de algemeen aanvaarde opvatting in de rechtspraak van de bestuursrechter en de burgerlijke rechter dat de rechtmatigheid van een onherroepelijk vaststaande beschikking door de betrokkene niet (nogmaals) kan worden aangevochten (formele rechtskracht). Aldus bezien zal de voorgestelde regeling in een deel van de gevallen geen extra geschillen tot gevolg hebben, maar slechts een vervroeging van het stadium waarin ze voor de rechter gevoerd worden. Wij merken nog op dat dit alleen geldt indien de inspecteur de informatie, ambtshalve of op verzoek, heeft gevraagd bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Doet de inspecteur dat niet, dan kan de belastingplichtige die niet aan het verzoek om informatie voldaan heeft, de rechtmatigheid daarvan alsnog ter discussie stellen via een discussie over omkering van de bewijslast in het kader van een procedure over de aanslag. Er ligt immers geen rechtens onaantastbare beschikking over zijn informatieverplichting(en). Het enkele feit dat hij zo'n beschikking had kunnen vragen, kan hem daarbij niet worden tegengeworpen.

Verder merken wij op dat de formele rechtskracht van een beschikking alleen geldt tegenover degene die bevoegd was daartegen bezwaar en beroep in te stellen (vgl. HR 3 februari 2006, NJ 2006, 325). In een procedure over een aanslag kan de belastingplichtige dus wel het verweer voeren dat een derdenonderzoek van de inspecteur in die zaak onbevoegd is uitgevoerd, ook al is dat onderzoek gebaseerd op een inmiddels onherroepelijk vaststaande beschikking ten name van de betrokken derde. De belastingplichtige kon immers geen bezwaar en beroep instellen tegen die beschikking.

In die gevallen waarin geprocedeerd wordt over het verzoek om informatie, zou er een samenloop kunnen ontstaan met een procedure over de aanslag.

In de eerste plaats zijn er de gevallen waarin het verzoek om een voorlopige voorziening wordt toegewezen. In die toewijzing zou de inspecteur aanleiding kunnen zien om zijn verzoek om informatie in te trekken. Een langdurige bodemprocedure over de rechtmatigheid van dat verzoek is dan niet meer nodig, en de aanslagregeling kan dan worden voortgezet. Wij verwachten dat de zaak in een groot deel van de gevallen zo kan worden opgelost. Evenzo wordt in civielrechtelijke discussies door partijen meestal gehandeld overeenkomstig de beslissing van de voorzieningenrechter in een kort geding, en volgt er geen bodemprocedure. Daarbij moet nog worden opgemerkt dat de voorlopige voorziening op grond van artikel 8:85, tweede lid, Awb in ieder geval vervalt op het moment waarop de beroepstermijn tegen de uitspraak op het bezwaar in de hoofdzaak ongebruikt verstrijkt. Als de inspecteur zijn verzoek om informatie naar aanleiding van het oordeel van de voorzieningenrechter intrekt, is het dus om redenen van proceseconomie in het algemeen wenselijk dat hij dit doet voordat de beroepstermijn verstreken is. Anders wordt de betrokkene gedwongen om, al is het maar tot behoud van recht, beroep in te stellen in de hoofdzaak. Als de inspecteur zijn verzoek intrekt zou hij dat kunnen doen bij de uitspraak op het bezwaar; artikel 8:85,

tweede lid, Awb zal dan geen problemen oproepen. De voorzieningenrechter zou de inspecteur ook al bij voorbaat op de zitting kunnen vragen of hij bereid is het verzoek om informatie in te trekken indien (en voor zover) dit verzoek naar het voorlopige oordeel van de rechter onrechtmatig is.

Volgt er na de toewijzing van een verzoek om een voorlopige voorziening toch een bodemprocedure over het verzoek om informatie van de inspecteur, dan bestaat de mogelijkheid dat de belastingrechter die procedure voegt met een procedure over de aanslag, als die inmiddels ook aanhangig is. Dat ligt echter niet direct voor de hand. Wanneer het verzoek om een voorlopige voorziening is toegewezen, en de inspecteur zijn verzoek om informatie toch wenst te handhaven, ligt het meer voor de hand dat hij met het opleggen van de aanslag wacht tot de bodemprocedure over de informatieverplichtingen is afgerond, en daardoor vaststaat welke informatie hij ten behoeve van de aanslagregeling zal kunnen verlangen en verkrijgen. Voeging van beide procedures ligt eerder voor de hand wanneer het verzoek om een voorlopige voorziening is afgewezen, maar de belastingplichtige de bodemprocedure over het verzoek om inlichtingen niettemin wenst voort te zetten. Hetzelfde geldt wanneer geen verzoek om een voorlopige voorziening is ingediend, en er uitsluitend een bodemprocedure wordt gevoerd. Na afwijzing van het verzoek om een voorlopige voorziening tegen een controlehandeling zal de stimulans voor de indiener om door te procederen echter beperkt zijn, aangezien de verplichting om de gevraagde medewerking te verlenen daardoor niet wordt opgeschort. Bij een verdere weigering om medewerking te verlenen loopt hij daardoor het risico van omkering van de bewijslast, een risico dat door het voor hem ongunstige voorlopige oordeel van de voorzieningenrechter wordt onderstreept. Voeging draagt bij aan de proceseconomie, en bevordert een gecoördineerd oordeel van de rechter over samenhangende zaken. De voeging kan er in de hier besproken gevallen toe leiden dat de belastingrechter gelijktijdig en in onderlinge samenhang beslist over de omvang van de informatieverplichtingen en over de gevolgen voor de bewijslast van een eventuele weigering om aan die verplichtingen te voldoen. De indieners hebben geen bepaling willen opnemen die de rechter tot voeging verplicht of die ertoe leidt dat een procedure over een controlehandeling van rechtswege opgaat in een later aanhangig gemaakte procedure over een belastingaanslag. De Raad voor de rechtspraak had dit laatste geadviseerd.¹ De mogelijkheid bestaat echter dat het geschil over de controlehandeling al in een zover gevorderd stadium verkeert op het moment waarop de procedure over de aanslag begint, dat het zinvoller is om eerst de bijna afgeronde procedure ook daadwerkelijk af te ronden. De indieners willen liever aan de rechter overlaten om per geval de meest efficiënte aanpak te kiezen.

Wanneer voeging door de rechter om welke reden dan ook achterwege blijft, zal de rechter in het algemeen geen oordeel over de aanslag kunnen geven zolang nog niet beslist is over de rechtmatigheid van het verzoek om informatie (vgl. voor een soortgelijke kwestie HR 16 maart 1994, BNB 1994/191 met betrekking tot het vormen van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting). Dat zal anders liggen wanneer de rechter de gevraagde informatie voor de beoordeling van de aanslag van zo weinig gewicht vindt, dat hij – ook als het verzoek om die informatie te verstrekken rechtmatig is – toch geen aanleiding ziet om aan niet-naleving daarvan omkering van de bewijslast te verbinden. Hij kan dan over de hoogte van de aanslag beslissen zonder dat hij de rechtmatigheid van het verzoek om informatie hoeft te beoordelen.

¹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

11. Nakoming van het verzoek om informatie

Wanneer de beschikking waarbij informatie wordt gevraagd eenmaal onherroepelijk is komen vast te staan, bestaat de kans dat de betrokkene nog steeds onvoldoende medewerking verleent. Dit zal waarschijnlijk zelden gebeuren. Uit te sluiten valt het echter niet, bijvoorbeeld als de betrokkene iedere vorm van medewerking aan het onderzoek van de fiscus weigert, of anderszins niet reageert op correspondentie van de fiscus. In dat geval zal de inspecteur vrijwel altijd op een vrij simpele en weinig kostbare wijze via een civiel kort geding de medewerking kunnen afdwingen op straffe van een dwangsom. De civiele kortgedingrechter zal de onherroepelijk vaststaande beschikking niet op haar rechtmatigheid toetsen, waardoor het kort geding als het ware een hamerstuk kan worden. De verwachting is daarom dat bij invoering van het voorstel nog maar zelden, nog minder dan thans, behoefte zal bestaan aan zo'n kort geding. De belasting- of administratieplichtige zal het waarschijnlijk niet laten aankomen op een kort geding, waarin hij praktisch kansloos is, en waarin hij tot betaling van een dwangsom en de proceskosten veroordeeld zal worden.

Vanwege het spoedeisende karakter en door de regeling over beperkte schorsende werking, ligt het voor de hand dat discussies over informatieverplichtingen via een snel verlopende voorlopige voorzieningsprocedure bij de belastingrechter worden gevoerd. De afwijzing van een verzoek om een voorlopige voorziening vormt weliswaar geen definitief oordeel over de rechtmatigheid van een informatieverzoek, maar vormt ten minste een sterke aanwijzing dat de vordering terecht is gedaan. Wanneer de betrokkene na de afwijzing van zijn verzoek nog steeds weigert om de gevraagde informatie te verstrekken en de discussie voortzet via een bodemprocedure bij de belastingrechter, staat de rechtmatigheid van het verzoek om informatie nog niet vast. Toch zal de fiscus de medewerking in deze gevallen meestal eveneens op straffe van een dwangsom kunnen afdwingen via een civiel kort geding. Na de afwijzing door de gespecialiseerde voorzieningenrechter in belastingzaken, ligt het voor de hand dat de civiele kortgedingrechter de rechtmatigheid van het verzoek om informatie slechts (zeer) summier zal beoordelen.

Het voorgaande heeft tot gevolg dat het wetsvoorstel ook een bijdrage levert aan de doelmatigheid van het controleproces. Wanneer een belastingplichtige of administratieplichtige niet bereid is de gevraagde informatie aan de inspecteur te verstrekken, komt onder de voorgestelde regeling meestal binnen afzienbare termijn vast te staan of het verzoek om informatie rechtmatig was. Daarmee wordt het voor de inspecteur eenvoudiger de verstrekking van die informatie af te dwingen. Daarvoor hoeft dan niet meer, zoals onder de huidige wetgeving, een inhoudelijk debat te worden gevoerd voor de fiscaal veelal niet deskundige civiele (kort geding) rechter.

12. EG-aspecten

Het wetsvoorstel biedt de mogelijkheid dat de inspecteur aan een administratieplichtige ontheffing verleent van diens wettelijke administratie- of bewaarplicht. Uiteraard behoort de inspecteur geen ontheffingen te verlenen die in strijd komen met dwingende regels van Europees gemeenschapsrecht. De indieners achten het niet nodig om dit in het wetsvoorstel zelf vast te leggen.

De mogelijkheid van rechtsbescherming tegen controlehandelingen is naar ons oordeel niet in strijd met het EG-recht. Wel schrijven de EG-verordeningen nr. 1798/2003 en 2073/2004 op het gebied van de

omzetbelasting en de accijns voor dat Nederland bepaalde informatie uitwisselt met de belastingautoriteiten van andere lidstaten. De Nederlandse wetgever is ervan uitgegaan dat de informatie-uitwisseling waartoe deze verordeningen verplichten, in de weg staat aan rechtsbescherming van belanghebbenden tegen de voorgenomen uitwisseling van inlichtingen (vgl. artikel 1, lid 2 WIB). Evenzo kent het Europese gemeenschapsrecht regels op grond waarvan Nederland informatie dient te verstrekken aan de douane-autoriteiten van een andere lidstaat (EG-verordening nr. 515/97). Ook daarop is de rechtsbescherming van de WIB niet van toepassing (artikel 1, lid 3 WIB). Het gaat in al deze gevallen om informatie waarover de Nederlandse autoriteiten al de beschikking hebben, en die zij willen gaan verstrekken aan een andere lidstaat. Wanneer het daarentegen gaat om informatie die door de autoriteiten van een andere lidstaat aan Nederland gevraagd is, en waarover de Nederlandse autoriteiten nog niet de beschikking hebben, zal de Nederlandse fiscus daartoe eerst een onderzoek moeten instellen. Daarbij gaat zij op grond van de genoemde verordeningen te werk alsof het om een fiscaal controle-onderzoek op nationaalrechtelijke basis gaat. Het EG-recht verzet zich er dus niet tegen dat bij onderzoeken ten behoeve van de autoriteiten van een andere lidstaat dezelfde rechtsbescherming wordt geboden als bij onderzoeken ten behoeve van de eigen belastingheffing van Nederland. Ondergetekenden achten het ook gerechtvaardigd dat de onafhankelijke rechter kan vaststellen of de belastingdienst bij een dergelijk onderzoek de grenzen van het (nationale) recht in acht neemt. In het wetsvoorstel is daarom geen uitzondering gemaakt voor onderzoeken ten behoeve van de heffing door een andere lidstaat van de EG. Om alle mogelijke discussie hierover te vermijden, hebben de indieners, overeenkomstig het advies van de Raad van State, aan de Europese Commissie gevraagd of die zich kan verenigen met hun oordeel dat de voorgestelde regeling in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht.

13. Administratieve lasten en uitvoeringskosten

Gelet op het feit dat de thans voorgestelde regeling nieuw is, zijn er geen harde cijfers voorhanden. Onderstaande voorbeelden schetsen de denkrichting.

Van belang is dat een deel van de informatie waar de inspecteur naar vraagt betrekking heeft op aftrekposten, waarvoor de bewijslast op de belastingplichtige rust. Als de belastingplichtige niet bereid is om op verzoek van de inspecteur mee te werken aan het bewijs van dergelijke posten, hoeft de inspecteur het verzoek om informatie niet door te zetten. Hij kan de aftrek dan weigeren, voor zover zij niet aannemelijk is gemaakt door de belastingplichtige.

De regering schatte in 1997 de extra uitvoeringskosten van rechtsbescherming tegen controlehandelingen op Euro 1,4 miljoen per jaar, uitgaande van een regeling waarbij alleen informatieverzoeken in het kader van een derdenonderzoek voor bezwaar vatbaar zouden worden.

Bij de kennisgroep formeel recht van de belastingdienst komen per jaar 15–20 vragen binnen over bezwaren of klachten tegen controlehandelingen. Het aantal klachten bij de Nationale ombudsman over belastingcontroles is ook niet erg groot. Dit zal weliswaar samenhangen met het feit dat momenteel nog geen adequate rechtsgang openstaat tegen controlehandelingen, maar kan er aan de andere kant toch op wijzen dat belastingplichtigen zich hiertegen niet op (zeer) grote schaal beklagen.

Met inachtneming van deze kanttekeningen hebben wij getracht een globale inschatting te maken van de administratieve lasten die bij de

heffing van rijksbelastingen zullen voortvloeien uit het onderhavige wetsvoorstel. Op grond van schattingen van de rijksbelastingdienst gaat het jaarlijks om circa 480 000 verzoeken om informatie. Meestal gaat het om volstrekt normale rechttoe-rechtaanvragen, bijvoorbeeld een (telefonisch) verzoek van de inspecteur om een post in de aangifte te specificeren of een kopie van een bepaald contract op te sturen. Het ligt niet voor de hand dat daartegen bezwaar wordt gemaakt.

Het vragen van een beschikking en een daarop volgende procedure over een voorlopige voorziening hebben alleen zin wanneer er voldoende op het spel staat en er een redelijke kans op toewijzing bestaat. Als er geen pleitbaar standpunt wordt ingenomen heeft het indienen van rechtsmiddelen onder de voorgestelde regeling immers geen effect. Het percentage informatieverzoeken van de fiscus dat op pleitbare gronden bestreden kan worden is (gelukkig) beperkt, zij het dat het naar onze stellige indruk wel zo groot is dat de onderhavige wettelijke regeling aan een reële behoefte voldoet (zie de onderdelen 2 t/m 4 van deze memorie). Een andere factor die het aantal procedures zal beperken is het gegeven dat het voeren van een procedure veelal kosten van deskundige bijstand met zich meebrengt. Als gevolg van het voorgaande verwachten wij dat slechts een beperkt deel van de informatieverzoeken van de inspecteur gevolgd zal worden door een verzoek van de belastingplichtige of administratieplichtige om een voor bezwaar vatbare beschikking. Wij hebben de gevolgen berekend in de veronderstelling dat in eerste instantie om een beschikking wordt gevraagd bij ca. 5 % van de vragen in het kader van boekenonderzoeken, en bij 2 % van de overige vragen (dat zijn met name vragen naar aanleiding van aangiften). Verder hebben wij de veronderstelling gehanteerd dat ca. 10 % van de beschikkingen leidt tot een bezwaarschrift, en dat daarbij in de helft van de gevallen tevens een voorlopige voorziening aan de rechter wordt gevraagd. Wij gaan er dus van uit dat het vragen van een beschikking niet automatisch betekent dat de aanvrager vervolgens ook een voorlopige voorziening bij de rechter zal gaan vragen. In een deel van de gevallen zal de inspecteur alsnog aan de betrokkene tegemoet komen, of zullen partijen er in onderling overleg alsnog uitkomen. In een deel van de gevallen zal de motivering van de voor bezwaar vatbare beschikking de aanvrager alsnog overtuigen. En er zullen belastingplichtigen zijn die eerst na ontvangst van de (gemotiveerde) voor bezwaar vatbare beschikking een kosten-batenanalyse maken op basis waarvan zij beslissen of zij een gerechtelijke procedure zullen gaan voeren.

Ervan uitgaande dat 90% van de verzoeken en procedures afkomstig is van ondernemers, komen wij dan op basis van deze uitgangspunten, en rekening houdende met het standaard kostenmodel tot administratieve lasten voor de rijksbelastingdienst van Euro 2,1 miljoen per jaar (27 fte) per jaar. De lasten voor degenen die gebruik wensen te maken van de nieuwe rechtsgang schatten wij op diezelfde basis voor ondernemers op Euro 2,9 miljoen per jaar, en voor particulieren op 657 uren per jaar en Euro 0,4 miljoen per jaar aan out- of pocketkosten. Daar staat tegenover dat naar onze verwachting de fiscus als gevolg van deze regeling terughoudender zal worden met het vragen van informatie van belastingplichtigen, en dat dit een positief effect zal hebben op de administratieve lastendruk. Die verwachting, waarmee wij in onze inschatting van de kosten geen rekening hebben gehouden, wordt in het advies van Actal¹ ook onderschreven. De kosten voor de rechterlijke macht schatten wij op ca. 900 000 euro, waarbij wij ervan zijn uitgegaan dat in ca. 10% van de gevallen na afhandeling van het verzoek om een voorlopige voorziening ook nog een bodemprocedure volgt. Het gevolg zal naar verwachting zijn dat er nieuwe rechters aangetrokken moeten worden. Dat is ook een logisch gevolg indien men de rechtsbescherming uitbreidt.

Bij de inschatting van de administratieve lasten hebben wij geen extra kosten ingecalculeerd op het gebied van het douanerecht. Daar geldt

¹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

immers al dat ieder besluit van de inspecteur op verzoek wordt neergelegd in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking.

Op het gebied van de invordering verwachten wij geen noemenswaardige toename van de administratieve lasten, aangezien de ontvanger betrekkelijk zelden informatie inwint op basis van bevoegdheden uit de Invorderingswet 1990. Slechts bij een klein gedeelte van de belastingaanslagen hoeft de ontvanger daadwerkelijk tot dwangmaatregelen over te gaan, en de mogelijkheden tot verhaal zijn meestal reeds bij de belastingdienst bekend.

Ook ten aanzien van heffingen van lokale overheden verwachten wij geen substantiële toename van administratieve lasten. In veel gevallen worden deze belastingen opgelegd op basis van gegevens waarover de heffende overheid zonder discussie de beschikking kan krijgen, zoals verkoopcijfers van woningen, gegevens uit het bevolkingsregister e.d. Wij hebben hiernaar navraag gedaan bij de VNG en de Unie van Waterschappen maar die konden zelfs geen globale inschatting geven van het aantal verzoeken om informatie dat jaarlijks door gemeenten en waterschappen wordt gedaan in het kader van de belastingheffing en de toepassing van de Wet WOZ. Ook het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties liet weten dat het niet in staat is om deze kosten in te schatten.

Het is de verwachting dat de rechter controlehandelingen van de belastingdienst marginaal toetst, en alleen ingrijpt als de inspecteur zijn wettelijke bevoegdheden overschrijdt of onredelijk handelt. Het is dus niet te verwachten dat de rechtspraak een groot aantal procedures zal gaan uitlokken. In dit verband valt te wijzen op de annotatie van G. J. van Leijenhorst, zelf belastingrechter, in BNB 2007/28. Hij verwacht dat na een aanlooperperiode zal blijken dat de rechter informatiebeschikkingen terughoudend toetst, en dat het aantal bezwaren en beroepen dan snel zal afnemen.

Hier valt een parallel te trekken met de wetswijziging waardoor per 1 september 1999 de voorlopige voorziening als zodanig in het fiscale procesrecht werd geïntroduceerd. Die mogelijkheid werd toen opgesteld met betrekking tot alle voor bezwaar vatbare besluiten van de belastingdienst. Dit betreft miljoenen besluiten per jaar. Uit de evaluatie van deze regeling blijkt dat er van deze nieuwe mogelijkheid voor belastingplichtigen slechts op zeer beperkte schaal gebruik wordt gemaakt. Na een aanlooperperiode betreft het thans enkele tientallen zaken per jaar. Bij het gerechtshof Leeuwarden werden in 2003 zelfs helemaal geen verzoeken om een voorlopige voorziening ingediend (zie E. B. Pechler en M. W. C. Feteris, Evaluatie van het herziene fiscale procesrecht, WODC-onderzoek 2004, blz. 248 e.v.). Het ligt dan niet in de lijn der verwachtingen dat dit soort verzoeken ineens een zeer hoge vlucht gaat nemen als er in het belastingrecht een paar soorten voor bezwaar vatbare beslissingen bijkomen.

Daar komt nog bij dat naar onze verwachting na een aanlooperperiode in hoofdlijn duidelijkheid zal ontstaan hoe de belastingrechter tegen bepaalde soorten informatieverzoeken aankijkt, welke normen hij daarvoor hanteert, en in welke gevallen het voor de betrokkenen dus wel en niet zin heeft bezwaar en beroep in te stellen. Bovendien zal de verbeterde rechtsbescherming naar onze overtuiging een zelfreinigend effect hebben, dat zal leiden tot een afname van administratieve lasten voor particulieren en bedrijven. De inspecteur zal minder snel geneigd zijn om verzoeken om informatie te doen die op de grens van het aanvaardbare balanceren, indien hij weet dat de belastingplichtige daartegen op een effectieve manier kan opkomen bij de belastingrechter. Het enkele bestaan van een rechtsingang verkleint daarmee naar onze verwachting het aantal potentiële geschillen. Daardoor zal ook het aantal gevallen afnemen waarin een belastingplichtige uit vrees voor strafvervolging of omkering van de

bewijslast uitgebreide werkzaamheden verricht ter voldoening aan een discutabel verzoek om informatie van de belastingdienst. Het voorgaande zou tot gevolg kunnen hebben dat er in het begin, in een gewenningsperiode, meer procedures komen dan wij hiervoor hebben ingeschat; na de gewenningsperiode zou het aantal lager kunnen worden dan onze schatting. Wij achten het niet mogelijk om hierover concrete voorspellingen te geven.

De verwachting van de indieners dat het aantal procedures beperkt zal zijn, en na het ontstaan van jurisprudentie zal afnemen, wordt gedeeld door Actal, die in haar advies naar aanleiding van dit wetsvoorstel schrijft dat zij meegaat in onze redenering hieromtrent.

Gezien de grote onzekerheden over de gevolgen voor de administratieve lasten, hebben de indieners op advies van Actal een bepaling aan het wetsvoorstel toegevoegd op grond waarvan de nieuwe regeling binnen vier jaar na de inwerkingtreding daarvan zal worden geëvalueerd.

Actal heeft in haar advies over dit wetsvoorstel gesuggereerd om compenserende maatregelen te treffen waardoor de administratieve lasten in hun totaliteit niet of althans in mindere mate zouden toenemen. Nu nog hoogst onzeker is of en in zo ja in hoeverre dit wetsvoorstel per saldo zal leiden tot een toename van de administratieve lasten, hebben de indieners hier vooralsnog van afgezien. Hiertoe zou eventueel besloten kunnen worden naar aanleiding van de evaluatie van deze wet. Daarbij zou dan door de regering gezocht kunnen worden naar een maatregel die past in het kader van haar algehele beleid.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Opschrift

Het opschrift van het wetsvoorstel is aangepast; de nieuwe formulering sluit beter aan bij de inhoud van het wetsvoorstel.

Artikel I

Artikel I, Onderdeel A

Dit onderdeel introduceert de mogelijkheid van een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur over de omvang of ontheffing de administratie- en bewaarplicht. Daartoe worden drie leden aan artikel 52 van de AWR toegevoegd.

De beschikkingen, bedoeld in artikel 52, zevende of achtste lid, van de AWR betreffen één of meer verplichtingen die voortvloeien uit de status van administratieplichtige als bedoeld in artikel 52 AWR. Deze verplichtingen betreffen de administratieplicht, bedoeld in artikel 52, eerste, derde en zesde lid, eerste volzin, alsmede de bewaarplicht, bedoeld in artikel 52, eerste en vierde lid, van de AWR. Als gevolg van de verwijzing in het derde lid van artikel 52 AWR, werkt de rechtsbescherming ook door naar administratieve verplichtingen op basis van andere belastingwetten. Daarbij valt bijvoorbeeld te denken aan administratieve verplichtingen voor de omzetbelasting (artikelen 34 e.v. van de Wet op omzetbelasting 1968) en de regeling over verrekenprijzen van artikel 8b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De beschikking tot het geven van zekerheid op grond van het voorgestelde achtste lid van artikel 52 AWR, kan tevens betrekking hebben op de overbrenging van gegevens op een andere gegevensdrager, bedoeld in het vijfde lid van artikel 52.

De mogelijkheid om bij beschikking ontheffing te verlenen van administratieve verplichtingen, wordt geregeld in het voorgestelde zevende lid van artikel 52 AWR. Het komt ook nu al voor dat de inspecteur ontheffing verleent van bepaalde administratieve verplichtingen op grond van de fiscale wetgeving. Zo heeft de regering tijdens de parlementaire behandeling van artikel 52 AWR vermeld dat het voor administratieplichtigen uiteindelijk niet altijd noodzakelijk zal zijn alle gegevensverzamelingen die tijdens de administratieve processen tot stand komen gedurende de volle wettelijke termijn te bewaren, en dat zij in de praktijk hierover met de belastingdienst goede afspraken kunnen maken (Kamerstukken II 1993/94, 21 287, nr. 15a, blz. 2, uitgewerkt in het Besluit van 19 juli 1996, nr. PFC 96/854, Vakstudie-Nieuws 1996, blz. 2955 e.v.). Voor enkele heffingen is nu al geregeld dat dit gebeurt in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking (zie bijvoorbeeld artikel 25, lid 1–2, Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, artikel 2, vijfde lid, Uitvoeringsbesluit accijns, artikel 2, vijfde t/m achtste lid en artikel 3, tweede en derde lid van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag, en artikel 3, derde lid, Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag). Thans wordt voorgesteld om de rechtsbescherming tegen besluiten over ontheffing uit te breiden tot het gehele belastingrecht.

In de meeste gevallen zal de ontheffing worden verleend naar aanleiding van een verzoek van de administratieplichtige. Het is echter ook mogelijk dat de inspecteur uit eigen beweging besluit tot een ontheffing. Hij kan bijvoorbeeld naar aanleiding van een ingestelde controle ambtshalve besluiten een gedeeltelijke ontheffing te verlenen van administratieve verplichtingen. Als de administratieplichtige een verder gaande ontheffing van die verplichtingen wenst, kan hij dan bezwaar en beroep instellen tegen die beschikking. Hij hoeft daardoor niet eerst om de verdergaande ontheffing te verzoeken voordat hij een bezwaarschrift kan indienen.

Het zal van de omstandigheden afhangen of en zo ja in hoeverre een beschrijving van de feiten van het concrete geval noodzakelijk is voor een zinvolle ontheffingsbeschikking. De voorgestelde regeling bevat hierover geen nadere voorschriften. Als een beschrijving van de feiten nodig is voor een zinvolle ontheffingsbeschikking, zal ook reeds uit motiveringsverplichting van artikel 3:47, eerste lid, Awb voortvloeien dat die beschrijving dient plaats te vinden.

Aan de ontheffing kan de inspecteur voorschriften verbinden, die dan deel uitmaken van de voor bezwaar vatbare beschikking. Een voorwaarde kan bijvoorbeeld zijn dat de administratieplichtige de inspecteur moet informeren indien de feitelijke omstandigheden op basis waarvan de ontheffing is verleend veranderen.

Het voorgestelde achtste lid van artikel 52 AWR ziet op het verstrekken van zekerheid door middel van een beschikking over de omvang van iemands administratie- en bewaarverplichtingen. Deze regeling blijft beperkt tot de uitwerking van administratieve verplichtingen in een concreet geval, zodat antwoorden op abstracte verzoeken om informatie niet voor bezwaar vatbaar worden. De beschikking kan ook de vraag betreffen of iemand wel administratieplichtig is in de zin van artikel 52, tweede lid AWR.

Het verzoek tot het nemen van een beschikking op grond van het voorgestelde zevende of achtste lid van artikel 52 AWR is een aanvraag in de zin van artikel 1:3, derde lid, Awb. De inspecteur moet daarop beslissen binnen de termijn van artikel 5a van de AWR. Thans bedraagt die termijn nog een jaar, maar na aanvaarding van het wetsvoorstel nr. 30 322 zal de

beslistermijn worden verkort tot dertien weken, en op termijn zal hier de Awb-termijn van acht weken (art. 4:13, tweede lid, Awb).

Indien daartoe aanleiding bestaat, kan de inspecteur de beschikking als bedoeld in het zevende of achtste lid van artikel 52 AWR bij voor bezwaar vatbare beschikking herzien. Dit is geregeld in het nieuwe negende lid van artikel 52. In het wetsvoorstel is niet nader omschreven in welke gevallen herziening kan plaatsvinden. Evenmin is voorzien in een termijn na afloop waarvan herziening niet meer mogelijk zou zijn. Naar het oordeel van de indieners is het niet goed mogelijk om hiervoor wettelijke randvoorwaarden vast te leggen. Het gaat hier om beschikkingen die betrekking kunnen hebben op een lange, niet nader bepaalde periode, en waarvan de inhoud sterk afhankelijk kan zijn van beleidsmatige overwegingen. Het is dan ook wenselijk dat de belastingdienst een in het verleden verleende ontheffing of concretisering van administratieve verplichtingen voor de toekomst kan beëindigen op grond van gewijzigde beleidsinzichten, zo nodig met inachtneming van een overgangstermijn.

Er zijn daarnaast diverse andere oorzaken die kunnen leiden tot herziening van de beschikking. Bij een beschikking waarbij de administratieve verplichtingen worden geconcretiseerd, kan er bijvoorbeeld aanleiding tot herziening bestaan bij

- de constatering dat de beschikking gebaseerd is op onjuiste of onvolledige informatie van de kant van de administratieplichtige, terwijl aannemelijk is dat de beschikking anders zou hebben geluid indien juiste en volledige informatie was verstrekt; of
- een wijziging van de feitelijke situatie waardoor de aard van onderneming zodanig verandert dat er in redelijkheid andere eisen aan haar administratie gesteld dienen te worden.

Bij een vrijstellingsbeschikking valt onder meer te denken aan herziening op de volgende gronden

- een wijziging van de feitelijke situatie bij de administratieplichtige of van de stand der techniek, waardoor naleving van de betreffende verplichtingen minder bezwaarlijk is geworden;
- een wijziging van regelgeving of van feitelijke omstandigheden waardoor naleving van de betreffende administratieve verplichtingen voor de fiscus van groter belang is geworden;
- de constatering dat de ontheffing gebaseerd is op onjuiste of onvolledige informatie van de kant van de administratieplichtige, terwijl aannemelijk is dat de ontheffing niet of in mindere mate zou zijn verleend indien juiste en volledige informatie was verstrekt; of
- de administratieplichtige heeft een of meer voorschriften die aan de ontheffing zijn verbonden in onvoldoende mate nageleefd.

De herzieningsbeschikking is vatbaar voor bezwaar en beroep. De belastingrechter kan daardoor toetsen of de inspecteur in redelijkheid heeft kunnen besluiten om zijn beschikking te herzien.

Artikel I, Onderdeel B

Dit onderdeel biedt de mogelijkheid dat de inspecteur medewerking aan een controle-onderzoek vraagt in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking.

De uitwerking houdt in dat de inspecteur steeds bevoegd is om bepaalde controlehandelingen, zoals omschreven in het eerste lid van het nieuwe artikel 56a AWR, ambtshalve vast te leggen in een voor bezwaar vatbare beslissing. In de fiscale literatuur is bepleit dat de inspecteur een verzoek om informatie in alle gevallen in de vorm van een voor bezwaar vatbare schriftelijke beschikking zou moeten doen. Dit vinden wij een te vergaande formalisering van het heffingsproces. In veel gevallen gaat het om simpele vragen, bijvoorbeeld om kopie van een bepaald stuk toe te sturen. Bovendien worden veel verzoeken om inlichtingen door de belas-

tingdienst mondeling gedaan. De verplichting om het verzoek in alle gevallen te doen in de vorm van een schriftelijke beschikking, zou deze voor de praktisch nuttige mogelijkheid blokkeren.

Heeft de inspecteur een verzoek tot medewerking niet meteen in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking gedaan, dan is hij volgens het tweede lid van artikel 56a AWR verplicht om dat verzoek op korte termijn alsnog in deze vorm vast te leggen, indien de geadresseerde daarom schriftelijk verzoekt. Er is dan sprake van een bevestiging van het eerdere, mondelinge of schriftelijke, verzoek. Het verschijnsel van de bevestiging bij beschikking is ook te vinden in artikel 30a, lid 2 AWR, dat geldt voor het douanerecht.

Het verzoek om een voor bezwaar vatbare beschikking behoeft niet gemotiveerd te worden. Om nodeloze vertraging van het controleproces te vermijden, moet het verzoek binnen een vrij korte tijd worden gedaan. In het voorstel is daartoe een termijn neergelegd van vier weken, welke termijn nu al geldt in het douanerecht (artikel 30a, tweede lid, AWR). Een veel kortere termijn zou de praktische mogelijkheden voor belastingplichtigen om op te komen tegen controlehandelingen aanzienlijk kunnen beperken. Wanneer de belastingplichtige ten volle gebruik maakt van de termijn van vier weken, zou dat er wel kunnen leiden dat het langer duurt voordat er een (rechterlijke) beslissing ligt over de rechtmatigheid van het verzoek om informatie. Daarbij dient echter bedacht te worden dat de belastingdienst dergelijke vertraging kan voorkomen door in voorkomend geval het verzoek om informatie meteen in voor bezwaar vatbare vorm neer te leggen. De wens van de belastingdienst om uit eigen beweging een voor bezwaar vatbare beschikking af te geven, zou ook kunnen opkomen nadat het verzoek om informatie reeds in een andere (niet appellabele) vorm is gedaan. Zo is het denkbaar dat de belastingplichtige te kennen geeft dat hij het voornemen heeft om een voor bezwaar vatbare beschikking te vragen, maar de inspecteur bevreesd is dat de betrokkene daarmee zal wachten tot het einde van de termijn van vier weken. Het wetsvoorstel biedt in verband daarmee de mogelijkheid dat de inspecteur die een in artikel 56a, eerste lid, van de AWR bedoeld verzoek om informatie heeft gedaan, vervolgens ambtshalve besluit om dit verzoek alsnog in voor bezwaar vatbare vorm vast te leggen. Dit is neergelegd in het tweede lid van artikel 56a.

Ten aanzien van het tijdstip waarop het verzoek om een voor bezwaar vatbare beschikking (uiterlijk) kan worden ingediend, zijn de artikelen 6:8, eerste lid, 6:9, en 6:10 van de Awb van overeenkomstige toepassing. Ook dit is vastgelegd in het tweede lid van het voorgestelde artikel 56a van de AWR (in de derde volzin). Doordat sprake is van een verzoek, is op grond van artikel 60 AWR tevens de regeling over verschoonbare termijnoverschrijding van artikel 6:11 Awb van overeenkomstige toepassing. Is het verzoek te laat gedaan en is de termijnoverschrijding bovendien niet verschoonbaar, dan is de inspecteur niettemin bevoegd om zijn verzoek tot medewerking alsnog ambtshalve in een voor bezwaar vatbare beschikking vast te leggen (zie artikel 56a, tweede lid, AWR, eerste volzin). Een wettelijke verplichting hiertoe heeft hij echter niet.

De inspecteur zal zo spoedig mogelijk moeten beslissen op het verzoek om een voor bezwaar vatbare beschikking. Aangezien het gaat om de formele bevestiging van een besluit dat hij reeds genomen heeft, moet dat ook op korte termijn mogelijk zijn. Deze termijn wordt in het wetsvoorstel gesteld op uiterlijk 10 dagen. Als de inspecteur de beschikking onverhoopt pas na afloop van deze termijn neemt, betekent dat overigens niet dat de beschikking op die grond nietig of vernietigbaar is. De verplichting tot medewerking, die tevoren reeds in niet voor bezwaar vatbare vorm was neergelegd, vervalt hierdoor evenmin. Wel kan degene die de beschikking heeft aangevraagd, op grond van artikel 6:2, aanhef en onder b, van de Awb in bezwaar komen wanneer de inspecteur die beschikking

niet binnen de termijn van 10 dagen heeft genomen. Naar aanleiding van een opmerking hierover in het advies van de Nederlandse Orde van Advocaten, merken wij nog het volgende op. Indien beroep wordt ingesteld wegens niet tijdig beslissen, is het gebruikelijk dat de belastingrechter niet volstaat met de constatering dat de beslistermijn is overschreden, maar ook een inhoudelijk oordeel geeft over het besluit dat de belastingdienst had moeten nemen. Dit is vastgelegd in de procesregeling van de sectorale bestuursrecht van de rechtbanken d.d. 16 maart 2005, Staatscourant 2005, 53 (artikel 18, lid 4 en de toelichting daarbij). De HR heeft deze aanpak gesanctioneerd in zijn arrest van 1 maart 2002, BNB 2002/168. Het ligt voor de hand dat ook de voorzieningenrechter deze lijn zal volgen in belastingzaken. Dat geldt te meer waar het hier gaat om het overschrijden van de termijn voor het bevestigen in andere vorm van een reeds eerder genomen besluit. Daardoor staat ook al vast wat de inhoud is van het besluit dat de belastingdienst binnen de wettelijke termijn had moeten nemen, zodat het voor de (voorzieningen)rechter ook duidelijk zal zijn waar hij zijn inhoudelijke oordeel op zal moeten richten. Overigens verwachten wij dat in de gevallen waarin de belastingdienst de termijn van 10 dagen overschrijdt, en daartegen bezwaar wordt gemaakt, de voor bezwaar vatbare beschikking vrijwel altijd alsnog zal zijn afgegeven op het moment waarop de (voorzieningen)rechter een oordeel moet geven. Op grond van artikel 6:20, lid 4, Awb wordt het bezwaar of beroep dan geacht mede te zijn gericht tegen die reële, inhoudelijke beschikking.

Wij merken nog op dat de inspecteur tegelijkertijd verschillende vragen op grond van de artikelen 47 e.v. van de AWR kan stellen. Hij kan bijvoorbeeld door het stellen van een reeks vragen inlichtingen van een belastingplichtige verlangen op basis van artikel 47, eerste lid, onderdeel a van de AWR. De belastingplichtige kan dan verzoeken om al die vragen vast te leggen in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking, voor zover de inspecteur dat nog niet uit eigen beweging heeft gedaan. De beschikking kan dan betrekking hebben op verschillende vragen van de inspecteur. De belastingplichtige kan zijn verzoek om een beschikking ook beperken tot één of meer van de gestelde vragen.

De wijze waarop gegevens en inlichtingen moeten worden verstrekt is geregeld in artikel 49 van de AWR. Deze bepaling wordt niet genoemd in het voorgestelde eerste lid van artikel 56a AWR. Het eerste lid verwijst naar bepaalde op de wet gebaseerde verzoeken om inlichtingen, en artikel 49 vormt zelf niet de basis voor een verzoek om inlichtingen. De wijze waarop de inspecteur artikel 49 toepast maakt echter wel deel uit van zijn verzoek om inlichtingen, en zal dus ook een element vormen van de voor bezwaar vatbare beschikking.

Hetzelfde geldt voor de termijn die de fiscus stelt aan de verstrekking van gegevens of aan een andere vorm van medewerking aan zijn onderzoek. Naar aanleiding van het advies van de Raad van State merken de indieners nog op dat het niet hun bedoeling is om deze termijn aan wettelijke normen te binden. Het is aan de belastingdienst om, gelet op de omstandigheden van het geval, een redelijke termijn te stellen waarbinnen de medewerking verleend moet worden. Een bepaling op grond waarvan die termijn ten minste zes weken zou moeten bedragen, zoals gesuggereerd door de Raad van State, achten wij dan ook niet juist. Er zullen de nodige gevallen zijn waarin de belastingdienst in redelijkheid kan verlangen dat informatie op kortere termijn wordt verstrekt. De wetgever is daarvan ook uitgegaan bij de totstandkoming van de AWR, waarbij is opgemerkt dat er zelfs gevallen zullen zijn waarin de inspecteur een onmiddellijk antwoord op zijn vragen kan verlangen (Bijlagen Handelingen II 1955/56 (I) 4080, nr. 5, blz. 14, linkerkolom, Artikel 48, lid 1). De effectiviteit van de voorgestelde rechtsbescherming wordt hierdoor niet wezenlijk aangetast. De mogelijkheid om een voor bezwaar vatbare beschikking te vragen en om

daartegen bezwaar en beroep aan te tekenen en een voorlopige voorziening te vragen, vervallen immers niet door het verstrijken van de termijn waarbinnen de fiscus de medewerking van de belasting- of administratieplichtige verlangt. De bescherming bestaat er (ook) in deze gevallen in dat de rechter het verzoek om informatie kan vernietigen of wijzigen, en dat na afwijzing van een verzoek om een voorlopige voorziening in de regel een nadere termijn moet worden gesteld.

De mogelijkheid van rechtsbescherming zal gelden voor diverse verzoeken om medewerking van de inspecteur op grond van de artikelen 47 e.v. van de AWR. Het betreft zowel verzoeken die zijn gericht aan belastingplichtigen als verzoeken aan derden. Hoewel voor derden geen omkering van de bewijslast dreigt als zij geen gevolg geven aan het verzoek, hebben de indieners besloten om ook aan hen op uniforme wijze een rechtsingang te bieden. Het oorspronkelijke plan van de regering om bezwaar en beroep open te stellen tegen controlehandelingen betrof ook juist derdenonderzoeken. Ook bij derden speelt het zwaarwegende belang dat ze niet meer dan redelijkerwijs nodig geconfronteerd worden met administratieve lasten ten gevolge van fiscale onderzoeken. Daar komt bij dat zij strafvervolgning riskeren als zij ten onrechte niet meewerken aan het onderzoek.

Enkele categorieën informatieverzoeken zijn in het wetsvoorstel uitgezonderd. In het algemene deel van deze memorie is al toegelicht dat de regeling niet zal gelden voor uitnodigingen tot het doen van aangifte. Het wetsvoorstel geldt evenmin voor de identificatieplicht van artikel 47, derde lid, en artikel 47b van de AWR, aangezien de identificatie naar haard aard onmiddellijk moet kunnen plaatsvinden.

Doordat de voorgestelde regeling alleen ziet op situaties waarin de inspecteur om informatie vraagt, geldt zij ook niet voor informatie die iemand op grond van de belastingwet uit eigen beweging aan de fiscus moet verschaffen, zoals de renseignering op basis van artikel 53, tweede lid, van de AWR.

Naar aanleiding van het advies van de Raad van State hebben de indieners besloten de voorgestelde regeling ook te laten gelden voor het verlenen van toegang tot plaatsen op grond van artikel 50 AWR. Daarbij moet wel worden opgemerkt dat verzoeken van de belastingdienst om toegang tot plaatsen te verlenen, zich veelal niet goed lenen voor preventieve rechtsbescherming. Een onaangekondigd bezoek van de fiscus aan een café voor een waarneming ter plaatse tijdens piekuren moet direct uitgevoerd kunnen worden. Aan de andere kant vormt toepassing van de voorgestelde regels over rechtsbescherming ook geen belemmering voor een onmiddellijke uitvoering van dergelijke waarnemingen, aangezien het aanvragen van een voor bezwaar vatbare beschikking of het indienen van bezwaar daartegen niet van rechtswege tot schorsende werking leiden. In de beleidsregel waarin wordt voorzien in het stellen van een nadere termijn indien een verzoek om een voorlopige voorziening wordt afgewezen, kan ter vermindering van mogelijke discussies of misverstanden worden vastgelegd dat geen nadere termijn wordt gesteld indien het gaat om een onaangekondigde waarneming ter plaatse, of – meer algemeen gesteld – een verzoek tot het verlenen van toegang waarvan de nakoming onder de gegeven omstandigheden geen uitstel duldt. De rechtsbescherming tegen verzoeken tot het verlenen van toegang zal daardoor in de meeste gevallen slechts leiden tot een mogelijkheid tot toetsing achteraf. In de praktijk zal daaraan vermoedelijk in weinig gevallen behoefte bestaan. De inspecteur heeft onder de voorgestelde regeling overigens wel de vrijheid om een voorgenomen waarneming uit te stellen tot het moment waarop de voorzieningenrechter zich over de rechtmatigheid daarvan heeft uitgesproken. Daarvoor zou aanleiding kunnen bestaan als

de gewenste toegang niet spoedeisend is, en gereede twijfel mogelijk is aan de rechtmatigheid ervan.

Voor de volledigheid zij opgemerkt dat het wetsvoorstel geen betrekking heeft op de toegang tot plaatsen in het kader van een opsporingsonderzoek naar fiscale fraude. Tegen dergelijke handelingen van opsporingsambtenaren wordt dus geen bezwaar en beroep opengesteld.

Het derde lid van het voorgestelde artikel 56a van de AWR betreft de stuiting van de termijnen voor de totstandkoming van een besluit, indien de inspecteur met het oog op het nemen van dat besluit medewerking van de belastingplichtige heeft gevraagd door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking als bedoeld in het eerste of tweede lid van artikel 56a. De achtergrond van deze bepaling is al toegelicht in het algemene deel van deze memorie, onder 9.

Voor de verlenging van termijnen maakt het geen verschil of inspecteur zijn verzoek tot medewerking ambtshalve of op verzoek van de betrokkene in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking heeft neergelegd. Evenmin maakt het verschil of het verzoek om informatie was gericht aan de belastingplichtige of aan een derde.

Bij de termijnen die op grond van deze regeling verlengd kunnen worden, valt te denken aan de termijnen waarbinnen een beschikking op aanvraag moet worden genomen (onder meer artikel 5a van de AWR) of een uitspraak op een bezwaarschrift tot stand moet komen (artikel 25, eerste en tweede lid, en 25a, elfde lid, AWR). De termijnverlenging ziet ook op bezwarende beschikkingen die na afloop van een bepaalde termijn niet meer genomen mogen worden, zoals belastingaanslagen (de artikelen 11, derde lid, 16, derde en vierde lid en 20, derde en vierde lid van de AWR) en beschikkingen waarbij een bestuurlijke boete wordt opgelegd (onder meer de artikelen 67b, derde lid, 67c, derde lid, 67d, derde lid, 67e, vierde lid, en 67f, vierde lid, van de AWR). Naar aanleiding van het advies van de Raad van State merken de indieners op dat de termijnverlenging ook geldt voor boetes die niet aan het vaststellen van een aanslag gekoppeld zijn. Ook voor die boetes geldt dat een procedure over de rechtmatigheid van het verzoek om informatie ertoe kan leiden dat de inspecteur gedurende langere tijd niet over de benodigde informatie kan beschikken. Met name kan er geruime tijd verstrijken indien een verzoek om een voorlopige voorziening wordt gehonoreerd, maar de belastingrechter in de bodemprocedure uiteindelijk tot de slotsom komt dat de informatie wel verstrekt dient te worden. Met zo'n – naar te verwachten valt uitzonderlijke – procedure kunnen zelfs enkele jaren gemoeid zijn. Het is uiteraard niet de bedoeling dat daarmee de mogelijkheid tot het opleggen van een boete als gevolg van het tijdsverloop gefrustreerd zou kunnen worden.

Wanneer een bestuurlijke boete wel samenhangt met een belastingaanslag, in die zin dat de boete op grond van de daarvoor geldende regelgeving gelijktijdig met de aanslag moet worden vastgesteld, zijn daarmee ook de termijnen voor het opleggen van de aanslag en de boete aan elkaar gekoppeld. Daardoor wordt de termijn voor het opleggen van de boete automatisch verlengd indien de inspecteur bij beschikking medewerking heeft verlangd ten behoeve van de vaststelling van de betreffende aanslag. Hetzelfde geldt voor andere beschikkingen die gelijktijdig met de aanslag moeten worden vastgesteld, zoals de berekening van heffingsrente en de vaststelling en verrekening van verliezen.

Termijnverlenging vindt alleen plaats indien de betreffende termijn reeds is begonnen op het moment waarop de inspecteur zijn voor bezwaar vatbare verzoek tot medewerking bekend heeft gemaakt. De termijn wordt dan verlengd met de periode die is verstreken tussen die bekendmaking en het moment waarop het voor bezwaar vatbare verzoek tot medewerking onherroepelijk wordt c.q. het eerdere moment waarop de gevraagde medewerking alsnog volledig verleend is.

In het voorgestelde vierde lid van artikel 56a AWR is voor de volledigheid geregeld dat onder inspecteur mede moet worden verstaan de in artikel 56 AWR bedoelde ambtenaar. Dat is een door de minister van Financiën aangewezen ambtenaar van de belastingdienst, niet zijnde de inspecteur of iemand die namens de inspecteur optreedt. In de praktijk zal dit zich overigens niet vaak voordoen, aangezien de inspecteurs in de organisatie van de belastingdienst met ingang van het jaar 2003 landelijke bevoegdheid hebben, en zij hun bevoegdheid (onder meer) kunnen mandateren aan ambtenaren die bij hun onderdeel van de belastingdienst werkzaam zijn.

Artikel II (Artikelen 8, 10a (nieuw) en 10b (nieuw) van de Douanewet)

Dit artikel voorziet in een aantal aanpassingen van de Douanewet. De bedoeling daarvan is om de voorgestelde rechtsbescherming zoveel mogelijk ook te laten gelden in het douanerecht. Doordat de bevoegdheden van de belastingdienst in het douanerecht enigszins anders zijn geregeld dan in de rest van het belastingrecht, was het niet mogelijk om de regels voor beide onderdelen van het fiscale recht volledig te uniformeren.

Het wetsvoorstel voorziet buiten het douanerecht in voor bezwaar vatbare beschikkingen over de omvang en ontheffing van administratieve verplichtingen als bedoeld in artikel 52 van de AWR. Administratieve verplichtingen op douanegebied zijn geregeld in artikel 8 van de Douanewet. Deze bepaling lijkt sterk op artikel 52 AWR. Er bestaan naar het oordeel van de indieners geen goede gronden om bij beschikkingen over omvang en ontheffing van deze verplichtingen in douanezaken een afwijkend regime te hanteren. Het wetsvoorstel bevat dan ook een aanpassing van artikel 8 van de Douanewet, die overeenstemt met de voorgestelde aanvulling op artikel 52 AWR. Zoals in het algemene deel van deze memorie (onderdeel 12) al is toegelicht, zal de inspecteur bij het gebruik maken van deze bevoegdheid uiteraard geen ontheffingen mogen verlenen die in strijd komen met dwingende regels van Europees gemeenschapsrecht.

De aanpassing van artikel 8 van de Douanewet houdt in dat daaraan drie nieuwe leden worden toegevoegd. Daarin wordt geregeld dat binnen het douanerecht bij schriftelijke beschikking een uitspraak kan worden gedaan over een ontheffing of de omvang van de administratieplicht. Een dergelijke beschikking is voor bezwaar vatbaar op grond van artikel 30a, eerste lid, van de AWR. De mogelijkheid tot een ontheffing door de inspecteur in het concrete geval komt te bestaan naast de algemene bevoegdheid tot ontheffing bij of krachtens algemene maatregel van bestuur, die thans reeds is voorzien in het zesde lid van artikel 8 Douanewet

In de tweede plaats bevat het wetsvoorstel regels over voor bezwaar vatbare beschikkingen met betrekking tot verzoeken van de fiscus om medewerking in het kader van een belastingcontrole. Het daartoe voorgestelde artikel 56a van de AWR wordt echter niet volledig overgenomen in het douanerecht. De huidige regeling in douanezaken (de eerste twee leden van artikel 30a AWR) biedt namelijk al een rechtsingang tegen alle beslissingen die de belastingdienst neemt op grond van wettelijke bepalingen in de zin van de Douanewet. Daaronder vallen alle beslissingen waarbij op grond van de Douanewet wordt gevraagd om informatie. Het wetsvoorstel beoogt geen wijziging te brengen in deze op het Europese gemeenschapsrecht gebaseerde regeling in de AWR. De beperking tot bepaalde controlehandelingen, die is aangebracht in het voorgestelde artikel 56a, eerste lid, van de AWR, zal daardoor niet gelden in douanezaken. Met het oog op de afstemming tussen het douanerecht en de

overige fiscale wetgeving voorziet het wetsvoorstel wel in een aanvulling op de Douanewet, waarbij regels worden gesteld over de formaliteiten rond beschikkingen waarbij medewerking aan een controle wordt verlangd. Dit gebeurt in een nieuw artikel 10a van de Douanewet, waarin deze formaliteiten op eenzelfde wijze worden geregeld als in het voorgestelde artikel 56a van de AWR. Het voorgestelde eerste lid van artikel 10a van de Douanewet omschrijft limitatief voor welke controlehandelingen van de douane de nieuwe formele regels gelden. Het betreft hier verzoeken om medewerking aan een controle van de administratie, het verlenen van inzage in gegevensdragers, verstrekking van gegevens en inlichtingen door publiekrechtelijke lichamen, het verlenen van toegang tot locaties en vervoermiddelen, en lijfsvisitatie. Ten aanzien van de toegang tot locaties, vervoermiddelen en lijfsvisitatie zal de praktische betekenis van de rechtsbescherming in verreweg de meeste gevallen beperkt blijven tot toetsing achteraf. Wij verwijzen hiertoe naar onze toelichting bij artikel I, onderdeel B, met betrekking tot het verlenen van toegang op grond van artikel 50 AWR.

Het derde lid van artikel 56a van de AWR voorziet in een verlenging van bepaalde beslistermijnen uit de AWR. Voor het douanerecht voorziet het wetsvoorstel daarin via een nieuwe tweede lid van artikel 41 van de Douanewet, voor zover het om bestuurlijke boetes gaat. Deze regeling sluit aan bij het voorgestelde artikel 56a, derde lid, van de AWR. Voor zover het gaat om de vaststelling (boeking achteraf) van de belasting-schuld door de inspecteur zien de indieners geen ruimte voor een wetswijziging, nu deze termijn en de verlenging daarvan al uitdrukkelijk worden geregeld in het Communautair Douanewetboek (zie de artikelen 221, derde lid en 243).

Artikel III (Artikel 28 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

In artikel 28, eerste lid, van de WVA is een verwijzing naar het nieuwe artikel 56a AWR toegevoegd. Als gevolg daarvan is artikel 56a AWR ook van toepassing indien door de Minister van Economische zaken ambtenaren zijn aangewezen in het kader van de S&O afdrachtvermindering, en die ambtenaren om medewerking vragen bij de uitvoering van de WVA.

Artikel IV (Artikel 63b (nieuw) van de Invorderingswet 1990)

In de Invorderingswet 1990 wordt een met artikel 56a AWR overeenkomende regeling opgenomen met betrekking tot de verplichtingen ten behoeve van de invordering. De achtergrond hiervan is reeds toegelicht in het algemene deel van deze memorie van toelichting (onderdeel 8). In het voorgestelde artikel 63b (nieuw) Invorderingswet 1990 is neergelegd dat de ontvanger die medewerking bij het inwinnen van informatie vraagt, deze vraag kan neerleggen in een voor bezwaar vatbare beschikking, en verplicht is dat te doen indien de betrokkene tijdig een schriftelijk verzoek daartoe indient. Dit betreft verstrekking van inlichtingen en gegevens en het verlenen van inzage in gegevensdragers door belastingschuldigen, aansprakelijk gestelden en administratieplichtigen. Tevens geldt dit voor de verstrekking van gegevens en inlichtingen door publiekrechtelijke lichamen.

Artikelen V t/m VIII (Artikel 230 van de Provinciewet, artikel 246a van de Gemeentewet, artikel 126a van de Waterschapswet en artikel 30 van de Wet waardering onroerende zaken)

Met deze wijzigingen wordt vastgelegd dat de nieuwe mogelijkheden tot rechtsbescherming ook gelden bij de heffing en invordering van belastingen van lokale overheden en de toepassing van de Wet WOZ.

In beginsel volgt dit reeds uit bestaande bepalingen zoals artikel 227a, eerste lid, van de Provinciewet, waarin de AWR en de Invorderingswet 1990 van overeenkomstige toepassing worden verklaard. Het is de bedoeling dat de rechtsbescherming waarin dit wetsvoorstel voorziet, ook van toepassing zal zijn in gevallen waarin een andere wet dan de AWR of de Invorderingswet 1990 voorziet in administratie- en inlichtingenverplichtingen. Daarom wordt in de hier toegelichte wetsbepalingen vastgelegd dat de overeenkomstige toepassing van de nieuwe regels over rechtsbescherming uit de AWR en de Invorderingswet 1990 ook geldt indien het gaat om administratie- of informatieverplichtingen die worden opgelegd bij algemene maatregel van bestuur, zoals bijvoorbeeld is voorzien in artikel 230 van de Provinciewet.

Artikel IX

Door middel van onderdeel I, onder 1, van de bijlage bij artikel 8:5 van de Algemene wet bestuursrecht is bepaald dat geen beroep kan worden ingesteld tegen besluiten genomen op grond van de Invorderingswet 1990, uitgezonderd de artikelen 30 en 49 van deze wet. In verband met de beoogde uitbreiding van de rechtsbescherming wordt voorgesteld aan deze uitzonderingen artikel 63b van de Invorderingswet 1990 toe te voegen.

Artikel X

Dit artikel bepaalt dat de werking van de wet binnen een termijn van vier jaar dient te worden geëvalueerd. Deze bepaling is opgenomen op advies van Actal, gezien de grote onduidelijkheden die bestaan over de gevolgen voor de administratieve lasten. De evaluatie zal echter niet tot dit aspect beperkt dienen te blijven. Zo zal ook gekeken moeten worden naar de gevolgen in de uitvoeringspraktijk, en naar juridische vragen die de nieuwe regeling oproept. Het is de bedoeling van de indieners dat hierbij niet alleen wordt gekeken naar de gevolgen voor de belastingdienst, maar ook naar de ervaringen van belastingplichtigen en hun adviseurs en van de rechterlijke macht. Met het oog daarop is het wenselijk dat een onafhankelijk onderzoek zal plaatsvinden.

Artikel XI

Artikel III bevat het overgangsrecht. Deze wet treedt in werking met ingang van de eerste dag van de tweede maand na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst. De nieuwe regels over beschikkingen ten aanzien van de administratie- en bewaarplicht, bedoeld in artikel 52, zevende tot en met negende lid, van de AWR, zullen daardoor van toepassing zijn indien na de inwerkingtreding van deze wet om een dergelijke beschikking verzocht wordt. De inspecteur kan ook ambtshalve een beschikking nemen tot het verlenen van ontheffing. Die mogelijkheid heeft hij met ingang van de datum van inwerkingtreding van deze wet. Het nieuwe artikel 56a van de AWR maakt bezwaar en beroep mogelijk tegen bepaalde verzoeken tot medewerking van de inspecteur ten behoeve van de belastingheffing. Dat geldt alleen voor verzoeken die in bezwaar vatbare vorm worden gedaan na de inwerkingtreding van deze wet. De mogelijkheid dat verzoeken om informatie van de inspecteur alsnog worden vastgelegd in een voor bezwaar vatbare beschikking geldt ook voor verzoeken die zijn gedaan vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wet. De betrokkene die vraagt om een dergelijke bevestiging, zal wel de daartoe geldende termijn van vier weken van artikel 56a, tweede lid, tweede volzin, van de AWR in acht moeten nemen. Dat is alleen mogelijk wanneer die termijn nog niet was verstreken bij de inwerkingtreding van deze wet. Op een verzoek dat voor de inwerkingtreding van deze wet

is ingediend, hoeft de inspecteur geen beslissing te nemen. Wel is hij bevoegd om naar aanleiding van een dergelijk verzoek ambtshalve een door hem vóór de inwerkingtreding van deze wet verrichte controle-handeling ambtshalve neer te leggen in voor bezwaar vatbare vorm (artikel 56a, tweede lid, AWR). Het hiervoor beschreven overgangsrecht geldt op gelijke wijze voor besluiten van de douane en van de ontvanger.

Dezentjé Hamming-Bluemink
Crone