

Tijdschrift Formeel Belastingrecht

Titel	Derdenonderzoeken en rechtsbescherming
Nummer	TFB 2011/08-03
Trefwoorden	initiatiefwet
Wetsartikelen	AWR - art. 53 Awb - art. 8:75 AWR - art. 52a
Auteur	Mr. M. Muller
Publicatiedatum	01-11-2011
PDF versie	□

Per 1 juli is de initiatiefwet van Dezentjé Hamming en Groot in werking getreden. Verwacht mag worden dat de rechtsbescherming die deze wet introduceert – en dan met name de informatiebeschikking – een impuls zal geven aan een evenwichtiger speelveld waarin de informatiebevoegdheden van de fiscus langzaamaan scherpere contouren krijgen. In deze bijdrage komt de vraag aan de orde of dat ook geldt voor de bevoegdheden in het kader van derdenonderzoeken.

1 De initiatiefwet en derdenonderzoeken

De nadruk van de nieuwe wet ligt zonder twijfel bij de elders in dit nummer besproken informatiebeschikking. Ingevolge het nieuwe art. 52a Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is voor belastingplichtigen die ten aanzien van hun eigen belastingplicht een informatieverzoek van de inspecteur krijgen het controlelandschap in zoverre veranderd, dat zij kunnen weigeren om de door de inspecteur gewenste informatie te verstrekken. Als na zo'n weigering de inspecteur een beschikking (informatiebeschikking) neemt waarin staat dat de belastingplichtige ten onrechte heeft geweigerd om te voldoen aan zijn verzoek, staat tegen die beschikking bezwaar en beroep open.

Met betrekking tot informatieverzoeken in het kader van een derdenonderzoek geldt dit alles niet, maar is een aanmerkelijk schralere vorm van rechtsbescherming gekozen. Op grond van het nieuwe lid 5 van art. 53 AWR kan een belastingplichtige^[1] die een verplichting ingevolge een derdenonderzoek is nagekomen maar van mening is dat die verplichting ten onrechte is opgelegd, een verzoek indienen om de kosten van de onverplichte nakoming van de verplichting vergoed te krijgen. De beslissing op dit verzoek is een voor bezwaar vatbare beschikking, zodat aldus de rechter kan worden gevraagd om een oordeel uit te spreken over het informatieverzoek. De inzet van de procedure is dan de weigering om de gevraagde kostenvergoeding toe te kennen.

De initiatiefnemers hebben aan deze uitgekleden vorm van rechtsbescherming ten grondslag gelegd dat de administratieplichtige die informatie over een derde aan de fiscus moet leveren niet met de gevolgen van de omkering en verzwaring van de bewijslast kan worden geconfronteerd.^[2] Ten aanzien van belastingplichtigen zelf is er inderdaad voor gekozen om voor de rechtsbescherming juist aan te sluiten bij het al dan niet toepassen van die zware sanctie en de noodzaak daartoe ontbreekt als het gaat om informatie die op derden betrekking heeft. Erg overtuigend is dit argument niet.^[3] Hoewel toegegeven kan worden dat juist de dreigende toepassing van de omkering van de bewijslast maakte dat het systeem van informatieverstrekking aan de fiscus onevenwichtig uitpakte, gaat het ook bij derdenonderzoeken uiteindelijk om de (on)rechtmatigheid van een

informatieverzoek. Ten aanzien van administratieplichtigen speelt evenzeer het zwaarwegende belang een rol dat zij niet met onnodige onderzoeken worden geconfronteerd. Daar komt bij dat zij strafvervolging riskeren als zij ten onrechte niet meewerken aan een derdenonderzoek. Dat wordt slechts in extreme gevallen doorgezet, maar de dreiging is vaak al effectief om medewerking af te dwingen. Voorts bestaat de dreiging van een civiele procedure als de fiscus niet krijgt wat hij wil.[4]

Alle reden dus om ook ten aanzien van derdenonderzoeken effectieve rechtsbescherming te introduceren. Het is jammer dat de aanpassing van de initiatiefwet die de indieners moesten aanbrengen in ruil voor politieke haalbaarheid heeft geleid tot de forse concessie die is gedaan. Hierna kom ik te spreken over de vraag wat er in de praktijk overblijft van de rechtsbescherming.

2 De kostenvergoeding

Aan de vraag welke kosten voor vergoeding in aanmerking komen, zijn weinig woorden vuil gemaakt tijdens de parlementaire behandeling. De indieners hebben weinig meer gemeld dan dat zij het oog hadden op 'integrale vergoeding van de in redelijkheid gemaakte kosten die rechtstreeks het gevolg zijn geweest van het nakomen van het onrechtmatige informatieverzoek'.[5]

Het woord 'integraal' is hier gebruikt om te benadrukken dat het gaat om de kosten die werkelijk zijn gemaakt. De indieners hebben zelf de voorbeelden genoemd van de kosten die samenhangen met het onttrekken van bepaalde informatie aan (digitale) archieven, zoals de manuren die de administratieplichtige zelf heeft besteed of de kosten van een gespecialiseerd bedrijf.[6]

Met de vergoeding van dit soort kosten, nakomingskosten in enge zin, is vooral de categorie administratieplichtigen geholpen die daadwerkelijk aanzienlijke kosten heeft moeten maken om te voldoen aan een onrechtmatig informatieverzoek. Dit komt slechts sporadisch voor. In verreweg de meeste gevallen valt lastig voor te stellen dat een administratieplichtige die aan een onterecht informatieverzoek heeft voldaan en daar enkele uren aan heeft besteed die manuren probeert vergoed te krijgen. Al snel zullen de kosten hiervan niet meer opwegen tegen de vergoeding die kan worden verkregen. Dat geldt temeer omdat de eventuele kosten van bezwaar en beroep slechts op de voet van art. 7:15, lid 4, Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) en art. 8:75 Awb voor vergoeding in aanmerking komen en doorgaans dus op basis van de karige forfaits.

Discussabel is of kosten die zijn gemaakt in het kader van de beoordeling of sprake is van een al dan niet rechtmatig informatieverzoek en de kosten van het opstellen van een schadevergoedingsverzoek ook voor vergoeding in aanmerking komen. Verdedigbaar lijkt mij dat ingeval een administratieplichtige een fiscalist inhuurt om een informatieverzoek te beoordelen en naderhand een verzoek om vergoeding van de kosten op te stellen, de kosten hiervan moeten worden vergoed als achteraf blijkt dat een informatieverzoek onrechtmatig was. Dergelijke kosten staan immers in causaal verband met het doen van een onrechtmatig informatieverzoek. De formulering van de wettekst ('rechtstreeks verband houden met deze nakoming') kan er echter ook op wijzen dat de vergoedingsplicht geen betrekking heeft op dergelijke kosten. Zij worden weliswaar opgeroepen door het onrechtmatige informatieverzoek, maar niet door de *nakoming* ervan. Vergoeding uit hoofde van art. 53, lid 5, Awb lijkt dus niet aan de orde te zijn.[7] Duidelijk is dat deze uitleg wringt. Als kosten voor vergoeding door de Belastingdienst in aanmerking komen, horen daar ook de kosten bij die moeten worden gemaakt om die vergoeding te verkrijgen.

Evenzeer lastig te plaatsen is de schade die is geleden door een onrechtmatig informatieverzoek en die niet onder de nakomingskosten in enge zin vallen. Het is lang niet denkbeeldig dat een onrechtmatig informatieverzoek andere schade tot gevolg heeft dan die kosten in enge zin. De relatie met een afnemer kan zijn verstoord, waardoor een opdracht wordt misgelopen of de reputatie binnen de branche kan een deuk hebben opgelopen doordat is meegewerkt aan een derdenonderzoek dat een veel te ruime strekking had of onzorgvuldig was.[8] Dergelijke schade wordt rechtstreeks opgeroepen door de nakoming van een onrechtmatig informatieverzoek. Hoewel nergens in de wettekst of de parlementaire stukken wordt gerefereerd aan dergelijke gevolgschade, lijkt mij dat deze voor vergoeding in aanmerking kan komen. Consequent wordt immers gesproken over 'kostenvergoeding' en evident is dat bijvoorbeeld commerciële schade ook een kostenpost vormt. Niet voor niets hebben de indieners opgemerkt dat het de bedoeling is om 'de burger die schade heeft geleden doordat hij is geconfronteerd met een verplichting die ten onrechte aan hem is opgelegd integraal te vergoeden'.[9] Hierin valt geen beperking te lezen tot de nakomingskosten in enge zin.

Op grond van de formulering van het nieuwe lid 5 van art. 53 AWR moet de inspecteur overgaan tot toekenning van een 'redelijke' kostenvergoeding. Gelet op de stellige opmerking van de indieners dat de integrale kosten moeten worden vergoed, moet deze clausulering uitsluitend worden begrepen als een mechanisme om te voorkomen dat excessieve kosten moeten worden vergoed. Voor vergoeding komen in aanmerking de kosten die redelijkerwijs het gevolg zijn van de nakoming van het informatieverzoek en die in de gegeven omstandigheden redelijk zijn. Dus als hoofdregel geldt: integrale vergoeding, tenzij de kosten onredelijk zijn. Het toetsingskader zal daarbij niet afwijken van dat van de civiele rechter die zich buigt over geschillen ter zake van onrechtmatige (overheids)daad.

Hierna komt de vraag aan de orde of een onrechtmatig informatieverzoek, afgezien van een kostenvergoeding, nog andere gevolgen kan hebben.

3 Neveneffecten van de rechtsbescherming

Een intrigerende vraag is of een oordeel over de onrechtmatigheid van een informatieverzoek uitsluitend tot een kostenvergoeding kan leiden. De indieners van de initiatiefwet (die in het kader van een initiatiefwet als wetgever hebben te gelden[10]) hebben hierover opgemerkt: 'weliswaar is ervoor gekozen om in zo'n geval het besluit zelf niet terug te draaien, wel worden de gevolgen van het onrechtmatige besluit weggenomen'.[11] Terecht was de CDA-fractie van de Eerste Kamer hier kritisch over.[12] Deze opmerking maakt immers niet erg duidelijk of *alle* gevolgen van het nakomen van een onrechtmatig informatieverzoek terug moeten worden gedraaid. Dat zou er bijvoorbeeld op neerkomen dat de Belastingdienst geen gebruik meer mag maken van de informatie die op grond van een onrechtmatig verzoek is verkregen. De indieners hebben hierover desgevraagd een duidelijke opvatting geuit tijdens de behandeling in de Eerste Kamer. Zij merkten op:[13]

'(...) van de belastingdienst mag worden verwacht dat hij informatie die hij heeft verkregen op grond van een onrechtmatig informatieverzoek niet werkelijk jegens de derde gebruikt. De wettelijke bevoegdheden zijn dan volgens de rechter kennelijk overschreden en van een betrouwbare overheid mag worden verwacht dat zij daarvan geen misbruik maakt.'

De staatssecretaris was terughoudender:[14]

‘Wat ik beoogd heb te zeggen, is dat ik ervan uitga dat dit wetsvoorstel geen verandering aanbrengt in het leerstuk hoe mag worden omgegaan met onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale aangelegenheden. Daar bestaan uitspraken over van rechters. Deze uitspraken worden met het wetsvoorstel zoals dat op dit moment op tafel ligt niet terzijde geschoven. Dat is ook niet de bedoeling. Het is ook niet de bedoeling om middels een route via derden allerlei informatie boven tafel te krijgen op een onrechtmatige wijze en die te pas en te onpas te gaan gebruiken. Het lijkt mij niet de bedoeling – dat is hier volgens mij totaal niet aan de orde – om in de uitvoeringspraktijk anders om te gaan met dit leerstuk. Uiteindelijk is de vraag wat er mag worden gedaan met informatie die niet rechtmatig is verkregen. Als de inspecteur meent dat er goede gronden zijn om die informatie te gebruiken, is het uiteindelijk aan de rechter om een afweging te maken.’

De staatssecretaris meent dat, hoewel informatie op onrechtmatige wijze is verkregen, de inspecteur deze mag gebruiken voor zijn bewijsvoering, zolang de inspecteur maar meent dat daar goede redenen voor zijn. De rechter is er immers om eventuele disproportionele gevolgen daarvan te voorkomen.

Die benadering spreekt mij niet aan. Als de rechter oordeelt dat een informatieverzoek een wettelijke grondslag mist of in strijd was met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, dan staat daarmee vast dat het verzoek onrechtmatig was. Dat de administratieplichtige intussen al aan dat onrechtmatige verzoek heeft voldaan, speelt daarbij geen enkele rol. Het komt immers vast te staan dat de informatie die is vergaard, onrechtmatig is vergaard, zodat de derde waar de informatie betrekking op heeft zich op het standpunt kan stellen dat de informatie niet jegens hem mag worden gebruikt, bijvoorbeeld om een aanslag op te baseren. De staatssecretaris lijkt ervan uit te gaan dat de inspecteur zou mogen toetsen of de derde waar het allemaal om gaat zelf ook is getroffen door de onrechtmatigheid van het informatieverzoek en of de onrechtmatigheid misschien niet zodanig ernstig is dat bewijsuitsluiting aan de orde komt.

Wellicht dat deze opvatting – die mijns inziens onjuist is – terug te voeren valt op het in de praktijk veelvuldig waar te nemen misverstand dat de inspecteur door hem onrechtmatig verkregen informatie mag gebruiken zolang de informatie maar niet is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Dit criterium van de Hoge Raad is ontleend aan zijn arrest van 1 juli 1992, *BNB* 1992/306. In de zaak die tot dat arrest leidde, was sprake van informatie die in een strafrechtelijk traject op onrechtmatige wijze was vergaard. De Hoge Raad stond gebruik van deze informatie voor de belastingheffing toe. Hij overwoog dat uitsluiting van het materiaal pas aan de orde komt als de informatie is verkregen op een wijze die zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat dit gebruik onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht. Latere jurisprudentie illustreert dat die lat erg hoog ligt.^[15] Bewijsuitsluiting is bijvoorbeeld niet aan de orde als de verkrijging weliswaar onrechtmatig was, maar niet specifiek onrechtmatig jegens de desbetreffende belastingplichtige en evenmin als de inspecteur ook langs andere weg zonder belemmering kennis had kunnen nemen van de desbetreffende informatie.

Het is echter van belang om voor ogen te houden dat als het gaat om informatie die door de

inspecteur zelf onrechtmatig is verkregen, deze doctrine niet van toepassing is. Zij ziet zoals gezegd slechts op informatie die in de strafrechtelijke sfeer op onrechtmatige wijze is vergaard en naderhand door de inspecteur wordt gebruikt. Het handelen van de inspecteur zelf wordt aan een aanzienlijk strenger criterium getoetst, namelijk aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (met name het zorgvuldigheidsbeginsel). Als de inspecteur deze beginselen zelf heeft geschonden en informatie onrechtmatig heeft verkregen, moet dit materiaal bij de bewijsvoering buiten beschouwing worden gelaten.[16]

De ruimte die de staatssecretaris aan de inspecteurs toedicht om een afweging te maken over het al dan niet gebruiken van informatie over een derde die een administratieplichtige ten onrechte heeft verstrekt, is er dus in feite niet. Komt vast te staan dat een informatieverzoek onrechtmatig was, dan mag die informatie niet ten nadele van de desbetreffende derde worden gebruikt. Verwacht mag worden dat dit gegeven in de praktijk een veel aantrekkelijker motief zal zijn om een verzoek om kostenvergoeding in te dienen en daarover te procederen, dan de kostenvergoeding zelf. Veelal heeft een administratieplichtige die met een derdenonderzoek wordt geconfronteerd contact met de derde over wie het gaat.[17] Doorgaans is er immers een zakelijke relatie tussen beide en soms is er een gemeenschappelijk belang om vergaring door de fiscus van informatie en vervolgens het gebruiken hiervan ten nadele van de derde te beperken. Het is dus goed mogelijk dat procedures over een kostenvergoeding wegens de nakoming van een onrechtmatig informatieverzoek vooral zullen zijn ingegeven door de loutere wens om die onrechtmatigheid te doen vaststellen, waarmee de derde die er belang bij heeft dat de inspecteur de verstrekte informatie buiten aanmerking laat, zijn voordeel kan doen. Men zij erop bedacht dat er wel kosten moeten zijn gemaakt die ook worden geclaimd. De rechtsgang draait formeel gezien immers om de kostenvergoeding, zodat een bezwaar- of beroepschrift zal falen wegens gebrek aan belang als geen kosten zijn belopen en geclaimd.

4 Afsluiting

Over de vraag of de wetgever een terechte keuze heeft gemaakt, kan ik kort zijn. Het antwoord op die vraag is 'nee'. Het regime van de informatiebeschikkingen had onverkort van toepassing moeten zijn voor derdenonderzoeken. De rechtsbescherming die nu is geïntroduceerd voor deze categorie informatieverzoeken komt neer op mosterd na de maaltijd. Op het moment dat de rechtsingang openstaat, ligt de informatie immers al bij de fiscus, mogelijk ten onrechte. In sommige gevallen zal de Belastingdienst er zelfs al verdere onderzoekshandelingen op hebben gebaseerd. Bovendien moeten de administratieplichtigen tijd en geld investeren om aan de informatiebehoefte van de fiscus tegemoet te komen, terwijl het gaat om de fiscale verplichtingen van iemand anders. Hoewel dit gegeven door de wetgever welbewust is geïntroduceerd, komt het in de praktijk met enige regelmaat voor dat in dit opzicht te veel wordt gevergd van of onvoldoende rekening wordt gehouden met de belangen van administratieplichtigen. Daarover kan nu het oordeel van de rechter worden gevraagd. Hoewel de vorm van de rechtsbescherming allesbehalve optimaal is, is er al veel gewonnen als aan de verplichting om de kosten te vergoeden een zinvolle en redelijke uitleg wordt gegeven en de inspecteur de mogelijkheid wordt ontzegd om informatie te gebruiken die hij niet had mogen vragen.

[1]Zuiverder is het te spreken over administratieplichtigen in de zin van art. 52, lid 2, AWR, nu de verplichting om mee te werken aan een derdenonderzoek krachtens art. 53, lid 1, AWR op hen rust.

[2]Kamerstukken II, 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 7.

[3]Navrant is ook dat het oorspronkelijke voornemen uit 1997 van de regering om bezwaar en beroep open te stellen tegen controlehandelingen juist *uitsluitend* de derdenonderzoeken betrof.

[4]Vergelijk ook het over dit onderdeel zeer kritische advies van de Raad van State, Kamerstukken II, 2009-2010, 30 645, nr. 15, p. 3-4.

[5]Kamerstukken II, 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 7.

[6]Kamerstukken II, 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 13.

[7]Art. 8:73 Awb zal hier geen soelaas bieden, nu de kosten van deskundigen geen gevolg zijn van het vernietigde besluit, dat immers uitsluitend handelt over het verzoek om kostenvergoeding.

[8]Zie hierover R.N.J. Kamerling, *Memo Belastingcontrole*, Deventer, Kluwer 2011, p. 120-121.

[9]Kamerstukken I, 2010-2011, 30 645, nr. C, p. 3.

[10]Vergelijk art. 116 van het Reglement van Orde van de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

[11]Kamerstukken I, 2010-2011, 30 645, nr. C, p. 2.

[12]Handelingen I, 2011, p. EK 24-2-4.

[13]Handelingen I, 2011, p. EK 24-6-23.

[14]Handelingen I, 2011, p. EK 24-6-25 en 26.

[15]Zie bijvoorbeeld HR 9 september 1992, *BNB* 1992/366 en HR 12 maart 1997, *BNB* 1997/146.

[16]Zie HR 10 februari 1988, *BNB* 1988/160 en HR 27 september 2002, *BNB* 2003/13. Vergelijk ook Hof Den Bosch 15 januari 2008, *V-N* 2008/27.21.

[17]Onduidelijk is of het een administratieplichtige is toegestaan over de informatieverstrekking met de derde te corresponderen of dat de administratieplichtige is gebonden aan de geheimhoudingsverplichting van art. 67 AWR. Door de inspecteur wordt in de praktijk de laatste opvatting nogal eens in stellinggebracht, maar mij dunkt dat een administratieplichtige niet beroepshalve werkzaam is 'bij de uitvoering van de belastingwet' en zodoende niet gehinderd door enige geheimhoudingsplicht de derde op de hoogte mag stellen van het informatieverzoek van de fiscus.

Datum: 21-11-2019

Bron: <https://www.ndfr.nl/Tijdschriften/Item/TFB2011-08-03>

Copyright - Sdu - Alle rechten voorbehouden.