

## **De Kostenbeschikking**

*mr. Annabel Vissers*

### **12.1. Inleiding**

In hoofdstuk 10 is uitgebreid aandacht besteed aan de informatiebeschikking, welke betrekking heeft op informatieverzoeken betreffende de 'eigen' belastingheffing. De wetgever heeft ervoor gekozen met de invoering van het wetsvoorstel rechtsbescherming bij controlehandelingen van de fiscus op 1 juli 2011 tevens de figuur van de kostenbeschikking te introduceren. De kostenbeschikking biedt in vergelijking met de informatiebeschikking, slechts beperkte rechtsbescherming nu het een toetsing - van het informatieverzoek - achteraf betreft. Hoewel de nadruk van het wetsvoorstel altijd heeft gelegen op de invoering van de informatiebeschikking, is de kostenbeschikking op drie plaatsen in de wet terug te vinden. De reikwijdte is derhalve aanzienlijk.

De kostenbeschikking is oorspronkelijk 'ontwikkeld' voor informatieverzoeken aangaande de belastingheffing van derden. Het is dan ook niet verwonderlijk dat de kostenbeschikking is terug te vinden in art. 53, lid 5, AWR. In het oorspronkelijke wetsvoorstel is met betrekking tot geschillen over de reikwijdte van de administratie- en bewaarplicht voorgesteld de 'rechtsgang' van de informatiebeschikking open te stellen. In het kader van het (politieke) compromis dat werd gesloten om invoering van het wetsvoorstel mogelijk te maken, heeft men echter gekozen voor de invoering van de kostenbeschikking in art. 52, lid 7, AWR. Een wijziging van de controlehandelingen in de invorderingssfeer viel daarentegen in eerste instantie buiten het bereik van het wetsvoorstel, maar inmiddels is de kostenbeschikking ook te vinden in art. 62a IW.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> *Kamerstukken II 2005/06, 30 645, nr. 3, p. 5.*

## 12.2. De kosten(vergoedings)beschikking

Art. 52, lid 7, en art. 53, lid 5, AWR luiden beide als volgt:

*"Ingeval een administratieplichtige een door de inspecteur op het eerste lid [van artikel 52 c.q. 53 AWR] gebaseerde verplichting is nagekomen maar van oordeel is dat de verplichting onrechtmatig is opgelegd, kan hij verzoeken om vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. De inspecteur beslist op dat verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe in geval van een onrechtmatig opgelegde verplichting."*

Art. 62a IW komt hiermee (grotendeels) overeen met dien verstande dat de Invorderingswet logischerwijs spreekt van 'de ontvanger' waar in de AWR wordt gesproken over de inspecteur.

De systematiek van de kostenbeschikking op aanvraag zorgt, in tegenstelling tot die van de informatiebeschikking, voor rechtsbescherming achteraf door toetsing van de rechtmatigheid van de opgelegde verplichting. Er moet derhalve eerst aan de verplichting worden voldaan alvorens de rechtmatigheid ervan kan worden beoordeeld.

De 'beperkte rechtsbescherming' welke de kostenbeschikking biedt in vergelijking met de informatiebeschikking, is voornamelijk een uitvloeisel van het politieke compromis dat moest worden bereikt. De insteek van de indieners van het wetsvoorstel was om voor alle informatieverzoeken van de fiscus de informatiebeschikking in te voeren.<sup>2</sup> Tegen dit voorstel werd echter geprotesteerd door de fiscus die zich op het standpunt stelde dat hierdoor teveel bezwaren (vooraf) ingediend zouden worden waardoor de aanslagregeling ernstige hinder zou ondervinden. Een compromis tussen de indieners van het wetsvoorstel en het Ministerie van Financiën werd gevonden door voor verzoeken die betrekking hebben op de heffing van derden 'slechts' de kostenbeschikking in te voeren. Als argument voor deze keuze werd aangevoerd dat met betrekking tot de belastingheffing van derden, omkering en verzwaring van de bewijslast niet plaatsvindt.<sup>3</sup> Deze redenering gaat echter aan twee kanten mank. Enerzijds kan dit argument immers niet ten grondslag worden gelegd aan invoering van de kostenbeschikking in art. 52, lid 7, AWR en art. 62a IW.

---

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 645, nr. 3, p. 3.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2009/10, 30 645, nr. 14, p. 7.

Anderzijds kan een derde niet worden geconfronteerd met omkering en verzwaring, maar riskeert hij wel strafvervolging op grond van art. 68, lid 1, AWR, wegens het niet verstrekken van informatie. Deze derde heeft dus een zelfstandig en zwaarwegend belang om aan het al dan niet terecht gedane verzoek te voldoen. Hoewel het in de praktijk niet vaak zover komt, is de dreiging van deze sanctie over het algemeen reeds voldoende om de derde aan het informatieverzoek te laten voldoen.

#### 12.2.1. Art. 52, lid 7, AWR

De kosten(vergoedings)beschikking van art. 52, lid 7, AWR heeft naar de letter van de wet betrekking op 'een door de inspecteur op het eerste lid gebaseerde verplichting'. Art. 52, lid 1, AWR luidt:

*"Administratieplichtigen zijn gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep, of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken."*

Het is opmerkelijk dat art. 52, lid 7, AWR verwijst naar de nakoming van een door de inspecteur op het eerste lid gebaseerde verplichting, nu de in het eerste lid vervatte verplichting - tot het voeren en bewaren van een administratie - rechtstreeks voortvloeit uit de wet.<sup>4</sup> Indien de inspecteur stelt dat sprake is van een schending van de administratieplicht uit het eerste lid, kan de belastingplichtige die dit weerspreekt geen verzoek doen tot een kosten(vergoedings)beschikking. Enerzijds is geen sprake van nakoming van een door de inspecteur op het eerste lid van art. 52 AWR gebaseerde verplichting en anderzijds is het moeilijk voor te stellen dat de belastingplichtige kosten heeft gemaakt om aan dit 'verzoek' te kunnen voldoen.

Een verzoek tot een kosten(vergoedings)beschikking speelt derhalve slechts een rol indien de inspecteur - op grond van het eerste lid van art. 52 AWR - een bepaalde administratie- of bewaarplicht heeft voorgeschreven.

---

<sup>4</sup> Zie hiertoe ook L.A. Blicck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2011, p. 137.

In dit licht kan worden gewezen op het voorbeeld dat wordt genoemd in de parlementaire geschiedenis van de ondernemer die op zichzelf een deugdelijke administratie voert maar moet overstappen op een duurder boekhoudprogramma dat hij niet nodig heeft, maar dat de controle door de fiscus vergemakkelijkt.<sup>5</sup>

In wezen is sprake van een cirkelredenering. De kostenbeschikking van art. 52, lid 7, AWR kan slechts aan de orde zijn indien de inspecteur een instructie heeft gegeven op grond van het eerste lid van art. 52 AWR. Daartoe lijkt de inspecteur naar de letterlijke tekst van de wet echter niet bevoegd. Indien de inspecteur (toch) een dergelijke instructie geeft - laten we gemakshalve uitgaan van het genoemde voorbeeld waarin de ondernemer die een deugdelijke administratie voert moet overstappen op een duurder computerprogramma om de controle te vergemakkelijken - zal dit doorgaans 'onrechtmatig' zijn, omdat hem deze bevoegdheid niet toekomt. De kostenvergoedingsbeschikking kan nu in beeld komen, ware het niet dat men aan een dergelijke instructie in beginsel niet zal behoeven te voldoen. Als hieraan niet wordt voldaan, wordt niet toegekomen aan de kostenbeschikking.

Indien de administratieplichtige besluit 'vrijwillig' aan een instructie van de inspecteur mee te werken zou een kostenbeschikking aan de orde kunnen zijn. Het is echter maar de vraag of de administratieplichtige die vrijwillig meewerkt achteraf nog een verzoek kostenbeschikking zal indienen, omdat de administratieplichtige hiermee immers het standpunt inneemt dat de instructie van de inspecteur 'onrechtmatig' was. Waarom zou men dan in eerste instantie aan de instructie voldoen? Ook in dat geval lijkt de kostenbeschikking - waarbij achteraf door de inspecteur een beslissing wordt genomen omtrent de te vergoeden kosten - geen bevredigende uitkomst te kunnen bieden.

De Bont wijst in dit licht op de omslachtigheid van de kosten(vergoedings)beschikking van art. 52, lid 7, AWR. Deze komt pas in beeld als de inspecteur een verplichting in het leven heeft geroepen die in het eerste lid van art. 52 AWR niet kan worden ontdekt. Naar aanleiding van een dergelijk verzoek zal derhalve - veelal zonder dat daadwerkelijk sprake is van gemaakte kosten - een verzoek moeten worden gedaan tot schadevergoeding, tegen welke afwijzing uiteindelijk zal kunnen worden geprocedeerd.

---

<sup>5</sup> *Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 12.*

Een situatie die had kunnen worden voorkomen door de door de inspecteur in het leven geroepen (en vastgelegde) verplichtingen aan te merken als een voor bezwaar vatbaar besluit.<sup>6</sup>

### 12.2.2. Art. 53, lid 5, AWR

De kostenvergoedingsbeschikking zoals neergelegd in art. 53, lid 5, AWR, heeft in tegenstelling tot de kostenbeschikking in art. 52, lid 7, AWR betrekking op informatieverzoeken en controlehandelingen welke de belastingheffing van derden betreffen, voor zover het niet betreft de heffing van belasting waarvan de inhouding aan degene tot wie het verzoek zich richt is opgedragen (de inhoudingsplichtige).<sup>7</sup> In de procedure ter zake het verzoek om vergoeding van de kosten zal allereerst de (on)rechtmatigheid van het verzoek aan de orde komen. Bij onrechtmatigheid van het verzoek moeten de integrale, in redelijkheid gemaakte kosten worden vergoed. In de tweede nota van wijziging wordt opgemerkt dat hierbij te denken valt aan de kosten die samenhangen met het onttrekken van bepaalde informatie aan (digitale) archieven, zoals de manuren die de administratieplichtige zelf heeft moeten besteden of kosten van een gespecialiseerd bedrijf.<sup>8</sup>

### 12.2.3. Art. 62a IW

In de Invorderingswet komen we 'slechts' de kosten(vergoedings)beschikking tegen; de informatiebeschikking vinden we in deze wet niet terug. Het opnemen van de kostenbeschikking in de invorderingswet vormt een uitbreiding van het oorspronkelijke wetsvoorstel, waarin de rechtsbescherming in de invorderingswet buiten beschouwing bleef.<sup>9</sup>

Dat het initiatiefwetsvoorstel van Dezentjé Hamming-Bluemink en Crone in eerste instantie geen wijziging van de Invorderingswet bevatte, is opvallend omdat de informatieverplichtingen in de invorderingswet sterk lijken op die uit de AWR. De indieners motiveerden de afwezigheid van deze wijziging door te wijzen op het feit dat er binnen de invordering geen sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast gold waartegen bescherming nodig zou zijn.<sup>10</sup>

---

<sup>6</sup> G.J.M.E. de Bont, 'Verplichtingen in relatie tot de administratie', *TFO* 2012, nr. 123.

<sup>7</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 14.

<sup>8</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 13.

<sup>9</sup> *Kamerstukken II* 2005/06, 30 645, nr. 3, p. 5.

<sup>10</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 14.

De Raad van State wees de indieners er echter op dat het niet voldoen aan de informatieverplichtingen uit de Invorderingswet óók strafrechtelijke sancties tot gevolg kan hebben. Hierdoor ontstaat een disbalans tussen de ontvanger en de informatieplichtige in de IW terwijl deze binnen de AWR juist wordt verholpen door het initiatiefwetsvoorstel.<sup>11</sup> Na het kritische advies van de Raad van State gaan de initiators overstag en wordt de kostenbeschikking, als 'minst vergaande' maatregel voor de rechtsbescherming, in de vorm van art. 62a IW geïntroduceerd.<sup>12</sup>

Het verschil in rechtsbescherming welke wordt geboden in de AWR en de IW zou in de praktijk een ongewenst gevolg kunnen hebben. Indien de inspecteur in de heffingsfase een informatieverzoek wil doen op grond van art. 47 AWR, is hij thans aangewezen op de informatiebeschikkingsprocedure. Deze procedure kan echter worden omzeild door (alvast) een aanslag op te leggen. Vervolgens kan de ontvanger op grond van art. 58 IW verzoeken om de betreffende informatie terwijl voor de belastingschuldige nu 'slechts' de weg van de kostenbeschikkingsprocedure openstaat. Op deze wijze kan de inspecteur door middel van enige 'samenspanning' met de ontvanger een informatiebeschikking voorkomen. Alsdan kan worden gesteld dat het verzoek om informatie toch geacht moet worden van de inspecteur afkomstig te zijn en kan worden betoogd dat de facto van een informatiebeschikking sprake is.

### **12.3. De procedure**

Wat opvalt is dat de kostenbeschikking, anders dan de informatiebeschikking, een beschikking op aanvraag is. In de tweede nota van wijziging bij het wetsvoorstel wordt hieromtrent opgemerkt: "*op dit verzoek beslist de inspecteur op voor bezwaar vatbare beschikking.*"<sup>13</sup> Dit houdt in dat titel 4.1 van de Awb op de procedure van de kosten(vergoedings)beschikking van toepassing is.<sup>14</sup> De aanvraag tot het geven van een beschikking wordt op grond van art. 4:1 Awb schriftelijk ingediend bij het bevoegde bestuursorgaan. Een kostenbeschikking op grond van art. 52, lid 7, of art. 53, lid 5, AWR wordt ingediend bij de inspecteur, terwijl een beschikking op grond van art. 62a IW wordt ingediend bij de ontvanger. De aanvraag moet voldoen aan de in art. 4:2 Awb genoemde eisen.

---

<sup>11</sup> *Kamerstukken II 2007/08, 30 645, nr. 4, p. 3.*

<sup>12</sup> *Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 9.*

<sup>13</sup> *Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 8.*

<sup>14</sup> *Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 7.*

Een interessante vraag is binnen welke termijn de aanvraag om een kostenbeschikking moet worden gedaan. Wat te denken van iemand die voldoet aan een (informatie)verzoek van de inspecteur of ontvanger, waarbij aanzienlijke kosten worden gemaakt. Jaren later wijst een fiscalist hem op de mogelijkheid van de kostenbeschikking. Kan op dat moment de aanvraag kostenbeschikking alsnog worden gedaan? In beginsel is de aanvraag van een beschikking niet aan een termijn gebonden waardoor een (ver)late aanvraag mogelijk zou moeten zijn. Doelstelling van de indieners van het wetsvoorstel was om de schade die *"de burger (...) heeft geleden doordat hij is geconfronteerd met een verplichting die ten onrechte aan hem is opgelegd integraal te vergoeden."*<sup>15</sup>

In dit licht kan tevens worden gewezen op de situatie waarin het verzoek van een administratieplichtige om een kostenbeschikking wordt afgewezen omdat er in de eerste periode geen daadwerkelijke kosten zijn gemaakt, terwijl op lange termijn wel degelijk aanzienlijke kosten worden gemaakt. Te denken hierbij valt aan het gebruik van een door de Belastingdienst aangewezen softwareprogramma dat in eerste instantie gratis is maar waarvoor later een kostbare licentie aangeschaft moet worden. Op grond van art. 4:6 Awb kan na een geheel of gedeeltelijke afwijzing van een beschikking een nieuwe aanvraag worden ingediend, waarbij men nieuwe feiten of veranderde omstandigheden dient te vermelden. Gelet op de tekst van de wet en de ratio van de kostenbeschikking lijkt ook een hernieuwde aanvraag van een kostenbeschikking derhalve mogelijk.

Op grond van art. 4:12 Awb kan het bestuursorgaan toepassing van de artt. 4:7 en 4:8 Awb, die het bestuursorgaan verplichten om de aanvrager en de derde belanghebbende te horen, achterwege laten bij een beschikking die strekt tot het vaststellen van een financiële verplichting of aanspraak indien tegen die beschikking bezwaar kan worden gemaakt. Hiervan lijkt in het geval van de kostenbeschikking sprake. Nu het een 'kan-bepaling' betreft staat het de inspecteur of de ontvanger vrij de aanvrager op grond van art. 4:7 Awb in de gelegenheid te stellen zijn of haar zienswijze naar voren te brengen indien (i) de afwijzing zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de aangever betreffen, en (ii) die gegevens afwijken van gegevens die de aanvrager ter zake zelf heeft verstrekt.

---

<sup>15</sup> *Kamerstukken I 2010/11, 30 645, nr. C, p. 3.*

Derhalve is tevens relevant of de persoon ten laste van wie de betreffende informatie wordt verstrekt als belanghebbende bij de te nemen beschikking kan worden aangemerkt. Door de werking van 4:12 Awb heeft deze vraag beperkte betekenis voor de voorbereidingsfase van de beschikking nu art. 4:8 Awb, op grond waarvan het bestuursorgaan derde belanghebbenden in bepaalde gevallen moet horen, hierdoor buiten toepassing kan worden gelaten. Indien de kostenbeschikking echter is vastgesteld, is sprake van een besluit waartegen voor een belanghebbende de mogelijkheid van bezwaar openstaat. Onder belanghebbende moet op grond van art. 1:2 Awb verstaan: "*degene wiens belang rechtstreeks bij een besluit is betrokken.*" Een derdebelanghebbende heeft in beginsel geen belang bij de vaststelling van de kosten, maar hij of zij kan wel belang hebben bij de vaststelling van de eventuele onrechtmatigheid van het verzoek. Dit is in bijzonder van belang indien de onrechtmatigheid van het verzoek gevolgen kan hebben voor het gebruik van de betreffende informatie ten aanzien van de belastingheffing van die derde.

Op grond van art. 4:13 Awb moet de beschikking binnen een redelijke termijn worden gegeven. Deze termijn is in ieder geval verstreken binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag.

#### **12.4. Welke kosten?**

Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel is opgemerkt dat een vergoeding kan worden gevraagd ter zake van "*de kosten die samenhangen met het (in retrospectief ten onrechte) nakomen van een opgelegde verplichting*". Het zal derhalve moeten gaan om in werkelijkheid gemaakte kosten welke (mits redelijk) integraal zullen worden vergoed. In het voorgaande werden reeds de voorbeelden uit de totstandkomingsgeschiedenis genoemd, te weten, de kosten die worden gemaakt met het onttrekken van bepaalde informatie aan of het aanpassen van (digitale) archieven en de ondernemer die een deugdelijke administratie voert en daarmee in beginsel voldoet aan zijn administratieplicht, maar moet overstappen op een duurder boekhoudprogramma dat de controle voor de fiscus vergemakkelijkt.<sup>16</sup>

Genoemde voorbeelden betreffen kosten die rechtstreeks verband houden met het - naar later komt vast te staan - onrechtmatige verzoek.

---

<sup>16</sup> *Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 12.*



Het is niet aanstonds duidelijk of kosten die voortvloeien uit een onterecht gegeven verzoek maar die niet direct verband houden met de naleving van het verzoek ook voor vergoeding in aanmerking komen. Hierbij valt onder andere te denken aan schade die wordt veroorzaakt door het beëindigen van zakelijke relaties alsook aan reputatieschade die voortvloeit uit het (onterecht) voldoen aan het informatieverzoek. Dergelijke 'gevolgschade' is bij verzoeken aan derden niet onaanneemelijk. Volgens Muller komt dergelijke schade in aanmerking voor vergoeding.<sup>17</sup> De indieners van het wetsvoorstel hebben immers vermeld dat het de bedoeling is om de schade die "*de burger (...) heeft geleden doordat hij is geconfronteerd met een verplichting die ten onrechte aan hem is opgelegd, integraal te vergoeden.*"<sup>18</sup> Het lijkt derhalve aannemelijk dat ook gevolgschade - mits voldoende onderbouwd en bepaalbaar - voor vergoeding in aanmerking kan komen.

Pechler wijst er op dat met betrekking tot een verzoek om een kostenvergoedingsbeschikking dezelfde regels zullen gelden als bij een verzoek om schadevergoeding in beroep bij de rechtbank op grond van art. 8:73 Awb.<sup>19</sup> Dit houdt in dat het verzoek de zogenaamde 'dubbele redelijkheidstoets' moet doorstaan. Allereerst moet het redelijk worden geacht dat de betrokkene zich van juridische bijstand voorziet en hiernaast moet de omvang van deze kosten ook als redelijk worden aangemerkt.

Tevens kan de vraag aan de orde komen of de kosten die moeten worden gemaakt voor het verkrijgen van een kosten(vergoedings)beschikking voor vergoeding in aanmerking komen. Oftewel, kan de belanghebbende zijn (belasting)advieskosten die verband houden met de beoordeling van de onrechtmatigheid van het informatieverzoek meenemen in het kostenvergoedingsverzoek? Naar de letter van de wet lijkt het honorarium van de ingeschakelde adviseur niet te vallen onder kosten die 'rechtstreeks verband houden met de nakoming' van het informatieverzoek. Deze kosten vloeien wel voort uit het verzoek, maar houden in beginsel geen rechtstreeks verband met de nakoming hiervan.

Mijns inziens zouden (ook) de kosten die samenhangen met de beoordeling van de kostenbeschikking en de aanvraag hiervan, voor vergoeding in aanmerking moeten komen.

---

<sup>17</sup> M. Muller, 'Derdenonderzoeken en rechtsbescherming', *TFB* 2011/08.

<sup>18</sup> *Kamerstukken I* 2010/11, 30 645, nr. C, p. 3.

<sup>19</sup> E.B. Pechler, 'Rechtsbescherming tegen controlehandelingen', *NTFR-B* 2011/15.

Deze kosten zijn immers onderdeel van de schade die de burger heeft geleden door de onterechte oplegging van een verplichting. Hieronder vallen echter niet de (adviseurs)kosten die in de bezwaar- of beroepsfase eventueel nog moeten worden gemaakt. In de tweede nota van wijziging bij het wetsvoorstel is herover opgemerkt:

*"De regeling van de artikel 7:15 en 8:75 van de Awb, die betrekking heeft op vergoeding van bepaalde (adviseurs)kosten gemaakt tijdens de procedure van bezwaar en beroep bij de rechter, staat hier los van aangezien het hier om andere kosten gaat."*<sup>20</sup>

De kosten die samenhangen met de beoordeling en de aanvraag van de kostenbeschikking moeten in beginsel in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de hoogte van het vergoedingsbedrag waarom in de aanvraag zal worden verzocht. Voor de (adviseurs)kosten die vervolgens nog worden gemaakt in bezwaar en beroep geldt dat men is aangewezen op de artt. 7:15 en 8:75 Awb, op grond waarvan de vergoeding wordt vastgesteld volgens 'karige' forfaits die doorgaans niet de werkelijk gemaakte kosten dekken.<sup>21</sup>

Indien kosten zoals voornoemd in de praktijk niet zullen worden toegelaten in de kostenbeschikking omdat deze geen rechtstreeks verband houden met de nakoming van het verzoek, vormt dit een aanzienlijke beperking van de 'bescherming' die de kostenvergoedingsbeschikking zou moeten bieden. De kosten die moeten worden gemaakt om bepaalde informatie aan de inspecteur te verstrekken - bijvoorbeeld de met het verzoek gemoeide manuren - wegen immers doorgaans niet op tegen de kosten van het verkrijgen van deze vergoeding. Beantwoording van de vraag welke kosten in de praktijk uiteindelijk als 'redelijke kosten' integraal voor vergoeding in aanmerking komen is mijns inziens dus tevens relevant voor het praktisch belang van de regeling van de kostenbeschikking. Indien het begrip 'redelijke kosten' immers in de praktijk restrictief wordt uitgelegd zal naar verwachting maar sporadisch van de kostenbeschikkingprocedure gebruik worden gemaakt, in ieder geval voor zover het belang daarbij is gelegen in het vergoed krijgen van de kosten.

---

<sup>20</sup> *Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 12 (2eNvW).*

<sup>21</sup> Zie het besluit van 22 december 1993, *Stb.* 1993, 763, laatstelijk gewijzigd bij besluit van 4 september 2009, *Stb.* 2009, 375 (Besluit proceskosten bestuursrecht).

## 12.5. Gevolgen onrechtmatigheid

De tekst van de AWR en de IW 'spreekt' slechts over een mogelijke vergoeding van de kosten in het geval van een onrechtmatig verzoek. Wat er vervolgens met de middels een onrechtmatig verzoek door de inspecteur of ontvanger verkregen informatie dient te gebeuren wordt echter in het wetsartikel niet tot uiting gebracht. De indieners van het wetsvoorstel merkten hieromtrent op:

*"(...) 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."*<sup>22</sup>

De staatssecretaris is echter een minder verstrekkende opvatting toegedaan en hij verwijst hierbij naar het leerstuk "*hoe om te gaan met onrechtmatig verkregen bewijs in fiscale aangelegenheden*".<sup>23</sup> Er is volgens de staatssecretaris geen grond om in de uitvoeringspraktijk anders om te gaan met dit leerstuk. Volgens hem is het derhalve:

*"Uiteindelijk 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."*<sup>24</sup>

Op de opvatting van de staatssecretaris valt het nodige af te dingen. In het geval van een kosten(vergoedings)beschikking betreft het immers informatie die de inspecteur of de ontvanger - naar achteraf komt vast te staan - onrechtmatig heeft verkregen. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het zorgvuldigheidsbeginsel, zullen er derhalve in beginsel aan in de weg staan dat deze informatie vervolgens door de inspecteur in een procedure (jegens een derde) zal worden gebruikt. Anderzijds kan worden gewezen op de *Schutznorm* (het relativiteitsvereiste), die de beschermende werking van normen beperkt tot diegenen die rechtstreeks door de schending van die norm in hun belang zijn geraakt. Volgens die leer wordt derhalve slechts diegene beschermd van wie de informatie onrechtmatig is verkregen.

---

<sup>22</sup> *Handelingen I 2010/11, 24, p. 23.*

<sup>23</sup> *Handelingen I 2010/11, 24, p. 26.*

<sup>24</sup> *Handelingen I 2010/11. 24, p. 26-27.*

Indien de weg van de kosten(vergoedings)beschikking ertoe kan leiden dat onrechtmatige verkregen informatie niet langer in een procedure (jegens een derde) kan worden gebruikt, biedt dit een zelfstandige reden voor het aanvragen van een kostenbeschikking. Wel is voor de aanvraag vereist dat er daadwerkelijk kosten in verband met het informatieverzoek zijn gemaakt omdat anders het primaire belang bij de kostenvergoedingsbeschikking ontbreekt.

Nadat vast is komen te staan dat een bepaald verzoek onrechtmatig is gedaan en dat de gemaakte kosten voor vergoeding in aanmerking komen, zal doorgaans niet langer aan het verzoek behoeven te worden voldaan. Denk bijvoorbeeld aan het geval waarin de inspecteur heeft verzocht om bepaalde gegevens op grond van art. 52 AWR te bewaren, terwijl later komt vast te staan dat dit verzoek onrechtmatig is. Nu het verzoek zonder rechtsgrond is gedaan, zal de administratieplichtige de gegevens niet langer behoeven te bewaren. Hetzelfde geldt indien men op verzoek van de inspecteur overstapt op een ander (boekhoudkundig)programma, naar later blijkt ten onrechte. Het staat de administratieplichtige dan in beginsel vrij om weer over te stappen op het oude programma bijvoorbeeld omdat het goedkoper of gebruiksvriendelijker is.

Indien middels een kostenbeschikking komt vast te staan dat een verzoek onrechtmatig is, kan niet langer nakoming van de belanghebbende worden gevergd. Het is aannemelijk dat de kostenbeschikking(procedure) in de praktijk doorgaans zal worden ingezet om de gevolgen van het verzoek ongedaan te maken. Met de aanvraag van een kostenbeschikking kan derhalve worden gepoogd de onrechtmatig verkregen informatie voor de inspecteur dan wel de ontvanger onbruikbaar te maken voor de (hoofd)procedure. Daarnaast zou een belanghebbende via de aanvraag van een kostenbeschikking eveneens kunnen bewerkstelligen dat niet langer aan het verzoek behoeft te worden voldaan.

## **12.6. Civiele weg?**

Voor de invoering van de kostenbeschikking kon een belanghebbende de rechtmatigheid van een informatieverzoek van de inspecteur of de ontvanger 'slechts' door de civiele rechter laten toetsen door een verklaring voor recht te vorderen.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Zie bijvoorbeeld Rb 's-Gravenhage 28 december 1989, *FED* 1990/306 en Rb Utrecht 7 september 1999, *FED* 1999/670.

In tegenstelling tot een kostenbeschikking maakt een kort geding bij de civiele rechter het mogelijk voor de belanghebbende om vooraf duidelijkheid te krijgen omtrent de rechtmatigheid van het informatieverzoek zodat hij weet of hij al dan niet aan het betreffende verzoek moet voldoen. Na de invoering van de kostenbeschikking is het de vraag of de weg naar de civiele rechter nog kan worden bewandeld. Is hiermee immers geen adequate rechtsgang bij de bestuursrechter gecreëerd zodat de rol van de civiele (rest)rechter uitgespeeld is? De volgende passage uit het advies van de Raad van State suggereert dat de kostenbeschikking de civiele rechtsgang vervangt:

*"Het is juist dat thans ook al schadevergoeding kan worden geclaimd bij onrechtmatige overheidsdaad. De voorgestelde regeling biedt evenwel een eenduidige en makkelijk toegankelijke wettelijke voorziening met beroep op de fiscale rechter. Thans staat alleen een procedure open bij de burgerlijke rechter: zo'n procedure brengt extra kosten voor betrokkene met zich. Het in eerste instantie voorleggen van een verzoek om kostenvergoeding aan de inspecteur zien wij als een nuttige voorfase die de mogelijkheid biedt dat beide partijen in die fase de zaak kunnen afwikkelen zonder dat de rechter eraan te pas hoeft te komen."*<sup>26</sup>

Niettemin is het antwoord op de vraag of de kostenbeschikking de weg naar de civiele rechter afsnijdt mijns inziens ontkennend. Om een kostenbeschikking dient door de belanghebbende zelf te worden verzocht nadat hij gehoor heeft gegeven aan een informatieverzoek van de inspecteur of de ontvanger. Vanaf het moment dat er is voldaan aan het informatieverzoek - en naar wij aannemen daarvoor kosten zijn gemaakt - staat er een bestuursrechtelijke rechtsgang open zodat het beginsel van formele rechtskracht de weg naar de civiele rechter blokkeert. Die laatste is niet meer bevoegd. Vóór dat moment is het niet mogelijk om een kostenbeschikking aan te vragen en is de bestuursrechtelijke rechtsgang vooralsnog afgesloten. In die periode is het voor de (derde)belanghebbende mogelijk om de rechtmatigheid van het informatieverzoek via een kort geding aan de civiele rechter voor te leggen. In het voorbeeld waarin een administratieplichtige belanghebbende wordt verzocht om over te stappen op een duur boekhoudprogramma kan het de voorkeur verdienen om dit verzoek vooraf door de civiele rechter te laten toetsen in plaats van het doen van een investering waarvan het onzeker is of die volledig via een kostenbeschikking zal worden vergoed.

---

<sup>26</sup>

*Kamerstukken II 2009/10, 30 645, nr. 15, p. 4 (Advies RvS).*

Tevens kan worden gewezen op de situatie waarin aan een informatieverzoek wordt voldaan, maar waarbij geen kosten worden gemaakt. In dat geval kan immers niet om een kostenbeschikking worden gevraagd nu het financiële belang bij deze beschikking ontbreekt. Nu de bestuursrechtelijke rechtsgang is afgesloten zal de belanghebbende zich ook in dit geval tot de civiele rechter kunnen wenden.

Ten slotte kan worden gewezen op art. 52a, lid 4, AWR waarin is bepaald dat de inspecteur niettegenstaande de mogelijkheid om een informatiebeschikking te nemen, bevoegd is om nakoming van de fiscale informatieplichten bij de civiele rechter af te dwingen. Het zou van rechtsongelijkheid getuigen als de mogelijkheid om een kostenbeschikking aan te vragen de weg naar de civiele rechter voor de rechtszoekende belanghebbende zou afsnijden terwijl in de omgekeerde situatie de fiscus mag kiezen tussen een kort geding en het nemen van een informatiebeschikking. Bovendien zou de afsluiting van de civiele rechtsgang zich slecht verhouden met het doel van het wetsvoorstel dat de kostenbeschikking introduceerde, namelijk de vergroting van de rechtsbescherming.

Nu het er op lijkt dat de weg naar de civiele rechter (onder omstandigheden) nog openstaat, is het ten eerste de vraag of de kostenbeschikking wel genoegzame compensatie biedt. Middels een civiele kortgeding procedure kan immers worden bereikt dat vooraf wordt getoetst of men al dan niet aan het informatieverzoek moet voldoen. Terwijl de kostenbeschikking slechts toetsing achteraf mogelijk maakt en sommige negatieve gevolgen van het voldoen aan het verzoek - zoals bijvoorbeeld het verstrekken van informatie met betrekking tot de belastingheffing van derden - niet of slechts deels 'ongedaan' kunnen worden gemaakt.

## **12.7. Ten slotte**

De indieners van het wetsvoorstel 'rechtsbescherming bij controlehandeling door de fiscus' hadden voor ogen de positie van de belastingplichtige bij controle door de fiscus te versterken. Mijns inziens zal de vraag of dit met de invoering van de kostenbeschikking is gelukt, pas definitief kunnen worden beantwoord nadat in de praktijk de (reikwijdte van de) kostenbeschikking nader is ingevuld. Van belang is bijvoorbeeld welke gevolgen er zullen worden verbonden aan een informatieverzoek waarvan de onrechtmatigheid vast is komen te staan.

Indien de informatie die is verkregen niet langer (in de procedure jegens een derde) mag worden gebruikt of een reeds in gebruik genomen (software)programma alsnog aan de kant mag worden geschoven indien het verzoek ter ingebruikname onrechtmatig is gebleken, zal de rechtsbescherming die de bepaling van de kostenbeschikking biedt 'toenemen' en het praktisch nut hiervan stijgen.

Een meer restrictieve interpretatie zal er daarentegen toe (kunnen) leiden dat de kostenbeschikkingsprocedure in de praktijk tot een 'tandeloze tijger' wordt. Een procedure waarin slechts de kosten die rechtstreeks samenhangen met het onterecht gedane informatieverzoek een rol kunnen spelen, terwijl overige gevolgen alsook overige kosten buiten beschouwing worden gelaten. Mocht de kostenbeschikking onverhoopt dit lot zijn toegedaan, dan zullen de indieners van het wetsvoorstel voor zover het rechtsbescherming middels de invoering van de kostenbeschikking betreft, mijns inziens niet zijn geslaagd en zal het praktisch nut van de bepaling naar alle waarschijnlijkheid beperkt zijn.

Het trekken van definitieve conclusies in dit stadium lijkt prematuur. De toekomst zal moeten uitwijzen op welke wijze de praktijk invulling zal geven aan de figuur van de kostenbeschikking. Het laatste woord zal er nog niet over zijn geschreven.