

De waarneming ter plaatse

Prof. mr. Guido de Bont

6.1. Inleiding

Er is wel eens geschreven dat frauderen hard werken is.¹ Om een werknemer 'zwart' te kunnen uitbetalen, zal er een voor de fiscus onbekende 'pot' moeten worden gecreëerd. Dat kan door het fingeren van ontvangen facturen die vervolgens zogenaamd contant werden voldaan, dan wel dient er zwart te worden ingekocht en vervolgens natuurlijk ook weer op die manier te worden verkocht. Ondanks de arbeidsintensiteit en complexiteit van een kloppend fraudepatroon is het niet uitgesloten dat er ondernemers zijn die erin slagen de administratie 'recht te trekken': de kasadministratie is bijgewerkt, de privé-opnamen zijn niet opmerkelijk en ook de chi-kwadraattoets wordt met vlag en wimpel gehaald. Om dergelijk administratief kunst- en vliegwerk te kunnen weerleggen, zal de fiscus zich genoodzaakt zien om de daadwerkelijke feiten en omstandigheden van de onderneming te vergelijken met de administratieve verslaglegging daarvan. Een mogelijkheid daartoe is de waarneming ter plaatse (hierna ook: WTP).² Dit fenomeen zal in dit hoofdstuk nader worden beschreven. Daarbij zal allereerst worden ingegaan op de vraag wat onder een waarneming ter plaatse dient te worden verstaan. Dat is met name interessant om te bezien welke toezichtmethoden niet onder de regeling van art. 50 AWR vallen en in hoeverre deze in strijd zouden kunnen zijn met de privacywetgeving. Vervolgens wordt nader ingegaan op de normadressaat: op wie is de toegangsverplichting van toepassing. Daarna wordt de opmerkelijke kwestie aangesneden dat de AWR (ook in art. 50) verplichtingen voor belastingplichtigen en derden kent, terwijl de Awb de toezichthouder bevoegdheden geeft.

¹ P.J. Wattel (met dank aan hem voor het achterhalen van de vindplaats) beschrijft in stelling 7 behorend bij zijn proefschrift, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke*, Deventer: Kluwer 1992, de essentialia van een goed lopende fiscale ondernemersfraude.

² R.N.J. Kamerling en J.A.M. van der Putten, 'De waarnemingen ter plaatse', *WFR* 1995/6166, p. 1345 e.v.

Een bevoegdheid kan gemakkelijker worden uitgeoefend (al dan niet met de sterke arm), dan nakoming van een verplichting kan worden afgedwongen. Alvorens af te sluiten met conclusies, worden de formele en behoorlijkheidsvereisten besproken die aan een WTP worden gesteld.

6.2. Waarneming ter plaatse: wat is dat?

De term 'waarneming ter plaatse' kan niet in de wet worden gevonden. In art. 50 AWR is eigenlijk alleen vastgelegd dat een inspecteur (op bepaalde tijden) toegang dient te worden verleend tot (alle gedeelten van) een gebouw dat, of alle grond die in gebruik is, voor zover dat voor een ingevolge de belastingwet te verrichten onderzoek nodig is. Niets meer of minder. De verplichting van art. 50 AWR tot het verlenen van toegang zal veelal samengaan met andere fiscale informatieverplichtingen, bijvoorbeeld die in de artt. 47 en 52, lid 6, AWR. Het gecombineerd toepassen van deze verplichtingen bij ondernemingen leidt dan tot een controlemethode die wel wordt aangeduid als een waarneming ter plaatse. In de literatuur³ is het begrip WTP als volgt gedefinieerd:

"bedrijfshandelingen bij een onderneming direct waarnemen met als doel op gestructureerde wijze feiten te verzamelen, die op het heden betrekking hebben. Bij het lopende of toekomstige onderzoek bij de onderneming gebruikt de controlemedewerker deze feiten als norm."

Deze definitie lijkt mij te ruim nu daarin niet als voorwaarde is opgenomen dat een ondernemer toegang verstrekt tot een gebouw of grond welke hij in gebruik heeft. Dat Snippe en Kamerling dit element bewust niet hebben opgenomen in hun definitie van een WTP blijkt uit hun passages omtrent de zichtwaarneming. Naast de individuele WTP, de collectieve WTP en de spontane WTP waarbij de controleur contact heeft met de belastingplichtige, onderkennen zij een vierde variant van de waarneming ter plaatse, te weten de zichtwaarneming:⁴

"de controlemedewerker legt (nog) geen contact met de belastingplichtige, maar legt eerst zijn waarnemingen (in de vorm van gegevens en bevindingen) vast."

³ M. Snippe en R.N.J. Kamerling, *Belastingcontrole*, Deventer: Kluwer 2011, 8^e herziene druk, p. 263.

⁴ M. Snippe en R.N.J. Kamerling, a.w., p. 264.

Deze kan hij later toetsen en dan moet hij zonnodig alsnog contact hebben met de belastingplichtige; de Belastingdienst zal vanwege het uitgangspunt dat hij (van tevoren) aangeeft dat hij een WTP uitvoert prudent met deze vorm van WTP omgaan."

Het wordt verwarrend als Snippe en Kamerling stellen dat de Belastingdienst nog 'andere (toezicht- of) controlevormen (kent) die wel kenmerken hebben van een WTP, maar dat niet zijn. Hierbij gaat het om de zogenaamde digiwaarneming, de andere buitenactiviteiten en de rayonverkenning.' Deze vormen van onderzoek steunen op bronnenonderzoek, dan wel zijn zij niet gericht op het verzamelen van controle-informatie. Deswege is naar het oordeel van Snippe en Kamerling van een WTP geen sprake. Als echter hun definitie van WTP of zichtwaarneming letterlijk wordt geïnterpreteerd, kunnen deze controlemethoden onder de definitie vallen.

Om dergelijke bronnenonderzoeken (buiten de bedrijfshuisvesting) uit te sluiten en de essentie van het binnentreden centraal te stellen, dient de definitie van Snippe en Kamerling te worden ingeperkt. Bij een WTP dient de toegang tot de onderneming centraal te staan. Mijns inziens zou de definitie als volgt moeten luiden:

"handelingen direct waarnemen na het desgevraagd verkrijgen van toegang tot een gebouw of grond dat resp. die in gebruik is, met als doel op gestructureerde wijze feiten te verzamelen, die op het heden betrekking hebben. Bij het lopende of toekomstige onderzoek bij de onderneming gebruikt de controlemedewerker deze feiten als norm."

Mijns inziens is het mogelijk een WTP te verrichten bij een belastingplichtige die niet als ondernemer optreedt. Voorts dient de gevraagde toegang tot het gebouw centraal te staan. Een onmiddellijke consequentie van deze restrictievere definitie van een WTP is, dat zichtwaarnemingen waarbij de controlemedewerker niet heeft gevraagd om toegang tot het gebouw of de grond, niet onder de definitie vallen. Deze methode van controleren verdient echter een nadere beschouwing.

6.3. 'Spionage' en het grondrecht op privacy

Van een zichtwaarneming kan sprake zijn indien de controlemedewerker zonder dat te vragen aan de belastingplichtige toegang verkrijgt tot het gebouw of de grond, dan wel zijn waarnemingen van de (bedrijfs)handelingen verricht van een plaats buiten het gebouw of de grond van de belastingplichtige.

Mijns inziens bestaat voor dergelijke zichtwaarnemingen geen juridische grondslag in de wet. Dat lijkt op het eerste oog niet zo'n majeure kwestie. Het staat immers ook een burger vrij om zijn ogen de kost te geven en bepaalde feiten en omstandigheden waar te nemen. Als iemand die een bezoek brengt aan een kapper op een bord leest dat op woensdag niet kan worden gepind en dus op die dag van de week alleen contante betalingen worden geaccepteerd, zal hij daarvan kennis nemen en daarvan het zijne denken. Als die persoon een inspecteur is en hij toevallig met deze informatie wordt geconfronteerd, zal die aankondiging mogelijkwijs aanleiding kunnen zijn voor een boekenonderzoek. Daaruit zou gemakkelijk de idee kunnen ontstaan dat de inspecteur mag wat de burger is toegestaan. Enige onderbouwing van dat standpunt zou kunnen worden gevonden in de overweging van het arrest van de Hoge Raad van 27 september 2002⁵, BNB 2003/13:

"In 's Hof's oordeel ligt besloten het oordeel dat de wijze waarop de verklaring van de werknemer van belanghebbende is verkregen, de mogelijkheid voor de Inspecteur om zonder een beroep te behoeven doen op een wettelijke bevoegdheid de beschikking te verkrijgen over de gewenste informatie, te buiten gaat."

In zijn annotatie onder het arrest constateert Feteris dat de Hoge Raad geen norm formuleert aan de hand waarvan kan worden vastgesteld of de Belastingdienst te extensief gebruik heeft gemaakt van deze buitenwettelijke onderzoeksmethode. Ofschoon voor de hand ligt dat de beginselen van behoorlijk bestuur leidend zullen zijn, meent Feteris dat daarmee de normering niet bepaald helderder is gemaakt. Mijns inziens zal naast voornoemde beginselen ook het recht op privacy bij deze onderzoeksmethode, die een wettelijke grondslag ontbeert, een belangrijke rol spelen.

In dat kader is van belang dat het EHRM op 16 april 2002 in de zaak *Sociétés Colas tegen Frankrijk*⁶ heeft geoordeeld dat onder niet nader gespecificeerde omstandigheden ook vennootschappen een beroep kunnen doen op het recht op privacy dat in art. 8 EVRM is verankerd, 'le droit au respect de son siège social, son agence ou ses locaux professionnels'.⁷

⁵ HR 27 september 2002, BNB 2003/13.

⁶ EHRM 16 april 2002, NJ 2003, 452.

⁷ Zie hierover: R.J. Koopman, 'Franse bouwfraude en de waarneming ter plaatse', NTFR 2002/1604.

Als het recht op privacy van toepassing is, dan is de inbreuk strikt genormeerd in het tweede lid van art. 8 EVRM dat als volgt luidt:

"Geen inmenging van enig openbaar gezag is toegestaan in de uitoefening van dit recht dan voor zover bij wet is voorzien en in een democratische samenleving noodzakelijk is in het belang van de nationale veiligheid of het economisch welzijn van het land, het voorkomen van wanordelijkheden en strafbare feiten, de bescherming van de gezondheid of de goede zeden of voor de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen."

Uiteraard is een controle in het kader van de belastingheffing een belang in het kader van het economische welzijn van het land. Het recht op privacy is een mensenrecht dat zich niet bijzonder goed verhoudt tot de noodzaak van de fiscus om informatie te vergaren in het kader van de belastingheffing. De Hoge Raad⁸ heeft al in algemene bewoordingen geoordeeld dat het voorkomen van belastingfraude en controle in het algemeen een rechtvaardiging kan vormen voor een inbreuk op het recht op privacy:

"(...) wordt die zonder meer gerechtvaardigd omdat die gegevens nodig zijn bij de verdere afhandeling van de loonbelasting als voorheffing op de inkomstenbelasting, waarbij moet kunnen worden beoordeeld of de loonbelasting tot het juiste bedrag is ingehouden en ook of een aanslag in de inkomstenbelasting moet worden opgelegd. De wenselijkheid bedrog daarbij - en in het algemeen fiscale en sociale verzekeringsfraude - te bestrijden maakt vervolgens begrijpelijk - en, voorzover diensgevolge sprake zou zijn van een (ernstiger) inbreuk, rechtvaardigt - dat de wetgever de werknemer heeft verplicht de opgave van zijn identiteit te staven door de werkgever een bewijs daarvan ter inzage te verstrekken (...)."

Van belang is daarbij de kanttekening te plaatsen dat een inbreuk op het recht op privacy ingevolge art. 8 EVRM en de artt. 7 en 8 van het Handvest van de Grondrechten van de EU slechts onder omstandigheden is toegestaan. In dit geval uit de jurisprudentie bestond een wettelijke controlebevoegdheid. De artt. 47, 50, 52 en 53 AWR kunnen als dergelijke wettelijk verankerde inbreuken op het recht op privacy worden beschouwd.

⁸

HR 28 januari 1998, *BNB* 1998/147.

Voor een beoordeling van de toelaatbaarheid van een zichtwaarneming zit de essentie in het vereiste van het tweede lid van art. 8 EVRM dat de inmenging 'bij wet is voorzien'. In haar dissertatie⁹ ontleedt Stouten dit element in drie vereisten:

- "1. er moet een specifieke wet of wettelijke regime zijn op grond waarvan de inmenging mogelijk is (basis in de wet);
2. de wettelijke regeling moet voldoende toegankelijk zijn voor de burger (toegankelijkheid); en
3. de wettelijke regeling moet voldoende precies zijn geformuleerd."

De strafkamer van de Hoge Raad¹⁰ overwoog al in 1996 dat een inbreuk op een fundamenteel recht, zoals het recht op een persoonlijke levenssfeer, slechts kan worden gelegitimeerd door of krachtens een wet in formele zin. Een dergelijke wet ontbreekt in de situatie waarin controle-medewerkers belastingplichtigen observeren. Uit de praktijk blijkt dat in bepaalde situaties in het kader van een controle meer wordt gedaan dan het eenvoudig vaststellen van feiten en omstandigheden betreffende de bedrijfsvoering. Uit het leven gegrepen is de casus waarin belastingambtenaren besluiten in het kader van een controle te gaan eten in een restaurant.¹¹ Daarbij wordt de eigen smaak terzijde geschoven en worden bijzondere, aparte gerechten besteld. Na te hebben afgerekend, wordt dan na enkele dagen een controle aangekondigd en wordt in de administratie bekeken of deze aparte gerechten op de dag van het (fiscale) etentje in de administratie zijn verwerkt. Bij deze methode komt het erop neer dat de belastingambtenaren bewijs creëren. Ofschoon niemand belastingambtenaren voedsel zal willen ontzeggen, kan dit etentje niet echt worden verklaard vanuit een bepaalde menselijke 'honger'. Het heeft een strategisch doel in het kader van de controle, die onmiskenbaar een inbreuk vormt op het recht op privacy dat ook aan bedrijven toekomt. De vraag is welke wettelijke regeling een dergelijk etentje legitimeert. Mijns inziens ontbreekt die omdat art. 50 AWR slechts een verplichting creëert en niet een bevoegdheid voor de inspecteur om toegang te verkrijgen tot een bedrijfsgebouw. Een heldere grondslag tot het creëren van bewijs door te gaan eten in de hoedanigheid van belastingambtenaar zonder dat aan de belastingplichtige kenbaar te maken, kan mijns inziens niet in art. 50 AWR worden gevonden.

⁹ M. Stouten, *De Witwasmeldplicht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2012, p. 63.

¹⁰ HR 19 december 1995, *NJ* 1996/249; zie recenter HR 3 juli 2012, *LJN* BV7438.

¹¹ Passage werd ontleend aan mijn column: 'Vrijheid geef je door', *NTFR* 2012/1274.

Zo wordt de toegang niet desgevraagd verleend en zijn de belastingambtenaren incognito. Deze inbreuk ontbeert naar mijn overtuiging een wettelijke grondslag.

6.4. Normadressaat

Ofschoon een WTP veelal bij de controle van een onderneming zal worden toegepast, geeft de wet geen aanleiding tot een dergelijke restrictie. Uit de jurisprudentie wordt duidelijk dat art. 50 AWR eveneens wordt toegepast bij geschillen omtrent de waardering van de woning of bezittingen in de privésfeer.

Op basis van het eerste lid van art. 50 AWR kan dus slechts worden geconcludeerd dat toegang dient te worden verschaft voor ieder ingevolge de belastingwet te verrichten onderzoek. In art. 50, lid 3, AWR wordt naast het bedrijf en het zelfstandige beroep ook de werkzaamheid als bedoeld in art. 52, lid 1, AWR genoemd. Het derde lid bevat deze concretisering echter omdat voor deze categorieën geldt dat het onderzoek ook mag plaatsvinden buiten de dagen en tijden die in het tweede lid worden genoemd. Van een restrictie van de reikwijdte van de normadressaat in het eerste lid is dan ook geen sprake.

De vraag is of de beschrijving van de normadressaat niet te ruim is in vergelijking met de overige verplichtingen. Art. 47 AWR geldt immers slechts ten aanzien van de eigen belastingplicht. De verplichting in art. 52 en 53 AWR geldt voorts alleen voor de administratieplichtige. Voor art. 53 AWR geldt dan nog dat het slechts kan gaan om een onderzoek naar een persoon die binnen- of buitenlands belastingplichtig is. De enige beperking die in art. 50 AWR kan worden gelezen is dat het moet gaan om een (rechts)persoon die een gebouw of grond in gebruik heeft. Dat zou dan tevens kunnen inhouden dat een particulier, die niet de belastingplichtige is die wordt onderzocht, verplicht is toegang te verschaffen. Nu voor die particulier voor een dergelijk derdenonderzoek het bepaalde in de artt. 47 en 53 AWR niet geldt, lijkt de redactie van art. 50 AWR te ruim.

De bijkomende verplichting in het vierde lid van art. 50 AWR, waarin is vastgelegd dat de gebruiker van het gebouw of de grond verplicht is desgevraagd aanwijzingen te geven die voor het onderzoek nodig zijn, verhoudt zich mijns inziens niet tot de beperkte reikwijdte van art. 47 en met name art. 53 AWR.

De verplichting desgevraagd aanwijzingen te geven in art. 50, lid 4, AWR kan de restricties die voor de inspecteur gelden op grond van art. 53 AWR gedeeltelijk illusoir maken. Een inspecteur zou immers een particulier op grond van het vierde lid van art. 50 AWR na het binnentreden vragen kunnen stellen waartoe hij op grond van art. 53 AWR niet gerechtigd is aangezien deze bepaling slechts geldt voor administratie- en inhoudingsplichtigen.

Een aanknopingspunt voor een meer ingekaderd normadressaat van de verplichting van art. 50 AWR zou mijns inziens kunnen worden gevonden in de toevoeging "voor zover dat voor een ingevolge de belastingwet te verrichten onderzoek nodig is." Het begrip 'onderzoek' zou in dat kader dan nader moeten worden ingevuld met de verplichtingen van de artt. 47 en 53 AWR. Alsdan geldt de verplichting om toegang te verschaffen in het kader van een derdenonderzoek alleen voor zover jegens diegene ook een verplichting bestaat om mee te werken aan het 'onderzoek' van art. 53 AWR.

6.5. Een verplichting met sanctie voor de één is nog geen bevoegdheid van de ander

In lijn met alle bepalingen in Afdeling 2 van Hoofdstuk VIII van de AWR bevat art. 50 AWR een verplichting voor de gebruiker van een gebouw/grond en geen bevoegdheid van de inspecteur. Dit lijkt een semantische discussie: de verplichting van de belastingplichtige lijkt immers gelijk aan de bevoegdheid van de inspecteur. Toch is dit mijns inziens niet het geval. Deze discussie is eerder gevoerd toen de reikwijdte van de verplichting in art. 47 AWR aan de orde was. De Hoge Raad¹² heeft geoordeeld dat deze verplichting het feitelijk ter beschikking stellen van documenten niet kon garanderen:

"De genoemde maatregelen kunnen immers niet waarborgen dat de benodigde gegevens daadwerkelijk worden verschaft, omdat de belastingplichtige zich bij de, door de belastingdienst mogelijk te laag geschatte, aanslag kan neerleggen zonder de verlangde gegevens te verstrekken."

In dat kader bleef er binnen het leerstuk van de formele rechtskracht ruimte voor de toepassing van het civiele (proces)recht om met behulp van een dwangsom de overdracht van documenten af te dwingen.

¹² HR 18 september 2009, *BNB* 2010/21.

De verplichting van de belastingplichtige op grond van art. 47 AWR stukken aan de inspecteur ter beschikking te stellen was dus geen bevoegdheid van de inspecteur deze documenten te 'pakken'. Zo is ook de inspecteur op grond van art. 50 AWR niet bevoegd zich zelfstandig toegang te verschaffen tot het gebouw of de grond.

In dit kader is opmerkelijk dat de Awb op dit punt anders is geredigeerd. Het equivalent van art. 50 AWR kan in art. 5:15 Awb worden teruggevonden en luidt als volgt:

1. Een toezichthouder is bevoegd, met medeneming van de benodigde apparatuur, elke plaats te betreden met uitzondering van een woning zonder toestemming van de bewoner.
2. Zo nodig verschaft hij zich toegang met behulp van de sterke arm.
3. Hij is bevoegd zich te doen vergezellen door personen die daartoe door hem zijn aangewezen.

De Awb kent derhalve bevoegdheden toe, terwijl de AWR (slechts) verplichtingen in het leven roept. De 'sterke arm' in het tweede lid past bij de bevoegdheid van de toezichthouder, maar verhoudt zich niet tot de verplichting in de AWR. De sterke arm kan de uitoefening van de bevoegdheid van de toezichthouder mogelijk maken. Juridisch past het niet de sterke arm in te zetten om de belastingplichtige een verplichting te laten nakomen.

Ingeval de belastingplichtige zijn verplichting schendt, betekent dit immers niet dat de inspecteur zijn waarneming ter plaatse zonodig met toepassing van geweld mag uitvoeren. Het niet nakomen van de verplichting betekent slechts een schending die kan worden bestraft. In 2008 heeft de regering het idee opgevat om een aantal schendingen niet langer strafrechtelijk aan te pakken, maar slechts bestuursrechtelijk te beboeten. Uit de praktijk werd duidelijk dat de voorheen strafrechtelijk geduide feiten niet werden vervolgd door het Openbaar Ministerie aangezien deze als 'licht' werden aangemerkt en er eventueel een concreet fraudebedrag aan gekoppeld kon worden. Het feit dat een schending van een verplichting voortaan een beboetbaar feit vormt in plaats van een strafbaar feit drukt naar de mening van het kabinet *"geenszins een verminderde afkeuring van dit gedrag uit, maar zorgt slechts voor een wettelijk sanctiestelsel dat beter aansluit bij de aard van de overtreding. (...) Omdat de effectiviteit van de handhaving echter toeneemt, zal het afschrikwekkende effect van de lagere bestuurlijke boete zeker niet geringer zijn."*¹³

¹³ Kamerstukken II 2008/09, 32 128, nr. 3, p. 35-36.

Na de wetswijziging kwalificeert de schending van de verplichting in art. 50 AWR als een overtreding ingevolge art. 67ca AWR. De inspecteur kan dan derhalve een verzuimboete opleggen van maximaal € 4.920.

De vraag is thans of de weigering mee te werken wel afdoende kan worden bestraft en of de sanctie op de verplichting in art. 50 AWR wel in verhouding staat tot andere verplichtingen. Een schending van de verplichting in art. 47 AWR in de vorm van het (opzettelijk) niet verstrekken van informatiedragers wordt bestraft met een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren en het bedrag van de te weinig betaalde belasting. Het weigeren van de toegang tot een gebouw waardoor eveneens informatie aan de inspecteur wordt achtergehouden, wordt bestraft met een verzuimboete van € 4.920. De achtergrond van dit enorme verschil is niet duidelijk, behalve de praktische argumenten die door de wetgever zijn aangevoerd. Ter rechtvaardiging zou nog een ander praktisch argument kunnen gelden. Een schending van art. 50 AWR zal veelal gepaard gaan met de schending van andere verplichtingen. In dat kader bestaat wellicht verminderd behoefte aan een zware sanctie op de verplichting toegang te verlenen.

Overigens is het omkeren en verzwaren van de bewijslast op grond van de artt. 25, lid 3, en 27e AWR niet mogelijk aangezien een schending van art. 50, lid 1, AWR daarin niet wordt vermeld als grond voor deze procedurele sanctie. Uit een aantal uitspraken¹⁴ blijkt dat de rechter de 'weigerende' belastingplichtige in het kader van de reguliere redelijke bewijslast opzadelt met de opdracht aannemelijk te maken dat de inspecteur ongelijk heeft. Feitelijk leidt dat tot een bewijsrechtelijke situatie die gelijk lijkt te zijn met de wettelijk veranderde omkering en verzwaring van de bewijslast. De Hoge Raad heeft echter in zijn arrest van 25 oktober 2002¹⁵ duidelijk gemaakt dat er wel degelijk een onderscheid is. Alleen bij een daadwerkelijke omkering en verzwaring van de bewijslast verschuift het bewijsrisico naar de belastingplichtige. Dat is bij de normale bewijsverdeling niet het geval.

¹⁴ Zie onder andere Hof 's-Hertogenbosch 31 december 1993, nr. 95/1992, *Belastingblad* 1994, p. 586; Hof Amsterdam 16 juli 2009, *NTFR* 2009/1724 en Hof Arnhem 29 november 2011, *V-N* 2011/3138.

¹⁵ HR 25 oktober 2002, *BNB* 2003/14.

Al met al is de positie van de inspecteur bij een weigering tot de toegang tot het gebouw of de grond niet benijdenswaardig. Met het betalen van een verzuimboete lijkt degene voor wie de verplichting in art. 50 AWR geldt, een WTP te kunnen 'afkopen'.

De Staatssecretaris is een andere opvatting toegedaan en lijkt wel uit te gaan van een bevoegdheid tot binnentreden. Ook Feteris¹⁶ refereert aan de *"bevoegdheid tot het betreden van plaatsen"*. De Staatssecretaris heeft zich in de resolutie van 22 september 1994¹⁷ uitgelaten over de uitwerking van de AWbt in de fiscaliteit. In deze wet worden specifieke bepalingen opgenomen ter zake van het binnentreden van een woning. Daarvoor gelden (vanzelfsprekend) zwaardere eisen dan met betrekking tot andere gebouwen en gronden. Zonder toestemming van de bewoner mag slechts een woning worden betreden indien een machtiging wordt verstrekt. Daaromtrent vermeldt de resolutie (in paragraaf 2.7.)

"Wanneer de bewoner geen toestemming tot binnentreding verleent, kan binnentreding (behoudens de in artikel 2, eerste, tweede en vierde lid, AWBt genoemde gevallen) alleen maar plaatsvinden wanneer de ambtenaar die wil binnentreden daartoe een machtiging heeft gekregen. Bevoegd tot het geven van een machtiging zijn:

- de procureur-generaal bij het gerechtshof;
- de officier van justitie;
- de hulpofficier van justitie.

Bij binnentreding voor andere doeleinden dan strafvordering kan de machtiging ook worden verleend door:

- de burgemeester;
- afzonderlijk bij wet aangewezen personen."

Met geen woord gaat de Staatssecretaris echter in op art. 4 AWbt. Daarin is bepaald dat de machtiging uitsluitend kan worden gegeven aan degene die bij of krachtens de wet bevoegd is verklaard zonder toestemming van de bewoners in een woning binnen te treden. Zoals hierboven uiteengezet bestaat een dergelijke bevoegdheid naar mijn overtuiging niet, waardoor de AWbt niet van toepassing is en het binnentreden feitelijk niet kan worden afgedwongen als de verplichting wordt geschonden. In lijn met voormelde jurisprudentie van de Hoge Raad zou het betreden van grond of het binnentreden van een gebouw (niet een woning) feitelijk kunnen worden afgedwongen door een civiele procedure waarin nakoming van de verplichting met een dwangsom kan worden geëist.

¹⁶ M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 276-277.

¹⁷ Resolutie van 22 september 1994, V-N 1994, p. 3105 e.v.

Dit civiele 'paardenmiddel' past echter niet zo goed bij het verrassingseffect dat juist met een WTP wordt nagestreefd.

De (kennelijke) opvatting van de Staatssecretaris dat de verplichting in art. 50 AWR tot een bevoegdheid leidt in de zin van art. 4 AWbt leidt tot een aantal opmerkelijke conclusies. Allereerst zou dit betekenen dat een inspecteur wel de 'sterke arm' tot assistentie kan meenemen tot binnentreden van een woning (op grond van art. 9 AWbt) maar dit niet kan doen indien hij een bedrijfsgebouw wenst binnen te treden. Voor een dergelijk onderscheid bestaat geen zinnige onderbouwing. Een belangrijkere constatering is mijns inziens het verschil tussen de Awb en de AWR. In art. 5:15 Awb wordt nadrukkelijk geen bevoegdheid gegeven tot het binnentreden van een woning zonder toestemming van de bewoner. Voor de inspecteur zou dat bij een fiscaal onderzoek dan wel zijn toegestaan. Ofschoon de AWR en Awb niet gelijktijdig tot stand zijn gekomen en daarin een praktische reden voor het onderscheid kan worden gevonden, is voor een fundamenteel verschil binnen het bestuursrecht geen aanleiding. De Awb is van latere datum en kan geacht worden een meer moderne opvatting van de wetgever weer te geven. Ofschoon in art. 1, lid 3, AWR afdeling 5.2. Awb is uitgesloten van toepassing voor de rijksbelastingen en dus art. 5:15 Awb niet van toepassing is op een fiscaal onderzoek, dient art. 50 AWR mijns inziens in het licht van die bepaling te worden geïnterpreteerd. Nu ook de tekst van art. 50 AWR geen bevoegdheid creëert, zou de conclusie moeten zijn dat de AWbt niet van toepassing kan zijn en dus het Openbaar Ministerie of de burgemeester geen toestemming kunnen verlenen voor een onderzoek in een woning.

6.6. Formele vereisten en behoorlijkheidsnormen

Hiervoor is al aandacht besteed aan de ruime normadressaat in art. 50 AWR. Degene die een gebouw of grond in gebruik heeft, kent de verplichting toegang te verlenen. Is 'degene' een rechtspersoon dan zal die verplichting ingevolge art. 42 AWR door iedere bestuurder kunnen worden nagekomen. De Nationale ombudsman¹⁸ ontving van een verzoeker een klacht die mede op dit punt zag. De Belastingdienst sprak met een bestuurder van een restaurant en haar zus tijdens de eerste WTP. Tijdens die eerste WTP is aan de ambtenaren van de Belastingdienst de toegang tot de onderneming niet ontzegd.

¹⁸ No 4 augustus 2004, nr. 2004/305, V-N 2004/42.35.

De Nationale ombudsman nam aan dat op dat moment evenmin voor toekomstige WTP's een weigering tot de toegang in het vooruitzicht is gesteld. Op basis daarvan oordeelde de Nationale ombudsman het niet klachtwaardig dat de wens tot binnentreden van het restaurant kenbaar werd gemaakt bij voornoemde zus en dat na het uitblijven van de weigering tot het verlenen van toegang de ruimten werden betreden. De verplichting in art. 50 AWR kan naar mijn oordeel slechts worden nagekomen door de (juridisch) gebruiker van het gebouw en in geval van een rechtspersoon de bestuurder. Met alle beschikbare moderne communicatiemiddelen die tegenwoordig beschikbaar zijn, meen ik dat van een professioneel handelende Belastingdienst mag worden verwacht dat niet aan het personeel of (toevallig) aanwezigen derden mag worden verzocht om toestemming en zeker niet om bij stilzwijgen maar het gebouw binnen te gaan.

De klacht van verzoekster werd wel toegewezen in verband met de termijn tussen de aankondiging van waarnemingen ter plaatse en de feitelijke waarneming. Die termijn bedroeg twee jaar en acht maanden hetgeen te lang is om te kunnen aannemen dat een belastingplichtige - die in die tijd niet is geconfronteerd met een WTP - nog bekend zou zijn met de mogelijkheid en betekenis van een WTP. Het is beleid dat een WTP wordt aangekondigd.¹⁹ Daarvan was onder deze omstandigheden dus naar de mening van de Nationale ombudsman geen sprake meer.

Snippe en Kamerling²⁰ beschrijven de kaders van een WTP en merken daarbij op dat in de situatie dat een ondernemer stelt geen algemene aankondigingsbrief in verband met de WTP te hebben gekregen, dit ertoe kan leiden dat de WTP wordt uitgesteld. Een WTP dient door twee controle-medewerkers te worden verricht, die zich discreet zullen dienen te legitimeren. De Nationale ombudsman²¹ behandelde in het rapport van 13 oktober 2008 een klacht waarin een controlemedewerker van de Belastingdienst zich bij de balie van een garagebedrijf bekendmaakte en een briefje achterliet waaruit bleek dat er onderzoek plaatsvond naar de belastingheffing van de directieleden.

¹⁹ Zie hierover: R.N.J. Kamerling en L.C.J.M. van der Hel-van Dijk, 'Waarnemingen ter plaatse in het algemeen en die in restaurants in het bijzonder', *TFB* 2005/04.

²⁰ M. Snippe en R.N.J. Kamerling, *Belastingcontrole*, 8e herziene druk, Deventer: Kluwer 2011, p. 270-271.

²¹ No 13 oktober 2008, *V-N* 2008/52.10.

Van een privacyschending was geen sprake, maar de Nationale ombudsman vond wel dat sprake was van een onprofessionele handelwijze, nu verwacht had kunnen worden dat verzoekers het ongewenst zouden vinden dat medewerkers van hun bedrijf bekend werden met het onderzoek. De controleur had het bericht in een blanco enveloppe moeten achterlaten, dan wel moeten opsturen naar het privéadres. Van een WTP wordt een controlerapport opgemaakt dat ook aan de 'onderzochte' wordt toegezonden. Op die manier wordt ook de preventieve werking van een WTP nader aangezet. De betrokkene weet op die wijze welke informatie bij de Belastingdienst bekend is.

Evenals bij de toepassing van de artt. 47 en 53 AWR zal de inspecteur bij een WTP de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en de beginselen van een goede procesorde dienen na te leven. In het kader van art. 50 AWR is het arrest van de Hoge Raad²² van 6 december 2000 van belang, waarin de Hoge Raad bevestigt dat ook een WTP bij een belastingplichtige die beroep bij de rechter heeft aangekend zich niet verhoudt tot de beginselen van een goede procesorde, zoals ten aanzien van de verplichting in art. 47 AWR ook al was beslist.²³ In deze casus was interessant dat de belastingplichtige had meegewerkt aan het onderzoek ingevolge art. 50 AWR. Onder dergelijke (instemmende) voorwaarden staat er naar het oordeel van de Hoge Raad geen rechtsregel in de weg aan het onderzoek (van in dit geval de taxateur) en verbodt geen rechtsregel dat het bestuursorgaan op het rapport met bevindingen een beroep deed.

De Nationale ombudsman²⁴ is in twee gevallen geconfronteerd met een klacht over misbruik van de toegangsverplichting. Telkens ging het over belastingcontroleurs die deelnamen aan een project van de gemeente Amsterdam met de bedoeling om gegevens van de gemeentelijke basisadministratie te controleren. De Nationale ombudsman stelde vast dat de Belastingdienst op grond van de belastingwetgeving een reden had om inlichtingen in te winnen op het adres van de klager. De toegangsverplichting bevoegdheid werd dus gebruikt voor een ander doel dan waarvoor deze is gegeven en daarenboven was de toepassing in strijd met het evenredigheidsbeginsel.

²² HR 6 december 2000, *BNB* 2001/53. Zie ook Hof 's-Gravenhage 28 april 1989, *V-N* 1990, p. 2508; Hof Amsterdam 30 juni 1999, *V-N* 1999/46.3 en Pres. Hof Leeuwarden 19 april 2002, nr. BK 130/02, *Belastingblad* 2002, p. 620.

²³ HR 10 februari 1988, *BNB* 1988/160.

²⁴ No 14 mei 2009, nr. 2009/0095, *V-N* 2009/26.5 en No 8 oktober 2009, nr. 2009/0210, *V-N* 2009/58.6.

Als de WTP-verplichting wel geldt en de controle-medewerkers toegang krijgen tot een gebouw, mogen zij een beperkt aantal verrichtingen uitvoeren. In dat kader noemen Snippe en Kamerling het waarmaken van bepaalde (primaire) bescheiden. Daarvoor is echter de toestemming van de eigenaar/gebruiker van die bescheiden nodig. Indien die toestemming niet wordt verstrekt, kan ingevolge art. 49 AWR worden besloten de bescheiden te kopiëren.

Ongevraagd mogen de controle-medewerkers zich niet richten tot personeelsleden, tenzij dit plaatsvindt in het kader van de identificatieplicht ingevolge art. 30 Wet op de loonbelasting of art. 47, lid 3, AWR.

Tijdens de WTP zal de inspecteur kunnen nagaan hoeveel personeelsleden aanwezig zijn, hoe groot de voorraden zijn, de kas kunnen tellen en vergelijken met de kasadministratie en nagaan of er andere activa aanwezig zijn.²⁵ Nadrukkelijk bestaat er geen bevoegdheid om (archief)kasten te openen. Daarover valt in de parlementaire geschiedenis²⁶ het volgende te lezen:

"Met deze leden ben ik van mening dat het doorzoeken van archiefkasten thuis hoort in de sfeer van een strafrechtelijk onderzoek en derhalve niet behoort tot de bevoegdheden welke kunnen worden uitgeoefend bij een normale administratieve controle. De interpretatie van artikel 50 die de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten heeft gegeven in haar brief van 7 december 1989, inhoudend dat het toegang verlenen ook zou omvatten het onderzoeken van archiefkasten, is dan ook niet juist."

De controle-medewerkers dienen derhalve hun koevoet thuis te laten.²⁷

De essentie van een WTP wordt gevormd door het verrassingseffect. Dit leidt ertoe dat een aantal reguliere rechten van een belastingplichtige of derde niet volledig tot uiting kan komen, aangezien dit ertoe zou leiden dat de WTP wordt gefrustreerd. Hof 's-Gravenhage heeft zich op 16 mei 2002 in kort geding in principiële bewoordingen uitgelaten over deze kwestie:

²⁵ M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 276.

²⁶ *Kamerstukken II 1990/91*, 21 287, nr. 5, p. 21.

²⁷ P.J. Wattel, 'De koevoet van de controleur', Column over de betredingsbevoegdheid van fiscale controleambtenaren', *WFR* 1989/5896, p. 1575.

"11. Als (wettelijk) uitgangspunt geldt dat een belastingplichtige het recht heeft om zich in het verkeer met de belastingdienst te laten vertegenwoordigen of zich van bijstand te laten voorzien. Dit recht is evenwel niet absoluut. In het bijzonder in een situatie als de onderhavige, waarin het voor een juiste heffing van belastingen wenselijk of noodzakelijk is dat er een feitelijk onderzoek naar bedrijfshandelingen op of in de directe nabijheid van de plaats van vestiging van het betrokken bedrijf plaatsvindt, dient een uitzondering op voormeld uitgangspunt te worden toegelaten, in die zin dat het voor de belastingdienst mogelijk moet zijn om een WTP of een zichtwaarneming te verrichten zonder dat de tuinders of een gemachtigde tevoren van de precieze datum en het precieze tijdstip daarvan op de hoogte worden gesteld. De wettelijke grondslag van deze bevoegdheid van de belastingdienst wordt door artikel 50 AWR gevormd.

12. Terecht heeft de Staat in dit verband aangevoerd dat het door de tuinders verdedigde standpunt ertoe zou kunnen leiden dat deze bevoegdheid van de belastingdienst tot een WTP of zichtwaarneming illusoir zou kunnen worden gemaakt doordat een waarschuwing vooraf aan de tuinders of hun gemachtigde van de precieze datum en het precieze tijdstip waarop een WTP of zichtwaarneming zal worden uitgevoerd, ertoe zou kunnen leiden dat de feitelijke situatie op dat moment een ander beeld vertoont dan zonder een dergelijke concrete waarschuwing het geval zou zijn geweest, hetgeen een juiste heffing van belastingen zou kunnen belemmeren of frustreren."

Het vorenstaande leidt er evenwel niet toe dat er tijdens een WTP geen contact zou mogen bestaan tussen de gebruiker van het gebouw/grond en zijn gemachtigde. Het Hof formuleert het mijns inziens ongelukkig als volgt:

"14. Voor zover de grieven het oog hebben op een door de belastingdienst bij de tuinders te verrichten boekenonderzoek, kan in het algemeen van de belastingdienst worden verlangd dat de gemachtigde van de tuinders tevoren van de concrete datum van een dergelijk onderzoek op de hoogte worden gesteld. Voor zover dat bij uitzondering, bijvoorbeeld in een kader van een WTP, niet mogelijk is, dient de betrokken tuinder, zo hij dit aan de belastingdienst kenbaar maakt, in de gelegenheid te worden gesteld om zich met zijn gemachtigde te verstaan, en zich door hem te laten bijstaan, alvorens een dergelijke boekenonderzoek plaatsvindt."

De gebruikte terminologie is ongelukkig door het gebruik van de term 'boekenonderzoek'. Het Hof lijkt het mogelijk te achten dat er tijdens een WTP een boekenonderzoek kan plaatsvinden.

Ofschoon dit niet een wettelijk begrip is, suggereert het een gestructureerde controle van de administratie. Uiteraard zal tijdens een WTP een kasadministratie kunnen worden ingezien en zal de inspecteur gerechtigd zijn tot kennisneming van de (identificatiebewijzen in de) loonadministratie, maar van een algeheel boekenonderzoek zal geen sprake kunnen zijn. Voorkomen moet worden dat onder het mom van een WTP toch zonder vooraankondiging en zonder de nodige voorbereiding en bijstand een boekenonderzoek wordt verricht. Daar is een WTP immers niet voor bedoeld.

6.7. Ten slotte

1. Bij een WTP dient de toegang tot de onderneming centraal te staan. Mijns inziens zou de definitie als volgt moeten luiden:

"handelingen direct waarnemen na het desgevraagd verkrijgen van toegang tot een gebouw of grond dat resp. die in gebruik is, met als doel op gestructureerde wijze feiten te verzamelen, die op het heden betrekking hebben. Bij het lopende of toekomstige onderzoek bij de onderneming gebruikt de controlemedewerker deze feiten als norm."

2. Een fiscale controle vormt een gerechtvaardigde inbreuk op het recht op privacy aangezien daarmee het welzijn van het land is gemoeid. Er dient echter sprake te zijn van een wettelijke verankering van de inbreuk. In dat kader worden feitelijke handelingen in fiscale onderzoeken verricht die niet kunnen worden geschaard onder art. 47 en art. 53 AWR en evenmin kwalificeren als een onderzoek ex art. 50 AWR. In dergelijke situaties rijst de vraag of de onderzoekshandeling de mogelijkheid voor de inspecteur om - zonder een beroep te behoeven doen op een wettelijke bevoegdheid - de beschikking te verkrijgen over de gewenste informatie, te buiten gaat.
3. De normadressaat in art. 50 AWR is in relatie tot de verplichtingen in de artt. 47 en 53 AWR te ruim.
4. De verplichting in art. 50 AWR tot het verlenen van toegang, is geen bevoegdheid tot binnentreden. Ingevolge art. 4 Awbt dient echter een bevoegdheid aanwezig te zijn. Bij gebreke daarvan kan het Openbaar Ministerie of de burgemeester geen machtiging geven tot het binnentreden aan de inspecteur van een woning zonder toestemming van de bewoner.

5. De beginselen van behoorlijk bestuur en de goede procesorde zijn eveneens van toepassing op de verplichting tot het verlenen van toegang. Een specifiek aspect van een WTP is het verrassingseffect hetgeen er toe kan leiden dat bepaalde reguliere rechten (zoals het recht op bijstand of vertegenwoordiging) afwijkend worden ingevuld. Van belang is daarbij het onderscheid te maken tussen een (echte) WTP en een (verkapt) boekenonderzoek. In het laatste geval werken de beginselen in hun volle reikwijdte.