

Two is company, three is a crowd

Over rechtsbescherming bij derdenonderzoeken

Mr. V.A. Burgers en mr. A.M.E. Nuyens, datum 31-07-2017

Datum	31-07-2017
Auteur	Mr. V.A. Burgers en mr. A.M.E. Nuyens ^[1]
Vakgebied(en)	Belastingrecht algemeen (V)

1. Inleiding

De reikwijdte van de informatieplicht van een contribuabele jegens de Belastingdienst is een thema dat de gemoederen in de fiscale rechtspraak steevast bezighoudt. Steeds weer nieuwe vraagstukken ten aanzien van de omvang van de inlichtingenverplichtingen en van de pressiemiddelen die de fiscus ten dienste staan en ook in hoeverre de belastingplichtige enige rechtsbescherming is vergund, worden aan de fiscale én civiele rechter voorgelegd.

Uiteraard is het van belang dat de Belastingdienst ook bij anderen dan de belastingplichtige moet kunnen controleren of de gegevens die de belastingplichtige zelf heeft verstrekt juist zijn of om ontbrekende informatie te kunnen aanvullen. Minder frequent staat de wettelijke verplichting voor administratieplichtigen tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen ten aanzien van derden – hoewel de laatste jaren deze verzoeken steeds vérstrekender zijn geworden – in de (fiscale) spotlights.

Illustratief voor de opvatting van de Belastingdienst ten aanzien van de rechtsbescherming van de bevragede^[2] bij derdenonderzoeken is hetgeen is opgenomen in de informatiefolder ‘Derdenonderzoek, wat betekent dat voor u?’^[3] Kort en goed blijkt uit deze missive dat de bevragede altijd dient mee te werken en er geen sprake is van enige rechtsbescherming (vooraf). Mocht de bevragede niet meewerken dan zal de Belastingdienst ‘u daartoe via de rechter dwingen’ en meer afschrikwekkend nog: ‘de rechter kan u ook laten gijzelen’. Dat is geenszins een aantrekkelijk vooruitzicht en als de bevragede de legitimiteit van het verzoek van de inspecteur toch wenst te toetsen, dan bestaat volgens de Belastingdienst (slechts) de mogelijkheid een klacht in te dienen – nadat de bevragede wél eerst de gevraagde gegevens of inlichtingen heeft verstrekt.

Indien de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: ‘AWR’) wordt opengeslagen, blijkt dat de wetgever wel (marginaal) iets meer heeft gedaan voor de bevragede die de deugdelijkheid van een informatieverzoek ten aanzien van een derde wenst te toetsen. Door middel van een verzoek om kostenvergoeding ex art. 53a AWR kan een bevragede – eerst nadat medewerking is verleend – een verzoek indienen voor het vergoeden van de kosten verbonden aan het meewerken.^[4] Slechts als achteraf bezien komt vast te staan dat sprake is geweest van een onterecht verzoek, zal een kostenvergoeding worden verleend.

Deze routing lijkt slechts een doekje voor het bloeden en roept de vraag op: is er wel (effectieve) rechtsbescherming bij derdenonderzoeken? Na een beknopte bespreking van de thema’s; door wie,

over wie en wat wel en wat niet verstrekken, zal in deze bijdrage vervolgens aan de orde worden gesteld welke grenzen een derdenonderzoek kent en welke rechtsbescherming de bevragee geniet.

2. Wie moet welke informatie over wie verstrekken

De aangifte bevat niet altijd voldoende gegevens om te kunnen komen tot een wetsconforme belastingheffing. Om toch een juiste belastingheffing te kunnen realiseren, bevatten art. 47 t/m 56 AWR (administratieve) (inlichtingen)verplichtingen. Op grond van art. 47 AWR is een ieder desgevraagd verplicht gegevens en inlichtingen te verstrekken aan de inspecteur, indien deze gegevens en inlichtingen voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn.

2.1. Aan wie kunnen gegevens of inlichtingen worden gevraagd

Op grond van art. 53 AWR geldt de verplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen en het verlenen van inzage voor administratieplichtigen, niet alleen voor de eigen belasting- en/of afdrachtplicht, maar ook ten aanzien van de belastingheffing van derden. Blijkens art. 52 lid 2 AWR geldt deze verplichting voor lichamen (zoals verenigingen en andere rechtspersonen), voor natuurlijke personen die een bedrijf of beroep uitoefenen of inhoudingsplichtig zijn en natuurlijke personen die vermogensbestanddelen ter beschikking stellen ex art. 3.91 t/m 3.92b Wet IB 2001. Niet vereist is dat de betreffende lichamen zelf ook belastingplichtig zijn.^[5]

2.2. Over wie kunnen deze gegevens of inlichtingen gaan?

Wie behoren exact tot de kring van 'derden' ten opzichte van de bevragee? Het begrip derden is niet gedefinieerd in de wet. Voorheen werd de inlichtingenplicht (art. 49 AWR oud) ten behoeve van derden beperkt tot de commerciële sfeer. Sinds eind jaren tachtig is de inlichtingenplicht ten behoeve van derden uitgebreid naar de niet-commerciële sector zoals verenigingen en stichtingen.^[6] Blijkens de schaarse jurisprudentie vallen onder de reikwijdte van het begrip derden in ieder geval directe zakelijke en commerciële relaties van de bevragee, maar ook relaties van die directe relatie kunnen als derden worden beschouwd.^[7]

Recentelijk heeft de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State geoordeeld over de vraag of een derdenonderzoek onrechtmatig was ingesteld omdat het subject geen derde als bedoeld in art. 53 AWR zou zijn ten opzichte van de bevragee.^[8] De partij op wie de gevraagde inlichtingen betrekking hadden, stond weliswaar in een aandeelhoudersrelatie tot de bevragee, maar dat was volgens belanghebbende geen vereiste commerciële of zakelijke relatie om van een derde te kunnen spreken. De Afdeling oordeelde:

“Uit de inschrijving in het handelsregister van de Kamer van Koophandel en het concept-jaarverslag van [B.] van 2011 blijkt dat [B.] zich bezig houdt met financierings- en houdsteractiviteiten. Hieronder valt deelnemen in andere rechtspersonen, zoals [P.]. De staatssecretaris mocht zich op het standpunt stellen dat dergelijke activiteiten niet uit vrijgevigheid plaatsvinden maar dat daarmee wordt beoogd voordeel te verwerven. Omdat strijd met artikel 53, eerste lid, aanhef en onder a, van de AWR niet aan de orde is, faalt het betoog dat het verstrekken van de gevraagde inlichtingen in strijd is met artikel 13, tweede lid, aanhef en onder b, van de Wib”.^[9]

De kring van derden als bedoeld in art. 53 AWR dient dus ruim te worden geïnterpreteerd. Als er een

(indirecte) connectie te leggen is tussen de bevragee en de belastingplichtige – al dan niet simpelweg via een (indirecte) aandeelhoudersrelatie – zal er doorgaans zijn voldaan aan het vereiste dat het om derden moet gaan.

Een informatieverzoek op de voet van art. 53 AWR hoeft in bepaalde gevallen zelfs geen betrekking te hebben op geïndividualiseerde – met naam genoemde – derden.^[10] In een zodanig verzoek kunnen serievragen, vragen zonder dat de namen van de derden genoemd worden, voorkomen. Reeds in 1974 heeft de Hoge Raad in het arrest *Stad Rotterdam* geoordeeld dat de Belastingdienst in zijn algemeenheid inzage mag vragen in bescheiden over alle personen die bij een verzekeringsmaatschappij een boot hadden verzekerd.^[11]

De afgelopen decennia heeft verdere verruiming van de informatieverstrekkingverplichting plaatsgevonden doordat wettelijk vereist wordt periodiek actief gegevens en inlichtingen te verstrekken in plaats van passief (alleen) inzage te verlenen; te denken valt aan het jaarlijks renseigneren van saldi van bankrekeningen en beleggingsportefeuilles (zie o.a. art. 10.8 Wet IB 2001).

De vraag kan gesteld worden waarom een bevragee zich eigenlijk de moeite getroost een discussie aan te gaan over de vraag of hij tot medewerking verplichting is. De reden is vaak gelegen in de relatie met de betrokken derde. Zo hebben veel dienstverleners een commercieel belang om tenminste zorgvuldig om te gaan met de beantwoording van een verzoek van de inspecteur. Voorkomen dient te worden dat de bevragee achteraf het verwijt krijgt van bijvoorbeeld een klant of een leverancier, aan een verzoek van de fiscus te hebben voldaan zonder daartoe verplicht te zijn. Een dergelijke afweging speelt met name een rol als in de aard van de dienstverlening een verplichting tot geheimhouding besloten ligt. Schending van die vertrouwelijkheid kan leiden tot aansprakelijkheid voor de schade die daaruit voortvloeit.^[12]

2.3. Geheimhouding

Van belang is nog de vraag of de bevragee verplicht is op de voet van art. 67 AWR hetgeen uit het informatieverzoek van de fiscus kan worden afgeleid geheim te houden. Het komt voor dat een inspecteur stelt dat de administratieplichtige art. 67 AWR zou overtreden als hij degene ten aanzien van wie de informatie is verzocht op de hoogte zou stellen van het kennelijk lopende onderzoek. Dat lijkt ons een te verstreckende opvatting.

De kernvraag is in dit verband dan ook of art. 67 AWR van toepassing is op de bevragee in een derdenonderzoek, meer in het bijzonder of het beantwoorden van vragen, of zelfs uitsluitend het gesteld worden van vragen, is aan te merken als een werkzaamheid van de bevragee uit of in verband met de belastingwet.

De tekst van art. 67 AWR is bij de laatste wijziging in 2007 grondig gemoderniseerd.^[13] De zinsnede 'uit of in verband met enige werkzaamheid' is echter ongewijzigd overgenomen uit de oude tekst zonder dat dit nader is toegelicht. De memorie van toelichting bij de oude tekst die stamt uit de jaren vijftig van de vorige eeuw geeft evenmin een nadere invulling aan het begrip werkzaamheid.^[14]

Feteris schijft in zijn standaardwerk dat een burger die voldoet aan verplichtingen op grond van de belastingwet ten behoeve van de heffing en invordering bij hem zelf niet werkzaam is bij de uitvoering van de wet en daarom niet verplicht is om wat hij daarbij verneemt geheim te houden. De enkele 'participatie' door het ontvangen van vragen, leidt in zijn visie dus niet tot het aannemen van een werkzaamheid.^[15]

Feteris stelt in dit verband dat er een verband moet zijn 'tussen de uitoefening van de functie en de verwerving van de informatie'. Over de positie van de belastingadviseur en de positie van de

administratieplichtige laat Feteris zich niet expliciet uit. De Blicck e.a. geven een overeenkomstige opsomming van personen die werkzaam zijn bij de uitvoering van de belastingwet en noemen ook de inhoudingsplichtige en de belastingadviseur als persoon gebonden aan art. 67 AWR maar niet de administratieplichtige.^[16]

De functie van administratieplichtige wordt weliswaar in de belastingwet genoemd, maar de werkzaamheden die in de wet worden gekoppeld aan deze functie, het voeren van een administratie, zien niet per definitie op de aangelegenheden van derden en zijn daar in ieder geval niet op gericht. Ons inziens bestaat er dan ook geen wettelijke basis om een bevrage de mond te snoeren.^[17] Overigens kan het inroepen van enige geheimhoudingsverplichting voor de bevrage de inspecteur slechts temporeel baten. Indien naar aanleiding van een onderzoek een aanslag aan de betreffende belastingplichtige wordt opgelegd en de resultaten uit het derdenonderzoek daarvoor (mede) een grond zijn geweest, zal de inspecteur in een eventuele procedure tegen die aanslag alsnog de van de derde verkregen informatie ex art. 7:4 Awb (bezwaarfase) en art. 8:42 Awb (beroepsfase) dienen prijs te geven. Derhalve kan de gecreëerde 'geheimzinnigheid' – voor zover dat dus wettelijk zou zijn toegestaan – de Belastingdienst alleen in de controlefase baten.

2.4. Welke inlichtingen/gegevens

Een administratieplichtige is verplicht om de administratie (boeken, bescheiden en andere gegevensdragers) gedurende zeven jaar te bewaren (art. 52 lid 4 AWR). Bij deze fiscale bewaarplicht wordt een onderscheid gemaakt tussen basisgegevens en overige gegevens. De basisgegevens dienen in ieder geval gedurende zeven jaar bewaard te blijven. Zo oordeelde de Hoge Raad recentelijk hierover: '(...)deze bewaarplicht van zeven jaren geldt voor de onderdelen grootboek, debiteuren- en crediteurenadministratie, loonadministratie en voorraadadministratie, en dat de administratieplichtige voor overige gegevensdragers met de belastingdienst afspraken kan maken voor een kortere bewaartijd'.^[18] In deze administratie kan de inspecteur dus inzage vragen ten behoeve van de belastingheffing van een derde.

De Belastingdienst kan overigens ook gegevens of inlichtingen opvragen als de informatie al bekend is. De opgevraagde gegevens of inlichtingen kunnen dan als controle-informatie dienen.^[19]

2.5. Positie van de accountant en belastingadviseur

In par. 20 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (hierna: 'BFB') wordt door de Staatssecretaris van Financiën een nadere invulling gegeven aan voornoemde bewaarplicht. In lid 2 van deze paragraaf is verwoord dat o.a. cliëntendossiers van openbare accountants en belastingadviseurs eveneens onder de basisgegevens vallen die op grond van art. 53 AWR gevorderd kunnen worden.^[20] Interessant is dat in de parlementaire geschiedenis het tegenovergestelde, dat cliëntendossiers juist niet tot de administratie behoren, is verwoord.^[21] Wel wordt in dit kader opgemerkt dat als gegevens zoals een cliëntendossier eenmaal bestaan, deze gegevens gevorderd kunnen worden op grond van art. 53 AWR. In dit kader verdient opmerking dat in de praktijk blijkt dat de inspecteur, bijvoorbeeld in verband met de beoordeling van de zakelijkheid van kosten van een belastingadviseur die door een onderneming in aftrek zijn gebracht, de facturen en onderliggende specificaties zal willen inzien. Een volledige toets maakt dan vervolgens dat de inspecteur inzage wenst te verkrijgen in de onderliggende documenten waaraan de geschreven tijd is gespendeerd om te kunnen beoordelen of kosten terecht in aftrek zijn gebracht. Indien de kosten verband houden met een advies van de belastingadviseur aan de belastingplichtige, is het de inspecteur op basis van het fair play-beginsel, als onderdeel van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, evenwel niet toegestaan inzage te verlangen in het

adviseerend stuk.^[22] Het spanningsveld tussen de inlichtingenverplichting en de rechtsbeschermende werking van het informeel verschoningsrecht komt hier in optima forma tot uitdrukking.

3. Enige begrenzingsen aan derdenonderzoeken?

3.1. Binnenlandse belastingplicht

Wanneer art. 53 AWR wordt toegepast, kan alleen informatie worden gevraagd ten behoeve van de Nederlandse belastingheffing van een derde.^[23] De inspecteur zal dus ten minste het vermoeden moeten hebben dat de derde in Nederland belastingplichtig is. Daar ligt een vergelijk met art. 47 AWR waarbij het toetsingskader is dat de inspecteur zich in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat het opvragen van gegevens en bescheiden van belang kán zijn voor de Nederlandse belastingheffing. Zo kan een enkele bespreking in Nederland voldoende zijn voor een rechtsgeldig vermoeden van de inspecteur om inlichtingen of gegevens te verzoeken.^[24]

Voor de volledigheid zij hier opgemerkt dat de inspecteur (ook) bij het opvragen van informatie bij anderen gebonden is aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.^[25] Voor een uitvoerige uiteenzetting van deze begrenzing die dus niet alleen geldt voor informatieverzoeken ex art. 47 AWR, maar ook in het kader van een derdenonderzoek, zij verwezen naar de bijdrage in dit themanummer van Poelmann.

3.2. Privacy

Een andere begrenzing aan art. 53 AWR is het recht op privacy zoals neergelegd in art. 8 EVRM. Met de ontwikkeling van de digitale opslagsystemen – en de honger naar *big data* ten behoeve van de controletaak van de (fiscale) overheid – treedt een mogelijke onrechtvaardige inbreuk op privacy steeds verder op de voorgrond.

In de regel zullen de door een bevrageerde te verstrekken gegevens of inlichtingen commercieel van aard zijn, maar niet uitgesloten is dat de gegevens of inlichtingen eveneens privégegevens bevatten.^[26] Een mogelijke botsing van de fiscale informatieverplichtingen met het recht op privacy kwam meer recent onder andere aan de orde in de zaak *SMSParking*. SMSParking bood digitale diensten aan voor betaald parkeren. Zij beschikte over persoonlijke gegevens van haar klanten en over parkeergegevens, zoals het tijdstip en locatie waar geparkeerd werd met welk voertuig. Daarmee kon inzicht worden verkregen in het privéleven van haar klanten. De Belastingdienst vroeg SMSParking op grond van art. 53 AWR om alle parkeergegevens van haar klanten over 2012 te verstrekken. SMSParking weigerde de parkeergegevens te verstrekken, waarop de Belastingdienst in een civiel kort geding vorderde de gevraagde informatie te verschaffen op straffe van een dwangsom. In de bodemprocedure oordeelde Hof 's-Hertogenbosch over de mogelijke schending van art. 8 EVRM:

“Het hof stelt voorop dat uit de thans bekende jurisprudentie van de Hoge Raad niet lijkt te volgen dat het bevragen van een administratieplichtige op grond van artikel 47 AWR ook in de ruime zin een strijd oplevert met artikel 8 EVRM, nu een dergelijke inbreuk is gerechtvaardigd door de noodzaak in een democratische samenleving vanwege het belang van het economisch welzijn van het land”.^[27]

Die opvatting leek tot voor kort in lijn te zijn met oudere arresten van de Hoge Raad waarin hij oordeelde dat als het gebruik door de inspecteur van de bevoegdheden opgenomen in art. 47 AWR

en art. 53 AWR al een inbreuk is op de persoonlijke levenssfeer van de betrokkenen, deze inbreuk noodzakelijk is in de democratische rechtsorde in het belang van het economisch welzijn van het land.^[28]

Meer recent is het arrest van de Hoge Raad in de ANPR-zaken.^[29] In deze drie zaken kwamen de belastingplichtigen op tegen correcties voor privégebruik van een door de werkgever ter beschikking gestelde auto. Zij hadden aangegeven dat zij niet privé in de ter beschikking gestelde auto's reden. Jaarlijks overlegden deze belastingplichtigen aan de Belastingdienst een rittenregistratie waaruit bleek dat het privégebruik van de auto onder de 500 kilometer was gebleven. De Belastingdienst accepteerde deze registraties niet omdat de auto's waren gesignaleerd door foto's die waren gemaakt door snelwegcamera's van het KLPD op locaties die niet overeenkwamen met de rittenregistraties. Volgens de belastingplichtigen was er sprake van (verboden) inmenging van het *respect for private life* ex art. 8 EVRM. Dat achtte de Hoge Raad het geval en oordeelde voorts:

“De vereiste wettelijke grondslag kan evenmin worden gevonden in artikel 55 AWR, op grond waarvan – kort gezegd – overheidslichamen aan de inspecteur de gegevens en inlichtingen verstrekken die hun door de inspecteur ter uitvoering van de belastingwet worden gevraagd. Ook daarin is geen voldoende precieze grondslag voor het verzamelen, vastleggen, bewaren, bewerken en gebruiken van de ANPR-gegevens gelegen. Er is ook geen andere wettelijke bepaling die de Inspecteur een voldoende precieze grondslag verschaft voor de gevolgde handelwijze.”^[30]

De Hoge Raad oordeelde dat er een verboden inmenging in het privéleven van de betrokkenen plaatsvindt door deze manier van het verzamelen en gebruiken van de met ANPR-camera's verkregen gegevens. Het gaat hier namelijk niet om één of enkele waarnemingen in de openbare ruimte, maar om het systematisch verzamelen, vastleggen, bewerken en jarenlang bewaren van gegevens over de bewegingen van voertuigen op diverse plaatsen in Nederland. Naar verluidt, gaat het om miljarden foto's die ergens zijn/waren opgeslagen.^[31]

Hoewel het verkrijgen van informatie van een private partij een andere wettelijke grondslag betreft dan het verkrijgen van informatie van een (ander) overheidsorgaan, zijn beide bepalingen gelijksoortig in de zin dat zij een (meer) algemene regeling voor de fiscus bevatten om informatie te verkrijgen. Castelijns stelt in zijn commentaar bij dit arrest ons inziens terecht de vraag of art. 53 AWR wel zo'n voldoende precieze wettelijke grondslag biedt:^[32]

“Het komt mij voor dat tussen dat artikel en art. 55 AWR geen belangwekkend verschil bestaat en ook dat art. 53 AWR slechts een algemene, niet specifieke regeling om informatie te vergaren bevat. Daarom zou over de generale informatieverzoeken van de Belastingdienst aan bijvoorbeeld SMSParking (Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, 200.139.173/01, *NTRF* 2014/2163) of in het kader van het zogenoemde Project Debet- en Creditcard van de Belastingdienst (Rb. Amsterdam 7 februari 2012, 496726, *ECLI:NL:RBAMS:2012:BW2576*) weleens anders geoordeeld kunnen worden. Het ligt dan ook in de rede dat deze arresten van de Hoge Raad nog een aanzienlijk staartje zullen krijgen.”

3.3. Derdenonderzoek gedurende lopende procedure

In het arrest van 10 februari 1988, *ECLI:NL:HR:1988:ZC3761*, *BNB* 1988/160 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de inspecteur, nadat beroep is ingesteld, niet meer zonder meer bij de belastingplichtige

gegevens mag opvragen of een onderzoek mag instellen. In het kader van *equality of arms* brengt de scheiding tussen enerzijds de fase van belastingheffing en bezwaar en anderzijds de fase van beroep mee dat de inspecteur op een gelijkwaardige(re) positie met de belastingplichtige dient te verkeren als het gaat om het vergaren van bewijs.

Onderzoek bij een derde, hangende een procedure van de belastingplichtige bij de fiscale rechter, is echter wél toegestaan. De inspecteur kan dus tijdens de beroepsfase van de administratieplichtige wel inlichtingen vorderen op basis van art. 53 lid 1 aanhef en onderdeel a AWR.^[33]

Overigens geldt deze mogelijkheid niet voor de vordering om informatie te verstrekken ten behoeve van de inhoudingsplicht (art. 53 lid 1 aanhef en onderdeel b) als de aanslag ten name van de inhoudingsplichtige is opgelegd.

Het benutten van de bevoegdheid tot doen van een derdenonderzoek hangende een opsporingsfase sanctioneerde de Hoge Raad reeds in 1998. De raadsman in die zaak had aangevoerd dat de FIOD-ambtenaren, met name waar zij bij derden inzage in administraties hadden gevorderd, hun bevoegdheden als controle- en opsporingsambtenaren willekeurig door elkaar hadden gebruikt, terwijl niet steeds duidelijk was van welke bevoegdheden zij gebruik hadden gemaakt. De Hoge Raad volgde deze zienswijze niet.^[34]

4. Waaruit bestaat de rechtsbescherming

Wanneer het gaat om de administratieplichtigen tevens inhoudingsplichtigen en het derhalve om heffing van belasting gaat waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, leidt het niet voldoen aan de verplichtingen ingevolge art. 53 AWR tot omkering en verzwaring van de bewijslast. Voor de toepassing van deze bewijsrechtelijke sanctie dient wel sprake te zijn van een onherroepelijke informatiebeschikking ex art. 52a AWR waarin de schending is vastgelegd.

De omkeerregeling geldt – uiteraard – echter niet voor de verplichtingen van art. 53 lid 1 aanhef en onder a AWR en voor lid 2 en 3, voor zover het gaat om verplichtingen ten behoeve van derden. Een derde kan immers niet worden bestraft voor het niet voldoen aan informatieverplichtingen door een ander. Keerzijde is dat daarmee ook geen informatiebeschikking ex art. 52a AWR behoeft te worden afgegeven wegens een vermeende schending van art. 53 AWR. Deze gang naar de fiscale rechter (vooraf) staat dus niet open.

In de praktijk lijkt de Belastingdienst geneigd om, als het mogelijk is, gegevens of inlichtingen via art. 53 AWR op te vragen, in plaats van deze bij de belastingplichtige zelf op te vragen via art. 47-52 AWR. Een reden daarvoor zou kunnen zijn dat als de gegevens of inlichtingen aan de belastingplichtige zelf worden gevraagd, voor de belastingplichtige wél via de informatiebeschikking een rechtelijke toetsing voorafgaand aan het verstrekken van de gegevens of inlichtingen mogelijk is.

4.1. Kostenvergoedingsbeschikking

Voor de bevragee is slechts de bestuursrechtelijke rechtsbescherming gecreëerd door middel van het achteraf kunnen indienen van een kostenvergoedingsverzoek ex art. 53 lid 5 AWR. Deze bepaling geeft de administratieplichtige het recht schadevergoeding te eisen vanwege een verplichting tot – kort gezegd – het verstrekken van informatie over derden, welke naar zijn opvatting niet rechtmatig is. Te denken valt aan het claimen van een vergoeding voor de kosten die gemoeid zijn met het (ten onrechte) moeten onttrekken van bepaalde informatie aan (digitale) archieven, zoals de manuren die de administratieplichtige zelf heeft besteed of de kosten van een gespecialiseerd bedrijf.^[35] De

onrechtmatigheid van de verplichting moet blijken uit het feit dat de verplichting achteraf komt te vervallen. Dit gebeurt indien de inspecteur of de fiscale rechter achteraf vaststelt dat de verplichting in strijd met de wet is opgelegd.

Het behoeft geen betoog – maar kennelijk toch wel – dat rechtsbescherming als doel niet behaald zal worden als die ‘bescherming’ slechts achteraf kan plaatsvinden. Het mag geen verbazing wekken dat er geen inhoudelijke evaluatie van dit rechtsbeschermingsmiddel heeft kunnen plaatsvinden vijf jaar na inwerkingtreding van deze wet omdat er simpelweg geen kostenvergoedingsbeschikkingen zijn afgegeven. In het evaluatierapport daarover staat in de paragraaf rechtsbescherming:

“Tot op heden is geen ervaring opgedaan met de kostenvergoedingsbeschikking. Zowel ambtenaren als fiscaal deskundigen zijn van oordeel dat de kostenvergoedingsbeschikking niet bijdraagt aan het beoogde doel. Fiscaal deskundigen merken op dat er wel behoefte is aan een rechtsmiddel dat beschermt tegen onrechtmatige opvraag van informatie ten behoeve van derden; in de huidige vorm biedt de kostenvergoedingsbeschikking echter niet de gewenste rechtsbescherming.”^[36]

4.2. Processuele consequenties

Veel jurisprudentie over de vraag of de Belastingdienst nog gebruik mag maken van de informatie die op grond van een onrechtmatig verzoek is verkregen, is niet voorhanden. De indieners van het initiatiefwetsvoorstel meenden destijds – terecht – van niet.^[37] De Staatssecretaris van Financiën betoogde evenwel dat, als de inspecteur meent dat er goede gronden zijn om die informatie te gebruiken, het uiteindelijk aan de rechter is om een afweging te maken.^[38] Een voorbeeld daarvan was de zaak waarin een inspecteur in het kader van een derdenonderzoek aan *particuliere* klanten van een garagebedrijf inlichtingen had gevraagd. Volgens het hof handelde de inspecteur daarmee o.a. in strijd met het evenredigheidsbeginsel omdat de inspecteur een onjuiste afweging had gemaakt tussen de nadelige gevolgen voor belanghebbende door het instellen van het derdenonderzoek – zoals imagoschade door de onrust binnen haar klantenkring – en het doel van de vergaring van de informatie namelijk om de fiscale ondernemersfaciliteiten te kunnen controleren, waarvan de bewijslast al bij het garagebedrijf lag.^[39] Ook handelde de inspecteur in strijd met het zorgvuldigheidbeginsel omdat de inspecteur de particuliere bevrageden niet erop had gewezen dat zij niet verplicht waren – het verzoek was namelijk niet gericht tot administratieplichtigen – tot het verstrekken van de gevraagde informatie en had de inspecteur de schijn gewekt dat hij wettelijk bevoegd was tot het stellen van vragen. Het verkregen bewijs werd in de procedure tegen de aanslagen ‘kaltgesteld’.^[40]

Voorkomen blijft evenwel altijd beter dan genezen; vooraf duidelijkheid verkrijgen bij de fiscale rechter of verstrekking überhaupt verplicht is, verdient vanuit rechtsbeschermingsperspectief de voorkeur boven achteraf soebatten over de vraag of het onverplicht verstrekte materiaal mag worden gebruikt. Kennisneming door de inspecteur en rechter heeft dan al plaatsgevonden.

4.3. Andere rechtsingangen

Voor de bevragee resteert één reële mogelijkheid: in een (zelf aanhangig gemaakt) (kort) geding de reikwijdte van art. 53 AWR aan de civiele rechter voorleggen. Het nadeel van een zodanige procedure – en een van de redenen waarom wij een (reguliere) rechtsingang bij de belastingkamer in het kader van de rechtsbescherming noodzakelijk achten – is dat bij een civiel kort geding^[41] een marginale beoordeling door de voorzieningenrechter plaatsvindt en niet een volledige toetsing door de

belastingrechter. Dat komt de effectieve rechtsbescherming van de rechtszoekende niet ten goede. Hoewel het louter tot aanbevelingen achteraf kan leiden en in zoverre in onze optiek niet te scharen is onder de noemer rechtsbescherming (vooraf), is het mogelijk om een klacht in te dienen bij de Nationale ombudsman. Een onafhankelijke beoordeling van het handelen van de inspecteur kan uiteindelijk wel enig effect sorteren, maar heeft uiteindelijk niet de ware kracht van een rechterlijk oordeel.

5. Afrondend

Derdenonderzoeken worden in de praktijk veelvuldig ingezet en kunnen vérstrekkende inlichtingenverplichtingen met zich brengen. Een aantal knelpunten die zich voor kunnen doen hebben wij in deze bijdrage de revue laten passeren. Het is daarom bij elk verzoek om stukken of informatie noodzakelijk na te vragen op welke wettelijke bevoegdheid het verzoek is gebaseerd om de daarbij bijhorende plichten maar ook rechten vast te kunnen stellen.

In lijn met de conclusie uit het evaluatierapport Wet-Dezentjé achter wij de huidige rechtsbescherming bij derdenonderzoeken vóóraf nagenoeg afwezig, althans onvoldoende aanwezig. In dat kader lijkt een passende oplossing om voor art. 53 AWR-verzoeken eenzelfde rechtelijke toetsing vóóraf mogelijk te maken als het geval is bij art. 47 AWR-verzoeken. Zodoende kan een bevroegde voorafgaand aan medewerking laten beoordelen of hij daadwerkelijk daartoe verplicht is.

Voetnoten

[1]

Mr. V.A. Burgers is advocaat bij De Bont Advocaten. Mr. A.M.E. Nuyens is advocaat bij De Bont Advocaten en verbonden aan het Fiscaal Instituut van Tilburg University.

[2]

De term voor degene aan wie het art. 53 AWR verzoek gericht is, zoals gebruikt door P. de With in: *Fiscale Inlichtingenverplichtingen*, Amsterdam: De Bont Advocaten 2013, p. 145.

[3]

Informatiefolder van de Belastingdienst raadpleegbaar op:

www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/het_derdenonderzoek_toegelicht.

[4]

Deze mogelijkheid ex art. 53 lid 5 AWR komt voort uit de wet-Dezentjé, *Stb.* 2011, 265.

[5]

[KamerstukkenII 1985/86, 19393, 5](#), p. 1 en 4.

[6]

Dit is gebeurd bij de wet van 26 november 1987, *Stb.* 1987, 536.

[7]

Rb. Den Haag 28 december 1989, ECLI:NL:RBSGR:1989:BI9610, *FED* 1990/306.

[8]

ABRvS 3 mei 2017, ECLI:NL:RVS:2017:1200.

[9]

ABRvS3 mei 2017, ECLI:NL:RVS:2017:1200, r.o. 9.1.

[10]

M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 283.

[11]

HR 10 december 1974, 67574, *NJ* 1975/178.

[12]

Zie M.J. Pelinck, *Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing, in: hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2014, p. 126.

[13]

[Kamerstukken II 2005/06, 30322, 3.](#)

[14]

[Kamerstukken II 1954/55, 4080, 3](#), p. 23.

[15]

M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 288.

[16]

De Bleeck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2015, p. 107.

[17]

Zie meer uitgebreid P. de With in: *Fiscale Inlichtingenverplichtingen*, Amsterdam: De Bont Advocaten 2013, p. 160 e.v.

[18]

HR 9 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1046.

[19]

MvA, [Kamerstukken II 1987/88, 19393](#), p. 7, wet van 26 november 1987, *Stb.* 1987, 536.

[20]

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen, Besluit van 15 februari 2016, BLKB 2016/19.

[21]

[Kamerstukken II 1988/89, 21287, 3](#), p. 23.

[22]

HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3140, *BNB* 2006/21. Waarover meer uitvoerig in de bijdrage van Poelmann in dit themanummer.

[23]

Art. 8 lid 2 WIB maakt het mogelijk dat deze informatievergaring ook wordt toegepast ten behoeve van verdragspartners.

[24]

HR 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3603.

[25]

Zie HR 8 januari 1985, *BNB* 1986/128 en M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 253.

[26]

L.A. de Bleeck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2015, p. 196.

[27]

Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, r.o. 3.5.2.

[28]

Voor art. 53 AWR oordeelde de Hoge Raad zodanig in zijn arrest van 10 december 1974, 67574 (*Stad Rotterdam*), ECLI:NL:HR:1974:AB4412. Voor art. 47 AWR oordeelde de Hoge Raad zodanig in zijn arrest van 28 mei 1986, 23784, ECLI:NL:HR:1986:AW8017, *BNB* 1986/238.

[29]

HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, 287 en 288.

[30]

HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, r.o. 2.3.2.

[31]

Blijkens de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 28 juni 2017 zijn de centrale bestanden vernietigd en worden de technische back-ups later geschoond van deze camerabeelden maar kunnen in individuele dossiers de camerabeelden nog voorkomen.

[32]

NTFR 2017/562.

[33]

HR 23 september 1992, *BNB* 1992/387.

[34]

HR 26 april 1988, *NJ* 1989/390.

[35]

[Kamerstukken II 2009/10, 30645, 14](#), p. 13.

[36]

Van Steenberghe & Van Londen, *Rapport evaluatie wet-Dezentjé*, 2016, p. 13.

[37]

Handelingen I 2011, p. EK 24-6-23.

[38]

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

[39]

In het Besluit van 22 maart 1989, AFZ89/1005 is neergelegd dat te allen tijde een afweging gemaakt zal moeten worden tussen het belang voor de Belastingdienst en de last zowel in tijd als in financieel opzicht door het opvragen van gegevens.

[40]

Hof Leeuwarden 29 november 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BU6834.

[41]

Gelet op de termijnen die gesteld worden om te voldoen aan een derdenonderzoek zal een kort geding de aangewezen rechtsgang zijn.