

ECLI:NL:PHR:2005:AU3140

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum uitspraak	23-09-2005
Datum publicatie	23-09-2005
Zaaknummer	38810
Formele relaties	Arrest gerechtshof: ECLI:NL:GHAMS:2002:AF1395 Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2005:AU3140
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	AWR, omkering bewijslast, gedeeltelijk; overlegging stukken.
Wetsverwijzingen	Algemene wet inzake rijksbelastingen 27e Algemene wet inzake rijksbelastingen 47
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl BNB 2006/21 met annotatie van G.J.M.E. de Bont V-N 2005/46.5 Ondernemingsrecht 2005, 211 met annotatie van Arjan Peeters en Pieter van Uchelen

Conclusie

Nrs. 38 809 en 38 810

mr P.J. Wattel

Derde Kamer A

Vennootschapsbelasting 1994 en 1995

Conclusie inzake:

de Staatssecretaris van Financiën

tegen

X Holding B.V.

18 oktober 2004

1. Feiten en procesverloop

1.1 Deze twee inhoudelijk vrijwel identieke zaken betreffen een moedermaatschappij (de belanghebbende) van een fiscale eenheid waarin diverse dochtervennootschappen zijn gevoegd (de X-groep). Deze vennootschappen ontwerpen, produceren en verkopen hydraulische systemen en verkopen daarmee samenhangende diensten. In 1981 heeft de belanghebbende van een in de Verenigde Staten gevestigde (kennelijk(1) ongelieerde) M de rechten verworven tot het produceren van door die US-vennootschap ontwikkelde cilinders. Daartoe heeft de belanghebbende zich verplicht tot betaling van een vast bedrag ineens en een royalty ad 5% van haar cilinderomzet in 1981 aflopend tot 2% daarvan in 1985. Na verloop van vijf jaren was de belanghebbende geen royalty's meer verschuldigd en verwierf zij het patentrecht (deze term en de Nederlandsrechtelijk meer correcte term octrooirecht worden in de stukken door elkaar gebruikt, maar steeds wordt kennelijk hetzelfde bedoeld) op de door de M ontwikkelde cilinders.

1.2 In 1981 heeft de belanghebbende een naamloze vennootschap naar Antilliaans recht opgericht (D Inc. NV; hierna: de NV). Het Hof stelt in r.o. 2.4 het volgende vast: de NV heeft in 1982 met instemming van de belanghebbende de rechten verworven tot het produceren van de cilinders. De belanghebbende verkreeg van de NV weer het recht om de cilinders te produceren en te verkopen. Over haar cilinderomzet was zij aan de NV een royalty van 5 percent verschuldigd, zonder einddatum en zonder aflopend percentage. Na verloop van vijf jaar bleef de NV de patentgerechtigde. Deze enigszins cryptische vaststelling wordt duidelijker bij raadpleging van het controlerapport van de fiscus, dat vermeldt (blz. 11-12):

"D Inc. NV, de in 1981 opgerichte Antilliaanse royalty-vennootschap van het X concern verkreeg, volgens de overgelegde kopieën van een ongetekende onderhandse overeenkomst met dagtekening 20 januari 1982, van M het exclusieve recht om vanaf 8 september 1981 wereldwijd het ontwerp toe te passen dat op dat moment in Amerika nog in afwachting was van toekenning (van het octrooirecht door het Amerikaanse Octrooibureau; PJW). Dit recht reikte tot en met de in de contractperiode opgekomen ontwikkelingen. De NV verkreeg hiermee ook het alleenrecht op levering van door een Amerikaanse fabrikant geproduceerde en voor het ontwerp benodigde onderdelen van de cylinder (geleide- en stopringen).

De contractueel vastgelegde tegenprestatie van D Inc. NV was:

* betaling van \$ 125.000 ineens

* royalty's over de cilinderverkopen variërend van 5% in 1981 en aflopend naar 2% in 1985.

Na 5 jaar werden geen royalty's meer verschuldigd en werd het patent eigendom van D Inc. NV.

Deze overeenkomst kan dus worden gekarakteriseerd als een combinatie tussen licentie en huurkoop.

(....)

Voorafgaand aan bovengenoemde overeenkomst tussen M en D Inc. NV was op 19 maart 1981 een inhoudelijk daaraan gelijke overeenkomst opgesteld tussen M en X BV(2) in Nederland. De overeenkomst van 20 januari 1982 kwam met terugwerkende kracht in de plaats van die van 19 maart 1981. Gelijkijdig, dus ook op 20 januari 1982, werd een daarmee verband houdende overeenkomst gesloten tussen D Inc. NV en X BV met dien verstande dat X BV nu dezelfde rechten kreeg als voorheen, die nu dus D Inc. NV bezat, maar met de belangrijke verschillen dat:

* het royalty percentage niet werd afgebouwd maar steeds op 5% bleef staan

* X BV nu na afloop van de contractperiode van 5 jaar geen eigenaar werd van het patent; D Inc. NV bleef dus eigenaar zolang de wetgever dit voorschrijft (in Amerika maximaal 17 jaar; onder de Europese octrooiwetgeving is dit 20 jaar)

en

* de tijdens de contractperiode (1981 t/m 1986) ontwikkelde patenten werden nu geen eigendom van X BV maar van D Inc. NV."

1.3 In 1993 hebben de belanghebbende en de inspecteur een compromis bereikt over de op dat moment nog niet onherroepelijke aanslagen vennootschapsbelasting 1982-1988 ten name van de fiscale eenheid (de belanghebbende). In dit compromis werd een beperkte aftrek aanvaard van license fees die door de belanghebbende aan D Inc. NV zijn betaald in de periode 1992 tot uiterlijk eind 2001. Het compromis (bijlage 12 verweerschrift inspecteur) vermeldt o.m.:

"(...) Voor het juiste en volledige begrip (...) wordt het bereikte akkoord hieronder volledig weergegeven: (....)

5. Voor de jaren vanaf 1992 wordt een aftrek van license fees van 1,0% van de omzet in cilinders door u als aftrekbare kosten geaccepteerd gedurende maximaal 10 jaren, derhalve uiterlijk tot en met 2001, alsmede een normale berekening van een marktconforme rente over de rekening-courant tussen D Inc. N.V en X Holding B.V.;"

1.4 Ook overigens zijn binnen de X-groep diverse licentie- en sublicentieovereenkomsten gesloten waarin verschillende rechten aan verschillende groepsvennootschappen werden toegekend. Deze (sub)licenties gingen gepaard met royaltybetalingen binnen de X-groep.

1.5 Na een controle ten behoeve van de heffing van vennootschapsbelasting van de belanghebbende over 1992 tot en met 1997,(3) vroeg de inspecteur de belanghebbende - samengevat - om het volgende:

(i) inzage in een door externe accountants opgesteld due diligence-rapport; uit het controlerapport, blz. 8, leid ik af dat het due diligence-onderzoek was verricht met het oog op een management buy out van de grootaandeelhouder en dat onder meer voor de vaststelling van de juiste vervreemdingsprijs de externe accountant was benaderd door de belanghebbende;

(ii) inzage in de verslagen van de management- en commissarissenvergaderingen van X Holding BV over de jaren 1995 en 1996.

(iii) inlichtingen over de verdeling van licenties binnen de X-groep, onder meer naar aanleiding van op 23 september 1993 gesloten licentie- en sublicentieovereenkomsten binnen de groep.

1.6 De belanghebbende heeft geweigerd de documenten sub (i) en (ii) genoemd ter inzage te verstrekken.

1.7 De bevindingen van de controleurs leidden de Inspecteur ertoe voor de jaren 1994 en 1995 de aftrek van de licence fees/royalty's boven een bepaald bedrag te weigeren; naar zijn mening ontbraken voor de betaling van het excès zakelijke redenen. Hij heeft voorts neerwaarts ingegrepen in de aftrek van rentekosten ter zake van door de belanghebbende aan de NV schuldig gebleven royalty's.

2 Het geschil voor de feitenrechter

2.1. Het geschil is door het Gerechtshof Amsterdam (hierna: het Hof) als volgt omschreven:

"In geschil is of de ter zake van cilinders en overige producten bij de vaststelling van het belastbaar bedrag in aanmerking genomen correcties, alsmede de daarop betrekking hebbende rente, terecht in aanmerking zijn genomen. Voorts is in geschil of de aanslag moet worden vernietigd wegens schending van het zorgvuldigheidsbeginsel."

2.2. Het Hof heeft prealabel de vraag beantwoord welke partij welke bewijslast draagt. De inspecteur stelde dat de last om de onjuistheid van de aanslag te bewijzen op de belanghebbende rustte, zulks wegens het niet (ter inzage) verstrekken van inlichtingen (draggers). Het Hof achtte deze zgn. omkering van de bewijslast (in de beroepsfase: art. 27e, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR)) echter niet gerechtvaardigd, waartoe het in beide zaken overwoog:

"5.1.1. Belanghebbende heeft geweigerd desgevraagd een Due Diligence-rapport aan de inspecteur ter inzage te verstrekken. Het Hof acht het aannemelijk dat het Due Diligence-rapport, zoals dat bij een dergelijk rapport gebruikelijk is, informatie kan bevatten van feitelijk aard. Naar het oordeel van het Hof kan derhalve de raadpleging van evenbedoeld rapport van belang zijn voor de vaststelling van feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing ten aanzien van belanghebbende. Ingevolge artikel 47, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) diende belanghebbende het Due Diligence-rapport aan de inspecteur voor raadpleging ter beschikking te stellen. Gelet evenwel op het bepaalde in § 32, tweede lid, van de Leidraad AWR, welke bepaling door de staatssecretaris van Financiën is gehandhaafd, blijktens zijn mededeling van 5 januari 1994, nr. 10DGM4, VN 1994, blz. 456, lijkt het er voor te kunnen worden gehouden dat de staatssecretaris van Financiën met betrekking tot een rapport als het onderhavige Due Diligence-rapport, heeft beoogd de inlichtingenplicht van artikel 47 AWR te beperken. Onder deze omstandigheid acht het Hof het niet redelijk om aan de weigering van belanghebbende het Due Diligence-rapport voor raadpleging aan de inspecteur ter beschikking te stellen, in dit geval het gevolg te verbinden van de 'zogenoemde omkering' van de bewijslast, welk gevolg in het algemeen aan een dergelijke weigering is verbonden.

5.1.2. Belanghebbende heeft geweigerd desgevraagd verslagen van management- en commissarissenvergaderingen van de houdstermaatschappij X Holding BV over 1995 en 1996 aan de inspecteur voor raadpleging ter beschikking te stellen. Het Hof acht het aannemelijk dat deze verslagen, zoals dat bij dergelijke verslagen gebruikelijk is, informatie kunnen bevatten van feitelijk aard. Naar het oordeel van het Hof kan derhalve de raadpleging van evenbedoelde verslagen van belang zijn voor de vaststelling van feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing ten aanzien van belanghebbende. Ingevolge artikel 47, eerste lid, aanhef en onderdeel b, AWR diende belanghebbende deze verslagen aan de inspecteur voor raadpleging ter beschikking te stellen. Gelet evenwel op de aard van de hierna in de onderdelen 5.2.3-5.2.7 en 5.3.1-5.3.3 behandelde onderdelen van het geschil en de twijfel die het Hof heeft met betrekking tot de relevantie van de verslagen uit 1995 en 1996 voor de beoordeling van deze geschilpunten, acht het Hof het niet redelijk om aan de weigering van belanghebbende de hiervoor genoemde verslagen voor raadpleging aan de inspecteur ter beschikking te stellen, in dit geval het gevolg te verbinden van de 'zogenoemde omkering' van de bewijslast, welk gevolg in het algemeen aan een dergelijke weigering is verbonden.

5.1.3. Uit het door de inspecteur overgelegde controlerapport is voorts af te leiden dat belanghebbende heeft geweigerd een vraag te beantwoorden met betrekking tot de herkomst van het - volgens belanghebbende - aan [de NV] toekomende recht tot het verlenen van verkooplicenties. Nu de inspecteur ter zitting van 23 oktober 2001 heeft erkend dat de intellectuele eigendom met betrekking tot de cilindres bij [de NV] berust, welke recht het - naar het Hof partijen begrijpt - de mogelijkheid inhoudt dat [de NV] verkooplicenties verleent, gaat het Hof verder voorbij aan de vraag of belanghebbende in een eerder stadium van deze procedure gehouden was de in het kader van het boekenonderzoek gestelde vraag te beantwoorden en aan de vraag welke gevolgen dit niet beantwoorden had moeten hebben."

2.3. Het Hof beoordeelde vervolgens op basis van de normale bewijslast(verdelings)regels de (on)zakelijkheid van de door de belanghebbende verschuldigde royalty's en rente. De belanghebbende werd gedeeltelijk in het ongelijk gesteld. De belangrijkste overwegingen luiden in beide zaken als volgt: "(...) Ter zake van het produceren van product-d en het a-system heeft belanghebbende aan [de NV] in 1994 een productieroyalty betaald van f (...) respectievelijk f (...). De inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat deze bedragen als een kapitaalstorting in [de NV] moet worden beschouwd, omdat zij niet op zakelijke gronden zijn betaald. De inspecteur heeft gemotiveerd betwist dat de intellectuele eigendom van de producten product-d en a-system in [de NV] zijn ondergebracht. In dit verband zij mede verwezen naar de onder 2.8 aangehaalde passages uit het controlerapport van 9 juli 1998. Gelet op deze betwisting ligt het op de weg van belanghebbende aannemelijk te maken dat de rechten op intellectuele eigendom van de producten product-d en a-systems volledig dan wel in economische zin in [de NV] zijn ondergebracht.

5.3.5. Belanghebbende heeft met betrekking tot product-d en a-systems gesteld dat stukken waaruit zou blijken dat de intellectuele eigendom van die producten bij [de NV] is ondergebracht aan de inspecteur zijn getoond. Nu de inspecteur heeft volhard in zijn stelling dat niet aannemelijk is gemaakt dat evenbedoelde rechten bij [de NV] zijn ondergebracht en belanghebbende geen stukken heeft overgelegd die tot bewijs van zijn stelling kunnen dienen, verbindt het Hof daaraan als conclusie dat belanghebbende ter zake van product-d en het a-system niet erin geslaagd is aannemelijk te maken dat de intellectuele eigendom van die producten bij [de NV] is ondergebracht. Hiermee ontvalt aan de door belanghebbende ter zake van product-d en het a-system aan [de NV] verschuldigde productieroyalties de grondslag. Dat deze royalties op zakelijke gronden verschuldigd zijn geworden is niet aannemelijk geworden. Zij dienen derhalve niet bij belanghebbende in aftrek van de fiscale winst te komen. (...) Aan het vorenstaande doet overigens niet af dat belanghebbende ter zitting heeft aangeboden om inzake de gerechtigheid van [de NV] tot de intellectuele eigendom betreffende product-d en a-systems nog nadere stukken te overleggen. Belanghebbende is in de gelegenheid geweest deze stukken tijdig voorafgaande aan de zitting toe te zenden dan wel alsnog ter zitting te overleggen, welke gelegenheid zij niet heeft benut. Behoudens

bijzondere omstandigheden die verklaren waarom belanghebbende evenbedoelde gelegenheid niet heeft benut, is het Hof niet gehouden belanghebbende alsnog in de gelegenheid te stellen de hiervoor bedoelde stukken te overleggen."

2.4. Beide partijen hebben in beide zaken tijdig en regelmatig beroep in cassatie tegen de Hofuitspraken ingesteld. De Hofuitspraak is becommentarieerd door J.A.R. van Eijsden in WFR 2003/6530, blz. 844 e.v.

3 Geschil in cassatie

3.1. De staatssecretaris stelt in zaak 38 809 (1994) twee middelonderdelen voor en in zaak 38 810 (1995) drie middelonderdelen, waarvan de eerste twee identiek zijn aan de twee middelonderdelen in zaak 38 809. Ik vat ze als volgt samen:

(i) het Hof heeft ten onrechte geoordeeld dat § 32, tweede lid, van de Leidraad AWR ertoe leidt dat de niet-verstrekking van het due diligence rapport niet tot omkering van de bewijslast leidt;

(ii) het Hof heeft ten onrechte geoordeeld dat, gelet op de geringe relevantie van het overige (dus afgezien van het due diligence rapport) door de inspecteur gevraagde, voor omkering van de bewijslast geen plaats is.

In zaak 38 810 (1995) stelt de staatssecretaris als derde middelonderdeel voor:

(iii) het Hof heeft verzuimd een niet meer in geschil zijnde afschrijving te corrigeren.

3.2. De belanghebbende voert in beide zaken één middel aan, waarin zij betoogt dat het Hof ten onrechte enige - op instigatie van het Hof door de belanghebbende aan de inspecteur overgelegde, maar door de laatste niet volledig aan het Hof doorgeleide - documenten buiten beschouwing heeft gelaten bij zijn oordeel dat de belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat de intellectuele eigendom waarvoor de litigieuze royalty's door de belanghebbende verschuldigd werden, bij de NV was ondergebracht.

3.3. Beide partijen hebben verweerschriften ingediend, waarin zij elkaars cassatieberoepen weerspreken.

3.4. Onder rolnummer 38 811 is bij u nog een derde zaak van de belanghebbende aanhangig. Die zaak betreft uitsluitend de vraag of een navordering rechtvaardigend nieuw feit voorhanden was voor het belastingjaar 1993. Ook in die zaak concludeer ik heden.

3.5. Bij deze conclusie hoort een bijlage die tevens bijlage is bij de zaken met nrs. 39 104 en 39 105 (andere belanghebbende) waarin ik inga op de (beperkingen aan de) omkering van de bewijslast in bezwaar en beroep als sanctie op niet-volledige medewerking aan informatie- en inzagevorderingen van de fiscus ten laste van de belastingplichtige, de inhoudingsplichtige of de administratieplichtige. Ook in de genoemde andere zaken concludeer ik heden.

4. Het eerste middel van de staatssecretaris: het due diligence rapport

4.1. In onderdeel 6 van de bijlage bij deze conclusie ga ik in op het vertrouwen dat belanghebbenden rechtens kunnen ontlenen aan de (oorspronkelijk in par. 32, tweede lid, Leidraad AWR en later in een handhavende mededeling) gepubliceerde beleidsregel waarin de fiscus zijn bevoegdheidsuitoefening ex art. 47 AWR normeert, met name ten aanzien van inzage- en informatievorderingen jegens belastingadviseurs en accountants ter zake van hun adviezen aan en correspondentie met de belastingplichtige. Zoals daar betoogd, is mijns inziens voor de vraag of het vertrouwen gerechtvaardigd is dat het gevorderde niet verstrekt hoeft te worden, beslissend wat het intrinsieke karakter van het document is: beschrijvend, dan wel (fiscaal) risico-analyserend en adviserend. Het Hof heeft die maatstaf niet aangelegd, maar geoordeeld dat het ervoor lijkt te kunnen worden gehouden dat de Staatssecretaris de inzagebevoegdheid van de fiscus heeft beoogd te beperken met betrekking tot due diligence rapporten. Ik meen dat het Hof aldus geen zichtbare maatstaf heeft aangelegd voor de vraag of rechtens relevant vertrouwen is gewekt door de beleidsmededeling van de Staatssecretaris, zodat ofwel niet na te gaan is of

zijn oordeel rechtskundig juist is, ofwel zijn oordeel (anderszins) aan motiveringsgebrek lijdt. Het Hof had zich het rapport moeten laten overleggen om zich omtrent het beschrijvende dan wel fiscaal-analyserende karakter ervan een oordeel te vormen. Een due diligence rapport lijkt mij overigens - met het Hof - in het algemeen, mede gezien zijn functie en benaming (rapport), intrinsiek voor een groot deel beschrijvend van aard te zijn en dus in beginsel ter inzage verstrekt te moeten worden. Indien de conclusie moet zijn dat het rapport beide karakters heeft (zowel beschrijving als fiscaal-juridische analyse), zal het mijns inziens in beginsel eveneens ter inzage verstrekt moeten worden, zowel door de opsteller als door de cliënt.

4.2. De Hofuitspraak moet daarom mijns inziens worden vernietigd. Anders dan de staatssecretaris verbind ik daaraan echter niet het gevolg dat in de verwijzingsprocedure de bewijslast zal zijn omgekeerd wegens het niet-verstrekken van het rapport. Het verwijzingshof zal de aard van het rapport moeten beoordelen en zal nog steeds tot dezelfde conclusie kunnen komen als in de thans aangevallen uitspraak. Indien het verwijzingshof bevindt dat het rapport niet onder het beleidsmatige verschoningsrecht van de belastingadviseur/ accountant valt, zal het moeten beoordelen of de ernst van de niet-verstrekking de sanctie van omkering van de bewijslast ter zake van alle geschilpunten rechtvaardigt (evenredigheidsbeginsel). Het Hof heeft in de aangevallen uitspraak dat oordeel (niet-overlegging is niet ernstig genoeg) geveld zonder kennis te nemen van het rapport, en het slechts onderbouwd met verwijzing naar het beleidsmatige verschoningsrecht van de accountant. Dat is echter, zoals bleek, mijns inziens onvoldoende onderbouwing. Het Hof zal bij die beoordeling zowel acht moeten slaan op de belangen van de inspecteur bij verwerving van informatie die van belang is voor de belastingheffing (het Hof zal daartoe marginaal het belang voor de belastingheffing van de in het rapport gerapporteerde feiten dienen te beoordelen), als op de belangen van de belanghebbende bij het niet-verstrekken van het rapport, dat immers veel fiscale analyse kan bevatten, waaronder worst case scenario's en adviezen, die - indien afzonderlijk gerapporteerd - op grond van de genoemde beleidsregel niet ter inzage verstrekt zouden behoeven te worden.

4.3. Gezien de nog steeds heersende rechtskundige onduidelijkheid omtrent het karakter van due diligence rapporten in het licht van het beleidsmatige verschoningsrecht van accountants en belastingadviseurs, meen ik dat indien het Hof in dit pioniergeval tot de bevinding komt dat het rapport kwalitatief ongeveer even beschrijvend als adviserend is, en indien de risico-analyses/adviezen eenvoudig kunnen worden gescheiden van de feitelijke rapportage, het zorgvuldigheidsbeginsel meebrengt dat de belanghebbende alsnog de gelegenheid krijgt het rapport, desnoods onder rechterlijk toezicht, te splitsen. De rechter kan de belanghebbende verzoeken die splitsing binnen een te stellen termijn te doen verrichten door de opstellers van het rapport.

4.4. Al deel ik niet de gevolgtrekking van de Staatssecretaris, ik acht wel zijn eerste middel in beide zaken gegrond. Vernietiging en verwijzing moet dan volgen. Volledigheidshalve behandel ik ook zijn andere middelen en het beroep van de belanghebbende.

5. Het tweede middel van de staatssecretaris: de notulen van de vergaderingen

5.1. Het tweede middel bestrijdt 's Hof oordeel dat (i) de aard van het geschil en (ii) twijfel aan de relevantie van de gevorderde verslagen van management- en commissarissenvergaderingen zich verzetten tegen omkering van de bewijslast. 's Hof's oordeel dat van de gevraagde verslagen een zeer beperkte of non-existente relevantie voor de vaststelling van de correcte arm's length royalty's en rente verwacht kan worden en daarom inzageweigering geen omkering van de bewijslast voor alle geschilpunten tot gevolg heeft, getuigt op zichzelf van toetsing aan de juiste maatstaf (willekeurverbod, zorgvuldigheid en evenredigheid), is feitelijk en niet onbegrijpelijk en strookt met uw arrest van 11 december 1991, nr. 27 649, BNB 1992/69, waarin u overwoog:

"3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat een redelijke verdeling van de bewijslast meebrengt dat de Inspecteur de juistheid van zijn stelling dat belanghebbende in het onderhavige jaar winst heeft overgeheveld naar de AG bewijst, tenzij als gevolg van het bepaalde in artikel 29 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de bewijslast zou moeten worden omgekeerd.

3.3. Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat de niet-beantwoording door belanghebbende van enkele haar door de Inspecteur gestelde vragen onvoldoende aanleiding is om tot omkering van de bewijslast te besluiten, onder meer omdat de onbeantwoord gebleven punten van te weinig gewicht waren om de sanctie van artikel 29 van voornoemde wet te rechtvaardigen, en dat mitsdien op de Inspecteur de bewijslast rust van het door hem gestelde.

3.4. Het eerste middel keert zicht tevergeefs tegen deze oordelen, aangezien zij geen blijk geven van een onjuiste rechtsopvatting en zij ook niet onvoldoende gemotiveerd of onbegrijpelijk zijn."

5.2. Toch zijn er redenen om principiële stil te staan bij 's Hof's oordeel. Het Hof overweegt uitdrukkelijk (r.o. 5.1.2) dat het acht slaat op de aard van de geschilpunten en de te verwachten relevantie van de verslagen uit 1995 en 1996 voor de beoordeling van deze geschilpunten. Het Hof lijkt daarmee, naast de door u reeds aanvaarde toetsing van de omkering van de bewijslast als geheel aan het evenredigheidsbeginsel, de gedeeltelijke omkering te introduceren: alleen voor de geschilpunten die verband houden met het voorwerp van de vordering van de fiscus; zulks eveneens op grond van het evenredigheidsbeginsel. Zoals blijkt uit onderdeel 10 van de bijlage bij deze conclusie, heeft u selectieve omkering van de bewijslast afgewezen in het geval van ontbreken van de vereiste aangifte. Het ontbreken van de vereiste aangifte is echter, door de eisen die u stelt aan het begrip "vereiste," ook vrijwel steeds een tamelijk ernstig verzuim. Dat geldt niet voor elke niet-medewerking aan een informatie- of inzagevordering van de inspecteur, die immers naar eigen beleidsvrij inzicht kan vragen hetgeen hem goed dunkt. Zoals in de bijlage betoogd, zie ik niet in waarom de rechter wél op grond van evenredigheid de gehele sanctie buiten toepassing zou mogen laten, maar niet bevoegd zou zijn de sanctionering op maat te snijden door gedeeltelijke toepassing als dat de evenredige sanctie is op het verzuim.

5.3 Het lijkt mij gewenst dat u uitspreekt dat in het geval van niet-voldoening aan de bijkomende fiscale verplichtingen (de andere plichten dan de aangifteplicht, met name de administratie- en bewaarplicht), omkering van de bewijslast voor onderdelen van de aanslag/het geschil tot de mogelijkheden behoort, afhankelijk van de ernst van het verzuim en de daarbij passende sanctie.

5.4 De tweede reden om in te gaan op het Hofoordeel is de volgende: het Hof heeft een beperkte relevantie van de vergaderingsverslagen aangenomen, kennelijk zonder er kennis van te hebben genomen. Zoals uit het bovenstaande (onderdeel 4) blijkt, meen ik dat het Hof bij de vraag: rapporterend of adviserend? het gevorderde stuk zou moeten inzien om zich over die vraag een oordeel te vormen in verband met de vraag of inzageweigering de omkering van de bewijslast rechtvaardigt. Het komt mij voor dat ook indien de vraag rijst of de mate van relevantie van een gevorderd doch geweigerd document de omkering van de bewijslast al dan niet rechtvaardigt, het Hof zich daaromtrent een oordeel zou moeten vormen door (vluchtig) kennis te nemen van het document, tenzij naar ervaringsregelen aan de (ir)relevantie ervan niet getwijfeld hoeft te worden. Een jaarrekening zal in beginsel steeds relevant zijn; een verslag van de vergadering van de commissie carnavalsviering van het bedrijf is in beginsel irrelevant als het onderzoek zich richt op verrekenprijzen (maar wellicht niet als het gaat om de toepassing van het BUA in de omzetbelasting of om de loonbelasting). Ik meen dat in 's Hof's oordeel besloten ligt dat kennisneming niet noodzakelijk was omdat naar ervaringsregelen onaannemelijk was dat de bedoelde verslagen licht zouden kunnen werpen op de kwestie van de correcte hoogte van de license fees. Aldus gelezen, getuigt 's Hof's oordeel op dit punt niet van een onjuiste rechtsopvatting.

5.5 Ik meen daarom dat het tweede middel van de Staatssecretaris geen doel treft.

6 Het derde middel van de staatssecretaris in zaak nr. 38 810: het belastbare bedrag

In de zaak met nummer 38 110 (1995) voert de staatssecretaris nog aan dat het Hof het belastbare bedrag onjuist heeft vastgesteld door een opwaartse correctie waarover geen geschil meer bestond te veronachtzamen. Dit onderdeel is gegrond, nu uit het proces-verbaal van de Hofzitting blijkt dat dit punt inderdaad geen voorwerp meer van het geschil uitmaakte. Indien u de middelen 1 en 2 van de Staatssecretaris beide ongegrond acht, moeten 's Hof's uitspraak in de zaak over 1995 en de uitspraak op

het bezwaar dan toch worden vernietigd, maar kunt u de zaak zelf afdoen door de aanslag vast te stellen naar een belastbaar bedrag van f 6.071.791. Acht u middel 1 gegrond, dan kunt u die vaststelling na verwijzing aan het verwijzingshof overlaten.

7 Het middel van de belanghebbende: ter zitting gedaan bewijsaanbod

7.1. Volgens de belanghebbende heeft het Hof haar ten onrechte niet in de gelegenheid gesteld na de (tweede) zitting nog stukken over te leggen waaruit de gerechtigdheid van de NV tot de intellectuele eigendom van product-d en a-systems zou blijken. Zij heeft deze stukken na de eerste zitting van 12 september 2000 aan de inspecteur doen toekomen na 's Hofs ter zitting gedane suggestie om het geschil onderling op te lossen en 's Hofs verzoek aan de inspecteur om over deze compromisping aan het Hof te rapporteren. De partijen zijn het echter vervolgens niet eens geworden. De inspecteur heeft wel aan het Hof gerapporteerd (dat de partijen het niet eens waren geworden), maar heeft daarbij de desbetreffende stukken maar zeer ten dele aan het Hof doorgeleid, hoewel de belanghebbende er kennelijk van uit ging dat al deze stukken mede overgelegd zouden (behoren te) worden bij de rapportage door de inspecteur aan het Hof. Toen zulks anders bleek te zijn, heeft de belanghebbende op de tweede zitting op 23 oktober 2001 aangeboden hen alsnog aan het Hof ter inzage te verstrekken. Het Hof heeft overwogen - samengevat - dat de belanghebbende die stukken vóór de zitting aan het Hof had kunnen doen toekomen. De belanghebbende acht zich door deze gang van zaken in haar procespositie geschaad. Het Hof had op het door haar aangeboden bewijs acht moeten slaan en haar dus in de gelegenheid moeten stellen het te produceren.

7.2. De staatssecretaris beaamt dat de belanghebbende het bedoelde bewijsaanbod ter zitting van 23 oktober 2001 heeft gedaan. Hij meent echter dat het Hof er voldoende op in is gegaan door te overwegen dat de belanghebbende eerder in de gelegenheid was de bewijsstukken te produceren.

7.3. Het is uw vaste rechtspraak dat het Hof niet zonder uitdrukkelijke en dragende motivering voorbij kan gaan aan een gespecificeerd aanbod van bewijs dat, indien aanvaard, de beslissing kan beïnvloeden,⁽⁴⁾ te meer niet daar de belastingprocedure (vooralsnog) slechts in één beoordeling van feiten voorziet. Het Hof heeft in casu een kennelijk relevant en gespecificeerd bewijsaanbod gepasseerd met als redengeving dat de belanghebbende de bewijsstukken eerder had kunnen produceren.

7.4. De enkele omstandigheid dat de belanghebbende eerder in de gelegenheid was bewijs te produceren, levert echter geen grond op voor het passeren van een relevant en gespecificeerd bewijsaanbod, met name niet indien de mogelijkheid bestaat dat de belanghebbende, die de desbetreffende stukken wel degelijk geproduceerd had, zij het niet aan het Hof maar aan de inspecteur, er van uit mocht gaan dat de inspecteur bij zijn door het Hof opgedragen rapportage die stukken mede aan het Hof zou overleggen. 's Hofs werkwijze (de partijen verzoeken er samen uit te komen maar slechts één partij - de inspecteur - om rapportage vragen), hoe loffelijk op zichzelf mogelijk ook in een feitelijk transfer pricing geschil, roept het risico op dat zich thans gerealiseerd blijkt te hebben, welk misverstand mijns inziens niet voor rekening van de belanghebbende gelaten behoort worden in een procedure met maar één feitelijke beoordeling.

7.5. Het Hof heeft niet vastgesteld dat de desbetreffende stukken niet relevant zouden kunnen zijn (dat het bewijs, indien geleverd, geen invloed zou hebben op zijn beslissing), noch dat en waarom de belanghebbende er niet van uit mocht gaan dat de door het Hof aan de inspecteur gevraagde rapportage volledig zou zijn. Ik meen dat er in cassatie van uitgegaan kan worden (zie de cassatieschriften van de Staatssecretaris) dat sommige van de door de belanghebbende aan de inspecteur overgelegde stukken wel en andere niet door deze zijn doorgeleid naar het Hof ter gelegenheid van des inspecteurs rapportage aan het Hof over de resultaten van het overleg met de andere procespartij. Daaruit blijkt al dat belanghebbendes verwachting dat de inspecteur stukken zou doorgeleiden niet ongegrond was; een deel van de stukken is immers wél doorgeleid. Het is mijns inziens in die omstandigheden in strijd met een goede procesorde om de selectie van door te geleiden stukken aan de inspecteur over te laten zonder de belanghebbende de gelegenheid te geven die selectie te becommentariëren en desgewenst te corrigeren.

8 Conclusie

Ik geef u in overweging zowel de beide cassatieberoepen van de Staatssecretaris als de beide cassatieberoepen van de belanghebbende gegrond te verklaren en de beide zaken terug te wijzen naar hetzelfde gerechtshof.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

(a.-g.)

1 Zie het controlerapport van de fiscus, blz. 11 (bijlage 6 bij verweerschrift inspecteur).

2 Toevoeging PJW: de belanghebbende is op 24 augustus 1979 opgericht onder de naam X BV. Op 29 november 1991 is haar naam gewijzigd in X Holding BV (zie r.o. 2.1 Hof).

3 De relevante onderdelen van het controlerapport zijn weergegeven in onderdeel 2.8 van 's Hofs uitspraak.

4 Zie P. Meyjes c.s., Fiscaal procesrecht, Deventer, Kluwer, 1997, blz. 128 en onder meer HR 12 juli 2002, nr. 36 798, BNB 2002/364, HR 1 november 2002, nr. 37 169, BNB 2003/18 en HR 15 november 2002, 36 027, BNB 2003/243.

PARKET BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

P.J. Wattel

OMKERING VAN DE BEWIJSLAST IN BELASTINGZAKEN

Bijlage bij de conclusies in de zaken met rolno's. 38 809, 38 810, 39 104 en 39 105 van 18 oktober 2004

Inhoudsoverzicht

Bewijslast als informatiedwangmiddel

1. Omkering van de bewijslast bij verzaking van fiscale meewerkplichten Grenzen aan de bijkomende fiscale verplichtingen (artt. 47 e.v. AWR)
2. Grenzen ex art. 6 EVRM (fair hearing) als naast de aanslag een boete opgelegd is
3. Grenzen vervat in de wetshistorie
4. Grenzen ex art. 8 EVRM (eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer en de bedrijfsruimte)
5. Intrinsieke grenzen aan de meewerkplichten
6. Pseudo-wettelijke grenzen (informeel verschoningsrecht)
7. Beperkingen voortvloeiend uit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en van procesrecht De rechterlijke toetsing
8. De intensiteit van rechterlijke toetsing van bewijslastomkering aan de beginselen van art. 3:4 Awb
9. Het wettelijke mechanisme van bewijslastomkering en de rechterlijke toepassing ervan
10. Selectieve omkering?
11. Inhoudelijke aspecten van de belangenafweging

Omkering in verband met de administratie- en bewaarplicht (art. 52 AWR)

12. De inhoud van de verplichting

13. Grenzen aan de administratie- en bewaarplicht

Bewijslast als informatiedwangmiddel

1 "Omkering" van de bewijslast bij verzaking van de bijkomende fiscale meewerkplichten

1.1 De artikelen 47 e.v. (juncto art. 53) Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) verplichten de belastingplichtige, de inhoudingsplichtige en de administratieplichtige tot medewerking aan de vaststelling van de belastingschuld van hen zelf of van die van derden of van hun inhoudingsschuld. Deze verplichtingen zijn voor belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen bijkomend ten opzichte van hun aangifteplicht (art. 8 AWR). Op niet-nakoming van de verplichtingen staan twee sancties. Niet-nakoming is strafbaar gesteld in art. 68, lid 2, AWR (overtreding), en, ingeval van opzet, in art. 69 AWR (misdrijf). De strafrechtelijke sanctie is in de thans te berechten zaken niet aan de orde en laat ik daarom onbesproken. De bestuur(sprocesrechtelijke) sanctie is voorzien in art. 25, zesde lid, en art. 27e AWR: verschuiving en verzwaring (gezamenlijk gewoonlijk genoemd "omkering") van de bewijslast in de bezwaar- en beroepsprocedure over de belastingaanslag. Deze sanctie raakt alleen adressaten om wier eigen belastingplicht of inhoudingsplicht het gaat. Weigert een administratieplichtige om gegevens over derden te verstrekken, dan wordt de bewijslast niet "omgekeerd" omdat het geschil tussen de administratieplichtige en de fiscus dan niet betreft de hoogte van enige belastingschuld van de administratieplichtige, maar de gerechtigdheid van de fiscus tot het kennisnemen van gegevens die relevant kunnen zijn voor de bepaling van de belastingschuld van een ander dan de administratieplichtige. Omdat de fiscus bij zijn onderzoeken naar aanleiding van de zogenoemde Bouwfraude grote moeite bleek te ondervinden inzage te verkrijgen in de boekhoudingen van de betrokken bouwondernemingen ten behoeve van de belastingheffing van derden (de bestokenen, neem ik aan), stelt de regering in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2005 voor om de in het algemene bestuursrecht (afdeling 5.4 Awb) reeds bekende last onder dwangsom ook in te voeren in het fiscale bestuursrecht.(1) Ter vermijding van misverstand: dat voorstel voor toepassing van een dwangsom betreft weigeringen om aan derdenvorderingen te voldoen, waarvoor de omkering van de bewijslast als sanctie niet geldt, zodat de fiscus momenteel bij obstructie slechts de keus heeft tussen strafrechtelijke vervolging (die op zichzelf de gewenste gegevens nog steeds niet oplevert) en civiele voorziening tot bevel en dwangsom (die weg is wel effectief, maar omslachtig en duur). Voor vorderingen die betrekking hebben op de eigen belastingplicht van de gevorderde, wordt geen dwangsom voorgesteld, juist omdat daar de omkering van de bewijslast beschikbaar is als sanctie. Wel wordt voorgesteld dwangsomoplegging ook mogelijk te maken bij verzaking van de administratieplicht ex art. 52 AWR.

1.2 De sanctie van omkering van de bewijslast geldt in de eerste plaats bij niet-nakoming van de aangifteplicht (art. 8, eerste lid, AWR) en voorts bij niet-nakoming van de "bijkomende" meewerkverplichtingen zoals onder meer die ex de artt. 41, lid 2, AWR (persoonlijk verschijnen ter inspectie), 47 (informatie- en inzageverstrekking; eigen belastingplicht), 47a (verstrekking gegevens van buitenlandse gelieerde personen), 49 (wijze van verstrekken), 52 (administratie- en bewaarplicht voor administratieplichtigen), en 53, eerste lid, onderdeel b (informatie- en inzageverstrekking afdrachtsbelastingen; inhoudingsplichtigen), en het tweede en derde lid (renseigneringsplichten). Voor administratieplichtigen staat de sanctie (indien het om hun eigen belastingplicht of de inhoudingsplicht gaat) op het niet-voldoen aan de administratie- en bewaarplicht van art. 52, eerste, zesde en vierde lid, AWR en op het niet-voldoen aan de vordering ex art. 47, eerste lid, onderdeel b, AWR om de administratie voor controledoeleinden beschikbaar te stellen. Art. 54 AWR bepaalt immers:

"De administratieplichtige die niet of niet volledig voldoet aan de vordering gegevensdragers, of de inhoud daarvan, voor raadpleging beschikbaar te stellen, wordt voor de toepassing van de artikelen 25 en 27e geacht niet volledig te hebben voldaan aan een bij of krachtens artikel 52 opgelegde verplichting, tenzij aannemelijk is dat de afwezigheid of onvolledigheid van de gegevensdragers of de inhoud daarvan het

gevolg is van overmacht."

1.3 "Omkering" van de bewijslast betekent volgens de wettelijke omschrijving (art. 25, zesde lid, en art. 27e AWR) dat het bezwaar of beroep wordt afgewezen, tenzij de belanghebbende doet "blijken" dat en in hoeverre de belastingaanslag of de beschikking resp. de uitspraak op bezwaar onjuist is.(2) De betekenis van de term "blijken" blijkt uit de Memorie van Toelichting bij de AWR: (3)

"(...) In de thans in verschillende belastingwetten voorkomende bepalingen betreffende de omkering van de bewijslast, bestaat geen eenheid van terminologie. Behalve de hier gebezigde formulering "tenzij gebleken is", komen ook de vormen "tenzij overtuigend aangetoond wordt" en "tenzij aannemelijk is" voor. Blijkens zijn arrest van 1 November 1950 (Beslissingen in Belastingzaken no. 8849) scheert de Hoge Raad die formuleringen alle over een kam. Om aan deze onbevredigende toestand een einde te maken en de gradatie in het bewijsrecht tot een minimum te beperken, wordt er van uitgegaan, dat met twee nuances kan worden volstaan: "blijken" en "aannemelijk zijn." "Blijken" zal worden gebezigd in de gevallen waarin volledig bewijs, met toepassing uiteraard van de voor het fiscale recht geldende vrije bewijsleer, wordt verlangd en "aannemelijk maken" voor een zwakkere vorm van bewijs."

De belastingrechter heeft hieruit opgemaakt dat (doen) "blijken" betekent: overtuigend aantonen.(4)

1.4 De omkering van de bewijslast is dus een minstens drievoudige sanctie: (i) verschuiving van de bewijslast naar de belastingplichtige, (ii) verzwaring van die bij de belastingplichtige gelegde bewijslast (doen "blijken" in plaats van "aannemelijk maken") en (iii) een en ander ter zake van alle geschilpunten over een aanslag, óók die ter zake waarvan geen medewerkingsverzuim aan de orde is (de omkering geldt de gehele aanslag).(5) Men kan nog een vierde sanctionerend effect onderscheiden: Koopman (noot in FED 1992/577) merkt terecht op dat de omkering van de bewijslast gehandhaafd wordt ook als de belanghebbende zijn eerder geweigerde medewerking alsnog verleent, zij het op een zodanig tijdstip dat de inspecteur er bij de aanslagregeling geen rekening meer mee kan houden (Hof Den Haag 14 mei 1964, BNB 1965/16 en HR 14 juni 1989, BNB 1989/246). Ook het alsnog ter zitting van het Hof met de boekhouding op de proppen komen, is onvoldoende om de verzwaring en de olievlekwerking van de omkering weg te nemen.(6) Omkering van de bewijslast leidt aldus vaak tot afwijzing van het bezwaar of beroep van de belanghebbende.(7) Zij is daarmee niet slechts herstel van het bewijslastevenwicht (van de inspecteur kan niet gevergd worden dat hij bewijs levert als hem de gegevens onthouden worden waarop hij recht heeft). Dat herstel van procespositie (de partij die in strijd met zijn rechtsplicht bewijsnood bij de andere partij veroorzaakt, draagt de bewijslast), zou evenzeer uit de gewone redelijke verdeling van de bewijslast voortvloeien. Duidelijk verdergaande en daarmee afschrikwekkende, althans risicoscheppende effecten, hebben de bewijslastverzwaring en de besmetting van elk geschilpunt in de aanslag, al acht u de dwang en de leedtoevoeging die daar van uit gaan niet voldoende "criminal" om haar als "straf" in de zin van art. 6 EVRM aan te merken (zie 8.8 hieronder).

1.5 De redactie van V-N acht de omkering geen passende sanctie. Zij pleit voor een bestuurlijke boete of dwangsom:(8)

"De verzwaring van de bewijslast is in de praktijk een onevenredig zware benadeling van de belanghebbende. Een bij voor bezwaar vatbare beschikking op te leggen bestuurlijke boete (zwaarder dan die van art. 67a en 67b AWR) of een op gelijke wijze vast te stellen dwangsom zou eigenlijk een veel beter antwoord zijn op de tekortkomingen in de compliance die nu met verzwaring van de bewijslast worden bedreigd."

Zoals in 1.1 bleek, is een wetsvoorstel ingediend dat oplegging van een dergelijke bestuurlijke dwangsom mogelijk maakt bij derdenonderzoeken en verzaking van administratieplichten.

1.6 Omkering van de bewijslast betekent niet dat de inspecteur van zijn stelplicht wordt ontheven.(9) De schatting waartoe de inspecteur bij gebreke van aangifte of gevorderde gegevens of boeken genoopt wordt, moet redelijk (niet-bestraftend) zijn en aansluiten bij de wél voorhanden gegevens. De inspecteur blijft immers gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het verbod van willekeur.

1.7 De (sanctioneringen van de) fiscale meewerkverplichtingen van de artt. 47, 49, 52, 53 en 41, lid 2, AWR leiden tot het volgende:

- de vorderingsbevoegdheden van de inspecteur zijn zeer ruim en hij is - binnen de grenzen van behoorlijk bestuur - vrij in zijn beleid (hoe) er gebruik van te maken;
- het gebruikmaken van een vorderingsbevoegdheid jegens de belastingplichtige roept automatisch zowel een strafrechtelijke als een processuele sanctiebedreiging op;
- elke schending van de ruim gedefinieerde en door de inspecteur naar eigen inzicht op te roepen meewerkplichten leidt volgens de wettekst "vanzelf" tot omkering van de bewijslast.
- de omkering van de bewijslast betreft alle elementen van de aanslag of uitspraak op bezwaar die in geschil zijn - ook indien ter zake van die geschilpunten geen verzaking van enige verplichting plaatsvond - en is bovendien niet slechts een redelijke verschuiving, maar ook een urgerende verzwaring van de bewijslast.

1.8 Dit doet de vraag rijzen welke grenzen er bestaan aan de volgens de wettekst ruime bevoegdheid van de fiscus tot medewerkingsvordering en - daardoor - sanctiedreiging.

Grenzen aan de verplichtingen ex de art. 47, 49, 52, 53 en 41, lid 2, AWR

2 Grenzen ex art. 6 EVRM (fair hearing) als naast de aanslag een boete opgelegd is

2.1 In de zaken met nummers 39 104 en 39 105 waarbij deze bijlage bijlage is, is een fiscale boete aan de belanghebbende opgelegd. De oplegging van een dergelijke bestuurlijke boete is een criminal charge in de zin van art. 6 EVRM.(10) De procedure tot beoordeling van de gegrondheid van die oplegging moet daarom voldoen aan de fair hearing eisen van die bepaling. De procedure over de kale opgelegde belasting daarentegen hoeft niet te voldoen aan die behoorlijk-proceseisen omdat het Straatsburgse Hof geschillen over belastingheffing - merkwaardigerwijs - niet beschouwt als geschillen over civil rights and obligations. (11)

2.2 In verband met de eisen van art. 6 EVRM, met name de onschuldpresumptie van lid 2 van die bepaling, bepalen art. 25, zesde lid, slotzin, en art. 27e, slotzin, AWR dat de bewijslast niet wordt omgekeerd voorzover het bezwaar of beroep is gericht tegen een vergrijpboete.(12) Vergrijpboeten zijn boeten met omschreven schuldverband (vgl. misdrijven in het strafrecht). Voor verzuimboeten (geen omschreven schuldverband; vgl. overtredingen in het strafrecht) geldt de omkering van de bewijslast wél. De medewetgever lichtte de gewone bewijslastverdeling bij vergrijpboeten als volgt toe:

"Op grond van het in artikel 6, tweede lid, EVRM neergelegde vermoeden van onschuld moet de inspecteur bij het opleggen van een boete de opzet of grove schuld van de betrokkene bewijzen. De belastingplichtige mag niet worden belast met het bewijs van het tegendeel (vergelijk Hoge Raad 15 juli 1988, BNB 1988/270). Het EVRM eist niet dat de inspecteur bij het bewijzen van de opzet of grove schuld is gebonden aan de bewijsregels van het nationale strafrecht. Er hoeft geen wettig en overtuigend bewijs te worden geleverd overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 338 e.v. van het Wetboek van Strafvordering.

Zoals de leden van de VVD-fractie opmerken heeft de Commissie Van Slooten in haar rapport van 18 maart 1992 het standpunt ingenomen dat de inspecteur de boete niet kan baseren op de gepresumeerde grondslag van de aanslag. Dit standpunt heeft geleid tot het voorstel artikel 29 van de AWR zodanig te wijzigen, dat daarin wordt vastgelegd dat de zogenoemde omkering van de bewijslast geen toepassing vindt voorzover het beroep is gericht tegen een vergrijpboete. Met deze bepaling wordt de omkering van

de bewijslast uitgesloten voorzover het gaat om de aanwezigheid van opzet of grove schuld.

(...)

Voor het bepalen van de grondslag van de vergrijpboeten wordt dus, voorzover sprake is van opzet (of grove schuld), aangesloten bij de feitelijk geheven belasting. Dit geldt ook indien de omvang van de feitelijk geheven belasting is vastgesteld met toepassing van de zogenoemde omkering van de bewijslast. Een andere opvatting zou tot grote praktische complicaties leiden."(13)

2.3 De bewijslastomkering ter zake van het verschuldigd zijn van verzuimboeten - ertoe leidende dat de beboete overtuigend moet aantonen dat hem geen schuld treft - wordt verdedigbaar geacht hoewel de waarborgen van art. 6 EVRM ook voor verzuimboeten gelden(14) en in strafachtige zaken de bewijslast in beginsel op de vervolgende instantie behoort te liggen.(15) Het arrest van het EHRM in de zaak Amosi Salabiaku v. Frankrijk(16) leert inderdaad dat bewijsvermoedens die de bewijslast ten dele bij de verdachte leggen, niet in strijd met art. 6, tweede lid, EVRM hoeven te zijn:

"28. (...) Presumptions of fact or of law operate in every legal system. Clearly, the Convention does not prohibit such presumptions in principle."

Dergelijke bewijsvermoedens vinden echter hun grenzen in hetgeen er voor de verdachte op het spel staat en in de rechten van de verdediging:

"Article 6 par. 2 does not therefore regard presumptions of fact or of law provided for in the criminal law with indifference. It requires States to confine them within reasonable limits which take into account the importance of what is at stake and maintain the rights of the defence."

2.4 Ook in de Britse zaak Murray geeft het EHRM er blijk van onder bepaalde, de verdachte objectief belastende omstandigheden toelaatbaar te achten dat de bewijslast in een strafzaak verschuift naar de verdachte. De zaak betrof een verdachte van gijzeling van een politie-informant door de IRA die geen verklaring wenste te geven voor zijn aanwezigheid in het huis waar de vrijheidsberoving plaatsvond (de verdachte werd op de trap in dat huis aangetroffen). Het EHRM overwoog onder meer:(17)

"47. On the one hand, it is self-evident that it is incompatible with the immunities under consideration to base a conviction solely or mainly on the accused's silence or on a refusal to answer questions or to give evidence himself. On the other hand, the Court deems it equally obvious that these immunities cannot and should not prevent that the accused's silence, in situations which clearly call for an explanation from him, be taken into account in assessing the persuasiveness of the evidence adduced by the prosecution.

(...)

It cannot be said therefore that an accused's decision to remain silent throughout criminal proceedings should necessarily have no implications when the trial court seeks to evaluate the evidence against him.

(...)

Whether the drawing of adverse inferences from an accused's silence infringes Article 6 is a matter to be determined in the light of all the circumstances of the case, having particular regard to the situations where inferences may be drawn, the weight attached to them by the national courts in their assessment of the evidence and the degree of compulsion inherent in the situation."

Men zou hier voor belastingboetezaken uit kunnen opmaken dat in situaties die eenvoudig "call for an explanation" door de beboete belastingplichtige (bijvoorbeeld onverklaarde grote contante stortingen op een buitenlandse bankrekening te zinnen name), het niet-beantwoorden van vragen ter zake beantwoord mag worden met een verschuiving (niet: verzwaring) van de bewijslast te zinnen nadele. In elk geval blijkt uit de zaak Murray dat uit een dergelijk weigeren gevolgen getrokken mogen worden bij de waardering van de wél bekende feiten.

2.5. In twee fiscale zaken lijkt het EHRM dat gevolg inderdaad getrokken te hebben. EHRM 30 maart 1999 (Passet v. France), BNB 2002/25, met noot Feteris, betref de omkering van de bewijslast wegens informatieweigering in de Franse belastingwetgeving, die kennelijk eveneens de gehele aanslag geldt, maar die geen verzwaring inhoudt, maar alleen verschuiving van de bewijslast. De Franse wet bepaalde ter zake:

"Dans tous les cas où une imposition a été établie d'office, la charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la décharge ou la réduction de l'imposition."

Passet's van ambtswege vastgestelde aanslagen waren verhoogd met een administratieve boete. Bewijslastverschuiving voor de gehele aanslag en daarmee ook voor de (grondslag van de) boeten werd toelaatbaar geacht, mits voldoende gelegenheid bestaat tot het leveren van tegenbewijs voor een onafhankelijke rechter die alle bewijs beoordeelt. Het arrest EHRM 23 juli 2002 (Västberga Taxi Aktiebolag en Vulic v. Sweden), BNB 2003/2,(18) met noot Feteris, betref een omkering van de bewijslast ter zake van de gegrondheid van een fiscale boete. De Zweedse wet kwam erop neer dat indien de fiscus aanleiding zag een aangifte te corrigeren (de grond voor welke correctie bewezen moest worden door de fiscus), die correctie leidde tot een verhoging van 10, 20 of 40%, ongeacht verwijtbaarheid van de belanghebbende. Op de belanghebbende rustte de last te bewijzen dat er reden zou zijn om de verhoging te verminderen. Het EHRM verwijst naar paragraaf 28 van zijn arrest Salabiaku v. France,(19) waarin vooronderstellingen van daderschap en van verwijtbaarheid zijn aanvaard mits rekening wordt gehouden met wat er voor de belanghebbende op het spel staat en mits het verdedigingsbeginsel gerespecteerd wordt, en acht in casu art. 6 EVRM niet geschonden, met name het vermoeden van onschuld niet, nu Västberga en Vulic weliswaar:

"were faced with a presumption that was difficult to rebut,"

maar:

"they were not left without any means of defence."

Het Hof overweegt uitdrukkelijk dat een belastingstelsel dat op informatieverstrekking door de belastingplichtige drijft, niet kan functioneren zonder een gestandaardiseerde sanctie op onjuiste of onvolledige informatie:

"The Court also has regard to the financial interests of the State in tax matters, taxes being the State's main source of income. A system of taxation principally based on information supplied by the taxpayer would not function properly without some form of sanction against the provision of incorrect or incomplete information, and the large number of tax returns that are processed annually coupled with the interest in ensuring a foreseeable and uniform application of such sanctions undoubtedly require that they be imposed according to standardized rules."

2.6 Weliswaar was in de genoemde Straatsburgse zaken geen verzwaring van de bewijslast aan de orde, maar er was wél sprake van boeten als sanctie op het niet- of incorrect verstrekken van informatie en van verschuiving van de bewijslast ter zake van die boeten naar de belanghebbende (hij moest aannemelijk maken dat de boete niet verschuldigd was: dat aan de delictsomschrijving niet voldaan was). Als boeten toelaatbaar zijn als sanctie op aangifte- en informatieverzuimen of -weigeringen, en als de bewijslast ter zake van het niet-verschuldigd zijn van die boeten op de belanghebbende gelegd mag worden, dan volgt daaruit mijns inziens dat in het algemeen ook toelaatbaar is:

(i) verzwaring van de bewijslast ter zake van de enkelvoudige belasting als sanctie op informatieverzuimen, en

(ii) verschuiving (niet: verzwaring) van de bewijslast ter zake van het (niet-)voldaan zijn aan de voorwaarden voor beboeting van niet-medewerking,

mits (a) de schatting van de fiscus waartegen bewijs geleverd moet worden redelijk is en aansluit bij de wél voorhanden gegevens, (b) de belanghebbende de redelijke mogelijkheid heeft om de onjuistheid van die schatting te bewijzen, (c) de belanghebbende de redelijke mogelijkheid heeft om het niet-voldaan zijn aan de beboetingsvoorwaarden aannemelijk te maken en (d) alles onder controle staat van een onafhankelijke en toegankelijke rechter die elk bewijsmiddel vrij kan waarderen. Daarbij zij er wel op gewezen dat in de zaak Västberga en Vulic de grond voor de correctie aannemelijk gemaakt moest worden door de fiscus en dat vervolgens pas een boete werd opgelegd als percentage van die correctie, de verschuldigdheid waarvan door de belanghebbende ontzenuwd moest worden. Er zij voorts op gewezen dat het EHRM in de genoemde arresten geen duidelijk onderscheid maakt tussen bewijslastverschuivingen ter zake van boeten (i) als sanctie op niet-medewerking of (ii) als sanctie op belastingontduiking. Dat onderscheid schijnt echter wel van belang te zijn, zoals hieronder (2.8 e.v.) zal blijken uit de zaken Funke, Saunders en J.B.

2.7 Uit de Straatsburgse jurisprudentie volgen dus vooralsnog weinig beperkingen voor de vorderingsbevoegdheden van de fiscus. Juister gezegd: die jurisprudentie voert nauwelijks of niet tot beperkingen aan de vorderingsbevoegdheid maar wel, in beperkte mate, tot beperkingen aan (i) de bestraffing van niet-medewerking en (ii) de mogelijkheden tot omkering van de bewijslast met betrekking tot de terechtheid van die bestraffing. Aan de vorderingsbevoegdheden worden slechts de beperkingen gesteld dat zij niet gebruikt mogen worden met het doel bewijs tegen de verdachte van hem te verkrijgen ter zake van een reeds gerezen verdenking (dus, in Nederlandse termen: tot bewijs van de boetegronden). De vorderingsbevoegdheden moeten gebruikt worden voor het doel waarvoor zij gegeven zijn: een juiste belastingheffing. Worden zij daarvoor gebruikt, dan mag niet-naleving bestraft worden, ook met omkering van de bewijslast en boeten. Komt aldus ook bewijs boven water dat gebruikt kan worden in een straf- of boetezaak wegens belastingontduiking tegen dezelfde belanghebbende, dan moet de rechter die over die strafzaak zit, beoordelen of het bewijs verkregen is op een wijze die onverenigbaar is met de vrijwaring tegen zelfincriminatie. In beginsel kan bewijs dat bestaat los van de wil van de verdachte (zoals reeds bestaande documenten) ook in de strafzaak gebruikt worden. Worden de vorderingsbevoegdheden echter gebruikt niet voor de belastingheffing, maar (mede) om de strafzaak van bewijs te voorzien, dan behoort niet-medewerking niet bestraft te worden. Een en ander volgt uit de arresten van het EHRM in de zaken Funke, Saunders en J.B..

2.8 Het eerstgenoemde arrest (EHRM 25 februari 1993, Funke v. Frankrijk, BNB 1993/350 m.nt. Wattel, NJ 1993, 485 m.nt. Kn.) betrof een veroordeling van een belastingplichtige wegens het niet desgevorderd produceren van bescheiden ter zake van buitenlandse bankrekeningen (van het illegaal aanhouden waarvan hij verdacht werd). Het Hof oordeelde:

"44. The Court notes that the customs secured Mr Funke's conviction in order to obtain certain documents which they believed must exist, although they were not certain of the fact. Being unable or unwilling to procure them by some other means, they attempted to compel the applicant himself to provide the evidence of offences he had allegedly committed. The special features of customs law (...) cannot justify such an infringement of the right of anyone "charged with a criminal offence", within the autonomous meaning of this expression in Article 6, to remain silent and not to contribute to incriminating himself. There has accordingly been a breach of Article 6 § 1."

2.9 Het tweede arrest (EHRM 17 december 1996, Saunders v. UK, BNB 1997/254, met noot Feteris), betrof een vennootschapsbestuurder die onder antwoordplicht gehoord was door een bestuursorgaan in verband met onregelmatigheden rond (aandelentransacties in verband met) een fusie, en die later strafrechtelijk vervolgd werd voor die onregelmatigheden en daarbij geconfronteerd werd met het bewijs dat hij onder antwoordplicht eerder - toen hij nog geen verdachte was - verstrekt had. Het Hof overwoog (mijn curs.):

"-68. The Court recalls that (...) the right to silence and the right not to incriminate oneself, are generally recognised international standards which lie at the heart of the notion of a fair procedure under Article 6.

Their rationale lies, inter alia, in the protection of the accused against improper compulsion by the authorities thereby contributing to the avoidance of miscarriages of justice and to the fulfilment of the aims of Article 6 (...). The right not to incriminate oneself, in particular, presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused. (...).

-69. The right not to incriminate oneself is primarily concerned, however, with respecting the will of an accused person to remain silent. As commonly understood in the legal systems of the Contracting Parties to the Convention and elsewhere, it does not extend to the use in criminal proceedings of material which may be obtained from the accused through the use of compulsory powers but which has an existence independent of the will of the suspect such as, inter alia, documents acquired pursuant to a warrant, breath, blood and urine samples and bodily tissue for the purpose of DNA testing. In the present case the Court is only called upon to decide whether the use made by the prosecution of the statements obtained from the applicant by the Inspectors amounted to an unjustifiable infringement of the right. This question must be examined by the Court in the light of all the circumstances of the case. In particular, it must be determined whether the applicant has been subject to compulsion to give evidence and whether the use made of the resulting testimony at his trial offended the basic principles of a fair procedure inherent in Article 6 § 1 of which the right not to incriminate oneself is a constituent element.

-70. It has not been disputed by the Government that the applicant was subject to legal compulsion to give evidence to the Inspectors. He was obliged under sections 434 and 436 of the Companies Act 1985 (...) to answer the questions put to him by the Inspectors in the course of nine lengthy interviews of which seven were admissible as evidence at his trial. A refusal by the applicant to answer the questions put to him could have led to a finding of contempt of court and the imposition of a fine or committal to prison for up to two years (...) and it was no defence to such refusal that the questions were of an incriminating nature (...).

(...)

-71. (...) It follows that what is of the essence in this context is the use to which evidence obtained under compulsion is made in the course of the criminal trial.

-72. In this regard, the Court observes (...).

In sum, the evidence available to the Court supports the claim that the transcripts of the applicant's answers, whether directly self-incriminating or not, were used in the course of the proceedings in a manner which sought to incriminate the applicant.

(...)

-74. (...) (The Court) does not accept the Government's argument that the complexity of corporate fraud and the vital public interest in the investigation of such fraud and the punishment of those responsible could justify such a marked departure as that which occurred in the present case from one of the basic principles of a fair procedure. Like the Commission, it considers that the general requirements of fairness contained in Article 6, including the right not to incriminate oneself, apply to criminal proceedings in respect of all types of criminal offences without distinction from the most simple to the most complex. The public interest cannot be invoked to justify the use of answers compulsorily obtained in a non-judicial investigation to incriminate the accused during the trial proceedings."

Actieve medewerking, met name beantwoording van mondelinge vragen, ten behoeve van de bestraffing mag dus niet onder sanctiedreiging gevorderd worden (wel ten behoeve van de niet-punitieve doeleinden, zoals correcte belastingheffing), maar inzagevorderingen lijken wél toegestaan, ook onder sanctiedreiging (zie echter 2.10 hieronder). Verder kan het ten behoeve van de niet-punitieve doeleinden (belastingheffing) onder dreiging gevorderde en aldus verkregen bewijs uitgesloten zijn voor gebruik in de strafzaak wegens de druk waaronder het verkregen is.

2.10 Het derde arrest (EHRM 3 mei 2001, J.B. v. Switzerland, BNB 2002/26, met noot Feteris) ging over een verdenking van onjuiste aangiften tegen J.B., een Zwitserse skileraar, in het kader waarvan van hem acht maal bescheiden werden gevorderd die moesten uitwijzen hoe hij aan zijn vermogen was gekomen.

Het gevraagde materiaal kon zowel voor belastingheffing als voor bestraffing worden gebruikt. De procedure was niet eenduidig administratief of bestraffend van aard. Beide sporen konden gevolgd worden. J.B. bleef weigeren en werd daarvoor vier maal beboet. Hij kwam daarmee in een situatie die lijkt op die van Funke, die met boete en dwangsom achterna gezeten werd om mee te werken aan de verkrijging van belastend materiaal in de strafzaak tegen hem. Het Hof lijkt in zoverre terug te komen op Saunders dat ook documenten die gevraagd worden met het oog op bewijslevering in een strafzaak tegen de verdachte niet verstrekt hoeven worden, althans dat niet-verstrekking onder die omstandigheden niet bestraft mag worden. Het Hof overwoog (curs. PJW):

"-47. (...) the Court observes that the proceedings served the various purposes of establishing the taxes due by the applicant and, if the conditions herefor were met, of imposing a supplementary tax and a fine for tax evasion on him. Nevertheless, the proceedings were not expressly classified as constituting either supplementary tax proceedings or tax evasion proceedings.

-48. The Court furthermore considers, and this was not in dispute between the parties, that from the beginning and throughout the proceedings the tax authorities could have imposed a fine on the applicant on account of the criminal offence of tax evasion. According to the settlement reached on 28 November 1996 the applicant did indeed incur such a fine amounting to CHF 21,625.95.

(...)

-63. The Court recalls at the outset that in proceedings originating in an individual application it has to confine itself, as far as possible, to an examination of the concrete case before it (...). Accordingly, what is at stake in the present case is not the fairness of the proceedings as such which were instituted against the applicant. Rather, the Court is called upon to examine whether or not the imposition of a fine on the applicant for having failed to provide certain information complied with the requirements under the Convention. It follows from this that the Court is not deciding in the present case the issue whether a State can oblige a taxpayer to give information for the sole purpose of securing a correct tax assessment.

(...)

-65. (...) when on 11 December 1987 the X. District Office instituted tax evasion proceedings against the applicant, he was requested to submit all documents concerning the companies in which he had invested money. When the applicant failed to do so, he was requested on three further occasions to declare the source of his income. The applicant not having reacted to these requests, a disciplinary fine of CHF 1,000 was imposed on him on 28 February 1989. After four additional admonitions, a second disciplinary fine of CHF 2,000 was imposed on the applicant. The latter fine he eventually contested unsuccessfully before the Federal Court. Subsequently, he received two further disciplinary fines.

-66. Thus, it appears that the authorities were attempting to compel the applicant to submit documents which would have provided information as to his income in view of the assessment of his taxes. Indeed, according to the Federal Court's judgment of 7 July 1995, it was in particular important for the authorities to know whether or not the applicant had obtained any income which had not been taxed. While it is not for the Court to speculate what the nature of such information would have been, the applicant could not exclude that any additional income which transpired from these documents from untaxed sources could have constituted the offence of tax evasion.

-67. (...) the applicant and the authorities reached an agreement on 28 November 1996 which closed various tax and criminal tax proceedings, including proceedings concerning disciplinary fines. (...).

-68. The Court notes that in its judgment of 7 July 1995 the Federal Court referred to various obligations in criminal law obliging a person to act in a particular way in order to be able to obtain his conviction, for instance by means of a tachograph installed in lorries, or by being obliged to submit to a blood or a urine test. In the Court's opinion, however, the present case differs from such material which, as the Court found in the Saunders case, had an existence independent of the(20) person concerned and was not, therefore, obtained by means of coercion and in defiance of the will of that person (...).

-69. The Government have further submitted that the applicant had not been obliged to incriminate himself since the authorities were in fact already aware of the information concerned and he had admitted the amounts concerned. The Court remains unconvinced by this argument in view of the persistence with which the domestic tax authorities attempted to achieve their aim. Thus, between 1987 and 1990 the authorities found it necessary to request the applicant on eight separate occasions to submit the

information concerned and, when he refused to do so, they successively imposed altogether four disciplinary fines on him.

-70. (...), the Government have submitted that a separation of proceedings - the regular tax proceedings, on the one hand, and the criminal tax evasion proceedings, on the other - would be impractical. However, the Court recalls that its task is to determine whether the Contracting States have achieved the result called for by the Convention, but not to indicate which means a State should utilise in order to perform its obligations under the Convention (...).

-71. As a result, and against the above background, the Court considers that there has been a violation of the right under Article 6 § 1 of the Convention not to incriminate oneself."

2.11 Saunders en J.B. v. Switzerland rijmen met elkaar als de term "documents, acquired pursuant to a warrant" in Saunders wordt uitgelegd als: bescheiden die (bij een doorzoeking of inbeslagneming) zonder medewerking van de verdachte verkregen worden. Kennelijk neemt het Hof stelling tegen twee verschijnselen:

(i) bestraffing van weigering van actieve medewerking aan vergaring van incriminerend bewijsmateriaal door een reeds verdachte (zulks blijkt uit Funke en J.B.) en

(ii) incriminerend gebruik van bewijsmateriaal dat voor niet-strafrechtelijke doeleinden vergaard is onder een antwoorddwang toen de belanghebbende nog niet "charged" was (zulks blijkt uit Saunders).

2.12 Uit de Straatsburgse jurisprudentie, hoewel zeer casuïstisch, kan mijns inziens de conclusie getrokken worden dat omkering van de bewijslast (inclusief verzwaring), alsmede boete- of dwangsomoplegging toelaatbaar zijn als sanctie op niet-medewerking aan bewijsvergaring ten behoeve van een correcte belastingheffing. Zij zijn daarentegen niet toelaatbaar als sanctie op weigering van actieve medewerking van een reeds verdachte belastingplichtige aan de vergaring van hem belastend bewijsmateriaal in een straf(achtige) procedure wegens belastingontduiking. Wel mag de belastingplichtige belast worden met het bewijs dat er geen grond voor beboeting wegens niet-medewerking bestaat indien de fiscus die niet-medewerking en daaruit voortvloeiende correcties aannemelijk heeft gemaakt.

2.13 Uit HR 27 juni 2001, nr. 35 889, BNB 2002/27, met conclusie Wattel en noot Feteris, blijkt dat u omkering van de bewijslast (ter zake van zowel de belastingschatting als de boete-oplegging) verenigbaar acht met de waarborgen van het EVRM, behalve als de omkering het bewijs voor de boetegronden betreft en gebaseerd wordt op de weigering vragen te beantwoorden (actieve medewerking).(21) De zaak betrof een naheffingsaanslag met 50% verhoging ten laste van een boekhouder die verdacht werd van deelneming aan een criminele organisatie in witwassen en die geweigerd had fiscale informatie te eigen aanzien te verstrekken omdat hij meende dat die informatie in een straf- of boetezaak tegen hem gebruikt zou worden. U overwoog:

"3.3. Middel II komt erop neer dat doordat de Inspecteur van belanghebbende heeft gevergd dat deze gegevens en inlichtingen zou verstrekken, en aan het niet verstrekken daarvan een voor belanghebbende nadelig gevolg is verbonden, tekort is gedaan aan de waarborgen welke belanghebbende kon ontlenen aan het EVRM en het IVBPR.

Het Hof heeft - in cassatie onbestreden - geoordeeld dat de door de Inspecteur met toepassing van artikel 47 AWR gevraagde gegevens, inlichtingen en bescheiden van belang konden zijn voor de belastingheffing ten aanzien van belanghebbende. De weigering om door middel van verstrekking van de gevraagde gegevens, inlichtingen en bescheiden mee te werken aan het vaststellen van zijn belastingschuld kan belanghebbende niet rechtvaardigen met een beroep op evenbedoelde verdragen. Dit geldt, voorzover het die vaststelling betreft, ook voor het verweer tegen de consequenties die de artikelen 25, lid 6, en 29, lid 1, AWR verbinden aan het niet voldoen aan de ingevolge artikel 47 AWR geldende verplichting.

-3.4. Voorzover het betreft de in de naheffingsaanslag begrepen verhoging (boete) dient de vaststelling c.q. het kwijtscheldingsbesluit en de toetsing daarvan te voldoen aan de eisen die artikel 6, lid 1, EVRM stelt in geval van een 'criminal charge'. Daartoe behoren de eerbiediging van het recht van de beschuldigde om

te zwijgen en van diens recht om zichzelf niet te behoeven incrimineren (vgl. het arrest van het Europese Hof voor de rechten van de mens (EHRM) van 17 december 1996, Saunders v. UK, BNB 1997/254; hierna: het arrest Saunders). Gelet op het arrest Saunders brengt het een en ander in een geval als het onderhavige, waarin een belastingplichtige aan het EVRM niet het recht kan ontnemen zich te onttrekken aan de verplichting gegevens, inlichtingen en bescheiden te verstrekken, mee dat een verklaring die de betrokkene heeft afgelegd ter voldoening aan die verplichting, niet mag worden gebruikt ten behoeve van de boete-oplegging. Dit betekent dat de verklaring die belanghebbende tegenover de Inspecteur heeft afgelegd over de aanschafprijs van het kantoormeubilair, door het Hof buiten beschouwing moest worden gelaten bij de beoordeling van de grondslag voor de boete-oplegging.

Het ligt in de lijn van het voorgaande om met het in artikel 6, lid 1, EVRM begrepen recht voor de beschuldigde om te zwijgen en om zichzelf niet te behoeven incrimineren, tevens in die zin rekening te houden dat voorzover een belanghebbende, ofschoon hij tot het afleggen van een verklaring kon worden verplicht, heeft geweigerd te voldoen aan de verplichting een van hem gevorderde verklaring af te leggen, in het kader van de vaststelling en toetsing van een boete aan die weigering als zodanig geen voor hem nadelig gevolg mag worden verbonden. Hieruit volgt dat het Hof aan zijn oordeel met betrekking tot de toepasselijkheid in het onderhavige geval van artikel 29, lid 1, AWR, neerkomende op een omkering en verzwaring van de bewijslast, voor wat betreft de boete-oplegging niet mocht doen bijdragen dat belanghebbende had geweigerd een verklaring te geven voor contante stortingen op zijn bankrekening.

-3.5. Het hiervóór in 3.4 overwogene kan evenwel niet tot cassatie leiden. Gelet op het arrest Saunders, waarin door het EHRM onderscheid wordt gemaakt tussen (bewijs)materiaal dat wel en dat niet zijn bestaan dankt aan de wil van de beschuldigde, zou artikel 6, lid 1, EVRM niet eraan in de weg hebben gestaan dat ook in het kader van de beoordeling van de boete-oplegging rekening was gehouden met de door de Inspecteur ten behoeve van de vaststelling van de belastingschuld opgevraagde bescheiden, indien deze door belanghebbende zouden zijn verstrekt. Derhalve bestaat er geen reden aan de weigering van belanghebbende om die bescheiden - uit 's Hofs uitspraak en de stukken van het geding blijkt niet dat belanghebbende het bestaan daarvan heeft ontkend - te verstrekken voor de boete-oplegging het gevolg te ontzeggen dat artikel 29, lid 1, AWR aan het niet naleven van de verplichtingen ingevolge artikel 47 AWR verbindt. Het Hof heeft bovendien - in cassatie onbestreden - geoordeeld dat belanghebbende niet volledig heeft voldaan aan zijn administratieverplichting. Laatstbedoeld oordeel draagt zelfstandig 's Hofs oordeel dat artikel 29, lid 1, AWR in dit geval van toepassing is. Indien aan een belastingplichtige, zonder dat daarbij voorbij wordt gezien aan de rechten die deze aan het EVRM of het IVBPR kan ontnemen, de gedraging kan worden verweten die tot de toepasselijkheid van artikel 29, lid 1, AWR leidt, kan de door laatstbedoelde bepaling bewerkstelligde omkering en verzwaring van de bewijslast als zodanig niet worden beschouwd als strijdig met het EVRM of het IVBPR. Middel II faalt mitsdien eveneens."(22)

2.14 Ik meen dat inderdaad de verschuiving van de bewijslast ook ter zake van de boetegronden toelaatbaar is als de gevraagde medewerking de vaststelling van de belastingschuld betrof en de boete een sanctie op niet-medewerking is, maar dat uit de Straatsburgse jurisprudentie niet afgeleid kan worden dat zo'n verschuiving (laat staan een verzwaring) ook toelaatbaar is ter zake van het bewijs van boetegronden als de boete niet de informatieweigering, maar belastingontduiking beoogt te bestraffen. Anders gezegd: ter zake van de gronden voor de verzuimboeten van de artt. 67a t/m 67c AWR is verschuiving wél toelaatbaar, maar niet ter zake van de gronden voor de vergrijpboeten van de artt. 67d t/m 67f AWR (met uitzondering van het onderdeel aangifteverzuim in art. 67d, lid 1, AWR, waarvoor verschuiving wél toelaatbaar is omdat het strafbare feit informatieweigering betreft en niet valse informatie).

2.15 In de zaken met de nrs. 39 104 en 39 105 waarbij deze bijlage een bijlage is, gaat het om beboeting wegens belastingontduiking en is het belasten van de verdachte/belastingplichtige met het bewijs dat hij niet heeft ontdoken dus naar mijn mening niet toelaatbaar. In die zaken heeft het Hof mijns inziens terecht de bewijslast alleen ter zake van de enkelvoudige belasting, niet ter zake van de gronden voor beboeting omgekeerd geacht.

2.16 De wetgever lijkt met de slotzinnen van art. 25, zesde lid, respectievelijk art. 27e AWR, voor de vergrijpboeten van art. 67d tot en met 67f AWR inderdaad bewijslastomkering ter zake van de gronden

voor vergrijpboeten uitgesloten te hebben. Zoals uit de hieronder (onderdeel 3) aangehaalde wetsgeschiedenis zal blijken, bedoelde hij echter met deze slotzinnen niet meer dan dat ter zake van de subjectieve delictsbestanddelen (opzet of grove schuld) de bewijslast op de fiscus blijft rusten; voor de berekeningsgrondslag van de vergrijpboete (de ontduiking: het bedrag dat door opzet of grove schuld niet geheven zou zijn) zou de omkering van de bewijslast naar de bedoeling van de wetgever ook bij vergrijpboeten onverkort blijven gelden. De tekst van de wet, en met name de rechtspraak van het EHRM geven echter geen aanleiding tot deze beperking van de bedoelde slotzinnen.(23)

3. Grenzen, vervat in de wetshistorie

3.1 De verplichtingen ten dienste van de belastingheffing waren tot de Tweede Wereldoorlog in de heffingswetten opgenomen.(24) Na de Tweede Wereldoorlog gold het fiscale noodrecht, dat de fiscus verregaande bevoegdheden gaf. Bij Wet van 23 april 1952, Stb. 191, werden de bevoegdheden van de belastingheffende overheid genormaliseerd. De Memorie van Toelichting bij deze Wet Bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht) vermeldt:(25)

"Nu (...) geleidelijk meer normale tijden zijn weergekeerd en de achterstand uit de oorlogsjaren vrijwel is opgeruimd, is het ogenblik gekomen om te overwegen of de bijzondere maartregelen al dan niet bestendig dienen te worden. Daarbij moeten tegen elkaar worden afgewogen enerzijds het belang van een nauwkeurige heffing van de belastingen en anderzijds het belang van een zo gering mogelijke inbreuk op de persoonlijke levenssfeer van de belastingplichtigen.

Voor wat de (bedoeld zal zijn "het"; PJW) eerste betreft, dient daarbij wel te worden in acht genomen, dat de fiscus met voldoende zekerheid moet kunnen vaststellen, welke grondslagen voor de belastingheffing behoren te worden aangenomen. (...) Het feit (...) dat de hoge heffingen diep in het gemeenschapsleven ingrijpen, is een reden te meer om aan de administratie de middelen ter beschikking te stellen die zij nodig heeft om ieder aan de schatkist te laten bijdragen hetgeen hij verschuldigd is. (...)

Aan de andere zijde moet worden rekening gehouden met de rechtspositie van de contribuabelen. In een democratische Staat bestaat in gewone tijden een zekere evenwichtstoestand tussen de bevoegdheden, welke toekomen aan de administratie, en de levenssfeer van de burgers, waarop de administratie slechts binnen zekere grenzen inbreuk mag maken. De ondergetekende is van mening, dat onder meer normale omstandigheden als waaronder wij thans leven het niet meer toelaatbaar is, dat de wijze, waarop de fiscus zich het feitenmateriaal verschafft, dat hij nodig heeft om een juiste belastingheffing te bevorderen, een inbreuk maakt op de persoonlijke levenssfeer van de belastingplichtigen, waarbij die evenwichtstoestand wordt verbroken."

3.2 De bedoelde MvT betoogt over de plichten tot gegevensverstrekking en inzageverlening in boeken en bescheiden het volgende:(26)

"Te dien aanzien geldt in volle omvang hetgeen hiervóór is gezegd over de noodzaak, dat de fiscus met voldoende zekerheid moet kunnen vaststellen, welke grondslagen voor de belastingheffing moeten worden aangenomen. Naar het oordeel van de ondergetekende zijn bepalingen in zake deze materie enerzijds onmisbaar voor een juiste belastingheffing en anderzijds toch niet van een draconisch karakter als de bepalingen van de tweede groep (bedoeld worden het recht van toegang en huiszoeking, het recht om voorwerpen tot nader onderzoek onder zich te nemen, het blokkeren en onderzoeken van safes en het conservatoire beslag; PJW). Hier kan de fiscus geheel blijven binnen de grenzen van hetgeen naar gangbare opvattingen gerekend wordt tot de normale bevoegdheden van de administratie te behoren; hij behoeft daarbij geen inbreuk te maken op hetgeen voor hem in de persoonlijke levenssfeer van de burgers onaantastbaar behoort te zijn."

(...)

"De ondergetekende neemt (...) het standpunt in, dat een ieder, fysiek persoon zowel als rechtspersoon, volledige medewerking moet verlenen om te bepalen of en, zo ja, hoeveel hij zelf aan belasting verschuldigd is. Zo nodig zal hij zijn aangifte of de door hem verstrekte inlichtingen of gegevens door boeken en bescheiden moeten staven. De plicht om gegevens te verstrekken met betrekking tot de

belastingheffing van derden behoort naar de mening van de ondergetekende - behoudens hetgeen ter zake in bijzondere wetten is bepaald - beperkt te blijven tot de feiten, die liggen en de handelingen, die verricht worden in de commerciële sfeer. In de huidige tijdsomstandigheden zou het (...) te ver gaan om ook met betrekking tot derden (...) inlichtingen te verlangen over hetgeen zich in de persoonlijke sfeer afspeelt."

3.3 Het ontwerp van de Wet Vervanging Fiscaal Noodrecht bevatte de verplichting boeken en andere bescheiden ter beschikking te stellen die van belang konden zijn voor de heffing van enige Rijksbelasting ten aanzien van de informatieplichtige. In het oorspronkelijke wetsontwerp luidde art. 2, eerste lid, letter b:(27)

"(1) Een ieder is gehouden aan de inspecteur:

a. (...)

b. boeken en bescheiden, waarvan de kennisneming van belang kan zijn voor de heffing te zijnen aanzien van enige Rijksbelasting, desgevorderd te inzage te verstrekken."

De tekst werd echter geamendeerd omdat het niet de bedoeling was dat geschriften ter inzage zouden moeten worden verstrekt met enkel beschouwingen, zoals adviezen waarin rechtskundige argumenten werden ontwikkeld voor een door de belastingplichtige in te nemen standpunt. Stukken die zowel feiten als beschouwingen bevatten, moe(s)ten wel ter inzage worden verstrekt.(28) Na amendering luidde art. 2, eerste lid, letter b, in het Gewijzigde wetontwerp:(29)

"(1) Een ieder is gehouden aan de inspecteur:

a. (...)

b. boeken en bescheiden, waarvan de kennisneming van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten, welke invloed kunnen uitoefenen op de heffing te zijnen aanzien van enige Rijksbelasting, desgevorderd te inzage te verstrekken."

Minister Lieftinck nam het amendement over:(30)

"De geachte afgevaardigden Hofstra en Lucas zouden de verplichting tot het verlenen van inzage van boeken en bescheiden bij voorkeur willen beperken tot die, waarvan kennisneming van belang kan zijn voor het vaststellen van de feiten. (...). De geachte afgevaardigde de heer Lucas heeft nu een tekst voorgedragen, (...). Ik wil wel zeggen, Mijnheer de Voorzitter, dat het ook mijn bedoeling niet is, dat geschriften met louter beschouwingen, bijvoorbeeld een advies, waarin de rechtskundige argumenten worden ontwikkeld voor een door de belastingplichtige te nemen standpunt, ter inzage moet worden gegeven. Met de redelijkheid, dergelijke bescheiden uit te sluiten van de inzageplicht, kan ik wel akkoord gaan. Met een amendement, dat de strekking heeft de inzageplicht te beperken tot boeken en andere bescheiden, waarvan de kennisneming van kan zijn voor de vaststelling van de feiten, welke invloed kunnen uitoefenen op de heffing van enige Rijksbelasting, zou ik mij wel kunnen verenigen.

Dit geldt te meer, omdat uit die formulering blijkt - ik stel er prijs op dat mijnerzijds te zeggen -, dat stukken, die feiten én feiten beschouwingen bevatten, onder te tekst van de wet zullen vallen."

3.4 Bij de introductie van de AWR werden de informatieverplichtingen zonder inhoudelijke wijzigingen in art. 47 e.v. ondergebracht.

3.5 De Wet van 26 november 1987, Stb. 536, strekte tot uitbreiding van de informatieverplichtingen en tot invoering van een boekhoudverplichting. Zij vloeide voort uit de constatering door onder meer door de Interdepartementale Stuurgroep Misbruik en Oneigenlijk gebruik (ISMO), dat de bevoegdheden van de fiscus ontoereikend waren in de strijd tegen belastingfraude. Het pièce de résistance van de Wet van 26

november 1987 was de uitbreiding van de verplichting van (wat nu zou heten) administratieplichtigen om derdeninformatie te verstrekken. Tot die tijd hoefde ter zake van de belastingplicht van derden slechts inzage in boeken verstrekt te worden; in 1987 werd echter ook actieve derdeninformatieverstrekking - beantwoording van vragen - verplicht. Bij amendement werd voorts het toenmalige art. 53a AWR ingevoerd, inhoudende een boekhoudverplichting. Volgens de toelichting op het amendement werd met art. 53a AWR beoogd een leemte te dichten in de administratieve verplichtingen die voor het functioneren van de nieuwe inlichtingenverplichtingen van belang waren. Immers: iemand die geen boekhouding bijhoudt, kan zeggen dat hij van niets weet en kan ook geen inzage verstrekken in die niet-bestaande boekhouding.

3.6 Bij Wet van 29 juni 1994, Stb. 499 (Aanpassing van administratieve verplichtingen)(31) werden de verplichtingen ten dienste van de belastingheffing opnieuw geordend en geherformuleerd, opdat een sluitend geheel zou ontstaan en werden de administratie- en bewaarplichten van art. 52 AWR ingevoerd. Daarbij werd door de wetgever geëxpliciteerd dat beoogd werd de ondernemer, de inhoudingsplichtige of het lichaam dat anderszins verplicht is tot het voeren van een administratie voor de belastingheffing niet meer administratieve verplichtingen op te leggen dan nodig zou zijn voor een verantwoorde controle door de fiscus en voor een goed en rechtvaardig verloop van de belastingheffing.(32) De Memorie van Toelichting bij deze wet betoogt over het systeem van afdeling 2 van hoofdstuk VIII AWR (verplichtingen ten dienste van de belastingheffing) het volgende: (33)

"Allereerst zijn de bepalingen opgenomen die verplichtingen bevatten welke in beginsel voor een ieder gelden, en wel voor de "eigen" belastingheffing. Daarna heeft de administratieverplichting een eigen plaats gekregen; in dezelfde bepaling is de bewaarverplichting vervat. Vervolgens is bepaald dat administratieplichtigen aan verzoeken om inlichtingen of raadpleging van de (inhoud van) informatiedragers moeten voldoen ten behoeve van de heffing van belasting van derden en van die waarvan de inhouding aan hen is opgedragen. (...)."

3.7 Over art. 47 AWR werd het volgende opgemerkt:(34)

"In vorengenoemde artikelen 47, 52 en 53 van de Algemene wet is, overeenkomstig het stelsel dat aan deze wet ten grondslag ligt, aan hetgeen door de fiscus verlangd kan worden, de materieelrechtelijke beperking verbonden dat het alleen mag gaan om de gegevens die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing. Zo kunnen onder de in artikel 47, eerste lid, onder b genoemde "bescheiden" en andere informatiedragers ook begrepen worden de boekhouding, de kladboekhouding, de kassarol, nota's en kwitanties, akten, brieven, notulen, microfilms, magneetbanden, enz. mits zij van belang kunnen zijn voor de vaststelling van fiscaal relevante feiten. Ook de bescheiden waarop de jaarstukken of de winst- en verliesrekening gebaseerd zijn, kunnen daaronder worden begrepen. (...) [N]iet beslissend is of de kennisneming van deze bescheiden van belang is, maar of zij van belang k n zijn voor de belastingheffing. Zoals blijkt uit de jurisprudentie op de bestaande fiscale wetgeving, behoort bij de toepassing van artikel 47 elk van de betrokken partijen te doen al wat juist van h ar redelijkerwijs verlangd kan worden. Dit betekent dat de belastingplichtige die lichtvaardig beschikbaarstelling van bepaalde bescheiden weigert of lichtvaardig in gebreke blijft deze ter beschikking te stellen, groot risico loopt dat een aanslag door de inspecteur zal worden vastgesteld en dat hij vervolgens in de daarop volgende bezwaarschrift- of beroepsprocedure ingevolge respectievelijk artikel 25 of artikel 29 zal worden geconfronteerd met de daarin neergelegde omkering van de bewijslast. Anderzijds houdt een juiste vervulling van de controletaak ook in dat de inspecteur - in concreto - in redelijkheid tot zijn oordeel heeft kunnen komen dat de ter inzage gevraagde bescheiden etc. van belang kunnen zijn voor de belastingheffing. In voorkomende gevallen kan de vraag wat uit controle-oogpunt van belang kan zijn, beantwoord worden met behulp van de inzichten die ontwikkeld zijn in het accountantsberoep. Indien daarover verschil blijft bestaan, zal uiteindelijk de rechter hebben te beslissen of het wettelijke criterium dat de verzochte gegevens of de ter inzage gevraagde gegevens van belang kunnen zijn voor c.q. betrekking hebben op feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing, in concreto juist is toegepast. De op basis van de bestaande jurisprudentie tot stand gekomen uitwerking van het in artikel 47 neergelegde wettelijke criterium behoudt derhalve volledig zijn gelding."

En op blz. 20-21:

"Met de zinsnede "zulks ter keuze van de inspecteur" in het eerste lid, onderdeel b, wordt aangegeven dat de inspecteur overeenkomstig de artikelen 47 en 53 bepaalt welke informatiedragers ter raadpleging beschikbaar dienen te worden gesteld en in hoeverre de inhoud daarvan toegankelijk moet worden gemaakt. (...)

De redelijkheid van de door de inspecteur gemaakte keuze welke informatiedragers ter raadpleging beschikbaar dienen te worden gesteld en in hoeverre de inhoud daarvan toegankelijk gemaakt moet worden staat ter toetsing van de belastingrechter.

(...)

Ten slotte is het zinvol een enkele opmerking te maken over de betekenis van het woord "desgevraagd" in het eerste lid, aanhef, van artikel 47. Het woord geeft aan dat het hier niet gaat om een verplichting tot zogenaamde spontane informatieverstrekking, laat staan van spontane periodieke informatieverstrekking. Anders gezegd: de inspecteur moet een contribuabele vooraf verzoeken opgaaf te doen met betrekking tot fiscaal relevante voorvallen of gebeurtenissen in de fiscaal relevante periode. In artikel 47 gaat het om individuele vragen die een individueel antwoord vragen. Rechtmatig is daarbij elk verzoek van de inspecteur gericht op het verwerven van de kennis van gegevens die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing. Het is daarbij aan de inspecteur om, binnen de grenzen der redelijkheid, te bepalen of en in hoeverre hij van zijn bevoegdheden gebruik maakt."(35)

In de Memorie van Antwoord wordt vervolgens als volgt gereageerd op zorgen van Kamerleden:(36)

"De leden van de V.V.D.-fractie (...) hebben met enige zorg kennis genomen van het (...) gestelde omtrent het aan de artikelen 47, 52 en 53 ten grondslag liggende criterium dat de fiscus van de justitiabele inlichtingen dan wel inzage kan verlangen van gegevens en feiten die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing. De opmerkingen van deze leden dat dit criterium ruim is, is juist. Ik vestig er evenwel de aandacht op dat dit criterium reeds decennia met zoveel woorden in de belastingwetgeving voorkomt - derhalve niets nieuws brengt - en in de praktijk niet tot problemen heeft geleid. Het criterium moet ook noodzakelijkerwijs ruim zijn, omdat de betekenis van bepaalde feiten en omstandigheden veelal slechts kan worden vastgesteld aan de hand van hun onderlinge samenhang. Of een bepaald gegeven fiscaal relevant is, is ook niet altijd op voorhand te bepalen. Wel moet in dit verband worden bedacht dat de bij de belastingheffing geldende algemene beginselen van behoorlijk bestuur meebrengen dat de fiscus slechts in redelijkheid gebruik maakt van zijn bevoegdheden. Dit ligt vast in de op dit gebied gevestigde jurisprudentie. Het belang dat deze leden toekennen aan een prudente hantering van bevoegdheden door de belastingdienst, stemt overigens overeen met mijn opvatting in dezen. In deze geest en met de opdracht de in de jurisprudentie ontwikkelde beginselen van behoorlijk bestuur tot richtsnoer te nemen, plagen de ambtenaren van de belastingdienst te worden geïnstrueerd."

3.8 Zoals ook uit de geciteerde passages blijkt, had het parlement zorgen over de weinige beperkingen die in de art. 47 tot en met 56 AWR aan de fiscus zijn gesteld. De medewetgever heeft steeds benadrukt dat de inspecteur bij de uitoefening van zijn bevoegdheden is gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.(37) Onder die beginselen vallen het verbod van willekeur en het evenredigheidsbeginsel.

3.9 Hoewel de informatieplichtige zich in het algemeen in de contacten met de inspecteur kan laten vertegenwoordigen, kan de inspecteur verlangen dat hij zijn vertegenwoordiger vergezelt (art. 41, lid 2, AWR). Dit geldt enkel indien de informatieplichtige ingevolge de belastingwet (art. 47 AWR) is opgeroepen tot het mondeling verstrekken van gegevens en inlichtingen aan de inspecteur. Aan art. 41, tweede lid, AWR ligt dezelfde gedachte ten grondslag als aan art. 45 AWR, dat de inspecteur machtigt vertegenwoordiging om geldige redenen uit te sluiten bij de nakoming van een verplichting door degene

die zelf tot nakoming in staat is. De Memorie van Toelichting bij de AWR bevat de volgende algemene opmerking over de bepalingen inzake vertegenwoordiging in Hoofdstuk VIII, Afdeling 1, AWR:(38)

"(...) In het bijzonder zal de in het burgerlijk recht op de voorgrond geplaatste vrijheid om zich in de uitoefening van zijn rechten al dan niet te doen vertegenwoordigen in het belastingrecht aanzienlijk moeten worden beknot. (...) In de eerste plaats is het ter verzekering van de behoorlijke naleving van het materiële recht geboden, de gehoudenheid van het belastingsubject tot persoonlijk optreden op de voorgrond te stellen. Deze gedachte vindt haar neerslag - met de nodige waarborgen voor het individu overigens omkleed - in artikel 43 [thans: 45; PJW]. (...)"

3.10 De toelichting op het toenmalige art. 39 AWR (het huidige art. 41, tweede lid, AWR) hield onder meer in:(39)

"Op de (...) [hiervoor] uiteengezette gronden kan de gehoudenheid tot persoonlijk optreden van het belastingsubject niet worden gemist. Om te voorkomen, dat nodeloos inbreuk wordt gemaakt op belangen van individuen zijn de afwijkingen van de algemene in de artikelen 39, 41 en 42 [thans: 41, 43 en 44; PJW] vervatte regels tot een minimum beperkt. Vooreerst kan het persoonlijk optreden slechts worden gevorderd met betrekking tot een verplichting. De vervolgens gestelde voorwaarde, dat een geldige reden aanwezig is, zal in die zin moeten worden verstaan, dat zich omstandigheden voordoen die de conclusie van de inspecteur rechtvaardigen, dat het belang van een juiste belastingheffing met persoonlijk handelen van het belastingsubject is gediend. Ten slotte kan persoonlijk optreden slechts worden gevorderd van hen die fysiek en geestelijk tot nakoming van de verplichting in staat zijn"

3.11 Uit een en ander kan weinig concreets geconcludeerd worden voor individuele gevallen, maar wel in abstracto dat de inspecteur, zoals te verwachten viel, bij de uitoefening van deze beleidsvrije bevoegdheden gebonden is aan de beginselen van behoorlijk bestuur en met name dat hij een door de rechter toetsbare afweging moet maken tussen het belang van de belastingheffing bij een bepaalde modaliteit van informatievordering en het belang van de belastingplichtige of administratieplichtige bij een minder ver gaande modaliteit (verbod van willekeur, zorgvuldigheidsbeginsel, evenredigheidsbeginsel).

4 Grenzen ex art. 8 EVRM (eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer en de bedrijfsruimte)

4.1 Art. 8 van het EVRM bepaalt (het Nederlands is wel officieel, maar niet authentiek):

"1. Een ieder heeft recht op respect voor zijn privé leven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn correspondentie.

2. Geen inmenging van enig openbaar gezag is toegestaan in de uitoefening van dit recht, dan voor zover bij de wet is voorzien en in een democratische samenleving noodzakelijk is in het belang van de nationale veiligheid, de openbare 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."

4.2 In diverse arresten heeft u geoordeeld dat, zo fiscale informatievorderingen al een inbreuk op art. 8, lid 1, EVRM vormen, deze inbreuk in lid 2 van die bepaling gerechtvaardigd wordt door de noodzaak daartoe in een democratische samenleving voor het economisch welzijn van het land. Ik noem HR (strafkamer) 10 december 1974, nr. 67 574 (Stad Rotterdam), BNB 1975/52, met conclusie R Emmelink en noot Van Duyn, HR 28 mei 1986, nr. 23 784, BNB 1986/238, met noot Scheltens, HR 15 september 1993, nr. 27 858, BNB 1993/344, met noot Zwemmer, en HR 28 januari 1998, nr. 32 732, BNB 1998/147, met conclusie Van Soest en noot Wattel.

4.3 De vraag rijst of deze rechtspraak nog volledig actueel is, gelet op het nadien door het EHRM gewezen arrest in de zaken Sociétés Colas Est v. France,(40) waarin voor ondernemingen het recht ex art. 8, lid 1,

EVRM werd erkend tot eerbiediging van hun zetel en kantoorruimten, en waarin de ex lid 2 daarop toegelaten uitzonderingen eng werden geïnterpreteerd. Deze zaken betroffen de volgende feiten: de Franse mededingingsautoriteit onderzocht illegale kartelafspraken in de Franse bouw (ja; ook daar). Zij doorzocht daartoe zonder voorafgaande rechterlijke machtiging bedrijfsruimten. Daarbij werden documenten in beslag genomen die bij moesten dragen aan het bewijs van de vermoede illegale praktijken. Het EHRM overwoog eerst dat ook de (kantoor)ruimten van bedrijven onder de bescherming van art. 8 EVRM vallen. Voor de vraag of art. 8 EVRM in casu geschonden was, achtte het EHRM vervolgens van belang of:

- de huiszoeken een wettelijke basis hadden in intern (Frans) recht;
- de huiszoeken een legitiem doel dienden in de zin van art. 8, lid 2, EVRM;
- huiszoeking zonder rechterlijke controle in de omstandigheden van het geval noodzakelijk waren voor het bereiken van dat legitieme doel (proportionaliteit).

De laatste vraag werd door het EHRM ontkennend beantwoord bij gebreke van garanties tegen willekeur en misbruik:(41)

46. La Cour constate que les opérations ordonnées par l'administration s'effectuèrent simultanément dans les sièges et agences des requérantes figurant sur une " liste des entreprises à visiter " (...); les agents enquêteurs pénétrèrent sans autorisation judiciaire dans les sièges ou agences des requérantes pour y obtenir et saisir de nombreux documents permettant d'établir la preuve des ententes illicites. Ainsi, il apparaît à la Cour que ces opérations constituèrent par leurs modalités des mesures d'intrusion dans le " domicile " des requérantes (...). La Cour considère que si le ministère de l'Économie dont relevait l'administration compétente à l'époque des faits pour ordonner les enquêtes ne distingua pas, comme le souligne les requérantes, le pouvoir de communication de celui de perquisition ou de visite (...), il ne lui appartient pas de trancher cette question car, en tout état de cause, " l'ingérence litigieuse se révèle incompatible à d'autres égards " (voir mutatis mutandis arrêts Funke c. France p. 23 § 51, Crémieux c. France p. 63 § 40 et Mialhe c. France p. 90 § 38, précités).

47. Certes, selon la jurisprudence constante de la Cour, les Etats contractants jouissent d'une certaine marge d'appréciation pour juger de la nécessité de l'ingérence, mais elle va de pair avec un contrôle européen. Les exceptions que ménage le paragraphe 2 de l'article 8 appellent une interprétation étroite (arrêt Klass et autres c. Allemagne du 6 septembre 1978, Série A n° 28, p. 21 § 42) et leur nécessité dans un cas donné doit se trouver établie de manière convaincante (arrêts Funke, Crémieux et Mialhe c. France, précités, respectivement p. 24 § 55, p. 62 § 39 et p. 89 § 36).

48. La Cour considère que si l'ampleur des opérations menées afin, comme le souligne le Gouvernement, d'éviter la disparition ou la dissimulation des éléments de preuves de pratiques anticoncurrentielles, justifia les ingérences litigieuses dans le domicile des requérantes, encore aurait-il fallu que la législation et la pratique en la matière offrissent des garanties adéquates et suffisantes contre les abus (voir ibidem mutatis mutandis respectivement p. 24 § 56, p. 62 § 39 et p. 90 § 37).

49. Or, elle constate qu'il n'en alla pas ainsi en l'occurrence. En effet, à l'époque des faits - la Cour n'ayant pas à se prononcer sur les réformes législatives de 1986 visant à soumettre le pouvoir d'investigation des enquêteurs à une autorisation préalable d'un magistrat de l'ordre judiciaire, l'administration compétente disposa de pouvoirs très larges qui, en application de l'ordonnance de 1945, lui permirent d'apprécier seule l'opportunité, le nombre, la durée et l'ampleur des opérations litigieuses. De surcroît, les opérations litigieuses s'effectuèrent sans mandat préalable du juge judiciaire et hors la présence d'un officier de police judiciaire (ibidem mutatis mutandis respectivement p. 25 § 57, p.63 § 40 et p. 90 § 38). Dans ces circonstances, à supposer que le droit d'ingérence puisse aller plus loin pour les locaux commerciaux d'une personne morale (voir mutatis mutandis arrêt Niemietz c. Allemagne précité p. 34, § 31), la Cour considère, eu égard aux modalités décrites plus haut, que les opérations litigieuses menées dans le domaine de la concurrence ne sauraient passer comme étroitement proportionnées aux buts légitimes recherchés (arrêts Funke p. 25 § 57, Crémieux p. 63 § 40 et Mialhe p. 90 § 38).

50. En conclusion, il y a eu violation de l'article 8."

Beslissend is (r.o. 49) dat de bevoegdheden waarover de Franse mededingingsautoriteit beschikte zeer ver gingen (zij mocht geheel naar eigen inzicht de geschiktheid, het aantal, de duur en de reikwijdte van de inbreuken beoordelen) terwijl bovendien de inbreuken plaatsvonden zonder voorafgaande rechterlijke machtiging en buiten aanwezigheid van een hulpofficier van justitie. Dat is onverenigbaar met de door het Hof gestelde eis dat "la législation et la pratique en la matière offrissent des garanties adéquates et suffisantes contre les abus" (slot van r.o. 48). Het andere Europese Hof, het Hof van Justitie van de EG (HvJ EG) heeft zich in vergelijkbare zin uitgelaten in het kader van de beoordeling van "verificaties" door de Europese Commissie in het kader van de handhaving van de Europese mededingingswetgeving, waarbij eveneens bedrijfskantoren binnengevallen worden en boeken in beslag genomen worden (" dawn raids "). Men zie met name zijn arresten in de zaken Hoechst(42) en Roquette Frères.(43)

4.4 EJD (annotator in NJ) meent dat het arrest Colas Est vergaande gevolgen heeft voor de Nederlandse bestuursrechtelijke handhavingsbevoegdheden:

"6. Evenals in de Funke zaak wordt er een toetsing in abstracto verricht (vgl. Lawson & Schermers t.a.p., p. 509, nr. 18). Het systeem waarbinnen de 'invallen' zijn toegelaten, wordt veroordeeld, omdat het systeem geen juridische waarborgen biedt. Het ontbreken van rechterlijke controle is daarbij een belangrijk element, maar niet het enige. Wat betekent dit voor Nederland? Het betekent mijns inziens dat handhavingsbevoegdheden zoals zij in de Awb zijn neergelegd niet voorzien in adequate rechtswaarborgen. Het gaat om de artikelen 5.15 - 5.20 Awb (betreden van plaatsen, vorderen inlichtingen, inzage gegevens en bescheiden, onderzoeksbevoegdheid, en medewerkingsplicht). De Awb voorziet niet in een systeem van rechtsbescherming om deze maatregelen voor of tijdens het onderzoek rechterlijk te laten toetsen. Dit stuit immers af op artikel 6.3 Awb dat afzonderlijk beroep tegen voorbereidingshandelingen, waartoe het onderzoek van het bestuursorgaan volgens geldende jurisprudentie van de bestuursrechter wordt gerekend, uitsluit. Weliswaar zal de bestuursrechter deze aspecten bij de beoordeling van het voor beroep vatbare besluit (sanctie of dwangmaatregel) moeten meenemen op grond van het beginsel van behoorlijk bestuur dat besluiten zorgvuldig moeten worden voorbereid (waarbij 5.13 Awb uitdrukkelijk toetsing op evenredigheid voorschrijft), maar dat is 'mosterd na de maaltijd'. De eis van rechterlijke controle op het proces die het EHRM als een van de belangrijke elementen noemt is daarvoor te belangrijk. Eenzelfde gebrek kleeft aan het systeem van handhaving van de Mededingingswet (artt. 50-55) en andere bijzondere handhavingsregels die immers het systeem van de Awb volgen (aldus ook Barkhuysen t.a.p. 238 e.v.)."

4.5 Is dit betoog juist, dan komen ook de bevoegdheden van de inspecteur van Rijksbelastingen ex art. 47 e.v. AWR in het gedrang van art. 8, lid 1, EVRM. Zoals hieronder nog nader zal blijken, lijken immers nogal wat van de in hoofdstuk 5 Awb voorziene handhavingsbevoegdheden sterk op de vorderingsbevoegdheden van de inspecteur ex art. 47 e.v. AWR. De redactie van Vakstudie-Nieuws ziet het enerzijds duister, anderzijds positief in:

"Het belang van het arrest voor de Nederlandse fiscale praktijk is dat het grenzen stelt aan de uitoefening van de bevoegdheden van de Belastingdienst, in het bijzonder aan de bevoegdheden die de inspecteur ontleent aan art. 50 AWR. Voor de uitoefening van die bevoegdheden geldt voluit hetgeen het EHRM in r.o. 49 overweegt over de uitoefening door de bevoegde instantie van de bevoegdheden op grond van de Ordonnance.

Ons inziens leent het arrest zich ook voor toepassing in situaties waarin art. 50 AWR niet aan de orde is, maar waarin de Belastingdienst wel in het hoofdhuis, het kantoor of de bedrijfsgebouwen van een rechtspersoon bevoegdheden uitoefent en de rechtspersoon wettelijk verplicht is daaraan zijn medewerking te verlenen. Schoolvoorbeeld van zo'n situatie is het boekenonderzoek.

Overigens zijn de grenzen die het EHRM aan de bevoegdheidsuitoefening van de Belastingdienst stelt, bepaald geen knellend keurslijf. Niet door de verdragsrechtelijke beugel kan uitsluitend de situatie waarin het bevoegde gezag (lees: de inspecteur) over zeer ruime bevoegdheden om in te grijpen in het leven van de natuurlijke of rechtspersoon (lees: de belasting- of inhoudingsplichtige) beschikt, welke bevoegdheden het hem (de inspecteur) mogelijk maken zelf en alleen de opportuniteit, het aantal, de tijdsduur en de

omvang van de ingrepen te bepalen.

Helaas doet juist die situatie zich in de Nederlandse fiscale praktijk nog steeds voor bij de toepassing van hoofdstuk VIII, afdeling 2, AWR (administratieve verplichtingen). Hoewel het EHRM zich daarvan waarschijnlijk niet bewust is, ondersteunt het met dit arrest een wens, die meermalen in Vakstudie Nieuws is geuit. Die wens houdt in dat besluiten die de inspecteur in het kader van hoofdstuk VIII, afdeling 2, AWR neemt, vatbaar voor bezwaar en beroep zouden moeten zijn. Zodra die wens is vervuld, is een adequate en onafhankelijke toetsing vooraf van de desbetreffende besluiten mogelijk, waarmee - gelet op r.o. 49 - is voldaan aan de eis die besloten ligt in de woorden "en in een democratische samenleving noodzakelijk is" in art. 8, tweede lid, EVRM."

4.6 Ik zou echter aan het arrest Colas Est niet de conclusie verbinden dat uitoefening van informatiegarringsbevoegdheden zonder (mogelijkheid van) voorafgaande rechterlijke toetsing niet toegestaan zou zijn. Anders dan (kennelijk) de Franse mededingingsautoriteit, heeft de Nederlandse fiscus immers geen mogelijkheid tot reële executie van zijn bevoegdheden tot het vorderen van inzage of toegang. De belanghebbende kan weigeren inzage of toegang te verlenen. De fiscus kan alsdan de bewijslast omkeren, maar hij kan niet tegen de wil van de belanghebbende rechtmatig toegang nemen en de gezochte boeken in beslag nemen. Die mogelijkheden heeft hij pas indien hij niet meer bezig is met belastingheffing, maar belast is met de opsporing van bij de belastingwet strafbaar gestelde feiten (zie de art. 81 en 83 AWR). Het EHRM wraakte het rechterlijk ongecontroleerde toegang nemen in (hoofd)kantoren en het aldaar inbeslag nemen van boeken. Dat is een heel andere en veel verder op de "eigen" sfeer van de administratieplichtige inbrekende situatie dan die welke zich voordoet bij de informatie- of toegangsverleningsvorderingen ex de artt. 47 e.v. AWR, waarin de fiscus immers na een weigering niet overgaat tot reële executie, maar simpelweg de aanslag oplegt naar zijn schatting en met omkering van de bewijslast. Van een inbreuk zoals in de zaak Stés Colas Est is alsdan geen sprake. Men kan - zoals de redactie van Vakstudienieuws, alsmede Happé(44) doen - het een rechtstekort achten dat rechterlijke beoordeling van de vorderingen van de fiscus en de weigeringen van de administratieplichtige pas ex post mogelijk is in een procedure over de inmiddels (wellicht met boete) naar een schatting en met omkering van de bewijslast opgelegde aanslag, maar daarover gaat het arrest van het EVRM niet.

4.7 Toetsing van de bevoegdheidsuitoefening ex art. 47 c.a. AWR aan 's Hofs toepassing van art. 8 EVRM in de zaak Colas Est levert het volgende op: de bevoegdheidsuitoefening heeft een wettelijke basis, dient een legitiem doel (belastingheffing volgens de wet en égalité devant les charges publics), en wordt gerechtvaardigd door een in art. 8, lid 2, EVRM genoemde rechtvaardigingsgrond. Dat voorafgaande rechterlijke toetsing ontbreekt, evenals aanwezigheid van een hulpofficier van justitie bij het boekenonderzoek, kan niet als disproportioneel gezien worden, nu de fiscus in het kader van zijn heffingsinformatievorderingen geen bevoegdheid heeft tot reële executie, maar uitsluitend de bewijslast kan omkeren, waarvoor geen voorafgaande rechterlijke machtiging noodzakelijk lijkt. Tussen de sanctie van de omkering van de bewijslast bij weigering en het met de uitoefening van de vorderingsbevoegdheden nagestreefde doel (correcte belastingheffing) bestaat geenszins per definitie disproportionaliteit indien de schatting waarop de aanslag gebaseerd wordt redelijk is en aansluit bij de wél bekende informatie. De sanctie staat bovendien onder rechterlijke controle na bezwaar en beroep.

4.8 Toetsing aan art. 8 EVRM levert aldus mijns inziens niets concreters op dan dat waarborgen moeten bestaan tegen willekeur en misbruik als de bevoegdheidsuitoefening een inbreuk maakt op de persoonlijke levenssfeer of de kantoortvrede, waarbij onduidelijk blijft of de enkele (niet reëel-executabele maar slechts met bewijslast gesanctioneerde) gegevens- of inzagevordering door een aan geheimhouding gebonden fiscus als zo'n inbreuk gezien moet worden. In het algemeen zal de Nederlandse omkering van de bewijslast als sanctie op de weigering om te voldoen aan een op de wet gebaseerde informatievordering ten behoeve van de belastingheffing geen probleem opleveren uit een oogpunt van de rechten die art. 8 EVRM beschermt, hoezeer ook rechterlijke beoordeling ex ante niet mogelijk is. Overigens: op de keper beschouwd, is die ex ante beoordeling wél mogelijk: de belanghebbende kan - bij gebreke van een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking - desgeraden de civiele voorzieningenrechter verzoeken om een verbod op de vordering, althans de sanctie.

5 Intrinsieke beperkingen aan de meewerkplichten

5.1 De informatieverstrekkingplichten gelden "desgevorderd," zij het dat voor administratieplichtigen onder omstandigheden ook een verplichting geldt tot spontane verstrekking van bepaalde gegevens en inlichtingen (zie art. 53, tweede en derde lid, AWR). Dit betekent onder meer dat het niet voldoen aan een verzoek om inlichtingen in het kader van de heffing van inkomstenbelasting niet kan leiden tot omkering van de bewijslast in een procedure over een andere belasting ten laste van dezelfde belastingplichtige. Dit is recent benadrukt in HR 12 september 2003, 38.174, NTFR 2003/1564, BNB 2004/111, met noot Aardema. In deze zaak had de belastingplichtige desgevorderd geweigerd aan de inspecteur inkomstenbelastinginlichtingen te verstrekken. Volgens de fiscus moest deze weigering tot omkering van de bewijslast leiden in de omzetbelastingprocedure, waarin geschil bestond over de aan- of afwezigheid van een vaste inrichting van de belastingplichtige hier te lande. U overwoog:

"3.5. Nu belanghebbende met behulp van diensten van K in Nederland zakelijke activiteiten ontwikkelde en bankrekeningen aanhield, kon de Inspecteur zich in redelijkheid op het standpunt stellen dat in verband met eventuele belastingplicht van belanghebbende deze desgevraagd gegevens en inlichtingen diende te verstrekken. De door de Inspecteur gevraagde gegevens en inlichtingen betroffen echter slechts de - voor de inkomstenbelasting van belang zijnde - rechtsverhouding tussen belanghebbende en K en waren in geen dele erop gericht opheldering te verkrijgen over het al dan niet aanwezig zijn van een vaste inrichting. Het Hof is daarom ten onrechte op grond van de omstandigheid dat belanghebbende de gevraagde informatie niet volledig heeft verstrekt, met toepassing van de processuele sanctie van artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ervan uitgegaan dat belanghebbende over een vaste inrichting hier te lande beschikte en dat belanghebbende het tegendeel moest doen blijken. Het Hof heeft derhalve ten onrechte zijn bewijsoordeel mede doen steunen op voormelde processuele sanctie."

5.2 Wat de belastingplichtige of administratieplichtige niet heeft, kan hij ook niet verstrekken. Waar niets is, verliest de keizer zijn recht. In dergelijke situaties kan de bewijslast niet omgekeerd worden op de grond dat niet verstrekt zou zijn.⁽⁴⁵⁾ Bij administratieplichtigen is het alsdan mogelijk dat omkering toch plaatsvindt, nl. indien de administratieplichtige die gegevens wel had moeten hebben: de omkering sanctioneert immers ook de boekhoud- en bewaarplicht. De vraag of de belastingplichtige al dan niet over bepaalde informatie (dragere) beschikte, is een vraag van feitelijke aard, die onderworpen is aan de regels van de vrije bewijsleer.⁽⁴⁶⁾ U zie HR 21 juli 1987, nr. 24 516, BNB 1987/272, met conclusie Moltmaker en noot Van Leijenhorst, en HR 25 januari 2002, nr. 36 063, BNB 2002/136, met noot Feteris.⁽⁴⁷⁾

5.3 De gevraagde informatie resp. inzage moet voorts van belang kunnen zijn voor de belastingheffing resp. de vaststelling van feiten die invloed kunnen hebben op de belastingheffing van de belastingplichtige tot wie de vordering gericht wordt ("te zijnen aanzien"), tenzij het gaat om een administratieplichtige, in welk geval ook derdeninformatie gevorderd kan worden.⁽⁴⁸⁾

5.4 De gevraagde informatie moet van belang kunnen zijn voor de belastingheffing en de gevraagde inzage in boeken moet van belang kunnen zijn voor de vaststelling van de feiten die invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing van de gevorderde (of, bij administratieplichtigen, van derden). Dit lijkt een vooral theoretische beperking, nu zij alleen informatie en inzage uitsluit die niet van belang kan zijn. Toch houdt deze begrenzing twee beperkingen in: (i) objectivering: niet van belang is of de inspecteur meent dat iets van belang kan zijn; het gevraagde moet naar objectieve maatstaven beoordeeld van belang kunnen zijn voor de belastingheffing, en (ii) een bewijsrechtelijke functie: bij geschil over de mogelijke relevantie zal de inspecteur aannemelijk moeten maken dat het door hem gevraagde voor de belastingheffing ten aanzien van de belastingplichtige relevant kan zijn.

5.5 Niettemin kan de relevantie-eis niet als een beperking van betekenis beschouwd worden. In HR 8 januari 1986, 23 034, BNB 1986/128, met conclusie Van Soest en noot Hoogendoorn, was de vraag gerezen of een belastingplichtige mag weigeren stukken ter inzage te verstrekken indien de inspecteur ook zonder kennisneming van de door hem gevraagde informatiedragers tot een juiste feitenvaststelling kan

komen. Het Hof achtte de inspecteur niet bevoegd naar de reeds bekende weg te vragen. In cassatie betoogde de staatssecretaris dat degene tot wie het informatieverzoek is gericht, zonder beperking verplicht is de gevraagde informatie (dragere) te verstrekken. U overwoog:

"4.1. Het middel berust primair op de stelling dat belanghebbende zonder meer verplicht was haar jaarstukken over te leggen. De inspecteur is evenwel bij de uitoefening van de hem in artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen toegekende bevoegdheid gebonden aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Voor zover evenvermelde stelling strekt tot ontkenning van de beperkingen, welke met betrekking tot bedoelde bevoegdheden uit die beginselen voortvloeien, is zij derhalve niet juist. In zoverre is het middel mitsdien ongegrond.

4.2. Het Hof heeft geoordeeld dat in casu in redelijkheid niet kan worden gesproken van een belang van de jaarstukken van belanghebbende voor de belastingheffing van de vaste inrichting van belanghebbende in Nederland. Blijkens de rechtsoverwegingen welke het Hof aan evenvermeld oordeel heeft doen voorafgaan berust dit oordeel op de opvatting dat van een belang als bedoeld in artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet kan worden gesproken indien de inspecteur ook zonder kennisneming van de door hem ter inzage gevraagde bescheiden tot de juiste vaststelling van de feiten kan komen. Daarmede heeft het Hof evenwel blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. Voor de aanwezigheid van een belang in vorenbedoelde zin is slechts vereist dat het gevraagde op zich zelf beschouwd van belang kan zijn voor de belastingheffing van de betrokken belastingplichtige.

Voor zover het middel zich keert tegen 's Hofs evenvermelde rechtsopvatting is het derhalve gegrond."

5.6 Ik maak hier uit op dat de inspecteur bevoegd is gegevens te "kruispeilen" of double checks uit te voeren. Hoe dan ook: duidelijk is dat de meewerkverplichting van de belastingplichtige in het kader van art. 47 AWR een ruime is.(49)

5.7 Het vereiste van potentiële relevantie in art. 47, lid 1, letter b, AWR (boekeninzage) is niet identiek aan dat van letter a (gegevens en inlichtingen). In letter a gaat het om relevantie voor de belastingheffing, in letter b om relevantie voor de feitenvaststelling die van belang kan zijn voor de belastingheffing. Uit de wetsgeschiedenis blijkt (zie onderdeel 3.3 hierboven) dat de achtergrond van het verschil ligt in de wens van de wetgever om de gevorderde te verschonen van de plicht de fiscus inzage te geven in stukken die fiscaal-rechtskundige beschouwingen bevatten (kort gezegd: in de adviezen van de belastingadviseur). Zodra stukken echter zowel feiten als juridische beschouwingen bevatten, vallen zij in beginsel onder de reikwijdte van art. 47 AWR. Ook belastingadviezen kunnen vaak zowel feiten als beschouwingen bevatten. (50) Actueel de laatste jaren (en in de zaken 38 809 en 39 810 waarbij deze bijlage een bijlage is) is de vraag in hoeverre de fiscus inzage gegeven moet worden in zgn. due diligence rapporten van externe accountants die opgesteld zijn in verband met voorgenomen bedrijfsovernames of fusies. Daarover is tot nu toe weinig geprocedeerd. De Staat der Nederlanden spande in 1999 een kort geding aan tegen de bank/verzekeraar Fortis wegens diens weigering inzage te geven in een concept-memorandum "inzake belastingpositie Fortis" en een due diligence rapport van KPMG in verband met de aankoop van aandelen MeesPierson NV. Ter zake van het concept-memorandum won Fortis, ter zake van het due diligence rapport won de fiscus (inzage binnen vijf dagen te verstrekken op straffe van een dwangsom van Hfl 100.000 per dag). Op verzoek van Fortis, dat aangekondigd had in hoger beroep te zullen gaan, was het vonnis niet uitvoerbaar bij voorraad verklaard, zodat de fiscus inzage in het rapport niet kon afdwingen vóór uitspraak in het hoger beroep. De zaak eindigde in een schikking waarvan wij de inhoud niet kennen. In eerste aanleg stelde Fortis dat het concept-memorandum en het rapport niet van belang waren voor de vaststelling van feiten die invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing. De Rechtbank Utrecht overwoog ter zake het volgende:(51)

"4.7 (...) heeft Fortis gesteld dat de gevraagde bescheiden niet kunnen opgevraagd op grond van art. 47 AWR omdat die stukken niet van belang zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de heffing. Fortis heeft gesteld dat zowel het concept-Memorandum als het due diligence rapport fiscale adviezen en beschouwingen inhouden waarop de Staat geen aanspraak kan maken.

4.8 Voor de beoordeling van de juistheid van de hiervoor weergegeven stelling van Fortis dient de vraag te worden beantwoord of de door de Staat verlangde bescheiden van adviserende aard zijn. Voorshands wordt overwogen dat het op de weg van Fortis ligt om aan te tonen dat zowel het concept-Memorandum als het due diligence rapport, stukken van adviserende aard zijn.

4.9 Met betrekking tot het concept-Memorandum wordt het volgende overwogen. Vaststaat dat het door KPMG Meijburg & Co in april 1997 uitgebrachte Memorandum, waarvan een afschrift aan de Staat is verstrekt, een weergave is van de feitelijke fiscale positie van Fortis. Fortis heeft met de door haar overgelegde verklaring van de heer S.P. Spierendonk (van KPMG) d.d. 16 augustus 1999, voorshands voldoende aannemelijk gemaakt dat dat het enige verschil tussen het in april 1997 gereedgekomen en besproken concept-Memorandum en de definitieve vorm van dat rapport, is gelegen in het weglaten van de in het concept opgenomen fiscale adviezen voortvloeiende uit de geconstateerde feiten. De Staat heeft die verklaring voorshands onvoldoende gemotiveerd weersproken. De enkele betwisting op grond van gebrek aan wetenschap daaromtrent is voorshands onvoldoende om gerechtvaardigd aan de verklaring van Fortis en KPMG te twijfelen. De enkele omstandigheid dat lange tijd gedacht is dat het Memorandum nog in de conceptfase verkeerde en om die reden niet werd afgegeven, is onvoldoende om aan te nemen dat er meer in het Memorandum is veranderd dan het weglaten van de fiscale adviezen. Veeleer is aannemelijk dat er op dit punt een miscommunicatie heeft bestaan. Uit het voorgaande volgt derhalve dat voldoende aannemelijk is dat de beweerdelijk ontbrekende informatie uit het definitieve Memorandum van uitsluitend adviserende aard is.

4.10 De Staat heeft niet betwist dat accountants en belastingconsulenten niet gehouden zijn om inzage te verstrekken van de in de uitoefening van hun beroep aan cliënten verstrekte adviezen. De Staat heeft echter wel betwist dat een door een belastingconsulent niet ter inzage te verstrekken stuk, ook niet door de cliënt hoeft te worden verstrekt. Daarbij heeft de Staat aangevoerd dat het beperkte verschoningsrecht van de accountants en belastingconsulenten in het leven is geroepen om hun positie jegens hun cliënten te beschermen en niet om het inzagerecht van art. 47 AWR in te perken. Omtrent dit laatste wordt overwogen dat cliënten van de in art. 53a AWR bedoelde verschoningsrechtigen zich, naar vaste rechtspraak, mogen beroepen op een afgeleid verschoningsrecht. Weliswaar kunnen accountants en belastingconsulenten niet als formele verschoningsrechtigen worden aangemerkt, doch aangenomen moet worden, dat ook bij een informeel verschoningsrecht de cliënt (in casu Fortis) zich op een daarvan afgeleid verschoningsrecht mag beroepen, aangezien eenzelfde ratio geldt, te weten het voorkomen dat het informele verschoningsrecht iedere betekenis verliest. Het voorgaande leidt ertoe dat Fortis voorshands niet gehouden is om het concept-Memorandum aan de Staat af te geven. De gevraagde voorzieningen op dit punt (zowel primair, subsidiair en meer subsidiair) worden derhalve geweigerd.

4.11 Met betrekking tot het due diligence rapport wordt het volgende overwogen. Een dergelijk rapport omvat doorgaans een onderzoek naar de financiële, commerciële, fiscale en juridische aspecten van een onderneming en een beschrijvende weergave van de daarvoor relevante feiten. Fortis heeft, gelet op de aard van een dergelijk rapport, voorshands onvoldoende aangetoond dat het rapport een stuk van louter adviserende aard is. Tegenover de door Fortis overgelegde verklaring van Spierendonk d.d. 19 augustus 1999 inhoudende dat het due diligence rapport als fiscaal advies moet worden aangemerkt, staat immers de door de Staat overgelegde verklaring van H. Mercks die verklaart dat Spierendonk hem telefonisch heeft meegedeeld dat het due diligence rapport op een feitenonderzoek gebaseerd is. Fortis heeft weliswaar gesteld dat de feiten en de daarop gebaseerde fiscale adviezen dermate zijn verweven dat het rapport om die reden niet ter inzage hoeft te worden verstrekt, doch die stelling kan haar niet baten. Het was Fortis dan wel KPMG bekend dat stukken die geen fiscale adviezen bevatten door de Staat kunnen worden opgevraagd en de omstandigheid dat het feitencomplex en de fiscale adviezen niet zijn gesplitst maar in eenzelfde rapportage zijn verweven is een omstandigheid die voor risico van Fortis dient te komen. Nu de in het rapport vermelde gegevens relevant kunnen zijn voor het door de inspecteur bedoelde onderzoek, is voorshands voldoende aannemelijk dat in een bodemprocedure zal worden geoordeeld dat Fortis gehouden is het due diligence rapport op grond van art. 47 AWR aan de Staat af te geven. De gevraagde primaire voorziening op dit punt zal derhalve als na te melden worden toegewezen."

5.8 Dit vonnis strookt met de hiervoor (3.3) geciteerde passages uit de wetsgeschiedenis, inhoudende dat informatiedragers die zowel feitelijkheden als adviezen bevatten, in beginsel steeds aan de inspecteur ter

inzage moeten worden verstrekt. In de literatuur heeft het vonnis geleid tot het advies de feitelijke bevindingen en de juridische en fiscale adviezen bij due diligence in twee separate delen te rapporteren.(52)

5.9 In twee van de zaken waarop deze bijlage betrekking heeft (nl. de zaken met de nrs 38 809 en- 38 810) gaat het mede om omkering van de bewijslast wegens weigering inzage te verlenen in een due diligence rapport. In dat kader rijst de in de Fortis-zaak niet goed uit de verf gekomen kwestie naar de reikwijdte van het zgn. informele verschoningsrecht van accountants en belastingadviseurs.

6 Pseudo-wettelijke beperkingen (informeel verschoningsrecht van de belastingadviseur)

6.1 Alleen de klassieke geheimhouders kunnen zich op het verschoningsrecht van art. 53a AWR beroepen ter zake van hun plicht fiscale informatie over derden te verstrekken. Daaronder vallen niet accountants en belastingadviseurs. De Staatssecretaris van Financiën heeft desniettemin pseudo-wettelijk de volgende beleidsregel gesteld (een handhaving van paragraaf 32 van de in 1994 ingetrokken Leidraad AWR):(53)

"Ten aanzien van de verplichtingen met betrekking tot de belastingheffing van derden (...) beperkt het tweede lid van artikel 53 (thans art. 53a, lid 1, AWR; PJW) de mogelijkheid zich op een geheimhoudingsplicht te beroepen tot de uitoefenaren van bepaalde zelfstandige beroepen. Hiertoe behoren niet accountants en belastingconsulenten. Van hen dient echter geen inzage te worden geëist van de in de uitoefening van hun beroep aan cliënten verstrekte adviezen en met cliënten gevoerde correspondentie."

6.2 Uit r.o. 4.10 van het in onderdeel 5.7 geciteerde Fortis-vonniss blijkt dat de Utrechtse voorzieningenrechter hieruit afleidt dat, wil dit informele verschoningsrecht betekenis hebben, die adviezen en correspondentie dan evenmin bij de cliënt opgevraagd kan worden. Ook Happé is deze mening toegedaan:(54)

"Met betrekking tot de positie van de belastingplichtige zelf leidt het naar mijn mening geen twijfel dat ook deze op grond van het gelijkheidsbeginsel een beroep op het aan de belastingadviseur en accountant verleende pseudo-verschoningsrecht kan doen. De doelstelling van dit recht is namelijk een beperking aan te brengen op de inzageverplichting voor de belastingadviseur en de accountant met betrekking tot fiscale adviezen en met de cliënt gevoerde correspondentie. Het beoogt beide partijen, fiscus en belastingplichtige bijgestaan door zijn belastingadviseur, in dezelfde positie te brengen, voorzover het gaat om een zelfstandige fiscale duiding van de feiten. Indien deze stukken niet bij de accountant of belastingadviseur, maar wel bij de belastingplichtige ter inzage kunnen worden gevraagd, zou de toezegging in wezen tot een dode letter worden. Deze doelstelling brengt mijns inziens mee dat de inspecteur geen inzage in de fiscale adviezen en correspondentie bij de belastingplichtige zelf kan vragen."

6.3 Ook Van Eijsden meent dat het informele verschoningsrecht van accountants en belastingadviseurs met zich brengt dat met de cliënt gevoerde correspondentie c.a. van de werking van de verstrekingsplicht is uitgezonderd, ondanks de opmerkingen die de wetgever heeft gemaakt over de verplichting tot het verstrekken van "gemengde" stukken.(55)

6.4 Aldus rijst mede de vraag of de geciteerde beleidsregel, met name het ongedifferentieerde gebruik van de term "correspondentie," betekent dat ook correspondentie die (naast fiscaalrechtelijke beschouwingen mede) feitelijke uiteenzettingen bevat, van de inzageverstrekkingsplicht is uitgezonderd. Er zijn dus twee vragen te beantwoorden:

1. kan aan de beleidsregel rechtens het vertrouwen worden ontleend dat adviserende stukken, ook als zij een mede feitelijk karakter hebben, onder het verschoningsrecht vallen?;
2. impliceert een informeel verschoningsrecht voor de accountant/belastingadviseur dat ook de cliënt/gevorderde die stukken niet behoeft te verstrekken?

6.5 Louter op basis van de tekst van de beleidsregel oordelende, zou men menen dat het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt. De correspondentie tussen cliënt en adviseur zal immers zelden louter juridische beschouwingen bevatten. Een advies zal gebaseerd moeten worden op feiten of feitelijke voornemens die de cliënt aan de adviseur meedeelt en die een wijze adviseur zal expliciteren als feitelijke basis voor zijn juridische advies. Indien de staatssecretaris had gewenst dat gemengde stukken niet onder de reikwijdte van het verschoningsrecht zouden vallen, had hij "correspondentie" niet moeten vrijstellen. Het onderscheid dat hij maakt tussen "verstrekke adviezen" en "gevoerde correspondentie" doet juist objectief de verwachting rijzen dat gemengde stukken en zelfs puur feitelijke schriftelijke gegevensverstrekking door de cliënt aan de adviseur onder het informele verschoningsrecht valt voor zover in "correspondentie" vervat.

6.6 De achtergrond van de beleidsregel is echter minder duidelijk. Enerzijds is tijdens de wetsgeschiedenis gezegd dat alleen louter juridisch-beschouwende stukken buiten de verstrekingsplicht vallen en dat gemengde stukken wél verstrekt moeten worden. U zie de hiervoor in onderdeel 3 reeds geciteerde passages.(56) Uit de toelichting van regeringszijde op het verschoningsrecht van (thans) art. 53 AWR volgt echter ook de volgende achtergrond van de boven geciteerde beleidsregel over informele verschoning: na herhaald te hebben dat geen verschoningsrecht aan accountants en belastingconsulenten toekomt, merkte de minister op:(57)

"Maar aan de andere kant acht ik het niet fair (zoals ook blijkt uit mijn standpunt ten opzichte van het aangekondigde amendement van de geachte afgevaardigde de heer Lucas), dat inzage zou worden geëist van de correspondentie en de adviezen, die accountants of belastingconsulenten aan hun cliënten verstrekken. Ik zal gaarne aan de belastingdienst een uitdrukkelijke aanwijzing geven, welke hierop neerkomt, dat inzage van door belastingconsulenten en accountants verstrekte adviezen en gevoerde correspondentie niet behoeft te worden verstrekt. In de wet kunnen wij dat niet opnemen, omdat men in het onzekere tast ten aanzien van degenen, die er onder zouden vallen, omdat - zoals ik zei - op het ogenblik nog iedereen zich accountant of belastingconsulent mag noemen."

Hieruit volgt dat het ook om "fairness" gaat, waarmee kennelijk bedoeld wordt dat de fiscus weliswaar recht heeft op kennisneming van de fiscaal relevante feiten, maar vervolgens zijn eigen fiscaal-technische analyse moet doen en niet kan eisen dat de fiscale analyse die de adviseur voor zijn cliënt gemaakt heeft, op een presenteerblaadje wordt aangereikt. De belastingplichtige moet vrij zijn advies te vragen en de belastingadviseur moet vrij zijn het te geven, zonder steeds bedacht te hoeven zijn op de mogelijkheid dat de fiscus meeleeft.

6.7 Ik meen op grond van tekst en achtergrond van de beleidsregel dat het criterium niet is of het ter inzage gevraagde document "gemengd" is of "louter beschouwend" (wat dat ook moge zijn), maar of het overwegende karakter van het document beschrijvend is dan wel fiscale risico-analyse of fiscaal advies inhoudt. "Louter" beschouwende stukken bestaan immers nauwelijks; de cliënt zou niet weten waar zij over gaan en wil geen wetenschappelijke artikelen. De omstandigheid dat een stuk dat naar zijn aard een fiscale opinie is, begint met een lange paragraaf "feitelijke uitgangspunten," neemt niet weg dat dit stuk, hoewel aldus "gemengd," naar de ratio van de beleidsregel en de wetsgeschiedenis (fairness; ongehinderde advisering; ieder zijn eigen verantwoordelijkheid) en ook volgens de tekst van de beleidsregel onder het informele verschoningsrecht valt.

6.8 Daarmee is nog niet de in de praktijk nijpende vraag beantwoord hoe (met name: door wie) vastgesteld moet worden of een bepaald document overwegend adviserend of overwegend beschrijvend is. Dat probleem bestaat ook thans maar dan met betrekking tot de vraag: "gemengd" of "louter beschouwend"? In het strafrecht is het in beginsel de verschoningsgerechtigde zelf die beoordeelt of de gevorderde documenten onder zijn verschoningsrecht vallen (zie HR 12 februari 2002, NJ 2002, 439, V-N 2002/18.8), maar bij hen gaat het om de klassieke geheimhouders. Belastingadviseurs en accountants zijn in het strafrecht uitdrukkelijk niet als formeel functioneel verschoningsgerechtigd erkend (zie onder meer HR 25 oktober 1983, NJ 1984, 132, met conclusie Leijten en noot 't Hart). De vraag rijst dus of de fiscus in geval van een beroep op het beleidsmatige verschoningsrecht vluchtig kennis mag nemen van het

geweigerde document om te beoordelen of het om overwegend rapportage of advisering gaat. Momenteel (nu een vordering geen voor bezwaar vatbare beschikking inhoudt), zijn beide partijen, indien zij van blijven verschillen, gedwongen om het aan te laten komen op een procedure voor de belastingrechter over de latere aanslag waarbij al dan niet de omkering van de bewijslast zal blijken te zijn ingetreden, dan wel op en kort geding voor de civiele voorzieningenrechter.

6.9 De tweede in 6.4 gestelde vraag moet mijns inziens met de voorzieningenrechter Utrecht (Staat/Fortis) en met Happé bevestigend beantwoord worden. Het beleidsmatige verschoningsrecht kan niet aan zijn doel beantwoorden als de stukken die niet bij de adviseur kunnen worden opgevraagd, wél kunnen worden gevorderd bij diens cliënt. Ik zie geen aanleiding om op dit punt voor het belastingrecht af te wijken van het strafrecht. Uw strafkamer overwoog in HR 19 november 1985, nr. 1590 Besch., NJ 1986/533, met conclusie Remmelink en noot 't H.:

"5.2. In de middelen wordt de vraag aan de orde gesteld of van de inhoud van de tussen een advocaat en zijn (oud-)cliënten gewisselde en bij een van zijn cliënten aangetroffen correspondentie over een aangelegenheid in verband waarmee de advocaat in diens hoedanigheid is geraadpleegd zonder toestemming van belanghebbenden door justitiële autoriteiten mag worden kennis genomen met het oog op het belang van de strafvordering.

5.3.1. Deze vraag moet ontkennend worden beantwoord op grond van het zwaarwegende belang dat wordt gediend met de eerbiediging van het vertrouwelijk karakter van een dergelijke briefwisseling die niet het voorwerp van het strafbare feit uitmaakt of tot het begaan daarvan heeft gediend. Het is immers een aanzienlijk belang dat een ieder de mogelijkheid heeft om vrijelijk en zonder vrees voor openbaarmaking van hetgeen aan de advocaat in diens hoedanigheid wordt toevertrouwd een advocaat te raadplegen. Dit belang, dat voor de advocaat erkenning vindt in het hem - ter bescherming van ieder die hem in zijn hoedanigheid van advocaat aangelegenheden toevertrouwt - toekomstige verschoningsrecht en in het verbod om bij hem als tot verschoning bevoegde, tenzij met zijn toestemming, brieven of andere geschriften tot welke zijn plicht tot geheimhouding zich uitstrekt in beslag te nemen, zou te zeer worden beperkt wanneer ieder die een advocaat wil raadplegen niet vrijelijk en niet zonder vrees voor openbaarmaking zou kunnen bewaren afschrift van al hetgeen hij schriftelijk aan zijn advocaat heeft toevertrouwd en hetgeen de advocaat hem heeft geschreven."

6.10 Meer in de buurt van het fiscale recht lag het in gelijke zin luidende arrest HR 12 februari 2002, nr. 03236/00B, NJ 2002, 440, met conclusie Machielse en noot YB, V-N 2002/18.9. De zaak betrof het afgeleide verschoningsrecht van een door een strafadvocaat ingeschakelde accountant in een fiscale strafzaak. Uw tweede kamer oordeelde dat de stukken die door de accountant onder afgeleid verschoningsrecht van een advocaat waren vervaardigd, noch bij die accountant, noch bij de advocaat, noch bij de verdachte/belastingplichtige vatbaar waren voor beslag. Uw strafkamer overwoog:

"3.3. (...) De aard en complexiteit van een aangelegenheid die aan een advocaat wordt toevertrouwd kunnen meebrengen dat hij het voor een behoorlijke vervulling van zijn taak noodzakelijk oordeelt een al dan niet aan zijn kantoor verbonden derde als deskundige in te schakelen om zo over de vereiste speciale deskundigheid te kunnen beschikken welke hij zelf niet heeft. In aanmerking genomen dat die deskundige in verband met de uitvoering van de hem door de advocaat gegeven opdracht zo nodig kennis moet kunnen nemen van bepaalde gegevens en stukken ten aanzien waarvan de plicht tot geheimhouding voor de advocaat geldt, is ook in zoverre een uitbreiding van diens geheimhoudingsplicht en verschoningsrecht geboden. Daarbij maakt het geen verschil of bedoelde gegevens aan deze deskundige mondeling dan wel schriftelijk door de advocaat zijn verstrekt en of hij ten kantore van de advocaat kennisneemt van de inhoud van bedoelde stukken dan wel deze stukken verkrijgt doordat de advocaat hem die ter hand stelt of laat stellen.

3.4. Het voorafgaande brengt mee dat bedoelde deskundige zich met een beroep op het hem toekomende verschoningsrecht, dat is afgeleid van het verschoningsrecht van de advocaat, zal kunnen verzetten tegen inbeslagneming van brieven en stukken, indien en voorzover deze zich bij hem bevinden in verband met de vervulling van een door hem aanvaarde opdracht, welke hem is verleend door de advocaat in het kader

van de behandeling van een bepaalde door een cliënt aan deze toevertrouwde aangelegenheid. De aard van de hier aan de orde zijnde afgeleide bevoegdheid tot verschoning brengt mee dat het oordeel omtrent de vraag of brieven of stukken object van de afgeleide bevoegdheid tot verschoning uitmaken, in beginsel toekomt aan de persoon van wie het verschoningsrecht is afgeleid (vgl. HR 29 maart 1994, NJ 1994, 552).

Wanneer deze zich op het standpunt stelt dat het gaat om brieven en geschriften die noch voorwerp van het strafbare feit uitmaken noch tot het begaan daarvan hebben gediend en waarvan kennisneming zou leiden tot schending van het beroepsgeheim, dient dit standpunt door de organen van politie en justitie te worden geëerbiedigd tenzij redelijkerwijze geen twijfel erover kan bestaan dat dit standpunt onjuist is.

3.5. De Rechtbank heeft geoordeeld dat het afgeleide verschoningsrecht illusoir zou zijn indien het zich niet zou uitstrekken tot de adviezen die de deskundige aan de advocaat heeft uitgebracht op basis van de hem door de advocaat verstrekte vertrouwelijke gegevens.

3.6. Dit oordeel is juist. Een door een advocaat ingeschakelde deskundige zal zich dus met een beroep op het hem toekomende verschoningsrecht, dat is afgeleid van het verschoningsrecht van de advocaat, kunnen verzetten tegen de inbeslagneming van stukken behelzende zijn gevoelen betreffende hetgeen zijn wetenschap hem leert omtrent hetgeen door de advocaat aan zijn oordeel is onderworpen.

Het oordeel omtrent de vraag of zodanige stukken object van het afgeleide verschoningsrecht uitmaken komt ook dan, zoals de Rechtbank terecht heeft overwogen, in beginsel toe aan de advocaat van wie het verschoningsrecht is afgeleid. Het afgeleide verschoningsrecht als hier bedoeld, zal met betrekking tot zodanige stukken kunnen worden ingeroepen zowel indien en voorzover zij zich bij de deskundige bevinden in verband met de vervulling van een door hem aanvaarde opdracht, welke hem is verleend door de advocaat in het kader van de behandeling van een bepaalde door een cliënt aan deze toevertrouwde aangelegenheid, alsook indien zij zich bij de cliënt van de advocaat bevinden (vgl. HR 19 november 1985, NJ 1986, 533, rov. 5.3)."

6.11 Ik meen dat een verschoningsrecht, formeel of informeel, gebaseerd op existentiële belangen van de burger of op evenwicht tussen belastingheffer en belastingplichtige, een wassen neus is als de documenten die eronder vallen weliswaar niet bij de adviseur, maar wel bij diens cliënt opgevraagd zouden mogen worden door de overheid.

7 Beperkingen, voortvloeiend uit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur

7.1 Bij de uitoefening van de hem in art. 47 AWR toegekende bevoegdheden is de inspecteur gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Zulks blijkt uit de parlementaire geschiedenis (zie onderdeel 3.7 hierboven) en is door u expliciet overwogen in het in 5.5 geciteerde arrest HR 8 januari 1986, 23 034, BNB 1986/128, met conclusie Van Soest en noot Hoogendoorn.(58) Voor de conclusies waarbij deze bijlage een bijlage is, zijn met name de volgende beginselen van behoorlijk bestuur relevant: (i) het verbod van willekeur, (ii) het evenredigheidsbeginsel, (iii) het zorgvuldigheidsbeginsel, en (iv) het verbod van détournement de pouvoir (zuiverheid van oogmerk). Ik merk op dat uit het arrest van uw eerste kamer HR 6 februari 1998, nr. 16329, NJ 1998, 587, met conclusie Mok en noot Wattel, RvdW 1998, 38, V-N 1998, blz. 1195, blijkt dat deze beginselen onder omstandigheden ook kunnen meebrengen dat de fiscus verplicht is de belanghebbende op de mogelijke consequenties van niet-medewerking te wijzen alvorens de bewijslast om te keren. Het Hof Amsterdam oordeelde in de zaak die leidde tot HR 15 juli 1998, BNB 1998/347, met noot Feteris, dat omkering achterwege moest blijven als een dergelijke "cautie" niet gegeven was. U wist ondanks een daartegen gericht cassatiemiddel van de Staatssecretaris een oordeel over die kwestie te vermijden.

7.2 Besluiten in de zin van art. 1:3 Awb van bestuursorganen en hun totstandkoming moeten de toets van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur kunnen doorstaan. U zie de artt. 3:2, 3:3, 3:4 en 3:46 Awb. Dit roept in de eerste plaats de vraag op of een gegevens- of inzagevordering van de inspecteur een besluit is in de zin van art. 1:3 Awb. Over het gericht zijn op rechtsgevolg kan mijns inziens weinig twijfel bestaan: de vordering roept de meewerkverplichting op ("desgevraagd"), alsmede de sanctiedreigingen. Ik meen dat een informatie- of inzagevordering in elk geval een besluit is indien zij schriftelijk wordt gedaan,

maar daarover wordt blijkens Van Buuren/Borman(59) verschillend gedacht: in de schriftelijke parlementaire geschiedenis van afdeling 5.2 Awb (toezicht) is opgemerkt dat toezichtshandelingen in het algemeen feitelijke handelingen zijn (zodat rechtsbescherming gezocht moet worden bij de civiele rechter), maar tijdens de mondelinge behandeling in de Tweede Kamer werd niet uitgesloten dat sprake is van een besluit ex art. 1:3 Awb als de toezichthouder zijn vordering schriftelijk kenbaar maakt. Het College van Beroep voor het bedrijfsleven neemt - na eerdere andersluidende eigen rechtspraak - het standpunt in dat ook een schriftelijk informatieverzoek geen besluit ex art. 1:3 Awb is omdat de medewerkingsverplichting reeds krachtens wet geldt (CBB 21 juli 1998, AB 1998, 437 en CBB 2 maart 1999, AB 1999, 168). Volgens het CBB komt aan de opmerking tijdens de mondelinge parlementaire behandeling geen doorslaggevende betekenis toe. Het College overwoog als volgt in de laatst genoemde zaak - betreffende een verzoek om inlichtingen ex art. 36 Wet toezicht effectenverkeer van de Stichting toezicht effectenverkeer aan ING Bank:

"5.2. Met betrekking tot appellantes stelling dat het verzoek (...) een besluit is als bedoeld in art. 1:3 Awb overweegt het college het volgende. Met art. 36 opgenomen in hoofdstuk VIII Controle, uitvoering en samenwerking - van de Wte 1995 heeft de wetgever voorzien in een bevoegdheid van verweerster tot het opvragen van informatie bij ieder die ingevolge deze wet onder haar toezicht valt dan wel bij een ieder van wie redelijkerwijs kan worden vermoed dat hij over informatie beschikt die van belang kan zijn voor de uitvoering van de in dit artikel bedoelde regelingen. Om de effectiviteit van deze bevoegdheid te verzekeren is in art. 36 lid 2 voorzien in de verplichting van degene tot wie het verzoek is gericht de gevraagde medewerking te verlenen. Deze verplichting geldt krachtens de wet, niet krachtens enig bestuursbesluit. Met het bepaalde in art. 49 Wte 1995 heeft de wetgever het niet nakomen van deze verplichting als economisch delict strafbaar gesteld. In een bevoegdheid van het bestuur om nakoming van deze verplichting af te dwingen heeft hij niet voorzien. Dat de wet de toepasselijkheid van de verplichting in concreto afhankelijk heeft gesteld van een verzoek van verweerster doet aan dit wettelijke stelsel niet af. Een zodanig verzoek heeft tot rechtsgevolg dat de verplichting van toepassing wordt op de aangezochte (rechts)persoon, doch het verzoek strekt daar niet toe. Het rechtsgevolg treedt in ingevolge de wettelijke bepaling houdende de potentiële verplichting. Het verzoek strekt tot het vergaren van inlichtingen ter uitvoering van de in art. 36 Wte 1995 bedoelde overeenkomsten en besluiten. Het college kan appellante voorts niet volgen in haar betoog dat het verzoek van 19 juni 1998 gepaard is gegaan met rechtsoordelen waarmede verweerster vooruit is gelopen op de aanwending van haar toekomstige bevoegdheden tot het nemen van besluiten, strekkende tot uitvoering of handhaving van de wet, terwijl het uitlokken van zo'n besluit voor appellante een onevenredig belastende weg naar de bestuursrechter zou zijn. De rechtsoordelen waarop het verzoek is gebaseerd betreffen uitsluitend de bevoegdheid van verweerster tot het doen van het verzoek zelf, derhalve tot feitelijk handelen en kunnen reeds daarom niet op rechtsgevolg zijn gericht. Op grond van het vorenoverwogene is het college, anders dan in zijn uitspraak van 17 december 1992 (nr. 92/1954/113/126, gepubliceerd in UCB 1992, 78) en anders dan zijn president in de uitspraak van 28 oktober 1998 (AB 1999, 78) (...), van oordeel dat de omstandigheid dat een verzoek als bedoeld in art. 36 Wte 1995 leidt tot de toepasselijkheid van de verplichting, neergelegd in het tweede lid van dat artikel, niet meebrengt dat het enkele doen van het verzoek op basis van het oordeel dat daartoe de bevoegdheid bestaat, moet worden aangemerkt als een publiekrechtelijke rechtshandeling, als bedoeld in art. 1:3 lid 1 Awb."

Ik acht deze redenering althans voor het belastingrecht onjuist. Afgezien van enige spontane renseigneringsplichten die men desgewenst als van rechtswege geldend kan beschouwen, gelden de bijkomende fiscale verplichtingen ex de artt. 47 e.v. AWR slechts "desgevraagd." De rechtsgevolgen van daadwerkelijke meewerkplicht en van dreiging van omkering van de bewijslast en van strafvervolgning worden pas opgeroepen door de vordering. U zie ook de opmerkingen van de medewetgever over de betekenis van het woord "desgevraagd" in art. 47 AWR in het derde citaat in onderdeel 3.7 hierboven. Ik merk voorts op dat het CBB te oordelen had over wat in het belastingrecht een derdenvordering zou heten en uitdrukkelijk overwoog dat art. 36 Wte niet voorzag in een bevoegdheid van het bestuur om nakoming van de verplichting af te dwingen. Dat is anders in het belastingrecht: veelal gaat het om vorderingen ten laste van de belastingplichtige/inhoudingsplichtige zelf, die zucht onder de hoogst effectieve bestuurlijke dreiging van omkering van de bewijslast.

7.3 Voor het belastingrecht in het algemeen en voor onze zaken is deze kwestie overigens van beperkt belang, nu de vordering ook als zij een besluit is in het belastingrecht - anders dan in het bestuursrecht - toch niet voor bezwaar vatbaar is bij gebreke van openstelling daarvan in de AWR (zie art. 1:5, lid 1, Awb juncto art. 23 AWR). Voor onze zaak is de kwestie te minder van belang omdat ook feitelijk handelen van het bestuur even zeer genormeerd wordt door de beginselen van behoorlijk bestuur (zie art. 3:1, lid 2, Awb). Dit betekent dat niet alleen de vordering, in welke vorm ook, maar het gehele handelen van de inspecteur in het kader van de art. 47, 49 en 41, tweede lid, AWR aan die beginselen moet beantwoorden en dat de mate van die beantwoording door de rechter meegewogen kan worden bij zijn beoordeling of de niet-medewerking van de belanghebbende de omkering van de bewijslast rechtvaardigt.

7.4 Over de oorspronkelijk ongeschreven beginselen die aan de codificatie in het huidige art. 3:4 Awb ten grondslag liggen, merkt Addink het volgende op:(60)

"Het verbod van willekeur, als onderdeel van het redelijkheidsbeginsel, vormt naast het evenredigheidsbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel de basis voor art. 3:4. Het eerste lid betreft een aspect van het zorgvuldigheidsbeginsel waarbij het gaat om het meenemen van de betrokken belangen bij de besluitvorming. Het zorgvuldigheidsbeginsel, inhoudende dat de overheid de verschillende bij een besluit betrokken belangen bij haar besluitvorming moet betrekken, hangt nauw samen met het beginsel dat een besluit niet zodanig mag zijn dat de overheid, bij afweging van de betrokken belangen, in redelijkheid niet tot het desbetreffende besluit heeft kunnen komen (verbod van willekeur). In het tweede lid is bij het verbod van willekeur een toespitsing gemaakt op de gevallen waarin de willekeur bestaat in onevenredigheid tussen doel en middel met de daaraan voor belanghebbenden verbonden gevolgen."

7.5 Damen c.s. schrijven over de onderlinge verhouding van de leden van art. 3:4 Awb:

"Is aan een bestuursorgaan beleidsvrijheid gegeven, dan moet het de belangenafweging die aan hem is overgelaten, ook daadwerkelijk voltrekken. Die plicht tot daadwerkelijke belangenafweging is neergelegd in art. 3:4, eerste lid, Awb: het bestuursorgaan weegt de rechtstreeks bij het besluit betrokken belangen af, voorzover niet uit een wettelijk voorschrift of uit de aard van de uit te oefenen bevoegdheid een beperking voortvloeit. Het gaat in het eerste lid van art. 3:4 Awb, anders dan in het tweede lid van die bepaling, om een procedurele eis: een eis van deugdelijke besluitvorming (...). Het tweede lid van art. 3:4 Awb stelt eisen aan het resultaat van de belangenafweging, het eerste lid verlangt uitsluitend dat het bestuursorgaan overgaat tot afweging van belangen."(61)

Over het evenredigheidsbeginsel schrijven zij:

"Als we van het bestuur behoorlijk bestuur verlangen, dan betekent dat ook dat de belangenafweging aan eisen van behoorlijkheid moet voldoen. Dat impliceert dat niet alleen de wijze waarop de belangen worden afgewogen, behoorlijk dient te zijn, maar ook dat die afweging tot een behoorlijk resultaat moet leiden. Van het bestuursorgaan mag dus worden verlangd dat het bij afweging van de individuele belangen tegen de algemene belangen tot een redelijke en billijke beslissing komt (...). Bij die afweging moet acht worden geslagen op het gewicht dat aan die belangen moet worden toegekend.

(...)

In art. 3:4, tweede lid, Awb is de evenwichtigheid van de belangenafweging als richtsnoer neergelegd. (...) De bepaling heeft betrekking op de "wanverhouding tussen de door de beschikking te dienen belangen (...) enerzijds, en de gevolgen voor belanghebbenden (...) anderzijds," aldus de regering in de memorie van toelichting (TK 1988-1989, 21 211, nr. 3, p. 70, PG Awb I, p. 210-211, curs. toegevoegd).

Praktisch gesproken komt de eis van 'evenwichtige belangenafweging' neer op de eis dat naarmate meer gewicht toekomt aan het belang van de burger dat dreigt te worden geschaad, het bestuursorgaan extra zware argumenten moet kunnen ontlenen aan het algemeen belang dat tot die schade aan de individuele

belangen van de burger zou moeten leiden. Op grond daarvan kunnen in ieder geval de volgende uitgangspunten worden geformuleerd.

A. Is het voor redelijk oordelende mensen duidelijk dat het belang dat de individuele burger in concreto kan stellen, van groot gewicht is, dan moet het bestuursorgaan wel heel zware argumenten hebben om dat aan te tasten. Omgekeerd, als een ieder moet begrijpen dat het belang van de gemeenschap in het concrete geval zwaarwegend is, dan moet de burger wel belangen van bijzonder gewicht kunnen aanvoeren wil hij kunnen verlangen dat het algemeen belang in zijn geval moet wijken. De kans dat het bestuursorgaan redelijkheidshalve en billijkheidshalve aan de belangen van de burger prioriteit moet verlenen, neemt toe naarmate de burger het incidentele karakter van zijn geval harder kan maken en naarmate hij kan aantonen dat de bescherming van het gemeenschapsbelang die de overheid in algemene zin beoogt, geen gevaar loopt als in zijn geval aan de individuele belangen voorrang wordt gegeven.

(...)

D. Naast gevallen waarin het gewicht van het belang bij effectuering van het algemene beleid in concreto niet zwaarwegend genoeg blijkt te zijn, staan gevallen dat het algemeen belang op zichzelf wel zwaarwegend is, maar dat de individuele gevallen zo bijzonder en gewichtig zijn, dat vasthouden aan het ter behartiging van het algemeen belang gevoerde beleid van een onevenwichtige belangenafweging zou getuigen."(62)

7.6 Dit betekent dat de inspecteur bij de uitoefening van zijn vorderingsbevoegdheden ex art. 47, 49, 53 en 41, tweede lid, AWR, en de rechter bij zijn beoordeling daarvan zich zullen moeten oriënteren op art. 3:4, lid 2 Awb. In die bepaling is niet slechts het evenredigheidsbeginsel, maar ook het verbod van willekeur en het materiële zorgvuldigheidsbeginsel gecodificeerd, aldus de MvT.(63) Het eerste lid van die bepaling doet de vraag rijzen of de art. 47 e.v. AWR of de aard van de fiscale vorderingsbevoegdheid beperkingen stellen aan de reikwijdte van de te maken belangenafweging. Ik zou menen van niet. Juist bij de uitoefening van wettelijk geheel aan de discretie van het bestuur overgelaten bevoegdheden die versterkt zijn met zware sancties, doet zich de noodzaak tot normering op basis van behoorlijk-bestuurbeginselen gevoelen. Zowel de wetgever als de Hoge Raad achten de inspecteur ten volle, bij al zijn handelingen en nalaten aan de beginselen van behoorlijk bestuur gebonden. Voor die beginselen is minder ruimte naarmate de wet minder beleidsvrijheid laat, maar juist bij de vorderingsbevoegdheden is de fiscus geheel vrij zelf het aantal, de duur, de aard, de adressaat, de termijn en de reikwijdte van zijn vorderingen te bepalen.

7.7 Fiscale rechtspraak over de verplichting tot belangenafweging is vrij schaars omdat de meeste belastingbeschikkingen gebonden (niet-beleidsvrije) beschikkingen zijn, bij de vaststelling waarvan dus niet zoveel af te wegen valt. De schaarse rechtspraak betreft dus vooral die terreinen waarop de overheid een zekere beleidsvrijheid heeft, zoals de strafoplegging (fiscale beboeting), de verbindendheid van belastingverordeningen door lagere overheden, de redelijkheid van schattingen van de inspecteur en de vraag of niet-medewerking omkering van de bewijslast rechtvaardigt. Ik lees kort bloem: een vroeg voorbeeld van belangenafweging in het quasi-strafrecht biedt HR 8 december 1982, nr. 21 363, BNB 1983/50, met noot Simons. Het Hof had de door de inspecteur opgelegde boete verlaagd omdat de inspecteur geen rekening had gehouden met de financiële omstandigheden van de belastingplichtige. Op het cassatieberoep van de staatssecretaris repondeerde u als volgt:

"dat het middel blijkens de toelichting voorts berust op de stelling dat onder de belangen welke de Inspecteur gehouden is bij zijn kwijtscheldingsbesluit inzake de verhoging af te wegen, niet de financiële goedheid van de belastingplichtige mag worden begrepen;

dat evenwel het Hof terecht ervan is uitgegaan dat, zowel ter beoordeling van de mate van verwijtbaarheid als ter beoordeling van de mate waarin een administratieve boete de betrokkene treft, de financiële omstandigheden van belang kunnen zijn;

dat het Hof dan ook, door deze omstandigheden in aanmerking te nemen bij de afweging van de belangen waarop de Inspecteur bij het kwijtscheldingsbesluit acht had dienen te slaan, geen blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting;"

7.8 Een voorbeeld van willekeurtoetsing (via art. 3:4 Awb) bij een belastingverordening biedt HR 27 september 2000, nr. 35 323, BNB 2000/363:

"-3.3. Onderdeel 2 van het middel betoogt dat de kostentoedelingsverordening en de omslagklassenverordening onverbindend zijn wegens strijd met het bepaalde in de artikelen 3:2 en 3:4, leden 1 en 2, Awb, omdat als gevolg van de toerekening van indirecte kosten aan de verschillende omslagklassen naar verhouding van hun belang bij de voorzieningen en als gevolg van de overschrijding van de ontwerpbegroting waarmee het waterschap bij de totstandkoming van de verordeningen heeft gewerkt, de waterschapsomslag voor een onevenredig deel ten laste van de omslagklasse bemalen cultuur is gekomen.

Het Hof heeft in zijn rechtsoverweging 5.6 geoordeeld dat belanghebbende tegenover het door het waterschap gestelde onvoldoende aannemelijk heeft gemaakt dat het bestuur bij het maken van keuzen bij de totstandkoming van de verordeningen dermate onzorgvuldig heeft gehandeld dat zulks tot onverbindendheid van de verordeningen dient te leiden. Dit oordeel moet aldus worden begrepen dat hetgeen belanghebbende heeft aangevoerd, in het licht van hetgeen het waterschap daartegenover heeft gesteld, niet de slotsom rechtvaardigt dat het bestuur bij het maken van de voor het tot stand brengen van de verordeningen noodzakelijke keuzen dermate onzorgvuldig heeft gehandeld, dat moet worden gesproken van een willekeurige en onredelijke heffing die de wetgever niet op het oog kan hebben gehad, en dat deze verordeningen daarom onverbindend zijn. Dit oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting (...)."

7.9 Ook het besluit van een gemeente om een dwangbevel (kosten f 50) uit te vaardigen ter inning van een resterende belastingschuld van f 10 werd aan de toets van art. 3:4 Awb onderworpen. Het Hof had geoordeeld dat de gemeente daartoe in redelijkheid niet kon besluiten. U overwoog (HR 18 maart 1998, nr. 33 256, BNB 1998/156, met noot Wattel):

"3.3. Het middel klaagt in de eerste plaats over het oordeel van het Hof inzake artikel 3:4, lid 1, van de Algemene wet bestuursrecht. Voorzover dat oordeel berust op de opvatting dat van een belangenafweging als in die bepaling bedoeld uit het dwangbevel zelf had moeten blijken getuigt het van een onjuiste rechtsopvatting. Ook voor het overige is de klacht gegrond. Belanghebbende heeft de grief inzake de handelwijze van de comptabele, hierboven in 3.2 samengevat onder b, kennelijk eerst bij de mondelinge behandeling van de zaak aan de gronden van zijn beroep toegevoegd. Aangezien de comptabele niet bij de mondelinge behandeling van de zaak is verschenen, kon hij de nieuwe grief aldaar ook niet bestrijden en mocht het Hof die grief dan ook niet geslaagd oordelen uitsluitend op grond van het ontbreken van een stellingname van de comptabele op dit punt.

-3.4. Eveneens gegrond is de klacht in het beroepschrift betreffende 's Hof's oordeel dat het voor belanghebbende nadelige gevolg van het besluit van de comptabele een dwangbevel uit te vaardigen onevenredig is in verhouding tot het daarmee te dienen doel. Het Hof neemt bij dat oordeel slechts als met het besluit te dienen doel in aanmerking de invordering van f 10. Indien 's Hof's oordeel aldus moet worden verstaan dat het belang van het invorderen van een bedrag van f 10 nimmer rechtvaardigt daarvoor aan de belastingschuldige f 50 vervolgingskosten in rekening te brengen, berust het op een onjuiste rechtsopvatting. Indien het Hof heeft bedoeld dat in dit geval die handelwijze niet gerechtvaardigd was, is dat oordeel niet toereikend gemotiveerd, nu het Hof niet blijk geeft te hebben onderzocht of met het besluit niet ook andere doelen werden gediend dan het afdwingen van betaling in dit specifieke geval."

7.10 Als laatste citeer ik een arrest over inkomensschatting en bewijslastomkering. In de zaak die leidde tot HR 22 februari 1989, nr. 25 424, BNB 1989/145, met noot Hofstra, liet u het volgende oordeel van het Hof in stand:

"2. De inspecteur kan zich in gevallen als het onderhavige slechts beroepen op het bepaalde in artikel 29 (omkering bewijslast; PJW) indien hij gegronde redenen had om van de gedane aangifte af te wijken. Dienaangaande geldt het volgende. De inspecteur heeft niet aangegeven uit welke bron belanghebbende in het jaar 1983 de extra inkomsten zou hebben genoten. (...) Dit klemt te meer nu de inspecteur het

belastbare inkomen op hetzelfde bedrag heeft vastgesteld als voor het jaar 1982.

3. Uit het vorenoverwogene volgt dat de inspecteur niet op grond van betrouwbare gegevens of redelijke vermoedens en dus willekeurig het belastbare inkomen heeft vastgesteld op f 100 000 en dat hij mitsdien geen beroep kan doen op het bepaalde in artikel 29 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

4. Nu voorts geen concrete gegevens aannemelijk zijn geworden die een aanwijzing vormen dat er gronden zijn om het door belanghebbende aangegeven inkomen te corrigeren, behoort de aanslag te worden verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van f 20 459,26."

7.11 Van de bestuursrechter bestaat veel (pre-Awb-)rechtspraak over de gevolgen van het ontbreken van (voldoende) belangenafweging. Ik noem enige voorbeelden. Bij uitspraak van 6 april 1981, AB 1981, 407, vernietigde de CRvB een ontslagbesluit omdat de ontslagverlening met een zekere mate van automatisme had plaatsgevonden. Van een afweging van de belangen die betrokken waren bij voortzetting of beëindiging van het dienstverband was geen sprake geweest. De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABRvS) vernietigde een besluit tot weigering van een vergunning voor een benzinestation omdat de gemeenteraad wel acht had geslagen op belangen als de instandhouding van stads-, dorps- en natuurschoon, de instandhouding van de weg en de bevordering van de verkeersveiligheid, maar had geen acht geslagen op de sociale en economische belangen van de aanvrager en de zijnen.(64) Bij uitspraak van 8 december 1983, AB 1984, 146 vernietigde de ABRvS een vrijstelling van een verbod in een bouwverordening omdat bij de belangenafweging niet de gevolgen van het besluit voor de omgeving waren betrokken.

7.12 Niet alleen moet de inspecteur de betrokken belangen afwegen (art. 3:4, lid 1, Awb), het resultaat van zijn afweging moet vervolgens de evenredigheids-, willekeur- en materiële zorgvuldigheidstoets doorstaan (art. 3:4, lid 2, Awb).

7.13 De bevoegdheidsuitoefening door de inspecteur ex art. 47 e.v. AWR mag evenmin in strijd komen met de algemene beginselen van procesrecht,(65) met name niet met de gelijkwaardigheid van procespartijen. Uit HR 10 februari 1988, nr 23 925, BNB 1988/160, met noot Hofstra, AB 1988, 547, met noot De Waard; FED 1988/273, met noot Wattel; VN 1988/703, blz. 703-707, volgt dat de inspecteur ter verkrijging van informatie die hij als bewijs ten laste van zijn tegenpartij wenst te gebruiken in de beroepsprocedure geen gebruik meer kan maken van de bevoegdheden van art. 47 e.v. AWR jegens de belanghebbende vanaf het moment waarop die belanghebbende beroep heeft ingesteld op de rechter. Deze beperking geldt niet in de bezwaarfase, zoals u recent nog heeft overwogen in HR 26 september 2003, nr. 38 585, BNB 2004/7, FED 2003/527, NTFR 2003/1670, met noot Kors, en evenmin waar het gaat om vorderingen jegens derden (niet-procespartijen; zie HR 23 september 1992, nr. 28388; BNB 1992/387, met noot Den Boer, FED 1992/894, met noot Koopman; VN 1992, blz. 3133.

De Rechterlijke Toetsing

8 De intensiteit van rechterlijke toetsing van bewijslastomkering aan de beginselen van art. 3:4 Awb

8.1 De wetgever heeft de rechterlijke toetsing van het bestuuroptreden aan art. 3:4, lid 2, Awb niet als indringend bedoeld: aan het bestuur moet beoordelingsruimte worden gelaten; de rechter moet niet gaan meebesturen. Aan de totstandkomingsgeschiedenis van art. 3:4, lid 2, Awb ontleen ik ter zake het volgende:(66)

"Bij de rechtmatigheidscontrole van besluiten zal de rechter in de toekomst mede hebben te bezien of aan het evenredigheidsvereiste van [art. 3:4] tweede lid is voldaan. Daarbij is het echter niet onze bedoeling, dat de rechter gaat beoordelen welke nadelige gevolgen nog juist wel als evenredig en welke dus net niet meer als evenredig kunnen worden beschouwd. De met behulp van een dubbele ontkenning geformuleerde norm 'niet onevenredig' brengt met zich mee, dat de rechter alleen mag ingrijpen wanneer voor hem vaststaat, dat de gevolgen voor een belanghebbende in vergelijking met de te dienen doelen onevenredig zullen zijn. Daarbij zal de rechter aan bestuursorganen in de regel een zekere mate van

beoordelingsvrijheid moeten laten.

Gelet op de positie van de rechter en de aard van zijn taak enerzijds en de positie en de aard van de taak van bestuursorganen anderzijds, behoort de administratieve rechter alleen tot een vernietiging over te gaan, indien het bestuursorgaan redelijkerwijs niet kon menen, dat er sprake was van een evenredigheid tussen doel en de gevolgen van het aangewende middel. Van belang is hierbij ook te constateren dat de werking van het evenredigheidsbeginsel samenhangt met de context waarin het een rol speelt: bij verschillende typen besluiten zal, niet alleen voor het bestuursorgaan maar ook voor de rechter, het evenredigheidsbeginsel een verschillende uitwerking krijgen."

8.2 De Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State toetst minder indringend aan art. 3:4 Awb in gevallen waarin de bestuurshandeling geen verder gaande strekking heeft dan het doen naleven van wettelijke voorschriften. Zij overwoog over de toets aan art. 3:4, lid 2, Awb het volgende in een geval waarin een dwangsom was opgelegd om te bewerkstelligen dat de bewoning van een "chalet" zou worden gestaakt:(67)

"Naar het oordeel van de Afdeling heeft de president ten onrechte ten aanzien van de hoogte van de dwangsbepaling geoordeeld dat, (...), de vraag dient te worden beantwoord of de nadelige gevolgen van het bestreden besluit voor [belanghebbende] niet onevenredig zouden zijn in verhouding tot de met dat besluit te dienen doelen. De president heeft derhalve ten onrechte het bestreden besluit in zoverre in strijd met art. 3:4 tweede lid Awb, geoordeeld.

Bij het opleggen van een last onder dwangsom gaat het naar het oordeel van de Afdeling nl. om een handhavingsmaatregel die geen verdergaande strekking heeft dan het bewerkstelligen van hetgeen uit de juiste toepassing van bij of krachtens de wet gestelde voorschriften voortvloeit. Het opleggen van een dwangsom is niet te beschouwen als het toebrengen van een verdergaande benadeling dan die welke voortvloeit uit het enkel doen naleven van de bedoelde voorschriften. In dit opzicht kan de maatregel dan ook niet worden aangemerkt als een punitieve sanctie, zodat geen aanleiding bestaat voor een indringende toetsing aan de in art. 3:4 tweede lid Awb besloten liggende evenredigheidsmaatstaf, ook niet wat betreft de toetsing van de hoogte van het bedrag waarop de dwangsom is vastgesteld."

PvB annoteerde:

"Deze opvatting duidt erop dat de rechter de dwangsom ziet als reparatoir van aard. (...).

In de tweede plaats is van belang dat in verband met de aard van deze sanctie (niet punitief) de rechterlijke toetsing van de hoogte van de dwangsom aan de evenredigheidsmaatstaf van art. 3:4 lid 2 Awb niet op een indringende wijze dient te geschieden. Conform de algemene regel dient een rechterlijke toetsing aan art. 3:4 lid 2 volgens de Afd. bestuursrechtspraak RvS (en de bedoeling van de wetgever) terughoudend te geschieden op een wijze die materieel niet verschilt van de van ouds bekende toetsing aan het criterium van een kennelijke onredelijke belangenafweging. Zou het wel om een punitieve sanctie gaan, dan mag en moet, gelet op de aard van een dergelijke sanctie, de toetsing op een meer indringende wijze geschieden. Uit de hierna geplaatste uitspraak van 19 dec. 1996 blijkt dat ook de vraag of een dwangsom wordt opgelegd door de rechter met terughoudendheid dient te worden getoetst."

8.3 Uit ABRvS 4 juni 1996, JB 1996, 172, blijkt dat de bestuursrechter bestuurlijk optreden inderdaad vollediger aan art. 3:4, lid 2, Awb toetst indien dat optreden naleving van de wet beoogt te dienen met extra leed en afschrikking (punitieve sanctionering).(68) De zaak betrof een belanghebbende die niet overeenkomstig art. 32, derde lid, Erkenningsregeling APK alle medewerking had verleend aan een steekproefsgewijze herkeuring van een door hem gekeurde auto. De niet-meewerking resulteerde in een volledige intrekking van de erkenning van de belanghebbende voor het uitvoeren van APK-keuringen. De belanghebbende vond dit disproportioneel. De Afdeling Bestuursrechtspraak was het daarmee eens:

"Gelijk de Afdeling tot uitdrukking heeft gebracht in haar uitspraak van 9 mei 1996 (...) dient de bestuursrechter, bij het toetsen van de beslissing tot aanwending van een discretionaire bevoegdheid door

een bestuursorgaan aan artikel 3:4, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht, zich te beperken tot de vraag of sprake is van een zodanige onevenwichtigheid van de afweging van de betrokken belangen, dat moet worden geoordeeld dat het bestuursorgaan niet in redelijkheid tot het bestreden besluit heeft kunnen komen.

Die regel treedt evenwel terug indien, zoals in het nu voorliggende geschil, sprake is van het beoordelen van de oplegging van een sanctie waarbij het bevorderen van de naleving van rechtsnormen door middel van toevoeging van extra leed, ter afschrikking, voorop staat. Dan dient de bestuursrechter een uitzondering te maken op de zojuist beschreven terughoudendheid bij de toetsing van de door het bestuursorgaan verrichte afweging van belangen, en artikel 3:4 van de Algemene wet bestuursrecht aldus toe te passen dat hij beoordeelt of evenredigheid bestaat tussen de ernst van de verweten overtreding en de zwaarte van de opgelegde sanctie."

8.4 Ervan uitgaande dat deze rechtspraak van betekenis is ook voor de belastingrechtspraak, roept zij de vraag op naar de aard van de omkering van de bewijslast als reactie op niet-medewerking aan de vorderingen van de inspecteur: reparatoir of (mede) punitief? Gaat zij verder dan een bestuurlijke dwangsom zou gaan? Ik merk op dat de sanctie in de APK-zaak (intrekking van de gehele erkenning) qua ongenueanceerdheid enige gelijkenis vertoont met de sanctie van omkering van de bewijslast (voor de gehele aanslag, ongeacht wat redelijk is).

8.5 De omkering van de bewijslast is volgens de door de wetgever gebruikte techniek een rechtsgevolg: zij volgt van rechtswege indien de belastingplichtige niet voldoet aan de in de art. 25, zesde lid, onderdeel b en art. 27e, onderdeel b, AWR opgesomde meewerkverplichtingen. Volgens deze wetgevingstechniek heeft de inspecteur geen beleidsvrijheid. In HR 5 juni 1996, BNB 1996/234, heeft u dan ook beslist dat de rechter niet gebonden is aan het oordeel van de inspecteur over de toepasselijkheid van de sanctie:

"3.5. (...) Ter zitting van het Hof heeft de Inspecteur verklaard geen beroep te doen op het bepaalde in artikel 29, lid 2, AWR. De klacht dat het Hof ten onrechte deze bepaling desondanks, ambtshalve, heeft toegepast faalt. Het oordeel dat belanghebbende onder de (...) hiervoor samengevatte omstandigheden niet in de zin van artikel 29, lid 2, AWR de vereiste aangifte had gedaan geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en behoefde geen nadere motivering. Daarvan uitgaande was het Hof gehouden genoemde bepaling ambtshalve toe te passen, ongeacht het standpunt van de Inspecteur daarover. (...)"

8.6 De omstandigheid dat omkering van de bewijslast geen bestuursbesluit is, neemt echter niet weg dat de (schriftelijke) informatievordering van de inspecteur die de sanctie(dreiging) oproept en de aanslag die erop gebaseerd wordt, dat wél zijn (ook al is het besluit tot informatievordering niet appelabel) en zelfs als zij dat niet zijn dat ook feitelijk handelen van de inspecteur moet blijven binnen de grenzen van behoorlijk bestuur. Er valt dus zeker bestuurshandelen te toetsen: in de eerste plaats de vraag of (de wijze van) oproepen van de sanctiedreiging behoorlijk is; in de tweede plaats de vraag of de sanctie behoorlijk is (met name de subvragen of zij evenredig is aan het verzuim en of de schatting van de aanslag redelijk is).

8.7 Zoals boven (1.4) bleek, kan de omkering van de bewijslast niet als slechts reparatoir worden beschouwd: de verschuiving van de bewijslast naar de belanghebbende is een herstel van het processuele evenwicht tussen de partijen en is duidelijk reparatoir van karakter. De verzwaring van de bewijslast, de uitbreiding van de sanctie naar alle geschilpunten binnen de aanslagschatting, ook die ter zake waarvan de niet-medewerking van de belanghebbende van geen enkele betekenis was, en de handhaving van die sancties als de belanghebbende alsnog, maar na de aanslagvaststelling medewerkt, gaan echter duidelijk verder dan reparatie en zijn afschrikwekkend, althans nadeelrisicoscheppend bedoeld (men kan het er niet straffeloos op aan laten komen). Dat blijkt ook uit de ervaringsregel dat na omkering van de bewijslast de geschatte aanslag meestal stand houdt. Daar kan tegen in gebracht worden dat juist omdat door de niet-medewerking de feiten niet vaststaan, het niet zeker is dat de aanslag niet nog steeds te laag is, zodat niet steeds met enige zekerheid gezegd kan worden of de omkering een leedtoevoegend effect blijkt te hebben. De schaarse keren dat de werkelijke omvang van de belastingschuld wél duidelijk is, blijkt de omkering echter een leedtoevoegend effect te hebben. Koopman berekent in zijn noot in FED 1992/577 bij

HR 20 mei 1992, nr. 27 960, dat de belanghebbende in die zaak als gevolg van de omkering minstens f 111.000 méér betaalde dan hij materieel verschuldigd was. Die berekening was mogelijk omdat de bewijslast wél was omgekeerd ter zake van de aanslag, maar niet ter zake van de navorderingsaanslag.

8.8 U heeft u niet uitgelaten over het reparatoire of punitieve karakter van de omkering van de bewijslast in het kader van de vraag hoe indringend de toepassing van die sanctie aan de beginselen van behoorlijk bestuur getoetst wordt. Wel heeft u het standpunt ingenomen dat art. 6 EVRM niet van toepassing is op de procedure waarin de toepassing van de omkering beoordeeld wordt, nu zij naar uw inzicht onvoldoende punitief is om als strafsanctie (criminal charge) in de zin van die bepaling te gelden. In HR 8 juli 1998, nr. 32 417, BNB 1998/326, met noot Wattel, over het ontbreken van de vereiste aangifte, overwoog u:

"3.3. In de eerste plaats miskent het oordeel van het Hof volgens het middel de rechtspraak inzake artikel 6 van het Europese verdrag voor de rechten van de mens (hierna: EVRM), in het bijzonder die met betrekking tot het zogenaamde nemo tenetur-beginsel. Dit betoog gaat echter niet op. Ten tijde dat het aangiftebiljet aan belanghebbende werd uitgereikt, was inderdaad, zoals hij stelt, sprake van een `criminal charge' tegen hem. Die omstandigheid onthief hem echter niet van de voor ieder aan wie een aangiftebiljet is uitgereikt geldende plicht aangifte te doen. De door de in het middel bedoelde rechtspraak bestreken vraag of, en zo ja in hoeverre, van aldus verkregen gegevens gebruik mag worden gemaakt in een strafzaak of bij het opleggen van een verhoging, is in deze zaak niet aan de orde. Ook is de uit artikel 29, lid 2, AWR voortvloeiende omkering en verzwaring van de bewijslast, anders dan het middel nog betoogt, geen strafsanctie in de zin van artikel 6 van het EVRM. Het is een dwangmiddel van administratiefrechtelijke aard, gericht op het bevorderen van juiste en volledige aangiften, niet een maatregel met een afschrikwekkend of bestraffend karakter. Voorzover de maatregel al een zodanige werking heeft, blijft de primaire strekking zozeer overwegen, dat de sanctie niet `criminal' in de hier bedoelde zin kan worden genoemd."

8.9 Dat een maatregel als primaire functie heeft dwangmiddel van administratiefrechtelijke aard te zijn, gericht op het naleven van de wet, en dat die functie overheerst, neemt geenszins weg dat zij daarnaast ook een punitief karakter heeft in de zin die de ABRvS daaraan toekent. Ook "echte" (criminal) straffen zijn trouwens in de eerste plaats gericht op het doen naleven van de wet, zodat het criterium niet veel onderscheidende waarde heeft.

8.10 Ik meen, gezien met name het in 8.7 en 8.9 opgemerkte, dat er geen aanleiding bestaat om de rechterlijke toetsing van de toepassing van de omkering van de bewijslast extra terughoudend te doen zijn in het licht van de ermee te dienen doelen.

8.11 Ook aan de regeling van toezicht en handhaving in het algemene bestuursrecht (hoofdstuk 5 Awb), zijn aanwijzingen te ontlezen dat er voor de belastingrechter geen aanleiding bestaat zich terughoudend op te stellen bij de toetsing aan art. 3:4, lid 2, Awb van de bevoegdheidsuitoefening ex art. 47 e.v. AWR door de inspecteur.

8.12 Hoofdstuk 5 Awb bestaat tot dusverre uit drie onderdelen: toezicht op de naleving (afdeling 5.2), bestuursdwang (afdeling 5.3) en dwangsom (afdeling 5.4). Het onderdeel toezicht op de naleving vertoont veel overeenkomsten met de art. 47 e.v. AWR, maar geldt niet voor het belastingrecht (art. 1, lid 4, AWR). Bestuursdwang en dwangsom gelden evenmin voor het belastingrecht (zie de art. 5:22 en 5:32 Awb), nu daar de omkering van de bewijslast effectief werkt, maar voor derdenvorderingen - waarbij de omkering niet werkt - wordt de dwangsom vermoedelijk binnenkort ingevoerd, zulks op grond van slechte ervaringen van de fiscus tijdens zijn bouwfraude-onderzoeken (zie 1.1 hierboven).

8.13 In het kader van de uitoefening van toezicht (controle op de naleving van wettelijke regels),(69) zijn aan de toezichthouder in de zin van art. 5:11 Awb bevoegdheden toegekend die vergelijkbaar zijn met de bevoegdheden van de inspecteur op grond van afdeling 2 van hoofdstuk VIII van de AWR.(70) De toezichthouder is onder meer bevoegd:

- elke plaats te betreden, met uitzondering van een woning zonder toestemming van de bewoner (vergelijk art. 50 AWR), en - anders dan de inspecteur ex art. 50 AWR - zo nodig zich toegang te verschaffen met behulp van de sterke arm (art. 5:15);
- inlichtingen te vorderen (art. 5:16 Awb), hetgeen vergelijkbaar is met de bevoegdheid van de inspecteur ex art. 47, eerste lid, onderdeel a, AWR;
- inzage te vorderen van zakelijke gegevens en bescheiden en daarvan kopieën te maken (art. 5:17 Awb), hetgeen vergelijkbaar is met de bevoegdheden van de inspecteur ex art. 47, eerste lid, onderdeel b, AWR.

Anders dan in het algemeen de inspecteur (er zijn uitzonderingen), is de Awb-toezichthouder voorts bevoegd monsters te nemen (art. 5:18 Awb) en vervoermiddelen te onderzoeken (art. 5:19 Awb. Art. 5:20, eerste lid, Awb bepaalt dat een ieder verplicht is om binnen de door de toezichthouder gestelde redelijke termijn alle medewerking te verlenen die de toezichthouder redelijkerwijze kan vorderen bij de uitoefening van zijn bevoegdheden. Schending van deze verplichting is strafbaar gesteld in art. 184 Sr. In enige omkering van de bewijslast is niet voorzien. Wel is onder omstandigheden bestuursdwang mogelijk.

8.14 De belangrijkste waarborg voor de burger is opgenomen in art. 5:13 Awb: de toezichthouder maakt van zijn bevoegdheden slechts gebruik voorzover dat redelijkerwijs voor de vervulling van zijn taak nodig is. In de parlementaire geschiedenis van de Awb (Derde Tranche) is over deze noodzakelijkheids- en proportionaliteitseis het volgende opgemerkt:(71)

"Het (...) evenredigheidsbeginsel houdt in ieder geval in dat de toezichthouder een bevoegdheid niet mag uitoefenen als dat voor de vervulling van zijn taak niet redelijkerwijs noodzakelijk is. Dit betekent onder meer dat een aantal bevoegdheden die krachtens de [Awb] aan toezichthouders toekomen voor sommige toezichthouders geen betekenis hebben, omdat de aard van de voorschriften op welke naleving zij toezien, zulks met zich meebrengt. Voorts vloeit uit het evenredigheidsbeginsel voort dat de toezichthouder zijn bevoegdheid op de voor de burger minst belastende wijze dient uit te oefenen. (...)

[Met art. 5:13 Awb; PJW] wordt (...) buiten twijfel gesteld dat de beginselen van evenredigheid en subsidiariteit gelden ten aanzien van de uitoefening van alle bevoegdheden, dus ook in de gevallen waarin de clausule in bijzondere wetsbepalingen thans niet expliciet is opgenomen.

(...)

Het is een eis van zorgvuldigheid dat een toezichthouder bij de uitoefening van een hem verleende bevoegdheid aan de betrokkene de reden mededeelt waarom hij van zijn bevoegdheid gebruik zal maken. Ook zal een toezichthouder in de regel niet tot de uitoefening van een hem toegekende bevoegdheid kunnen overgaan als de betrokkene reeds (desgevraagd) te kennen heeft gegeven vrijwillig medewerking te verlenen. [Art. 5:13] is het formeel-juridische aanknopingspunt voor de inachtneming van dergelijke zorgvuldigheidsvereisten.

Er zij nog op gewezen dat [art. 5:13] een specifieke invulling geeft aan artikel 3:4, tweede lid, [Awb] waarin het evenredigheidsbeginsel reeds in algemene zin is neergelegd. Dit beginsel geldt ingevolge artikel 3:1, tweede lid, immers ook voor andere handelingen dan besluiten, voor zover de aard van de handelingen zich daartegen niet verzet. Om eventuele twijfel weg te nemen over de toepasselijkheid op de uitoefening van toezicht van de algemene norm van artikel 3:4, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht is het onderhavige artikel van belang. Daarnaast noodzaakt de aard van de handelingen in kwestie - feitelijk handelen dat rechtstreeks ingrijpt in de persoonlijke levenssfeer van de burger - tot een zekere aanscherping van die algemene norm."

8.15 De norm van art. 5:13 Awb is dus een "aangescherpte" lex specialis ten opzichte van de algemene norm van art. 3:4 Awb. Dit impliceert dat de rechterlijke toetsing van toezichtbevoegdheidsuitoefening

aan het evenredigheids- en zorgvuldigheidsbeginsel juist indringender is dan de algemene toetsing van overheidsoptreden aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Ik meen dat dit een en ander, naast het (mede) afschrikwekkende effect van de omkering van de bewijslast, aanleiding is bij de toepassing van art. 3:4, tweede lid, Awb op de bevoegdheidsuitoefening van de inspecteur in het kader van art. 47 c.a. AWR in elk geval niet terughoudender te zijn dan de bestuursrechter bij de toetsing van overheidsoptreden aan art. 5:13 Awb.

8.16 De belastingrechtspraak toont ook duidelijk tekenen van weinig terughoudende beoordeling van de vraag of de bewijslast omgekeerd is. De belastingrechter eist dat de ernst of de gevolgen van de niet-medewerking iets voorstellen voordat omkering intreedt. Anders gezegd: de belastingrechtspraak eist dat de omkering gerechtvaardigd wordt door het verzuim, dat zij evenredig is als reactie op het verzuim. In de zaak die leidde tot HR 11 december 1991, nr. 27 649, BNB 1992/69, bijvoorbeeld, leidde het niet beantwoorden van vragen van de inspecteur volgens het Hof niet tot omkering van de bewijslast. U overwoog:

"3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan:

Belanghebbende is werkzaam als octrooibureau. Sedert 1976 wordt een deel van haar werkzaamheden, te weten het in opdracht van octrooihouders betalen van taxen die moeten worden voldaan ten einde een octrooi-aanvraag of een octrooi in stand te houden, uitgevoerd door A AG (hierna: de AG) te Q, Zwitserland. Belanghebbende en de AG hebben dezelfde personen als aandeelhouders, zij het dat deze ieder in het kapitaal van belanghebbende indirect en voor ongelijke delen deel hebben, terwijl zij dit in het kapitaal van de AG direct en voor gelijke delen hebben.

3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat een redelijke verdeling van de bewijslast meebrengt dat de Inspecteur de juistheid van zijn stelling dat belanghebbende in het onderhavige jaar winst heeft overgeheveld naar de AG bewijst, tenzij als gevolg van het bepaalde in artikel 29 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de bewijslast zou moeten worden omgekeerd.

3.3. Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat de niet-beantwoording door belanghebbende van enkele haar door de Inspecteur gestelde vragen onvoldoende aanleiding is om tot omkering van de bewijslast te besluiten, onder meer omdat de onbeantwoord gebleven punten van te weinig gewicht waren om de sanctie van artikel 29 van voornoemde wet te rechtvaardigen, en dat mitsdien op de Inspecteur de bewijslast rust van het door hem gestelde.

3.4. Het eerste middel keert zicht tevergeefs tegen deze oordelen, aangezien zij geen blijk geven van een onjuiste rechtsopvatting en zij ook niet onvoldoende gemotiveerd of onbegrijpelijk zijn.

(...)"

8.17 Ook in HR 15 juni 1983, nr. 21 129, BNB 1983/248, met conclusie Van Soest en noot Simons en in HR 20 mei 1987, nr. 23 840, BNB 1987/208, was de ernst van het verzuim van de belastingplichtige (een niet feilloze administratie resp. een onjuiste aangifte) onvoldoende om de bewijslast om te keren. In HR 12 oktober 1988, nr. 24 702, BNB 1988/323, was - andersom - de ernst van het verzuim (het niet voldoen aan de administratieplicht in de omzetbelasting) relevant voor het oordeel dat de bewijslast wél moest worden omgekeerd. Ook in de zaken met de nummers 38 809 en 38 810, waarop deze bijlage mede betrekking heeft, heeft het Hof Amsterdam de niet-verstrekking van bepaalde informatie dragers, hoewel deze op zichzelf beschouwd relevant konden zijn voor de belastingheffing, onvoldoende gewichtig geacht om omkering van de bewijslast te rechtvaardigen.

8.18 Met betrekking tot de aangifteplicht eist u dat het aangifteverzuim "aanzienlijk" is alvorens de bewijslast omgekeerd wordt. In HR 23 april 1986, BNB 1986/276, met noot Hofstra, overwoog u:

"4. (...) In geval een inhoud(ings; PJW)splachtige voor de loonbelasting in de aangifte, zoals hij deze voor enig tijdvak heeft ingediend, een bedrag aan af te dragen belasting heeft verzwegen kan voor de toepassing van artikel 29, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen slechts dan worden gezegd dat hij niet de vereiste aangifte heeft gedaan, indien het verzwegen bedrag in verhouding tot het totale bedrag van de over dat tijdvak af te dragen belasting aanzienlijk is."

In gelijke zin HR 13 september 2000, nrs 34 881 en 34 882, BNB 2000/336 en 337, met noot Van Soest. Uit HR 11 april 2003, nr. 36 822, BNB 2003/264, met conclusie IJssink en noot Meussen, NTFR 2003/667, met noot Van de Merwe, VN 2003/22.5, valt op te maken dat het aanzienlijk te laag opgeven van het inkomen bovendien opzettelijk, althans bewust moet zijn geschied.

8.19 Deze rechtspraak impliceert dat de ernst van het verzuim van de gevorderde mede bepalend is voor de vraag of de rechter de omkering van de bewijslast ingetreden acht. Bij aangifteverzuimen laat zich zulks rijmen met de letter van de wet, nu het woord "vereiste" interpretatie behoeft. Bij de "bijkomende verplichtingen" is deze rechtspraak moeilijker te rijmen met de letter van de wet, die de omkering als een min of meer mechanisch gevolg poneert van elk verzuim, hoe klein ook: de bewijslast wordt immers door de wet omgekeerd als "niet volledig is voldaan" aan de verplichtingen (zie de artt. 25, lid 6, letters b, c en d, en 27e, letters b, c en d, AWR).

9 Het wettelijke mechanisme van bewijslastomkering en de rechterlijke toepassing

9.1 Zoals boven bleek, is de omkering van de bewijslast volgens de wettekst een tamelijk mechanisch gevolg van het niet "volledig" nakomen van de fiscale meewerkplichten ex art. 47 e.v. AWR en heeft de inspecteur in beginsel geen vrijheid de sanctie wel of niet toe te passen. Zoals bleek, past de rechter zonodig de sanctie van ambtswege toe. Uit de wetsgeschiedenis en de rechtspraak blijkt echter dat de inspecteur bij de uitoefening van zijn vorderingsbevoegdheden gebonden is aan de (alle) beginselen van behoorlijk bestuur. De vraag rijst dan hoe het laatste (beperking door de beginselen van behoorlijk bestuur) zich laat rijmen met de wettekst (mechanische omkering bij elk verzuim) en hoe uw boven (onderdeel 8) geciteerde jurisprudentie over toepassing van ambtswege zich verhoudt tot de daar geciteerde jurisprudentie die impliceert dat de sanctie rechtvaardiging behoeft door de ernst van het verzuim. Het antwoord zit in drie overwegingen:

- (i) afgezien van de boekhoud- en bewaarplichten en sommige spontane verstrekkingsplichten, worden de meewerkplichten pas opgeroepen door een beleidsvrij besluit van de fiscus, nl. zijn informatie- of inzagevordering; de gehoudenheid tot medewerking bestaat immers slechts "desgevraagd." Het vorderingsbeleid van de fiscus moet getoetst kunnen worden en schending van de norm moet gesanctioneerd kunnen worden; de enige sanctie die de rechter jegens de fiscus heeft, is de niet-toepassing van de sanctie jegens de belastingplichtige (en eventueel de veroordeling in de proceskosten);
- (ii) de sanctie beoogt medewerking van de belastingplichtigen aan de belastingheffing te bevorderen. Indien die medewerking wellicht een pietsie te wensen overlaat, maar de fiscus niet of nauwelijks gehinderd is in een juiste aanslagvaststelling en de belanghebbende geen obstructie verweten kan worden, is de sanctie teleologisch misplaatst: zij zou bij niet-opzettelijke en niet-hinderlijke verzuimen haar doel voorbijschieten en juist verontwaardiging en tegenwerking oproepen;
- (iii) de sanctie is ongekend onsubtiel (alles of niets) en dus al snel onevenredig.

9.2 Theoretisch kan niet-omkering van de bewijslast ondanks niet-nakoming van een fiscale informatievordering op drie gronden gebaseerd worden:

1. de fiscus was niet bevoegd tot de vordering, zodat de verplichting tot medewerking niet bestond. Bijvoorbeeld: het gevraagde bestaat niet of kan niet van belang zijn voor de belastingheffing; de inzage kan niet dienen tot vaststelling van fiscaal relevante feiten; het gevraagde valt onder het beleidsmatige verschoningsrecht van de belastingadviseur van de gevorderde;
2. de fiscus was op zichzelf wel bevoegd het gevorderde te vorderen, maar deed dat op een wijze die de beginselen van behoorlijk bestuur schendt, waardoor voor de belanghebbende de verplichting werd weggenomen aan die wijze van vorderen te voldoen, althans de sanctie niet toegepast behoort te worden. Bijvoorbeeld: de fiscus blijft in steeds andere bewoordingen de belanghebbende met dezelfde vragen bestoken omdat hij de eerder gegeven antwoorden niet gelooft of deze hem anderszins niet bevallen; hij

kiest zonder noodzaak de voor de belanghebbende duurste en meest belastende weg van informatiegaring terwijl er een andere effectieve weg is; hij gebruikt zijn bevoegdheid voor een ander doel dan waarvoor zij gegeven is, bijvoorbeeld met het oog op bewijsvergaring in een strafzaak of in de hoop op een weigering met het oog op bewijslastomkering;

3. de fiscus was bevoegd en bleef binnen de grenzen van behoorlijk bestuur, zodat de belanghebbende verplicht was mede te werken, maar de niet-medewerking is van onvoldoende gewicht of onvoldoende relevant voor de feitenvaststelling om omkering van de bewijslast te kunnen rechtvaardigen.

9.3 Indien de vereiste aangifte niet is gedaan, bent u strenger met de toepassing van de omkering van de bewijslast dan waar het gaat om niet - volledige - medewerking aan informatie- en inzagevorderingen. U zie naast het in 8.5 reeds geciteerde arrest HR 5 juni 1996, BNB 1996/234, ook HR 28 maart 1979, nr. 18 916, BNB 1979/169, met conclusie Van Soest en noot Hofstra, waarin u overwoog:

"dat het Hof heeft geoordeeld dat het door belanghebbende voor het jaar 1972 aangegeven belastbaar inkomen van f 26 680 dient te worden verhoogd met per saldo f 20 000 wegens niet verantwoorde winst uit zijn onderneming van jachtenbouwer en taxateur, en met f 250 000 wegens opbrengst van door belanghebbende naast zijn genoemde onderneming verrichte werkzaamheden;

dat uit 's Hofs uitspraak voorts blijkt dat belanghebbende generlei inkomen uit evenbedoelde werkzaamheden heeft aangegeven; dat een en ander dwingt tot de gevolgtrekking dat belanghebbende zijn belastbaar inkomen voor het jaar 1972 opzettelijk tot een zeer aanzienlijk te laag bedrag heeft aangegeven;

dat daaruit voortvloeit dat belanghebbende voor het jaar 1972 niet de vereiste aangifte voor de inkomstenbelasting heeft gedaan, zodat naar luid van artikel 29 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen het Hof het beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de Inspecteur had moeten afwijzen, tenzij gebleken zou zijn dat en in hoeverre de uitspraak van de Inspecteur onjuist was;

dat het Hof zulks heeft miskend door het inkomen van belanghebbende schattenderwijs aanmerkelijk lager vast te stellen dan de Inspecteur bij zijn uitspraak heeft gedaan dat derhalve het beroep gegrond is en de bestreden uitspraak niet in stand kan blijven;"

De verklaring daarvoor is uw interpretatie van het begrip "vereiste aangifte": die is pas dan niet gedaan indien de aangifte bewust tot een zowel relatief als absoluut bedrag "aanzienlijk" te laag is gedaan. Deze interpretatie van het begrip impliceert dat het niet-doen van de vereiste aangifte in beginsel steeds een ernstig verzuim oplevert. Het "niet volledig" voldoen aan de bijkomende verplichtingen is veel diffuser en vager. De wet vraagt niet naar "de vereiste medewerking" (maar naar "volledig voldoen"), zodat de mogelijkheid om een duidelijke en algemene grens voor sanctie-intreiding te stellen met behulp van interpretatie van het begrip "vereiste medewerking" ontbreekt. Bovendien is de inspecteur nauwelijks beleidsvrij bij het uitreiken van aangiftebiljetten, althans veel minder beleidsvrij dan bij het hanteren van zijn vorderingsbevoegdheden. Bij het "niet volledig voldoen" aan informatie- en inzagevorderingen zit er dus niets anders op dan de derde in 9.2 genoemde benadering te gebruiken: casuïstische evenredigheidsbeoordeling: is het verzuim voldoende ernstig om omkering te rechtvaardigen?

9.4 De daartoe in BNB 1992/69 (zie onderdeel 8.16) gevolgde benadering bestaat erin dat de rechter een aan het evenredigheidsbeginsel van art. 3:4, tweede lid, Awb ontleende toets aanlegt om te beoordelen of omkering van de bewijslast een passende sanctie is op het niet (volledig) verstrekking van de gevorderde informatie dragers. Indien omkering onevenredig wordt bevonden, wil dat niet zeggen dat de inspecteur de beginselen van behoorlijk bestuur geschonden heeft. Hij mag immers in beginsel ook om informatie van beperkte relevantie vragen en zelfs om informatie die hij misschien niet nodig heeft om tot een juiste aanslagregeling te komen (zie BNB 1986/128; onderdeel 5.5). De derde in 9.2 genoemde benadering houdt juist in dat de inspecteur bevoegd was en binnen de grenzen van behoorlijk bestuur bleef, maar omkering toch niet intreedt omdat het verzuim onvoldoende ernstig is om haar te rechtvaardigen. Hoe men het ook wendt of keert, dit impliceert dat de rechter de wet bijstelt, want de artt. 25, lid 6 en 27e AWR zijn zodanig geformuleerd dat de omkering van de bewijslast zich onttrekt aan

evenredigheidstoetsing als vast staat dat de inspecteur bevoegd was en met zijn vordering binnen de grenzen van behoorlijk bestuur bleef. Wat de rechter in wezen toepast, is niet zozeer een evenredigheidstoets als beginsel van behoorlijk bestuur, maar zo'n toets als beginsel van straftoemeting. Zoals ook uit uw jurisprudentie blijkt (zie 8.5 hierboven), is omkering van de bewijslast geen bevoegdheid van de inspecteur. Zij is een door de wet aan niet-medewerking verbonden gevolg. De inspecteur kan ter zake van die omkering dus ook geen beginsel van behoorlijk bestuur schenden. Dat neemt niet weg dat de wettelijke sanctie onevenredig kan zijn, gezien de geringe ernst van het verzuim. Wat de belastingrechter dus doet, is toepassing van een buitenwettelijk criterium dat in strafrechtelijke termen omschreven zou kunnen worden: ontbreken van voldoende materiële wederrechtelijkheid om de wettelijke blinde sanctionering te rechtvaardigen.

9.5 Ik snijd hier ten slotte een procedureel punt aan. Volgens uw rechtspraak is de belastingrechter niet gehouden de belanghebbende er ten processe op opmerkzaam te maken dat zijns inziens de bewijslast is omgekeerd.(72) Het kan dus voorkomen dat het de belanghebbende pas uit de Hofuitspraak blijkt - dat wil zeggen op een moment waarop hij er niets meer aan kan doen - dat de bewijslast omgekeerd was en dat hij daarom niet aan de op hem rustende bewijslast heeft voldaan. Dit kan zich met name voordoen indien de inspecteur zich er niet op beroepen heeft maar de rechter van ambtswege bevindt dat de sanctie van toepassing is. Hoewel dit rechtstekort afneemt als gevolg van de lopende invoering van een tweede feitelijke instantie waar opnieuw in volle omvang bewijs geleverd kan worden, meen ik dat de beginselen van procesrecht meebrengen dat de rechter zijn gevoelen omtrent de toepasselijkheid van de sanctie kenbaar maakt op een moment waarop de belanghebbende nog in de gelegenheid is bewijsaanbod te doen, in elk geval indien aanwijzingen bestaan dat de belanghebbende zich niet van die dreiging bewust is, zoals in het geval waarin de inspecteur niet op mogelijke omkering heeft gewezen.(73) U vergelijkte het in 7.1. genoemde arrest van uw eerste kamer HR 6 februari 1998, nr. 16329, NJ 1998, 587, met conclusie Mok en noot Wattel, RvdW 1998, 38, V-N 1998, blz. 1195, over de verplichting van de fiscus om onder bepaalde omstandigheden op de mogelijke consequenties van bepaald gedrag van de burger te wijzen.

10 Selectieve omkering?

10.1 U zou de in onderdeel 9 beschreven nuancerende lijn kunnen voortzetten door gedeeltelijke omkering van de bewijslast toe te laten om meer evenredigheid in de sanctionering te brengen (om het alles-of-niets-effect van de omkering te vermijden). Bij het ontbreken van de vereiste aangifte heeft u een dergelijke benadering afgewezen in HR 14 november 1990, nr. 26 727, BNB 1992/127, met conclusie Van Soest. U overwoog:

"4.1. Het Hof heeft onder de vaststaande feiten vermeld dat belanghebbende in haar aangiftebiljet inkomstenbelasting 1984 een bedrag van f 26 000 aan huur van de kamer in het souterrain en die op de bel-etage aangaf en dat dit neerkomt op een bedrag van f 500 per week voor beide kamers.

"4.2. Het Hof heeft geoordeeld dat aannemelijk is dat het souterrain het gehele jaar 1984 voor f 250 per week verhuurd was en dat ter zake van de huuropbrengst van de kamer op de bel-etage een bedrag van f 18 200 moet worden bijgeteld. Het Hof heeft daaraan de gevolgtrekking verbonden dat belanghebbende met betrekking tot de inkomsten uit de verhuur van de kamer op de bel-etage niet de vereiste aangifte in de zin van artikel 29, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen heeft gedaan. Met laatstvermeld oordeel heeft het Hof blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. Voor de toepassing van evenbedoeld artikel 29, lid 2, dient immers de aangifte als geheel in aanmerking te worden genomen. Het middel treft in zoverre doel.

4.3. Gezien de hoogte van het in 4.2 bedoelde bedrag van f 18 200 in verhouding tot het blijkens het aangiftebiljet, dat in fotocopie tot de stukken van het geding behoort, door belanghebbende aangegeven belastbare inkomen van f 38 002,70, heeft belanghebbende haar belastbare inkomen tot een aanzienlijk te laag bedrag aangegeven en heeft zij niet de vereiste aangifte gedaan. Ingevolge artikel 29, lid 2, had had Hof derhalve het beroep moeten afwijzen, tenzij gebleken zou zijn dat en in hoeverre de uitspraak van de Inspecteur onjuist was."

10.2 Maar bij het wettelijke begrip "vereiste aangifte" heeft u dan ook een zodanig hoge drempel gelegd voor toepassing van de sanctie (bewust tot een aanzienlijk bedrag te laag) dat in beginsel de omkering van de bewijslast voor alle geschilpunten gerechtvaardigd is als sanctie. Dat is, zoals boven bleek, geenszins noodzakelijk zo in alle gevallen van "niet volledig voldoen" aan des inspecteurs vorderingen. Zulks rechtvaardigt een andere benadering van niet-voldoen aan vorderingen dan van niet-doen van de vereiste aangifte. Men denke aan de situatie waarin de inspecteur bewijs vraagt ter zake van aftrekposten van een belastingplichtige, welk bewijs niet wordt verstrekt bijvoorbeeld omdat de belanghebbende niet wil dat de namen van degenen aan wie hij betaald heeft, bij de fiscus bekend worden, en bereid is dan maar af te zien van de aftrekpost. Ook al ken het gevraagde bewijs hoogst relevant zijn voor de correcte belastingheffing van de gevorderde zelf, het komt mij onevenredig voor om in zo'n geval de bewijslast ter zake van alle andere geschilpunten, die niets met (het bewijs van) die aftrekpost te maken hebben, om te keren en te verzwaren. Ik zie niet in dat er een ander gevolg zou moeten zijn dan het schrappen van de aftrekpost en eventueel verzwaring van de bewijslast in bezwaar en beroep als de belanghebbende toch op die aftrekpost blijft staan.

10.3 Ik zie niet in dat het desgevraagd niet-produceren van bewijs voor een aftrekpost zou rechtvaardigen dat aan een bijtelling door de inspecteur op een heel ander punt nauwelijks meer te ontkomen valt wegens omkering en verzwaring van de bewijslast. Ook in andere gevallen lijkt het mij wenselijk dat de sanctie van omkering van de bewijslast alleen dan op de gehele aanslag - dus ook op onderdelen waarop het verzuim geen betrekking heeft - wordt toegepast indien het verzuim zulks rechtvaardigt. Ik zie niet in waarom uw jurisprudentie wél zou toestaan dat de belastingrechter, indien hij de niet-medewerking niet ernstig genoeg acht voor omkering, die omkering geheel achterwege laat (BNB 1992/69), maar niet zou toestaan dat de belastingrechter de sanctie slechts gedeeltelijk achterwege laat. Wie het meerdere mag (de gehele sanctie niet-toepassen wegens onevenredigheid), mag ook het mindere (de sanctie op maat gesneden toepassen). Met op de ernst van het verzuim afgestemde toepassing wordt het doel van de sanctie ook beter gediend dan met alles-of-niets-toepassing. Het argument dat de wetgever die afweging al gemaakt heeft, snijdt maar zeer gedeeltelijk hout, nu de wetgever er voortdurend op gewezen heeft dat ook bij de uitoefening van zijn informatievorderingsbevoegdheden de fiscus volledig gebonden is aan de beginselen van behoorlijk bestuur, inclusief het evenredigheidsbeginsel.

11 Enige inhoudelijke aspecten van de belangenafweging

11.1 Bij de vergaring van feitenkennis ten behoeve van de belastingheffing is de fiscus in hoge mate afhankelijk van de medewerking van de belastingplichtigen, de inhoudingsplichtigen en de (andere) administratieplichtigen. Als uitgangspunt kan daarom genomen worden dat de inspecteur mag vragen om wat hij nodig acht voor de correcte uitvoering van de belasting(heffings)wet (zie bijvoorbeeld HR 8 januari 1986, BNB 1986/128). Maar dat vragen dient wel correct te gebeuren.

11.2 Men mag van een zorgvuldig handelende inspecteur allereerst verwachten dat hij globaal aangeeft voor welke doeleinden hij informatie(dragers) opvraagt (motiveringsbeginsel; gecodificeerd in art. 3:46 Awb; een informatie- of inzagevordering is een besluit in de zin van die bepaling; ook vóór invoering van de Awb gold dit beginsel; men zie bijvoorbeeld Hof Den Haag 14 juli 1981, BNB 1982/264 en Hof Den Leeuwarden 27 oktober 1978, BNB 1979/255). Het is overigens ook uit praktisch oogpunt zinvol aan te geven waar het om te doen is, opdat de gevorderde zo weinig mogelijk overbodig werk doet en de inspecteur zo weinig mogelijk "ruis" ontvangt. Onder omstandigheden kan het doel van de vordering in gevaar komen als het van te voren onthuld wordt (collusiegevaar). In dergelijke gevallen kan de inspecteur evenredig vager zijn in zijn motivering en bijvoorbeeld bij een inzagevordering volstaan met het aangeven dat de controle de naleving van de belastingwet betreft over bepaalde aan te duiden jaren voor bepaalde aan te duiden belastingen.

11.3 Hoewel het niet aan de belanghebbende is om de evenredigheid of de doelmatigheid van des inspecteurs vorderingen te beoordelen, is de motivering mede van belang voor de verplichte belangenafweging en zal de inspecteur in geval van bezwaar en beroep moeten kunnen aangeven welke belangenafweging hij heeft gemaakt, met name indien hij een bepaalde vorderingmodaliteit gebruikt die

meer dan gebruikelijk inbreuk maakt op de privacy van de belanghebbende of die anderszins de belanghebbende meer belast dan gebruikelijk (bijvoorbeeld: van beide ex-echtelingen die een man-vrouw-firma hadden informatie vragen over elkaar, of persoonlijke oproeping ter inspectie om onvoorbereid mondeling niet-aangeduide vragen te komen beantwoorden, of standaardvragenlijsten met 89 vragen gebruiken waarvan er in een normaal geval hoogstens 10 relevant zijn). Steeds geldt de algemene en aloude regel uit de rechtspraak dat voor de vraag hoe, waar, en binnen welke termijn documenten of gegevens verstrekt moeten worden, een afweging gemaakt moet worden die rekening houdt met zowel de redelijke belangen van de belanghebbende als de redelijke belangen van de fiscus (zie reeds HR 26 november 1947, B. 8423).

11.4 De gevorderde moet de reële mogelijkheid hebben om aan het informatieverzoek te voldoen: de termijn moet redelijk zijn en bij geconstateerd verzuim dient niet rauwelijks geschat en omgekeerd te worden, maar eerst - al dan niet gespecificeerd - aangemaand te worden (peremptoirstelling; zie Hof Den Haag 12 januari 1972, BNB 1972/232). In beginsel behoort de inspecteur de voor de belastingplichtige minst belastende vorderingsmodaliteit te kiezen die effectief is (zie bijvoorbeeld HR 21 juli 1987, BNB 1987/272). Dit betekent dat in beginsel wordt gekozen voor een verzoek aan de gemachtigde om schriftelijke verstrekking van de inlichtingen, en voor inzage van boeken op de plaats waar deze gehouden worden en - indien de belanghebbende dat wenst - in aanwezigheid van de gemachtigde.

11.5 In de dossiers met de nrs 39 104 en 39 105 waarbij deze bijlage een bijlage is, is de belanghebbende ex art. 41, lid 2, AWR gevorderd persoonlijk ter inspectie te verschijnen om ex art. 47 en 49 AWR mondeling vragen te beantwoorden naar aanleiding van een ingesteld boekenonderzoek, hoewel de belanghebbende vertegenwoordigd wil worden. De inspecteur heeft voorts desverzocht geweigerd de bevindingen uit dat onderzoek mee te delen. Zij heeft desverzocht eveneens geweigerd aan te geven welke de aard of de inhoud van de te beantwoorden vragen zal zijn. Ik meen dat de inspecteur in een dergelijk geval zal moeten aangeven waarom zij deze belastende vorderingsmodaliteiten kiest en waarom schriftelijke of telefonische beantwoording door de gemachtigde na kennisneming van het rapport door de gemachtigde niet kan volstaan. De inspecteur behoort zich terughoudend op te stellen bij de toepassing van art. 41, lid 2, AWR en de redenen aan te geven waarom de redelijke belangen van de belastingheffing slechts voldoende gediend kunnen worden door het persoonlijk mondeling ter inspectie beantwoorden van vragen door de belastingplichtige.

Omkering in verband met de administratie- en bewaarplicht (art. 52 AWR)

12 De inhoud van de verplichting

12.1 In de dossiers met de nrs 39 104 en 39 105 waarbij deze bijlage een bijlage is, is de bewijslastomkering mede gegrond op het niet (op de juiste wijze) voldoen aan de administratie- en bewaarplicht ex art. 52 AWR. Ik sta daarom afzonderlijk stil bij de inhoud en de grenzen van deze relatief nieuwe fiscale meewerkplicht, die bovendien in aard afwijkt van de informatie- en inzageverstrekkingsplichten, waaraan immers in beginsel een beleidsvrije vordering van de fiscus ten grondslag ligt (zie nader 13.3 hieronder). De MvT bij de Wet aanpassing administratieve verplichtingen licht de administratieplicht van art. 52 AWR als volgt toe:(74)

"De administratieplichtige blijft (...), vooropgesteld dat aan de algemene eisen van juistheid, volledigheid en controleerbaarheid van de administratie is voldaan, in beginsel vrij om te kiezen op welke wijze hij de administratie wenst in te richten en te voeren. De voorschriften op dit gebied zijn dan ook zodanig dat iedere administratieplichtige, ongeacht de aard en omvang van zijn activiteiten, zich aan de gestelde regels kan houden. Wat in concreto van een justitiabele kan worden gevergd hangt mede af van de aard en de omvang van het bedrijf, het beroep of de werkzaamheid van de betrokkene. Hier tegenover staat dat van de administratieplichtige mag worden verwacht dat hij door medewerking van zijn kant de fiscus inzicht verschaft in het gehanteerde administratiesysteem, zodat deze in de gelegenheid wordt gesteld binnen redelijke termijn een controle uit te voeren.

Hoewel in het huidige, onlangs ingevoerde, artikel 53a het object van de administratieverplichting zodanig is omschreven dat in beginsel alle gegevens welke voor de belastingheffing van belang zijn, dienen te worden geadministreerd en bewaard, is in de praktijk niet in alle gevallen duidelijk wat degene die verplicht is inzake te verlenen in zijn boeken en bescheiden tijdens een belastingcontrole dient over te leggen aan de controlerende ambtenaar. Daardoor kunnen tijdens controlebezoeken tussen de (vertegenwoordigers van de) ondernemer en de ambtenaar soms fricties ontstaan, die niet bevorderlijk zijn voor een goede verstandhouding tussen belastingplichtigen en fiscus, en derhalve evenmin voor een efficiënte controle. Zo bestaat bijvoorbeeld onduidelijkheid over het antwoord op de vraag of krachtens de Wet op de omzetbelasting 1968 opgemaakte facturen als controlemiddel mogen worden gebruikt ten behoeve van een controle voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting. Dit wetsvoorstel beoogt dergelijke onduidelijkheden op te heffen door hetgeen ingevolge de verschillende heffingswetten wordt bijgehouden, aangetekend of opgemaakt uitdrukkelijk te rekenen tot de administratie, die bij een controle aan de fiscus desgevraagd voor raadpleging beschikbaar moet worden gesteld. In zoverre hebben de bepalingen in de Algemene wet inzake de administratieve verplichtingen een voor de belastingheffing overkoepelende functie, waarbij de specifieke bepalingen op het gebied van administratieve verplichtingen in de verschillende heffingswetten ongemoeid blijven.

(...)

De kern van het wetsvoorstel wordt gevormd door de verplichtingen, neergelegd in het voorgestelde artikel 52. Hoewel de Algemene wet sinds kort een boekhoudverplichting bevat (artikel 53a), is toch besloten om deze te vervangen door de verplichting om een administratie te voeren - de administratieverplichting -, enerzijds omdat de term boekhouding veelal wordt opgevat als het strikt financiële gedeelte van de administratie en anderzijds, omdat de gebezigde terminologie niet goed lijkt aan te sluiten bij de moderne, elektronische verwerking van de administratieve gegevens tot een administratie. (...) Bovendien omvat het voeren van een administratie meer dan het te boek stellen van de financiële resultaten van het reilen en zeilen van de administratieplichtige, indien de organisatie van de administratieplichtige enige omvang aanneemt. Dan ziet het begrip administratie ook op de vastlegging en toetsing van bestuurs- en beheersdaden, op de interne organisatie in het algemeen, het interne berichtenverkeer, e.d. Kortom, er groeit dan een administratie waarvan, beoordeeld naar de opvattingen in het accountantsberoep en naar de maatstaven die in de daarvoor in aanmerking komende gevallen reeds worden gesteld aan de jaarrekening, de opzet en de werking met zodanige waarborgen dienen te zijn omgeven dat de juistheid en volledigheid van de door de administratieplichtige af te leggen verantwoordelijkheid zijn veilig gesteld. (...) [De] aan het accountantsberoep ontleende inzichten hebben, voor zover zij passen in het kader van de [in de; PJW] Algemene wet geformuleerde verplichtingen, ook betekenis voor de interpretatie van de fiscale administratieverplichting, overeenkomstig het voorgestelde artikel 52 (...) en, in samenhang daarmee, van de verplichting tot het verlenen van medewerking bij de controle en de verplichtingen tot het verstrekken van inlichtingen en het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden en andere informatiedragers op de voet van de voorgestelde artikelen 47 en 53 van de Algemene wet."

12.2 Dit betekent niet dat het fiscale begrip "administratie" gelijk is aan dat van de accountancy. Het administratiebegrip uit de accountancy wordt in de MvT weergegeven als:(75)

"Het systematisch verzamelen, vastleggen en verwerken van gegevens, gericht op het verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen-in-enger-zin (kiezen uit alternatieve mogelijkheden), het doen functioneren en beheersen van een huishouding en ten behoeve van de verantwoordingen die daarover moeten worden afgelegd."

Aan het begrip "administratie" in art. 52 AWR kan een beperkter reikwijdte toekomen. Zij dient immers de belastingheffing en ziet daarom alleen op de voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens. Anderzijds is het mogelijk dat ex art. 52 AWR specifiek op de (controle op de) belastingheffing toegespitste eisen worden gesteld die niet zonder meer door een externe accountant gesteld zouden worden.(76) De eisen die art. 52 AWR aan de opzet en de verfijning van de fiscale administratie stelt, kunnen per

onderneming verschillen naar gelang de aard, de omvang, de complexiteit e.d. van die onderneming.(77)

12.3 Art. 52 AWR voorziet ook in de plicht de te voeren administratie op een bepaalde wijze bewaren (lid 6): controle door de fiscus moet binnen een redelijke termijn mogelijk zijn. Over de vereiste controleerbaarheid van de administratie zegt de genoemde MvT:(78)

"Hoewel de controleerbaarheid van de administratie voor de fiscus van wezenlijk belang is voor de vaststelling van de juiste belastingschuld, moeten toch ook uit een oogpunt van doelmatigheid en van "belasting" voor de gecontroleerden grenzen aan de controle worden gesteld. Daarom geldt de eis dat controle van de administratie binnen een redelijke termijn mogelijk moet zijn. Tevens moet de administratie door de administratieplichtigen zodanig worden gevoerd en dienen de informatiedragers zodanig te worden bewaard dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens duidelijk uit de administratie blijken. (...)
Laatstgenoemde eis houdt onder meer in dat de administratie regelmatig moet worden bijgewerkt. (...)

Indien de administratieplichtige zijn medewerking weigert en derhalve controle binnen redelijke termijn onmogelijk maakt, is sprake van niet-nakoming van de verplichting van artikel 52, vijfde lid [thans zesde lid; PJW]. Dit leidt in beginsel tot de in artikel 25, derde (thans zesde; PJW) lid, en de in artikel 29, eerste lid (thans 27e; PJW) voorziene omkering van de bewijslast. Daarnaast voorziet artikel 68 in een strafrechtelijke sanctie.

Wat in dit verband onder "controle binnen een redelijke termijn" moet worden verstaan valt moeilijk in algemene termen aan te geven. Dit hangt ten nauwste samen met de aard en de omvang van de te controleren activiteiten en met het al dan niet gebruik maken van allerlei geautomatiseerde administratietechnieken. Ter illustratie moge dienen dat in de huidige praktijk de duur van een controle afhankelijk is van de omvang van de onderneming: in een betrekkelijk kleine onderneming met een eveneens betrekkelijk eenvoudige administratie neemt een controle één tot enkele dagen in beslag, terwijl een controle bij een grote onderneming met een dienovereenkomstige administratie al snel enkele weken tot enkele maanden kan duren. In twijfelgevallen zal de rechter om een uitspraak kunnen worden gevraagd."

De Handelingen van de Tweede Kamer vermelden voorts:(79)

"De heer Van Dis heeft gevraagd wat het criterium van de controleerbaarheid binnen een redelijke termijn betekent. Daarop is moeilijk een concreet antwoord te geven. De bijzondere omstandigheden van het individuele geval zijn beslissend. Wat naar maatschappelijke opvattingen redelijk is, is doorslaggevend. Het is zeker niet zo dat de belastingdienst eenzijdig kan uitmaken wat redelijk is. Het is een beginsel van behoorlijk bestuur dat de fiscus steeds, als hij de naleving van administratieve verplichtingen verlangt, daarbij de redelijkheid in het oog houdt. Het is ook het beleid van de belastingdienst, oog te hebben voor de redelijke belangen van de administratieplichtige. In laatste instantie toetst de rechter of er naar behoren aan de verplichtingen is voldaan."

12.4 De administratie moet voor de controlerende ambtenaar toegankelijk zijn wil controle binnen een redelijke termijn mogelijk zijn. De regering merkte daarover op:(80)

"Voor de administratieplichtige houdt hetgeen in artikel 52, vijfde lid, is bepaald met het oog op de controle, onder meer een aanvulling in op hetgeen reeds voortvloeit uit de verplichting tot het voor raadpleging beschikbaar stellen van informatiedragers overeenkomstig artikel 47, eerste lid, onderdeel b. Dit om te bereiken dat het gezamenlijke effect van deze bepalingen het daadwerkelijk mogelijk maakt de handhaving van de heffingswetten doeltreffend en tevens zo doelmatig mogelijk te doen plaatsvinden. Met betrekking tot geautomatiseerde administraties zal dit in de praktijk onder meer het volgende inhouden.

- De informatie moet voor de controle-ambtenaar toegankelijk worden gemaakt bijvoorbeeld door deze desgevraagd te visualiseren in voor hem leesbare vorm (op een beeldscherm of op papier).

- Bij vervanging van apparatuur en/of programmatuur moeten zodanige voorzieningen worden getroffen dat toegang tot oude gegevens mogelijk blijft.
- De opzet en de werking van het administratiesysteem moet de controle-ambtenaar duidelijk kunnen worden gemaakt bijvoorbeeld aan de hand van een behoorlijke systeemdokumentatie. Voorts zal het de controle-ambtenaar mogelijk gemaakt moeten worden het systeem te toetsen onder meer door gebruikmaking van geautomatiseerde hulpmiddelen.
- Primaire gegevens, zoals kassa- of magazijnbonnen, en primaire verwerkingen zullen in beginsel bewaard moeten blijven. Zij mogen pas door getotaliseerde of anders luidende nieuwe gegevens worden vervangen, nadat zij op andere - toegestane - wijze (bijvoorbeeld op microfilm) zijn vastgelegd."

13 Grenzen aan de administratie- en bewaarplicht

13.1 De grenzen van de administratie- en bewaarplicht worden in de eerste plaats bepaald door de vraag wat voor de belastingheffing van belang kan zijn.⁽⁸¹⁾ Wat in concreto van een ondernemer kan worden verlangd, zal met name afhangen van de aard van de bedrijfsuitoefening. Dat is bevestigd in HR 27 september 2002, nr. 36 676, BNB 2003/13, met conclusie Van Kalmthout en noot Feteris. In geschil was of de belanghebbende, exploitant van een coffeeshop waar wellicht ook koffie geschonken werd, aan zijn administratieplicht had voldaan hoewel hij niet over inkoopfacturen beschikte van het vermoedelijk belangrijkste consumabel dat zijn nering het publiek bood. U overwoog:

"3.1. Het Hof heeft geoordeeld dat de administratie van belanghebbende weliswaar gebreken vertoont waar het betreft de administratie van de tot het bedrijfsvermogen behorende voorraden softdrugs, maar dat niet aannemelijk is geworden dat sprake is van een zodanig onvolkomen administratie dat op die grond de toepassing van de sanctie van artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (tekst 1995; hierna: de Wet) gerechtvaardigd is. Het Hof heeft hierbij het volgende in aanmerking genomen. Bij de beantwoording van de vraag of is voldaan aan de administratieplicht als bedoeld in artikel 52 van de Wet, dient rekening te worden gehouden met de aard en de omvang van de desbetreffende onderneming. Waar de overheid enerzijds de verkoop van softdrugs aan coffeeshops veelal als een strafbaar feit blijft vervolgen, maar anderzijds een gedoogbeleid met betrekking tot de verkoop van softdrugs door coffeeshops voert, mag van de exploitant van een coffeeshop in redelijkheid niet worden verwacht dat hij ter zake van de inkoop van softdrugs over facturen beschikt. Een voorraadadministratie is in het algemeen een belangrijk middel voor de controle van de volledigheid van de omzetverantwoording, maar bij gebreke van door de leveranciers verstrekte inkoopbescheiden komt daaraan beperkte betekenis toe. Het Hof heeft voorts in aanmerking genomen dat de inkoop van softdrugs in de administratie van belanghebbende wordt verantwoord door middel van een kasadministratie, dat van de kasadministratie basisbescheiden in de administratie van belanghebbende voorhanden zijn en dat de kasadministratie kennelijk geen ernstige gebreken vertoont.

3.2. Voorzover middel I 's Hofs uiteindelijke oordeel met betrekking tot de door belanghebbende gevoerde administratie bestrijdt met het betoog dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de administratieverplichting vanwege het niet bewaren van zogenoemde bijvullingsformulieren, faalt het reeds omdat in dit geding omtrent de aard en het gebruik van de bijvullingsformulieren onvoldoende is komen vast te staan om de conclusie te rechtvaardigen dat aan de hand daarvan een verband zou kunnen worden gelegd tussen de inkoop en de omzet.

3.3. In het middel wordt voorts betoogd dat 's Hofs oordeel dat de door de Inspecteur verlangde wijze van administreren niet meer aanknopingspunten voor controle biedt dan de administratie van belanghebbende, onbegrijpelijk is. Het middel faalt ook in zoverre. Het Hof heeft kennelijk bedoeld tot uitdrukking te brengen dat ook bij de eerstbedoelde wijze van administreren de juistheid van de administratieve vastleggingen niet controleerbaar is aan de hand van van derden afkomstige bescheiden. Aldus verstaan is 's Hofs oordeel niet onbegrijpelijk."

13.2 U blijkt dus ook bij de administratie- en de bewaarplicht uw leer toe te passen dat - wat er zij van de letterlijke wettekst, die de omkering van de bewijslast als mechanische en alles-of-niets-sanctie ex lege

definieert bij elk "niet volledig voldoen" - de sanctie gerechtvaardigd moet worden door de ernst van het administratie- of bewaarverzuim. U zie bijvoorbeeld ook HR 14 juni 2000, nr 33 862, BNB 2000/267, met conclusie Van den Berge en noot Simons, NTFR 2000/895, met noot Nieuwenhuizen, waarin de omstandigheid dat strikt genomen niet aan de omzetverantwoordings-eisen ex art. 36 Wet OB was voldaan geen omkering rechtvaardigde.

13.3 Anders dan de meewerkplicht bij inzage- en inlichtingenvorderingen, worden de administratie- en bewaarplichten niet opgeroepen door een vordering van de fiscus. Zij zijn wettelijk. De administratie- en de bewaarplicht staan in beginsel los van enige bevoegdheidsuitoefening door de inspecteur. Slechts met betrekking tot het eisen van aanpassingen aan de wijze van administreren of bewaren met het oog op de belastingheffing bestaat een zekere beleidsvrijheid van de fiscus. Er is dus minder ruimte voor begrenzing van de administratie- en bewaarplichten op basis van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur dan het geval is bij de plicht om mee te werken aan vorderingen.

13.4 Niettemin blijft ook in dit verband een toetsing aan art. 3:4 Awb, met name aan het evenredigheidsbeginsel geboden, zij het inderdaad niet zozeer bij de beoordeling van een bevoegdheidsuitoefening van de inspecteur (de tweede grond voor niet-omkering in onderdeel 9.2 hierboven), maar bij de beoordeling van de vraag of verzuim en sanctie in aanvaardbare verhouding tot elkaar staan (de derde in 9.2 genoemde grond voor niet-omkering). Zulks bleek reeds uit BNB 2003/13 (zie 13.1 hierboven). Drie recente uitspraken van drie verschillende Hoven (Hof Leeuwarden, Hof Den Haag en Hof Amsterdam) benadrukken eveneens het belang van de ernst van het administratie- of bewaarverzuim voor de vraag of omkering van de bewijslast intreedt.⁽⁸²⁾ In de eerste uitspraak werd des fiscaal theoretische omzetsberekening van een rijkschoolhouder alsmede de omkering van de bewijslast door het Hof (Leeuwarden) verworpen omdat de in de boekhouding geconstateerde gebreken te gering waren om die gevolgen te rechtvaardigen. In de tweede uitspraak werd, omgekeerd, aan het ontbreken in de administratie van een camping van onder meer de journalen, de grootboeken, de kolommenbalansen, de passantenbonnen van niet-reserveerders en de jaarstukken 1993 het gevolg verbonden dat de administratie zodanig ernstige gebreken vertoonde dat de bewijslast omgekeerd moest worden omgekeerd. Het Hof (Den Haag) ging vervolgens nog wel na of de Inspecteur bij de aanslagoplegging zorgvuldig (niet-willekeurig) te werk was gegaan. In de derde uitspraak overwoog het Hof (Amsterdam):

1.4 "5.6. De onjuistheid van de facturen (van leveranciers; PJW), respectievelijk de onzorgvuldigheid van belanghebbende (...) rechtvaardigen (...) niet de gevolgtrekking dat sprake is van een zodanige schending van de administratieverplichtingen als vermeld in artikel 52 van de AWR, dat op grond daarvan plaats is voor toepassing van de bewijsregel van artikel 27e AWR (omkering en verzwaring van de bewijslast). Die zware sanctie dient beperkt te blijven tot gevallen waarin de administratie ernstig en/of systematisch niet in orde is, en daarvan is bij belanghebbende - zoals mede blijkt uit de bij haar door de belastingdienst ingestelde onderzoeken (...) - geensprake (geweest)."

De Staatssecretaris heeft zijn tegen deze uitspraak ingestelde pro forma cassatieberoep ingetrokken omdat hij meent dat dit oordeel niet getuigt van een onjuiste rechtsopvatting en overigens feitelijk en niet-onbegrijpelijk is (zie V-N 2004/50.6).

13.5 Ik merk tenslotte op dat uit art. 54 AWR blijkt dat - zoals wij al gedacht hadden - de administratieplichtige die als gevolg van overmacht zijn administratie niet kan overleggen, niet met omkering van de bewijslast wordt geconfronteerd. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat het begrip 'overmacht' dezelfde betekenis heeft als in art. 40 WvSr.⁽⁸³⁾ De wetgever heeft in het bijzonder gedacht aan gevallen waarin de administratie door diefstal of brand verloren is gegaan.⁽⁸⁴⁾ De last overmacht te bewijzen rust op de belastingplichtige. Uiteraard geldt voor die bewijslevering niet de omkering.

1 Kamerstukken II, 2003-2004, 29 758, nr 2; voorgesteld art. IX (wijzigingen in de AWR), onderdeel F (voorgesteld art. 67r-67t AWR) en art. X (wijzigingen Invorderingswet), onderdeel H (voorgestelde artt. 63b-63e Invorderingswet). Zie V-N 2004/49.3, blz. 68-71.

2 De omkering van de bewijslast geldt niet bij voorlopige aanslagen (vgl. de tekst van de genoemde sanctiebepalingen met de definities in art. 2, derde lid, onderdeel e, AWR). Dit is bevestigd in de Nota naar aanleiding van het verslag TK, vergaderjaar 1997-1998, 25 175, nr. 5, blz. 7.

3 Tweede Kamer, 1954-1955, 4080, nr. 3 (MvT), blz. 18.

4 HR 27 januari 1971, nr. 16 456, BNB 1971/55, V-N 1971, blz. 169 (inzake art. 54, derde lid, Wet IB 1964 in de wettekst tot 1 januari 1971); HR 7 januari 1976, nr. 17 792, BNB 1976/42, V-N 1976, blz. 146, (inzake art. 42, vierde lid, Wet IB 1964 (oud)); HR 26 mei 1999, nr. 34 230, BNB 1999/272, met noot Kavelaars, V-N 1999/27.14.

5 HR 14 november 1990, nr. 26 727, BNB 1992/127, met conclusie A-G Van Soest. De zaak betrof aangifteverzuim, maar volgens Feteris (M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Kluwer, Deventer, 1999, blz. 230) ligt het voor de hand dat u eenzelfde aanpak zult volgen wanneer de belastingplichtige andere meewerkverplichtingen dan de aangifteplicht niet nakomt.

6 HR 14 juni 1989, nr. 25 349, BNB 1989/246, en HR 25 januari 2002, nr. 36 063, BNB 2002/136, met noot Feteris.

7 Vgl. M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1999, blz. 223.

8 Aantekening bij HR 14 november 2003, VN 2003/58.6.

9 In HR 29 september 1993, nr. 28 400, FED 1994/45, met conclusie Van Soest, overwoog u (r.o. 3.9): '(...) de Inspecteur (...) kon volstaan met de gemotiveerde stelling (...)'. U zie ook HR 28 maart 2003, nr. 38 039, BNB 2003/203, met noot Van Soest (inzake het verbod van willekeur).

10 Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM); Trb. 1951/154, inwerkingtreding 3 september 1953, Trb. 1954/151; laatstelijk gewijzigd op 11 mei 1994, Trb. 1994/165, inwerkingtreding 1 november 1998, Trb. 1998/95

11 EHRM 12 juli 2001, nr. 44759/98 (Ferrazzini/Italië), NJ 2004, 435, met noot EAA, NJCM-Bulletin 2002/4, blz. 400 m.n. Bender en Douma; VN 2001/44.5, blz. 4574-4578.

12 Deze terugkeer naar de gewone bewijsleer ingeval van boeten is in het toenmalige art. 29 AWR opgenomen bij de Wet tot wijziging van enkele wetten in verband met de herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht (Invoeringswet bestuurlijke boeten; Kamerstuknr., 24800 Stb. 1997, 737). Voor de huidige bepalingen (de slotzinnen van art. 25, zesde lid, en art. 27e AWR) gelden dezelfde overwegingen als voor het oude art. 29 AWR. Zie TK 1998-1999, 25 175 (Aanpassing van het fiscale procesrecht aan de Algemene wet bestuursrecht en wijziging van een aantal fiscale en andere wetten (herziening van het fiscale procesrecht)), nr. 6 (Nota van wijziging), blz. 5.

13 TK, 1997-1998, 24 800, nr. 7 (Nota naar aanleiding van het verslag), blz. 6.

14 Zie EHRM 21 februari 1984 (Öztürk), Publ. Series A, Vol. 73 (1984); AAe 1985, blz. 145-154 m.n. Swart; NJ 1988, 937, m.n. Alkema, en HR 24 januari 1990, BNB 1990/287.

15 EHRM 6 december 1998 (Barberà e.a. v. Spain), Serie A, no. 146, par. 77; en EHRM 25 augustus 1987 (Lutz v. Duitsland), NJ 1988, 938.

16 EHRM 7 oktober 1988 (Salabiaku v. France), Serie A, no. 141-A; NJ 1991, 351, m.n. EAA; FED 1990/420, m.n. Feteris.

17 EHRM 8 februari 1996; NJ 1996, 725 m.nt. Kn.

18 In het Nederlands samengevat in NJB 2002, blz. 1755.

19 EHRM 7 oktober 1988 (Salabiaku v. France); FED 1990/420 m.n. Feteris.

20 Hier zijn de woorden "will of the" weggefallen. Zie het Saunders-arrest en de Franse tekst van het J.B.-arrest.

21 Zie ook de noot van M.W.C. Feteris bij dit arrest, opgenomen in BNB 2002/25.

22 Zie voor een minder genuanceerde gelijkloidend oordeel HR 11 december 1991, nr. 27 345, BNB 1992/243, met noot Scheltens.

23 Zie M.W.C. Feteris: *Formeel Belastingrecht*, Kluwer, Deventer, blz. 229. Zie voorts in algemene zin over de verenigbaarheid van de sanctie van omkering van de bewijslast met art. 6, tweede lid, EVRM: M.W.C. Feteris, *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een eerlijk proces*, Deventer, Kluwer, 2002, blz. 360-

379.

24 L.A. de Blieck, P.J. van Amersfoort, J. de Blieck, E.A.G. van der Ouderaa, R.J. Koopman, Algemene wet inzake rijksbelastingen, FED fiscale studieresie nr. 5, vijfde herziene druk, Deventer, 1999, blz. 112.

25 Tweede kamer, 1950-1951, 1957 (Bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht), nr. 3 (MvT), blz. 6; Stb. 1952, 191.

26 Tweede Kamer 1950-1951, 1957 (Bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht), nr. 3 (MvT), blz. 7-8.

27 Tweede kamer, 1951-1952, 1957 (Bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht), nr. 2 (Ontwerp van wet), Stb. 1952, 191.

28 Handelingen der Staten-Generaal, 1951-1952, II, blz. 1940, rechterkolom.

29 Tweede kamer, 1951-1952, 1957, nr. 95 (Gewijzigd ontwerp van wet houdende bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht); Stb. 1952, 191.

30 Handelingen der Staten-Generaal 18 maart 1952, nr 1957 (Bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht), blz. 1940, rechterkolom.

31 TK 1988-1989, 21 287 (Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen tot aanpassing van de administratieve verplichtingen ten dienste van de belastingheffing en in verband daarmee wijziging van enige andere wetten (aanpassing van administratieve verplichtingen), nr. 3 (MvT), blz. 3.

32 TK 1988-1989, 21 287, nr. 3 (MvT) , blz. 3.

33 TK1988-1989, 21 287, nr. 3 (MvT), blz. 7.

34 TK1988-1989, 21 287, nr. 3 (MvT), blz. 5.

35 TK1988-1989, 21 287, nr. 3 (MvT), blz. 20-21.

36 TK,1990-1991, 21 287, nr. 5 (MvA), blz.5.

37 Zie onder meer TK,1990-1991, 21 287, nr. 5 (MvA), blz. 19.

38 TK 1954-1950, 4080 (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen),, nr. 3 (MvT), blz. 21-22.

39 TK 1954-1955, 4080 (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen), nr. 3 (MvT), blz. 22.

40 EHRM 16 april 2002, nr. 37 971/97, NJ 2003, 452, met noot EJD, V-N 2002/47.5.

41 Op de website van het Hof is inmiddels ook een Engelstalige versie gepubliceerd.

42 HvJ EG 21 september 1989, gevoegde zaken 46/87 en 227/88 (Hoechst AG v. Commissie van de EG) met conclusie Mischo, Jur. 1989, blz. 02859.

43 HvJ EG 22 oktober 2002, zaak C-94/00 (Roquette Frères SA) met conclusie Mischo, Jur. 2002, I-09011, NJ 2003, 453, met noot MRM.

44 R.H. Happé, De inzageverplichting ter discussie: een voorstel tot verbetering van een gebrekkige rechtsgang, WFR 2001/6428, blz. 429-440

45 Zie de rechtspraak, aangehaald door M.W.C. Feteris, Formeel belastingrecht, a.w., blz. 195.

46 Vgl. onderdeel 5.3 van de conclusie van A-G Wattel van 30 januari 2003 in zaaknummers 37 465 en 37 466, V-N 2003.18.4.

47 Uit laatstgenoemd arrest blijkt tevens dat u het opzettelijk verstrekken van onjuiste inlichtingen op één lijn stelt met een weigering de gevraagde inlichtingen te verstrekken. Voorts heeft u in dit arrest - in overeenstemming met eerdere rechtspraak (HR 21 juli 1987, nr. 24 516, BNB 1987/272, met conclusie Moltmaker en noot Van Leijenhorst) - overwogen dat het eerst ter terechtzitting verstrekken van de gevraagde informatie (draggers) niet meer kan leiden tot het oordeel dat aan de verplichtingen van art. 47 AWR is voldaan.

48 Ook degene die onder art. 47, tweede lid, dan wel art. 48 AWR valt, kan verplicht zijn informatie over anderen dan zichzelf te verschaffen.

49 In dit verband kan ook worden gewezen op HR 14 november 1928, B. 4396, HR 1 november 1989, nr. 25 662, BNB 1990/8.

- 50 Vgl. R.H. Happé, De inzageverplichting ter discussie: een voorstel tot verbetering van een gebrekkige rechtsgang, WFR 2001/6428, blz. 431, punt 3.
- 51 Rb. Utrecht 7 september 1999, nr. 103.339 KG ZA-99-796, FED 1999/670.
- 52 Zie onder meer M.V. Lambooy en M.J. Pelinck, De Fortis-zaak, TFB 1999, nr. 10, blz. 2 e.v.
- 53 Mededeling van de staatssecretaris van Financiën van 5 januari 1994, nr. 10DGM4, V-N 1994, blz. 456.
- 54 R.H. Happé, De inzageverplichting ter discussie: een voorstel tot verbetering van een gebrekkige rechtsgang, WFR 2001/6428, blz. 433-434, punt 4.
- 55 J.A.R. van Eijdsen, Due-diligencerapporten toch veilig voor de fiscus?, WFR 2003/6530, blz. 844 e.v.
- 56 Zie over deze citaten ook blz. 3 van de cassatieberoepschriften van de staatssecretaris in zaaknummers 38 809 en 38 810.
- 57 Handelingen der Staten-Generaal, zitting 1951-1952, II, blz. 1940, rechterkolom.
- 58 Zie ook r.o.4.4 van HR 10 februari 1988, nr. 23 925, BNB 1988/160.
- 59 Van Buuren/Borman: Algemene wet bestuursrecht: Tekst en Commentaar, 4e druk, blz. 233 (punt 6), blz. 240-241 (punt 3) en blz. 246 (punt 2).
- 60 Zie G.H. Addink, Algemene beginselen van behoorlijk bestuur, Monografieën Algemene wet bestuursrecht, Deventer, Kluwer, 1999, blz. 105.
- 61 L.J.A. Damen/P. Nicolai/J.L. Boxum; Bestuursrecht 1, Systeem, bevoegdheidsuitoefening, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2003, blz. 382.
- 62 Damen/ Nicolai/Boxum, a.w., blz. 402-404.
- 63 Tweede kamer 1988-1989, 21 221 (Algemene regels van bestuursrecht (Algemene wet bestuursrecht)), nr. 3 (MvT), blz. 69.
- 64 Afdeling Rechtspraak RvS 23 september 1977, AB 1978, 299 m.n. V.d.V.
- 65 Zie over de betekenis van de algemene beginselen van procesrecht nader L.A. de Blicq c.s., a.w., blz. 123.
- 66 E.J. Daalder/G.R.J. de Groot/ H.D. Samson, De parlementaire geschiedenis van de Algemene wet bestuursrecht, Eerste Tranche, Tjeenk Willink, Alphen aan den Rijn, 1993, blz. 212, linkerkolom.
- 67 ABRvS 19 september 1996, AB 1997, 91, met noot PvB.
- 68 Zie ook CRvB 5 november 1998, AB 1999, 75, en ABRvS 24 januari 2000, Nr. H01.98.2061, AB 2000/144, m.nt. MSV.
- 69 L.J.A. Damen/ P. Nicolai/J.L. Boxum, a.w., blz. 579.
- 70 Gegeven afdeling 2 van hoofdstuk VIII AWR is afdeling 5.2 Awb in het belastingrecht niet van toepassing verklaard. Zie art. 1, lid 4, AWR en Tweede kamer, 1996-1997, 25 280, nr. 3 (MvT), blz. 9.
- 71 Tweede Kamer, 1993-1994, 23700 (Aanvulling van de Algemene wet bestuursrecht (Derde tranche Algemene wet bestuursrecht)), nr. 3 (MvT), blz. 141-142, Stb. 1996, 333.
- 72 HR 5 juni 1996, BNB 1996/234.
- 73 Zie R.J. Koopman: Bewijslast in belastingzaken; diss. UvA 1996, blz. 137.
- 74 Tweede kamer, 1988-1989, 21 287 (Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen tot aanpassing van de administratieve verplichtingen ten dienste van de belastingheffing en in verband daarmee wijziging van enige andere wetten (aanpassing van administratieve verplichtingen)), nr. 3 (MvT), blz. 3-5.
- 75 TK 1988-1989, 21 287, nr. 3 (MvT), blz. 9.
- 76 TK 1988-1989, 21 287, nr. 3 (MvT),, blz. 9.
- 77 TK 1988-1989, 21 287, nr. 3 (MvT),, blz. 10.
- 78 TK, 1988-1989, 21 287, nr. 3 (MvT),, blz. 12 en 13.
- 79 Handelingen TK, 1988-1989, 21 287, blz. 6050.
- 80 TK 1988-1989, 21 287, nr. 3 (MvT), blz. 13.

81 Zie J. den Boer in: Den Boer/Koopman/Wattel, Algemeen belastingrecht, Deventer: Kluwer, 1999, blz. 516.

82 Hof Leeuwarden 20 juni 2003, nr. 01/0783, V-N 2003/51.7 en Hof 's-Gravenhage 27 mei 2003, nr. 00/2347, V-N 2003/52.6, Hof Amsterdam 5 november 2003, nr. 01/2970, VN 2004/50.6.

83 Tweede Kamer, 1991-1992, 21 287, nr. 8 (Nota naar aanleiding van het eindverslag), blz. 10.

84 Tweede Kamer, 1990-1991, 21 287, nr. 5 (MvA), blz. 13.