

PDF hosted at the Radboud Repository of the Radboud University Nijmegen

The following full text is a publisher's version.

For additional information about this publication click this link.

<http://hdl.handle.net/2066/37250>

Please be advised that this information was generated on 2017-09-19 and may be subject to change.

Weekblad voor Fiscaal Recht, De omkering van de bewijslast reversed

Weekblad voor Fiscaal Recht, De omkering van de bewijslast reversed

Weekblad voor Fiscaal Recht, De omkering van de bewijslast reversed

Vindplaats WFR Bijgewerkt 01-01-200

: 2005/1252 tot: 5

Auteur: Mr. J.J. van den Broek[1]

De omkering van de bewijslast reversed

Wat zijn de formeelrechtelijke gevolgen als de Belastingdienst zijn verplichting schendt om in de bezwaar- en beroepsfase inzage te geven in alle op de zaak betrekking hebbende stukken? Onder art. 8:31 Awb kan volgens de auteur de rechter "daaruit de gevolgtrekkingen maken die [hem] geraden voorkomen". In navolging van de CRvB kan de belastingrechter de aanslag bij wijze van strafkorting verminderen of zelfs vernietigen. Daarnaast kan de rechter de bewijslast omkeren ten nadele van de inspecteur. Deze loopt ook nog eens het risico van strafvervolgning.

1. Inleiding

Op 18 april 2005 beantwoordde staatssecretaris Wijn [2] een aantal vragen van het Kamerlid Dezentjé Hamming over het gebrek aan openheid van de Belastingdienst in een fiscale procedure. Aanleiding voor deze vragen vormde de uitspraak van Hof Arnhem van 1 februari 2005. [3] Volgens het hof verklaarde de betrokken Belastingdienstmedewerker dat hij om procestechnische redenen een aantal stukken, die wel in zijn bezit waren, niet had overgelegd: "belanghebbende, die een verlies claimde, had immers de bewijslast (...)". [4] Het hof kon uiteindelijk over de alsnog door belanghebbende aangeleverde stukken beschikken en verbond aan het achterhouden ervan geen gevolgen voor het beslechten van het materiële geschil. Wel vormde de gang van zaken aanleiding voor vergoeding aan belanghebbende van proceskosten volgens het puntensysteem en van het griffierecht, ook al verklaarde het hof het beroep ongegrond.

Deze zaak roept de vraag op wat de formeelrechtelijke gevolgen zijn indien nu eens niet de belastingplichtige maar de Belastingdienst haar informatieverplichtingen schendt. Ik doel daarmee op de wettelijke informatieverplichtingen zoals neergelegd in art. 7:4, tweede lid, respectievelijk art. 7:18 en art. 8:42 Awb, kort gezegd, het inzagerecht in bezwaar en beroep en de verplichting van de Belastingdienst om alle op de zaak betrekking hebbende stukken in het geding in te brengen.

2. Vernietiging of strafkorting

In zijn artikel "Geoorloofde uitvoering en (on)zorgvuldigheid in het belastingrecht", [5] betoont Wattel zich een voorstander van processuele sancties op onrechtmatig handelen van de Belastingdienst bij schending van het zorgvuldigheidsbeginsel. Wattel bepleit daarbij een "belastingkorting" bij grove schending van de zorgvuldigheid. Net zoals schending van het vertrouwensbeginsel en van het gelijkheidsbeginsel kunnen leiden tot vernietiging van een aanslag en tot een lagere heffing dan de wettelijke belastingplicht, zo zou ook schending van het zorgvuldigheidsbeginsel door de belastingadministratie tot dit gevolg moeten (kunnen) leiden. De Centrale Raad van Beroep heeft deze stap al jaren geleden gezet [6] en een op zichzelf juiste premievaststelling integraal vernietigd wegens een opeenstapeling van

onzorgvuldigheden van de bedrijfsvereniging.

Wattel werd in zijn standpunt bijgevallen door onder andere A-G IJssink die zich in zijn conclusie bij *BNB 1999/225* zelfs afvraagt waarom schending van het zorgvuldigheidsbeginsel of van art. 3:2 Awb [7] *niet* ertoe zou mogen of kunnen leiden dat de aanslag met een korting wordt verminderd. Zeker onder de werking van art. 3:2 Awb kan elke schroom in dit verband met een gerust geweten worden afgeworpen en kan bij ernstige onzorgvuldigheden de aanslag onder omstandigheden worden verminderd of vernietigd, aldus IJssink.

3. Terughoudende jurisprudentie

Tot op heden is de Hoge Raad uiterst terughoudend geweest met het toepassen van sancties met betrekking tot de hoogte van de belasting [8] bij overtreding van voorschriften van formeelrechtelijke aard door de Belastingdienst.

Illustratief is de jurisprudentie over het ten onrechte niet-horen van een belanghebbende in de bezwaarfase. [9] Indien een belanghebbende niet geschaad is door het achterwege laten van een hoorzitting laat de Hoge Raad de uitspraak op bezwaar in stand. Als belanghebbende in beroep zijn standpunt schriftelijk en mondeling kan toelichten, er over de feiten uiteindelijk geen verschil van mening (meer) bestaat en de inspecteur geen beleidsvrijheid heeft, is belanghebbende in de regel niet geschaad, aldus de Hoge Raad.

Voor belanghebbenden zal het in de praktijk niet eenvoudig zijn om aannemelijk te maken dat zij in hun belangen zijn geschaad: wie niet gehoord is, en dus ook niet op basis van art. 7:4, tweede lid, Awb inzage heeft gekregen in het dossier van de Belastingdienst, weet immers niet welke stukken hem eventueel zijn onthouden.

Ruimte voor een straffkorting biedt de Hoge Raad niet: indien belanghebbende geschaad is, moet de rechter de zaak ofwel terugverwijzen naar de inspecteur ofwel - bijvoorbeeld indien belanghebbende hierom verzoekt - zelf afdoen, in welk geval het hof de uitspraak van de inspecteur weliswaar kan vernietigen wegens vormgebreken maar vervolgens inhoudelijk volledig kan bevestigen. Het enige dat de belastingplichtige hier dan mee opschiet, is dat hij recht heeft op een forfaitaire proceskostenvergoeding en eventueel een schadevergoeding.

Vergelijkbaar zijn twee uitspraken van de Hoge Raad van 1 april 2005 en 10 juni 2005 ter zake van het niet indienen van op de zaak betrekking hebbende stukken. [10] Beide zaken betroffen WOZ-procedures waarbij de inspecteur in de beroepsfase had nagelaten het rapport van een taxatie, waarvan in de uitspraak op bezwaarschrift overigens wel melding was gemaakt, bij de gedingstukken te voegen. In beide zaken verwees de Hoge Raad de zaak naar een hof, overigens onder toekenning aan belanghebbende van het recht op vergoeding van griffierechten maar niet van de proceskosten.

4. Is vernietiging of straffkorting op zijn plaats?

Het procesrisico dat een inspecteur loopt bij schending van formeelrechtelijke verplichtingen is dus praktisch nihil en vormt geen aandrang tot naleving van formeelrechtelijke normen. Als een inspecteur stukken achterhoudt om de bewijspositie van belanghebbende te ondergraven, is (terug)verwijzing of een proceskostenveroordeling volgens het puntensysteem een min of meer lachwekkende sanctie. Een dermate grove schending van de zorgvuldigheid zou naar mijn mening moeten (kunnen) leiden tot vernietiging van de hele aanslag, of onder omstandigheden in elk geval tot integrale toewijzing van het ingestelde bezwaar of beroep. Dat lijkt me niet meer dan een serieuze tegenhanger van de 100%-vergrijpboete die belastingplichtigen wegens schending van de informatieverplichtingen onder

omstandigheden riskeren en waarvan de absolute hoogte eveneens afhankelijk is van de hoogte van de aanslag. Daarbij speelt mee dat de Belastingdienst beschikt over een keur aan machtsmiddelen om informatie boven tafel te krijgen, terwijl dit het enige moment is in de procedure dat belanghebbende recht op informatie heeft.

Vernietiging of vermindering van een aanslag acht ik een passende sanctie die in dergelijke sporadische gevallen blijkbaar nodig is om naleving van formeelrechtelijke verplichtingen af te dwingen.

De vraag is of ook bij een meer eenvoudige schending van de informatieverplichtingen door de fiscus, zonder bewezen boos opzet, een processuele sanctie zou moeten volgen, bijvoorbeeld voor het enkele niet ter inzage verstrekken van alle op de zaak betrekking hebbende stukken.

5. De inzageplicht: ook kennisgroepadviezen

Dwars hier doorheen loopt de vraag welke stukken onder de inzageplicht vallen, en of die bijvoorbeeld ook geldt voor al dan niet bindende adviezen van de diverse kennisgroepen die binnen de Belastingdienst actief zijn. In de tussenuitspraak van 13 februari 2002 [11] gaf Hof 's-Gravenhage aan dat het standpunt van de kennisgroep, dat volgens de staatssecretaris in casu "slechts" een helpdeskvraag en geen rechtsvraag [12] was (zodat er dus ook geen echt kennisgroepadvies was), "onmiskenbaar" een op de zaak betrekking hebbend stuk is dat de Belastingdienst op grond van art. 8:42 Awb (uit eigen beweging) bij het hof moet indienen. Telefonische navraag bij Hof 's-Gravenhage leert overigens dat er in deze zaak inmiddels een einduitspraak is gedaan en de cassatietermijn ongebruikt is verstreken.

In de reeds aangehaalde uitspraak van 1 april 2005 [13] concludeert de Hoge Raad dat "de heffingsambtenaar naar aanleiding van het bezwaarschrift advies heeft gevraagd aan D. B.V., waarna een taxateur van dat bureau een onderzoek heeft ingesteld, waarvan een rapport is opgemaakt. *Daaruit volgt* dat dit rapport een op de zaak betrekking hebbend stuk is" dat de inspecteur had moeten indienen (cursivering: JvdB). Het enkele feit dat de inspecteur advies heeft gevraagd, maakt het advies dus tot een gedingstuk. Het feit dat het taxatierapport in de uitspraak op het bezwaarschrift is vermeld, heeft (slechts) tot gevolg dat de omissie van de Belastingdienst *kenbaar* is voor het hof, maar het is geen vereiste om de status van gedingstuk te krijgen, zo lees ik het arrest.

Naar mijn mening bestaat er geen principieel verschil tussen de situatie dat een inspecteur advies vraagt aan een taxateur of aan een kennisgroep. Ik ga er dan ook van uit dat de Hoge Raad kennisgroepadviezen zonder meer tot de gedingstukken rekent. Ondanks deze uitspraken blijft de staatssecretaris op het standpunt staan dat adviezen van kennisgroepen in zijn algemeenheid *niet* behoren tot de op de zaak betrekking hebbende stukken [14] en dus ook *niet* (uit eigen beweging) ter beschikking aan belanghebbende gesteld hoeven te worden. Hier wringt het dus. Als bekend is dat er bijvoorbeeld een kennisgroepadvies bestaat, kan de rechter overlegging daarvan met een dwangsom [15] bewerkstelligen. Maar in het algemeen weet noch de rechter noch belanghebbende welke stukken er bij de Belastingdienst aanwezig zijn, en gezien het standpunt van de staatssecretaris hoeven we niet eens de hoop te koesteren dat de Belastingdienst uit zichzelf aan zijn informatieverplichtingen voldoet.

6. Bewijsrechtelijke sancties: omkering van de bewijslastomkering

Welke consequenties zouden hieraan verbonden moeten worden? Er is veel geschreven over de op te leggen sancties indien belastingplichtigen geen gehoor geven aan hun informatieverplichtingen, maar wat nu als de Belastingdienst bijvoorbeeld een kennisgroepadvies achterhoudt?

In 1994 betoont Wattel zich nog enigszins voorzichtig, en merkt hij op dat processuele

sancties getuigen van een zekere "rechtsvindingsrijkheid". Anno 2005 ligt dat anders. Indien een partij niet voldoet aan de verplichting stukken te overleggen, biedt art. 8:31 Awb de rechtbank de mogelijkheid [16] om "daaruit de gevolgtrekkingen [te] maken die haar geraden voorkomen". Zo is het denkbaar dat de rechter de zaak bij ernstige onzorgvuldigheden zonder zitting afdoet als "kennelijk gegrond" (art. 8:54 Awb). [17] De wetgever geeft in de memorie van toelichting op de Awb expliciet aan dat zij met art. 8:31 Awb de mogelijkheid wilde scheppen om dergelijke sancties op te leggen aan nalatige bestuursorganen. [18] In de bestuursrechtliteratuur wordt dit inmiddels als een normale sanctie beschouwd. [19] Ook art. 8:73 Awb schept de mogelijkheid de aanslag bij wijze van schadevergoeding te verminderen of te vernietigen. Afhankelijk van de ernst van de begane onzorgvuldigheden kunnen dit zeer wel passende en geboden sancties zijn.

Schending van informatieverplichtingen door de fiscus zou naar mijn mening tevens gevolgen moeten hebben voor de verdeling van de bewijslast. Ook in fiscalibus wordt de bewijslast primair verdeeld volgens de regel: wie stelt bewijst. Regelmatig wijkt de Hoge Raad van deze vuistregel af, en wordt de bewijslast bepaald op basis van het tweede belangrijke criterium, de redelijkheid. Daarnaast heeft de wetgever voor specifieke situaties een aparte regeling getroffen, zoals de omkering van de bewijslast indien belastingplichtigen niet aan hun informatieverplichtingen voldoen. De wetgever achtte dit in het kader van de "equality of arms" een redelijke oplossing indien belastingplichtigen - die nu eenmaal vaak over een informatievoorsprong beschikken - informatie achterhouden. Aan de omgekeerde situatie, waarin de Belastingdienst zijn informatieverplichting schendt, lijkt de wetgever niet gedacht te hebben. Wellicht ging de wetgever uit van de - blijkbaar wat naïeve - veronderstelling dat de Belastingdienst zijn wettelijke verplichtingen altijd nakomt.

Gegeven het feit dat een specifieke wettelijke regeling ontbreekt, zal beoordeeld moeten worden wat een *redelijke* bewijslastverdeling is indien de Belastingdienst in bezwaar of beroep informatie achterhoudt. Een redelijke bewijslastverdeling brengt naar mijn mening dan, mede vanuit de "equality of arms"-gedachte, mee dat eenzelfde maar spiegelbeeldige bewijslastomkering wordt toegepast: het bezwaar of beroep wordt kennelijk gegrond bevonden *tenzij de inspecteur doet blijken* dat de aanslag respectievelijk de uitspraak op bezwaar juist is. In zijn noot bij CRvB 15 november 2002 [20] merkt H.J. Simon op: "Een bestuursorgaan wordt voorondersteld rechtmatig te handelen. Stelt de burger dat het bestuursorgaan jegens hem onrechtmatig handelt dan kan het hiervoor beschreven sturingsmechanisme dat zijn rechtvaardiging vindt in de doelconformiteit van het bestuurlijk handelen, geen toepassing vinden. (...) De verhouding waar het hier om gaat (overheid/burger) en het gewicht van het in geding zijnde belang - bijvoorbeeld de toegang tot de rechter - kunnen meebrengen dat, met name ten voordele van de burger, de uitzondering op de hoofdregel van artikel 150 Rv [wie stelt moet bewijzen: JvdB] toepassing vindt (omkering of verlichting van de bewijslast)."

Een omgekeerde bewijslastomkering dus, gebaseerd op de redelijkheid. "Inkeer" door achteraf, al dan niet onder druk van de rechter, alsnog stukken te overleggen, mag de Belastingdienst dan niet meer baten: ook bij belastingplichtigen die alsnog stukken overleggen, blijft de omkering van de bewijslast gewoon gehandhaafd.

Brengt een omgekeerde bewijslastomkering de Belastingdienst niet in een lastig parket? De reikwijdte van zijn informatieverplichtingen is immers niet glashelder, denk aan de kennisgroepadviezen. Voert het niet te ver om dan meteen geconfronteerd te worden met formeelrechtelijke sancties?

Naar mijn mening is dat niet het geval. Dat procesrisico hoort nu eenmaal bij de Belastingdienst thuis en mag niet afgewenteld worden op belastingplichtigen. Belastingplichtigen dragen eenzelfde procesrisico als de Belastingdienst hun om informatie vraagt en zij moeten inschatten of ze verplicht zijn de gevraagde informatie te verschaffen. In de praktijk is dat heel vaak niet helder.

7. Rechterlijke controle

Daarnaast is een eerlijke discussie in de rechtszaal over de reikwijdte van informatieverplichtingen van de Belastingdienst alleen mogelijk indien de Belastingdienst bij mogelijke twijfel of discussie uit eigen beweging aangeeft over welke stukken hij beschikt en om welke reden hij van mening is dat deze informatie niet onder het inzagerecht valt. Rechterlijke controle op naleving van de informatieverplichtingen is immers niet mogelijk indien de Belastingdienst volstaat met de mededeling dat er verder geen op de zaak betrekking hebbende stukken bestaan.

Wat dus te doen bij twijfel over de vraag of er sprake is van een op de zaak betrekking hebbend stuk, zoals het vermeende kennisgroepadvies in de tussenuitspraak van Hof 's-Gravenhage? Heeft de Belastingdienst juist gehandeld door zelf te beoordelen of het stuk ingebracht moet worden in het geding?

Nee, zou ik willen zeggen naar analogie van de rechtbank te Breda. [21] Het is uitsluitend aan de rechter - en niet (tevens) aan een bestuursorgaan - om te bepalen welke stukken in de procedure ingebracht moeten worden. Als een bestuursorgaan van mening is dat er gewichtige redenen bestaan om te twifelen aan de inzageplicht, staat het dit orgaan vrij deze mening aan de rechter kenbaar te maken. Dit geldt óók indien noch de rechter noch de belanghebbende weet hebben van de desbetreffende stukken! Er mag echter geen misverstand bestaan over het feit dat uiteindelijk slechts de rechter beslist of bepaalde stukken onder het inzagerecht vallen. Voor deze beslissing moet de rechter kunnen beschikken over de desbetreffende stukken, die naar mijn mening op grond van art. 8:29 Awb ingediend zouden moeten worden ter exclusieve kennisneming door de rechter. Indien de rechter van oordeel is dat een bepaald stuk onder het inzagerecht valt, behoort hij het desbetreffende stuk aan het bestuursorgaan te retourneren met het verzoek dit stuk wederom in te zenden.

Vervolgens kan dit orgaan ervoor kiezen aan laatstbedoeld verzoek alsnog onverkort gevolg te geven dan wel het desbetreffende stuk niet te overleggen. In het laatste geval moet - gelet op art. 8:31 Awb - rekening worden gehouden met het oordeel dat het bestuursorgaan het bestreden besluit kennelijk niet wenst te verdedigen.

8. Strafbaar feit

Overigens ben ik van mening dat de schending van informatieverplichtingen door de overheid net zozeer een strafbaar feit is op grond van art. 68, tweede lid, AWR als bij schending door belastingplichtigen.

Art. 68, tweede lid, AWR stelt strafbaar "degene die ingevolge de belastingwet verplicht is tot a. het verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen, en deze niet, onjuist of onvolledig verstrekt; b. het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, en deze niet voor dit doel beschikbaar stelt". Bestaat de informatieplicht van de Belastingdienst uit de Awb "ingevolge de belastingwet"? Ik ben van mening dat dit wel degelijk het geval is. Art. 2, eerste lid, onderdeel a, AWR definieert wat onder "belastingwet" moet worden verstaan: "zowel deze wet als andere wettelijke bepalingen betreffende de heffing van de onder artikel 1 vallende belastingen". Volgens de memorie van toelichting valt daaronder ook "de wet van 19 December 1914 (*stb.* 564), houdende instelling van raden van beroep voor de directe belastingen en vaststelling van algemene bepalingen

betreffende het beroep op die colleges". [22] Fiscaal procesrecht, en daarmee de bepaling van art. 8:42 Awb, valt dus uitdrukkelijk ook onder "de belastingwet". Art. 68, tweede lid, AWR stelt schending van art. 8:42 Awb derhalve strafbaar.

Of er sprake is van een strafbaar feit staat los van de vraag of degene die dit strafbare feit gepleegd heeft ook daadwerkelijk vervolgbaar is. Vervolging van ambtenaren in hun hoedanigheid van vertegenwoordiger van een openbaar lichaam verloopt moeizaam, vervolging op basis van persoonlijke strafrechtelijke aansprakelijkheid is gewoon mogelijk. Art. 51 Sr bepaalt dat strafbare feiten ook begaan kunnen worden door rechtspersonen. In dat geval kunnen zowel de rechtspersoon als de betrokken natuurlijke persoon vervolgd worden (art. 51, tweede lid, Sr). Uit HR 25 januari 1994, NJ 1994, 598 (Volkel) blijkt echter dat de Hoge Raad strafvervolging van de Staat niet mogelijk acht. Of rijksambtenaren van strafvervolging zijn gevrijwaard, blijkt niet uit dit arrest. N. Jörg en C. Kelk nemen in *Strafrecht met mate* [23] het standpunt in dat de immuniteit van een overheidsorgaan ook van toepassing is op de betrokken ambtenaren. Andere openbare lichamen genieten slechts onder voorwaarden strafrechtelijke immuniteit. Zo was er recent een strafrechtelijke veroordeling van een gemeente wegens BTW-fraude. [24] In het arrest-Pikmeer II [25] besliste de Hoge Raad uitdrukkelijk dat andere openbare lichamen slechts strafrechtelijk immuun zijn "als de desbetreffende gedragingen naar haar aard en gelet op het wettelijk systeem rechtens niet anders dan door bestuursfunctionarissen kunnen worden verricht in het kader van de uitvoering van de aan het openbaar lichaam opgedragen bestuurstaak (...) In andere gevallen is er wegens de hier te betrachten gelijkheid geen aanleiding immuniteit aan het openbaar lichaam te verlenen en geldt deze evenmin voor de in art. 51, tweede lid onder 2o bedoelde personen." Het mag duidelijk zijn dat de door art. 68, tweede lid, AWR strafbaar gestelde schending van informatieverplichtingen geen gedraging is die alleen door ambtenaren kan worden verricht. Integendeel, het zijn in de praktijk uitsluitend belastingplichtigen die hiervoor vervolgd worden, en de gedachte dat dit strafbaar feit ook door ambtenaren gepleegd kan worden, zal voor sommigen juist een verrassing zijn. Het is echter de vraag of Pikmeer II op die manier geïnterpreteerd mag worden. Procederen tegen belanghebbenden in belastingzaken is namelijk wel een typische overheidstaak. Of ambtenaren die procederen over gemeentelijke belastingen op hun tellen moeten passen, is dus nog maar de vraag. Rijksambtenaren lijken in hun hoedanigheid van overheidsvertegenwoordigers de dans in elk geval te ontspringen. Overigens wordt er in de literatuur, en door de Commissie Bestuursrechtelijke en Privaatrechtelijke handhaving (Commissie-Michiels) voor gepleit om de strafrechtelijke immuniteit van zowel Staat als lagere overheden te laten vervallen. [26]

Anders ligt het bij de persoonlijke strafrechtelijke aansprakelijkheid van ambtenaren. In zijn uitspraak van 11 februari 2003 [27] bevestigt de Hoge Raad bijvoorbeeld een uitspraak van Hof Arnhem waarbij een ambtenaar van de Belastingdienst wegens schending van zijn ambtsgeheim veroordeeld werd tot "onbetaalde arbeid ten algemene nutte voor de duur van honderd uren, in plaats van twee maanden gevangenisstraf". De betrokken Belastingdienstmedewerker had telefonisch aan een derde informatie doorgegeven over een belastingplichtige.

Vervolging van ambtenaren voor door hen persoonlijk gepleegde strafbare feiten is dus gewoon mogelijk, de Pikmeer-doctrine staat hieraan niet in de weg.

Vervolging van belastingambtenaren voor door hen gepleegde strafbare feiten wordt door rechterlijke colleges ook oppoortuun bevonden. Zo beval de (meervoudige) strafkamer van Hof Leeuwarden in een zaak waarin de inspecteur zijn ambtsgeheim had geschonden, om tot vervolging over te gaan, zelfs al had de procureur-generaal

vervolgning niet opportuun geacht. [28] Gelet op de belangen van zowel de belastingplichtigen als de Staat die met naleving van de geheimhoudingsplicht zijn gemoeid, vergt het algemeen belang dat overtreding daarvan wordt vervolgd, aldus het hof. [29] Het belang van belastingplichtigen bij naleving door de Belastingdienst van haar formeelrechtelijke verplichtingen speelt bij vervolgingsbeslissingen derhalve een doorslaggevende rol. Dit criterium is eveneens van toepassing in geval van het in strijd met de wet achterhouden van stukken door de Belastingdienst in een bezwaar- of beroepsprocedure. Er bestaan geen beletsels om Belastingdienstmedewerkers hiervoor te vervolgen.

9. Conclusie

Hoewel de belastingrechter hier tot nu toe geen gebruik van maakt, staan hem sinds kort wel degelijk mogelijkheden ter beschikking voor formeelrechtelijke sancties ingeval de Belastingdienst haar informatieverplichtingen schendt door in een procedure stukken achter te houden. Tot deze informatieverplichtingen van de Belastingdienst behoort het uit eigen beweging overleggen van toepasselijke kennisgroepadviezen in bezwaar- en beroepsprocedures. Op grond van art. 8:31 Awb kan de rechter als sanctie de hele belastingaanslag vernietigen of een strafkorting toepassen, zoals elders in het bestuursrecht gebeurt. Daarnaast kan de rechter de bewijslast omkeren ten nadele van de Belastingdienst, wat goed zou zijn in het kader van de "equality of arms". Of de belastingrechter van deze formeelrechtelijke sanctiemogelijkheden gebruik wil maken, dan wel kiest voor de softe lijn waarin de rechter zich beperkt tot het toekennen van een vergoeding van griffierechten of proceskosten, zullen we wellicht binnenkort weten. Tegen de uitspraak van Hof 's-Gravenhage van 1 februari 2005 loopt een cassatieberoep, en in zijn uitspraken van 1 april 2005 en 10 juni 2005 heeft de Hoge Raad de zaak verwezen naar het hof. Het niet overleggen van alle op de zaak betrekking hebbende stukken vormt bovendien een strafbaar feit waarvoor Belastingdienstmedewerkers persoonlijk vervolgd kunnen worden.

Voetnoot

[1]

Als researcher verbonden aan de Radboud Universiteit Nijmegen en aan Deloitte EU Tax Group Eindhoven.

[2]

Brief Staatssecretaris van Financiën van 18 april 2005, nr. DGB2005/1053U, *V-N* 2005/22.9.

[3]

Hof Arnhem 1 februari 2005, nr. 03/01657, *V-N* 2005/21.2.3.

[4]

R.o. 3.4.2.

[5]

FED 1994/620.

[6]

CRvB 6 juli 1992, Premie 1991/204, RSV 1993/208 en CRvB 5 februari 1992, Premie 1990/235, RSV 1992/235.

[7]

Art. 3:2 Awb bepaalt dat het bestuursorgaan bij de voorbereiding van een besluit de nodige kennis vergaart omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen. Dit artikel houdt een gedeeltelijke codificatie in van het zorgvuldigheidsbeginsel, aldus P.J.J. van Buuren en T.C. Borman, *Algemene wet bestuursrecht*, blz. 49, 2001 (derde druk).

- [8] Zie bijvoorbeeld *BNB* 1993/36, *BNB* 1993/316, *BNB* 1994/195.
- [9] Bijvoorbeeld HR 18 april 2003, nr. 37 790, *BNB* 2003/267.
- [10] HR 1 april 2005, nr. 39 803, *V-N* 2005/18.25, en HR 10 juni 2005, nr. 39 970, *V-N* 2005/30.7.
- [11] Tussenuitspraak van de tiende enkelvoudige Belastingkamer (mr. J. Overgaauw, thans advocaat-generaal bij de Hoge Raad) van Hof 's-Gravenhage 13 februari 2002, nr. BK-00/02340, *FED* 2002/274.
- [12] Staatssecretaris van Financiën, Antwoorden op Kamervragen van het lid Blok over "kennisgroepen", 29 oktober 2002, vraag 5 d, e.
- [13] R.o. 3.3.
- [14] Staatssecretaris van Financiën, Antwoorden op Kamervragen van het lid De Vries over "kennisgroepen", 19 juli 2002, vraag 3a.
- [15] Zie bijvoorbeeld Hof 's-Hertogenbosch 19 april 2004, nr. 03/02778, *V-N* 2004/38.2.
- [16] In zijn uitspraak van 1 april 2005 verwijst de Hoge Raad expliciet naar art. 8:31 Awb.
- [17] Zie bijvoorbeeld de suggestie van Rb. Breda 15 november 2002, nr. 02/1116 WET, r.o. 2.6.
- [18] Kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. 3, blz. 121: "Het verdient naar onze mening geen aanbeveling dat de rechtbank, zoals thans in artikel 52 Beroepswet voor de sociale zekerheidsrechter is bepaald, wordt beperkt in haar mogelijkheid op passende wijze te reageren indien degene die het beroep heeft ingesteld, zonder deugdelijke grond niet voldoet aan de hem door de rechtbank opgelegde verplichtingen. Ingevolge artikel 52, eerste lid, van de Beroepswet kan thans de appellant in zo'n geval slechts niet ontvankelijk worden verklaard. Wij geven voorts de voorkeur aan een regeling die geldt voor alle partijen. Het thans voorgestelde artikel geeft de rechtbank de mogelijkheid, die gevolgen aan de niet-naleving van een verschijnings-, inlichtingen of mededelingsplicht te verbinden die haar passend voorkomen. Zo zal een bestuursorgaan kunnen worden geconfronteerd met een gegrondverklaring van het ingestelde beroep, al dan niet gepaard gaande met een veroordeling tot schadevergoeding, alsmede met een veroordeling in de proceskosten."
- [19] Zie bijvoorbeeld P. Schrijvers en J. Teunissen (red.), *Studieboek Bestuursprocesrecht*, blz. 162, 's-Gravenhage: 2004: "De meest vergaande gevolgtrekking jegens het bestuursorgaan is gegrondverklaring van het beroep en vernietiging van diens besluit, eventueel onder oplegging van een dwangsom. Deze gevolgtrekking kan gerechtvaardigd zijn als door het niet naleven door het

bestuursorgaan van een procedurele plicht een goede beoordeling van de zaak niet mogelijk is. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als het bestuursorgaan weigert de op de zaak betrekking hebbende stukken te overleggen (art. 8:42 Awb)." L.J.A. Damen e.a., *Bestuursrecht 2, Rechtsbescherming*, blz. 176, 's-Gravenhage: 2002, schrijven: "Indien een partij niet voldoet aan de verplichting (...) stukken te overleggen (...) kan de rechter daaruit de gevolgtrekkingen maken die hem "geraden voorkomen" (art. 8:31 Awb). Op grond van deze bepaling kan de rechter feiten aannemen ten nadele van de partij die nalatig is geweest. Is de nalatige partij het bestuursorgaan, dan kan de rechter het beroep zelfs gegrond verklaren."

[20]

CRvB 15 november 2002, *JB* 2003/42.

[21]

Arrondissementsrechtbank te Breda, Sector Bestuursrecht, 15 november 2002, nr. 02/1116 WET, r.o. 2.6, gepubliceerd op www.rechtspraak.nl onder LJN-nummer AF2957.

[22]

Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, blz. 13.

[23]

N. Jörg en C. Kelk, *Strafrecht met mate*, blz. 187-188, Gouda: 2001 (elfde druk).

[24]

Rb. 's-Hertogenbosch 7 februari 2003, nr. 01/089109.99, *FED* 2003/249.

[25]

HR 6 januari 1998, nr. 106160E, *NJ* 1998, 367.

[26]

AB 1998, 45.

[27]

HR 11 februari 2003, nr. 00709/02, *NJ* 2003, 274.

[28]

Hof Leeuwarden 1 juli 1996, *NJ* 1998, 214.

[29]

R.o. 9.

Copyright © Kluwer 2012
Kluwer Online Research

Dit document is gegenereerd op 23-02-2012

Op dit document zijn de algemene leveringsvoorwaarden van Kluwer van toepassing.