

De e-audit binnen het formele belastingrecht

Is de ARW klaar voor de toekomst?

Bachelor scriptie Fiscale economie

Naam student: G.B.J. van der Heijden

Studentnummer: 432634

Begeleider: Prof. dr. P. Kavelaars

Rotterdam, 25-7-2018

Woordenaantal: 12.598

Nadruk verboden

| | |
|------------------------------------------------------------------|-----------|
| Inhoudsopgave | 2 |
| Hoofdstuk 1: Inleiding | 4 |
| 1.1 Introductie | 4 |
| 1.2 De opzet van de scriptie | 5 |
| 1.3 De afbakening van het onderzoek | 6 |
| Hoofdstuk 2: De belastingcontrole: zonder en met e-audits | 7 |
| 2.1 Inleiding | 7 |
| 2.2 De traditionele controle | 7 |
| 2.2.1 Boekenonderzoek | 8 |
| 2.2.2 Steekproef | 9 |
| 2.2.3 Horizontaal toezicht | 11 |
| 2.3 De e-audit | 13 |
| 2.3.1 ERP-systeem | 13 |
| 2.3.2 ERP in een e-audit | 14 |
| 2.3.3 De e-audit en controledoelen van de Belastingdienst | 14 |
| 2.4 Deelconclusie | 15 |
| Hoofdstuk 3: De informatieverplichting en -beschikking | 16 |
| 3.1 Inleiding | 16 |
| 3.2 Het mandaat van de Belastingdienst | 16 |
| 3.3 De beperking van de informatieverplichting | 18 |
| 3.3.1 Algemene beginselen van het behoorlijk bestuur | 18 |
| 3.3.2 Jurisprudentie omtrent de abbb | 19 |
| 3.3.2.1 Phishing expedition | 19 |
| 3.3.2.2 Fair play | 21 |
| 3.4 Europees recht | 21 |
| 3.4.1 Artikel 8 EVRM | 22 |
| 3.4.2 Artikel 6 EVRM | 24 |
| 3.5 Deelconclusie | 26 |

| | |
|------------------------------------------------------------|-----------|
| Hoofdstuk 4: E-audit binnen de Nederlandse wet | 28 |
| 4.1 Inleiding | 28 |
| 4.2 De controle-informatie van de e-audit: het ERP-systeem | 28 |
| 4.2.1 De controle-informatie in het algemeen | 28 |
| 4.2.2 Formeelrechtelijke toegang tot het ERP-systeem | 29 |
| 4.3 De e-audit als controlemiddel | 31 |
| 4.3.1 De volledigheidscntrole | 32 |
| 4.3.2 De deelcontrole en de volledige controle | 32 |
| 4.3.3 De juistheidscontrole | 33 |
| 4.4 Rechtsbescherming bij toegang tot een ERP-systeem | 34 |
| 4.4.1 Omkering van de bewijslast | 34 |
| 4.4.2 Rechtsprincipes bij omkering van de bewijslast | 35 |
| 4.4.3 Aanbeveling rechtsbescherming artikel 47 AWR | 36 |
| 4.5 Deelconclusie | 36 |
| | |
| Hoofdstuk 5: Samenvatting en conclusie | 38 |
| 5.1 Inleiding | 38 |
| 5.2 Samenvatting | 38 |
| 5.3 Beantwoording hoofdvraag | 39 |
| 5.4 Beperkingen en aanbevelingen | 39 |
| | |
| Appendices | 41 |
| | |
| Literatuur | 45 |

1. Inleiding

1.1 Introductie

Vanaf de crisis verstuift de aandacht van de wetgever richting fraudebestrijding. De politieke agenda dicteert de controles van de Belastingdienst die richting uit. Met het Horizontaal toezicht is de multinational zelf betrokken in het opschonen van zijn belastingaangifte. De belastingplichtige moet zelf 'in control' zijn. Naast de groeiende verantwoordelijkheid van bedrijven is er nog een trend in de belastingwereld. De administratie van de belastingplichtige integreert steeds meer met het controleapparaat van de Belastingdienst. In Polen en Frankrijk experimenteert men bijvoorbeeld met de e-audit. In een e-audit heeft de overheid directe toegang tot de bedrijfsadministratie. Vanuit die positie zijn alle transacties van een belastingplichtige te volgen en de verschuldigde belasting over die transacties vast te stellen.

Om toegang tot die bedrijfsadministratie te krijgen heeft de Belastingdienst inzicht in een ERP-systeem nodig. Een ERP-systeem verbindt de administraties van verschillende bedrijfstakken, bijvoorbeeld inkoop, verkoop en voorraadbeheer, met een achterliggende database. Deze database zorgt ervoor dat alle bedrijfstakken vanuit de zelfde informatie werken. In plaats van het doorspitten van verschillende administraties van de veelheid aan bedrijfstakken heeft de Belastingdienst, als een spin in het web, centrale toegang tot de volledige administratie.

Bij een dergelijke positie komt een grote verantwoordelijkheid kijken. Als de overheid als een 'Big Brother' de bedrijfsvoering kan volgen, welke rechtsbescherming heeft de burger dan nog? Een inspecteur verschaft zich nu toegang tot de administratie middels artikel 47 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR). De rechtsbescherming die daarbij hoort is in 2011gecodificeerd in artikel 52a AWR. In deze scriptie wordt onderzocht in hoeverre deze bescherming zou volstaan bij het uitvoeren van een e-audit binnen de huidige controlemogelijkheden van de Belastingdienst. Dit wordt gedaan door het beantwoorden van de volgende onderzoeksvraag:

Voldoet de huidige formele wetgeving om een e-audit uit te kunnen voeren op een rechtsordelijk verantwoorde manier? Zo nee, welke aanpassingen zijn dan noodzakelijk?

Om deze vraag te beantwoorden, wordt een aantal deelonderwerpen aangesneden. Als eerste wordt bekeken hoe de huidige belastingcontrole eruit ziet. Vanuit dat beeld wordt een vergelijking gemaakt met de e-audit. De vraag die centraal staat bij dit deelonderzoek is:

Hoe verhoudt de huidige controle zich tegenover de e-audit en welke informatie is nodig om een e-audit uit te voeren?

Om deze informatie op te vragen bestaat de huidige opzet van de bevoegdheid van de inspecteur. Om deze bevoegdheid uiteen te zetten worden de wet en de jurisprudentie omtrent de informatieverplichting ex artikel 47 AWR en de informatiebeschikking ex artikel 52a AWR onderzocht. Dit gebeurt met het doel om de volgende vraag te beantwoorden:

Hoe zien de huidige bevoegdheid en rechtsbescherming omtrent de informatievoorziening van de Belastingdienst eruit?

Om tot beantwoording van de hoofdvraag te komen worden de bevindingen uit de bovenstaande deelvragen gecombineerd om tot een beeld te komen over de formele werking van een e-audit en de plek van de e-audit binnen de controlemogelijkheden van de Belastingdienst. De vraag die in het laatste hoofdstuk beantwoord wordt, luidt:

Kan de inspecteur de benodigde informatie voor een e-audit inzien en welke rechtsbescherming is daarmee gemoeid?

1.2 Onderzoeksmethode en toetsingskader

Het onderzoek ter beantwoording van deze vragen zal als volgt vorm worden gegeven. De definitie van de e-audit wordt geformuleerd middels een vergelijking met de huidige controletechnieken. Deze vergelijking maakt gebruik van interne documenten van de Belastingdienst en de jurisprudentie die beschikbaar is over de diverse controletechnieken, vooral de steekproef. Als het beeld van de e-audit is uitgekristalliseerd zal de informatieverplichting uit de AWR worden besproken. Dit is het uiteindelijke formeelrechtelijke kader waarin de e-audit wordt bekeken. Deze verplichting wordt vanuit wet en -regelgeving neergezet om vervolgens via jurisprudentie te kijken welke rechtsprincipes de bevoegdheden van de inspecteur binden. Mogelijk kan een schending van deze principes betekenen dat de inspecteur de informatie van de e-audit niet kan opvragen. Als laatste wordt dan nog bekeken welke rechtsbescherming in het formeelrecht aanwezig is bij de uitvoering van de e-audit.

De scriptie is opgebouwd uit vijf hoofdstukken. Het eerste hoofdstuk vormt de inleiding, waarin tevens de opzet en de toetsingscriteria van het onderzoek worden besproken. Het tweede hoofdstuk zal ingaan op de belastingcontrole om vervolgens een duidelijk beeld te vormen over de e-audit. Een belangrijk onderdeel hiervan is de benodigde informatie voor een dergelijke e-audit, gezien de richting die deze scriptie neemt in het derde hoofdstuk. Het derde hoofdstuk bekijkt vervolgens de bevoegdheid en beperking van de inspecteur in zijn informatievoorziening. In het laatste hoofdstuk voor de conclusie worden de twee eerdere hoofdstukken gecombineerd om te onderzoeken of de inspecteur met de huidige wetgeving de informatie kan inzien die hem in staat stelt een e-audit uit te voeren. Daarnaast wordt in dit hoofdstuk bekeken hoe de rechtsbescherming eruit zou zien in een dergelijke situatie.

In deze hoofdstukken zal gebruik worden gemaakt van een aantal toetsingscriteria. De belangrijkste toetsingscriteria zijn rechtsbescherming en rechtsprincipes. De uitwerking van de wet wordt gemeten naar de toegang tot de rechtsgang van de belastingplichtige mocht hij het niet eens zijn met de inspecteur. De rechtsprincipes die worden bekeken zijn de rechtsprincipes die gecodificeerd zijn in de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Deze principes zijn fiscaalrechtelijk van toepassing en omvatten de belangrijkste uitgangspunten voor deugdelijke omgang tussen Belastingdienst en burger. Een aantal van deze principes zijn bijvoorbeeld het motiveringsbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel, verbod op *détournement de pouvoir*, het evenredigheidsbeginsel en het *fair play* beginsel. In het laatste hoofdstuk wordt daarnaast aandacht geschonken aan het toetsingscriterium ‘uitvoerbaarheid’.

1.3 Afbakening

Er is een aantal onderwerpen die binnen de scope van dit onderwerp passen, doch niet besproken worden in deze scriptie. Dit is gedaan zodat de gedachtelijn in deze scriptie helder en precies kan worden weergegeven, zonder zijsporen te hoeven betreden. Onderwerpen als hierboven beschreven omvatten onder meer de Algemene Gegevens Verordening en formele wetgeving buiten de AWR, zoals het algemeen strafrecht of boeterecht. Deze scriptie zal zich hoofdzakelijk op de AWR, Awb en bijbehorende jurisprudentie richten. Daarnaast zal gebruikt worden gemaakt van beleidsdocumenten van de Belastingdienst. Overigens wordt artikel 10a ARW, door haar beperkte toepasbaarheid, niet meegenomen in het onderzoek van deze scriptie.

Hoofdstuk 2: De belastingcontrole: zonder en met e-audits.

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal duidelijk worden wat een e-audit is. Dit gebeurt aan de hand van een vergelijking met de huidige ‘traditionele’ controle. Derhalve zal in paragraaf 2 aan de hand van de Controle Aanpak Belastingdienst (CAB) en literatuur een beeld worden gegeven van de huidige belastingcontrole. In paragraaf 3 wordt bekeken wat de plaats is van een e-audit binnen het huidige controlesysteem. Paragraaf 4 bevat een deelconclusie van dit hoofdstuk.

2.2 De traditionele controle

De traditionele controle is een top-down controle van de administratie van de belastingplichtige. Elke administratie heeft in de eerste plaats ten doel om interne verslaggeving mogelijk te maken. Aan de hand van de interne verslaggeving worden bedrijfseconomische keuzes gemaakt. De secundaire rol van de administratie is het faciliteren van externe controle door onder andere de Belastingdienst. Een controleambtenaar moet kunnen bepalen of het controleobject, i.e. de aangifte, juist en volledig is ingevuld. Daartoe kent de controleambtenaar een systeem- en een gegevensgerichte controle. Bij een systeemgerichte controle wordt gekeken of de systemen die worden gebruikt voor het vastleggen van transacties in de administratie juist en volledig zijn en juist en of die volledig worden uitgevoerd. Bij een gegevensgerichte controle worden de transactiegegevens zelf op volledigheid en juistheid gecontroleerd (CAB).

De manier waarop een financiële administratie tot stand komt is door het vastleggen van transacties (Kamerling & Kloosterman, 2005). De gegevens van die transacties zijn onderhevig aan controle. Een controleambtenaar zal moeten nagaan of de gegevens volledig en juist in de administratie zijn verwerkt. Het kan dan op enkele punten in het administratieproces mislopen. Als eerste is er de opzetting van ‘real world’ gebeurtenissen naar een primaire vastlegging. Daar wordt vooral gelet op de volledigheid van de transactie. Om vervolgens de gegevens te kunnen volgen, creëert de ambtenaar een zogeheten ‘audit trail’. Aan de hand hiervan volgt de ambtenaar de gegevens door de administratie heen, van primaire vastlegging naar doorboekingen. Op deze wijze ziet hij op de juistheid en volledigheid van de gegevens en tevens op de juistheid van het systeem.

Bij het volgen van deze transacties wordt een aantal zaken gecontroleerd (CAB):

- De volledigheid van de vastlegging van transacties; de registratie van de realiteit van het bedrijfsgebeuren in primaire vastleggingen is hier van belang;

- De volledigheid van de vastlegging van de soorten gegevens betreffende de transacties; vaak worden gegevens aan de primaire vastlegging toegevoegd waardoor het sturen en beheersen in de organisatie vorm kan krijgen en men tegelijkertijd verantwoording kan afleggen. Een belangrijk voorbeeld is de handmatige toevoeging van gegevens over het controlespoor ('audit trail'). Voor het verbinden van transacties binnen het controlespoor dienen gegevens als boekstuknummer, factuurnummer, dossiernummer, personeelsnummer en eventueel naam crediteur, naam personeelslid of soortgelijke naam gerelateerde data.
- De juistheid van de vastgelegde gegevens over de transacties; deze moet in beginsel gecontroleerd kunnen worden door de boekingen (in het grootboek of een van de voedende systemen) te vergelijken met de primaire vastleggingen en daarbij ook de vraag te beantwoorden of de transacties passen in de bedrijfsvoering van de desbetreffende organisatie.
- De juistheid van schattingsposten.
- De juiste toepassing van relevante (fiscale) wet- en regelgeving.

Uit de bovenstaande opsomming blijkt dat het algemene beeld van de inhoud van een controle, namelijk een check op de juiste toepassing van fiscale wet- en regelgeving, slechts een deel is van de daadwerkelijk uitgevoerde checks door de controleambtenaar. Bij gegevensgerichte controle kan de controleambtenaar gebruik maken van twee hoofdmiddelen: Het boekenonderzoek en de steekproef. Daarnaast heeft de ambtenaar sinds een aantal jaar de mogelijkheid om bepaalde afspraken met de belastingplichtige te maken in de vorm van een convenant van horizontaal toezicht. Hoe deze middelen formeel geborgen zijn wordt in de volgende drie paragrafen weergegeven.

2.2.1 Boekenonderzoek

Een boekenonderzoek vangt aan met een brief van de Belastingdienst. Deze aankondigende brief moet overeenkomstig met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (abbb) ruimte laten aan de onderneming om aan te geven of de controle onredelijk bezwarend is. De omvang en het tijdstip van de controle moeten de onderneming niet dusdanig slecht uitkomen dat er onredelijke hinder van de bedrijfsvoering wordt ervaren. Dit is onderhevig aan het principe van proportionaliteit uit het bestuursrecht. In dit geval betekent dit dat het voordeel dat de

samenleving uit deze controle verkrijgt in proportie moet zijn met het nadeel, ervaren door de individuele onderneming. Vaak is hier wel in te schikken door de Belastingdienst.

De uitvoering van het boekenonderzoek ziet vaak op het volgen van bepaalde boekingen door de gehele administratie door middel van audit trails. Dit is tijdrovend werk voor de ambtenaar. Er wordt onder andere gezocht naar elementen met een hoog risico op fouten. Hier vallen onder andere lage privébestedingen, onregelmatige privé opnamen, negatieve kas, lage bruto winstmarge of contante stortingen onder (CAB).

Bij de uitvoering van het boekenonderzoek kan het vertrouwensbeginsel spelen (Gorissen, 2015). Het vertrouwensbeginsel gaat ervanuit dat wanneer een toezegging of gedraging van een bestuursorgaan of ambtenaar verwachtingen wekt bij de burger, deze er op mag vertrouwen dat de toezegging nagekomen wordt. Als de controleambtenaar de reikwijdte van het onderzoek stelt en hier later op terug komt, omdat hij een bepaald eerder onbenoemd onderdeel van de administratie wil inzien, dan wordt dit vertrouwen geschonden. Vandaar dat de scope van het boekenonderzoek vaak zo beperkt mogelijk wordt omschreven. De onderneming mag ervan uitgaan dat bepaalde grote posten worden bekeken (HR 18 december 1991, nr. 27 127, BNB 1992/182 & HR 29 juni 2012, nr. 11 552, NTFR 2012/1636). Bij kleinere posten ligt dit anders. Hier mag de belanghebbende bij ontbreken van opmerking er niet vanuit gaan dat deze zijn bekeken. Derhalve kan geen beroep worden gedaan op het vertrouwensbeginsel wanneer op kleinere posten wordt teruggekomen. Ook wanneer bewust informatie is achtergehouden kan geen beroep op het vertrouwensbeginsel worden gedaan (HR 5 oktober 2007, nr. 41492, NTFR 2013/384).

2.2.2 Steekproef

De wijze van controle is voor de Belastingdienst gebonden aan de abbb. Dat betekent onder andere dat hij vrij is controle in te richten, zoals hij opportuun acht. Een vaak gebruikte manier van controle is de steekproef. Met een steekproef wordt op statistisch verantwoorde wijze een van tevoren gedefinieerd bestand op fouten gecontroleerd. Dit bestand kan een personeelsbestand, inkoopadministratie of zelfs een volledige administratie betreffen.

Een heikel punt bij steekproeven doet zich voor wanneer de resultaten tot een stellingname van de Belastingdienst leiden. Wanneer geen fouten gevonden worden, wordt de aangifte juist geacht. Wanneer een fout wordt aangetroffen, stelt de Belastingdienst zich op het standpunt dat

het resultaat geëxtrapoleerd mag worden. Dit betekent dat de fouten uit de steekproef aannemelijk worden geacht om in voorgaande of volgende jaren ook voor te komen. Om dit te mogen doen beroept de Belastingdienst zich op een drietal arresten, allen gewezen op 14 maart 2008.

Als eerste is er een arrest over bpm-naheffing (HR 14 maart 2008, nr. 40 806, BNB 2008/144). Hier mag volgens de Hoge Raad geen gebruik worden gemaakt van extrapolatie omdat de bpm op basis van individuele kentekens moet worden geheven en dus niet te concluderen is dat alle kentekenhouders in gebreke zijn. Het gaat dus over individuele gevallen waar de Belastingdienst geen extrapolatie op mag toepassen (van Lint, 2008).

Als tweede arrest wijst de Belastingdienst naar een zaak over vergoeding van reis- en verblijfskosten (HR 14 maart 2008, nr. 39 866, BNB 2008/157). In deze zaak is bij een steekproef gebleken dat deze vergoedingen niet als loon in aanmerking zijn genomen in 1996. Daarna extrapoleert de inspecteur de resultaten van de zogenaamde ‘guldenssteekproef’ naar de tijdvakken 1997 tot en met 1998. Echter mocht de inspecteur zich alleen beroepen op de steekproef en de daaropvolgende extrapolatie om zijn schatting van de hoogte van de vergoedingen naar redelijkheid te controleren (van Lint, 2008). Dit is dus iets anders dan algemene fouten in de loonheffing met steekproeven opsporen en extrapoleren, omdat niet kan worden aangenomen dat de vergoedingen in de individuele jaren ook voorkwamen in de zelfde grootheden.

Als derde en laatste arrest wordt verwezen naar een zaak uit de btw (HR 14 maart 2008, nr. 40 474, BNB 2008/196). Hier werd onterecht een 0%-tarief voor buitenlandse afnemers gehanteerd. De Hoge Raad nam aan dat ten onrechte met vrijstelling van btw is gefactureerd en gaf een uitgebreide lijst van overwegingen. Uit deze overweging komt naar voren dat individualiseren aansloot met de werkelijkheid en kon er geëxtrapoleerd worden naar de na te heffen jaren.

De Belastingdienst gebruikt steeds vaker steekproeven als vervanging van het boekenonderzoek. Enerzijds komt dit door de voortschrijdende statistische wetenschap, waarmee een steekproef steeds dichterbij de werkelijkheid komt. Anderzijds gebeurt dit om een kostenbesparing te realiseren. Het opstellen van een steekproef is over het algemeen minder arbeidsintensief dan de uitvoering van een boekenonderzoek.

Wanneer een steekproef een rol speelt bij het bewijzen van fouten in de aangifte waar boetes op van toepassing zijn, steekt een tweede formeel probleem de kop op (Herreveld, 2014). Gezien de aard van de steekproeven van de Belastingdienst wordt maar 95% zekerheid verkregen voor het begaan van fouten. De 5% twijfel die rest zou voldoende kunnen zijn om de belastingplichtige onder de onschuldpresumptie ex artikel 6 van het EVRM het voordeel van de twijfel te geven. De Hoge Raad oordeelt dat het gebruik van vermoedens voor bewijsvoering er niet toe mag leiden dat de bewijslast van de inspecteur naar de belastingplichtige wordt verschoven (15 april 2011, nr. 09 5192, BNB 2011/207). Het vermoeden moet redelijkerwijs voortvloeien uit de aan de inspecteur beschikbare bewijsmiddelen en de belanghebbende moet altijd in de gelegenheid worden gesteld om dit vermoeden te ontkrachten (van Lindt, 2008). Daarnaast mag bewijs dat is verkregen door omkering van bewijslast (artikel 52a AWR) niet voor boeteoplegging worden gebruikt.

Bij gebruik van steekproeven ter vervanging van een boekenonderzoek kunnen dus formeelrechtelijke problemen ontstaan.

2.2.3 Horizontaal toezicht

Horizontaal toezicht is de naam die de Belastingdienst heeft gegeven aan een vernieuwd systeem waarbij de Belastingdienst tracht te voorkomen dat hij het eerder gedane controlewerk van een auditor nog eens overdoet. Een optimalisering van de eigen rol van de samenleving binnen overheidstaken is reeds in 2002 ingezet door advies van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR, 2002). De top down houding van de overheid verandert naar een samenwerkingshouding als het gaat om de zorg, maar later ook met andere overheidstaken. De aanlooptijd naar horizontaal toezicht is lang geweest en de verandering is ingrijpend, gezien vanuit de rol van de Belastingdienst.

De Belastingdienst positioneert zich voor het eerst niet boven de belastingplichtige als verticale controleur van de aangiften, maar naast de belastingplichtige als partner om de kwaliteit van de aangiften te waarborgen (Damsté, 2007). Om die kwaliteit te waarborgen creëert een belastingplichtige een zogeheten '*Tax Control Framework*' (TCF). Om de werking van een dergelijk raamwerk binnen de fiscale controle te illustreren, gebruikt de Belastingdienst het schillenmodel (CAB). In Appendix 1 is het schillenmodel zonder TCF opgenomen. Het

schillenmodel is een grafische weergave van hoe de informatie uit controles, niet zijnde de eigen fiscale controle, de controle door de Belastingdienst beïnvloedt.

In het midden staat het ‘bedrijfsgebeuren’ dat gecontroleerd moet worden. Een groot deel daarvan wordt door interne beheersing gecontroleerd. Daar gaat deels een externe controle overheen door een auditor, die tevens onderdelen van het bedrijfsgebeuren bekijkt die binnen de interne controle niet belicht zijn. Pas daar overheen ligt de fiscale controle door de fiscus. Deze bekijkt niet alleen delen die door de interne beheersing en externe controle zijn bekeken, maar ook een onderdeel van het bedrijfsgebeuren dat niet door deze partijen is gecontroleerd. In appendix 2 is te zien hoe het TCF als extra laag tussen interne beheersing en externe controle komt te staan. Daarmee ondervangt ze een groter deel dan de interne beheersing. Een TCF doet dit door de interne beheersing zelf aan een extra risicoanalyse te onderwerpen en de vraag te stellen waar het in het administratieproces fout kan gaan.

Om horizontale controle te kunnen uitoefenen sluit de Belastingdienst een convenant met de belastingplichtige en de financiële dienstverlener die de externe controle uitvoert. Deze drie partijen beloven elkaar met vertrouwen, begrip en transparantie te behagen (Oenema, 2014). In dat convenant staat verder dat de belanghebbende proactief informatie zal verstrekken als het gaat om een onderwerp waar de Belastingdienst met de belanghebbende van mening kan verschillen. Daar staat tegenover dat de Belastingdienst zijn best doet om aanslagen zo snel mogelijk op te leggen en op tijd zijn verschuldigde bedragen uit te keren.

Met de invoering van horizontaal toezicht is de formele toepassing van het gelijkheidsbeginsel verschoven van een precieze leer naar een rekkelijke. Het gelijkheidsbeginsel schrijft voor dat alle gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden. In materieel opzicht is deze verschuiving op zich niet van grote gevolgen. De belastingplichtige met een convenant neemt namelijk uitdrukkelijk een stukje verantwoordelijkheid en werk over van de Belastingdienst om zijn belastingen op de juiste wijze te laten heffen. Door het nemen van verantwoordelijkheid voor de eigen positie in de samenleving wordt een belastingplichtige met een convenant anders behandeld dan een belastingplichtige zonder een dergelijk bewijs (Poelmann, 2009) (Herreveld 2014).

Waar horizontaal toezicht zich vooral richt op controle van het systeem, zou een e-audit vooral gegevenscontrole uitvoeren. Informatie uit een TCF zou wel van invloed kunnen zijn op een e-audit, omdat het de scope van een dergelijke gegevenscontrole mede kan bepalen.

2.3 De e-audit

Nu duidelijk is hoe de huidige controletechnieken eruit zien en welke rechtsprincipes hier aan ten grondslag liggen, kan bekeken worden hoe een e-audit in dit systeem een toevoeging zou kunnen zijn.

Hoe een e-audit eruit zou zien is grotendeels afhankelijk van zijn rol binnen de belastingcontrole. Zoals eerder gezegd is het gebruik van het boekenonderzoek vergeleken met de steekproef aan het verminderen. Deze paragraaf zal de e-audit schetsen als vervanging van het klassieke boekenonderzoek. Wanneer dit het geval is zal de volledige controle van een administratie relatief efficiënt kan worden uitgevoerd.

2.3.1 ERP-systeem

Net als een boekenonderzoek is een e-audit een top down manier om de administratie van de belastingplichtige te controleren. De gegevens van de transacties die imperatief zijn voor een bedrijfsadministratie staan daarbij centraal. Dergelijke transactiegegevens worden bij middelgrote en grote ondernemingen vrijwel altijd in een 'Enterprise Resource Planning' systeem (ERP-systeem) vastgelegd. In een dergelijk softwaresysteem staan alle transacties die in de bedrijfsvoering voorkomen voor interne en externe administratieve doeleinden vastgelegd. In kleinere deelprogramma's (modules) worden specifieke taken als voorraadmanagement en financiële administratie ondersteund. Daarbij worden transacties vastgelegd en gegevens aangemaakt (primaire vastlegging). Die gegevens vallen samen in de achterliggende database die de losse modules samenbindt. Het probleem van controle van een complexe veelvoud van modules die niet met elkaar kunnen communiceren is in een ERP-systeem niet meer van toepassing. Alle benodigde gegevens zitten in één database.

Hoe de informatie binnen een ERP-systeem verzameld wordt is van belang voor het beeld dat ontstaat over de e-audit. Vooral de link tussen het te controleren bedrijfsgebeuren en de informatie die in het ERP-systeem ligt heeft invloed op de uitvoering van een controle. Van een transactie bestaat er een input in de module van het systeem die de specifieke afdeling gebruikt, bijvoorbeeld inkoop. Deze transactie wordt vastgelegd met data, die opgeslagen wordt op de

achterliggende database van het ERP-systeem. Vervolgens kunnen andere afdelingen via hun modules deze data in hun eigen input invoeren en linken aan de eerste input, verkoop registreert bijvoorbeeld de verkooptransactie van de middelen die inkoop heeft gekocht. Op deze wijze staan in een ERP-systeem alle transacties die met elkaar te maken hebben aan elkaar gelinkt. Deze transacties vormen het beeld dat kan worden getoetst aan de implementatie van fiscale wet- en regelgeving.

2.3.2 ERP in een e-audit

Een gevolg van het samenvallen van alle gegevens naar de achterliggende database, is dat de inspecteur daar voor controle wellicht direct aanspraak op kan maken. Met deze dataset kan de inspecteur een e-audit uitvoeren over de verschillende audit trails die het ERP-systeem heeft vastgelegd.

In een e-audit worden deze audit trails aan tests onderworpen. Geautomatiseerd kan er gescand worden op fouten in de gegevens of in de omgang met de gegevens gedurende het volledige bedrijfskundige proces. Aan de hand van de uitkomsten van de geautomatiseerde tests kan de controleambtenaar besluiten om een gericht boekenonderzoek uit te voeren.

Dit onderzoek ziet op het volgen van bepaalde boekingen door de volledige administratie. Het volgen van die boekingen is door de link in de inputs binnen de ERP-database wederom eenvoudig op te zetten. Het gegevensgerichte deel van de belastingcontrole wordt hiermee efficiënt en effectief ondervangen. Dit is geïllustreerd in het schillenmodel zoals gebezigd door de Belastingdienst in de CAB in appendix 3. Daar is te zien hoe de fiscale controle verbreed wordt door automatisering van het boekenonderzoek.

2.3.3 De e-audit en controledoelen van de Belastingdienst

Een aantal doelen van de traditionele controle wordt aangepakt met de toevoeging van de e-audit aan de controle aanpak. De controle van de juiste toepassing van relevante wet- en regelgeving kan door een e-audit worden uitgevoerd. Zo kan de audit gericht zijn op het toepassen van een bedrijfskostenregeling en de daarbij behorende regelgeving. Geautomatiseerd kan de e-audit via een ERP-systeem verband leggen tussen bedrijfskosten, het personeelsbestand en ingeleverde aangiften omzetbelasting of vennootschapsbelasting. Zo hoeft een controleambtenaar niet meer zelf de connecties te leggen die in een ERP-systeem al aanwezig zijn.

Naast het controleren van de juiste toepassing van fiscale wet en regelgeving kan ook de juistheid van de gegevens en de juiste vastlegging van gegevens door een e-audit worden vereenvoudigd. Binnen een ERP-systeem kan namelijk worden gevolgd wie welke input heeft geregistreerd en wie daar vervolgens mutaties op heeft toegepast. De punten waarop dit fout gaat kunnen naar voren komen in de steekproef binnen de e-audit. Hierop volgt vervolgens een gedeeltelijk en gericht boekenonderzoek dat de geselecteerde audit trails aan zorgvuldig onderzoek onderwerpt.

2.4 Deelconclusie

Met de conclusies uit bovenstaande paragrafen kan de eerste deelvraag worden beantwoord:

Hoe verhoudt de huidige controle zich tegenover de e-audit en welke informatie is nodig om een e-audit uit te voeren?

De huidige controle bestaat uit een systeemgerichte en een gegevensgerichte controle. Voor de laatstgenoemde vorm gebruikt de controleambtenaar hoofdzakelijk boekenonderzoeken en steekproeven. De e-audit zou als gedeeltelijke vervanging van een boekenonderzoek uitkomst kunnen bieden voor de controleambtenaar. Door zijn geautomatiseerde check van de audit trail kan een e-audit op efficiënte wijze de administratie van belastingplichtige op juistheid controleren.

De informatie die de e-audit behoeft staat in een ERP-systeem. Een dergelijk systeem is overkoepelend voor alle onderdelen van het bedrijf en bevat derhalve alle transacties die met één audit trail gemoeid zijn. Toegang tot een dergelijk systeem zou voor de inspecteur imperatief zijn aan de uitvoering van een e-audit.

Hoofdstuk 3: De informatieverplichting

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de informatieverplichting en zijn beperkingen uiteengezet. Het achterliggende doel van dit hoofdstuk is om later samen met hoofdstuk 2 te bekijken of de inspecteur mag werken met de database van een ERP-systeem. Paragraaf 2 van dit hoofdstuk wordt toegelicht hoe de wettelijke grondslag voor de informatieverplichting in Nederland werkt. Paragraaf 3 gaat in op de beperking van die verplichting, mede aan de hand van jurisprudentie. Paragraaf 4 behandelt uitspraken van het Europese Hof van Justitie omtrent het inwinnen van informatie door autoriteiten. Paragraaf 5 bevat de deelconclusie van dit hoofdstuk. Hoewel deze scriptie zich focust op de informatievoorziening voor belastingheffing en niet voor strafvervolging, is het nuttig om de rechtsbescherming te bekijken die bij strafvervolging naar voren treedt. Rechtsbescherming zal namelijk bij het vierde hoofdstuk van deze scriptie een belangrijk toetscriterium zijn.

3.2 Het mandaat van de Belastingdienst

Het mandaat van de Belastingdienst om de controle over de Rijksbelastingen uit te voeren, stamt uit een reeks wetsartikelen. Uiteindelijk leiden deze artikelen tot de mogelijkheid informatie ten behoeve van de belastingcontrole te vorderen.

De Nederlandse Grondwet stelt in de eerste plaats dat iedereen recht heeft op het genieten van zijn of haar eigendom en dat onteigening alleen kan plaatsvinden tegen vooraf bekende schadeloosstelling (art. 14 Grondwet). Belastingheffing druist hier in principe tegenin, omdat het Rijk eigendommen van burgers vordert zonder schadeloosstelling. In artikel 104 van de Grondwet is derhalve geregeld dat het Rijk belastingen mag heffen mits die in de nationale wet een grondslag vinden. Het orgaan dat belast is met de heffing en invordering van de rijksbelastingen, te weten de Belastingdienst, vinden we in artikel 2, lid 1 van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003.

In de verschillende materiële belastingwetten vinden we de grondslagen terug, die volgens artikel 104 van de Grondwet nodig zijn. Echter, is het heffen van belastingen niet apart geregeld in de materiële belastingwetten. Het heffen van belastingen is gecentraliseerd opgenomen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Tussen de regels over het heffen van de belastingen staan onder andere de regels omtrent het inwinnen van informatie ten behoeve van

het bepalen van de belastingheffing. De middelen die de inspecteur daarvoor ter beschikking heeft beginnen bij artikel 47 AWR met de informatieverplichting.

De informatieverplichting houdt in dat de belastingplichtige verplicht is om aan diens belastingheffing mee te werken. Dit strookt op het eerste gezicht niet met het verbod op zelfincriminatie uit artikel 6 van het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens, echter oordeelt de Hoge Raad van niet, omdat de verplichting niet ten dienste staat van het opsporen van strafbare feiten (HR 11 december 1991, nr. 27 345, BNB 1992/243, r.o. 3.6.3). De verplichting uit artikel 47, lid 1 AWR luidt:

‘ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur: de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn; de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan – zulks ter keuze van de inspecteur – waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel te beschikking te stellen.’

Door de toevoeging van het woord ‘desgevraagd’ betreft dit artikel een passieve informatieverplichting. De passieve informatieverplichting is door zijn formulering op een aantal vlakken beperkt, hetgeen in latere paragrafen van dit hoofdstuk aan bod komt. Over het algemeen valt echter te stellen dat de termen uit art. 47 AWR zeer ruim en vaag zijn (Megens, 2011).

In artikel 10a AWR is een actieve informatieverplichting opgenomen. Deze informatieverplichting houdt in dat in bepaalde gevallen de belastingplichtige verplicht is om zelf informatie aan te leveren, zonder dat de inspecteur expliciet hier om vraagt. Deze bepaling is echter een specifieke anti-misbruik bepaling. Derhalve valt de actieve informatieverplichting buiten de reikwijdte van deze scriptie.

In artikel 49 AWR staan de formele vereisten voor de informatieverstrekking. Krachtens lid 1 van dit artikel dienen de gegevens en inlichtingen duidelijk stellig en zonder voorbehoud te worden verstrekt. Dit zal mondeling, schriftelijk of op andere wijzen -zulks naar keuze van de inspecteur- gebeuren, binnen een door de inspecteur te stellen termijn.

Mocht aan de verplichtingen zoals neergelegd in bovenstaande artikelen niet worden voldaan, dan volgt in artikel 52a AWR de informatiebeschikking. Dit artikel is in 2011 in werking getreden en het beoogt de belastingplichtige een rechtsingang te geven. In de praktijk kan belastingplichtige een aanvraag tot inzage ex artikel 47 AWR weigeren waarna een inspecteur artikel 52a AWR kan gebruiken. Op basis van dat artikel kan belastingplichtige dan bezwaar aantekenen tegen de beschikking. Deze rechtsingang is bedoeld om te kijken of een informatieverzoek gerechtigd is (Lammers, 2016). Dat is nodig omdat de beschikking ertoe leidt dat de belastingplichtige zelf moet gaan bewijzen dat het standpunt van de inspecteur niet klopt; de zogenoemde ‘omkering van de bewijslast’. Was deze ingang er niet dan zou de inspecteur ongetoetst en ongestraft een aanslag op kunnen leggen, wanneer hij vermoedt dat de belastingplichtige niet alle relevante informatie heeft verstrekt.

3.3 De beperking van de informatieverplichting

3.3.1 Algemene beginselen van het behoorlijk bestuur

De wettelijke basis voor de vordering van informatie door de inspecteur is nu geschetst. De Belastingdienst krijgt hierin een grote mate van beleidsvrijheid. In de Awb is vastgelegd hoe bestuursorganen met een dergelijke vrijheid om moeten gaan. Omdat de belastingplichtige volgens artikel 47 AWR ‘desgevraagd’ informatie moet leveren, dient de inspecteur expliciet vragen voor te leggen aan de belastingplichtige. Al deze aanvragen van de Belastingdienst zijn aan een aantal gecodificeerde rechtsprincipes onderworpen die in de Awb zijn terug te vinden. Deze principes samen vormen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (abbb).

Eén van de belangrijkste van die principes heeft te maken met het spanningsveld tussen het doel van artikel 47 AWR en de uitvoering van de bevoegdheid van dit artikel door de Belastingdienst. Blijkens de parlementaire geschiedenis is het aangewezen doel van artikel 47 de belastingcontrole (Kamerstukken I, 1995-1996, 23700 en 23040, 188b, p. 3). Zodra de informatieverplichting dus wijst op fraudebestrijding of het opsporen van strafbare feiten wordt er aan dit doel voorbijgeschoten. Dit verschijnsel heet het *détournement de pouvoir*. Er is dan sprake van het voorbijgeschieten van het doel van de bevoegdheid, hetgeen expliciet verboden is in artikel 3:3 Awb.

Het principe van de zorgvuldige voorbereiding (art. 3:2 Awb) stelt dat de inspecteur al zijn besluiten tot informatiewinning van tevoren goed af moet wegen en alleen de feiten die van belang zijn voor de belastingheffing bij belanghebbende mag proberen te achterhalen. Deze

afwegingen dienen in ieder besluit duidelijk naar voren te komen volgens het motiveringsbeginsel (art. 3:46 jo. art. 3:47 lid 1 Awb).

In artikel 3:4 Awb vinden we de wettelijke basis voor het evenredigheids- of proportionaliteitsbeginsel. Dit rechtsbeginsel schrijft voor dat de nadelen van het besluit, in dit geval de informatieverplichting, niet groter mogen zijn dan de maatschappelijke belangen die hier mee gemoeid zijn. Bij informatieverplichtingen zijn de lasten van belastingplichtige en de baten van de Belastingdienst vaak eenvoudiger te bepalen dan bij andersoortige besluiten. Het subsidiariteitsbeginsel is hiermee nauw verbonden. In de fiscale zin stelt dit beginsel dat de fiscus in principe de wijze van informatieverkrijging kiest die het minst bezwaarlijk is voor de belastingplichtige.

Als laatste speelt het *fair play* beginsel een rol in de informatieverplichting (art. 2:4, Awb). Dit beginsel waakt ervoor dat een orgaan besluiten neemt vanuit een vooringenomen positie en door middel van besluiten haar eigen belangen behartigt. In de fiscaliteit komt dit beginsel aan bod wanneer een inspecteur een standpunt inneemt dat niet strookt met een objectieve kijk op een bepaalde zaak.

3.3.2 Jurisprudentie omtrent de abbb

3.3.2.1 Phishing expedition

Wanneer de inspecteur informatie verzoekt dient dit verzoek te zijn onderbouwd met een vermoeden dat de gevraagde informatie van redelijk belang is voor de belastingheffing van belastingplichtige. Wanneer dit vermoeden fundering mist, wordt het verzoek van de inspecteur als *phishing expedition* aangemerkt (Poelmann 2016).

Veelal speelt deze kwalificatie bij de informatiebeschikking, maar ook de informatieverplichting moet onderbouwd worden met een redelijk vermoeden van belang. De bewijslast voor dat vermoeden ligt bij de inspecteur. In een recent arrest (HR 18 december 2015, nr. 15/00040, BNB 2016/48) komt naar voren dat die bewijslast rekkelijk wordt opgevat door de Hoge Raad. Het te bewijzen vermoeden betrof hier de vraag of belanghebbende belastingplichtig was in Nederland. Een naar Caribisch recht opgerichte vennootschap zou namelijk haar bestuur in Nederland gevestigd hebben.

De Hoge Raad zegt dat de inspecteur een begin van een bewijs moet leveren van een eventuele Nederlandse belastingplicht, voordat hij verdere informatie vraagt. De eis is hierbij dat de inspecteur in redelijkheid het standpunt moet kunnen innemen dat de belastingplichtige in Nederland belastingplichtig is. Dit is nodig omdat de belastingplichtige door zijn Nederlandse belastingplicht pas formeel onder de AWR valt. Vanuit de AWR is de inspecteur vervolgens bevoegd om informatie te vorderen.

Vanuit deze positie kan de inspecteur vragen gaan stellen. Deze vragen dienen, zoals eerder besproken, te zien op gegevens die redelijkerwijs van belang kunnen zijn voor het bepalen van de belastingheffing. De bewijslast hiervoor ligt bij de inspecteur.

Met deze dubbele bewijslast, eerst voor het aanknooppunt in de AWR en vervolgens binnen de AWR voor het belang van de vragen zelf, ontstaat als het ware een ‘tweetrapsraket’ in de motivering. Door de eis voor de eerste bewijslast te formuleren als een in redelijkheid in te nemen standpunt laat de Hoge Raad ruimte voor de inspecteur om de motivering pas achteraf formeel op te stellen.

Poelmann (2016) stelt in zijn beschouwing van deze zaak een drietal argumenten om de meer rigide vorm van deze tweetrapsraket toe te passen in plaats van de rekkelijke leer van de Hoge Raad. Ten eerste kan de rechter op deze manier duidelijk zien of het zorgvuldigheidsbeginsel (art. 3:2 Awb), het motiveringsbeginsel (art 3:46 Awb) en het verbod op *détournement de pouvoir* (Art. 3:3 Awb) worden gerespecteerd. Hiermee wordt voorkomen dat de inspecteur vragen stelt die niet met een vermoeden zijn gestaafd. Dergelijke vragen kunnen wijzen op een *phishing expedition*. Als tweede draagt Poelmann aan dat de gevolgen van een succesvolle informatiebeschikking voor belastingplichtige dermate zwaar zijn dat bovengenoemde controles moeten worden toegepast. De omkering van bewijslast zorgt er namelijk voor dat het niet meer aan de inspecteur is om de juistheid van de aanslag te onderbouwen. Het bewijzen van de onjuistheid van de aanslag is na de informatiebeschikking ex artikel 52a AWR aan de belanghebbende. Bij een juiste onderbouwing van de beschikking die voldoet aan de beginselen van de abbb is daar formeelrechtelijk niets mis mee, echter is deze onderbouwing in casu niet gegeven. Als derde verplicht artikel 8, lid 2 van het EVRM dat er een goede grond moet zijn om privacy van Europese burgers te schenden. Op dit argument van Poelman wordt later in dit hoofdstuk teruggekomen.

In bovengenoemd arrest wordt duidelijk aan het motiveringsbeginsel voorbij gegaan, hetgeen vervolgens niet door de Hoge Raad wordt gecorrigeerd. Dit betekent dat de Hoge Raad minder hecht aan rechtsbescherming en meer aan de uitvoerbaarheid van het beleid door de Belastingdienst.

3.3.2.2 Fair play

In 2005 heeft de Hoge Raad voor het eerst een uitspraak gedaan binnen de fiscaliteit, die zich sterk baseert op het *fair play* principe (HR 23 september 2005, nr. 38 809, JOR 2005/264). In de zaak had belanghebbende een Antilliaanse vennootschap opgericht en een productievergunning daarin ondergebracht. Vanuit Nederland werden royalty's betaald aan de Antilliaanse vennootschap over de productie die die vergunning mogelijk maakt. Het advies om deze constructie op te zetten kwam naar voren in een *due dilligence* rapport.

Door het niet ter inzage verstrekken van andere documenten was reeds omkering van de bewijslast opgetreden en bleef de vraag of de inspecteur inzage mocht vragen in dit hoofdzakelijk adviserend document onbehandeld. Toch heeft de Hoge Raad hier een opmerking over gemaakt. Het *fair play* beginsel verzet zich er tegen dat de inspecteur inzage vraagt van “rapporten en andere geschriften van derden voorzover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren”.

Het zou in dezen niet *fair* zijn als de inspecteur inzage kreeg in de informeel vertrouwelijke correspondentie tussen adviseur en cliënt. Hiermee onderbouwde de Hoge Raad het eerder bestaande informele verschoningsrecht van de adviseur. Dit recht werd eerder ontleend aan de Leidraad AWR en na intrekking van die Leidraad in 1993 op het vertrouwensbeginsel. Nu stelt de Hoge Raad daarbij dat door het opvragen van informatie die ziet op het advies omtrent de fiscale positie, de inspecteur een subjectieve blik op de fiscale positie kan werpen, waardoor het *fair play* principe wordt geschonden (Van der Vegt & Barmantlo, 2005). Daarmee is het gebruik van de bevoegdheid van de inspecteur ex artikel 47 AWR op deze wijze niet toegestaan.

3.4 Europees recht

In het Europees recht vinden we de regels die de overheid moet naleven als het gaat om inmenging in het leven en eigendom van haar burgers en daarmee ook bij de uitvoering van de informatieverplichting. In dit deel vinden we vooral rechtsbescherming ter voorkoming van

strafvervolging. De behandelde beginselen betreffen echter de relatie tussen staat en burger die bij de informatievoorziening van de belastingdienst naar voren komt.

3.4.1 Artikel 8 EVRM

Voor artikel 8 van het EVRM dient een beschouwing van A.J.H. van Suilen (2017) zich aan. De bevindingen uit dit artikel zijn de leidraad voor deze paragraaf en worden specifiek toegepast op het onderwerp van deze scriptie. De Artikel 8 van het EVRM geeft in theorie een belangrijke beperking voor de Belastingdienst. Lid 1 van het artikel stelt dat *‘ieder het recht heeft op respect voor zijn privéleven, zijn familie- en gezinsleven, zijn woning en zijn correspondentie’*.

Om onder deze noemer te vallen dient de informatieverplichting dus een inbreuk te zijn op het privéleven van de belastingplichtige. De definitie van het privéleven is betrekkelijk rekkelijk opgevat door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM). Ook buiten de eigen woning of de werkomgeving kan sprake zijn van een privéleven (EHRM 28 januari 2003, nr. 44647/98, r.o. 58). De verwachting van de mate van privacy die er in een bepaalde situatie te verwachten valt, speelt daarbij een rol. De HR hecht aan deze eis echter relatief weinig waarde (HR 2 juni 2017, nr. 15 2068, 15 2069, 15 5826, BNB 2017/79).

De eis dat de informatie die tot een inbreuk leidt systematisch vergaard moet zijn wordt door beide de HR en het EHRM van doorslaggevende waarde geacht. Het systematisch bewaren van informatie door de Belastingdienst voor fiscale controle is volgens deze definitie van de HR mogelijk een inbreuk op privacy. De informatieverplichting doelt op het gebruik van gegevens voor controle, waarmee de handeling onder de definitie ‘inbreuk’ uit de jurisprudentie zou kunnen vallen.

Over een dergelijke inbreuk stelt lid 2 van dit artikel dat *‘geen inmenging van enig openbaar gezag is toegestaan in de uitoefening van dit recht, dan voor zover bij wet is voorzien en in een democratische samenleving noodzakelijk is in het belang van de nationale veiligheid, 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’*.

Lid 2 geeft daarmee twee cumulatieve eisen die nageleefd dienen te worden. De inmenging moet in de eerste plaats bij wet zijn voorzien. In het geval van de informatieverplichting is die

wettelijke grondslag te vinden in de eerdergenoemde AWR artikelen. Deze duidelijke wettelijke grondslag voor het vergaren van informatie door de inspecteur is voldoende specifiek om de verwachting van de belastingplichtige te staven naar de realiteit. Niet in de laatste plaats door het voldoen van de vereiste van de HR dat een inbreuk op privacy alleen door een formele wet, in dit geval de AWR, gelegitimeerd kan worden (HR 19 december 1995, nr. 10/1269, NJ 1996/149).

Verder moet er een noodzaak zijn voor de inmenging voor het economische welzijn van het land. Bij belastingheffing lijkt deze noodzaak evident. De heffing is immers altijd in het economisch belang van de samenleving. Het EHRM toetst echter ook aan het proportionaliteitsprincipe (EHRM 25 februari 1993, nr. 10828/84, r.o. 56). De proportionaliteit moet in bovengenoemd arrest toetsbaar zijn door de rechter. In het bijzonder na de toevoeging van artikel 52a aan de AWR, lijkt aan deze eis voor de informatieverplichting voldaan. Een juiste onderbouwing van een informatieverzoek kan voorkomen dat de proportionaliteit in het geding wordt gesteld door de belastingplichtige. Een strikte naleving van het onderbouwingsprincipe is dus een goede garantie om het evenredigheidsprincipe te waarborgen.

Een recent voorbeeld uit de rechtspraak waar een inbreuk op de privacy indruist tegen hetgeen in artikel 8 EVRM is bepaald is de reeks ‘camera-arresten’ uit 2017 (HR 2 juni 2017, nr. 15 2068, nr. 15 2069, nr. 15 5826, BNB 2017/79). In een van deze zaken heeft belanghebbende een ‘verklaring privégebruik auto’ gekregen. Derhalve is over het gebruik geen loonheffing ingehouden. Belanghebbende heeft op verzoek van de inspecteur, na een set specifieke vragen, onder andere een rittenregistratie overgelegd. Vervolgens heeft de Belastingdienst van verkeerscamera’s gebruik gemaakt om de rittenregistratie van belanghebbende te controleren. De inspecteur kwam vervolgens tot de conclusie dat deze rittenregistratie niet klopte omdat de auto op de camera’s was gesignaleerd op locaties die niet in de administratie waren opgenomen. Op basis daarvan heeft de inspecteur naheffingsaanslagen voor de bijtelling van de auto opgelegd over een aantal jaren.

De Hoge Raad volgt de behandeling van de verzamelde gegevens. De gegevens worden automatisch verzameld en aan kentekens gekoppeld. Daarmee kunnen ze aan een bepaalde persoon worden gekoppeld en kunnen de bewegingen van een persoon gedurende een jaar nauwgezet gereconstrueerd worden (r.o. 2.3.3). Derhalve komt de Hoge Raad tot de conclusie

dat het privéleven van belanghebbende wordt geraakt. De systematische aard van gegevensverwerking is hier van doorslaggevende aard voor de kwalificatie inmenging. Voor deze inmenging is dus een wettelijke grond nodig. Deze grond wordt door inspecteur gezocht in artikel 2, lid 1, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst en artikel 20 AWR. Op basis van deze artikelen is de Belastingdienst respectievelijk belast met de heffing en invordering van rijksbelastingen en gerechtigd tot het naheffen van te weinig geheven belastingen. Deze bepalingen acht de Hoge Raad te generiek om de inmenging te kunnen verantwoorden. De naheffing diende te worden vernietigd. De andere twee ‘camera-arresten’ volgen eenzelfde redenering.

De implicatie voor deze scriptie vinden we vooral in de noodzaak tot proportioneel handelen door de Belastingdienst, waarbij strikte naleving van het onderbouwingsprincipe uitkomst kan bieden.

3.4.2 Artikel 6 EVRM

Naast artikel 8 van het EVRM komt in de literatuur ook artikel 6 van dat verdrag naar voren (Asbreuk 2008). Artikel 6 garandeert een eerlijk proces ‘bij het vaststellen van burgerlijke rechten en verplichtingen of bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde vervolging’.

Wat een eerlijk proces inhoudt, is volgens rechtspraak van het EHRM gedefinieerd. Het recht om te zwijgen en het recht om zich niet te incrimineren (het *nemo tenetur*-beginsel) staan in deze definitie centraal.

In Nederland is de KB-Lux zaak een voorbeeld over hoe het verbod op zelfincriminatie in de fiscaliteit volgens de Hoge Raad uitwerkt (HR 21 maart 2008, nr. 43 050, BNB 2008/159). In deze zaak staat centraal dat een Nederlander bij de Krediet Bank Luxemburg krediet had uitstaan, dat voor de aanslag vermogensbelasting van 1998 verzwegen was. In 2002 heeft de Belastingdienst onderzoek gedaan naar “Nederlandse ingezetenen die in het buitenland één of meerdere bankrekening(en) aanhouden, dan wel aan hebben gehouden, waarbij het vermoeden bestaat dat in de aangiften inkomstenbelasting en/of vermogensbelasting geen opgaaf is gedaan van saldi en opbrengsten daarvan”. Zoals in een vragenbrief, gedagtekend 12 maart 2002, die de belanghebbende van de inspecteur heeft ontvangen staat vermeld. Deze brief is onder appendix 4 in deze scriptie opgenomen.

Het eerste middel in deze zaak stelt dat de gegevens die belastingplichtige na uitvoerige correspondentie aan de inspecteur heeft verschaft, niet voor boetebeslissing gebruikt mogen worden aangezien dan voorbij gegaan wordt aan het verbod op zelfincriminatie. De Hoge Raad stelt echter dat aangezien het EHRM onderscheid maakt tussen materiaal dat bestaat onafhankelijk van de wil van belanghebbende en materiaal dat afhankelijk van die wil bestaat (EHRM 17 december 1996, nr. 43/1994/490/572, BNB 1997/254). Aangezien het bestaan van het materiaal in deze zaak niet afhankelijk was van de wil van de belastingplichtige, was het niet onderhevig aan het verbod op zelfincriminatie. Daarnaast was via derden het bestaan van dit materiaal al aannemelijk gemaakt, waarop de inspecteur specifiek om deze bescheiden heeft gevraagd. Om die reden kon de informatie opvraag niet als *phishing expedition* worden aangemerkt. Als laatste noemde de Hoge Raad dat de aard en mate van dwang hierin doorslaggevend was. Hier betrof het een voldoende vrijwillige schikking met het verzoek van de inspecteur, zodat van dwang geen sprake was. Dit middel faalde om bovengenoemde redenen. Verdere middelen uit dit arrest zijn niet van belang voor deze scriptie.

Een jaar voor deze uitspraak scheef Advocaat-Generaal (A-G) Wattel naar aanleiding van de uitspraak van het Hof van Amsterdam in deze zaak een conclusie (A-G Wattel, 1 juni 2007, nr. 43050 ,BNB 2008/159). In deze conclusie heeft de A-G een interessante rechtsoverweging. Volgens de A-G acht het EHRM de regel dat bewijs in strafzaken niet gebruikt mag worden wanneer het is vergaard op een wijze die neerkomt op “*coercion or oppression in defiance of the will of the accused*”. Volgens de A-G staat artikel 6, lid 2, EVRM in de weg aan de volgende drie generieke gevallen:

Het artikel staat in de weg aan de toepassing van meewerkverplichtingen voor strafvorderlijke doeleinden. Hier valt artikel 47 AWR onder. Dat artikel mag dus niet aangesproken worden om strafrechtelijk te vorderen voor zover het ziet op zelfincriminatie.

Daarnaast staat het in de weg aan de beboeting, strafvervolgning of dwangsomoplegging ter zake van weigering mee te werken aan mogelijke zelfincriminatie. Het feit dat iemand niet meewerkt aan zelfincriminatie bij beboeting of een strafprocedure zelf mag dus niet bestraft worden.

Als laatste is het gebruik van bewijs dat eerder onder dwang en buiten strafvorderlijke context is verkregen niet toegestaan volgens dit artikel. Bewijs dat onder dwang wordt verkregen is hiermee vrijwel altijd onbruikbaar in een boetebeslissing of strafprocedure.

Voor deze scriptie is r.o. 4.16 (van A-G Wattel, 1 juni 2007, nr. 43050 ,BNB 2008/159) in het bijzonder van belang. Daarin stelt de A-G dat informatiedragers strafvorderlijk mogen worden gebruikt, mits deze bescheiden met strafvorderlijke bedoelingen zijn verkregen bij een doorzoeking. In een dergelijk geval hoeft de verdachte niet actief mee te werken maar de autoriteiten slechts te dulden. Daarnaast mag de verdachte niet gedwongen worden om incriminerend bewijs te geven waar de inspecteur niet op andere wijze aan kan of wil komen. Dit bewijs mag echter wel voor heffingsdoeleinden worden gevorderd. Hiermee redeneert de A-G artikel 47 AWR buiten de reikwijdte van artikel 6 van het EVRM.

Asbreuk (2008) pleit in zijn beschouwing ‘Toets artikel 47 AWR aan artikel 6 EVRM’ om een uitspraak van het EHRM in deze zaak. Er zijn nog te veel onduidelijkheden. Asbreuk is het eens met de A-G in zoverre deze stelt dat bewijzen die in naam van artikel 47 AWR verkregen zijn, niet ten behoeve van boeteoplegging te gebruiken zijn. Het generieke onderzoek naar aanleiding van de eerder behandelde vragenbrief behoeft echter wel te worden gemeten naar artikel 6 EVRM. Dit is in deze zaak niet aan de orde geweest.

In het kader van artikel 47 AWR is een beroep op het nemo-teneturbeginsel volgens de Hoge Raad ongegrond. Opvraag van informatie voor heffingsdoeleinden is vrijwel nooit onderhevig aan beperkingen in artikel 6 EVRM. Dat zit anders wanneer de informatie met het doel van boeteoplegging of strafvervolgning wordt gewonnen. Wanneer hier sprake van is, kan de informatie uitsluitend worden gewonnen als dat zonder actieve medewerking van belanghebbende kan of als het bestaan van de informatie zonder medewerking van belanghebbende aannemelijk is gemaakt.

3.5 Deelconclusie

Aan de hand van de informatie uit dit hoofdstuk kunnen we antwoord geven op de volgende vraag uit de inleiding:

Hoe zien de huidige bevoegdheid en rechtsbescherming omtrent de informatievoorziening van de Belastingdienst er uit?

De informatievoorziening in de AWR is breed opgezet. Dit is gedaan met het oog op het mogelijk maken voor de Belastingdienst om haar wettelijke doel na te kunnen streven. Via artikel 47 kan de inspecteur vrijwel alle informatie, die voor belastingheffing van belang is, opvragen. Wordt aan deze oproep geen gehoor gegeven dan kan de inspecteur ervoor kiezen om een informatiebeschikking ex artikel 52a af te geven. Na deze beschikking is het aan de belastingplichtige om het ongelijk van de inspecteur te bewijzen.

De inspecteur is gebonden aan verschillende beperkingen. Formeelrechtelijk komen de algemene beginselen van het behoorlijk bestuur naar voren. De wet stelt de Belastingdienst in staat om tot het moment van strafvervolging een bijzonder vrij informatiebeleid te hanteren. In deze fase krijgt de Belastingdienst van de Hoge Raad namelijk vrijwel alle vrijheid om zijn wettelijke doel na te streven. Onder andere de rechtsingang na de informatiebeschikking en de principes die de Hoge Raad vooropstelt wanneer het strafvervolging betreft geven echter handvatten om het eventuele ongelijk van de Belastingdienst aan de kaak te stellen.

De artikelen 6 en 8 van het EVRM verhinderen een overheid om de onschuldpresumptie en de privélevens van burgers bij de informatieverplichting te negeren. Ook hier geeft de Hoge Raad een hoge mate van vrijheid als het artikel 47 AWR betreft. Dit in schril contrast met het moment waarop een sfeerovergang naar strafvervolging plaatsvindt. Deze scheidslijn wordt bijvoorbeeld in de KB-Lux zaak niet duidelijk genoeg gehanteerd door de Belastingdienst. Wanneer dit het geval is, sluit de jurisprudentie naar mijn mening niet voldoende aan bij het Europese recht.

De artikelen uit de AWR die in dit hoofdstuk aan bod komen hebben ten doel om de Belastingdienst haar taak eenvoudig te laten uitvoeren. Binnen de literatuur worden echter hiaten aangewezen in het systeem van de informatievoorziening. De oplossingen die hiervoor worden aangedragen zijn talrijk. In het bijzonder doel ik op de strengere toets aan het motiveringsbeginsel (Poelmann 2016) en artikel 6 EVRM (Asbreuk 2008). Deze oplossingen zouden de uitvoerbaarheid van deze wetgeving minimaal in de weg zitten en de rechtsbescherming van de belastingplichtige bevorderen.

Hoofdstuk 4: De formele werking van de e-audit

4.1 Inleiding

In de twee voorgaande hoofdstukken zijn twee losse deelonderwerpen behandeld, te weten de belastingcontrole en de informatieverplichting. In dit hoofdstuk komen de bevindingen uit deze onderwerpen samen om te kijken hoe de informatieverplichting zou uitwerken bij de werking van een e-audit. In paragraaf 2 wordt bekeken welke informatie nodig is voor de e-audit en of de inspecteur hier wettelijk recht op heeft. Paragraaf 3 plaatst de e-audit binnen het Handboek Controle Belastingdienst als controlemiddel en bekijkt de formele implicaties daarvan. Paragraaf 4 toetst de toegang die de inspecteur zou krijgen tot een ERP-systeem aan een aantal rechtsprincipes. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie.

4.2 De controle informatie van de e-audit: het ERP-systeem

Om de belastingcontrole uit te voeren is informatie nodig. De e-audit vergt boekhouddata uit een ERP-systeem. Om toegang tot de data uit een ERP-systeem te krijgen is de inspecteur gebonden aan een aantal formele handelingen. De wijze waarop controles worden uitgevoerd door de Belastingdienst is opgenomen in het Handboek Controle Belastingdienst 2016 (HCB).

4.2.1 De controle-informatie in het algemeen

Door de publicatie is het in wezen een codificatie van de belastingcontrole. Volgens Huiskers (2017) kwalificeert het door publicatie zelfs als ‘Recht’ in de zin van artikel 79 van de Wet op de Rechterlijke Organisatie (HR 28 maart 1990, nr. 25668, BNB 1990/1994). Met deze kwalificatie in combinatie met de publicatie op de internetsite van de Belastingdienst kan de belastingplichtige de controleambtenaar aan de richtlijnen uit het HCB houden. Andersom kan dat niet, omdat het document daarvoor een algemeen verbindend karakter mist. In deze paragraaf zal aan de hand van de richtlijnen uit het HCB worden bekeken op welke plaats de e-audit een toevoeging aan de controlemiddelen vormt en hoe dit formeelrechtelijk uitwerkt.

In het HCB vinden we in paragraaf 2.4 de volgende definitie van belastingcontrole (HCB 2016, Para. 2.4, p. 12):

Controle is het proces waarin de controlemedewerker vakbekwaam, gestructureerd, systematisch, onafhankelijk en gedocumenteerd informatie verkrijgt en objectief beoordeelt

teneinde een antwoord te verkrijgen op de vraag of het object dat aan de controle onderworpen is, voldoet aan de van toepassing zijnde normen.

De controleambtenaar gaat dus na of iets naar behoren is verantwoord. Hij toetst het object, bijvoorbeeld de belastingaangifte, aan de wettelijke norm. Voor deze controle spelen twee begrippen een centrale rol: de materiële en de formele belastingschuld.

Materiële belastingschuld vloeit voort uit de werking van materiele belastingwetten op een bedrijfsvoering. Deze schuld is dus een hypothetische situatie waarin de wet perfect op de bedrijfsvoering wordt toegepast. De formele belastingschuld wordt vastgesteld naar de kennis van feiten die de inspecteur bekend zijn. Deze schuld gaat dus uit van volkomen informatie en de juiste toepassing van de belastingwetten en regels. Onvolkomenheden in een van deze twee factoren drijven een wig tussen de materiële belastingschuld en de formele belastingschuld.

Bij controle, in dit geval een e-audit, wordt vastgesteld of de materiële en formele belastingschuld overeenkomen door te kijken of de fiscale feiten volledig, juist en tijdig in de aangifte verantwoord zijn (HCB 2016). Hiertoe moet de controleambtenaar gegevens verzamelen. In het geval van een e-audit komen deze gegevens uit een ERP-systeem.

4.2.2 Formeelrechtelijke toegang tot het ERP-systeem

De vraag is of de ambtenaar deze grote informatiebron mag aanboren. Artikel 47 AWR is een verstekende bepaling zoals keer op keer door de HR wordt onderstreept (o.a. HR 25 januari 2002, nr. 36.063, NTFR 2002/175, HR 14 augustus 2015, nr. 14/05958, NTFR 2015/2584, HR 10 februari 2017, en nr. 16 1377, BNB 2017/93). Zolang de inspecteur redelijkerwijs het standpunt kan innemen dat hij informatie vraagt die van belang kan zijn voor de belastingheffing van belanghebbende mag hij dit inzien. Of deze informatie in papieren of elektronische vorm wordt bewaard is niet van belang. Met artikel 47 AWR heeft de controleambtenaar dus toegang tot de informatie die hij nodig heeft om een e-audit uit te voeren, mits hij zich houdt aan de abbb en het geldende recht.

Bij het verzoek van de inspecteur om een ERP-systeem in te mogen zien speelt in de eerste plaats de vraag of alle gegevens die erin vermeld zijn van belang zouden kunnen zijn voor de belastingheffing van de belastingplichtige. De aanvraag zou op de juiste wijze gemotiveerd moeten zijn, waaruit zou blijken dat de controleambtenaar een zorgvuldige voorbereiding heeft

gehad van waaruit hij het bovengenoemde standpunt daadwerkelijk in zou kunnen nemen. Bij een ERP-systeem, dat de transacties als input vastlegt in de database, is het vermoeden voor het redelijke belang voor de belastingheffing aantoonbaar aanwezig. De belasting wordt namelijk geheven over het bedrijfsgebeuren dat naar de aard van het ERP-systeem in dat systeem ligt vastgelegd. De kwalificatie *phishing expedition*, die volgens hoofdstuk 2 van deze scriptie bij het ontbreken van fundering van een dergelijk vermoeden naar boven komt, is bij dit verzoek dus waarschijnlijk niet aan de orde.

Het *fair play* beginsel speelt alleen als er informele verschoning zou kunnen zijn. Dit is het geval wanneer de belastingadviseur advies uitbrengt aan een belastingplichtige. In dit advies mogen alle onderdelen die niet zien op de feitelijke positie van de belastingplichtige niet door de inspecteur ingezien worden. In een ERP-systeem worden alleen maar feitelijke handelingen vastgelegd en niet de adviezen waar verschoning op van toepassing is. Op basis van dit principe kan dus geen ontzegging van toegang tot het systeem plaatsvinden.

Of de aanvraag aangevochten kan worden aan de hand van het Europese recht hangt af van de data in het ERP-systeem. In hoofdstuk 3 besprak ik de vereisten om onder de kwalificatie ‘inbreuk op privacy’ van artikel 8 van het EVRM te vallen. Het eerste lid stelt de definitie van de inbreuk op privacy. Het tweede lid stelt vervolgens voorwaarden waarop de inbreuk door de overheid toegestaan is.

Om onder het eerste lid te vallen moet er een inbreuk zijn op het privéleven. De term privéleven is door het HvJ breed gedefinieerd. Doordat de data van een ERP-systeem moeilijk te anonimiseren zijn, bevat deze database potentieel persoonsgegevens. Dit kan bijvoorbeeld doordat een persoon als crediteur of personeelslid vermeld staat. Het privéleven staat dus potentieel gedocumenteerd in een ERP-systeem.

Vervolgens moet er dus een inbreuk zijn op dit privéleven. Volgens de Hoge Raad is voor de kwalificatie ‘inbreuk’ van belang dat data op systematische wijze worden verzameld, dus zonder tussenkomen en subjectieve beoordeling door de mens. Dit is bij een ERP-systeem het geval, omdat hier minimale menselijke handelingen aan te pas komen. Dan mogen deze data alleen door een overheidsorgaan voor eigen doeleinden gebruikt worden, politiedata mogen bijvoorbeeld niet voor belastingheffing gebruikt worden. De data die de inspecteur inziet mogen dus voor de belastingheffing gebruikt worden. Hiermee valt het verzoek niet onder artikel 8 van

het EVRM. Toch is het nuttig om te kijken welke check het HvJ noodzakelijk acht om een beeld te vormen bij de rechtsbescherming die nodig is voor de informatiedrang van een overheid met het oog op hetgeen in het einde van dit hoofdstuk besproken wordt.

Het tweede lid stelt dan twee cumulatieve eisen, te weten legaliteit en noodzaak. Aan de eerste eis is volgens hoofdstuk 3 van deze scriptie reeds voldaan via de codificering van artikel 47 AWR. De noodzaak wordt vervolgens getoetst aan het evenredigheidsprincipe. De proportionaliteit bij een dergelijke aanvraag is naar mijn mening niet in het geding, aangezien de data uit een ERP-systeem zonder al te veel moeite of kosten voor de belastingplichtige ter inzage kunnen worden gesteld aan de Belastingdienst. Als laatste moet deze proportionaliteit door de rechter getoetst kunnen worden. Met artikel 52a AWR is dit het geval.

Mochten men aannemen dat de aanvraag onder lid 1 van artikel 6 EVRM valt, dan kan alsnog de toegang tot een ERP-systeem niet worden geweigerd door te voldoen aan lid 2.

De aard van de controle door gebruik van de e-audit is in eerste instantie niet gericht op strafvervolgung of boeteoplegging. Tijdens de controle kan de medewerker echter een redelijk vermoeden krijgen dat de belastingplichtige beboetbare of strafbare feiten heeft begaan. Op dat moment vindt sfeerovergang plaats en dan heeft artikel 6 van het EVRM werking. De voorwaarden waarop de belastingplichtige beroep kan doen op het verbod op zelfincriminatie vloeien voort uit de Europese rechtspraak. De uitwerking hiervan zal echter pas later in dit hoofdstuk worden besproken waar de rechtsbescherming bij informatie opvraag te discussie staat.

De conclusie uit het voorgaande is dat de inspecteur bij een aanvraag om toegang tot een ERP-systeem op basis van artikel 47 AWR dus vrijwel niets in de weg worden gelegd.

4.3 De e-audit als controlemiddel

Met de toegang tot een ERP-systeem kan de e-audit worden uitgevoerd. Hoe de e-audit aan zou sluiten bij de bestaande controlemiddelen leiden we af uit het HCB. Hierin staat nauwkeurig beschreven welke beoordelingen er moeten worden gemaakt in een controle. Eerst dient de volledigheid van de dataset te worden onderzocht. Dan is er de keuze tussen de deel- of volledige controle. Pas na deze keuze komt aan bod hoe de juistheid van de data en de toepassing van fiscale wet- en regelgeving wordt getoetst.

4.3.1 De volledigheidscntrole

Om de uitkomsten van een e-audit te kunnen vertrouwen is er eerst zekerheid nodig over de compleetheid van de data. Het HCB rept over de behoefte aan een redelijke mate van zekerheid over de aanvaardbaarheid van het controle object. Absolute zekerheid dat de controle-informatie volledig en juist is, kun je niet bereiken volgens de Belastingdienst. Door het gebruik van een ERP-systeem kun je echter wel beter uitgaan van de interne controle dan bij klassiek boekenonderzoek. De dataset is namelijk door het hele bedrijf heen hetzelfde. Dit maakt de kans dat een dataveld bij primaire vastlegging in twee verschillende bedrijfsonderdelen verschillend wordt ingevoerd nihil. Daarnaast moest de inspecteur voorheen de data van verschillende bedrijfstakken als het voorraadbeheer, de inkoopafdeling en de verkoopafdeling met elkaar vergelijken om bijvoorbeeld de doorboeking van een goed te volgen. Door zijn overkoepelende aard sluiten de data binnen het ERP-systeem naadloos aan tussen de bedrijfstakken, zodat de doorboekingen binnen een audit trail betrouwbaarder zijn. Op deze wijze kan de inspecteur eerder uitgaan van de volledigheid dan bij controle van de losse administraties van de afdelingen.

Een ander middel dat bij het scheppen van zekerheid omtrent deze volledigheid kan helpen is de horizontale controle. Door het Tax Control Framework kan via risicoanalyse gekeken worden waar de risico's op onjuiste of onvolledige inputs in het ERP-systeem liggen. Aan de hand van deze risico's kan de belastingplichtige verbeteringen aanbrengen in de betrouwbaarheid van de handelingen van de primaire vastleggingen. Dit kan bijvoorbeeld door het inbouwen van een extra controle door een leidinggevende bij het invoeren van bepaalde gegevens.

Kleinere belastingplichtigen hebben geen financiële dienstverlener die het TCF kan implementeren en mede nodig is om een convenant te tekenen. Echter is het bij de kleine belastingplichtige minder efficiënt om een e-audit uit te voeren dan een integrale controle van de volledige boekhouding.

4.3.2 De deelcontrole en de volledige controle

Naast het onderzoeken van de volledigheid van de dataset dient de controleur te kiezen of hij kan volstaan met een deelonderzoek of dat hij een volledig onderzoek moet uitvoeren.

In de afweging of een boekenonderzoek beperkt kan blijven tot deelonderzoek speelt onder andere het vertrouwensbeginsel een rol. De niet gecontroleerde delen die bij een deelonderzoek onbelicht blijven mag de belastingplichtige onderzocht achten als sprake is van opgewekt vertrouwen. Dit vertrouwen wordt aanwezig geacht als aan een tweetal vereisten wordt voldaan. De gevolgen voor de heffing moeten dermate materieel zijn dat de controleur redelijkerwijs wel een opmerking had moeten maken of tot correctie had moeten overgaan. Daarnaast moeten de feiten zelf een mate van zelfspreekende zichtbaarheid hebben, bijvoorbeeld fusies, splitsingen of materiële balansposten. Geeft een controlemedewerker hier geen mening over dan mag de belastingplichtige erop vertrouwen dat de medewerker deze posten heeft bekeken en akkoord heeft verklaard (HR 18 december 1991, nr. 27 127, BNB 1992/182 & HR 29 juni 2012, nr. 11 552, NTFR 2012/1636). Op basis van deze feiten kan dus nooit naheffing of -vordering plaatsvinden, omdat de fiscus daar redelijkerwijs bekend mee had kunnen zijn (art. 16, lid 1 & art. 20 AWR).

Het probleem dat ontstaat is dat de controlemedewerker formeel de mogelijkheid verliest om na te vorderen en na te heffen over de delen waar hij geen deelonderzoek over heeft gedaan. Binnen de e-audit wordt een gegevensgerichte controle gedaan over de volledige administratie door de audit trails geautomatiseerd te checken. De onderdelen die bekeken worden verondersteld middels het gewerkt vertrouwen worden zo in zekere zin ook bekeken binnen de controle, omdat de e-audit geen steekproef is maar een volledige controle. Met de e-audit speelt het vertrouwensbeginsel dus geen rol in de bewijsvoering.

4.3.3 De juistheidscontrole

Na de keuze voor een volledige of gedeeltelijke controle wordt de administratie aan juistheidscontroles onderworpen. Zoals het HCB stelt, maakt de controleambtenaar ‘voor zijn juistheidscontroles gebruik van statistische steekproeven en bij voorkeur van de geldsteekproef, tenzij andere controlemiddelen efficiënter zijn’ (HCB 2016, richtlijn 11b, p. 156). Pas wanneer de steekproef onmogelijk is lijkt de controleur te kijken naar de ‘kritische deelwaarneming’, waarin de administratie aan een grondige toetsing van juistheid wordt onderworpen.

In hoofdstuk 2 is reeds besproken dat een streekproef en het extrapoleren van een steekproef problematisch kunnen zijn voor de bewijsvoering van een naheffing of navordering. Een steekproef wordt onder voorwaarden toegestaan als bewijs wanneer de geschatte omvang van een fout in de belastingaangifte wordt bepaald. De populatie waarover de steekproef plaatsvindt

moet homogeen en voldoende in omvang zijn. Extrapolatie is toegestaan wanneer de inspecteur aannemelijk kan maken dat de fout ook in andere tijdvakken plaats heeft gevonden (Zwemmer 2008).

Er zijn echter manieren waarop de verdediging tegen heffing met gebruik van steekproeven succesvol kan zijn (Niessen-Cobben 2008). De Hoge Raad liet in 2008 ruimte om de steekproef als onbetrouwbaar aan te merken en te laten falen als het gaat om de bewijsvoering (HR 14 maart 2008, nr. 40474, BNB 2008/196). Bij de extrapolatie is het de onderbouwing die belangrijk is. Als de observaties die leiden tot de fouten afhangen van omstandigheden die dermate individueel zijn dat ze alleen in die observaties aanwezig geacht kunnen worden, dan is extrapolatie geen geldig bewijsmiddel.

Hoewel de formeelrechtelijke problemen van de steekproef niet dermate groot zijn dat de heffing onmogelijk wordt, is de e-audit ter vervanging van de steekproef als juistheidscontrole weldegelijk een verbetering in de formeelrechtelijke zin.

Binnen een e-audit worden de audit trails gedurende de verslaggeving binnen het ERP-systeem geautomatiseerd gecontroleerd. Nog steeds heeft de inspecteur dan de mogelijkheid om een deelonderzoek te voeren op basis van het aantal gevonden fouten in de e-audit. Op basis van de e-audit kunnen de fouten gecorrigeerd worden en kan er, net als met de steekproef, ook direct overgegaan worden op naheffing. De hierboven geschetste problematiek met de steekproef is echter niet van toepassing op de e-audit aangezien deze over de gehele ERP-dataset wordt uitgevoerd en niet slechts een steekproef van de populatie.

4.4 Rechtsbescherming bij toegang tot een ERP-systeem

Bij de toegang die de overheid heeft in de administratie van een bedrijf speelt de mogelijkheid tot toetsing bij de rechter van deze toegang. Dit is kort besproken bij de behandeling van artikel 8 EVRM in hoofdstuk 3. In deze paragraaf wordt hier dieper op ingegaan door de gevolgen van artikel 52a nader te bekijken met betrekking tot de mogelijkheid om de informatie opvraag te laten toetsen door de rechter.

4.4.1 Omkering van de bewijslast

Artikel 52a geeft de inspecteur bij het herhaaldelijk weigeren van inzage de mogelijkheid om de informatie te vorderen, zoals besproken in hoofdstuk 3. Op basis van dit artikel wordt een

beschikking conform Awb genomen en kan dus bezwaar worden gemaakt door de belastingplichtige. De keerzijde is echter dat wanneer de belanghebbende er niet in slaagt de beschikking succesvol aan te vechten, de omkering van bewijslast die met artikel 52a AWR gepaard gaat onverminderd van kracht is.

De mogelijkheid voor de belastingplichtige om een informatieaanvraag door de Belastingdienst aan te vechten gaat dus via het weigeren van inzage, waarna de inspecteur de beschikking afgeeft. Daardoor gaat de enige manier om de informatieverplichting ex artikel 47 AWR aan te vechten gepaard met een risico tot omkering van de bewijslast. De reden voor deze drempel is wellicht het waarborgen van de uitvoerbaarheid van de belastingheffing. Wanneer het namelijk te makkelijk is om naar de rechter te stappen wanneer de inspecteur informatie opvraagt, wordt het voor die inspecteur lastig om zijn controles uit te voeren.

4.4.2 Rechtsprincipes bij de inzage in een ERP-systeem

Er bestaat op dit moment geen mogelijkheid om te weigeren de inspecteur toegang te geven tot de volledige administratie middels inzage een ERP-systeem, zonder het risico op omkering van de bewijslast.

Met de toegang tot een ERP-systeem verkrijgt de overheid een bulk aan informatie die van dien aard is dat ze moeilijk te anonimiseren is en integraal gekoppeld staat aan bronnen door het hele bedrijf heen. Bijvoorbeeld data uit een loonadministratie staat integraal gekoppeld aan de privépersoon van de werknemer en zijn of haar bestellingen bij een andere tak van het bedrijf. Het is onwenselijk dat de Belastingdienst deze informatie zonder meer mag vorderen. Er is dan namelijk geen eer gedaan aan de beginselen die de gedragingen tussen overheid en burger in een dergelijke situatie dicteren. De beginselen die hieraan ten grondslag liggen zijn reeds uitvoerig in eerdere hoofdstukken besproken, toch zal ik in deze paragraaf nog enkele opmerkingen maken over hoe deze principes geschonden worden bij de informatieverplichting.

Er is formeel bij de aanvraag van informatie over het algemeen geen motivering nodig, maar alleen de mogelijkheid van de inspecteur om het standpunt in te nemen dat de opgevraagde informatie van belang zou kunnen zijn voor de belastingheffing van belastingplichtige. Hierdoor wordt voorbijgegaan aan het motiveringsbeginsel. Door de inspecteur expliciet aan dit beginsel te houden worden ook beginselen als het zorgvuldigheidsbeginsel en het verbod op *détournement de pouvoir* gewaarborgd.

Bij een sfeerovergang komt het nemo-tenetur beginsel onder druk te staan. Bij de overgang van controle ten behoeve van heffing naar controle ten behoeve van boeteoplegging of strafvervolgning volgt mededeling aan de belanghebbende. Op basis van dit systeem kan de Belastingdienst overgaan op vervolging. Dit is echter verkregen onder artikel 47 en derhalve onbruikbaar voor strafzaken of boeteoplegging. Er zijn manieren om deze informatie toch als bewijs te gebruiken bij strafzaken, maar het procesrecht valt buiten de scope van deze scriptie.

4.4.3 Aanbeveling rechtsbescherming artikel 47 AWR

Er ontstaat hier een sterke behoefte om een check in te bouwen voor de bevoegdheid ex artikel 47 AWR. De wetgever heeft dit een aantal jaren geleden door de invoering van artikel 52a AWR gecodificeerd. Echter weegt de omkering van de bewijslast zeer zwaar in sommige gevallen. Vooral in het geval van de toegang tot een ERP-systeem, waar de overheid een zeer grote hoeveelheid integraal gekoppelde persoonsgegevens ontvangt.

Het is vooral de onderbouwing die mist bij het verzoek tot inzien van een ERP-systeem. Derhalve dient een dergelijk verzoek, dat nu stoelt op artikel 47 AWR, expliciet een motivering te bevatten, vergelijkbaar met de motiveringsvereiste van andere beslissingen van een lichaam ex de Awb. Op deze wijze zou duidelijk zijn welke grond de inspecteur heeft om de volledige data die in een ERP-systeem opgenomen zijn op te vragen en de bovengenoemde rechtsprincipes gewaarborgd zijn.

4.5 Deelconclusie

De volgende deelvraag kan worden beantwoord aan de hand van bovenstaande constatering:

Kan de inspecteur de benodigde informatie voor een e-audit inzien en welke rechtsbescherming is daarmee gemoeid?

De toegang van de controleambtenaar tot het ERP-systeem van een bedrijf kan hem moeilijk ontzegd worden. De middelen uit hoofdstuk 3 om de bevoegdheid van de inspecteur ex artikel 47 AWR in te perken falen hoogstwaarschijnlijk als het aankomt op de verdediging.

Voor de volledigheid van de belastingcontrole speelt bij de Belastingdienst het principe van zorgvuldige voorbereiding. Deze voorbereiding wordt beter naarmate de Belastingdienst vanuit

het ERP-systeem controleert. De data uit dit systeem zijn sluitend tussen de verschillende modules omdat de verschillende onderdelen van het bedrijf voor hun gegevens van hetzelfde overkoepelende systeem gebruik maken.

De e-audit als middel van juistheidscontrole heeft formeelrechtelijk voordelen als het gaat om eventuele schending van het vertrouwensprincipe en de onschuldpresumptie. Beide rechtsbeginselen zouden beter nageleefd worden wanneer de Belastingdienst over zou gaan op de e-audit bij juistheidscontrole.

Voor de rechtsbescherming kan artikel 52a AWR worden gebruikt als noodrem voor de belastingplichtige om de informatiedorst van de inspecteur bij de rechter te toetsen. Ik wijs er (ten overvloede) op dat volgens artikel 47 AWR de inspecteur waarschijnlijk toegang mag verschaffen tot het ERP-systeem van de belastingplichtige.

Echter is de bijkomende omkering van de bewijslast een zware maatregel. Wellicht is het beter om de brief van controle aankondiging formeel te laten onderbouwen door de Belastingdienst. Op die manier wordt een aantal rechtsprincipes van onze rechtsorde beter nageleefd.

Hoofdstuk 5: Samenvatting en conclusie

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zullen de verschillende deelconclusies van deze scriptie samenvallen en tot beantwoording van de hoofdvraag leiden. Dit zal gebeuren aan de hand van een samenvatting van de deelconclusies in paragraaf 2. Daarna zal in paragraaf 3 de hoofdvraag worden beantwoord aan de hand van de deelconclusies. Paragraaf 4 bevat de beperkingen van dit onderzoek en de aanbevelingen voor vervolgonderzoek.

5.2 Samenvatting

Eerst werd onderzocht hoe de huidige controle eruitziet en hoe de e-audit zich hiertoe verhoudt. Vooral het gegevensgerichte deel van de belastingcontrole kan door de e-audit ondervangen worden, specifiek de juistheidscontrole. Daartoe heeft de inspecteur toegang nodig tot een ERP-systeem. In een dergelijk systeem zijn alle transacties van een bedrijf opgeslagen.

De huidige bevoegdheid van de inspecteur komt hoofdzakelijk uit artikel 47 AWR. Met artikel 52a beoogt de wetgever een opening te creëren naar de procesgang voor de belastingplichtige om de informatiebeschikking te toetsen. Deze beschikking kan onrechtmatig worden door het niet in acht nemen van bepaalde rechtsbeginselen door de inspecteur. Vooral het motiveringsbeginsel is in dat opzicht vaak een uitkomst. Het Europees recht dient ook gevolgd te worden door de inspecteur. Artikelen 6 en 8 van het EVRM kunnen leiden tot inperking van de vrijheid van de overheid om haar taken uit te voeren. Echter geeft de Hoge Raad de Belastingdienst wel veel ruimte als het om artikel 47 AWR gaat. Dit is anders na een sfeerovergang, waar het procesrecht gaat gelden.

Voor de e-audit heeft de inspecteur toegang tot een ERP-systeem nodig. Op basis van artikel 47 AWR is dit hoogstwaarschijnlijk mogelijk. De toegang tot dit systeem geeft de e-audit voordelen tegenover de huidige juistheidscontroles. Schendingen van het vertrouwensbeginsel, het evenredigheidsprincipe en het principe van de zorgvuldige voorbereiding zijn in theorie minder aanwezig bij de e-audit. Als rechtsbescherming heeft de belastingplichtige artikel 52a AWR. Deze rechtsingang heeft echter het nadeel van de omkering van de bewijslast wanneer de belastingplichtige faalt om succesvol bezwaar en beroep in te stellen tegen de informatiebeschikking. Een betere check van de rechtsbeginselen zou wellicht zijn dat de brief ter aankondiging van de controle gepaard moet gaan met een motivatie ex Awb.

5.3 Beantwoording hoofdvraag

Met de informatie uit de samenvatting kan de hoofdvraag beantwoord worden:

Voldoet de huidige formele wetgeving om een e-audit uit te kunnen voeren op een rechtsordelijk verantwoorde manier? Zo nee, welke aanpassingen zijn dan noodzakelijk?

De e-audit kan uitgevoerd worden met de bevoegdheid van de inspecteur ex artikel 47 AWR. De e-audit past ook tussen de huidige controlemiddelen en vormt op formeelrechtelijk vlak een verbetering van de huidige gangbare middelen. Het is vooral de informatiedrang die ontstaat wanneer de inspecteur inzage vraagt in een ERP-systeem die problematisch lijkt. Op dit moment riskeert de belastingplichtige omkering van de bewijslast, wanneer hij bezwaar maakt tegen de inspecteur die inzage krijgt in zijn volledige bedrijfsboekhouding. De afweging tussen deze zware maatregel en de gevolgen van een overheid die de veelheid aan moeilijk te anonimiseren gegevens uit een ERP-systeem in handen heeft maakt dat de rechtsbescherming niet in balans is.

De e-audit is formeelrechtelijk wel uit te voeren, maar niet op een rechtsordelijk verantwoorde manier.

Een wenselijke aanpassing zou kunnen zijn dat de aanvraag van informatie gepaard gaat met een gedegen onderbouwing naar de eisen uit de Awb. Op die manier is door de rechter eenvoudig te controleren of er aan alle rechtsbeginselen eer is gedaan.

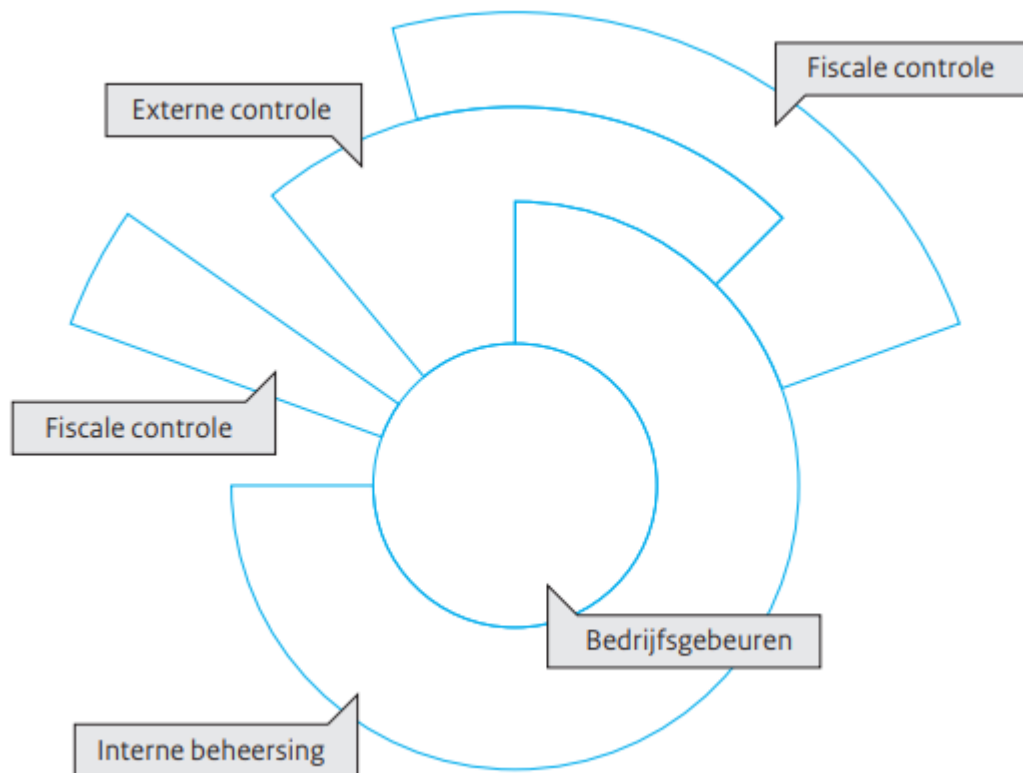
5.4 Beperkingen van dit onderzoek

Dit onderzoek heeft een aantal punten die bij het afwegen van de conclusie zouden kunnen meewegen niet onderzocht. Onder andere hoe de Belastingdienst intern met data omgaat en de AGV kunnen beïnvloeden hoe strikt de rechtsbescherming bij een informatie aanvraag door belastingplichtige moet zijn. Als er immers intern duidelijke afspraken zijn over hoe het privéleven van de belastingbetaler kan worden gewaarborgd, dan hoeft de rechter daar wellicht niet op in te grijpen. Andersom, wanneer er extern vanuit de wetgever aan haar ambtenaren een reglement voor omgang met persoonsgegevens is, zoals de AGV, dan kan dat ook voldoen als bescherming voor de privélevens van burgers.

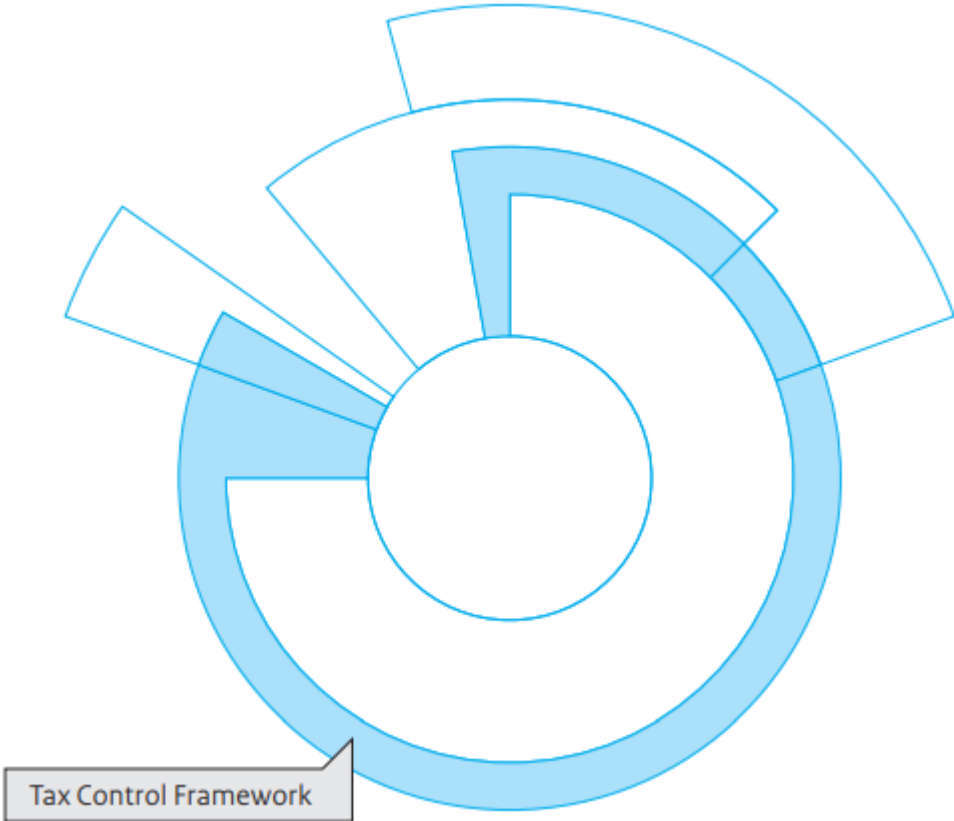
Voor verder onderzoek zou ik aanbevelen om naast bovenstaande bronnen ook te kijken of de toegang tot een ERP-systeem de werking van artikel 10a AWR beïnvloed. En of er andersom ook andere factoren de werking van artikel 47 AWR bij de e-audit beïnvloeden. Vooral in de sfeerovergang naar de strafvervolgning zijn problemen te voorzien voor dit artikel. De informatie uit een ERP-systeem zou na de toegang via artikel 47 AWR niet meer voor strafrechtelijke doeleinden gebruikt kunnen worden. Dat lijkt zeer onwenselijk voor de fraudebestrijding.

Appendices

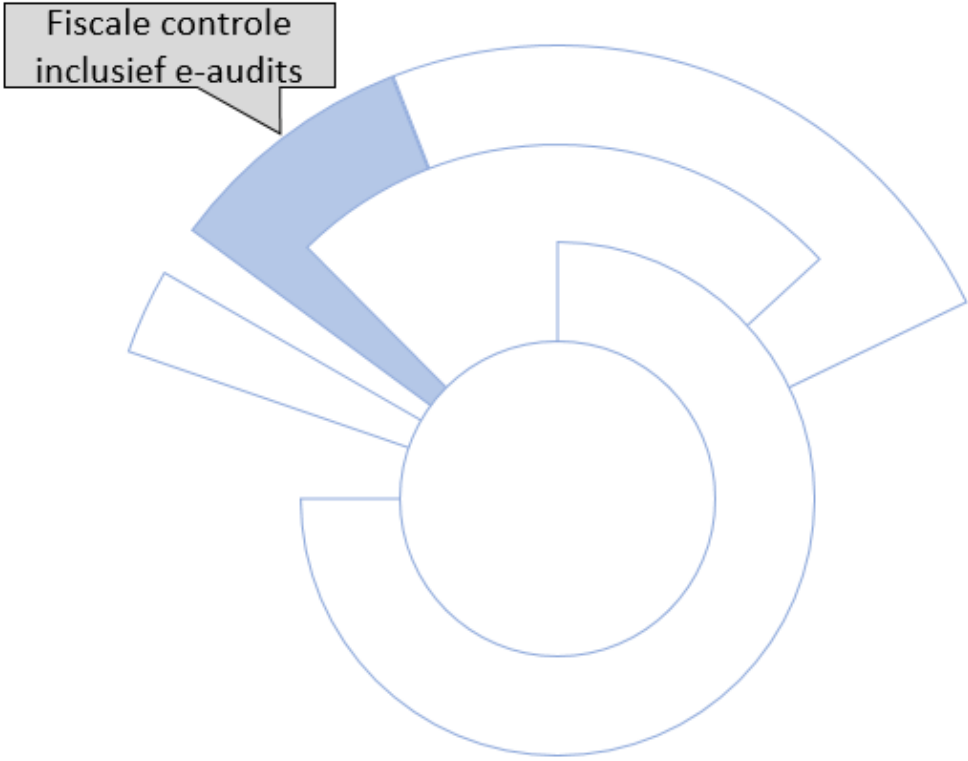
Appendix 1: Het schillenmodel uit de CAB



Appendix 2: Het Tax Control Framework in het schillenmodel



Appendix 3: Toevoeging e-audits aan fiscale controle



**Appendix 4: Rechtsoverweging 3.1.3. ex HR 21 maart 2008, nr. 43 050, BNB 2008/159:
Vragenbrief inspecteur aan belanghebbende**

De inspecteur heeft belanghebbende een vragenbrief gedateerd 12 maart 2002 gestuurd, die onder meer het volgende inhoudt:

“De Belastingdienst is een onderzoek gestart naar Nederlandse ingezetenen die in het buitenland één of meerdere bankrekening(en) aanhouden, dan wel aan hebben gehouden, waarbij het vermoeden bestaat dat in de aangiften inkomstenbelasting en/of vermogensbelasting geen opgaaf is gedaan van saldi en opbrengsten daarvan.

Uit dit onderzoek is naar voren gekomen dat u houder bent (geweest) van in het buitenland aangehouden bankrekeningen. De gegevens van deze bankrekening(en) kunnen van belang zijn voor uw belastingheffing. Daarom verzoek ik u mij de gegevens en inlichtingen te verstrekken, die in de bijlage bij deze brief worden gevraagd. (...)

Ik wijs u erop dat u op grond van artikel 47, lid 1, letter a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) verplicht bent de gevraagde gegevens en inlichtingen te verstrekken. In artikel 49 AWR is bepaald dat deze gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud moeten worden verstrekt op de aangegeven wijze en binnen de door de inspecteur te stellen termijn. Indien u niet of niet volledig aan deze verplichtingen voldoet is op grond van artikel 25, lid 6, letter b en artikel 27e, letter b AWR omkering van de bewijslast van toepassing. (...)

Indien u de gevraagde gegevens en inlichtingen niet, onjuist of onvolledig verstrekt pleegt u bovendien een strafbaar feit als omschreven in artikel 68 en 69 AWR.”

In de bijlage bij de brief werd gevraagd naar in het buitenland aangehouden bankrekeningen ná 1 januari 1990, met vermelding van rekeningnummer, naam van de bank, land van vestiging en jaar van opening van de bankrekening.

Literatuur:

Tijdschriften:

- Asbreuk, Mr. J.H. (2008). Toets artikel 47 AWR aan artikel 6 EVRM, *NtFR Beschouwingen*, 2008(6), 30.
- Bharatsingh, Mr. S. (2006). Reikwijdte en wisselwerking van art. 47, lid 1, AWR, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht*, 2006(4), 3.
- Damsté, I. (2007). Column: Horizontaal Toezicht, *Forfaitair*, 2007(180), 6.
- Dijkstra, mr. drs. C.M. (2016). Het sleepnet van de informatiebeschikking: het arrest van 18 december 2015, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht*, 2016(4), 3.
- Gorissen, Mr.dr. N.H.A. (2015). Het vertrouwensbeginsel in de belastingrechtspraak van de Hoge Raad, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht*, 2015(8), 11.
- Herreveld, Mr. F.R. (2014). De nieuwe controleaanpak Belastingdienst, *Fiscaal Tijdschrift Vermogen*, 2014(11), 57.
- Huiskers, mr. dr. E.A.M. (2017). WOB-verzoek Handboek Controle Belastingdienst 2016, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 2017(22), 1330.
- Kamerling, Prof.dr.mr. R.N.J. & Kloosterman, H.W. (2005). Primaire bescheiden en belastingcontrole, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht*, 2005(7), 3.
- Lammers, Mr. M.H.W.N. (2016). Biedt de informatiebeschikking de beoogde rechtsbescherming? *Tijdschrift Formeel Belastingrecht*, 2016(3), 3.
- Megens, Mw. Mr. J.T.H. (2011). Art. 47 AWR: taal of digitaal?, *Forfaitair*, 2011(219), 6.
- Niessen-Cobben, mr. dr. R.M.P.G. (2008). Extrapolatie uitkomsten guldensteekproef?!, *Tribuut*, 2008(4), 5.
- Oenema, Mevr. Mr. M.E. (2014). Formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht, *NtFR Beschouwingen*, 2014(12), 45.
- Poelmann, Dr. E. (2009). Enige formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht*, 2009(4), 4.
- Poelmann, dr. E (2016). De fiscale phishing expedition, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht*, 2016(7), 3.
- Van der Vegt, mr. J.M., Barmantlo, mr. D.G. (2005). Speelt de Belastingdienst fair play?, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht*, 2005(8), 4.
- Van Lindt, Mr. A.J. (2008). Toepassingsmogelijkheden van een guldensteekproef voor de fiscus, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht*, 2008(5), 2.

- Van Suilen, mr.dr. A.J.H. (2017). Privacy en belastingcontrole; Hoge Raad, nr. 15/05826, *NTFR Beschouwingen*, 2017(9), 36.
- Zwemmer, prof. Dr. J.W. (2008). De guldensteekproef; parket bij de Hoge Raad, nr. 40806, *NTFR Beschouwingen*, 2008(5), 24.

Jurisprudentie:

Europees Hof voor de Rechten van de Mens

- EHRM 25 februari 1993, nr. 10828/84
- EHRM 17 december 1996, nr. 43/1994/490/572, BNB 1997/254
- EHRM 28 januari 2003, nr. 44647/98

Hoge Raad:

- HR 28 maart 1990, nr. 25668, BNB 1990/1994
- HR 11 december 1991, nr. 27 345, BNB 1992/
- HR 18 december 1991, nr. 27 127, BNB 1992/182
- HR 19 december 1995, nr. 10 1269, NJ 1996/149
- HR 25 januari 2002, nr. 36.063, NTFR 2002/175
- HR 23 september 2005, nr. 38 809, JOR 2005/264
- HR 5 oktober 2007, nr. 41492, NTFR 2013/384
- HR 14 maart 2008, nr. 39 866, BNB 2008/157
- HR 14 maart 2008, nr. 40 474, BNB 2008/196
- HR 14 maart 2008, nr. 40 806, BNB 2008/144
- HR 21 maart 2008, nr. 43 050, BNB 2008/159
- HR 29 juni 2012, nr. 11 552, NTFR 2012/1636
- HR 14 augustus 2015, nr. 14/05958, NTFR 2015/2584
- HR 18 december 2015, nr. 15 0040, BNB 2016/48
- HR 10 februari 2017, en nr. 16 1377, BNB 2017/93
- HR 2 juni 2017, nr. 15 2068, BNB 2017/79
- HR 2 juni 2017, nr. 15 2069, BNB 2017/79
- HR 2 juni 2017, nr. 15 5826, BNB 2017/79

Kamerstukken en beleid:

- Kamerstukken I, 1995-1996, 23700 en 23040, 188b
- De Toekomst van de Nationale Rechtsstaat. Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (2002).

- Handboek Controle Belastingdienst, Belastingdienst Kennisgroep Vaktechniek Toezicht (2017).
- Controle Aanpak Belastingdienst, Belastingdienst (2016).