

# Biedt de informatiebeschikking de beoogde rechtsbescherming?

Mr. M.H.W.N. Lammers<sup>2</sup>

Per 1 juli 2011 is de informatiebeschikking ex art. 52a Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) in het leven geroepen. Deze beschikking zou ervoor moeten zorgen dat een belastingplichtige zijn twijfels omtrent de rechtmatigheid van een informatieverzoek of de omvang van zijn administratie- en/of bewaarplicht kan laten onderwerpen aan een rechterlijke toetsing. Met deze nieuwe procesgang zou de rechtsbescherming van de belastingplichtige moeten zijn verbeterd. Maar werkt het in de praktijk ook zo uit? Daarop ga ik in dit artikel in.

## 1. Invoering informatiebeschikking

Art. 47 AWR bepaalt dat een inspecteur bij een belastingplichtige informatie mag opvragen die relevant kan zijn voor zijn belastingheffing. De vraag of het informatieverzoek van de inspecteur aan deze eis voldoet, was tot 1 juli 2011 eigenlijk een theoretische discussie die de meeste belastingplichtigen niet aan durfden te gaan. De vraag of het gerechtvaardigd was om te weigeren aan een informatieverzoek te voldoen kon pas in de beroepsfase aan de belastingrechter worden voorgelegd. Oordeelde de belastingrechter dat er geen rechtvaardiging was, dan volgde eigenlijk automatisch de omkering en verzwaring van de bewijslast. Om hieraan te ontkomen koos een belastingplichtige vaak eieren voor zijn geld en voldeed dus maar aan het informatieverzoek van de inspecteur, hoe onterecht dat ook mocht zijn. Hierbij moet niet uit het oog worden verloren dat ook een inspecteur graag de mazen van de wet opzoekt of op de randen van de wet balanceert. Dit alles om zijn informatiehonger te stillen.

Naast het verzoeken om informatie komt het ook met enige regelmaat voor dat de inspecteur van mening is eisen te kunnen stellen aan de wijze waarop een belastingplichtige zijn administratie inricht. Op grond van art. 52 AWR moet een ondernemer te allen tijde een administratie voeren die door de inspecteur binnen een redelijke termijn kan worden geraadpleegd. Het kwam en komt daarbij voor dat de belastingplichtige gebruikmaakt van een administratiesysteem dat niet een-op-een is te koppelen aan het systeem van de Belastingdienst. De Belastingdienst stelt met enige regelmaat de eis dat de belastingplichtige zijn systeem maar

moet aanpassen, zodat het *compatible* is met het systeem van de Belastingdienst. De kosten en dergelijke die deze aanpassing met zich meebrengt, komt voor rekening van de belastingplichtige. Ook de vraag of een dergelijk verzoek van de inspecteur kan en mag, kon de belastingplichtige eigenlijk nergens stellen. Hij kon weliswaar de civiele rechter, als restrechter, inschakelen, maar die rechter is toch minder ingeburgerd in het fiscale recht en de eisen die aan een belastingplichtige mogen worden gesteld, om tot een bevredigende uitspraak te kunnen komen.

Deze lacune in de rechtsbescherming werd ook door de wetgever gezien. Dat zorgde echter niet voor actie vanuit die zijde. Voor Dezentjé Hamming-Bluemink en Crone in 2006 was dat reden om deze kwestie dan maar zelf ter hand te nemen. Op 12 juli 2006 dienden zij een initiatiefwetsvoorstel ter verbetering van de rechtsbescherming van belastingplichtigen in. Dit wetsvoorstel heeft in de loop der tijd een aantal wijzigingen ondergaan om ervoor te zorgen dat het niet alleen praktisch uitvoerbaar is voor de Belastingdienst, maar ook op steun van de wetgever kon rekenen.

Op 1 juli 2011 was het, na een parlementaire behandeling van bijna vijf jaar, eindelijk zo ver en trad art. 52a AWR (de informatiebeschikking) in werking. Inmiddels zijn we bijna vijf jaar verder en kan de vraag worden gesteld of de informatiebeschikking ook daadwerkelijk voor een verbetering in de rechtsbescherming van de belastingplichtige heeft gezorgd. Aan de hand van een aantal specifieke kwesties ga ik hierop in.

## 2. Tijdstip uitreiken informatiebeschikking

Het eerste punt dat nadere aandacht vraagt, is het tijdstip waarop de informatiebeschikking kan of moet worden uitgereikt. Art. 52a AWR bepaalt:

*'Indien met betrekking tot een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking niet of niet volledig wordt voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 41, 47, 47a, 49 en 52, en, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, kan de inspecteur dit vaststellen bij voor bezwaar vatbare beschikking (informatiebeschikking) (...).'*

### 2.1. Informatiebeschikking en bezwaarfase

Lange tijd was onduidelijk of onder de term 'een te nemen beschikking' ook de uitspraak op bezwaar kon worden vervat. De hiervoor aangehaalde letterlijke tekst zou erop kunnen duiden dat de inspecteur in de bezwaarfase geen informatiebeschikking meer kon nemen. Die lezing van art. 52a AWR is voor de Hoge Raad echter een brug te ver. Op 2 oktober 2015 oordeelde de Hoge Raad dat uit de parlementaire geschiedenis niet volgt waarom de 'nieuwe' term 'beschikking' is geïntroduceerd.<sup>1</sup> Voorafgaand aan de invoering van de informatiebeschikking had de inspecteur de mogelijkheid om pas in de bezwaarfase het standpunt in te nemen dat de omkering en verzwaring van de bewijslast van toepassing is vanwege het niet voldoen aan een informatieverzoek of omdat de administratie niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen. Omdat uit de parlementaire geschiedenis niet volgt dat de wetgever op dit punt een wijziging heeft beoogd, trekt de Hoge Raad de conclusie dat het er voor moet worden gehouden dat onder de term 'beschikking' ook de uitspraak op bezwaar moet worden vervat.

### 2.2. Herstel 'vergeten' informatiebeschikking

Kortom, de Hoge Raad is van oordeel dat de inspecteur zowel in de aanslagregelende fase als in de bezwaarfase een informatiebeschikking kan uitreiken, maar daarbij blijft het niet. Want wat doe je in de situatie dat de inspecteur eigenlijk in de aanslagregelende fase een informatiebeschikking had moeten afgeven, maar dat niet heeft gedaan? Domweg omdat hij het is vergeten of omdat hij daarvan de noodzaak niet inzag. Zijn collega die het bezwaarschrift tegen de belastingaanslag in behandeling heeft, kan daar tegenaan lopen. De parlementaire geschiedenis lijkt op dit punt helder. Een inspecteur die zijn beurt voorbij heeft laten gaan, zou op de welbekende blaren moeten zitten. Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer is immers is het volgende opgemerkt:<sup>2</sup>

*'Op de inspecteur rust het initiatief om zo'n beschikking [bedoeld is de informatiebeschikking ex art. 52a AWR, ML] te nemen, dat is de kern van het voorstel. Doet hij dat niet, om welke reden dan ook, dan is de zaak daarmee afgedaan. De belastingplichtige mag er dan vanuit gaan dat er ofwel geen toereikende rechtsgrond bestond voor het verzoek, dat afdoende aan het verzoek tegemoet is gekomen of dat de inspecteur bij nader inzien de informatie toch niet echt nodig heeft. Het voorstel betekent dus wel dat de inspecteur attent moet zijn. Dat zijn inspecteurs doorgaans ook. Komt de inspecteur er later achter bijvoorbeeld bij de aanslagregeling of tijdens het bezwaar tegen de aanslag, dat hij bepaalde informatie in retrospectief toch nodig heeft, dan kan hij zich niet meer op het standpunt stellen dat de omkering en verzwaring van de bewijslast aan de orde zijn. Dit geldt ook na de fase van de aanslagregeling bijvoorbeeld als de inspecteur wil navorderen. Dat is terecht. Als de overheid gebruikmaakt van de bevoegdheid om verplichtingen aan burgers op te leggen, is het redelijk dat erop wordt toegezien dat de verplichtingen deugdelijk worden nagekomen. Laat de Belastingdienst het er zelf bij zitten, dan moet dat voor zijn rekening komen en moet dit niet de belastingplichtige voor de voeten worden geworpen.'*

De Hoge Raad komt op dit punt de lakse inspecteur tegemoet en negeert dit stuk parlementaire geschiedenis, nota bene met de opmerking dat uit de wetgeschiedenis niets anders zou blijken. In het hiervoor aangehaalde arrest van 2 oktober 2015 oordeelt de Hoge Raad dat een inspecteur in deze situatie gewoon alsnog een informatiebeschikking kan uitreiken. De enige kanttekening die de Hoge Raad daarbij maakt, is dat het alsnog afgeven van de informatiebeschikking niet in strijd mag komen met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De inspecteur kan fouten van een collega herstellen en de belastingplichtige kan met een beroep op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur alsnog de gemaakte fout in zijn voordeel benutten. Maar kan de belastingplichtige met deze handreiking van de Hoge Raad ook iets in de praktijk? Daarop ga ik in de navolgende (sub)paragrafen in.

#### 2.2.1. Vertrouwensbeginsel

Een van de algemene beginselen die de belastingplichtige naar voren zou kunnen brengen, is het vertrouwensbeginsel. Een beroep op het vertrouwensbeginsel wordt door de rechter – bij afwezigheid van bijkomstige omstandigheden – alleen gehonoreerd als inlichtingen zijn gegeven of toezeggingen zijn gedaan door of namens de bevoegde inspecteur. Een beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt dus niet zonder meer. Dit stelt de Hoge Raad zelf ook al vast in het hiervoor aangehaalde arrest van 2 oktober 2015.

Voor een te honoreren beroep is het namelijk niet voldoende dat de inspecteur in de aanslagregelende fase inlichtingen heeft gevraagd, die niet of niet naar behoren heeft gekregen en vervolgens de aanslag heeft vastgesteld zonder een informatiebeschikking af te geven. In deze situatie is, aldus de Hoge Raad, nog geen te honoreren vertrouwen gewekt. Daarvoor zijn bijkomstige omstandigheden nodig, zoals een opmerking van de inspecteur in de aanslagfase dat

**Biedt de informatiebeschikking de beoogde rechtsbescherming?**

geen informatiebeschikking zal worden afgegeven voor de gevraagde inlichtingen. Later kan de inspecteur hierop dan niet terugkomen.

**2.2.2. Gelijkheidsbeginsel**

Een ander beginsel waarop de belastingplichtige een beroep zou kunnen doen, is het gelijkheidsbeginsel. De belastingplichtige moet dan aannemelijk maken dat de inspecteur in vergelijkbare gevallen geen informatiebeschikking heeft afgegeven. Een bewijslast die voor de belastingplichtige praktisch onmogelijk is. Want hoe komt de belastingplichtige aan deze informatie? Vermoedelijk niet, omdat hij daarvoor kennis/inzicht moet hebben in de werkwijze van de Belastingdienst. Bovendien zal het dan om soortgelijke belastingplichtigen met soortgelijke vragen moeten gaan.

**2.2.3. Zorgvuldigheidsbeginsel**

Zou, tot slot, een beroep op het zorgvuldigheidsbeginsel de belastingplichtige nog kunnen helpen? Art. 3:2 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) bepaalt dat de inspecteur bij de voorbereiding van een besluit de nodige kennis vergaart omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen. Onder dit begrip 'besluit' valt ook de beslissing van de inspecteur om geen informatiebeschikking af te geven. Die beslissing moet de inspecteur dus zorgvuldig en niet lichtvaardig nemen. Indien de inspecteur beslist dat geen informatiebeschikking wordt uitgereikt, mag ervan uit worden gegaan dat hij die beslissing dus zorgvuldig heeft genomen. Wil hij of een van zijn collega's daar later op terugkomen, dan zou dit in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel kunnen zijn.

**2.2.4. Conclusie**

De Hoge Raad biedt de belastingplichtige dus enkele handreikingen om te voorkomen dat de inspecteur in de bezwaarfase alsnog een informatiebeschikking afgeeft die hij in een eerder stadium dus is vergeten af te geven. Zoals ook uit de voorbeelden volgt, is het niet eenvoudig om deze handreikingen ook daadwerkelijk te verzilveren, maar geheel kansloos is het ook weer niet.

**2.3. Ontbreken overgangsrecht**

Een ander punt dat in de parlementaire geschiedenis niet goed uit de verf is gekomen, is het overgangsrecht. Het Besluit van 14 juni 2011 bepaalt dat de wetswijziging en dus de invoering van art. 52a AWR per 1 juli 2011 in werking is getreden.<sup>3</sup> Daaruit kan de conclusie worden getrokken dat de wetgever geen aanleiding heeft gezien om af te wijken van het standpunt dat de nieuwe regels onmiddellijke werking hebben.

Ook op dit punt heeft de Hoge Raad op 2 oktober 2015 duidelijkheid gegeven.<sup>4</sup> De Hoge Raad bepaalt dat voor elke belastingaanslag en elke uitspraak op bezwaar die wordt gedaan vanaf 1 juli 2011 de nieuwe regels van toepassing zijn. Dat betekent dat de inspecteur zich alleen kan beroepen op omkering en verzwaring van de bewijslast als hij alsnog een informatiebeschikking afgeeft of als niet de vereiste aangifte

is gedaan. De jurisprudentie wijst uit dat inspecteurs met regelmaat 'vergeten' om in de bezwaarfase een informatiebeschikking af te geven of dat zij dachten dat in de bezwaarfase de mogelijkheid niet (meer) bestond. De belastingplichtige kan dan beter af zijn, omdat de inspecteur volgens de normale bewijslastregels aannemelijk dient te maken dat correcties terecht zijn aangebracht. Tot op zekere hoogte zou je dus kunnen stellen dat op dit punt de rechtsbescherming van de belastingplichtige (tijdelijk) is verbeterd (geweest).

**3. Omvang informatiebeschikking****3.1. Administratieplicht**

Een ander punt waaraan ik aandacht wil besteden, betreft de relatie tussen de administratieplicht en de informatiebeschikking. De vraag die daarbij aan de orde moet komen, is of de informatiebeschikking überhaupt kan zien op de schending van de administratie- en bewaarplicht. Het heeft er namelijk alles van weg dat de vermelding van art. 52 AWR per abuis in art. 52a AWR over de informatiebeschikking terecht is gekomen. Uit de tweede nota van wijziging volgt namelijk:<sup>5</sup>

*'De voorliggende nota van wijziging gaat ervan uit dat de huidige praktijk op dit gebied wordt voortgezet en dat de omvang van de administratieverplichting niet voor bezwaar en beroep vatbaar wordt. Voor de gevallen [waar] in de praktijk vooral behoefte aan rechtsbescherming bestaat, wordt echter wel een rechtsingang gecreëerd. Dit zijn de gevallen waarin de inspecteur op eigen initiatief nieuwe, aanvullende eisen stelt aan de administratieplichtige op grond van de administratieverplichting van artikel 52, eerste lid, van de AWR. De inspecteur kan zich bijvoorbeeld naar aanleiding van een boekenonderzoek op het standpunt stellen dat stukken moeten worden bewaard die voorheen niet werden bewaard of dat informatie op een andere wijze moet worden gearhiveerd. Praktisch gesproken komt het erop neer dat de inspecteur nadere verplichtingen kan opleggen voor de te voeren en te bewaren administratie. Als een administratieplichtige het niet eens is met een dergelijke verplichting, kan hij een verzoek doen om vergoeding van de kosten die zijn gemaakt vanwege het nakomen van een ten onrechte opgelegde verplichting.'*

Het initiatiefwetsvoorstel gaat uit van een vergoeding van de ten onrechte gemaakte kosten in plaats van het aan de kaak stellen van de rechtmatigheid van de gestelde verplichting. Het initiatiefwetsvoorstel wekt de indruk dat het niet de bedoeling was om in een procedure over de informatiebeschikking ook de inhoudelijke rechtmatigheid van een gestelde verplichting te toetsen. Dit idee wordt ook bevestigd tijdens de behandeling van het initiatiefwetsvoorstel in de Tweede Kamer. Dezentjé Hamming-Bluemink merkte daarbij op:<sup>6</sup>

*'Ten slotte ga ik in op de laatste categorie, de administratieverplichtingen. Er is door de indieners voor gekozen om de reikwijdte van die verplichtingen niet integraal vatbaar te maken voor bezwaar en beroep. Een rechtsgang wordt alleen geïntroduceerd*

voor gevallen waarin de inspecteur een administratieplichtige een uitleg van de wettelijke administratieplicht voorhoudt die neerkomt op een extra verplichting. Ook hierbij is ervoor gekozen om niet aan te grijpen bij de extra verplichting zelf, maar bij de kosten die een administratieplichtige moet maken om een onterechte aanscherping van de verplichting na te leven.'

Bewust of onbewust is deze lijn (gelukkig) niet doorgevoerd in de wettekst van art. 52a AWR. De letterlijke wettekst bepaalt immers dat een informatiebeschikking ex art. 52a AWR is vereist om de omkering en verzwaring van de bewijslast wegens schending van de verplichtingen van art. 52 AWR te bewerkstelligen. Deze visie wordt ook door de Hoge Raad in het arrest van 9 oktober 2015 gedeeld.<sup>7</sup> Dit punt biedt dus een verbetering van de rechtsbescherming van de belastingplichtige.

De vraag kan echter worden gesteld of discussie over bijvoorbeeld de omvang van de administratieplicht goed kan worden uitgediept in een procedure over een informatiebeschikking. Wil een ondernemer lopende het belastingjaar duidelijkheid verkrijgen omtrent de vraag of hij bijvoorbeeld bepaalde door de inspecteur gevraagde informatie in zijn administratie moet bewaren, dan wijst de praktijk uit dat de inspecteur een zeer strikte uitleg van art. 52a AWR hanteert. De inspecteur stelt zich dan op het standpunt dat een informatiebeschikking alleen kan worden afgegeven in verband met het opleggen van een aanslag, navorderingsaanslag, naheffingsaanslag of een beschikking. Lopende het belastingjaar is hiervan, aldus de inspecteur, nog geen sprake, zodat hij geen informatiebeschikking afgeeft. Deze uitleg van de inspecteur is niet alleen zeer formalistisch, maar staat ook ter discussie. De passage 'een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking' uit art. 52a AWR is immers ruim en elk belastingjaar zal in principe worden afgesloten met het vaststellen van een aanslag. De handwijze van de inspecteur zorgt ervoor dat de discussie hierover pas na afloop van het belastingjaar kan worden gevoerd. Daarmee is de rechtsbescherming van de ondernemer niet gediend. Gelet op het doel en de strekking lijkt dit voorbeeld precies te vallen binnen de kaders waarvoor de informatiebeschikking in het leven is geroepen: aan de belastingplichtige en de inspecteur duidelijkheid verstrekken omtrent de rechtmatigheid van een verzoek. De belastingplichtige heeft echter geen enkele mogelijkheid om de inspecteur te dwingen een informatiebeschikking af te geven.

Kortom, ook op dit punt is er dus (nog) nauwelijks een verbetering van de rechtsbescherming van de belastingplichtige.

### 3.2. Informatiebeschikking per jaar/tijdvak en/of per belastingmiddel?

In de parlementaire geschiedenis is geen aandacht besteed aan de vraag of de inspecteur per jaar/tijdvak en/of per belastingmiddel een afzonderlijke informatiebeschikking moet afgeven. Die vraag is met name relevant voor de uitleg die moet worden gegeven aan art. 52a, lid 3, AWR, waarin is bepaald:

*'Indien een inspecteur een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag vaststelt of een beschikking neemt voordat de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, vervalt de informatiebeschikking.'*

Heeft de inspecteur voor meerdere jaren een informatiebeschikking vastgesteld en doet hij vervolgens voor één jaar uitspraak op bezwaar of stelt hij voor dat jaar een belastingaanslag vast, dan zou dit tot gevolg kunnen hebben dat de volledige informatiebeschikking komt te vervallen.

Volgens de Hoge Raad volgt noch uit de tekst van art. 52a, lid 1, AWR noch uit de totstandkomingsgeschiedenis dat een informatiebeschikking geen betrekking kan hebben op meer dan één belastingmiddel en/of meer dan één belastingjaar.<sup>8</sup> De inspecteur kan en mag, aldus de Hoge Raad, meerdere jaren/tijdvakken en meerdere belastingmiddelen vervatten in één informatiebeschikking. Die informatiebeschikking kan dan gedeeltelijk worden vernietigd indien de inspecteur voor één jaar/tijdvak en/of voor één belastingmiddel een aanslag vaststelt of uitspraak op bezwaar doet. Van belang hierbij is nog dat de informatiebeschikking geen betrekking kan hebben op belastingmiddelen waaraan de belastingplichtige niet is onderworpen. Kort gezegd, betekent dit dat een natuurlijk persoon geen informatiebeschikking kan krijgen voor de vennootschapsbelasting en een besloten vennootschap (bv) geen informatiebeschikking kan krijgen voor de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

De Hoge Raad biedt met dit oordeel de inspecteur de mogelijkheid ervoor te zorgen dat een belastingplichtige niet met een hele stroom aan informatiebeschikkingen wordt geconfronteerd, maar dat aan hem slechts één informatiebeschikking voor meerdere jaren/tijdvakken en/of belastingmiddelen wordt uitgereikt. Voor de belastingplichtige een voordeel, omdat er niet een informatiebeschikking tussen 'wal en schip' kan belanden als daartegen per abuis geen bezwaar is gemaakt. Gezegd kan dus worden dat aan de rechtsbescherming van de belastingplichtige op dit punt recht wordt gedaan. Aandachtspunt hierbij blijft wel dat de inspecteur in de informatiebeschikking concreet moet aangeven op welke punten de belastingplichtige in verzuim is (geweest). Daarbij zal de inspecteur ook concreet moeten aangeven op welk jaar/tijdvak zijn informatieverzoek is gebaseerd en zal hij niet kunnen volstaan met bijvoorbeeld de frase '2012 en alle daaropvolgende jaren'.

### 3.3. Nieuwe vragen

Niets menselijks is een inspecteur vreemd. Zo probeert de inspecteur met enige regelmaat om 'vergeten' vragen in de informatiebeschikking te verwerken om ook daarvoor het standpunt in te nemen dat die vragen niet zijn beantwoord. De Hoge Raad heeft zich over deze kwestie nog niet uitgelaten. De gerechtshoven daarentegen wel. Gerechtshof Amsterdam oordeelt op 1 mei 2014 dat het minder juist is dat de inspecteur in de informatiebeschikking vragen heeft opgenomen die hij niet eerder heeft gesteld.<sup>9</sup> Dat past, aldus

**Biedt de informatiebeschikking de beoogde rechtsbescherming?**

het gerechtshof, niet bij de functie van de informatiebeschikking. Het gerechtshof stelt aan deze handelwijze van de inspecteur echter geen paal en perk. Hij komt met de conclusie dat hieraan (in dit geval) voorbij kan worden gegaan. Daarbij overweegt het gerechtshof dat de belastingplichtige in de bezwaarfase ruimschoots de gelegenheid heeft gehad informatie te verstrekken aan de inspecteur en dat ook niet aannemelijk is geworden dat de vragen van de inspecteur een rol hebben gespeeld bij de vraag of en in hoeverre de vragen zouden worden beantwoord.

Ook Hof Den Haag werd geconfronteerd met een informatiebeschikking waarin een verzoek was opgenomen dat niet eerder aan de belastingplichtige was gedaan.<sup>10</sup> Het gerechtshof lost dat op door er veronderstellenderwijs van uit te gaan dat de beoordeling van de vraag of de belastingplichtige heeft voldaan aan de verplichtingen van art. 47 en 49 AWR uitsluitend wordt gebaseerd op de informatie en de bescheiden die in een specifieke brief door de inspecteur zijn opgenomen en dus niet de nieuwe vragen die pas in de informatiebeschikking naar voren zijn gekomen. Het oordeel van Hof Den Haag past in de lijn dat niet-gestelde vragen niet kunnen leiden tot een gerechtvaardigde informatiebeschikking wegens de schending van de inlichtingenplicht.

Hof Den Haag houdt hier, in tegenstelling tot Hof Amsterdam, dus de belangen van de belastingplichtige in het oog en zorgt ervoor dat de belastingplichtige op dit punt ook echt rechtsbescherming geniet. Daarbij moet echter ook in ogenschouw worden genomen dat niets eraan in de weg lijkt te staan dat de inspecteur voor nieuwe vragen een nieuwe informatiebeschikking afgeeft indien hij van mening is dat die vragen niet of niet naar behoren zijn beantwoord.

#### 4. Informatiebeschikking bij niet tijdig beslissen

De bijzondere situatie kan zich voordoen dat de belastingplichtige in beroep komt bij de belastingkamer van de rechtbank, omdat de inspecteur niet tijdig op zijn bezwaarschrift beslist. Doordat een uitspraak op bezwaar ontbreekt, is de bezwaarfase nog niet (definitief) afgesloten. Door het instellen van beroep moeten de belastingplichtige en de inspecteur echter in een vergelijkbare situatie komen. Dat duidt erop dat de inspecteur hangende de behandeling van het beroep wegens het niet tijdig nemen van een beslissing geen gebruik zou kunnen maken van zijn bevoegdheid om een informatiebeschikking uit te reiken.

Ook op dit punt heeft de Hoge Raad inmiddels duidelijkheid geschapen. Op 18 december 2015 oordeelde de Hoge Raad dat de inspecteur in deze situatie alleen een informatiebeschikking kan uitreiken als de rechtbank gebruikmaakt van haar bevoegdheid uit art. 27a AWR.<sup>11</sup> Art. 27a AWR bepaalt dat de rechtbank kan bepalen dat de inspecteur zijn controlebevoegdheden van art. 47 tot en met 56 AWR gedurende een bepaalde termijn kan gebruiken. Geeft de rechtbank de inspecteur toestemming om bijvoorbeeld inlichtingen in te winnen met toepassing van art. 47 AWR, dan kan de inspecteur gedurende de termijn die de rechtbank daarvoor geeft een informatiebeschikking uitreiken als de belastingplich-

tige de betreffende inlichtingen niet of niet volledig geeft.

Dit oordeel van de Hoge Raad lijkt op gespannen voet te staan met art. 6:20 Awb. Dit artikel bepaalt dat de inspecteur verplicht is een besluit te nemen, ook als beroep is ingesteld wegens het uitblijven van een uitspraak op bezwaar. Om een besluit te kunnen nemen kan het voor de inspecteur dus relevant zijn om eerst een informatiebeschikking uit te kunnen reiken. De belastingplichtige kan hiermee zijn voordeel doen door de rechtbank niet alleen te verleiden een oordeel te vellen over de vraag of de inspecteur niet tijdig op het bezwaarschrift heeft beslist, maar ook te vragen de zaak inhoudelijk te behandelen. De Hoge Raad oordeelde op 1 maart 2002<sup>12</sup> en 12 maart 2010<sup>13</sup> dat de rechtbank in een procedure over het niet tijdig nemen van een beslissing ook een inhoudelijk oordeel kan vellen. Daarvoor is dan vereist dat de belastingplichtige in zijn beroepschrift tevens zijn materiële geschilpunten naar voren brengt en de inspecteur daarop inhoudelijk reageert. Bij deze inhoudelijke behandeling kan de rechtbank dan niet uitgaan van omkering en verzwaring van de bewijslast wegens het schenden van de inlichtingen- of administratieplicht, omdat daarvoor de benodigde informatiebeschikking ontbreekt.

Het oordeel van de Hoge Raad van 18 december 2015 zou kunnen worden gekwalificeerd als een verbetering van de rechtsbescherming van de belastingplichtige. Die kwalificatie gaat mijns inziens te ver. Eerder lijkt het erop dat het oordeel van de Hoge Raad moet worden vervat in de categorie 'niet ver genoeg doorgedacht', waardoor de belastingplichtige kans maakt op een verbetering van zijn positie. Dat de rechtsbescherming van de belastingplichtige bij de Hoge Raad op dit punt op de voorgrond heeft gestaan, kan niet worden gezegd.

#### 5. Toetsingskader informatiebeschikking

Bij de beoordeling of de rechtsbescherming van de belastingplichtige is verbeterd, speelt ook een rol welk toetsingskader de rechtelijke macht moet hanteren bij de informatiebeschikking. Wordt alleen de rechtmatigheid van de informatiebeschikking getoetst en dus bijvoorbeeld de vraag of de inspecteur terecht inlichtingen heeft gevraagd, die inlichtingen niet of niet afdoende heeft gekregen of de inspecteur terecht stelt dat de administratie- en/of bewaarplicht niet is nageleefd? Of wordt ook al bepaald welke consequenties hieraan moeten worden verbonden?

##### 5.1. Reikwijdte toetsingskader

Uit art. 25, lid 3, en 27e, lid 1, AWR volgt dat omkering en verzwaring van de bewijslast aan de orde is wanneer sprake is van een onherroepelijke informatiebeschikking en de sanctie ook in verhouding staat tot het heffingsbelang of anderszins verenigbaar is met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>14</sup>

Duidt dit er nu op dat de rechter in de procedure over de informatiebeschikking ook een oordeel moet vellen over de vraag of de omkering en verzwaring van de bewijslast gerechtvaardigd is vanwege de geconstateerde schending?

In de parlementaire geschiedenis is hierover onder andere naar voren gebracht:<sup>15</sup>

*‘Degene aan wie de beschikking is gericht, heeft de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen deze beschikking. In die procedure kan de onrechtmatigheid worden ingeroepen van het opleggen van de verplichting. Ook kan de redelijkheid van de toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast in het concrete geval als bezwaargrond worden aangevoerd. In de bezwaarprocedure wordt het primaire besluit heroverwogen. Wanneer de inspecteur tot het inzicht komt dat het opleggen van de verplichting onrechtmatig is, doet hij aldus uitspraak op bezwaar en herziet hij de informatiebeschikking.’*

Uit dit citaat volgt dat in de parlementaire geschiedenis geen helder standpunt wordt ingenomen. Aan de ene kant wordt gezegd dat het primaire besluit wordt heroverwogen en aan de andere kant wordt naar voren gebracht dat ook de redelijkheid van de toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast een bezwaargrond kan zijn. Daarmee hinkt de parlementaire geschiedenis op twee gedachten. De Hoge Raad heeft daar geen last van.

Uit het arrest van de Hoge Raad van 13 november 2015 kan worden afgeleid dat in een procedure over de informatiebeschikking niet alleen moet worden beoordeeld of bijvoorbeeld het informatieverzoek van de inspecteur binnen de wettelijke kaders is gebleven, of de belastingplichtige de inlichtingenverplichting heeft nageleefd, maar ook of de belastingplichtige indien hij dat niet heeft gedaan, kan worden geconfronteerd met de omkering en verzwaring van de bewijslast.<sup>16</sup> Bij dit laatste gedeelte van het oordeel is helemaal de vraag of dit de rechtsbescherming van de belastingplichtige goed doet. Enerzijds kan worden gezegd dat het oordeel van de Hoge Raad logischerwijs volgt uit de letterlijke wetteksten van art. 25, lid 3, en 27e, lid 1, AWR, maar anderzijds lijkt de Hoge Raad met dit oordeel vooruit te lopen op handelingen die nog plaats moeten c.q. kunnen vinden. In de parlementaire geschiedenis is immers opgemerkt dat mocht in de bezwaarfase of in de beroepsfase komen vast te staan dat het informatieverzoek van de inspecteur rechtmatig was, de belastingplichtige een nieuwe redelijke termijn moet worden gegund om alsnog aan het verzoek gevolg te geven.<sup>17</sup>

Stelt de rechter vast dat (i) het inlichtingenverzoek past binnen de wettelijke bevoegdheden van de inspecteur en (ii) de belastingplichtige hieraan gehoor moet geven, dan moet de belastingplichtige dus alsnog een redelijke termijn krijgen om aan het verzoek gehoor te geven. Praktisch bezien kan de rechter dan onmogelijk al een oordeel vellen over de vraag of de omkering en verzwaring van de bewijslast gerechtvaardigd is. Immers, voldoet de belastingplichtige in de ‘rebound’ aan het inlichtingenverzoek, dan is er geen aanleiding voor omkering en verzwaring van de bewijslast. Voldoet een belastingplichtige daaraan niet, dan zal moeten worden beoordeeld of de schending van voldoende gewicht is om de omkering en verzwaring van de bewijslast te rechtvaardigen. Voor het al dan niet voldoen aan de administratieplicht zou dit anders kunnen liggen. Hof Amsterdam oordeelde op 28

mei 2015 dat bij de schending van de administratieplicht in de procedure over de informatiebeschikking kan worden geoordeeld over de omkering en verzwaring van de bewijslast.<sup>18</sup> Daarbij gaat het hof niet in op de vraag of de eventuele schending nog kan worden hersteld, maar of de schending de omkering en verzwaring van de bewijslast rechtvaardigt. Bij de beoordeling van een informatiebeschikking waarbij de administratieplicht ter discussie staat, zou dit een oplossing kunnen zijn om te voorkomen dat de belastingplichtige in een nadelige positie komt te verkeren. Maar ook hierbij moet niet uit het oog worden verloren of de belastingplichtige de (vermeende) geconstateerde gebreken zou kunnen herstellen. Indien dat namelijk het geval is, bestaat er geen aanleiding om de omkering en verzwaring van de bewijslast in het leven te roepen en hoeft dus ook niet getoetst te worden of die bewijslastverzwaring gerechtvaardigd is.

Het tijdstip waarop de Hoge Raad de consequenties die moeten worden verbonden aan een (eventuele) schending van de wettelijke verplichtingen, in ieder geval voor de informatieverplichting, wenst te beoordelen, lijkt dus te vroeg te liggen. Daarmee verbetert de rechtsbescherming niet. Sterker nog, de belastingplichtige moet al in een vroegtijdig stadium verweer gaan voeren op de hypothetische stelling of het niet voldoen aan de gestelde verplichting de omkering en verzwaring van de bewijslast rechtvaardigt.

## 6. Conclusie

Inmiddels bestaat de informatiebeschikking bijna vijf jaar. Tijd voor een (korte) evaluatie of de informatiebeschikking ook brengt waarvoor zij in het leven is geroepen. In het vorenstaande heb ik toegelicht dat de rechtsbescherming van de belastingplichtige weliswaar is verbeterd, maar dat er nog behoorlijke verbeterlagen zijn te maken om de verbetering van de positie van de belastingplichtige ook daadwerkelijk te bereiken. De inspecteur wordt nog steeds te veel de hand boven het hoofd gehouden, waardoor de belastingplichtige vaak het nakijken heeft.

\* Mr. M.H.W.N. Lammers is advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

1 HR 2 oktober 2015, nr. 14/06080, ECLI:NL:HR:2015:2895.

2 Handelingen I, 12 april 2011, EK 24-6-23.

3 Besluit van 14 juni 2011 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet van 27 mei 2011, Stb. 2011, 301.

4 HR 2 oktober 2015, nr. 14/02811, ECLI:NL:HR:2015:2903.

5 Kamerstukken II, 2008-2009, 30645, nr. 14 (Tweede Nota van Wijziging), p. 8.

6 Handelingen II, 15 september 2010, p. 100-8076.

7 HR 9 oktober 2015, nr. 14/03969, ECLI:NL:HR:2015:2987.

8 HR 11 december 2015, nr. 15/02637, ECLI:NL:HR:2015:3489.

9 Hof Amsterdam 1 mei 2014, nr. 13/00385, ECLI:NL:GHAMS:2014:3193.

10 Hof Den Haag 2 december 2014, nr. BK-14/00185 t/m BK-14/00188, ECLI:NL:GHDHA:2014:4132.

11 HR 18 december 2015, nr. 15/00453, ECLI:NL:HR:2015:3601.

12 HR 1 maart 2002, nr. 39.908, ECLI:NL:HR:2002:AD9704.

13 HR 12 maart 2010, nr. 09/00150, ECLI:NL:HR:2010:BL7169.

14 Handelingen II, 15 september 2010, p. 100-8075.

15 Kamerstukken II, 2008-2009, 30645, nr. 14 (Tweede Nota van Wijziging), p. 10.

16 HR 13 november 2015, nr. 15/00014, ECLI:NL:HR:2015:3273.

17 Kamerstukken II, 2008-2009, 30645, nr. 14 (Tweede Nota van Wijziging), p. 6.

18 Hof Amsterdam 28 mei 2015, nr. 14/00419, ECLI:NL:GHAMS:2015:2650.