

Verplichtingen in relatie tot de administratie¹

Prof. mr. Guido de Bont

7.1. Inleiding

Een administratieplichtige kent nog meer fiscale verplichtingen dan een 'gewone' belastingplichtige. Naast de verplichting te administreren en te bewaren (voor niet minder dan zeven jaren), kan de Belastingdienst aan een administratieplichtige vragen stellen over derden. In dit hoofdstuk staat de administratieplicht centraal. Na een eerste inventarisatie van de verschillende verplichtingen in art. 52 AWR zal nader worden ingegaan op de vraag welke belastingplichtigen met deze verplichtingen worden geconfronteerd. Daarna wordt nader ingegaan op de administratieplicht, de bewaarplicht, de wijze van bewaren en de conversie van gegevensdragers, de bewaartermijn en ten slotte de medewerkingsplicht.

De kostenbeschikking die in het zevende lid van art. 52 AWR is opgenomen teneinde de administratieplichtige meer rechtszekerheid en rechtsbescherming te bieden omtrent de omvang en aard van zijn administratie- en bewaarplicht, wordt behandeld in hoofdstuk 12. De sancties met betrekking tot de schending van de verplichtingen in art. 52 AWR, zoals een strafrechtelijke vervolging of de omkering en verzwaring van de bewijslast, worden beschreven in hoofdstuk 14.

7.2. De verplichtingen in art. 52 AWR

In mooie, doch weinig concrete bewoordingen formuleerde de wetgever de verplichtingen als volgt in art. 52 AWR:

¹ Dit hoofdstuk is gebaseerd op het artikel van G.J.M.E. de Bont, 'Verplichtingen in relatie tot de administratie', *TFO* 2012/123, p. 232-241.

"Administratieplichtigen zijn gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken."

Aan dit eerste lid van art. 52 AWR kunnen twee verplichtingen worden ontleend. Naast de verplichting administratie te voeren (administratieplicht), dienen de onderliggende bescheiden te worden bewaard (bewaarplicht).

In het zesde lid van art. 52 AWR wordt nog een plicht beschreven:

"De administratie dient zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd en de gegevensdragers dienen zodanig te worden bewaard, dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is. Daartoe verleent de administratieplichtige de benodigde medewerking met inbegrip van het verschaffen van het benodigde inzicht in de opzet en de werking van de administratie."

Deze verplichting om de geadministreerde en bewaarde gegevens voor controle beschikbaar te stellen en zonodig daarbij assistentie te verlenen aan de controlerend ambtenaar, kan gelden als de derde verplichting in art. 52 AWR (medewerkingsplicht).

Ten aanzien van zowel de administratie- als de bewaarplicht geldt dat deze uit de wet voortvloeien. Er is met andere woorden niet in de wet vastgelegd dat de verplichtingen eerst van toepassing zouden zijn als de inspecteur dienaangaande een besluit neemt. In dat kader is de wijze waarop de tekst van de wet in art. 52, lid 7, AWR is geformuleerd opmerkelijk: 'een door de inspecteur op het eerste lid gebaseerde verplichting'. Met deze formulering wordt ten minste gesuggereerd dat de verplichting tot stand komt door een besluit van de inspecteur, hetgeen onjuist is omdat deze voortvloeit uit de tekst van de wet in art. 52 AWR. Het vereiste van administreren en bewaren geldt immers ook zonder dat de inspecteur daartoe besluit. Dit is anders bij art. 53 AWR aangezien daar wordt verwezen naar art. 47 AWR en een verplichting op grond van die bepaling pas ontstaat nadat de inspecteur de gegevens heeft gevraagd ('desgevraagd').²

² Zie hiertoe ook L.A. Blicke e.a., *'Algemene wet inzake rijksbelastingen'*, Deventer: Kluwer 2011, p. 137.

In de volgende paragrafen zullen deze drie verplichtingen nader aan de orde worden gesteld, nadat eerst is ingegaan op de vraag wie administratieplichtig zijn.

7.3. Wie zijn administratieplichtig?

De administratieplichtigen in de zin van art. 52 AWR kunnen allereerst worden verdeeld in lichamen en natuurlijke personen. Vervolgens kunnen de natuurlijke personen in drie groepen worden ingedeeld, waardoor uiteindelijk vier categorieën worden onderscheiden en worden beschreven in art. 52, lid 2, onderdeel a tot en met d AWR.³

De categorie lichamen omvat alle rechtspersonen, personenassociaties en doelvermogens, zowel binnen- als buitenlands belastingplichtig. Ook dienen daartoe te worden gerekend de stichtingen, verenigingen en personenassociaties (zoals maatschappen en commanditaire vennootschappen), zelfs indien deze geen onderneming drijven.

Binnen de categorie van de natuurlijke personen bestaat in de praktijk veel overlap. De eerste groep betreft de natuurlijke personen die een onderneming of een zelfstandig beroep uitoefenen in de zin van de artt. 3.3 en 3.5 Wet IB 2001. Daartoe behoren eveneens de stille vennoten dan wel de verstrekkers van een hybride lening die op de voet van art. 3.3 Wet IB 2001 worden geacht winst uit onderneming te genieten. In vele gevallen zal deze groep van de ondernemers tevens de groep zijn die inhoudingsplichtig is. Het zijn immers veelal deze ondernemers die personeel in dienst hebben. Desalniettemin is in de wet als separate groep van natuurlijke personen expliciet opgenomen de natuurlijke persoon die inhoudingsplichtig is. Er zijn ook situaties denkbaar waarin er geen ondernemerschap bestaat, maar er wel een inhoudingsplicht bestaat. Daarbij kan gedacht worden aan particulieren die inhoudingsplichtig zijn voor huispersoneel.

De laatste groep wordt gevormd door natuurlijke personen die vermogensbestanddelen ter beschikking stellen in de zin van de artt. 3.91, 3.92, 3.92b, Wet IB 2001.

³ J.H.P.M. Raaijmakers, *Cursus belastingrecht*, Hoofdstuk FBR 3.7.1, Kluwer; A.K.H. Klein Sprokkelhorst, *NDFR*, artikelsgewijs commentaar op art. 52.

In de jaren 2001 en 2002 werden ook de andere genietters van resultaat uit overige werkzaamheden (ex art. 3.90 Wet IB 2001) tot de administratieplichtigen gerekend, maar deze zijn vanaf het jaar 2003 weer geschrapd als administratieplichtigen.

Procedures omtrent de vraag of een administratie gevoerd dient te worden, zijn zeldzaam. Veelal staat de vraag centraal of de administratie aan de wettelijke eisen voldoet. Hof Amsterdam⁴ mocht echter oordelen over de situatie waarin de belanghebbende stelde dat er sprake was van een uitbater van het café/hotel die de exploitatie in eigen hand heeft gehouden. Over het jaar 1994 was geen administratie aanwezig, over het volgende jaar wel, maar daarin werden de lonen niet verwerkt. De administratie werd dientengevolge verworpen. Belanghebbende verweerde zich dus met de stelling dat de uitbater een administratie had moeten bijhouden aangezien hij de onderneming dreef. Daarbij werd nog aangevoerd dat bepaalde verzekeringspolissen op naam van de uitbater stonden. Het hof overwoog echter dat al deze omstandigheden niet relevant waren. Voor de vraag of sprake is van een administratieplicht is slechts relevant of het café/hotel in de betreffende periode werd geëxploiteerd voor rekening en risico van belanghebbende. Nu het personeel in dienst was bij de belanghebbende en zij de aangiften loon- en omzetbelasting deed, nam het hof aan dat de onderneming door belanghebbende en dus niet door de uitbater werd gedreven. Het hof overwoog dat belanghebbende op grond van het bepaalde in art. 52 AWR gehouden was daarvan een administratie te voeren.

7.4. De (schending van de) administratieplicht

7.4.1. De reikwijdte en vrijheid ten aanzien van de administratieplicht

Zolang er een administratie- of boekhoudplicht bestaat, wordt er gediscussieerd over de reikwijdte en omvang daarvan. Als in de parlementaire geschiedenis wordt teruggelezen dat de term 'boekhouding' niet bruikbaar is omdat dat begrip snel eng wordt uitgelegd en niet duidelijk is waar de grens ligt, rijst de vraag hoe men ooit heeft kunnen menen dat met het begrip 'administratie' "*deze twijfel in ieder geval [is] weggenomen.*" Uit de parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat het begrip administratie een 'tweeledig karakter' heeft:

⁴ Hof Amsterdam 12 mei 2003, L/JN AG1651.

*"Enerzijds kan onder administratie worden verstaan het geheel van procedures en technieken, dat gericht is op het verkrijgen, vastleggen, verwerken en verstrekken van informatie. (...) Anderzijds is de administratie het produkt van het administratieproces (...)."*⁵ Uit de parlementaire historie wordt duidelijk dat het begrip administratie niet nader werd gedefinieerd om de belastingplichtige de gelegenheid te bieden binnen de gestelde randvoorwaarden te kunnen voldoen aan de administratieverplichting en daarbij de vrijheid te behouden de administratie naar eigen inzicht in te richten en te voeren.⁶

Deze verankerde vrijheid brengt met zich mede dat de Belastingdienst niet kan eisen dat de belastingplichtige gebruik maakt van de door de fiscus verstrekte programmatuur ten behoeve van het verschaffen van gegevens over het voorraadverloop van een onderneming. In het kader van het voorgaande is de uitspraak van Rechtbank Breda⁷ interessant, aangezien in die zaak de vrijheid van de administratieplichtige om zijn administratie naar eigen wens in te richten ter discussie werd gesteld. De Belastingdienst wilde dat de belastingplichtige de gegevens over het voorraadverloop zou bijhouden op een bepaalde manier. Voor dit standpunt kan worden aangevoerd dat de programmatuur door de Belastingdienst ter beschikking werd gesteld. Toch oordeelt de rechtbank dat een dergelijke inrichting van de administratieverplichting niet kan worden voorgeschreven onder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis:

"4.9. Voorts wordt in de MvT TK 1988/1989, 21287, nr. 3, blz. 3 met betrekking tot de administratieplicht van artikel 52 AWR het volgende opgemerkt:

De administratieplichtige blijft daarbij, vooropgesteld dat aan de algemene eisen van juistheid, volledigheid en controleerbaarheid van de administratie is voldaan, in beginsel vrij om te kiezen op welke wijze hij de administratie wenst in te richten en te voeren. De voorschriften op dit gebied zijn dan ook zodanig dat iedere administratieplichtige, ongeacht de aard en omvang van zijn activiteiten, zich aan de gestelde regels kan houden."

De rechtbank stelt vast dat belanghebbende beschikt over een goedgekeurde administratie en dat de Belastingdienst nu eigenlijk eist dat daarin manipulaties (conversies) plaatsvinden.

⁵ *Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 12.*

⁶ J.H.P.M. Raaijmakers, *Cursus belastingrecht hoofdstuk FBR 3.7.2*, Kluwer.

⁷ Rb Breda 15 augustus 2008, *LJN AY7856*.

Ook het zesde lid van art. 52 AWR waarin de controleerbaarheid van de administratie wordt voorgeschreven kan niet leiden tot een verplichting de software van de inspecteur te accepteren. De autonomie van de administratieplichtige staat dientengevolge nog steeds voorop.

Algemene regels kunnen niet worden gegeven nu de administratieplicht gekoppeld dient te worden aan de 'eisen van dat bedrijf'.⁸ De Staatssecretaris onderkent⁹ de volgende basisgegevens in een reguliere administratie:

- a. het grootboek;
- b. de voorraadadministratie;
- c. de debiteurenadministratie;
- d. de crediteurenadministratie;
- e. de inkoopadministratie;
- f. de verkoopadministratie;
- g. de loonadministratie.

Van belang is dat de inspecteur meer mag en kan vragen dan alleen de administratie. Ook de onderliggende gegevensdragers ten aanzien waarvan de bewaarplicht geldt, mag hij vorderen op grond van art. 47, lid 1, onder b AWR.¹⁰ Het is opvallend dat het vereiste van de tijdigheid van de voldoening aan de administratieplicht in de jurisprudentie een duidelijk ondergeschikte rol vervult. Er zijn niet veel uitspraken en arresten waarin de vraag centraal staat of een belastingplichtige tijdig aan zijn administratieplicht heeft voldaan. Waarschijnlijk vloeit dit voort uit het feit dat belastingcontroles doorgaans ruime tijd van tevoren worden aangekondigd en er dus gelegenheid bestaat tot herstel van lacunes in de administratieve verwerking. Voorts is het de vraag of de constatering dat een administratieplichtige achterloopt met het administreren van data op overigens wel beschikbare gegevensdragers voldoende is om de bewijslast te kunnen omkeren.

In de jurisprudentie komt daarentegen veelvuldig aan de orde of de administratieplichtige een correcte administratie aan de inspecteur presenteert, dan wel of hij aan zijn bewaarplicht heeft voldaan. In veel gevallen zijn beide aspecten aan de orde.

⁸ *Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 10.*

⁹ Besluit Staatssecretaris van Financiën 4 april 2011, nr. BLKB2011/265M, *Stcrt.* 2011/6414.

¹⁰ Hof Leeuwarden 25 oktober 2011, *LJN* BU2051.

In een recent arrest¹¹ heeft de Hoge Raad herhaald dat niet iedere schending van de administratieplicht zonder meer moet leiden tot toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast. Van belang is daarbij of de schending al dan niet van een zodanige omvang en gewicht is dat daardoor een voldoende juiste vaststelling van de belastingschuld niet (langer) kan plaatsvinden.¹² In deze zaak was sprake van een contante inkoop van circa € 200.000, terwijl onduidelijk was van wie was ingekocht. Belanghebbende weigerde de namen van de leveranciers te verstrekken. Voorts werden op de inkoopbonnen geen weegbruggegevens vermeld en werden de weegbrugbonnen niet bewaard. Daarbij kwam nog dat het kladkasboek niet werd bewaard, de geboekte gegevens niet altijd aansloten op de aanwezige inkoopgegevens en een administratie van de goederenbeweging ontbrak. Dat aan deze schending van de administratie- en bewaarplicht toch niet de sanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast werd verbonden, is mede gebaseerd op het rapport van het boekenonderzoek waaruit niet *"het beeld naar voren komt dat in de administratie van belanghebbende consequent onjuiste boekingen zijn verricht of dat voortdurend sprake is van belangrijke kasverschillen. Ook heeft het hof in aanmerking genomen dat belanghebbende erin is geslaagd aannemelijk te maken dat – gelet op de aard van haar branche – het verre van eenvoudig of zelfs bijna ondoenlijk is om elke goederenbeweging exact te volgen en te administreren."* Uit deze overwegingen blijkt dat een rechter telkens een afweging dient te maken ten aanzien van de geconstateerde ernst en omvang van de verzuimen in de administratie.

7.4.2. *'Hetgeen ingevolge andere belastingwetten wordt bijgehouden'*

De administratie dient ingevolge het derde lid van art. 52 AWR in elk geval tevens te omvatten hetgeen ingevolge andere belastingwetten wordt bijgehouden, aangetekend of opgemaakt. In dat kader kan onder meer worden gedacht aan de specifieke administratieplicht in art. 8b Wet Vpb. Gelieerde lichamen dienen op grond van art. 8b, lid 3, Wet Vpb gegevens in hun administratie op te nemen waaruit blijkt op welke wijze verrekenprijzen tot stand zijn gekomen en hoe aan het 'arm's length' beginsel is voldaan. Indien deze vastleggingen in de administratie ontbreken of niet worden hersteld binnen een door de inspecteur gegeven termijn, dient de zakelijkheid van de transacties door de belastingplichtige te worden aangetoond.

¹¹ HR 18 februari 2011, *BNB* 2011, 143.

¹² Zie ook: HR 15 juni 1983, nr. 21 149, *BNB* 1983/248 en HR 14 juni 2000, nr. 33 862, *BNB* 2000/267.

Naast de vennootschapsbelasting kent ook de Wet OB meerdere formele bepalingen, waarvan een aantal een administratieplicht met zich meebrengt.¹³ Deze hebben veelal betrekking op het opstellen van facturen en het bewaren daarvan. Opmerkelijk is dat in art. 36 Wet OB is bepaald dat bij schending van de formele bepaling de bewijslast kan worden omgekeerd en verzwaaard, terwijl dat bij de administratiebepalingen niet het geval is. Nu de bescheiden die ingevolge de administratieve verplichtingen in de Wet OB worden opgemaakt en bewaard via het derde lid van art. 52 AWR tot de administratie behoren, zal een schending immers al op grond van art. 52 AWR tot een omkering en verzwaring van de bewijslast kunnen leiden.

Benadrukt zij dat de administratie ingevolge art. 52 AWR de gegevensdragers omvat die ingevolge belastingwetten worden bijgehouden. In het eerder aangehaalde arrest¹⁴ van 18 februari 2011 werd van de zijde van de Belastingdienst betoogd dat de administratieplichtige op grond van een milieuvergunning een administratieverplichting kende en dat deze was geschonden. Op grond daarvan werd door de inspecteur een schending van art. 52 AWR gesteld. Daarmee was de Hoge Raad snel klaar:

"Het Hof heeft immers – terecht en in cassatie onbestreden – geoordeeld dat de omstandigheid dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de haar op grond van de haar verstrekte milieuvergunning opgelegde verplichting namen en adressen van leveranciers te administreren, niet meebrengt dat belanghebbende ook in het kader van de heffing van vennootschapsbelasting niet aan haar administratieverplichting heeft voldaan."

7.5. De bewaarplicht

Zoals hiervoor reeds beschreven vloeit uit het eerste lid van art. 52 AWR een bewaarplicht voort. Deze plicht geldt gedurende zeven jaren. In het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 5 juli 2011 wordt door de Staatssecretaris nadere aandacht besteed aan de bewaarplicht.¹⁵

¹³ Besluit van 12 februari 2009, nr. CPP2009/263M, *Stcrt.* 2009, 32.

¹⁴ HR 18 februari 2011, *BNB* 2011, 143.

¹⁵ Besluit Staatssecretaris van Financiën, 5 juli 2011, nr. BLKB2011/1087M, *Stcrt.* 2011/12570.

Onder 8, eerste onderdeel kan het volgende worden gelezen:

"1. Elke administratieplichtige is op grond van artikel 52, vierde lid, AWR wettelijk verplicht de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers die fiscaal relevant kunnen zijn, gedurende zeven jaren te bewaren. De bewaarplicht vangt aan zodra de gegevens niet langer op grond van artikel 52, eerste lid, AWR tot de (jaar)administratie behoren."

Het is opmerkelijk dat wordt gesteld dat het moet gaan om gegevensdragers 'die fiscaal relevant *kunnen* zijn'. Dit vereiste verruimt mijns inziens de administratieplicht zonder dat daarvoor een juridische grondslag in de wet kan worden gevonden. Art. 52, lid 1, AWR verplicht een administratieplichtige tot een administratie- en bewaarplicht die ertoe leidt dat "*dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.*" Mijns inziens kan hierin niets anders worden gelezen dan dat de gegevensdragers die fiscaal relevant zijn bewaard moeten blijven en niet ook die relevant *kunnen* zijn.

Het is overigens duidelijk dat de frase van het relevant 'kunnen zijn' wel in art. 47 AWR kan worden teruggevonden. Belastingplichtigen en dus ook administratieplichtigen dienen desgevraagd aan de inspecteur gegevensdragers voor raadpleging beschikbaar te stellen die voor de belastingheffing relevant kunnen zijn. De belastingplichtige mag zich derhalve niet verzetten tegen een dergelijke informatievordering met de stelling dat de verlangde gegevensdragers fiscaal niet relevant zijn.

In de parlementaire geschiedenis werd omtrent de reikwijdte van art. 52 AWR in relatie tot art. 47 AWR al het volgende vastgesteld:

"Omtrent de verhouding tussen de administratieplicht in artikel 52, eerste lid, enerzijds en de inlichtingen- en inzageverplichting op de voet van de artikel 47 en 53 anderzijds, zij nog opgemerkt dat de reikwijdte van laatstgenoemde verplichtingen ruimer is dan de administratieverplichting van artikel 52 (...).

*Ten slotte is het van belang dat ook in de gevallen waarin op voorbeeldige wijze een administratie is gevoerd en bewaard, stukken of informatiedragers, welke de administratieplichtige daarbuiten nog mocht bezitten, door de fiscus op de voet van artikel 47 (of 53) voor raadpleging kunnen worden opgevraagd, mits voldaan wordt aan het criterium dat zij van belang kunnen zijn voor de belastingheffing."*¹⁶

Als de administratieplichtige dus slechts de gegevensdragers bewaart die fiscaal relevant zijn en op die wijze de rechten en plichten duidelijk zijn, wordt mijns inziens voldaan aan de wettelijke bewaarplicht ingevolge art. 52 AWR. Als hij meer bewaart dan dat, hetgeen iedere belastingplichtige uiteraard vrij staat, en de inspecteur kan aannemelijk maken dat deze gegevens fiscaal relevant kunnen zijn, dient hij deze gegevens op grond van art. 47, lid 1, onder b AWR te verstrekken. Met de administratie- of bewaarplicht in art. 52 AWR heeft dat echter niets van doen.

In het licht van het voorgaande is het Besluit Fiscaal Bestuursrecht op het punt van de omvang van de administratie- en bewaarplicht bijzonder verwarrend. Hiermee wordt de indruk gewekt dat de kredietdossiers bij banken alsmede de cliëntendossiers bij openbare accountants en belastingadviseurs behoren tot de basisgegevens van hun administratie. Een tegengesteld oordeel blijkt echter uit de parlementaire geschiedenis waarin juist wordt benadrukt dat cliëntendossiers niet onder het 'object' van art. 52 AWR vallen, maar dat inzage daarvan wel door de inspecteur kan worden verlangd op grond van de verplichtingen in de artt. 47 en 53 AWR.

Uit de tekst van art. 52 AWR kan worden afgeleid dat de inhoud en reikwijdte van de administratie- en bewaarplicht zijn afgestemd op de vermogenstoestand van de administratieplichtigen en dan met name hun rechten en plichten. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt echter dat eveneens gegevensdragers geadministreerd en bewaard moeten worden die (uitsluitend) op derden betrekking hebben:

"Ook kan niet gezegd worden dat er een tegenstelling zou bestaan tussen gegevens die voor de belastingheffing van de belanghebbende zelf van belang zijn of kunnen zijn en die welke uitsluitend van belang zouden zijn voor de belastingheffing van derden. Gegevens kunnen in het algemeen voor beide doeleinden van belang zijn.

¹⁶ Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 5-6.

Zelfs indien bepaalde gegevens specifiek op een bepaalde onderneming of een bepaalde rechtspersoon betrekking hebben, kunnen ze als vergelijkingsmaatstaf gelden voor de beoordeling van de fiscale positie van derden."¹⁷

Mijns inziens kunnen de gegevens die slechts relevant zijn voor derden slechts onder de definitie van art. 52 AWR vallen indien dergelijke gegevens dienen te worden begrepen onder 'de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens'. Daar wordt immers geen verband gelegd met de belastingheffing bij de administratieplichtige. Overigens is deze ruime invulling van het administratiebegrip ook al door de (strafkamer van de) Hoge Raad geaccepteerd in een zaak waarin werd gesteld dat de administratie- en bewaarplicht niet gold voor stukken die slechts voor derden relevant waren en overigens ook onjuist waren. De Hoge Raad overwoog naar aanleiding van dit verweer:

"Uit de wetsgeschiedenis blijkt voorts dat de bewaarplicht zich niet alleen uitstrekt tot gegevens die voor de belastingheffing van de administratieplichtige zelf van belang kunnen zijn, maar ook tot gegevens die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van derden. Van die bewaarplicht zijn onjuiste of valse stukken als waarvan hier sprake is, niet uitgezonderd."

Dit arrest creëert vanuit een strafrechtelijk perspectief wel een dilemma. Als er immers valse stukken in de administratie worden opgenomen, leidt dit tot het strafbare feit van een vals geschrift, waarbij de gehele administratie als een geschrift wordt aangemerkt. Als de valse stukken echter worden vernietigd, betekent dit een overtreding van art. 68, lid 1, onder d AWR jo. art. 69, lid 1 AWR waardoor de administratieplichtige zich eveneens schuldig maakt aan een misdrijf.

In lid 4 van par. 8 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht maakt de Staatssecretaris een onderscheid tussen verschillende gegevens in de administratie:

"De basisgegevens zijn voor de inspecteur gedurende langere tijd van belang en moeten daarom voor zeven jaar bewaard blijven. De overige gegevens van een administratie beschouwt de Belastingdienst als basisgegevens."

¹⁷ Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 23.

De Staatssecretaris maakt dus in verband met de bewaarplicht een onderscheid tussen algemene en specifieke basisgegevens en overige gegevens. Kan uit deze alinea nu worden afgeleid dat de wettelijke termijn van zeven jaar niet geldt voor de 'overige' gegevens? Als daarbij lid 6 van de paragraaf wordt betrokken, kan die conclusie inderdaad worden getrokken. Daaruit blijkt in ieder geval dat ten aanzien van de 'overige' gegevens met de Belastingdienst afspraken kunnen worden gemaakt omtrent de lengte van de bewaartermijn en het detailniveau. Uit lid 5 blijkt dat ten aanzien van de basisgegevens slechts afspraken kunnen worden gemaakt omtrent het detailniveau. Uit de parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat ten aanzien van de overige gegevens geen algemene lijn kan worden gegeven en dat de bewaartermijn afhankelijk is van de concrete feiten en omstandigheden van het geval. In dat verband werd de volgende casus beschreven:¹⁸

"In veel gevallen zal de tijd/werk-registratie (twr) fiscaal minder interessant zijn. De twr zal alleen dienen als verantwoording van de werknemer ten opzichte van zijn werkgever. Echter in de dienstverlenende sector (accountants, belastingconsulenten etc.) zal de twr ook dienen als basis voor de facturering aan de opdrachtgever. De fiscus kan aan de hand van het twr-bestand met behulp van de eigen audit-software vaststellen of alle declarabele uren gefactureerd zijn."

7.6. De wijze van bewaren en conversie

Feteris en Raaijmakers stellen vast dat het begrip 'administratie' ruim is en dat daaronder alle fiscaal relevante gegevens vallen zodat ook de primaire (klad)aantekeningen daarvan deel uitmaken, en de eerste vastlegging van het kasverkeer.¹⁹ Dit betekent dat de fysieke administratie in de loop der (zeven) jaren enorm kan uitdijen. De wetgever heeft in het vijfde lid van art. 52 AWR aan de administratieplichtige de mogelijkheid gegeven de oorspronkelijke documenten over te brengen op een andere (digitale) gegevensdrager en deze te bewaren. De wet stelt daaraan dan wel de eis dat de juiste en volledige gegevens worden overgebracht. Het is dus niet toegestaan de primaire gegevens te 'verdichten'.

¹⁸ Notitie Staatssecretaris van Financiën: 'administratieverplichting en elektronische gegevensverzamelingen', *Kamerstukken I* 1993/94, 21 287, nr. 15d.

¹⁹ M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1999, p. 180 en J.H.P.M. Raaijmakers, *Cursus belastingrecht*, Hoofdstuk FBR 3.7.3, Kluwer. Zie ook *Kamerstukken II* 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 14.

De omgezette gegevens dienen vervolgens te worden bewaard gedurende de geldende bewaartermijn van zeven jaar. Ten slotte geldt als voorwaarde dat de gegevens binnen een redelijke termijn leesbaar kunnen worden gemaakt. Nu de conversie van de gegevens wettelijk is verankerd en toegestaan, behoeft een administratieplichtige hiervoor geen voorafgaande toestemming van de inspecteur te hebben verkregen.

Onder omstandigheden zal de conversie van papier naar digitaal noodzakelijk kunnen zijn om aan de bewaartermijn te kunnen voldoen. Op vragen van het parlement heeft de regering²⁰ geantwoord dat de administratieplichtigen verantwoordelijk zijn voor de kwaliteit van de gegevensdragers, met het oog op de raadpleegbaarheid en de leesbaarheid. Na te hebben benadrukt dat ook ten aanzien van deze aangelegenheid het redelijkheidscriterium geldt, stelt de regering dat degene die informatiedragers moet bewaren de maatregelen moet nemen die redelijkerwijs in de gegeven omstandigheden van hem verlangd mogen worden om te waarborgen dat raadpleging door de fiscus gedurende de gehele bewaartermijn praktisch mogelijk blijft. In de praktijk zal dit ertoe leiden dat papier dient te worden omgezet in digitale informatie, aangezien in bepaalde gevallen na een aantal jaar de papieren geen leesbare inkttekens meer zullen bevatten.

7.7. Bewaartermijn

In art. 52, lid 4, AWR is door de wetgever bepaald dat de tot de administratie behorende gegevensdragers gedurende zeven jaren verplicht dienen te worden bewaard. Het is beleidsmatig ook nog eens onderstreept dat gegevens ouder dan zeven jaren niet meer door de belastingdienst worden opgevraagd.²¹ Onduidelijk is of de termijn betrekking heeft op kalenderjaren. De wet spreekt slechts over jaren en niet over kalenderjaren. Daarbij komt nog dat een ondernemer een boekjaar kan hebben dat afwijkt van een kalenderjaar. Met name in die gevallen bestaat er mijns inziens geen aanleiding voor de stelling dat de termijn in art. 52, lid 4, AWR kalenderjaren betreft. Klein Sprokkelhorst benadert de bewaartermijn op de gehele administratie van een bepaald jaar en dus niet per gegevensdrager, waarvoor de wettekst wel aanleiding geeft.²²

²⁰ *Kamerstukken II 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 10.*

²¹ Besluit staatssecretaris van Financiën 3 april 2000, nr. AFZ 2000-956, V-N 2000/19.4.

²² A.K.H. Klein Sprokkelhorst, NDFR artikelsgewijs commentaar op art. 52. Zie ook M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1999, p. 180.

Pregnanter is echter nog de vraag op welk moment de bewaartermijn aanvangt. Omtrent deze problematiek zijn verschillende stromingen kenbaar. Allereerst kan in par. 8, lid 1, van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht²³ de volgende opvatting van de Staatssecretaris worden gelezen:

"1. (...) De bewaarplicht vangt aan zodra de gegevens niet langer op grond van artikel 52, eerste lid, AWR tot de (jaar)administratie behoren."

De formulering blinkt niet uit in helderheid. Dat is mede het gevolg van het feit dat er een soort tweedeling wordt aangenomen tussen enerzijds de (jaar)administratie en anderzijds de (archief)administratie. Een dergelijk onderscheid bestaat echter niet. Toch wordt deze opvatting ondersteund in de literatuur²⁴ en heeft de Staatssecretaris in zijn hoedanigheid van medewetgever deze opvatting trachten te bekrachtigen. Tijdens de parlementaire behandeling van de administratieplicht in art. 8b Wet Vpb gaf de Staatssecretaris te kennen dat naar zijn oordeel de bewaartermijn in art. 52, lid 4, AWR pas begint te lopen op het moment vanaf het jaar dat de gegevensdrager niet meer fiscaal relevant is.²⁵

Feteris vertegenwoordigt een ander standpunt en is stellig in zijn opvatting dat de bewaartermijn aanvangt op "*het tijdstip waarop de administratieplichtige de gegevens in zijn bezit krijgt*". Naar zijn mening is er op grond van de huidige tekst van de wet geen verplichting om een schriftelijk huurcontract met een looptijd van vijf jaren nog zeven jaren te bewaren nadat het contract zijn fiscale relevantie heeft verloren. Naar zijn oordeel kan het contract worden vernietigd zeven jaren nadat het contract in de administratie is opgenomen.

Naar mijn overtuiging heeft Feteris het op grond van de tekst van de wet bij het rechte eind. Als een gegevensdrager relevant is voor de belastingheffing dient het in de administratie te worden opgenomen. Is het een duurcontract dat voor langere tijd fiscaal relevant is, dan zal het gedurende de tijd dat het voor de heffing relevant is op grond van het eerste lid van art. 52 AWR in de administratie opgenomen dienen te blijven.

²³ Besluit van 5 juli 2011, *Stcrt.* 2011, 12570.

²⁴ R.N.J. Kamerling en H.W. Kloosterman, 'Primaire bescheiden en belastingcontrole', *TFB* 2005/07 en A.K.H. Klein Sprokkelhorst, NDFR artikelsgewijs commentaar op art. 52.

²⁵ *Kamerstukken I* 2001/02, 28 034, nr. 123b.

Op het moment dat de relevantie is opgehouden te bestaan, vervalt de bewaarplicht op grond van het eerste lid. Vervolgens moet op basis van het vierde lid van art. 52 AWR worden bepaald of de bewaarplicht nog bestaat. Als het bescheid of de gegevensdrager al gedurende meer dan zeven jaar is bewaard, kan het op grond van de letter van de wet worden vernietigd. Als de inhoud van de administratie en bewaarplicht wordt benaderd vanuit de achterliggende doelstelling van de controlemogelijkheden van de Belastingdienst, dient de conclusie mijns inziens echter te zijn dat de bewaarplicht vervalt zeven jaren na het fiscaal irrelevant worden van de gegevensdrager.

In par. 8, lid 6 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht heeft de Staatssecretaris aangegeven hoe lang gegevens, die niet behoren tot basisgegevens, moeten worden bewaard. Dergelijke afspraken kunnen met name praktisch zijn indien het omvangrijke, bulkachtige, stukken betreft die veel archiefruimte behoeven indien deze bewaard zouden moeten worden. Daarbij kan worden gedacht aan tijdwerkregistraties, rittenstaten en kassarollen. Ook over het detailniveau waarop de stukken bewaard dienen te worden, kunnen afspraken worden gemaakt.

De termijn van art. 52, lid 4, AWR, wijkt indien in een specifieke belastingwet een langere termijn is bepaald. Daarbij kan worden gedacht aan de bewaartermijn in art. 34a Wet OB waarbij voor gegevensdragers inzake onroerende zaken een termijn van negen jaar is bepaald. Deze specifieke regels vloeien voort uit wetgeving die in bepaalde gevallen een langere bewaartermijn voorschrijft teneinde controle van de materiële wet door de inspecteur mogelijk te maken.

7.8. De medewerkingsplicht

7.8.1. Aanvulling op art. 47 AWR?

In art. 52 AWR wordt voorgeschreven dat er dient te worden geadministreerd en voorts dat er dient te worden bewaard. Een heldere verplichting om die administratie aan de controlerend ambtenaar voor raadpleging ter beschikking te stellen, kan in art. 52 AWR echter niet worden teruggevonden. Daartoe bestaat ook geen noodzaak nu in art. 47, lid 1, onder b AWR een dergelijke verplichting al is vastgelegd voor alle belastingplichtigen en dus ook voor de administratieplichtigen. Het beschikbaar stellen van de administratie kan dus op grond van art. 47 AWR worden afgedwongen door de inspecteur. Overigens is de tekst van art. 47 AWR aangepast in het wetsvoorstel waarin het begrip administratie in art. 52 AWR werd geïntroduceerd.

De artt. 47 en 52 AWR zijn dus op elkaar afgestemd teneinde te bewerkstelligen dat de inspecteur op grond van art. 47 AWR de raadpleging van de gehele administratie kan afdwingen.

Een administratieplichtige kan niet besluiten de jaarrekening ter beschikking te stellen en de onderliggende stukken niet ter inzage te verstrekken. In de zaak die aan Hof Leeuwarden²⁶ werd voorgelegd, was de administratieplichtige slechts bereid tot het verstrekken van kolommenbalansen zonder de onderliggende stukken. De inspecteur stelde dat op die wijze de administratie onvoldoende controleerbaar was. Het hof oordeelde dat het verzoek van de inspecteur redelijk was en dat de bewijslast diende te worden omgekeerd en verzwaard.

Interessant is de relatie tussen de medewerkingsverplichting in het zesde lid van art. 52 AWR en de verplichting in art. 47 AWR. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt op welke wijze de verschillende bepalingen zich tot elkaar verhouden in het kader van een regulier onderzoek. Verschillende stappen kunnen worden onderkend:

- (i) Allereerst mag de inspecteur kennisnemen van de beschikbaar gestelde gegevens, waarbij duidelijk is dat hij geen bewerkingen mag uitvoeren in het door een administratieplichtige gebruikte administratieve systeem.
- (ii) Als de gegevens niet direct toegankelijk zijn, kan de controlerend ambtenaar verlangen de inhoud van de gegevensdragers beschikbaar te stellen.

De vorenstaande stappen zijn gebaseerd op art. 47, lid 1, onder b AWR. Met de bijzin - zulks ter keuze van de inspecteur - is vastgelegd dat de inspecteur kan bepalen welke gegevensdragers hij beschikbaar wil zien en in hoeverre de inhoud daarvan toegankelijk dient te worden gemaakt.

- (iii) In het geval deze inhoud evenmin direct leesbaar is, kan de inspecteur zich beroepen op zijn recht in art. 49 AWR een leesbaar afschrift te verkrijgen.

Toch was de wetgever nog bevreesd dat de administratie onvoldoende toegankelijk zou zijn voor de controlerend ambtenaar. Telkens komt in de parlementaire geschiedenis een soort koudwatervrees terug voor 'elektronisch gevoerde administraties'.

²⁶ Hof Leeuwarden 25 oktober 2011, *LJN* BU2051, *V-N* 2012/55.23.

Uit de parlementaire stukken²⁷ blijkt dat het zesde lid van art. 52 AWR met de medewerkingsplicht een 'aanvulling' beoogde te zijn op de verplichtingen in art. 47, lid 1, onder b AWR.

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

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

- Bij vervanging van apparatuur en/of programmatuur moeten zodanige voorzieningen worden getroffen dat toegang tot oude gegevens mogelijk blijft.

- De opzet en de werking van het administratiesysteem moet de controle-ambtenaar duidelijk kunnen worden gemaakt bijvoorbeeld aan de hand van een behoorlijke systeemdokumentatie. Voorts zal het de controle-ambtenaar mogelijk gemaakt moeten worden het systeem te toetsen onder meer door gebruikmaking van geautomatiseerde hulpmiddelen.

- Primaire gegevens, zoals kassa- of magazijnbonnen, en primaire verwerkingen zullen in beginsel bewaard moeten blijven. Zij mogen pas door getotaliseerde of anders luidende nieuwe gegevens worden vervangen, nadat zij op andere - toegestane - wijze (bijvoorbeeld op microfilm) zijn vastgelegd."

De medewerkingsplicht behelst derhalve dat de informatie in geautomatiseerde administraties toegankelijk wordt gemaakt of blijft voor de controleambtenaar. Dat dit onderdeel van de medewerkingsplicht reeds voortvloeit uit de artt. 47 en 49 AWR is hiervoor uiteen gezet.

In het kader van deze plicht dient ook een behoorlijke systeemdokumentatie aan de controlemedewerker te worden verstrekt. Ook deze documentatie maakt mijns inziens onderdeel uit van de gegevens en inlichtingen, dan wel de gegevens dragers die op grond van art. 47 AWR dienen te worden verstrekt.

²⁷ Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 13.

Daarenboven maakt een dergelijke documentatie integraal onderdeel uit van de administratie, die een tweeledig karakter heeft zoals hiervoor beschreven. Uit de definitie van administratie blijkt al dat de inrichting zodanig dient te zijn dat een derde deze kan doorgronden. Een systeemdokumentatie beschrijft het proces van de administratie en die informatie maakt dientengevolge integraal onderdeel uit van die administratieplicht, waardoor die verplichting al geldt ingevolge het eerste lid van art. 52 AWR en dus niet nogmaals in het zesde lid behoeft te worden opgenomen.

Ook de verplichting medewerking te verlenen door inzicht te verstrekken in de opzet en de werking van de administratie vloeit voort uit de administratieplicht in het eerste lid. Inzicht in de processen van de administratie maakt onderdeel uit van die administratie en dient reeds deswege al te worden verstrekt. Daarbij komt dat inlichtingen omtrent de opzet en werking van de administratie onmiskenbaar gegevens en inlichtingen zijn die relevant kunnen zijn voor de belastingheffing en op grond van art. 47, lid 1, onder a AWR dienen te worden verstrekt. Geconcludeerd kan worden dat het zesde lid van art. 52 AWR geen toegevoegde waarde heeft ten opzichte van de reeds uit de artt. 47 en 52 AWR voortvloeiende verplichtingen.

7.8.2. Controle binnen een redelijke termijn

Uit de medewerkingsplicht van art. 52, lid 6, AWR vloeit voort dat een inspecteur de administratie binnen een redelijke termijn dient te kunnen controleren. Wat een redelijke termijn is, hangt natuurlijk af van de aard en activiteiten van de onderneming die wordt gecontroleerd.²⁸ Het is niet zo dat de Belastingdienst uitmaakt wat te gelden heeft als een redelijke termijn. In de parlementaire geschiedenis kan worden gelezen dat maatschappelijke opvattingen doorslaggevend zijn voor de beantwoording van de vraag wat redelijk is.

*"Het is zeker niet zo dat de belastingdienst eenzijdig kan uitmaken wat redelijk is. Het is een beginsel van behoorlijk bestuur dat de fiscus steeds, als hij de naleving van administratieve verplichtingen verlangt, daarbij de redelijkheid in het oog houdt. Het is ook het beleid van de belastingdienst, oog te hebben voor de redelijke belangen van de administratieplichtige."*²⁹

²⁸ Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 13.

²⁹ Handelingen II 1988/89, 21 287, p. 6050.

Uit een rapport van de Nationale ombudsman³⁰ kan worden opgemaakt dat 'binnen een redelijke termijn' niet betekent op ieder door de Belastingdienst gewenst moment. De ondernemer beklagde zich erover dat de Belastingdienst eiste dat de kas dagelijks administratief werd afgesloten en daartoe iedere dag een Z-afslag werd gemaakt. Met zijn geautomatiseerde kassasysteem was het voor de ondernemer en de Belastingdienst echter mogelijk - binnen een redelijke termijn - zonder dagelijkse Z-afslag het kassaldo te controleren. De Belastingdienst verweerde zich tegen de klacht door te verwijzen naar het eerste lid van art. 52 AWR waarin wordt voorgeschreven dat de administratie zo wordt gevoerd dat daaruit te allen tijde zijn rechten en verplichtingen alsmede de overigens van belang zijnde gegevens duidelijk blijken. De nadruk werd gelegd op 'te allen tijde' en de toelichting daarbij was dat dit inhield dat het de controleurs van de Belastingdienst bijvoorbeeld bij een waarneming ter plaatse mogelijk moet zijn het kassaldo te vergelijken met de kasadministratie en deze te controleren op negatieve kassen. De Nationale ombudsman hecht bij de beoordeling van de klacht terecht meer belang aan de redelijke termijn die in het zesde lid aan de administratieplichtige wordt gegund. Het eerste lid schrijft immers voor dat uit de administratie te allen tijde de vermogenspositie alsmede de rechten en plichten dienen te blijken. Dat wil nog niet zeggen dat controleurs die vermogenspositie, rechten en plichten onverwijld moeten kunnen controleren. Daarmee kan soms enige tijd gemoeid zijn. Als die termijn redelijk is, wordt de medewerkingsplicht geenszins geschonden.

Dat een controle mogelijk dient te zijn binnen een redelijke termijn, zou er in extremo toe kunnen leiden dat de belastingplichtige zijn papieren administratie dient te digitaliseren. Uiteraard moet een dergelijk verzoek voldoen aan de beginselen van behoorlijk bestuur en dient er een afweging te worden gemaakt tussen het gemak voor de inspecteur en de tijdwinst die daarmee wordt bereikt en anderzijds de kosten die daaruit voortvloeien voor de administratieplichtige. De Nationale ombudsman³¹ heeft de behoorlijkheid van de handelwijze van de Belastingdienst bepaald door na te gaan in hoeverre het digitaal beschikbaar stellen van de gegevens van belang was voor de controle binnen een redelijke termijn.

³⁰ No 29 april 2010, rapport nr. 2010/104.

³¹ No 22 maart 2002, rapport nr. 2002/082, V-N 2002/21.13.

7.8.3. Wijze en reikwijdte van de controle

Een controle van de administratie dient in de regel te worden aangekondigd, tenzij er belangen zijn die zich daartegen verzetten.³² Voorts mag de aankondiging niet misleidend zijn. Daarvan is sprake indien een boekenonderzoek wordt aangekondigd, terwijl de werkelijke intentie was de belastingplichtige tijdens een gesprek te confronteren met het aanhouden van een buitenlandse bankrekening.³³ De medewerkingsplicht houdt in dat de controleurs toegang krijgen tot (de beschrijving van de organisatie en de inhoud van) het archief van de administratieplichtige.³⁴ Bij het bepalen van de plaats van de controle dienen de redelijke belangen van zowel de administratieplichtige als de Belastingdienst in acht te worden genomen. De Nationale ombudsman³⁵ stelt hoge eisen aan de zakelijke objectiviteit alsmede de professionaliteit van de controleurs:

"Ambtenaren van de Belastingdienst dienen zich tegenover de belastingplichtige te allen tijde respectvol te gedragen en zich te onthouden van grievende opmerkingen of veronderstellingen. Dat geldt in het bijzonder voor controleambtenaren die bij een ondernemer thuis of op diens bedrijf een boekenonderzoek instellen. Het is de uitsluitende taak van de controleambtenaren om de boekhouding zakelijk te beoordelen en hun bevindingen neer te leggen in een controlerapport. Zij dienen zich daarbij strikt zakelijk te gedragen. Indien de ondernemer onvoldoende meewerkt of benodigde informatie niet verstrekt, dienen zij zich te beperken tot het noemen van de mogelijke consequenties die de wet daaraan verbindt. Intimidatie en emotionele druk moeten steeds worden vermeden. Het is niet aan de controleambtenaar om op welke wijze dan ook te doen blijken van zijn mening over het doen en laten van de belastingplichtige."

Teneinde de persoonlijke levenssfeer te waarborgen, wordt geen informatie ingewonnen bij personeel, tenzij de (directie van de) belastingplichtige daarvoor toestemming heeft gegeven. Leidraad dient te zijn dat diegenen aangesproken worden die verantwoordelijk zijn voor de naleving van de fiscale verplichtingen.³⁶

In de parlementaire geschiedenis wordt benadrukt dat terughoudendheid dient te bestaan bij het stellen van vragen aan personeel, aan-

³² No 19 november 1998, rapport nr. 98/509, V-N 1998/59.26, p. 5105.

³³ No 3 juni 2005, rapport nr. 2005/160.

³⁴ *Kamerstukken II* 1991/92, nr. 8 (NEV), p. 13.

³⁵ No 14 juni 2011, rapport nr. 2011/177, V-N 2011/37.5.

³⁶ *Kamerstukken II* 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 18.

gezien er geen alomvattende inlichtingenverplichting bestaat, de beginselen van behoorlijk bestuur in acht dienen te worden genomen en tenslotte voorkomen moet worden dat de grenzen met een verhoor in strafrechtelijke zin vervagen.³⁷ Deze problematiek is aan de orde gekomen in een arrest van de Hoge Raad³⁸ in 2002 waarin sprake was van een onaangekondigde waarneming ter plaatse. Een medewerker van belastingplichtige werd bevestigd omtrent de omzet van de onderneming zonder dat hij in de gelegenheid werd gesteld de firmanten te spreken. Onduidelijk bleef waarom de controle niet werd aangekondigd. Voorts was geen verslag gemaakt van de waarneming ter plaatse. De Hoge Raad overwoog: "*dat de wijze waarop de verklaring is verkregen, de mogelijkheid voor de inspecteur om zonder een beroep te hoeven doen op een wettelijke bevoegdheid de beschikking over de gewenste informatie te verkrijgen, te buiten gaat.*" De verklaring van de medewerker werd van het bewijs uitgesloten.

De regering heeft in de parlementaire geschiedenis vermeld dat het de inspecteur in principe is toegestaan de computer van de administratieplichtige te koppelen aan de computer van de Belastingdienst³⁹, doch dat dit op technische of economische gronden niet nodig of nuttig is. Voorts bestaan er risico's met betrekking tot virussen en andere beschadigingen ten aanzien van de gegevensdragers van de administratieplichtige. Het is daarbij de vraag of de koppeling 'nog van deze tijd' is. De mogelijkheid om 'forensic images' te maken van de gegevensdragers op de computer van de administratieplichtige hebben immers tot gevolg dat de noodzaak tot een rechtstreekse koppeling is komen te vervallen. In het verleden werd ervan uitgegaan dat de controle plaatsvond op de computer van de administratieplichtige. De medewerking kon worden afgedwongen op grond van het zesde lid van art. 52 AWR.⁴⁰ Indien de controle door de Belastingdienst plaatsvindt op een kopie van de gegevensdrager van de administratieplichtige kunnen daarop allerlei bewerkingen plaatsvinden die uit hoofde van controledoeleinden opportuun zijn. Zo kan met specifieke software getracht worden negatieve kassen te achterhalen of een chikwadraatmethode worden toegepast. Ook voor een geldsteekproef kan het nuttig zijn dat er een bepaalde rubricering plaatsvindt op de kopie van de administratie van de administratieplichtige.

³⁷ *Kamerstukken II* 1990/91, 21 287, nr. 5, p. 15 en 16.

³⁸ HR 27 september 2002, *BNB* 2003/13.

³⁹ *Kamerstukken II*, 21 287, nr. 3, p. 21.

⁴⁰ *Kamerstukken II*, 21 287, nr. 5, p. 11 en nr. 8, p. 9.

De reikwijdte van de medewerkingsplicht in de artt. 47 en 52, lid 6, AWR lijkt onbeperkt. In de literatuur⁴¹ wordt echter betoogd dat de inspecteur aannemelijk dient te maken welke bestanden van belang kunnen zijn voor het onderzoek. De medewerkingsplicht wordt dus begrensd door het doel van het onderzoek. Uit de rechtspraak omtrent het equivalent van deze medewerkingsplichten in de Awb, te weten art. 5:17 Awb, kan worden afgeleid dat het vorderen van een forensic image van een netwerk wellicht is toegestaan, maar dat aan het onderzoek op deze kopie wel voorwaarden dienen te worden gesteld. Een dergelijke image omvat veelal tevens alle bestanden die door de administratieplichtige werden verwijderd en dus niet meer aan dat lichaam ter beschikking stonden. Een bestuursorgaan heeft echter de mogelijkheid om met behulp van speciale software ook dergelijke, ogenschijnlijk vernietigde bestanden wederom 'tot leven' te brengen. Voorts kan een kopie informatie bevatten ten aanzien waarvan het (informele) verschoningsrecht geldt. In dergelijke situaties is beslist dat bij het onderzoek een gemachtigde aanwezig kan zijn van het lichaam waarvan van de administratie de forensic image werd gemaakt. Voorts is geoordeeld dat het bestuursorgaan dient aan te geven welke software wordt gebruikt en met welke termen in de bestanden wordt gezocht. Op die manier is de administratieplichtige in de gelegenheid gericht verweer te voeren ten aanzien van de bestanden die door het bestuursorgaan worden achterhaald.⁴²

7.9. Ten slotte

- Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht stelt ten onrechte dat een bewaarplicht bestaat voor gegevensdragers die van belang *kunnen* zijn, nu dit criterium niet voortvloeit uit art. 52 AWR;
- Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht stelt ten onrechte dat de bewaartermijn aanvangt op het moment dat een gegevensdrager niet langer tot de (jaar)administratie behoort. Een dergelijke jaaradministratie bestaat niet. Op grond van de tekst van de wet kunnen gegevens die niet meer van belang zijn en al gedurende zeven jaren in de administratie zijn opgenomen, worden vernietigd.

⁴¹ A.K.H. Klein Sprokkelhorst, NDFR artikelsgewijs commentaar op art. 52 AWR, 5.2.

⁴² Rb 's-Gravenhage 9 april 2003, *LJN* AF7069, KG 2003, 117 en Rb 's-Gravenhage 13 oktober 2008, *LJN* BH2647.

Redenerend vanuit de mogelijkheid van de controle vangt de bewaartermijn aan op het moment dat een gegevensdrager fiscaal irrelevant is geworden;

- De bepaling in het zesde lid van art. 52 AWR voegt niets toe ten opzichte van de bepalingen in art. 47 AWR en kan dien-tengevolge worden geschrapt;
- Een controle dient binnen een redelijke termijn te kunnen plaatsvinden, hetgeen betekent dat een belastingplichtige niet onverwijld alle vragen van een inspecteur moet kunnen beantwoorden. Onder omstandigheden kan de eis van een controle binnen een redelijke termijn met zich medebrengen dat een papieren administratie wordt gedigitaliseerd;
- Het koppelen van de computer van de Belastingdienst aan die van de administratieplichtige is in het huidige tijdsgewricht niet meer nuttig en nodig. Als digitale kopieën worden gemaakt mag de belastingplichtige verlangen dat hem inzicht wordt verschaft in de wijze van controle.