

De informatiebeschikking: rechtsbescherming of slechts een illusie?

Mw. mr. A. M. E. Nuyens^{*} en mw. mr. G. H. Ulrich^{**}

Op grond van fiscale wetgeving – art. 47 e.v. Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) – kan de inspecteur belasting- en administratieplichtigen verzoeken informatie te verstrekken die fiscaal relevant kan zijn. De grenzen van deze informatie- en administratieplicht en de daarbij behorende bevoegdheden van de inspecteur zijn niet altijd even helder. Tot medio 2011 bestond nauwelijks rechtsbescherming voor degenen die met onduidelijkheden over deze informatie- of administratieplicht werden geconfronteerd. De reikwijdte van bijvoorbeeld de informatieverplichting kon alleen achteraf aan de orde worden gesteld in de procedure tegen de aanslag waarop het informatieverzoek betrekking had. Als een belastingplichtige al in een eerder stadium bevestiging wilde dat hij de inlichtingen waarom de inspecteur verzocht niet behoefde te verstrekken, moest hij een kort geding bij de civiele (rest)rechter aanhangig maken.

1. Inleiding

1.1. Wet (svoorstel) rechtsbescherming bij controlehandelingen

Op 12 juli 2006 hebben de Tweede Kamerleden Dezentjé Hamming-Bleumink en Crone¹ een wetsvoorstel ingediend houdende een wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ten behoeve van de rechtsbescherming van belastingplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus. Op 1 juli 2011 is het meermalen gewijzigde wetsvoorstel² in werking getreden.³

In het uiteindelijke wetsvoorstel worden twee beschikkingen geïntroduceerd. Ten eerste de informatiebeschikking over de 'eigen' informatieplicht. Ten tweede de kostenvergoedingsbeschikking over de administratieplicht en de informatieplicht over derden. In dit artikel beperken wij ons tot de behandeling van een aantal onderdelen van de informatiebeschikking.⁴

1.2. Beknopte weergave van de regeling van de informatiebeschikking

Als niet of niet volledig wordt voldaan aan de informatieverplichting van onder andere art. 47 AWR kán de inspecteur op basis van art. 52a AWR een voor bezwaar vatbare informatiebeschikking vaststellen. In deze beschikking geeft de inspecteur weer dat niet is voldaan aan de verplichting en wat de consequenties zijn van het niet nakomen. Blijkens de Tweede nota van wijziging dient de beschikking niet slechts

als aanknopingspunt voor een rechtsingang, maar ook 'om een moment van heroverweging te bieden aan zowel de informatieplichtige als aan de inspecteur en om in voorkomende gevallen de gelegenheid te geven om standpunten te verduidelijken'. Voorts wordt nog opgemerkt dat de inspecteur nauwkeurig moet omschrijven 'wat hij verwacht van de informatieplichtige en goed motiveert waarom hij meent dat het gevraagde relevant kan zijn voor de belastingheffing van deze betrokkene'.⁵ Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel wordt ten slotte nog expliciet opgemerkt dat de inspecteur in zijn beschikking *nogmaals* vraagt om het verstrekken van de informatie.⁶ De verplichting tot het stellen van deze vraag staat niet met zoveel woorden in lid 1 van art. 52a AWR.

Als geen bezwaar wordt gemaakt tegen de informatiebeschikking of afwijzend wordt beslist op aangewende rechtsmiddelen, wordt de informatiebeschikking onherroepelijk. Dit heeft blijkens de Kamerstukken tot gevolg dat in de eventuele procedure tegen de aanslag(en) waarbij omkering en verzwaring van de bewijslast aan de orde zijn, de rechtmatigheid van het verzoek om informatie en het (niet) voldoen daaraan (ergo: de informatiebeschikking) niet meer ter discussie kan worden gesteld.⁷

1.3. Vraagtekens

De (procedurele) gevolgen van de invoering van de informatiebeschikking zijn niet glashelder. Ten eerste is onduidelijk of bezwaar en beroep tegen de informatiebeschikking schorsende werking met zich meebrengen. Hierop zal in para-

De informatiebeschikking: rechtsbescherming of slechts een illusie?

graaf 2 worden ingegaan. Ten tweede kunnen vraagtekens worden gezet bij de verwijzing in de parlementaire stukken naar het arrest van de Hoge Raad van 10 februari 1988 (BNB 1988/160). Daarin is beslist dat het de inspecteur niet vrij staat om, nadat beroep bij de rechter is ingesteld, ter verkrijging van nadere gegevens die hij ten behoeve van de bewijsvoering in die zaak meent nodig te hebben, alsnog van belanghebbende te vorderen dat hij die boeken en/of bescheiden ter inzage verstrekt. Dit is dan aan de rechter, aan wie de inspecteur in de beroepsfase kan verzoeken om inlichtingen te vragen of een boekenonderzoek te doen instellen. Achtergrond van de beperking van de bevoegdheden van de inspecteur is dat de belastingadministratie en de belastingplichtige voor de rechter geen ongelijke procespartijen mogen zijn. In paragraaf 3 zal hieraan uitgebreider aandacht worden besteed. Vervolgens zal in paragraaf 4 worden stilgestaan bij lid 4 van art. 52a AWR, waarin – kort gezegd – is bepaald dat de inspecteur naast het vaststellen van een informatiebeschikking ook nog steeds de civiele weg kan bewandelen. De vraag is onder andere hoe beide trajecten zich tot elkaar verhouden. Ten slotte zal worden afgesloten met een conclusie in paragraaf 5.

2. Rechtsmiddelen en schorsende werking

Tijdens de ‘loopbaan’ van het onderhavige wetsvoorstel zijn vooral in de beginfase veel woorden gewijd aan de vraag of het aanwenden van rechtsmiddelen tegen de informatiebeschikking schorsende werking moest hebben. De rol van de voorlopige voorziening (art. 8:81 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb)) is in dit kader uitgebreid besproken. Opvallend is dat na de Tweede nota van wijziging met geen woord meer wordt gerept over de voorlopige voorziening.

Aan de hand van de ontwikkeling (of beter: verandering) van het wetsvoorstel zal in deze paragraaf worden onderzocht of een verzoek om informatie – zoals dat door de inspecteur wordt herhaald in de beschikking – op enig moment kan worden opgeschort.

2.1. Algemeen: geen schorsende werking

Allereerst is van belang om kort vast te stellen hoe de hoofdregel in het commune bestuursrecht luidt. Art. 6:16 Awb bepaalt de ‘normale’ gang van zaken bij bezwaar en beroep, inhoudende dat bezwaar en beroep niet de werking van het besluit beïnvloeden waartegen ze zijn gericht. In zijn algemeenheid zal dus ondanks het aanwenden van rechtsmiddelen de in een besluit gegeven verplichting voortduren.

2.2. Uitzondering volgens initiatiefnemers: voorlopige voorziening

In de tweede memorie van toelichting (naar aanleiding van de eerste wijziging) wordt aangehaakt bij deze hoofdregel en wordt de uitzonderingsmogelijkheid daarop besproken:⁸

‘Het uitgangspunt van de Awb is dat bezwaar en beroep tegen een beschikking, en dus ook tegen een controlehandeling, de werking ervan niet opschorten (artikel 6:16 Awb).

(...) de indieners [geven; toev. AN/GU] de voorkeur aan een regeling waarbij de betrokkene in actie zal moeten komen om schorsende werking te bereiken, namelijk door een verzoek om een voorlopige voorziening in te dienen bij de voorzieningenrechter van de rechtbank (artikel 8:81 Awb).

Die mogelijkheid heeft hij in het stelsel van de Awb zodra hij een bezwaarschrift tegen de beschikking van de inspecteur heeft ingediend. (...)

Het indienen van een verzoek om een voorlopige voorziening is noodzakelijk om schorsing van de informatieplicht of ten minste de hierna te bespreken nadere termijn voor de naleving daarvan te krijgen. Degene die niet binnen de gestelde termijn aan het verzoek van de fiscus voldoet, dreigt anders te worden geconfronteerd met omkering van de bewijslast. Wij gaan er daarom van uit dat in deze gevallen voldaan wordt aan de voorwaarde uit artikel 8:81, eerste lid, Awb dat sprake moet zijn van een spoedeisend belang van de verzoeker.’

Uit dit citaat blijkt dat het de bedoeling van de initiatiefnemers was dat bezwaar en beroep tegen de informatiebeschikking (conform de algemene regel) in beginsel geen schorsende werking met zich mee zouden brengen. Voor het bewerkstelligen van schorsende werking zal de ‘informatieplichtige’⁹ – aldus de indieners – eerst bezwaar moeten maken tegen de beschikking en vervolgens een verzoek om een voorlopige voorziening moeten indienen bij de voorzieningenrechter van de rechtbank. De verwijzing van de Raad van State in zijn advies naar de mogelijkheid om een regeling te creëren die zou voorzien in schorsende werking tenzij de voorzieningenrechter op verzoek van de inspecteur anders zou beslissen, werd niet omarmd.¹⁰

De keuze voor het door de belastingplichtige moeten vragen om een voorlopige voorziening teneinde schorsende werking te kunnen bewerkstelligen, zou blijkens de Nota naar aanleiding van het verslag leiden tot het volgende procedurele traject.

- De rechtbank kan het verzoek om een voorlopige voorziening ongegrond verklaren. Als het verzoek binnen tien dagen na de dagtekening van de beschikking is ingediend en niet bij voorbaat kansloos is, kan de rechter de inspecteur verplichten een nadere termijn aan de informatieplichtige te stellen waarbinnen aan het verzoek zal moeten worden voldaan.¹¹ De rechtbank kan eveneens zelf een nadere termijn stellen voor het voldoen aan de in de informatiebeschikking bedoelde verplichtingen. Op dat moment zal dus niet direct sprake zijn van omkering en verzwaring van de bewijslast, omdat de informatie nog niet is verstrekt. Er bestaat dus een herstelmogelijkheid.
- Als de rechtbank het verzoek om een voorlopige voorziening gegrond verklaart, zal de verplichting om informatie te verstrekken worden opgeschort. De aanslag wordt dan

in ieder geval voornamelijk niet met omkering en verzwaring van de bewijslast vastgesteld.¹²

Ook in de brief van 4 april 2008 van de leden Dezentjé Hamming-Bleumink en Tang, waarin zij reageren op het kabinetsstandpunt, wordt nogmaals bevestigd dat de voorgestelde regeling géén schorsende werking heeft. Hierbij wordt opgemerkt dat een 'feitelijk schorsende werking, via een nadere termijn voor het verstrekken van informatie, welbewust aan de staatssecretaris' is overgelaten.¹³ De staatssecretaris zal een 'op maat gesneden' uitwerking kunnen geven in de vorm van beleidsregels die zijn afgestemd op de uitvoeringspraktijk. De leden van de SP-fractie vragen zich in de Nota naar aanleiding van het verslag terecht af waarom de regeling in een beleidsregel moet worden neergelegd en waarom dit niet in de wet zelf kan worden geregeld.¹⁴

2.3. Uiteindelijke wettelijke bepaling: feitelijk schorsende werking

In de Tweede nota van wijziging wordt het wetsvoorstel op een aantal onderdelen drastisch gewijzigd en leidt dit uiteindelijk (goedgekeurd) tot de huidige wettekst. In deze nota is vermeld dat als de informatieplichtige tijdens de bezwaarfase alsnog met de gevraagde informatie besluit te komen en de inspecteur en informatieplichtige overeenstemming bereiken, de inspecteur een nieuwe termijn kan verlenen voor het voldoen aan de verplichtingen. Voorts wordt opgemerkt dat deze mogelijkheid tot het stellen van een nieuwe termijn evenzeer geldt wanneer de inspecteur meent dat de informatieplichtige op redelijke grond kan twijfelen aan de informatieplicht en tijdens de bezwaarfase overeenstemming wordt bereikt over de omvang van deze informatieplicht. Als de inspecteur en de informatieplichtige er tijdens de bezwaarfase niet uitkomen, staat voor de belastingplichtige beroep bij de rechtbank open en is er voor de inspecteur geen aanleiding om een nieuwe termijn te gunnen. In verband met het uitgangspunt van *equality of arms* is geregeld dat de rechter de informatieplichtige een nieuwe, redelijke termijn geeft om alsnog aan zijn informatieverzoek te voldoen. Slechts wanneer het bezwaar en beroep worden gebruikt om de voortgang van het proces te traineren, is er geen aanleiding voor een nieuwe termijn.¹⁵

Uit het vorenstaande en de tekst van de nieuwe wetsbepalingen kan de volgende informatiebeschikkingsroute worden gedestilleerd. De inspecteur verzoekt om informatie. Zodra naar zijn oordeel niet of niet volledig is voldaan aan het verzoek, kan hij een informatiebeschikking vaststellen. Daarin wordt nogmaals om de informatie gevraagd. Als de belastingplichtige het niet eens is met de inhoud van de beschikking, zal hij daartegen bezwaar moeten maken. In het kader van de bezwaarprocedure kan een nieuwe termijn worden afgesproken om aan de verplichting te voldoen. Als de bezwaarfase niet tot een voor de belastingplichtige bevredigende uitkomst leidt, kan een beroepsfase volgen. Als de rechtbank het beroep ongegrond verklaart, stelt zij ingevol-

ge art. 27e, lid 2, AWR, een nieuwe termijn voor het voldoen aan de in de beschikking genoemde verplichtingen, tenzij sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht.¹⁶ Ten slotte bestaat nog de mogelijkheid van hoger beroep en beroep in cassatie.¹⁷

Aandacht verdient nog waarom de expliciet in de wet opgenomen 'herkansingsmogelijkheid' in beroep ook niet is vermeld in art. 25 AWR voor de bezwaarfase.¹⁸ De initiatiefnemers lijken ervan uit te gaan dat het stellen van een nadere termijn in bezwaar niet in alle gevallen zinvol is, bijvoorbeeld als de inspecteur en de belastingplichtige 'er niet uitkomen'. Dit is dan blijkbaar aanleiding om überhaupt geen verplichting tot het stellen van een nadere termijn in de bezwaarfase in de wet op te nemen, terwijl ook legio voorbeelden worden genoemd wanneer het wel zinvol zou zijn. Reden om ten minste in een beleidsregel te verankeren dat de inspecteur in beginsel verplicht is een herkansing te bieden.

Uit de inhoud van de Tweede nota van wijziging en de wettekst leiden wij af dat – ondanks hetgeen in de Kamerstukken voor de laatste wijziging is vermeld – het aanwenden van rechtsmiddelen tegen de informatiebeschikking (feitelijk) wel schorsende werking met zich meebrengt. De inspecteur en de rechter zullen immers – uitzonderingen daargelaten – de informatieplichtige een nadere termijn stellen om (alsnog) aan de verplichtingen te voldoen. Beide partijen zullen opnieuw 'om de tafel' moeten gaan zitten. Alsdan is in beginsel geen voorlopige voorziening nodig.¹⁹ Feit blijft echter dat een verzoek om een voorlopige voorziening wél mogelijk blijft.

3. BNB 1988/160

In het arrest van de Hoge Raad van 10 februari 1988, BNB 1988/160, stond de vraag centraal of de inspecteur, die door het hof in de gelegenheid was gesteld nader bewijs te leveren, informatie mocht gebruiken die hij, naar aanleiding van de door het hof gegeven gelegenheid, had gevorderd bij de belanghebbende. De Hoge Raad oordeelde dat de fase voorafgaand aan het beroep wordt gekenmerkt door ongelijkheid van partijen. In deze fase staan aan de inspecteur dwangmiddelen als art. 47 AWR ten dienste. De fase na het beroep wordt beheerst door de algemene beginselen van procesrecht en wordt daarom gekenmerkt door de gelijkheid van procespartijen. Het kan naar het oordeel van de Hoge Raad niet worden aanvaard dat het gedurende de loop van de fase na het instellen van het beroep één der procespartijen zou zijn toegestaan om de 'andere partij te dwingen aan bewijsvoering te haren laste mee te werken'. De Hoge Raad vernietigde de uitspraak van het hof, omdat het hof zijn beslissing mede had doen steunen op gegevens die de inspecteur onbevoegdlijk van de belanghebbende had verkregen.

De informatiebeschikking: rechtsbescherming of slechts een illusie?

In de nota naar aanleiding van het verslag bij het initiatiefwetsvoorstel wordt – zoals aangegeven – naar *BNB 1988/160* verwezen. Opgemerkt wordt dat, als de voorzieningenrechter het verzoek van een informatieplichtige afwijst, waardoor de informatie toch moet worden verstrekt, en als na het voeren van een bodemprocedure blijkt dat het verzoek om informatie van de fiscus toch onrechtmatig was, de rechter kan beslissen dat de onbevoegdheid door de fiscus verkregen informatie niet mag worden gebruikt als bewijs ter onderbouwing van een aanslag.²⁰

In deze passage wordt onzes inziens een onjuiste toepassing gegeven aan *BNB 1988/160*. Naar wij menen, heeft de Hoge Raad namelijk bedoeld dat de partijen ten overstaan van de rechter gelijk zijn en de informatieplichtige dan in het geheel niet mag worden gedwongen informatie te verstrekken. Uit de desbetreffende passage uit de nota volgt echter dat de informatieplichtige wél mag worden gedwongen de informatie te verstrekken, maar dat, als later blijkt dat het informatieverzoek onrechtmatig was, de informatie niet mag worden gebruikt. Dat is een lapmiddel achteraf, terwijl ten principale de informatieplichtige niet zou moeten worden gedwongen – in een procedure over de reikwijdte van de verplichting – inlichtingen te verstrekken.

Na het aanleveren van dit artikel bij de redactie zijn wij bekend geraakt met de recente uitspraak van Hof Amsterdam van 20 oktober 2011.²¹ In deze uitspraak wordt – voor zover wij hebben kunnen bezien – voor de eerste maal gerept over een informatiebeschikking. In deze zaak die bij het hof in hoger beroep voorlag, was de omkering en verzwaring van de bewijslast aan de orde. Het hof heeft geoordeeld dat het ‘oude’ recht van toepassing is, doch wijdt nog een aantal overwegingen aan het nemen van een informatiebeschikking. Volgens het hof houdt het vaststellen van een informatiebeschikking verband met het uitoefenen van de desbetreffende informatiebevoegdheid en deze uitoefening is naar het oordeel van het hof in (hoger) beroep niet meer toegestaan. Ter onderbouwing hiervan verwijst het hof naar *BNB 1988/160* met de woorden dat ‘de uitoefening van een informatiebevoegdheid ten aanzien van een belastingplichtige/procespartij in de (hoger)beroepsfase niet is toegestaan’. Ons inziens is dit een juiste uitleg van het arrest van de Hoge Raad.

4. De civiele route

In art. 52a, lid 4, AWR wordt de reeds bestaande mogelijkheid van de inspecteur om een procedure aanhangig te maken bij de civiele rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de informatie- en administratieverplichtingen op straffe van een dwangsom, wettelijk verankerd. Naast het vaststellen van een informatiebeschikking kan de inspecteur dus een civiele procedure aanhangig maken.

De Raad van State had inhoudelijke kritiek op deze voorgestelde bepaling en adviseerde deze te schrappen. Bovendien

wordt opgemerkt dat de bepaling overbodig is, zolang in de AWR geen regeling over bestuursdwang is opgenomen. Tot die tijd bestaat er een rechtsingang bij de burgerlijke rechter om nakoming van de informatieverplichting af te dwingen met een dwangsom.²²

In dit verband zij nog opgemerkt dat de Nederlandse Vereniging van Advocaten-Belastingkundigen in haar commentaar op art. 52a, lid 4, AWR de suggestie heeft gedaan de fiscale rechter expliciet de bevoegdheid te geven om naleving van de verplichtingen voortvloeiende uit de informatiebeschikking middels een dwangsom af te dwingen. Volgens de Vereniging wordt op deze wijze een extra procedure voorkomen en wordt tegemoetgekomen aan de kritiek dat de civiele rechter niet voldoende geëquipeerd is om zich over fiscale vraagstukken uit te laten.

De Tweede nota van wijziging vermeldt ter toelichting op art. 52a, lid 4, AWR:²³

‘In het vierde lid van artikel 52a van de AWR is uitdrukkelijk opgenomen dat de inspecteur zich kan wenden tot de burgerlijke rechter om nakoming van een verplichting in bepaalde gevallen met behulp van een dwangsom af te dwingen. Voor de inspecteur blijft de kort-geding-procedure voor de burgerlijke rechter onmisbaar in bijzondere gevallen, namelijk wanneer iedere medewerking wordt geweigerd. Het opnemen van een uitdrukkelijke bepaling dienaangaande op deze plek beoogt zeker te stellen dat door dit voorstel niets verandert aan de bestaande mogelijkheden die dit middel de Belastingdienst biedt. Ook de regelingen, opgenomen in de artikelen 52, zevende lid en 53, vijfde lid, van de AWR doen daar niet aan af.’

Opvallend is dat deze passage suggereert dat de civiele procedure alleen zal worden geëntameerd als sprake is van een bijzonder geval. Een bijzonder geval is volgens de nota aan de orde als iedere medewerking wordt geweigerd. De vraag rijst wat hieronder wordt verstaan. Zodra de informatieplichtige de informatiebeschikking ontvangt, daartegen rechtsmiddelen aanwendt en in afwachting van het oordeel van de rechter de gevraagde inlichtingen niet verstrekt, werkt de informatieplichtige (voor zover hij dat al zou kunnen) niet mee. Op grond van de genoemde maatstaf zal de inspecteur in dergelijke gevallen, waarin de informatieplichtige ‘pas op de plaats maakt’ (wat gezien de schorsende werking door het aanwenden van rechtsmiddelen tegen de informatiebeschikking volstrekt legitiem is²⁴) een civiele procedure beginnen. De informatiebeschikking wordt in dat geval een dode letter, aangezien de inspecteur dan steeds zal grijpen naar het civiele kort geding.

Voorts verdient nog opmerking dat in de parlementaire stukken enerzijds wordt gesteld dat de wettelijke bepaling niets verandert aan de bestaande mogelijkheden van de inspecteur met betrekking tot de civiele procedure en anderzijds de leden van de CDA-fractie opmerken dat de kans op succes voor de inspecteur in deze civiele procedure afneemt.

Volgens de CDA-leden zal de civiele rechter namelijk in zijn oordeel moeten betrekken dat de informatieplichtige bezwaar en beroep heeft aangetekend tegen de informatiebeschikking.²⁵

Zoals aangegeven, is in het vierde lid van art. 52a AWR geen volgorde vastgelegd voor het vaststellen van een informatiebeschikking (en de procedure daartegen) en de civiele route. In theorie kunnen de trajecten naast elkaar lopen of elkaar opvolgen. Als de inspecteur ervoor kiest naast het vaststellen van een informatiebeschikking ook direct de belastingplichtige voor de civiele kortgedingrechter te dagvaarden, ontstaat een onwenselijke situatie. De mogelijkheid bestaat dan immers dat de civiele rechter de belastingplichtige gelast onder verbeurte van een dwangsom de gevraagde informatie te verstrekken, terwijl eveneens bij de fiscale rechter wordt geprocedeerd over de rechtmatigheid van de informatiebeschikking. Het voldoen aan de verplichtingen die voortvloeien uit de informatiebeschikking wordt door het aanwenden van rechtsmiddelen evenwel opgeschort.²⁶

Kortom, dwang om informatie te verstrekken tijdens de bezwaar- en beroepsfase tegen de informatiebeschikking moet worden uitgesloten. Zodra de fiscale rechter oordeelt dat de informatiebeschikking onrechtmatig is, zou de weg naar de civiele rechter voor de inspecteur eveneens afgesloten moeten zijn.²⁷

De Raad van State merkt terecht op:²⁸

‘De Raad adviseert (...) een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als voorwaarde te stellen voordat (...) een civielrechtelijke procedure tot de nakoming van de informatieverplichting met een dwangsom aanhangig mag worden gemaakt.’

Alsdan moet het vierde lid van art. 52a AWR als volgt luiden:

‘Dit artikel laat onverlet de mogelijkheid van de inspecteur om een procedure aanhangig te maken bij de burgerlijke rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de verplichting voortvloeiende uit deze wet op straffe van een dwangsom, mits de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden.’

Als de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, staat de rechtmatigheid van de informatiebeschikking niet meer ter discussie en kan, als de informatieplichtige weigert aan zijn verplichtingen te voldoen, een civiele procedure worden gestart. De vraag is dan wel wat het nut voor de inspecteur in de praktijk nog zal zijn. De inspecteur zal immers, als de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, de aanslag opleggen met toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast. Een civiele procedure starten met als doel het dwingen van de informatieplichtige de informatie te verstrekken ligt op dat moment alleen voor de hand in die gevallen dat de inspecteur de informatie koste wat kost in handen wil krijgen.

Gezien de onduidelijkheid over de samenloop tussen de civiele en fiscale procedure, zal de civiele rechter in concrete gevallen uiterst terughoudend moeten zijn met het toewijzen van een vordering tot het verstrekken van informatie onder verbeurte van een dwangsom, in ieder geval als gelijktijdig ook een procedure tegen de informatiebeschikking loopt.

5. Conclusie

Het inmiddels in werking getreden wetsvoorstel beoogt onder andere de rechtsbescherming te vergroten van informatieplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus.

Art. 52a, lid, 4, AWR geeft de inspecteur de mogelijkheid om een civiele procedure aanhangig te maken strekkende tot veroordeling tot nakoming van de informatieverplichtingen op straffe van een dwangsom. Naast deze procedure kan door de inspecteur de informatiebeschikking worden vastgesteld. Het is onduidelijk welke waarde kan worden gehecht aan de mogelijkheid van de informatieplichtige om rechtsmiddelen aan te wenden tegen de informatiebeschikking als hem (ondertussen) een dwangsom ‘boven het hoofd hangt’.

Het oorspronkelijke wetsvoorstel kende aan het aanwenden van rechtsmiddelen geen schorsende werking toe. Om schorsende werking te bewerkstelligen zou de informatieplichtige zelf ‘actie’ moeten ondernemen door te verzoeken om een voorlopige voorziening. Na de Tweede nota van wijziging zijn de nieuwe bepalingen zo geformuleerd, dat daaruit kan worden afgeleid dat ‘feitelijk’ sprake is van schorsende werking en dat het verzoeken om een voorlopige voorziening niet noodzakelijk is. Deze feitelijk schorsende werking wordt bewerkstelligd, doordat de inspecteur een nadere termijn kan stellen en de rechter een nadere termijn moet stellen bij bezwaar respectievelijk beroep door de informatieplichtige.

Deze feitelijke schorsende werking doet recht aan de gelijkheid van procespartijen ten overstaan van de rechter, zoals die voortvloeit uit BNB 1988/160.

Uit de parlementaire geschiedenis is af te leiden dat een civiele procedure wordt gestart op het moment dat de informatieplichtige iedere medewerking weigert. Hieruit mag hopelijk niet worden geconcludeerd dat de inspecteur in beginsel standaard een civiele procedure begint als de informatieplichtige in bezwaar en beroep gaat. Dan maakt de informatieplichtige immers (vooralsnog) ‘pas op de plaats’ wegens de schorsende werking die het aanwenden van rechtsmiddelen met zich meebrengt.

Het is aan te bevelen het vierde lid van art. 52a AWR (alsnog) aan te vullen met de woorden ‘mits deze informatiebeschikking onherroepelijk is geworden’. Zo wordt voorko-

De informatiebeschikking: rechtsbescherming of slechts een illusie?

men dat de civiele en fiscale procedure elkaar ongewenst doorkruisen.

Zolang voor de inspecteur evenwel de mogelijkheid bestaat om voorafgaand of gelijktijdig met de procedure tegen de informatiebeschikking inlichtingen af te dwingen met een door de civiele rechter opgelegde dwangsom, kan de rechtsbescherming die zou moeten voortvloeien uit art. 52a AWR als een illusie worden beschouwd. Alleen in die gevallen dat de inspecteur in de civiele procedure niet in het gelijk wordt gesteld, de inspecteur geen civiele procedure start of de civiele procedure pas wordt gestart op het moment dat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, leidt de nieuwe regeling tot een verbetering van de rechtspositie van de informatieplichtige.

* Advocaat bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen en verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg/Tilburg University.

** Juridisch medewerker bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen.

- 1 Vanaf 11 februari 2008 heeft de heer Tang de heer Crone vervangen. De heer Crone was betrokken bij het oorspronkelijke wetsvoorstel, maar heeft de Tweede Kamer verlaten. Kamerstukken II, 2007-2008, 30 645, nr. 8.
- 2 Vanaf 23 juni 2010 heeft de heer Groot de heer Tang vervangen, omdat de heer Tang eveneens de Tweede Kamer heeft verlaten. Kamerstukken II, 2009-2010, 30 645, nr. 17.
- 3 *Stb.* 2011, 265.
- 4 Zie voor een algemeen beeld van het gehele wetsvoorstel o.a. E.B. Pechler, 'Rechtsbescherming tegen controlehandelingen', *NTFR* 2011/15 en M. Muller, 'Facelift van het initiatiefwetsvoorstel over rechtsbescherming bij controlehandelingen', *WFR* 2010/42.
- 5 Kamerstukken II, 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 10-11.
- 6 Handelingen II, 15 september 2010, p. 100-8075.
- 7 Van Eijsden merkt hierbij op dat wellicht toch tijdens de procedure tegen de aanslag ruimte bestaat de rechtmatigheid van het informatieverzoek aan de orde te stellen. J.A.R. van Eijsden, 'Rechtsbescherming tegen controlehandelingen van de fiscus: zou het er dan toch van komen?', *MBB* 2009/10.
- 8 Kamerstukken II, 2007-2008, 30 645, nr. 6, p. 8-9.
- 9 Term die in de parlementaire stukken wordt gebruikt.
- 10 Kamerstukken II, 2007-2008, 30 645, nr. 6, p. 8-10.
- 11 Kamerstukken II, 2007-2008, 30 645, nr. 6, p. 9.
- 12 Kamerstukken II, 2007-2008, 30 645, nr. 6, p. 9.
- 13 Kamerstukken II, 2007-2008, 30 645, nr. 12, p. 7.
- 14 Kamerstukken II, 2007-2008, 30 645, nr. 9, p. 8.
- 15 Kamerstukken II, 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 6 e.v.
- 16 Op de zinsnede 'kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht' wordt in dit artikel niet ingegaan. Zie dienaangaande bijvoorbeeld: E.B. Pechler, par. 2.
- 17 Hoger beroep en beroep in cassatie schorsen de werking van de uitspraak van de rechtbank respectievelijk het gerechtshof (art. 27h, lid 5, AWR en art. 28, lid 7, AWR).
- 18 Zie ook Van Eijsden, p. 5, die zich eveneens afvraagt waarom een soortgelijke bepaling niet is opgenomen voor de inspecteur in de bezwaarfase.
- 19 Ook Muller gaat ervan uit dat bezwaar en beroep schorsende werking met zich meebrengen. Zie par. 3.1.
- 20 Kamerstukken II, 2007-2008, 30 645, nr. 9, p. 9-10.
- 21 Hof Amsterdam, 20 oktober 2011, LJN: BU1566.
- 22 Kamerstukken II, 2009-2010, 30 645, nr. 15, p. 4-5.
- 23 Kamerstukken II, 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 11-12.
- 24 Zie conclusie van par. 2 van dit artikel.
- 25 Kamerstukken I, 2010-2011, 30 645, nr. B, p. 2.
- 26 Zie nogmaals de conclusie van par. 2 van dit artikel.
- 27 Ook Van Eijsden merkt in zijn artikel (p. 5) op dat de reikwijdte van het vierde lid van art. 52a AWR veel te ruim is.
- 28 Kamerstukken II, 2009-2010, 30 645, nr. 15, p. 4.