



NTFR-A 2013/32 Het tweejarig bestaan van de informatiebeschikking; een feestje waard?

Belastingjaar/tijdvak		
Wetsartikelen	NTFRA-art. 1 AWR-art. 25 AWR-art. 27e AWR-art. 47 AWR-art. 52 AWR-art. 52a AWR-art. 25 AWR-art. 52a AWR-art. 25 AWR-art. 52a AWR-art. 25	
Auteur	mr. G.H. Ulrich mr. A.M.E. Nuyens	

1. Inleiding

Op 1 juli 2011 trad de Wet 'houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus' in werking. Sedertdien is ruim twee jaar verstreken. Ons inziens tijd om de jurisprudentie ten aanzien van de bij die wet ingevoerde informatiebeschikking eens onder de loep te nemen.

Voorafgaand aan de invoering van deze nieuwe beschikking en ook in de eerste periode daarna hebben vele schrijvers met ons knelpunten ter zake van de informatiebeschikking gesignaleerd.[1] Aan de hand van de tot begin oktober van dit jaar op rechtspraak.nl gepubliceerde uitspraken (in totaal circa 70[2]) zullen wij bezien of inmiddels (gedeeltelijk) duidelijkheid bestaat op een aantal van die punten, te weten het overgangsrecht, de kwalificatie als informatiebeschikking, de omvang van de rechtmatigheidstoets, de informatiebeschikking in relatie tot de administratie- en bewaarplicht en ten slotte de samenloop met civiele procedure. Daarbij zal zo nodig worden teruggegrepen naar hetgeen in de wetsgeschiedenis is opgemerkt.

Juist voor de toezending van deze bijdrage aan de redactie publiceerde staatssecretaris van Financiën Weekers op 8 oktober 2013 de 'Tussenevaluatie initiatief wetsvoorstel Dezentjé Hamming-Bluemink en Groot'. [3] Dit verslag is (helaas) weinig inhoudelijk van aard. Kort gezegd, is de conclusie van Financiën dat de wet 'een reële aanvulling' lijkt te zijn op de rechtsbescherming van belastingplichtigen, 'terwijl de Belastingdienst niet heeft ingeboet aan slagvaardigheid'. Op bovenstaande thema's wordt in het verslag niet concreet ingegaan. Reden waarom wij het dan ook bij deze signalering van het bestaan van de evaluatie laten.

Ten slotte merken wij in deze inleiding nog op dat het leerstuk van het spanningsveld tussen de verplichting medewerking te verlenen aan informatieverzoeken van de fiscus en het recht niet mee te hoeven werken aan een eigen veroordeling nog steeds vele pennen in beweging houdt.[4] In de gewezen 'informatiebeschikkingsuitspraken' wordt daarop ook ingegaan. Wij zullen daaraan evenwel in het bestek van dit artikel geen aandacht besteden.

2. Overgangsrecht

De op 1 juli 2011 in werking getreden wet bevat geen overgangsrecht. Hof Amsterdam[5] heeft geoordeeld dat in fiscaalbestuursrechtelijke zaken waarin op 1 juli 2011 (hoger) beroep aanhangig is art. 27e AWR, zoals deze bepaling van kracht was vóór 1 juli 2011, van toepassing is.[6] De per 1 juli 2011 geldende tekst van art. 27e AWR kan volgens het hof niet zijn bedoeld voor situaties waarin op 1 juli 2011 (hoger) beroep aanhangig is en de inspecteur niet tot het nemen van een informatiebeschikking bevoegd is. Het hof verwijst in dit kader naar het arrest van de Hoge Raad van 10 februari 1988[7] waarin is geoordeeld dat de uitoefening van een informatiebevoegdheid ten aanzien van een belastingplichtige/procespartij in de (hoger)beroepsfase niet is toegestaan.

Indien een aanslag voor 1 juli 2011 is opgelegd en de uitspraak op bezwaar na die datum is gedaan, is de inspecteur naar het oordeel van diverse rechtbanken niet gehouden om een informatiebeschikking vast te stellen in de bezwaarfase.[8] Dit oordeel leiden de rechters af uit het ontbreken van overgangsrecht.

Terzijde merken wij overigens nog op dat art. 52a, lid 1, AWR de inspecteur de bevoegdheid geeft om een informatiebeschikking te nemen met betrekking tot 'een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking'.

Onduidelijk is of onder de term 'beschikking' ook een uitspraak op bezwaar dient te worden verstaan. Indien dit niet het geval is, zou dat ertoe leiden dat in de bezwaarfase (überhaupt) geen informatiebeschikking meer kan worden genomen. Deze kwestie zullen wij in een afzonderlijk artikel aan de orde stellen.

3. Kwalificatie als informatiebeschikking

In art. 52a AWR is verwoord welke informatie een beschikking moet bevatten. De inspecteur dient op grond van het lid 1 in de beschikking op te nemen dat niet (volledig) is voldaan aan een (van de) verplichting(en) ex art. 41, 47, 47a, 49 en/of 52 AWR[9] en wat de consequenties zijn van het niet nakomen daarvan.[10] In de parlementaire geschiedenis staat voorts nog dat de inspecteur nauwkeurig dient te 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'. [11] Daarnaast is opgemerkt dat de inspecteur in zijn beschikking *nogmaals* vraagt om het verstrekken van de informatie.[12] De verplichting tot het stellen van deze vraag is niet met zoveel woorden opgenomen in art. 52a AWR.

Rechtbank Haarlem oordeelde op 20 juni 2012 dat een informatiebeschikking een vaststelling is van het niet voldoen aan verzoeken tot het verstrekken van inlichtingen.[13] Een brief die deze vaststelling niet bevat, kan niet worden gekwalificeerd als informatiebeschikking. Ook een brief waarin slechts wordt gewezen op de informatieplicht die voortvloeit uit art. 47 AWR kan niet als informatiebeschikking worden aangemerkt.[14] Hof Amsterdam heeft beslist dat van een informatiebeschikking slechts sprake is indien de Belastingdienst vaststelt dat de belanghebbende niet aan zijn inlichtingenplicht heeft voldaan en tevens dat wordt beoogd de daaraan in art. 52a AWR bedoelde rechtsgevolgen te verbinden.

Uit deze uitspraken kan dus worden afgeleid dat de gerechten bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een informatiebeschikking aanknopen bij de voorwaarde als vermeld in art. 52a, lid 1, AWR. Aan de aanvullende – in de parlementaire geschiedenis omschreven – elementen wordt niet (expliciet) getoetst.

4. Rechtmatigheid informatieverzoek en/of -beschikking

Uit de parlementaire geschiedenis volgt dat de behandelaar van een tegen een informatiebeschikking ingesteld bezwaar alsmede de rechter dienen te beoordelen of de informatieverzoeken rechtmatig zijn geweest. In de Tweede nota van wijziging is geschreven:

'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 daarmee de informatiebeschikking.' [15]

Artikel 47 AWR

Rechtbank Arnhem en Rechtbank Zeeland-West-Brabant gaan er in beroepsprocedure van uit dat de rechtmatigheid van de informatiebeschikking dient te worden beoordeeld.[16] Hieruit volgt dan, aldus de rechtbanken, een tweetal vragen dat dient te worden beantwoord. Te weten, (i) of de belanghebbende heeft voldaan aan de wettelijke informatieplicht met hetgeen tot dan aan informatie is geleverd, en (ii) of het opvragen van de betreffende informatie door de Belastingdienst in het kader van de belastingheffing redelijkerwijs noodzakelijk was. Daaraan wordt nog toegevoegd dat 'gezien de redelijke verdeling van de bewijslast (...) op verweerder de bewijslast (rust; toevoeging AN/GU) om aannemelijk te maken dat eiseres niet aan haar informatieplicht heeft voldaan en dat verweerder met zijn informatieverzoek niet de grenzen der redelijkheid heeft overschreden'.

Ter zake van de tweede vraag overweegt Rechtbank Arnhem dat de Belastingdienst een 'redelijk heffingsbelang bij de kennisneming van de verzochte informatie' dient te hebben. Volgens Rechtbank Zeeland-West-Brabant is het van belang dat de inspecteur zich op basis van de hem ter beschikking staande informatie in redelijkheid op het standpunt kon stellen dat de gevraagde gegevens en inlichtingen van belang zouden kunnen zijn omdat die opheldering zouden kunnen geven over de vraag of belanghebbende binnenlands belastingplichtige was.

Rechtbank Haarlem neemt bij de beoordeling van de rechtmatigheid van een informatiebeschikking als uitgangspunt dat de jaarlijkse belastingschuld op zorgvuldige wijze dient te worden vastgesteld.[17] Indien een belastingplichtige beschikt over een buitenlandse bankrekening met een positief saldo, rechtvaardigt dat naar het oordeel van de rechtbank eventuele vragen van de inspecteur. De gevraagde inlichtingen en gegevensdragers kunnen immers van belang zijn voor de belastingheffing ten aanzien van de belanghebbende.[18] Indien de gevraagde inlichtingen niet worden verstrekt, kan en mag de Belastingdienst een informatiebeschikking vaststellen.[19]

Rechtbank Breda is in dit kader van oordeel dat een informatiebeschikking eveneens terecht is afgegeven indien de belanghebbende de gestelde vragen niet naar waarheid heeft beantwoord.[20] De bewijslast dienaangaande rust op de inspecteur.

Artikel 52 AWR

Hof Den Bosch gaat ervan uit dat ook ter zake van de schending van art. 52 AWR een informatiebeschikking kan worden genomen. Op de consequenties daarvan zal in par.5 nader worden ingezoomd. Voorts stelt het hof voorop dat bij de beoordeling van de rechtmatigheid van de informatiebeschikking aan een administratieplichtige het van belang is vast te stellen of (i) de belanghebbende niet of niet volledig heeft voldaan aan de verplichtingen ingevolge art. 52 AWR en (ii) of de inspecteur met het vaststellen van de beschikking is gebleven binnen de grenzen der redelijkheid.[21] Het hof is van oordeel dat het verlies van een deel van de administratie tengevolge van diefstal voor rekening van belanghebbende moet blijven en het afgeven van een informatiebeschikking derhalve binnen de grenzen der redelijkheid blijft.

Omkering en verzwaring van de bewijslast

Wat opvalt is dat in geen van de gepubliceerde informatiebeschikkingsuitspraken (inhoudelijk) is geoordeeld over de toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast, terwijl uit de hiervoor aangehaalde passage uit de Tweede nota van wijziging blijkt dat de wetgever heeft gemeend dat de toepassing van deze sanctie ook als bezwaargrond kan worden aangevoerd. Wellicht is het ontbreken daarvan te wijten aan het feit dat door of namens de betreffende belanghebbenden deze bezwaar- en/of beroepsgrond niet is aangevoerd.

Slechts in één informatiebeschikkingsprocedure is de omkering en verzwaring van de bewijslast wel ter discussie gesteld. Hof Den Bosch oordeelde als volgt:

‘Voor zover belanghebbende stelt dat de Inspecteur met het vaststellen van de beschikking heeft gehandeld in strijd met het evenredigheidsbeginsel omdat de relevantie van de ontbrekende informatie niet de sanctie van de omkering van de bewijslast rechtvaardigt, overweegt het hof als volgt. Ingeval de Inspecteur een eventuele naheffingsaanslag of navorderingsaanslag op zal leggen met omkering van de bewijslast dient alsdan te worden beoordeeld of de Inspecteur heeft gehandeld in strijd met genoemd beginsel en of de Inspecteur met betrekking tot de omvang van de correctie(s) en de daaruit voortvloeiende aanslagen is gebleven binnen de grenzen der redelijkheid. Het staat belanghebbende vrij de haar ter zake toekomende rechtsmiddelen van bezwaar en (hoger)beroep aan te wenden. De grief wordt verworpen.’ [22]

Op vergelijkbare wijze deed het hof de stelling van belanghebbende af dat de omkering van de bewijslast in strijd zou zijn met het doeltreffendheidsbeginsel. Uit deze overwegingen blijkt dat het hof de beoordeling van de vraag of een rechtmatige informatiebeschikking dient te leiden tot deze bewijsrechtelijke sanctie overlaat aan de rechter in de ‘hoofdprocedure’. Dit is dus niet in overeenstemming met de wetsgeschiedenis.

5. Administratie- en bewaarplicht

In par.3 is reeds opgemerkt dat in het eerste lid van art. 52a AWR wordt verwezen naar de administratie- en bewaarverplichting ex art. 52 AWR. Dit betekent dat voor de toepasbaarheid van de omkering en verzwaring van de bewijslast de inspecteur ook bij schending van deze verplichtingen een beschikking dient te nemen.[23]

Uit de wetsgeschiedenis blijkt evenwel dat het de bedoeling was dat voor administratieplichtigen alléén de mogelijkheid van een verzoek om een kostenvergoedingsbeschikking zou openstaan. In de Tweede nota van wijziging staat: ‘De voorliggende nota van wijziging gaat ervan uit dat de huidige praktijk op dit gebied wordt voortgezet en dat de omvang van de administratieverplichtingen niet voor bezwaar en beroep vatbaar wordt. Voor de gevallen waarin in de praktijk vooral behoefte aan rechtsbescherming bestaat, wordt echter wel een rechtsingang gecreëerd’,[24] namelijk die van de kostenvergoedingsbeschikking.

Bewaarplicht

Uit een uitspraak van Hof Amsterdam leiden wij af dat ook het hof twijfelt over de toepasbaarheid van art. 52a AWR.[25] Het hof merkt in het kader van de beoordeling van de ontbreken van overgangsrecht – op: ‘daargelaten de vraag welk gevolg de Wet van 27 mei 2011, *Stb.* 265 heeft als het gaat specifiek om naleving van de bewaarplicht.’

Hof Den Bosch is daarover duidelijker.[26] In de hiervoor aangehaalde hoger beroepsprocedure bij dit hof speelde een kwestie van verlies van een deel van de administratie tengevolge van diefstal uit een auto. Belanghebbende kon daardoor niet beschikken over de door de inspecteur gevraagde ‘informatie en bescheiden’. Het hof oordeelde dat dit ‘verlies’ en het niet voorhanden hebben van een back-up en kopieën van de administratie voor rekening van de belanghebbende moest blijven. De informatiebeschikking was volgens het hof dan ook terecht genomen. Het hof stelde belanghebbende op grond van art. 27e, lid 2, AWR een termijn om alsnog de in de beschikking gestelde vragen te beantwoorden en de daarin verzochte informatie te verstrekken.

Administratieplicht

Diverse rechtbanken hebben inmiddels beslist dat ook bij het niet voldoen aan de administratieplicht een informatiebeschikking dient te worden genomen.[27] Zo ging het in een casus, waarover Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft geoordeeld, om echtgenoten die in oude (oldtimer) bromfietsen en onderdelen handelden. De informatiebeschikking zag op de periode van 2006 tot en met 2010. Uit een fiscaal onderzoek bleek dat belanghebbende vanaf 2009 een summier administratie van zijn activiteiten had bijgehouden. Er was geen kasadministratie. Wel waren er de gegevens van de RDW en de bankbescheiden. Rechtbank Zeeland-West-Brabant besliste in de beroepsprocedure dat de inspecteur er niet in was geslaagd om aannemelijk te maken dat in de periode vóór 1 april 2009 sprake was van een onderneming. In april 2009 ontstond een samenwerkingsverband en werd er een bedrijfsruimte gehuurd. De rechtbank besliste dat pas vanaf dat moment sprake was van een administratieplicht en liet de informatiebeschikking voor zover die zag op de periode vanaf april 2009 in stand. De rechtbank stelde belanghebbende een nieuwe termijn om aan de in de informatiebeschikking genoemde verplichtingen te voldoen. Uit de uitspraak blijkt dat de beschikking ‘de volledige kas- bank- en in- en verkoopadministratie van april 2009 tot en met 2010 en de inkoopverklaringen, voorraadadministratie en winst en verliesrekening over deze jaren’ betrof.

(Geen) nadere termijn

In twee hiervoor uitgewerkte casus hebben beide gerechten de belanghebbende een nadere termijn gesteld voor het alsnog voldoen aan de op hen rustende wettelijke verplichtingen. De vraag is evenwel of bij de schending van de administratie- en bewaarverplichting het wel (steeds) mogelijk is de geconstateerde schending te repareren. Met name bij de laatstgenoemde verplichting zal dat in de praktijk lastig dan wel ondoenlijk zijn. Denk bijvoorbeeld aan een situatie waarin een ondernemer bepaalde kladnotities niet heeft bewaard, terwijl de inspecteur meent dat die aantekeningen wel tot de administratie behoren. Voor de toekomst zou een principiële discussie daarover ten overstaan van de rechter nuttig kunnen zijn. In een informatiebeschikking wordt echter doorgaans een schending ten aanzien van het verleden geconstateerd. De geïntroduceerde kostenbeschikkingsprocedure biedt voor dergelijke gevallen – ons inziens – geen afdoende rechtsbescherming.

De inspecteur dient een informatiebeschikking te nemen met het oog op de omkering en verzwaring van de bewijslast in een latere procedure tegen de aanslag. Het nemen van deze beschikking is een constitutief vereiste. Als de paperassen er feitelijk niet meer zijn (en ook niet meer kunnen worden gereproduceerd), hoeft op grond van art. 27e, lid 2, AWR geen nieuwe termijn te worden gesteld. Aan de (informatie)verplichtingen kan immers geen gevolg meer worden gegeven. Indien van een dergelijk geval sprake is, zal de informatiebeschikkingsprocedure dus beperkt blijven tot de vaststelling of sprake is van een schending. Tenzij in de procedure over de rechtmatigheid van de informatiebeschikking ook wordt beoordeeld of de geconstateerde schending de omkering en verzwaring rechtvaardigt. Zoals in par.4 evenwel is weergegeven, wordt deze laatste toets in de praktijk niet aangelegd. Sterker nog Hof Den Bosch verwijst belanghebbende daarvoor door naar de ‘hoofdprocedure’ tegen de aanslag. Deze verwijzing is *an sich* niet onbegrijpelijk aangezien bij de toetsing van de aanslag de proportionaliteit van de sanctie beter kan worden beoordeeld.

Dienaangaande kan nog worden verwezen naar de toelichting van de indieners van het wetsvoorstel. Zij hebben benadrukt, dat als een

informatiebeschikking definitief vast komt te staan, de omkering en verzwaring van de bewijslast niet per definitie intreedt. Volgens hen zou omkering van de bewijslast niet aan de orde zijn wanneer deze 'zware sanctie' in geen verhouding zou staan tot het heffingsbelang of anderszins onverenigbaar zou zijn met de beginselen van behoorlijk bestuur.[28]

In voornoemde procedure waarin de diefstal van een gedeelte van de administratie aan de orde was, heeft de belanghebbende gesteld dat over de bescheiden niet meer kon worden beschikt. Desniettemin stelt het hof een nadere termijn om aan het verzoek van de inspecteur te voldoen. Daarbij wijdt het hof geen woord aan de onmogelijkheid waarin de belanghebbende verkeerd. Het is gissen of het hof de nood van belanghebbende niet heeft onderkend of dat het (impliciet) meent dat de belanghebbende wellicht op andere wijze haar administratie kan completeren.

De onduidelijkheden die de verwijzing naar art. 52 AWR in art. 52a AWR met zich brengt, zijn thans nog niet opgelost. De vraag of in alle gevallen waarin de inspecteur stelt dat art. 52 AWR is geschonden een afzonderlijke informatiebeschikkingsprocedure aanvullende rechtsbescherming biedt, is in de rechtspraak nog niet aan bod gekomen. Het antwoord kan ook niet in de wetsgeschiedenis worden gevonden, aangezien daaruit blijkt dat de een informatiebeschikking ter zake van art. 52 AWR evident niet is bedoeld.

Tot die tijd zal dus de voorprocedure van informatiebeschikking, die dus niet steeds een extra doel dient, moeten worden doorlopen. Dit leidt op grond van art. 52a, lid 2, AWR tot verlenging van de aanslagtermijn, hetgeen niet direct pas in het streven naar snellere rechtszekerheid voor belastingplichtigen zoals dat is uitgewerkt in het recente wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst.[29]

6. Samenloop met civiele procedure

Een majeur thema waarover de afgelopen jaren veel is gezegd en geschreven, is de samenloop tussen de enerzijds informatiebeschikkingsprocedure en anderzijds het afdwingen van informatie door de inspecteur via de civiele route (art. 52, lid 4, AWR).[30]

In het oorspronkelijke wetsvoorstel werd er nog van uitgegaan dat de civiele weg pas open zou staan eerst nadat de informatiebeschikking onherroepelijk was. Dit was in lijn met de latere kritiek van de Raad van State op deze bepaling. De Raad adviseerde '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'. [31]

De Nederlandse Vereniging van Advocaten-Belastingkundigen heeft gedurende de parlementaire behandeling in haar commentaar de suggestie 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 tegemoet gekomen aan de kritiek dat de civiele rechter niet voldoende geëquipeerd is over fiscale vraagstukken te oordelen.

Deze voorstellen hebben het echter niet gehaald. Beide rechtsgangen kunnen naast elkaar worden bewandeld.[32] Wel is in de wetgeschiedenis verwoord dat de civiele procedure alleen zou worden geëntameerd indien sprake is van een 'bijzonder geval'. Daarvan is volgens de Tweede nota van wijziging sprake indien iedere medewerking wordt geweigerd.[33]

In de praktijk blijken rechters al snel van oordeel dat daarvan sprake is. Zo kan bijvoorbeeld uit een uitspraak van Rechtbank Noord-Holland worden afgeleid dat een vermeende zwartsparder die stelt geen buitenlands vermogen te bezitten, door de fiscus wordt aangemerkt als een 'weigeraar'. [34] Reeds dan zou dus sprake zijn van een bijzonder geval en kan de inspecteur naar een civiel kort geding 'grijpen'. Deze als ook andere rechtbanken in den lande oordelen zelfs naar aanleiding van het verweer dat de bevoegdheid, tot het vorderen van nakoming van art. 47 AWR bij de burgerlijke rechter onder laste van een dwangsom, alleen bedoeld is voor bijzondere gevallen, dat deze voorwaarde niet uit de wet voortvloeit.[35] De rechtsbescherming die de informatiebeschikkingsprocedure beoogde te bieden, wordt daardoor als het ware een dode letter.

De opmerking van de leden van de CDA-fractie dat de kans op succes voor de inspecteur in de civiele procedure afneemt had nog een lichtpuntje kunnen zijn. Volgens de CDA-leden zou de civiele rechter namelijk in zijn oordeel moeten betrekken dat de informatieplichtige bezwaar en beroep heeft aangetekend tegen de informatiebeschikking.[36]

In de praktijk lijkt van deze 'steun in de rug' evenwel weinig terecht te komen.[37] Zo heeft de civiele kamer van Hof Arnhem geoordeeld dat geen informatiebeschikking hoeft te worden uitgevaardigd voordat een kort geding aanhangig wordt gemaakt.[38] Noch uit de tekst van art. 52a AWR, noch uit de wetsgeschiedenis valt naar het oordeel van het hof af te leiden dat met invoering van art. 52a AWR is beoogd de toegang tot de burgerlijke rechter te beperken.[39] Het hof wijst hierbij op de verschillende doelen die de route van de informatiebeschikking en de civiele route dienen.[40] De ingevolge art. 52a AWR op te leggen informatiebeschikking leidt, nadat deze informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, tot een omkering en verzwaring van de bewijslast. Een belastingaanslag zal dan wegens gebrek aan gegevens op basis van een redelijke schatting worden opgelegd. In geval dat de Belastingdienst toch echt behoefte heeft aan de benodigde gegevens om de belastingaanslag op een juist bedrag te kunnen vaststellen, kan middels een kort geding worden gevorderd de benodigde gegevens te verstrekken. Dit laat volgens het hof echter onverlet dat in het geval dat de belanghebbende zich gemotiveerd op het standpunt stelt dat de informatieverzoeken van de Belastingdienst onredelijk of disproportioneel zijn beoordeeld moet worden of de fiscus bij het verzamelen van informatie is gebleven binnen de grenzen van zijn wettelijke bevoegdheden, en of hij daarbij heeft gehandeld in overeenstemming met verdragen, wetgeving en algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De voorzieningenrechter zou in het kader van deze afwegingen kunnen oordelen dat de Belastingdienst eerst de bestuursrechtelijke weg van de informatiebeschikking dient te bewandelen.

Kortom, de hedendaagse praktijk wijst uit dat beide routes naast elkaar kunnen (of dienen te) worden bewandeld. Civiele rechters zetten de deur voor inspecteurs wagenwijd open en passeren de parlementaire commentaren die tegen deze samenloop zijn gegeven. Verbazend daarbij is nog dat in dergelijke gevallen zonder spoedeisend belang (immers de informatiebeschikking schort de aanslagtermijn op) voorzieningen worden getroffen.

Een treffend voorbeeld is de casus die heeft geleid tot het arrest van 12 juli 2013 van de civiele kamer van de Hoge Raad. In deze kort gedingprocedure is kort gezegd beslist dat de belanghebbende was gehouden aan de informatieverzoeken van de inspecteur ex art. 47 AWR te voldoen onder de 'garantie' dat zogenoemd 'wilsafhankelijk materiaal' dat een belastingplichtige in een kort geding verschaft, alleen zal worden gebruikt voor de belastingheffing. Zou de informatie toch worden gebruikt voor fiscale beboeting of strafvervolgung, dan moet de belastingrechter of de strafrechter bepalen welk gevolg aan dit gebruik moet worden verbonden. Voldoet de

belastingplichtige niet aan zijn informatieplicht, dan verbeurt hij een dwangsom. Bij meningsverschillen is het aan de Staat om aannemelijk te maken dat de belastingplichtige daadwerkelijk het van hem verlangde, maar niet door hem afgestane, materiaal kon verschaffen.

Ten tijde van het wijzen van dit civiele arrest was reeds in de fiscale procedure over de informatiebeschikking, die nota bene betrekking had op dezelfde informatievorderingen, (sprong)cassatie aangetekend. De Hoge Raad heeft het niet opportuun geacht beide procedures parallel te beslechten. De vraag is wat thans kan worden verwacht van de Belastingkamer van de Hoge Raad.

Uit de hiervoor aangehaalde rechtsoverwegingen blijkt dat beide procedures verschillende doelen dienen; het vaststellen van een juiste belastingheffing versus de vaststelling dat niet aan wettelijke verplichtingen is voldaan. Of deze verschillen *ipso jure* ook leiden tot een verschillend toetsingskader met mogelijkere wijze dan ook verschillende uitkomsten, zal de tijd leren.[41]

Vermeld dient wel te worden zoals ook in het geval van deze belastingplichtige – dat bij samenloop tussen de procedures de civiele zaak doorgaans (vanwege de lankmoedige houden van de civiele rechters ten aanzien van de vereiste spoedeisendheid) koploper zal zijn. Alleen als daadwerkelijk twee verschillende toetsingskaders worden gehanteerd, zal de civiele rechter niet in het vaarwater komen van zijn fiscaal bestuursrechtelijke collega's. Indien evenwel in beide procedures *grosso modo* dezelfde toets wordt aangelegd (zij het met verschillende consequenties; dwang tot daadwerkelijk verstrekking enerzijds versus constatering van de schending ten behoeve van bewijsrechtelijke consequenties anderzijds), leidt ertoe dat juist niet de fiscale rechter de toon kan zetten. Dat kan ons inziens in het kader van de rechtsbescherminggedachte die aan deze wet ten grondslag ligt, toch niet de bedoeling zijn geweest. Helaas vindt dit gevoel in de tot op heden gewezen jurisprudentie geen weerspiegeling.

7. Conclusie

In de inleiding van dit artikel is kort verwezen naar de Tussenevaluatie van Financiën naar aanleiding van de invoering van de informatiebeschikking. Daarin is geschreven dat 'het op dit moment nog te vroeg is voor een voldoende gefundeerd eindoordeel'. Enerzijds kan deze conclusie worden onderschreven vanwege het feit dat de jurisprudentie tot op heden grotendeels bestaat uit uitspraken die in eerste aanleg zijn gedaan. Anderzijds zijn uit deze rechtspraak in feitelijke instanties al wel bepaalde tendensen, toetsingskaders en standaardoordelen te ontwaren.

Zo kan worden gesignaleerd dat in de rechtspraak nauwelijks wordt aangeknoopt bij hetgeen in de zeer uitvoerige wetsgeschiedenis is opgemerkt. Voorts blijkt dat de knelpunten ter zake van de informatiebeschikking over de schending de administratie- en bewaarplicht nog niet zijn opgelost. Ook de samenloop van de fiscale informatiebeschikkingsprocedure en het civiele kort geding alsmede de bijbehorende toetsingskaders die in deze procedures worden gehanteerd, zijn nog niet uitgekristalliseerd.

Op de vijfde verjaardag van de informatiebeschikking zal er op deze fronten vast klare wijn kunnen worden geschonken.

[1] Zie onder meer J.M. Sitsen, 'De informatiebeschikking om te kunnen beschikken over gevraagde informatie', *FtV* 2011/10; P. America en R. Waaijer, 'De informatieplicht, een ondeugdelijk implantaat in de AWR?', *WFR* 2012-565; A.M.E. Nuyens en G.H. Ulrich, 'De informatiebeschikking: rechtsbescherming of slechts een illusie?', *TFB* 2011/08.

[2] Bij het invoeren van de zoekterm 'informatiebeschikking'.

[3] Besluit van 8 oktober 2013, nr. DGB/2013/5039U.

[4] Zie onder meer E.B. Pechler, 'Chambaz en het verbod op gedwongen zelfincriminatie', *NtFR* 2012/1608; J.H. Asbreuk, 'Informatieverstrekking en art. 6 EVRM', *NtFR-B* 2012/27; G.J.M.E. de Bont, 'Het nemo-teneturbeginsel in een (inter)nationale rechtsorde', *k Moet eerlijk zeggen, Vriendenbundel Henk van Arendonk*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013.

[5] Hof Amsterdam 20 oktober 2011, nr. 09/00637 (ECLI:NL:GHAMS:2011:BU1566), *NtFR* 2011/2851

[6] Dit is in gelijke zin overwogen door Hof Amsterdam op 24 november 2011, nr.09/00193, ECLI:NL:GHAMS:2011:BU6296, *NtFR* 2012/203 in r.o. 4.4.5. In deze zaak waren vragen gesteld op grond van artikel 47 AWR.

[7] HR 10 februari 1988, (ECLI:NL:HR:1988:ZC3761), BNB 1988/160.

[8] Rechtbank Zeeland-West-Brabant 2 januari 2013, nr.11/06206 (ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ5014), *NtFR* 2013/1024, Rechtbank Noord-Holland 14 januari 2013, nr.11/04905 (ECLI:NL:RBNHO:2013:BZ5435), *NtFR* 2013/720, Rechtbank Zeeland-West-Brabant 19 februari 2013, (ECLI:NL:RBZWB:BZ8313), Rechtbank Oost-Nederland 21 februari 2013, nrs. nr.11/05507 t/m nr.11/05521 (ECLI:NL:BRONE:2013:BZ1707) en Rechtbank Oost-Nederland 21 februari 2013, (ECLI:NL:RBONE:2013:BX1604) Rechtbank Gelderland 6 juni 2013, nr.11/01635, (ECLI:NL:RBGEL:2013:CA1888), *NtFR* 2013/1554, en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 18 juni 2013, nr. AWB 12/4803 (ECLI:NL:RBZWB:2013:5879).

[9] Kamerstukken II, 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 5.

[10] Kamerstukken II, 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 10-11.

[11] Kamerstukken II, 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 10-11.

[12] Handelingen II, 15 september 2010, p. 100-8075.

[13] Rechtbank Haarlem 20 juni 2012, nr. 11/06433 (ECLI:NL:RBHAA:2012:BY4217), *NtFR* 2013/193.

[14] Hof Amsterdam 16 mei 2013, nr. 12/00550 (ECLI:NL:GHAMS:2013:CA0470), *NtFR* 2013/1461.

[15] Kamerstukken II, 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 10.

[16] Rechtbank Arnhem 20 november 2012, nr. 12/01227 (ECLI:NL:RBARH:2012:BY3601), *NTFR* 2013/80 en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 19 februari 2013, nr. 12/02732 (ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ8318), *NTFR* 2013/1494.

[17] Rechtbank Haarlem 23 augustus 2012, nrs. 12/0831 en 12/0832 (ECLI:NL:RBHAA:2012:BY9842), *NTFR* 2013/859.

[18] Zie in gelijke zin: Rechtbank Breda 7 september 2012 nr. 12/01181 (ECLI:NL:RBBRE:2012:BY0697) *NTFR* 2013/130 r.o. 2.12. en Rechtbank Den Haag 13 september 2012 nrs. 12/00706 t/m 12/00708 (ECLI:NL:RBSGR:2012:BY3479), *NTFR* 2013/79, r.o. 13.

[19] Zie in gelijke zin: Rechtbank Breda 28 september 2012, nr. 12/01407 (ECLI:NL:RBBRE:2012:BZ2838), *NTFR* 2013/832, r.o. 2.10. en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 januari 2013, nr. 12/02770 (ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ5866), *NTFR* 2013/1683, r.o. 4.2.

[20] Rechtbank Breda 20 september 2012, nr. 12/01937 (ECLI:NL:RBBRE:2012:BY2216), *NTFR* 2013/235.

[21] Hof Den Bosch 23 juli 2013, nr. 12/00714 (ECLI:NL:GHSHE:2013:3380).

[22] Hof Den Bosch 23 juli 2013, nr. 12/00714 (ECLI:NL:GHSHE:2013:3380).

[23] Tenzij (eveneens) sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte.

[24] Kamerstukken II, 2009-2010, 30 645, nr. 14, p. 8.

[25] Hof Amsterdam 20 oktober 2011, nr. 09/00637 (ECLI:NL:GHAMS:2011:BU1566), *NTFR* 2011/2851

[26] Hof Den Bosch 23 juli 2013, nr. 12/00714 (ECLI:NL:GHSHE:2013:3380).

[27] Zie Rechtbank Noord-Holland 14 januari 2013, nrs. 11/4905 t/m 11/4907 (ECLI:NL:RBNHO:2013:BZ5435), *NTFR* 2013/720, Rechtbank Zeeland-West-Brabant 17 juli 2013, nr. 12/06385 (ECLI:NL:RBZWB:2013:5605).

[28] E.B. Pechler, 'Rechtsbescherming tegen controlehandelingen', *NTFR-B* 2011/15.

[29] Kamerstukken II, 2012-2013, 33714, nr. 2 en 3.

[30] Zie onder meer P. America en R. Waaijer, 'De informatieplicht, een ondeugdelijk implantaat in de AWR?', *WFR* 2012/565 en A.M.E. Nuyens en G.H. Ulrich, 'De informatiebeschikking: rechtsbescherming of slechts een illusie?', *TFB* 2011/08. Bij het invoeren van de zoekterm 'informatiebeschikking'.

[31] Kamerstukken II, 2009-2010, 30 645, nr. 15, p. 4.

[32] Zie ook onder meer Rechtbank Amsterdam 6 mei 2013, (ECLI:NL:RBAMS:2013:BZ9607), Rechtbank Amsterdam 6 mei 2013, (ECLI:NL:RBAMS:2013:5709), Rechtbank Amsterdam 6 mei 2013, (ECLI:NL:RBAMS:2013:5711) Rechtbank Amsterdam 6 mei 2013, (ECLI:NL:RBAMS:2013:5713), Rechtbank Amsterdam 6 mei 2013, (ECLI:NL:RBAMS:2013:5715), Rechtbank Amsterdam 31 mei 2013, (ECLI:NL:RBAMS:2013:5714), en Rechtbank Limburg 26 juli 2013, (ECLI:NL:RBLIM:2013:4799).

[33] Kamerstukken II, 2008-2009, 30 645, nr. 14, p. 11-12.

[34] Rechtbank Noord-Holland 18 april 2013, (ECLI:NL:RBNHO:2013:BZ7872).

[35] Zie in gelijke zin Rechtbank Amsterdam 6 mei 2013, (ECLI:NL:RBAMS:2013:5803, ECLI:NL:RBAMS:2013:5709, ECLI:NL:RBAMS:2013:571, ECLI:NL:RBAMS:2013:5713 en ECLI:NL:RBAMS:2013:5715), Rechtbank Amsterdam 16 mei 2013, (ECLI:NL:RBAMS:2013:BZ9607), Rechtbank Amsterdam 31 mei 2013, (ECLI:NL:RBAMS:2013:5714).

[36] Kamerstukken I 2010-2011, 30 645, B, p. 2.

[37] Zie de jurisprudentie bij voetnoot 35.

[38] Hof Arnhem 27 oktober 2011, (ECLI:RBARN:2011:BU5117), zie ook Rechtbank Limburg 27 juli 2013, (ECLI:NL:RBLIM:2013:4799) en Rechtbank Oost-Brabant 27 september 2013, (ECLI:RBOBR:2013:5576).

[39] Een reeds vastgestelde informatiebeschikking behoeft ook niet onherroepelijk te zijn voordat de gang naar de burgerlijke rechter wordt gemaakt (Rechtbank Den Haag 3 april 2012, (ECLI:NL:RBSGR:2012:BW0703) en Rechtbank Amsterdam 6 mei 2013, (ECLI:NL:RBAMS:2013:5709, ECLI:NL:RBAMS:2013:5711, ECLI:NL:RBAMS:2013:5713 en ECLI:NL:RBAMS:2013:5715) en Rechtbank Amsterdam 31 mei 2013, (ECLI:NL:RBAMS:2013:5714).

[40] Zie in gelijke zin: Hof Den Haag, 24 april 2012 (ECLI:NL:GHSGR:2012:BW4595) r.o. 16 en 18.

[41] Daarop wordt in deze bijdrage niet verder ingegaan nu die beoordeling onder de rechter is.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/NTFRA2013-32>

Datum: 28-4-2016 9:22:42

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeleevoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.