

# 10. De informatiebeschikking in recente jurisprudentie

MR. DR. T.A. CRAMWINCKEL EN MR. M.J.S. LAVREYSEN

Naar aanleiding van de toegenomen aandacht voor rechtsbescherming blijft de informatiebeschikking (art. 52a AWR) in de schijnwerpers staan. Zo heeft staatssecretaris Van Rij in de aanbiedingsbrief bij het pakket Belastingplan 2023 aangekondigd dat er een nieuw onderzoek zal worden ingesteld naar de werking van de informatiebeschikking.<sup>1</sup> Het inmiddels gedateerde evaluatierapport uit 2016 vormt voor de staatssecretaris onvoldoende basis om de informatiebeschikkingsprocedure te wijzigen. De regeling behoeft herijking, nu deze in de praktijk niet blijkt uit te werken zoals beoogd.<sup>2</sup>

Ondertussen staat ook de rechtspraak niet stil. Sinds onze vorige analyses van de rechtspraak op het terrein van de informatiebeschikking heeft de Hoge Raad opnieuw een aantal relevante arresten gewezen.<sup>3</sup> Deze nieuwe arresten in het kader van de informatiebeschikking bij zowel de *inlichtingenplicht* (art. 47 AWR) als de *administratieplicht* (art. 52 AWR) zijn het voorwerp van behandeling in deze bijdrage. Wij analyseren de recente arresten in het licht van de door de wetgever beoogde verbetering van de rechtsbescherming. De centrale vraag is daarom of, en zo ja in hoeverre, de recente arresten bijdragen aan een verbetering van de rechtsbescherming. Voor de beantwoording daarvan wordt gebruikgemaakt van de rechtspraak, de parlementaire geschiedenis en de literatuur.

Eerst behandelen wij de ratio van de informatiebeschikking en de hoofdlijnen van art. 52a AWR (onderdeel 1). Vervolgens bespreken wij de recente arresten, telkens gevolgd door een analyse (onderdeel 2). Tot slot maken wij de balans op (onderdeel 3).

## 1. De informatiebeschikking van art. 52a AWR

We schetsen hier de kernelementen van de informatiebeschikkingsregeling en zijn doelstelling. Dit vormt het juridische kader waarbinnen de rechtspraak zal worden

geplaatst. Voor een uitgebreidere bespreking van art. 52a AWR verwijzen wij naar onze eerdere bijdragen.<sup>4</sup>

### 1.1 De inlichtingenplicht en administratieplicht

De belastingplichtige is op grond van art. 47 AWR verplicht om desgevraagd inlichtingen te verstrekken aan de inspecteur (*inlichtingenplicht*). Administratieplichtigen zijn op grond van art. 52 AWR gehouden een administratie bij te houden (*administratieverplichting*). Zij dienen daartoe ook boeken, bescheiden en andere gegevensdragers te bewaren (*bewaarplicht*), dit tezamen wordt de *administratieplicht* genoemd. Op het niet-voldoen aan genoemde inlichtingenplicht en de administratieplicht staat de processuele sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast.<sup>5</sup>

### 1.2 Doel en strekking van art. 52a AWR

De informatiebeschikking is ingevoerd bij de Wet Dezentjé (*Stb.* 2011, 265) met als doel de rechtsbescherming tegen controlehandelingen van de fiscus te verbeteren. Aanleiding was het rechtsbeschermingstekort dat bestond in situaties waarin de inspecteur informatieverzoeken deed aan belastingplichtigen. Niet-voldoen aan zo'n informatieverzoek had als consequentie dat de inspecteur de belastingaanslag kon opleggen met toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast. Deze processuele sanctie leidt ertoe dat het aan de *belastingplichtige* (dus niet de inspecteur) is om te *doen blijken*<sup>6</sup> (dus niet het lichtere 'aannemelijk maken') dat en in hoeverre de opgelegde belastingaanslag niet

1 Staatssecretaris Van Rij, Aanbiedingsbrief pakket Belastingplan 2023, kenmerk 2022-0000215908, p. 15-16.

2 Zie par. 1.2.

3 T.A. Cramwinckel & M.J.S. Lavreysen, 'Recente arresten over de informatiebeschikking en de inlichtingenplicht: verbetering van de rechtsbescherming?', *TfB* 2021/39 en T.A. Cramwinckel & M.J.S. Lavreysen, 'De administratieplicht en de informatiebeschikking: verbetering van de rechtsbescherming in recente arresten?', *TfB* 2022/11.

4 Zie *TfB* 2022/11, par. 2 voor een uitgebreidere omschrijving van de informatiebeschikkingsregeling in het kader van de administratieplicht en *TfB* 2021/39, par. 2 voor die bij de inlichtingenplicht. Wij bouwen daarop voort.

5 Niet-voldoen aan de inlichtingenplicht en administratieplicht is ook strafbaar gesteld in art. 68 en 69 AWR.

6 Oftewel overtuigend aantonen. Zie HR 7 januari 1976, *BNB* 1976/24 en HR 26 januari 1983, *BNB* 1983/90; M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht* (Fiscale Handboeken nr. 9) 2006/VIII.3.

terecht is.<sup>7</sup> Achteraf was de rechtmatigheid van het informatieverzoek echter niet effectief toetsbaar.

De informatiebeschikking moest de rechtsbescherming verbeteren.<sup>8</sup> Of zoals de staatssecretaris het recent heeft verwoord:

‘Doel van de informatiebeschikking is dat belastingplichtigen zich via een directe, effectieve rechtsingang kunnen beschermen tegen onrechtmatige informatieverzoeken van de inspecteur.’<sup>9</sup>

De informatiebeschikking brengt mee dat de processuele sanctie niet eerder kan worden toegepast dan wanneer de inspecteur in het geval van niet (geheel) nakomen van de inlichtingen- of administratieplicht dit vaststelt in een informatiebeschikking en deze beschikking onherroepelijk komt vast te staan.<sup>10</sup> Tegen een informatiebeschikking kunnen rechtsmiddelen worden aangewend. Zo ontstaat een rechtsingang om de rechtmatigheid van het informatieverzoek in een relatief vroeg stadium aan de rechter voor te leggen.<sup>11</sup>

Inmiddels is duidelijk (al sinds de evaluatie in 2016<sup>12</sup>) dat de regeling knelpunten vertoont<sup>13</sup> en belastingplichtigen de beschikking in de praktijk niet altijd ervaren als een verbetering van hun rechtspositie.<sup>14</sup> Zo is het flinke tijdsverloop door de totale procedure een knelpunt en wordt de informatiebeschikking door belastingplichtigen wel ervaren als een pressiemiddel.<sup>15</sup>

De laatste stand van zaken is dat de staatssecretaris nog geen actie onderneemt maar eerst (zowel kwalitatief als kwantitatief) onderzoek laat doen naar de huidige werking van de regeling en knelpunten, alvorens zal worden herijkt

of (en zo ja hoe) de regeling wijziging behoeft.<sup>16</sup> In het voorjaar van 2023 wordt de Kamer geïnformeerd over de stand van zaken en de onderzoeksopzet. Het onderzoeksrapport staat gepland voor september 2023.<sup>17</sup>

## 2. Recente ontwikkelingen in de rechtspraak

### 2.1 Inleiding

Via [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl) hebben wij een zoekopdracht uitgevoerd om recente rechtspraak in het kader van de informatiebeschikking te identificeren (laatstelijk 31 maart 2023).<sup>18</sup> Dat leverde vier relevante arresten op.<sup>19</sup> Deze gaan over verschillende aspecten van de informatiebeschikking, waaronder termijnkwesies (par. 2.2), de omkering en verzwaring van de bewijslast (par. 2.3-2.4) en het nemen van meerdere informatiebeschikkingen (par. 2.5). Wij houden de rechtsregels uit de arresten tegen het licht van de doelstelling van art. 52a AWR (par. 1).

### 2.2 HR 28 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:84, NTFR 2022/624 (termijnverlenging bij van rechtswege vervallen informatiebeschikking)

Wordt de termijn voor het opleggen van een aanslag verlengd met de periode tussen het geven van een informatiebeschikking en het van rechtswege vervallen daarvan? Deze vraag speelde in het arrest van 28 januari 2022.<sup>20</sup> Aanleiding voor de zaak was een woonplaatsdiscussie voor een belastingadviseur (belanghebbende), die ingeschreven stond in Thailand, maar volgens de inspecteur binnenlands belastingplichtig was. De inspecteur nam voor de jaren 2011-2013 informatiebeschikkingen, waartegen belanghebbende rechtsmiddelen instelde. Nog voordat de procedures over de informatiebeschikkingen waren afgerond, legde de inspecteur belastingaanslagen op (2011-2014). Bij het vaststellen van de aanslagen vervielen de informatiebeschikkingen van rechtswege ex art. 52a lid 3 AWR. Het Hof oordeelde hieromtrent dat de termijn voor het opleggen van de aanslag over 2011 was verlengd met de periode tussen

7 Art. 25 lid 3 en art. 27e lid 1 AWR.

8 O.a. *Kamerstukken II 2008/09*, 30645, nr. 14, p. 4-5, 10-11 en *Handelingen, Kamerstukken II 2009/10*, 30645, nr. 100, p. 8078.

9 Staatssecretaris Van Rij, Aanbiedingsbrief pakket Belastingplan 2023, kenmerk 2022-0000215908, p. 15.

10 De sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast kan ook worden toegepast indien de vereiste aangifte niet is gedaan (art. 25 lid 3 en art. 27e lid 1 AWR). Dit blijft buiten bespreking.

11 Zie uitgebreider *TFB 2021/39*, par. 2 en *TFB 2022/11*, par. 2.

12 *Kamerstukken I 2016/17*, 30645, nr. F, bijlage en *Kamerstukken II 2016/17*, 33772, nr. 2, bijlage.

13 Zie staatssecretaris Van Rij, Aanbiedingsbrief pakket Belastingplan 2023, kenmerk 2022-0000215908, p. 15-16. Als oplossingsrichtingen voor de knelpunten worden aldaar genoemd: '(i) de informatiebeschikkingsprocedure verkorten door het schrappen van één feitelijke beroepsinstantie, (ii) beperking van de rechtsstrijd in de informatiebeschikkingsprocedure (de rechtmatigheid van de omkering en verzwaring van de bewijslast zou daardoor alleen in de procedure tegen de aanslag ter discussie kunnen worden gesteld), en (iii) de administratie- en bewaarplicht niet langer onder het bereik van de informatiebeschikking laten vallen.'

14 Vgl. Van Roij in *FED 2022/121*, punt 8.

15 Zie recent ook o.a. Redactie van Vakstudie Nieuws, 'De informatiebeschikking is inmiddels wel afgedreven van haar oorspronkelijke doelstelling', *V-N 2022/43.2* en A.J.C. Perdaems & A.H.G.M. Blomen, 'Recht op privacy van de belastingplichtige: een lege huls!', *WFR 2022/195*, par. 7.

16 Staatssecretaris Van Rij, Aanbiedingsbrief pakket Belastingplan 2023, kenmerk 2022-0000215908, p. 16.

17 Zie Planningsoverzicht Financiën 2023, 2023D05553, p. 4. Vreemd is overigens dat het 'Wetsvoorstel Aanpassen systematiek informatiebeschikking' in mei 2023 geagendeerd staat, dus eerder dan het onderzoeksrapport (september 2023).

18 In het zoekveld zijn de volgende filters opgenomen: de term '52a AWR', rechtsgebied 'belastingrecht', instantie 'Hoge Raad', gericht op uitspraken (niet conclusies) met datum uitspraak tussen 1 oktober 2021 en 31 maart 2023. In *TFB 2021/39* hebben we arresten tussen 1 januari 2020-1 oktober 2021 in het kader van art. 47 AWR en de informatiebeschikking geanalyseerd. In *TFB 2022/11* hebben we arresten tussen 1 januari 2020-31 januari 2022 in het kader van art. 52 AWR en de informatiebeschikking geanalyseerd.

19 Via [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl) waren er in totaal 11 hits, waarbij er vier zien op de informatiebeschikking van art. 52a AWR (*NTFR 2022/624*, *NTFR 2022/3501*, *NTFR 2022/3289* en (voor een deel) *NTFR 2022/2079*). De overige zeven resultaten hebben geen betrekking op art. 52a AWR.

20 HR 28 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:84, *BNB 2022/55*, *NTFR 2022/624*.

het geven van de informatiebeschikking en het vervallen daarvan, waardoor de 2011-aanslag tijdig was opgelegd.<sup>21</sup>

## De termijn voor het opleggen van een aanslag wordt óók verlengd in situaties waarin door het opleggen van de aanslag een afgegeven informatiebeschikking van rechtswege vervalt.

De Hoge Raad (r.o. 4.2.2) overweegt eerst dat art. 52a lid 2 AWR de termijn verlengt voor het opleggen van een belastingaanslag in gevallen waarin een informatiebeschikking wordt gegeven. Deze termijnverlenging vangt aan met de bekendmaking van de informatiebeschikking. De termijnverlenging eindigt op het moment waarop de informatiebeschikking (i) onherroepelijk komt vast te staan of (ii) wordt vernietigd. De wet regelt echter niet, zo overweegt de Hoge Raad, wanneer de termijnverlenging eindigt in gevallen waarin de informatiebeschikking (iii) van rechtswege vervalt. De Hoge Raad vult deze leemte op met behulp van één van zijn interpretatiemethoden, de redelijke wetstoepassing, en oordeelt dat de termijnverlenging ook in gevallen waarin de informatiebeschikking van rechtswege vervalt, eindigt, en wel op het moment dat de informatiebeschikking vervalt.<sup>22</sup>

De cassatieklacht van belanghebbende faalt.<sup>23</sup>

### Analyse

Dit arrest biedt een relevante verduidelijking van een kwestie, waarover de wet zelf zweeg: de termijn voor het opleggen van een aanslag wordt óók verlengd in situaties waarin door het opleggen van de aanslag een afgegeven informatiebeschikking van rechtswege vervalt. Die termijn eindigt op het moment dat de informatiebeschikking van rechtswege vervalt. Hier was sprake van een rechtstekort omdat de termijnverlenging van art. 52a lid 2 AWR enkel voorziet in een einde van de verlenging van de aanslagtermijn tot aan het *onherroepelijk worden* of *vernietiging* van de informatiebeschikking. Art. 52 lid 3 AWR regelt op zijn beurt enkel dat de informatiebeschikking vervalt indien de inspecteur een aanslag oplegt voordat een met betrekking tot die aanslag genomen informatiebeschikking onherroepelijk is geworden. Het lijkt er dus op dat de wetgever bij art. 52a lid 2 AWR zich niet heeft gerealiseerd dat er dus ook een derde ‘lot’ (verval van rechtswege) kan zijn weggelegd voor de informatiebeschikking.<sup>24</sup>

Wij vinden de oplossing van de Hoge Raad voor het rechtstekort niet verrassend.<sup>25</sup> Een andere uitkomst kan immers als gevolg hebben dat – om de termijnverlenging zeker te stellen – de inspecteur zou moeten doorprocederen over de informatiebeschikking om tot een wél in art. 52a lid 2 AWR geregeld geval (d.w.z. (i) onherroepelijke informatiebeschikking of (ii) vernietiging) te komen.<sup>26</sup> Dit zou volgens ons haaks staan op het doel van de informatiebeschikking en niet ten goede komen aan de belangen van belastingplichtigen ten opzichte van de controlebevoegdheden van de inspecteur, evenals de uitvoeringspraktijk. Het levert een *incentive* op die strijdig is met de functie van een termijn (een specifieke periode bepalen; rechtszekerheid), de verlenging daarvan (deze dient een specifiek doel, zoals zekerstellen dat de aanslagtermijn niet om een onbedoelde reden verstrijkt;<sup>27</sup> rechtsgelijkheid) en het doel van de informatiebeschikking (rechtsbescherming versterken).

Voor wat betreft de rechtsvindingsmethode valt op dat de Hoge Raad de redelijke wetstoepassing heeft toegepast. Deze interpretatiemethode, die relatief weinig<sup>28</sup> voorkomt, komt als een soort restcategorie aan de orde indien de rechter aan de hand van de gebruikelijke interpretatiemethoden (zoals de grammaticale, wetssystematische of teleologische methode) niet tot een gewenst resultaat komt.<sup>29</sup> Volgens ons is de gekozen oplossing van de Hoge Raad niet alleen redelijk, maar vooral ook passend bij het wettelijke systeem van art. 52a AWR (wetssystematisch) en in lijn met doel en strekking van art. 52a lid 2 en 3 AWR (teleologisch).<sup>30</sup> ‘Onder aan de streep’ maakt het evenwel niet uit en draagt de gekozen oplossing voor het rechtstekort bij aan een verbetering van de rechtsbescherming.

Tot slot merken we op dat in theorie de inspecteur een informatiebeschikking kan nemen met (slechts) het doel de aanslagtermijn te verlengen. Dat lijkt ons niet houdbaar. Het zou oneigenlijk gebruik opleveren van de informatiebeschikking, die immers niet bedoeld is voor termijnverlengingen in de aanslagregeling (zie par. 1.2). Daarbij komt dat de inspecteur is gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (abbb).<sup>31</sup> Zo zal het verbod op *détournement de pouvoir*<sup>32</sup> eraan in de weg staan om de bevoegdheid om een informatiebeschikking te nemen voor een ander doel in te zetten. De Belastingdienst is zich hier overi-

21 Gerechtshof Den Haag 8 december 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:2762, NTFR 2021/1034, r.o. 5.18-5.23 en r.o. 5.15-5.17.

22 Zie r.o. 4.2.2 van het arrest.

23 Een ander punt dat in dit arrest speelde was omkering en verzwaring van de bewijslast op basis van het niet doen van de vereiste aangifte, zie r.o. 4.3.2.

24 Zie ook het commentaar van de redactie in V-N 2022/7.15. Sanders spreekt van een ‘tekstuele uitlijner van de wetgever’ in FED 2022/72.

25 Zie ook het commentaar van Sanders in FED 2022/72; Marchal in NTFR 2022/624.

26 Zie ook Gerardts in NLF 2022/451 en Sanders in FED 2022/72.

27 Zo was de gedachte van de wetgever bij de termijnverlenging van art. 52a lid 2 AWR dat een verlenging van de aanslagtermijn nodig is om te voorkomen dat door een eventueel lange beroepsprocedure over de informatiebeschikking de aanslagtermijn verstrijkt (*Kamerstukken II* 2008/09, 30645, nr. 14, p. 11).

28 Zie ook par. 2.4.

29 *Cursus Belastingrecht* FBR.7.1.8 Redelijke wetstoepassing.

30 Zie ook Van Suilen in BNB 2022/55, punt 3-6 en Marchal in NTFR 2022/624.

31 Zie ook het in par. 2.5 besproken arrest.

32 Het verbod op *détournement de pouvoir* (art. 3:3 Awb) houdt in dat een bestuursorgaan een bevoegdheid niet mag gebruiken voor een ander doel dan waarvoor zij is bedoeld.

gens ook van bewust, dus een dergelijke handelwijze zal in de praktijk naar mag worden aangenomen niet (moeten) voorkomen.<sup>33</sup>

### 2.3 HR 9 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1150, NTFR 2022/3289 (tweemaal ambtshalve toetsing omkering en verzwaring van de bewijslast)

De kwesties die de Hoge Raad in dit arrest aan de kaak stelt voor de informatiebeschikking zijn of de belastingrechter zonder meer mag uitgaan van de gemeenschappelijke standpunten van partijen ten aanzien van (i) de toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast (evenals de scope daarvan) en (ii) de evenredigheid van toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast.<sup>34</sup>

In dit arrest ging het om een accijns-naheffingsaanslag opgelegd aan belanghebbende, exploitant van een shisha-lounge. De inspecteur trof bij zijn controles waterpijptabak aan en verzocht belanghebbende op de voet van art. 47 AWR om aankoopfacturen. Belanghebbende verstrekke deze niet en reageerde dat zij enkel waterpijpen verhuurt en klanten zelf de tabak regelen. De inspecteur nam een informatiebeschikking waarin hij vaststelde dat niet is voldaan aan zijn informatieverzoek over de periode 23 september 2011-11 maart 2016. Belanghebbende heeft geen bezwaar gemaakt tegen de informatiebeschikking, waardoor deze onherroepelijk is komen vast te staan. De inspecteur legt vervolgens een naheffingsaanslag op (periode 1 september 2012-6 september 2016), evenals een vergrijpboete.

Bij het hof zijn de naheffingsaanslag en de vergrijpboete in geschil. In navolging van partijen is het hof ervan uitgegaan dat als gevolg van de onherroepelijk vaststaande informatiebeschikking omkering en verzwaring van de bewijslast van toepassing is, en daarom het hoger beroep ongegrond moet worden verklaard, tenzij blijkt dat en in hoeverre de uitspraken op de bezwaren onjuist zijn.<sup>35</sup> De cassatiemiddelen van belanghebbende richten zich niet tegen dit hofoordeel. Bijzonder is dat de Hoge Raad zich daar wel over uitlaat en drie relevante rechtsregels formuleert.

Ten eerste overweegt de Hoge Raad ambtshalve (r.o. 4.2.2) dat de wet (art. 27e lid 1 AWR in samenhang met art. 27h lid 2 AWR) dwingend de omkering en verzwaring van de bewijslast voorschrijft indien (o.a.) sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking. De belastingrechter is daarom gehouden de bewijslast op grond van die

bepaling om te keren en te verzwaren indien de vaststaande feiten daartoe aanleiding geven, ongeacht het standpunt van de procespartijen.<sup>36</sup> Dit geldt, samengevat, zowel wanneer procespartijen het erover eens zijn dat de omgekeerde en verzwaarde bewijslast *niet* van toepassing is, als wanneer partijen het erover eens zijn dat deze *wel* van toepassing is. In dat laatste geval is de belastingrechter volgens de Hoge Raad verplicht om, als het gezamenlijke standpunt van partijen onjuist is, de normale regels van het bewijsrecht toe te passen. Dat strookt namelijk met de strekking van de zware processuele sanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast als bewijsregel.<sup>37</sup>

Vervolgens oordeelt de Hoge Raad over de periode waarop de omkering en verzwaring van de bewijslast naar aanleiding van een onherroepelijke informatiebeschikking ziet.

R.o. 4.3.3: ‘Indien de informatiebeschikking betrekking heeft op gegevens die door de inspecteur zijn gevraagd voor een periode die afwijkt van de periode waarop de desbetreffende belastingaanslag ziet, kan een tekortkoming in het verstrekken van de gevraagde gegevens niet leiden tot de omkering en verzwaring van de bewijslast voor zover die belastingaanslag een periode betreft waarop de in die informatiebeschikking bedoelde gegevens geen betrekking hebben.’

Dat betekent in het onderhavige geval dat geen plaats is voor de processuele sanctie op basis van de informatiebeschikking voor zover het gaat om de periode van 12 maart 2016 tot en met 6 september 2016 (r.o. 4.3). Het hof had de onjuiste rechtsopvatting van partijen hierin niet mogen volgen.

Ten derde oordeelt de Hoge Raad ambtshalve dat de belastingrechter bij de beoordeling van de rechtmatigheid van een naheffingsaanslag – zo nodig ambtshalve – moet beoordelen of het informatieverzuim dat is geconstateerd in de informatiebeschikking van dien aard is dat de omkering en verzwaring van de bewijslast daardoor zijn gerechtvaardigd (r.o. 4.4.3). In het onderhavige geval betekent dit, aldus het uitgebreidere oordeel van de Hoge Raad (r.o. 4.4.4) samengevat, dat het hof terecht is aangesloten bij het gezamenlijke standpunt van partijen (d.w.z. dat de omkering en verzwaring van de bewijslast in dit geval van toepassing is).

#### Analyse

Wij leiden uit dit arrest af dat (i) de belastingrechter gehouden is in voorliggende gevallen actief een oordeel te vellen (ambtshalve) of de processuele sanctie op basis van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking van toepassing is; (ii) evenals over de reikwijdte van die sanctie; en (iii) dat de belastingrechter ambtshalve moet toetsen of het in de informatiebeschikking geconstateerde gebrek zodanig is dat de omkering en verzwaring van de bewijs-

33 Handreiking Informatiebeschikking & Kostenvergoedingsbeschikking, gepubliceerd op 14 mei 2020, par. 3.8.1: ‘Let op: het is ook niet de bedoeling om tegen het einde van de termijn waarbinnen de aanslag moet zijn opgelegd of een uitspraak op bezwaar moet worden gedaan een informatiebeschikking af te geven teneinde enkel de termijnverlenging te bewerkstelligen. Een dergelijke handelwijze kan als détournement de pouvoir worden bestempeld; de bevoegdheid om een informatiebeschikking af te geven wordt voor een ander doel gebruikt dan waarvoor zij is bestemd.’

34 HR 9 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1150, NTFR 2022/3289.

35 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 22 september 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:7496, NTFR 2020/2867, r.o. 4.1.

36 Vgl. HR 5 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA2023, r.o. 3.5.

37 Vgl. HR 5 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:179, r.o. 4.3.

last daardoor is gerechtvaardigd. Onjuiste gezamenlijke partijstandpunten hieromtrent mag de belastingrechter niet volgen.

Ad (i): Toepassing van de processuele sanctie is dwingend recht, dus de rechter moet zelf zijn oordeel vormen of deze toepassing vindt – ongeacht een gezamenlijk partijstandpunt.<sup>38</sup> Wij constateren dat de Hoge Raad deze rechtsregel (logischerwijs) twee kanten op laat werken: zowel indien partijen samen menen dat de bewijsstraf *niet* als *wel* van toepassing is. Het ambtshalve oordeel van de belastingrechter kan dus zowel in het nadeel als in het voordeel (zoals hier) van de belastingplichtige uitwerken.<sup>39</sup> Die laatste toevoeging draagt bij aan de rechtsbescherming van belastingplichtigen. De eerste situatie overigens niet.

### De rechter moet zelf zijn oordeel vormen of deze toepassing vindt – ongeacht een gezamenlijk partijstandpunt.

Ad (ii): De rechtsregel dat, samengevat, geen plaats is voor omkering en verzwaring van de bewijslast voor een periode waarop een informatiebeschikking geen betrekking heeft, achten wij logisch. De invoering van de informatiebeschikking bracht immers naar zijn bedoeling mee dat de bewijsstraf slechts konden worden toegepast bij een onherroepelijke informatiebeschikking. De periode waarop de bewijsstraf ziet, is dus inherent gelinkt aan de periode waarop de (onherroepelijke) informatiebeschikking ziet – en niet (een beetje) ruimer. Het rechtsoordeel dat dit expliciteert draagt dan ook bij aan de doelstelling van de regeling.

Ad (iii): De belastingrechter moet uit zichzelf beoordelen of de toepassing van de processuele sanctie gerechtvaardigd is gezien het informatieverzuim. Uit eerdere rechtspraak was al bekend dat een belanghebbende de vraag of een onherroepelijke informatiebeschikking tot omkering van de bewijslast dient te leiden, aan de orde kan stellen in de procedure over de desbetreffende aanslag of beschikking.<sup>40</sup> Wat dit arrest daaraan toevoegt is dat de belastingrechter dit zo nodig ambtshalve moet beoordelen bij de beoordeling van de rechtmatigheid van een naheffingsaanslag. Wat ons betreft is dat, gezien de doelstelling van de informatiebeschikking evenals de impact van de processuele sanctie, een terechte lijn.

38 Zie ook commentaar Redactie *V-N* 2022/40.19.

39 Zie ook Haas in *BNB* 2022/134, punt 4 en commentaar van de Redactie in *V-N* 2022/40.19.

40 HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130, r.o. 3.3.6. Indien het verweer dat het informatieverzuim de processuele sanctie niet rechtvaardigt met succes wordt gevoerd in de informatiebeschikkingsprocedure, dan moet de beschikking worden vernietigd. Wordt het verweer met succes gevoerd in de (daaropvolgende) aanslagprocedure, dan blijft de informatiebeschikking in stand, maar treedt de bewijsstraf niet in. Het resultaat is derhalve hetzelfde. Zie Haas in *BNB* 2022/134, punt 1-4.

### Voor de beoordeling of de processuele bewijsstraf gerechtvaardigd dient volgens ons een adequaat feitelijk onderzoek plaats te vinden.

Tot slot valt ons op dat toepassing van de rechtsregel in de onderhavige zaak of de processuele sanctie gerechtvaardigd is, vrij streng uitpakt. De Hoge Raad oordeelt dat in het gemeenschappelijke standpunt van partijen waarvan het hof is uitgegaan, besloten ligt dat niet in geschil was dat het informatieverzuim van dien aard is dat de omkering en verzwaring van de bewijslast daardoor zijn gerechtvaardigd.<sup>41</sup> Dit gaat wat ons betreft met zevenmijlslaanzen. Immers, uit de feiten volgt dat belanghebbende niet aan het informatieverzoek was tegemoetgekomen omdat zij dat naar eigen zeggen niet kon nu zij zelf geen tabak inkocht. Gegeven het verloop van de zaak (belanghebbende had geen rechtsmiddel ingesteld tegen de informatiebeschikking) raakt dit punt vervolgens buiten een toetsingsmogelijkheid, nu de Hoge Raad overweegt dat in de rechtmatigheid van het informatieverzoek, die met de onherroepelijk geworden informatiebeschikking is komen vast te staan, ligt besloten dat belanghebbende de gevraagde inlichtingen wel tot haar beschikking had of kon hebben.<sup>42</sup> Deze aanname werkt hier echter door in het oordeel over de gerechtvaardigheid van de bewijsstraf. Als het immers feitelijk zo is dat een belastingplichtige over bepaalde gevraagde gegevens niet beschikt, dan mag die omstandigheid vanwege de zware processuele sanctie niet worden genegeerd. In dit geval had volgens ons op dit punt verwijzing voor de hand gelegen, zoals ook A-G Ettema concludeerde.<sup>43</sup> In zijn algemeenheid dient voor de beoordeling of de processuele bewijsstraf gerechtvaardigd is volgens ons een adequaat feitelijk onderzoek plaats te vinden, zo nodig via verwijzing naar de feitenrechter.

#### 2.4 HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767, *NTRF* 2022/2079 (partiële omkering en verzwaring van de bewijslast)

Dit arrest gaat over de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast in het kader van een zaak over het nietdoen van de vereiste aangifte, waarbij een van de rechtsoverwegingen tevens betrekking heeft op de informatiebeschikking.

De zaak ging over een bestuurder-aandeelhouder (belanghebbende) die het hokje bij de zogenoemde ‘trustvraag’ in het aangiftebiljet niet had aangekruist. Volgens de inspecteur had hij daarom niet de vereiste aangifte gedaan en

41 Zie r.o. 4.4.4 van het arrest. Perdaems in *NLF* 2022/1814 meent (terecht) dat de Hoge Raad met dit oordeel op de stoel van de feitenrechter is gaan zitten en de feitelijke aangelegenheid had moeten worden meegegenomen in de verwijzingsopdracht.

42 Zie r.o. 4.4.2 van het arrest. Zie ook *Vakstudie Algemeen Deel*, art. 47 AWR, aant. 29.1.4 (d.d. 17 maart 2023).

43 Concl. A-G C.M. Ettema, ECLI:NL:PHR:2021:1244, punt 4.1-4.11.

leidde dit tot omkering en verzwaring van de bewijslast. De rechtbank en het hof zijn het daarmee eens.

Voor zover hier relevant oordeelt de Hoge Raad (r.o. 4.2.5) dat een redelijke wetstoepassing meebrengt dat de omkering en verzwaring van de bewijslast als gevolg van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking, die is gegeven omdat een of meer vragen die de inspecteur op grond van art. 47 AWR heeft gesteld, niet of onjuist zijn beantwoord, niet geldt voor die geschilpunten waarvoor het antwoord op deze vraag of vragen niet van belang kan zijn.

### Analyse

In dit veelbesproken arrest<sup>44</sup> schetst de Hoge Raad een uitgebreid kader over de toepassing van de bewijsstraf. De bewijsstraf geldt niet zonder meer voor de gehele aanslag, maar het gaat erom of het niet of onjuist gegeven antwoord van belang kan zijn voor de punten die in geschil zijn. Deze inperking van de reikwijdte van de bewijsstraf brengt mee dat de omkering en verzwaring van de bewijslast ook *gedeeltelijk* kan worden toegepast. Voor wat betreft de informatiebeschikking, positief geformuleerd, betekent dit dat de bewijsstraf enkel aan de orde komt voor zover het (ontbrekende of onjuiste) antwoord op ex art. 47 AWR gestelde vragen ter zake waarvan een informatiebeschikking is genomen, van belang kan zijn voor de geschilpunten. De bewijsstraf werkt dus niet ruimer uit dan nodig, hetgeen ons redelijk voorkomt. Het is een goede zaak dat de Hoge Raad dit tevens ten aanzien van de informatiebeschikking heeft verduidelijkt. De rechtsregel draagt bij aan de beoordelingsmogelijkheid van de rechtmatigheid van het informatieverzoek en met name de toepasselijkheid van de bewijsstraf. De rechtsregel is bovendien een belangrijke aanvulling op de eerdere rechtspraak over de evenredigheidstoets die bij de toepassing van de bewijsstraf moet worden gemaakt.<sup>45</sup> Wel laat de formulering ‘van belang *kan zijn*’ (niet: *is*) zien dat de lat voor relevantie voor de geschilpunten niet al te hoog wordt gelegd. Bovendien vergt het criterium dat steeds nauwkeurig moet worden bezien of informatieverzuimen ter zake waarvan een informatiebeschikking is genomen van belang kunnen zijn voor het geschil. Dat maakt de reikwijdte van de omkering en verzwaring van de bewijslast in de rechtspraktijk weliswaar niet eenvoudiger, maar wel redelijker.

### 2.5 HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1439, NTFR 2022/3501 (toelaatbaarheid van een volgende informatiebeschikking en abbb)

In deze zaak oordeelde de Hoge Raad over de bevoegdheid van de inspecteur tot het geven van een tweede informatiebeschikking en de gebondenheid aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>46</sup>

44 Zie o.a. het uitgebreide commentaar van Boer in *BNB* 2022/108.

45 Zie in het kader van de evenredigheidstoets bij de informatiebeschikking bij een schending van de administratieplicht HR 25 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:986, *NTFR* 2021/2181 en in *TFB* 2022/11, par. 3.3.1.

46 HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1439, *NTFR* 2022/3501. Zie ook HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1460.

Aanleiding voor de zaak waren informatiebeschikkingen die de inspecteur nam ten aanzien van aan belanghebbende (eigenaar van een taxibedrijf) wegens het niet-voldoen aan de plichten van art. 47 lid 1 onder a en b, art. 47a en art. 53 lid 1 onder b AWR (‘eerste informatiebeschikking’). Vervolgens voldeed belanghebbende wel aan de verplichting mee te werken aan het boekenonderzoek en daarom vernietigde de inspecteur de eerste informatiebeschikking. Vervolgens nam de inspecteur opnieuw een informatiebeschikking (‘tweede informatiebeschikking’) wegens het niet-voldoen aan de administratieplicht van art. 52 AWR.<sup>47</sup> Ter discussie stond of de inspecteur de tweede informatiebeschikking mocht nemen.

Onder verwijzing naar eerdere rechtspraak oordeelt de Hoge Raad eerst (r.o. 3.2.1) dat als de inspecteur in een informatiebeschikking heeft vastgesteld dat de betrokkene met betrekking tot een op te leggen belastingaanslag niet (volledig) heeft voldaan aan een of meer verplichtingen als bedoeld in art. 52a lid 1 AWR, de inspecteur als regel niet langer bevoegd is een volgende informatiebeschikking te geven met betrekking tot dezelfde tekortkoming(en) waarvoor de eerdere informatiebeschikking is gegeven.<sup>48</sup> Daarbij overweegt de Hoge Raad dat de enkele omstandigheid dat de inspecteur tweemaal informatie heeft gevraagd op grond van hetzelfde artikel uit de AWR niet voldoende is om aan te nemen dat het om dezelfde tekortkoming gaat. Wel is bijvoorbeeld sprake van dezelfde tekortkoming als de inspecteur op grond van art. 47 AWR opnieuw om dezelfde informatie heeft gevraagd en de belastingplichtige deze niet verstrekt.

Vervolgens oordeelt de Hoge Raad (r.o. 3.2.2) dat in een geval als het onderhavige zich niet de situatie voordoet waarin een volgende informatiebeschikking betrekking heeft op dezelfde tekortkoming(en) als die waarvoor de eerdere informatiebeschikking is afgegeven. De vraag of de betrokkene aan zijn plichten van art. 47 lid 1 onder a en b, art. 47a en art. 53 lid 1 onder b AWR heeft voldaan staat namelijk los van de vraag of hij heeft voldaan aan zijn administratie- en/of bewaarplicht van art. 52 AWR.<sup>49</sup>

Verder oordeelt de Hoge Raad (r.o. 3.4) dat ook bij het uitoefenen van de bevoegdheid om een volgende informatiebeschikking te geven, de inspecteur de abbb in acht moet nemen. Daaraan voegt de Hoge Raad toe dat de enkele omstandigheid dat de inspecteur een volgende informa-

47 Deze tweede informatiebeschikking ziet, voor zover relevant, op dezelfde periode en zelfde belastingmiddelen als de eerste, maar was nog iets ruimer (zag ook op andere belastingen en periodes).

48 Vgl. HR 17 december 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9828 en HR 26 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL8877. Wij merken hierbij op dat deze arresten zien op het (niet) mogen corrigeren van aanslagen. Hoewel de Hoge Raad kennelijk een parallel ziet met het nemen van een tweede informatiebeschikking, is op deze vergelijking in de literatuur kritisch gereageerd (zie Redactie *V-N* 2022/45.24, Van Roij in *FED* 2022/121, punt 3, Bohnen in *NTFR* 2022/3501, Hageman in *NLF* 2022/2085).

49 Vgl. HR 4 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:822, r.o. 3.2.3.

tiebeschikking heeft gegeven wegens het niet (volledig) voldoen aan een of meer in art. 52a lid 1 AWR bedoelde verplichtingen, niet meebrengt dat het geven van een volgende informatiebeschikking in strijd is met een abbb, ook niet wanneer de eerste informatiebeschikking al is vernietigd. De Hoge Raad acht (r.o. 3.5) het oordeel van het hof dat de tweede informatiebeschikking niet in strijd is met de abbb (het verbod van détournement de pouvoir, zorgvuldigheidsbeginsel, rechtszekerheidsbeginsel en/of het vertrouwensbeginsel) ‘cassatieproof’.

## Meerdere informatiebeschikkingen zijn volgens de Hoge Raad niet principieel uitgesloten.

### Analyse

De Hoge Raad verduidelijkt in dit arrest dat, en onder welke voorwaarden, een volgende informatiebeschikking mag worden gegeven. In art. 52a AWR is dit namelijk niet geregeld. Meerdere informatiebeschikkingen zijn volgens de Hoge Raad niet principieel uitgesloten.<sup>50</sup> Als regel<sup>51</sup> geldt dat de inspecteur niet een volgende informatiebeschikking mag geven met betrekking tot dezelfde tekortkoming. Een volgende informatiebeschikking is wel toelaatbaar, zo leiden wij hieruit af, indien die volgende informatiebeschikking ziet op een *andere* tekortkoming dan die voorwerp was van de eerste informatiebeschikking. De hamvraag is dus wanneer sprake is van *dezelfde tekortkoming*. Voor de invulling van dit criterium biedt de Hoge Raad enkele welkome handvatten.<sup>52</sup> Zo mag de inspecteur niet een tweede informatiebeschikking nemen indien de belastingplichtige opnieuw niet dezelfde, op de voet van art. 47 AWR gevraagde, informatie heeft verstrekt. Wij leiden uit de rechtsoverwegingen van de Hoge Raad af dat voor de beoordeling van ‘dezelfde tekortkoming’ zowel de wettelijke basis van de gevraagde informatie (d.w.z. het artikel uit de AWR) als hetgeen precies gevraagd wordt (d.w.z. ‘dezelfde informatie’) van belang is. Dat eerste is relatief gemakkelijk vast te stellen, het tweede vergt een inhoudelijke beoordeling. Dat een tweede informatiebeschikking voor dezelfde tekortkoming niet toelaatbaar is, bevordert de rechtsbescherming: het voorkomt dat een belastingplichtige zich meermaals moet verweren tegen hetzelfde ‘verwijt’ van de inspecteur. Dat een volgende informatiebeschikking die ziet op een *andere* tekortkoming in principe gegeven mag worden, valt ook te begrijpen.<sup>53</sup> Wel is van belang dat de inspecteur – gezien de doelstelling van de informatiebeschikking en uit procedureel oogpunt – terughoudend is met het nemen van meerdere informatiebeschikkingen.

De Hoge Raad lijkt in zijn overwegingen een onderscheid te maken tussen (1) de bevoegdheid tot het geven van een volgende informatiebeschikking en (2) de toets van het uitoefenen van die bevoegdheid aan de abbb. De uitkomst van de tweede kan in de weg staan aan toepassing van de eerste. Het is logisch dat de inspecteur (ook) bij het nemen van een volgende informatiebeschikking is gehouden aan de abbb.<sup>54</sup> Of sprake is van een schending van een van de abbb zal aan de hand van de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld. Hageman is in dit kader voorstander van een kritische houding van de rechter; de inspecteur zou duidelijk moeten maken dat hij de vragen waarop hij de tweede informatiebeschikking baseert redelijkerwijs niet al had kunnen meenemen in de eerste beschikking.<sup>55</sup> Wij sluiten ons hierbij aan. In het kader van de rechtsbescherming en de functie van de informatiebeschikking is zorgvuldig handelen van belang (bijvoorbeeld niet ‘stapelen’ met informatiebeschikkingen). Om onnodige procedures te voorkomen, evenals nodeloze verlengingen van het totale tijdsbestek van de verschillende procedures.<sup>56</sup>

Tot slot merken we op dat Van Roij de interessante kwestie heeft opgeworpen of, samengevat, de inspecteur bevoegd is om in een volgende fase (bijvoorbeeld opleggen van een navorderingsaanslag) een nieuwe informatiebeschikking te nemen terwijl hij er ook een had genomen in een eerdere fase (bijvoorbeeld voorafgaand aan het opleggen van de aanslag).<sup>57</sup> De bewoordingen van het arrest zijn namelijk voor meerdere lezingen vatbaar. Wij menen dat de door Van Roij gepresenteerde tweede lezing van r.o. 3.2.1 waarbij de nadruk ligt op ‘niet langer bevoegd’ de meest logische is. Deze lezing brengt mee dat geen tweede informatiebeschikking mag worden genomen in het kader van het opleggen van bijvoorbeeld een navorderingsaanslag indien de inspecteur al eenzelfde informatiebeschikking heeft genomen alvorens de belastingaanslag werd opgelegd (en die daarvoor verviel, zie art. 52a lid 3 AWR). Deze lezing doet het beste recht aan de doelstelling van de informatiebeschikking (verbeteren van de rechtsbescherming) en de materiële beoordeling van het criterium van ‘dezelfde tekortkoming’ uit dit arrest.

### 3. Afronding

In deze bijdrage hebben we geanalyseerd of, en zo ja op welke wijze, de recente arresten inzake de informatiebeschikking bijdragen aan de beoogde verbetering van de rechtsbescherming. De informatiebeschikking biedt de daarbij beoogde rechtsingang, maar de effectiviteit van het instrument wordt in de praktijk wel gehekelde. Het zal realistisch gezien nog enige tijd duren voordat de wetgever

50 Zie het commentaar van de redactie in *V-N* 2022/45.24.

51 Van Roij in *FED* 2022/121, punt 5 constateert terecht dat de woorden ‘als regel’ erop duiden dat uitzonderingen denkbaar zijn en geeft tevens enkele voorbeelden van potentiële uitzonderingen naar analogie met het systeem van de aanslagbelastingen.

52 Zie ook Pechler in *BNB* 2023/8, punt 3-4.

53 Zie het commentaar van de redactie in *V-N* 2022/45.24.

54 Zie ook concl. A-G IJzerman, ECLI:NL:PHR:2021:1105, punt 5.2. Zie ook *TFB* 2021/39, par. 3.3.1 over de toepasselijkheid van de abbb in het kader van art. 47 AWR. De Handreiking Informatiebeschikking & Kostenvergoedingsbeschikking (2020) gaat in op de abbb, o.a. par. 3.3.1.

55 Hageman in *NLF* 2022/2085.

56 Vgl. Van Roij in *FED* 2022/121, punt 8.

57 Van Roij in *FED* 2022/121, punt 7.

de huidige knelpunten rondom de informatiebeschikking heeft opgelost met een aangepaste wettekst. Tot die tijd is in ieder geval van belang voor de rechtspraak dat de Hoge Raad de nodige stappen zet om bestaande leemtes in de regeling op te vullen. In de behandelde arresten gebeurt dat over het algemeen ten goede van de beoogde (versterking van de) rechtsbescherming.

Zo loste de Hoge Raad een rechtstekort op ten aanzien van (het einde van) de aanslagtermijnverlening bij een van rechtswege vervallen informatiebeschikking, hetgeen een verbetering van de rechtsbescherming oplevert (par. 2.2). Voor de rechtspositie van belastingplichtigen minstens zo relevant zijn de twee arresten ter zake van de processuele sanctie. Ten eerste is duidelijk dat de belastingrechter de omkering en verzwaring van de bewijslast ambtshalve moet toetsen (par. 2.3). Ten tweede geldt dat deze bewijssanctie ook gedeeltelijk (in plaats van voor de gehele aanslag) toepassing kan vinden, en dus niet ruimer dan nodig (par. 2.4). Tot slot is de gebondenheid van de inspecteur aan de abbb bij het nemen van informatiebeschikkingen op zich geen nieuws, maar wel een relevante explicitering in het kader van de rechtmatigheid van informatieverzoeken (par. 2.5). Verder volgt uit de rechtspraak dat de belasting-

rechter een inhoudelijke beoordeling moet maken of een volgende informatiebeschikking mag worden genomen (par. 2.5), evenals ten aanzien van de reikwijdte van de bewijssanctie (par. 2.3 en 2.4). Niet per se eenvoudiger in de uitvoering, wel redelijker en dus gewenst in het licht van de doelstelling van de regeling. Aandachtspunt in de herijking van de regeling is de lengte van de totale procedure, waarbij bijvoorbeeld het nemen van meerdere informatiebeschikkingen verlengend werkt en dus zo veel mogelijk moet worden beperkt (par. 2.5). Wij herhalen tot slot onze aanbeveling aan de wetgever om bij de aankomende herijking de doelstelling van de informatiebeschikking centraal te stellen.

*Dit artikel is afgesloten op 10 april 2023.*

#### Over de auteurs

##### **Mr. dr. T.A. Cramwinckel**

Advocaat bij Stibbe te Amsterdam en universitair docent bij de afdeling belastingrecht aan de Universiteit Leiden.

##### **Mr. M.J.S. Lavreysen**

Advocaat bij Stibbe te Amsterdam (tot 1 mei 2023).