

11. De administratieplicht en de informatiebeschikking: verbetering van de rechtsbescherming in recente arresten?

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

In deze bijdrage staat de informatiebeschikking (art. 52a AWR) in het kader van de *administratieplicht* (art. 52 AWR) centraal. Deze bijdrage is een vervolg op ons eerdere artikel¹ waarin wij recente arresten over de informatiebeschikking in het kader van de *inlichtingenplicht* (art. 47 AWR) hebben getoetst in het licht van de met de informatiebeschikking door de wetgever beoogde verbetering van de rechtsbescherming.

1. Inleiding

Over de informatiebeschikking van art. 52a AWR (hierna ook: de ‘regeling’) verschijnt opvallend vaak nieuwe rechtspraak. Zo zijn tussen 1 januari 2020 en 31 januari 2021 reeds 14 arresten van de Hoge Raad verschenen, nog afgezien van lagere rechtspraak. Art. 52a AWR geeft de inspecteur de mogelijkheid om bij voor bezwaar vatbare beschikking vast te stellen dat niet of niet volledig wordt voldaan aan bepaalde informatie- en administratieverplichtingen. Sinds de invoering van deze regeling bij de Wet-Dezertij in 2011² kan de inspecteur niet meer een aanslag opleggen met toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast indien een belastingplichtige of administratieplichtige bepaalde informatie- of administratieverplichtingen niet (geheel) nakomt, maar moet eerst sprake zijn van een onherroepelijke informatiebeschikking.³ De regeling is ingevoerd vanwege de behoefte om de rechtsbescherming tegen controlehandelingen van de fiscus te verbeteren.

Het doel van deze bijdrage is om recente rechtspraak inzake de informatiebeschikking in het kader van de administratieplicht (hierna: ‘de recente arresten’; onderdeel 3.1) te beoordelen in het licht van de doelstelling van de regeling. De centrale vraag is of, en zo ja in hoeverre, de recente arresten bijdragen aan een verbetering van de rechtsbe-

scherming. Voor de beantwoording wordt gebruik gemaakt van parlementaire geschiedenis, literatuur en rechtspraak.⁴

Eerst behandelen wij doel en strekking van art. 52a AWR en de hoofdlijnen van de administratieplicht van art. 52 AWR (onderdeel 2). Vervolgens bespreken wij de recente arresten, telkens gevolgd door een analyse (onderdeel 3). Tot slot wordt de balans opgemaakt (onderdeel 4).

2. Doel en strekking van art. 52a AWR en de administratieplicht van art. 52 AWR

2.1 De administratieplicht

Op grond van art. 52 AWR zijn administratieplichtigen⁵ gehouden een administratie bij te houden (administratieverplichting) en zij dienen de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers te bewaren (bewaarplicht). Tezamen betreft dit de administratieplicht. De administratie moet zodanig zijn ingericht dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is, en administratieplichtigen dienen daaraan mee te werken.⁶

Uit de tekst van art. 52 AWR volgen als belangrijkste eisen aan de administratieplicht dat de administratieplichtigen (i) een administratie moeten voeren van hun vermogensbestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid; (ii) naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid, (iii) op zodanige wijze dat te allen tijde daaruit de voor de heffing van belasting van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken. Oftewel, de administratie moet zodanig zijn dat de fiscale verplichtingen uit die administratie kunnen worden

1 T.A. Cramwinckel en M.J.S. Lavreysen, ‘Recente arresten over de informatiebeschikking en de inlichtingenplicht: verbetering van de rechtsbescherming?’, *TFB* 2021/39.

2 Wet van 27 mei 2011, *Stb.* 2011, 265 (Wet rechtsbescherming belastingplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus), in werking getreden met ingang van 1 juli 2011 (KB van 14 juni 2011, *Stb.* 2011, 301). Over de roerige totstandkomingsgeschiedenis van de wet, zie R.N.J. Kamerling & B. Jonker, ‘Beter ten halve gekeerd dan ten hele gedwaald’, *TFB* 2020/23, par. 2-3; E.P. Hageman, ‘De bewogen geschiedenis en onzekere toekomst van de informatiebeschikking’, *FED* 2018/81.

3 Op grond van art. 25 lid 3 AWR bestaat deze processuele sanctie eveneens als niet de vereiste aangifte is gedaan (zie par. 3.4.1).

4 Wij beperken ons tot arresten gewezen tussen 1 januari 2020 en 31 januari 2022; lagere rechtspraak blijft buiten bespreking.

5 Gedefinieerd in art. 52 lid 2 AWR. Zie uitgebreider in G.H. Ulrich & R.W.J. Kerckhoffs, *De informatiebeschikking*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

6 Zie art. 52 lid 6 AWR.

afgeleid. De administratie heeft onder andere als basis te dienen voor de winstbepaling.⁷

Wat behoort tot de administratie, wat daarin precies moet worden opgenomen of hoever de plicht reikt, is niet gespecificeerd in de wet of lagere regelgeving. In die zin is de administratieverplichting een ‘open’ bepaling.⁸ De wet biedt administratieplichtigen aldus weinig houvast.⁹ Enerzijds betekent dit dat administratieplichtigen een zekere vrijheid lijken te hebben om hun administratie vorm te geven op de wijze die adequaat is bij de bedrijfsvoering, anderzijds betekent het gebrek aan duidelijkheid dat geen zekerheid vooraf bestaat (noch kan worden verkregen) of de administratie voldoet aan de gestelde eisen, terwijl – zoals Poelmann eerder schreef – ‘de Belastingdienst hen hierover wel achteraf de maat kan nemen’.¹⁰

Op het niet-voldoen aan de plichten van art. 52 AWR staat de processuele sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast.¹¹

2.2 De administratieplicht, rechtsbescherming en de informatiebeschikking

Om tegemoet te komen aan de wens in de praktijk om duidelijkheid te krijgen over de omvang van de administratieplicht, was in het oorspronkelijke voorstel van de Wet-Dezentjé het voorstel opgenomen dat een administratieplichtige die zekerheid wenst te verkrijgen over zijn administratieverplichtingen, daartoe een schriftelijk verzoek kon indienen bij de inspecteur, waarop deze bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist (‘advance ruling’).¹² Dit voorstel heeft het niet gehaald. De reden daarvoor lag in de vrees van grote aantallen verzoeken en procedures. Daarop waren de capaciteit en financiële middelen bij de Belastingdienst niet toegerust.

Het belangrijkste knelpunt is dat gebreken in de administratie in principe niet herstelbaar zijn

In het aangepaste voorstel van de Wet-Dezentjé werd een andere stap gezet met als doel om de rechtsbescherming van belasting- en administratieplichtigen bij de controlebevoegdheden van de Belastingdienst te verbeteren.¹³ Bij de invoering van de informatiebeschikking zijn niet louter de inlichtingenverplichtingen van art. 47 AWR e.v. opgenomen in art. 52a AWR, maar tevens is art. 52 AWR daarin vermeld. Dat betekent dat omkering en verzwaring van de bewijslast ingeval van schending van de administratieplicht pas mogelijk is na een onherroepelijk geworden informatiebeschikking.¹⁴

Naar aanleiding van de evaluatie¹⁵ van de Wet-Dezentjé bestaat discussie over de vraag of het wel consistent en wenselijk is om de administratieplicht onder de reikwijdte van de informatiebeschikking te laten vallen.¹⁶ Het belangrijkste knelpunt is dat gebreken in de administratie in principe niet herstelbaar zijn.

Zo gezien, heeft het weinig zin om een herstelbaarheid te bieden en een aparte procedure in te voeren.¹⁷ Naar aanleiding van de conclusies uit de evaluatie heeft de staatssecretaris van Financiën in 2019 zijn voornemen kenbaar gemaakt om de administratieplicht los te koppelen van art. 52a AWR.¹⁸ De aangekondigde wetsconsultatie heeft nog niet plaatsgevonden. Inmiddels staat het aanpakken van ‘knelpunten in de informatiebeschikking’ gepland voor 2023.¹⁹

Hoewel gediscussieerd kan worden over de vraag of de plaatsing van de administratieplicht bij de informatiebeschikking de rechtsbescherming van administratieplichtigen als zodanig ten goede komt, is de invoering van art. 52a AWR op zichzelf bedoeld om de rechtsbescherming bij controlehandelingen van de Belastingdienst te verbeteren.²⁰ Naar de huidige stand van zaken strekt deze doelstelling zich dus ook uit ten aanzien van het nemen van een informatiebeschikking in het kader van de administratieplicht. Uit de parlementaire toelichting volgt dat de wetge-

7 Zie ook paragraaf 3.4.1.

8 Zie ook J.H.P.M. Raaijmakers, *Cursus Belastingrecht FBR.3.7.2* (digitaal geraadpleegd op 25 januari 2022). De wetgever heeft uit oogpunt van uniformiteit aansluiting gezocht bij het civiele recht (MvT, *Kamerstukken II* 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 6).

9 In par. 20 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (tekst 1 januari 2022) is ten aanzien van de bewaarplicht bepaald dat administratieplichtigen verplicht zijn de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers die fiscaal relevant kunnen zijn, gedurende zeven jaren te bewaren. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen basisgegevens (zoals de voorraadadministratie en de verkoopadministratie) en overige gegevens. Met de inspecteur kunnen afspraken worden gemaakt over o.a. het detailniveau waarop gegevens moeten worden gemaakt (lid 5 e.v.). Zie ook Belastingdienst, *Handboek Controle*, juli 2020, p. 108.

10 E. Poelmann, ‘Wat doet art. 52 AWR in 52a AWR?’, *TFB* 2018/33, par. 2.1.

11 Niet-voldoen aan de administratieplicht is tevens strafbaar gesteld in art. 68 en 69 AWR.

12 *Kamerstukken II*, 2009/10, 30 645, nr. 15, p. 5; *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 7.

13 *Kamerstukken II*, 2009/10, 30 645, nr. 15, p. 5.

14 Overigens betreft dit administratieplichtigen of inhoudingsplichtigen ter zake van de eigen belasting- of inhoudingsplicht.

15 Evaluatierapport Wet-Dezentjé, Brief staatssecretaris van Financiën van 30 november 2016, nr. 2016-0000194623, V-N 2017/3.5.

16 Poelmann in *TFB* 2018/33; Kamerling & Jonker in *TFB* 2020/23; M.H.W.N. Lammers, ‘Biedt de informatiebeschikking de beoogde rechtsbescherming?’, *TFB* 2016/3, par. 3.1.

17 Dat ligt in sommige gevallen overigens genuanceerder, zoals blijkt uit de arresten in paragraaf 3.

18 Brief staatssecretaris van Financiën van 28 maart 2019, nr. 2019-0000047002, p. 3, V-N *Vandaag* 2019/748. Zie ook Kamerling & Jonker, *TFB* 2020/23, par. 8 e.v.

19 In de MvT bij de begroting van het Ministerie van Financiën, *Kamerstukken* 2021/22, 35 925 IX, nr. 2, p. 14 was 2022 genoemd. Na afsluiting van het onderzoek voor deze bijdrage verscheen op 16 februari 2022 de brief met Beleidsprioriteiten Staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst, kenmerk 2022-0000047564, waarin aanpassing van de systematiek van de informatiebeschikking is geagendeerd voor Q1-2023 (p. 7)..

20 Zie de titel van de Wet-Dezentjé: ‘Wet rechtsbescherming belastingplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus’. Zie ook *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 7-8. Zie over de doelstelling van rechtsbescherming onze eerdere toelichting in *TFB* 2021/39, par. 2.

ver bij rechtsbescherming met name op het oog had het bieden van een rechtsingang om de rechtmatigheid van een informatieverzoek of standpunt van de Belastingdienst over de administratieplicht aan de rechter te kunnen voorleggen.²¹ Volgens toelichting bij de tweede nota van wijziging van de Wet-Dezertjé was in de praktijk ‘vooral’ behoefte aan rechtsbescherming in situaties waarin de inspecteur op eigen initiatief nieuwe, aanvullende eisen stelt aan de administratie.²²

Relevant is of ontwikkelingen in de rechtspraak bijdragen aan de beoogde verbetering van de rechtsbescherming van administratieplichtigen.

3. Recente ontwikkelingen in de rechtspraak

3.1 Inleiding

Om recente ontwikkelingen in de rechtspraak van de Hoge Raad over de toepassing van de informatiebeschikking in het kader van de administratieplicht te analyseren, hebben wij een zoekopdracht uitgevoerd via www.rechtspraak.nl (laatstelijk 1 februari 2022). In het zoekveld zijn de volgende filters opgenomen: de termen ‘52a AWR’, rechtsgebied ‘belastingrecht’, instantie ‘Hoge Raad’, gericht op uitspraken (niet conclusies) met datum uitspraak tussen 1 januari 2020 en 31 januari 2022. Dat leverde een resultaat op van veertien arresten in het kader van de informatiebeschikking,²³ waarvan zeven arresten zien op de toepassing in het kader van de administratieplicht.²⁴

Slechts gedeeltelijk aan de administratieplicht voldoen, betekent derhalve niet-voldoen

In de arresten komen diverse aspecten aan de orde rondom de informatiebeschikking in het kader van de administratieplicht, die hier worden behandeld met oog op de doel-

stelling van de regeling. De recente arresten worden onderverdeeld in de volgende categorieën: processuele aspecten en gedeeltelijke vernietiging (paragraaf 3.2), de aard en omvang van gebreken in de administratieplicht (paragraaf 3.3) en de weg(en) naar omkering en verzwaring van de bewijslast (paragraaf 3.4).

3.2 Andere feiten en gronden aanvoeren, gedeeltelijke vernietiging en hersteltermijn

3.2.1 HR 4 juni 2021, nr. 19/02699, NTFR 2021/1874 (geen gedeeltelijke vernietiging informatiebeschikking bij administratieplicht)

Kan een informatiebeschikking in het kader van de administratieplicht gedeeltelijk worden vernietigd? Op 4 juni 2021 wees de Hoge Raad drie²⁵ met elkaar verband houdende arresten waarin dit punt aan de orde kwam.²⁶ In deze arresten stond de rechtmatigheid van informatiebeschikkingen gegeven aan de drie firmanten ten aanzien van de administratie van een vennootschap onder firma (vof) in geschil. De Hoge Raad oordeelt, kortweg, dat de rechter tot het oordeel kan komen dat in een door de inspecteur gegeven informatiebeschikking (mede) feiten en omstandigheden zijn vermeld die niet kunnen bijdragen tot de vaststelling dat niet is voldaan aan de administratieplicht. Een dergelijke informatiebeschikking kan dan toch in stand blijven indien de overige vaststaande, eventueel in geding voor de rechter nader aangevoerde feiten en omstandigheden naar het oordeel van de rechter voldoende grondslag bieden voor de vaststelling dat niet is voldaan aan de administratieplicht. Die vaststelling is immers het voorwerp van de informatiebeschikking, aldus de Hoge Raad. Voor gedeeltelijke vernietiging van een informatiebeschikking ter zake van de administratieplicht is geen plaats.²⁷

Analyse

De Hoge Raad maakt met dit arrest duidelijk dat een informatiebeschikking in het kader van de administratieplicht niet gedeeltelijk kan worden vernietigd. Aan de administratieplicht is namelijk of wél of niet voldaan. Zoals Van Suijen schreef: ‘Meer smaken zijn er niet.’²⁸ Het resultaat wordt dus als ‘zwart-wit’ gezien, er is geen grijs gebied. Slechts gedeeltelijk aan de administratieplicht voldoen,

21 Zie tweede nota van wijziging, *Kamerstukken II 2008/09*, 30645, nr.14, p. 4-5, 10-11 en *Handelingen, Kamerstukken II 2009/10*, 30645, nr. 100, p. 8078: ‘Aan welke maatstaven moet straks de wet worden geëvalueerd en getoetst? Het doel van het wetsvoorstel is simpel: preventieve rechtsbescherming bieden tegen controlehandelingen en standpunten van de Belastingdienst over deze administratieplicht.’

22 Bijvoorbeeld als de inspecteur na een boekenonderzoek het standpunt inneemt dat stukken moeten worden bewaard die voorheen niet werden bewaard of dat informatie op een andere wijze moet worden bewaard. Zie *Kamerstukken II 2008/09*, 30 645, nr. 14, p. 8.

23 De zoekmachine van www.rechtspraak.nl toonde een totaalresultaat van 22 hits, waarbij er veertien zien op de informatiebeschikking van art. 52a AWR en de zaken in de overige acht resultaten geen betrekking hebben op art. 52a AWR.

24 De hierna te behandelen arresten betreffen die uit *NTFR 2021/1874*, *NTFR 2021/1873*, *NTFR 2021/2181*, *NTFR 2021/2182* en *NTFR 2021/2278*. De overige zeven arresten zien op de toepassing in het kader van de inlichtingenplicht (art. 47 AWR). Zes van deze arresten hebben wij eerder behandeld, zie onze bijdrage in *TFB 2021/39*. Het zevende arrest is gewezen na onze eerdere bijdrage en ziet met betrekking tot de informatiebeschikking op verlenging van de aanslagtermijn, zie HR 28 januari 2022, nr. 21/00145.

25 HR 4 juni 2021, nr. 19/02699, 19/02701 en 19/02703. *BNB 2021/121* en *NTFR 2021/1874* zijn geschreven bij HR 4 juni 2021, nr. 19/02699.

26 In HR 4 juni 2021, nr. 19/02699 ging het daarnaast ook om de administratie van de eigen onderneming van een van de firmanten, in die zaak vernietigde de rechtbank in eerste aanleg de informatiebeschikking voor zover deze zag op de eigen onderneming. Daartegen kwam de inspecteur niet in beroep. De Hoge Raad oordeelt in zijn arrest ambtshalve dat het hof buiten de rechtsstrijd is getreden door de uitspraak van de rechtbank op dit punt niet in stand te laten (zie r.o. 2.3 van het arrest).

27 Zie r.o. 2.4.2 respectievelijk 2.3.2 van de arresten.

28 Noot A.J.H. van Suijen, *BNB 2021/122*.

betekent derhalve niet-voldoen.²⁹ Dit neemt overigens niet weg dat de proportionaliteit van omkering en verzwaring van de bewijslast nog getoetst kan worden. Het oordeel van de Hoge Raad dat of aan de administratieplicht is voldaan (en of de informatiebeschikking aldus terecht is gegeven) mede wordt beoordeeld aan de in het geding voor de rechter nader aangevoerde feiten, past in de lijn dat het in fiscale procedures in beroep en hoger beroep beide partijen in beginsel vrijstaat nieuwe gronden, verweren, feiten en bewijsmiddelen aan te voeren.³⁰ Hoewel dit oordeel in dat opzicht niet als ‘nieuw’ aandoet, kan een dergelijke regel minder gunstig uitwerken voor de rechtsbescherming van de belanghebbende. In bijvoorbeeld het geval dat de inspecteur later in het geding nieuwe feiten en omstandigheden mag aanvoeren die de informatiebeschikking kunnen dragen, weet de administratieplichtige niet aanstonds, bij aanvang van de procedure, waartegen hij op moet komen. Daarnaast ‘verliest’ hij dan mogelijk een instantie waarin hij zich kan verweren tegen de aangevoerde feiten en omstandigheden. In het volgende arrest (paragraaf 3.2.2) geeft de Hoge Raad een vergelijkbaar oordeel ten aanzien van het aanvoeren van andere gronden in de bezwaarfase of voor de rechter.

3.2.2 HR 4 juni 2021, nr. 19/03029, NTFR 2021/1873 (geen hersteltermijn indien geen administratie)

Op 4 juni 2021 wees de Hoge Raad een ander arrest ten aanzien van de informatiebeschikking in de context van de administratieplicht.³¹ In deze zaak ging het om een belanghebbende die jaarlijks enkele duizenden belastingaangiften had ingediend vanaf IP-adressen die volgens de inspecteur zouden zijn terug te voeren op belanghebbende. Op het verzoek van de inspecteur om de administratie over te leggen, antwoordde belanghebbende dat er geen administratie is. In onderhavige procedure staat ter discussie of de door de inspecteur daarop gegeven informatiebeschikking terecht is.

De Hoge Raad overweegt allereerst dat de vraag of een lichaam of persoon administratieplichtig is, moet worden beantwoord in de procedure waarin de informatiebeschikking op die grond wordt bestreden.³² De Hoge Raad oordeelt daarna dat het de inspecteur vrijstaat om, bij een geschil over een informatiebeschikking waarin is vastgesteld dat niet is voldaan aan de administratieplicht in de bezwaarfase of voor de rechter ter staving van die vaststelling, andere gronden aan te voeren dan hij eerder had gedaan. Dit is slechts anders voor zover een beroep op die

gronden ondubbelzinnig is prijsgegeven, dan wel sprake is van een inbreuk op een goede procesorde.³³

Wanneer een nieuwe grond pas in tweede instantie wordt aangevoerd, loopt de belanghebbende een instantie mis

Tot slot oordeelt de Hoge Raad ambtshalve dat de administratieplicht volgens art. 52 AWR inhoudt dat de rechten en plichten van het bedrijf en de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens te allen tijde duidelijk uit de administratie moeten blijken. Volgens de parlementaire toelichting brengt dit mee dat de administratie regelmatig moet worden bijgehouden.³⁴ De Hoge Raad baseert hierop zijn oordeel dat het niet mogelijk is om achteraf alsnog aan de administratieplicht te voldoen indien vaststaat dat de administratieplichtige heeft nagelaten een administratie bij te houden (zoals in het onderhavige geval). In een zodanig geval is geen plaats voor het stellen van een nieuwe termijn zoals bedoeld in art. 27e(2) AWR.³⁵ De Hoge Raad overweegt dat die bepaling is geschreven voor gevallen waarin de rechter in een procedure over een informatiebeschikking oordeelt dat een verzoek van de inspecteur om informatie te verstrekken – bijvoorbeeld op de voet van art. 47 AWR – rechtmatig was.³⁶

Analyse

Het is begrijpelijk dat de Hoge Raad beslist dat de vraag of een lichaam of persoon administratieplichtig is, moet worden beantwoord in de procedure waarin de informatiebeschikking op die grond wordt bestreden. Indien immers niet vaststaat of sprake is van een administratieplichtige, kan ook niet worden geoordeeld of een informatiebeschikking in het kader van de administratieplicht terecht is gegeven. Het oordeel dat het de inspecteur in beginsel vrijstaat om in de bezwaarfase of voor de rechter andere gronden aan te voeren, is op zichzelf niet nieuw.³⁷ Wel nieuw is dat dit tevens het geval is in een geding met betrekking tot een informatiebeschikking in het kader van de administratieplicht. De rechtsregel houdt in dat de inspecteur in de bezwaarfase of voor de rechter ter staving van de vaststelling dat niet is voldaan aan de administratieplicht andere gronden kan aanvoeren dan hij eerder had gedaan. Hier is een parallel met de rechtsregel die in de voorgaande zaak is behandeld (zie paragraaf 3.2.1), zij het dat het daar ging om nieuwe feiten en omstandigheden in plaats van nieuw aangevoerde gronden. Voor de kanttekening komt het

29 Nuancering is dat indien de gebreken in de administratie van te weinig gewicht zijn, kan, ondanks dat de administratie dus gebreken vertoont, de conclusie zijn dat de administratieplicht *niet* is geschonden. Niet ieder gebrek leidt derhalve tot de conclusie dat de administratieplicht is geschonden. Zie hierover paragraaf 3.3.1.

30 Vgl. HR 24 mei 2002, nr. 37 220, HR 10 december 2010, nr. 09/05017 en HR 15 november 2013, nr. 12/00606. Zie uitgebreider op dit punt noot A.J.H. van Suilen in *BNB* 2021/122.

31 HR 4 juni 2021, nr. 19/03029, *BNB* 2021/122, *NTFR* 2021/1873.

32 Zie r.o. 3.1.2 van het arrest.

33 Zie r.o. 3.1.4 van het arrest, waarin de Hoge Raad verwijst naar HR 10 december 2010, nr. 09/05017, r.o. 3.1.

34 De Hoge Raad verwijst naar *Kamerstukken II* 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 22-23 (memorie van toelichting).

35 Zie r.o. 3.4 van het arrest.

36 Zie r.o. 3.4 van het arrest, waarin de Hoge Raad hierbij verwijst naar *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 6 (tweede nota van wijziging).

37 HR 10 december 2010, nr. 09/05017, r.o. 3.1.

op hetzelfde neer: de regel kan ongunstig uitpakken voor de rechtsbescherming van de belanghebbende, wanneer hetgeen hij heeft te betwisten gaandeweg de procedure kan veranderen of uitbreiden. Wel maakt de Hoge Raad een uitzondering voor onder andere het geval dat sprake is van een inbreuk op de goede procesorde. In dat kader achten wij het van belang dat daaraan niet lichtvaardig voorbij mag worden gegaan. Bovendien is de informatiebeschikking als regeling juist ingevoerd om de belanghebbende (effectieve) rechtsbescherming te bieden en de rechtmatigheid van de inzet van controlebevoegdheden van de inspecteur in alle instanties effectief te toetsen. Wanneer bijvoorbeeld een nieuwe grond pas in tweede instantie wordt aangevoerd, loopt de belanghebbende in zoverre een instantie ‘mis’. Het ambtshalve oordeel in de zaak is weliswaar verklaarbaar in het licht van de bewoordingen ‘te allen tijde’ en de parlementaire toelichting,³⁸ maar het komt de rechtsbescherming van belanghebbenden niet ten goede. Wat nodig is om in een bepaald geval te voldoen aan de administratieplicht van art. 52 AWR is immers niet vastomlijnd, terwijl het oordeel dat daaraan niet is voldaan een zware sanctie met zich kan brengen (zie paragraaf 2). Categorisch uitsluiten van de mogelijkheid van herstel doet af aan de rechtsbescherming. Het is namelijk niet ondenkbaar dat in sommige gevallen de administratie, met name gelet op de mogelijkheden in dit digitale tijdperk, achteraf gereconstrueerd – en aldus hersteld – zou kunnen worden.³⁹ Het oordeel van de Hoge Raad heeft in deze zaak betrekking op de situatie waarin geheel geen administratie is bijgehouden (‘in een zodanig geval’).⁴⁰ Indien een gebrek in de administratie in geen enkel geval geheeld kan worden (zoals het onderhavige geval), ontbreekt het nut om de informatiebeschikking voorafgaand aan de reguliere procedure met betrekking tot de aanslag te toetsen (zie ook paragraaf 2). De proportionaliteit van de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast kan namelijk ook in de reguliere procedure getoetst worden.⁴¹

3.3 De aard en omvang van gebreken in de administratieplicht

3.3.1 HR 25 juni 2021, nr. 19/05845, NTFR 2021/2181 (informatiebeschikking en aard en omvang van gebreken in administratie; bewijsvermoedens)

Het arrest in NTFR 2021/2181⁴² betrof een geschil om de loonadministratie. In deze zaak lag onder andere de vraag voor of de inspecteur met toepassing van bewijsvermoedens tevens voor niet-onderzochte periodes een informatiebeschikking kon geven. In het arrest geeft de Hoge Raad de volgende rechtsregels.

De vaststelling van de inspecteur na onderzoek dat de in de aangifte voor loonheffingen ten grondslag gelegde gegevens niet overeenstemmen met in de administratie van de inhoudingsplichtige aangetroffen gegevens of met gegevens die anderszins zijn vergaard, kan aanleiding zijn om correcties aan te brengen op het door de inhoudingsplichtige aangegeven en afgedragen bedrag. Deze vaststelling rechtvaardigt echter op zichzelf nog niet de gevolgtrekking dat de administratieplicht is geschonden. Die gevolgtrekking is pas gerechtvaardigd als de aard en de omvang van de vastgestelde gebreken van dien aard zijn dat hetgeen in de administratie is vastgelegd niet kan dienen als grondslag voor het vaststellen van de verplichtingen van de inhoudingsplichtige met betrekking tot de loonheffingen.⁴³ Dit betekent volgens de Hoge Raad ook dat de omstandigheid dat niet (geheel) is voldaan aan met de inspecteur gemaakte afspraken over het bewaren van bescheiden, niet direct betekent dat de administratieplicht is geschonden.

Verder geeft de Hoge Raad de rechtsregel dat de inspecteur zijn vaststelling dat niet (volledig) aan de administratieplicht is voldaan, gebaseerd moet zijn op bevindingen die voortvloeien uit een onderzoek naar de administratie van de administratieplichtige. De vraag of aan de administratieplicht wordt voldaan, moet per aangiftetijdvak worden beantwoord.⁴⁴

Tot slot formuleert de Hoge Raad een rechtsregel ten aanzien van het gebruik van bewijsvermoedens in dit kader:

‘Bij het geven van een bewijsoordeel kan het gebruik van vermoedens aan de orde komen. Dat zal vooral geboden zijn in gevallen waarin hetgeen moet worden bewezen niet of bezwaarlijk waarneembaar is voor de rechter of voor de partij op wie de last rust het bewijs te leveren. Deze omstandigheid doet zich doorgaans niet voor bij de beoordeling van de administratie van de administratieplichtige. Immers, indien een administratie is gevoerd en bewaard, dan is deze administratie voorhanden en kan de inspecteur aanwijzen wat daarin ontbreekt of onjuist is. Het zware verwijt dat een administratieplichtige in bepaalde, niet-onderzochte, aangiftetijdvakken niet heeft voldaan aan zijn administratie- en bewaarplicht – met in beginsel het ingrijpende gevolg van omkering en verzwaring van de bewijslast – kan daarom in de regel niet worden gebaseerd op het niet-naleven van de administratie- en bewaarplicht in wel onderzochte tijdvakken. Dit is alleen anders wanneer voldoende zwaarwegende redenen bestonden waarom dat onderzoek achterwege kon blijven, en bovendien aannemelijk is dat in de niet-onderzochte tijdvakken zich dezelfde of soortgelijke tekortkomingen hebben voorgedaan. Bij de beoordeling of dit aannemelijk is, kunnen vermoedens worden gehanteerd die zijn gebaseerd op vaststaande feiten. Gelet op hetgeen

38 Namelijk dat de administratie regelmatig moet worden bijgehouden (*Kamerstukken II 1998/89, 21 287, nr. 3, p. 22-23.*)

39 Zie ook E. Poelmann in *TFB 2018/33*, par. 2.2.

40 Dat is dus iets anders dan de situatie waarin wel een administratie is bijgehouden, maar daarin gebreken worden geconstateerd (zie paragraaf 3.3).

41 HR 10 februari 2017, nr. 16/02729, *BNB 2017/92*, *NTFR 2017/422*.

42 HR 25 juni 2021, nr. 19/05845, *BNB 2021/125*, *NTFR 2021/2181*.

43 Zie r.o. 3.1.3 van het arrest.

44 Zie r.o. 3.3.3 van het arrest.

hiervoor is overwogen, moet van dergelijke vermoedens met terughoudendheid gebruik worden gemaakt.⁴⁵

Analyse

Dit is een belangrijk arrest ten aanzien van de informatiebeschikking in het kader van de administratieplicht, waarin de Hoge Raad drie rechtsregels geeft. Het oordeel van de Hoge Raad dat, kort gezegd, niet iedere inconsistentie leidt tot de gevolgtrekking dat de administratieplicht is geschonden, houdt in dat eerst een ‘evenredigheidstoets’ aangelegd moet worden. De ernst van de gebreken moet worden gezien in het licht van het doel van de administratieplicht (proportionaliteit). De vraag daarbij is of de gebreken in de administratie zodanig zijn dat de administratie niet kan dienen als grondslag voor het vaststellen van de fiscale verplichtingen. Pas als die vraag positief beantwoord wordt, en dus vaststaat dat niet aan de administratieplicht is voldaan, komt aan de orde of de gebreken zo ernstig zijn dat zij een omkering en verzwaring van de bewijslast rechtvaardigen. Derhalve kan gesproken worden van een dubbele evenredigheidstoets.⁴⁶ Deze rechtsregel draagt bij aan de verbetering van rechtsbescherming van de belanghebbende; niet te snel moet aangenomen worden dat de administratieplicht geschonden is. Niet elk gebrek rechtvaardigt immers de conclusie dat niet aan de administratieplicht is voldaan. Dat past bij het open karakter van de norm van art. 52 AWR (zie paragraaf 2). Bovendien sluit het oordeel van de Hoge Raad, dat het niet-voldoen aan gemaakte afspraken met de inspecteur niet direct betekent dat de administratieplicht is geschonden, aan bij de intentie van de wetgever bij de invoering van de informatiebeschikking; onder andere het bieden van de rechtsbescherming in situaties waarin de inspecteur aanvullende eisen stelt aan de administratie (zie paragraaf 2).

De tweede rechtsregel draagt eveneens bij aan de verbetering van rechtsbescherming. Een inspecteur wordt op deze manier in beginsel gehouden om onderzoek te doen naar alle relevante tijdvakken en mag niet ‘zomaar’ bevindingen van onderzochte tijdvakken extrapoleren. Dit is terecht; de conclusie dat niet aan de administratieplicht is voldaan, met als gevolg de zware sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast, moet goed zijn onderbouwd. De derde rechtsregel over het gebruik van bewijsvermoedens draagt in principe niet bij aan de verbetering van rechtsbescherming. De Hoge Raad acht bewijsvermoedens namelijk niet principieel ontoelaatbaar, terwijl een bewijsvermoeden een uitzondering vormt op de plicht om onderzoek te doen. De Hoge Raad heeft de uitzondering echter wel zo geformuleerd dat slechts onder strikte voorwaarden

gebruikgemaakt mag worden van bewijsvermoedens,⁴⁷ waardoor in zijn geheel genomen dit arrest bijdraagt aan de verbetering van rechtsbescherming van de belanghebbende.

3.3.2 HR 25 juni 2021, nr. 19/05851, NTFR 2021/2182 (niet voldaan aan administratieplicht vanwege niet-bewaren detailgegevens)

In een ander arrest van 25 juni 2021 pakte het minder gunstig uit voor de belanghebbende.⁴⁸ In deze zaak was een informatiebeschikking gegeven voor de administratie voor de omzetbelasting. Onder meer was van belang dat belanghebbende gebruikmaakte van een kassasysteem dat detailgegevens maximaal veertien dagen bewaarde en er geen back-ups werden gemaakt. Bij de beoordeling van de middelen stelt de Hoge Raad voorop dat de in een geautomatiseerd bestel- en kassasysteem ingevoerde detailgegevens tot de administratie behoren en derhalve dienen te worden bewaard, indien deze voor de heffing van belasting van belang zijn. Dergelijke detailgegevens kunnen, kort gezegd, van belang zijn om de omzet te verifiëren en vallen dan ook in de regel onder de bewaarplicht. Die regel lijkt volgens de Hoge Raad echter uitzondering indien een fiscaal belang ontbreekt doordat de administratie voldoende andere gegevens bevat die een afdoende controle binnen redelijke termijn van de verantwoorde omzet in geld mogelijk maken. Verder geldt dat geen grond bestaat voor omkering en verzwaring van de bewijslast indien geconstateerde gebreken in de administratie van zo weinig gewicht zijn dat zij omkering en verzwaring van de bewijslast niet rechtvaardigen of indien sprake is van overmacht.⁴⁹

Analyse

De Hoge Raad oordeelt dat in dit geval de vaststelling dat de detailgegevens niet zijn bewaard, de vaststelling dat niet is voldaan aan de administratieplicht in beginsel rechtvaardigt. De belanghebbende kan tegen deze vaststelling opkomen door aan te wijzen welke gegevens in de administratie afdoende controle binnen redelijk termijn van de verantwoorde omzet in geld mogelijk maken. Met dit oordeel bevestigt de Hoge Raad een eerdere rechtsregel.⁵⁰ Wanneer de administratie op eerste gezicht een ‘gebrek’ bevat, zoals ontbrekende detailgegevens, is het mogelijk dit gebrek te ondervangen met andere gegevens die zijn opgenomen

45 Zie r.o. 3.3.4 van het arrest.

46 Zie ook J.D. Baron & dr. E. Poelmann, ‘De Belastingdienst en evenredigheidstoetsing van fiscale beschikkingen en wet- en regelgeving’, *NLF-W* 2021/43, par. 2.2.1.

47 Voor afzien van het doen van onderzoek en het gebruik van bewijsvermoedens is slechts ruimte wanneer er voldoende zwaarwegende redenen bestaan om het onderzoek achterwege te laten, en bovendien aanmerkelijk is dat in de niet-onderzochte tijdvakken zich dezelfde of soortgelijke tekortkomingen hebben voorgedaan. Wat verstaan moet worden onder ‘voldoende zwaarwegende redenen’ vult de Hoge Raad niet in. Van der Voort Maarschalk geeft in zijn noot bij dit arrest een voorbeeld van wat hem betreft een zwaarwegende reden zou kunnen zijn: ‘dat de loonadministratie aanvankelijk onvindbaar was en pas in een laat stadium van de beroepsprocedure boven water komt, zodat het alsnog beoordelen ervan tot een aanzienlijke vertraging van de procedure zou leiden.’ Zie A.E.H. van der Voort Maarschalk, *BNB* 2021/125.

48 HR 25 juni 2021, nr. 19/05851, *BNB* 2021/126, *NTFR* 2021/2182.

49 Zie r.o. 3.1.1 van het arrest, waarin wordt verwezen naar HR 26 juni 2015, nr. 13/04127, r.o. 2.3.2.

50 HR 26 juni 2015, nr. 13/04127, *BNB* 2015/179, *NTFR* 2015/2074.

in de administratie, indien deze gegevens controle van de volledigheid van de omzetverantwoording mogelijk maken. Belanghebbende heeft in deze zaak niet betwist dat de gegevens niet zijn bewaard en eveneens niet aangewezen welke gegevens in de administratie controle van de verantwoorde omzet in geld mogelijk maken. Daarmee was de kous af. De bestendiging van de in 2015 gegeven regel, dat een gebrek in de administratie ondervangen kan worden door andere gegevens, komt de rechtsbescherming in het kader van de administratieplicht ten goede.

3.4 Weg(en) naar omkering en verzwaring van de bewijslast

3.4.1 HR 9 juli 2021, nr. 20/01460, NTFR 2021/2278 (geen informatiebeschikking, wel omkering en verzwaring bewijslast)

De Hoge Raad wees op 9 juli 2021 opnieuw arrest in het kader van de informatiebeschikking en de administratieplicht.⁵¹ In deze zaak was, voor zover het de regels omtrent de informatiebeschikking betreft, in geschil of omkering en verzwaring van de bewijslast ook kan worden toegepast indien geen informatiebeschikking is gegeven. De Hoge Raad herhaalt zijn eerdere rechtsregel dat een schending van de administratieplicht in beginsel bij informatiebeschikking dient te worden vastgesteld, wil op grond daarvan sprake kunnen zijn van omkering en verzwaring van de bewijslast.⁵² De Hoge Raad oordeelt vervolgens dat op grond van art. 27e(1) AWR omkering en verzwaring van de bewijslast ook kan worden toegepast zonder dat de inspecteur een informatiebeschikking heeft gegeven, namelijk indien de belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan. De Hoge Raad voegt daaraan toe dat de inspecteur aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast feiten en omstandigheden aannemelijk zal moeten maken die deze conclusie rechtvaardigen. Onderdeel van zulke feiten en omstandigheden kan zijn dat de administratie zodanige gebreken en tekortkomingen bevat dat deze niet kan dienen als grondslag voor de winst- en omzetberekening. De omstandigheid dat art. 52a(1) AWR aan de inspecteur de mogelijkheid biedt om wegens niet-naleving van de administratie- en bewaarplicht een informatiebeschikking te geven, staat hieraan niet in de weg.⁵³

Analyse

De Hoge Raad maakt nog eens duidelijk – wat op basis van de wettekst niet als verrassing komt – dat de inspecteur, indien de administratie ernstige gebreken en tekortkomingen bevat, twee opties heeft om tot omkering en verzwaring van de bewijslast ten aanzien van de aanslag te komen. Ten eerste door middel van een informatiebeschikking, ten tweede door middel van het stellen (en bewijzen) dat de vereiste aangifte niet is gedaan. Spek betoogt terecht dat de bewijslast voor de inspecteur in dit laatste geval gecompliceerder is.⁵⁴ Zo zal de inspecteur bijvoorbeeld onder meer aannemelijk moeten maken dat de ondernemer ten tijde van het doen van de aangifte wist of had moeten weten dat een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven. De Hoge Raad biedt, voor wat betreft de administratieplicht, in dit arrest niet meer of minder rechtsbescherming dan waarvoor de wetgever (bewust) heeft gekozen. Tegelijkertijd is duidelijk dat wanneer de inspecteur de weg neemt van het niet-doen van de vereiste aangifte naar omkering en verzwaring van de bewijslast, de beoogde waarborgen van de andere weg (informatiebeschikking) buiten beeld blijven.

Niet elk gebrek rechtvaardigt immers de conclusie dat niet aan de administratieplicht is voldaan

4. Afronding

In deze bijdrage is onderzocht of, en zo ja op welke wijze, de recente arresten inzake de informatiebeschikking in het kader van de administratieplicht bijdragen aan de beoogde verbetering van de rechtsbescherming. Uit de analyse van de arresten volgt een gemengd beeld, waarbij steeds de omstandigheden van het geval van belang zijn. Zo wordt de rechtsbescherming bevorderd door het aanleggen van de (dubbele) evenredigheidstoets, waarbij eerst getoetst wordt of de omvang van de gebreken zodanig is dat de administratieplicht is geschonden en daarna getoetst wordt of de schending van de administratieplicht zodanig is dat deze de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast rechtvaardigt.⁵⁵ Niet elk gebrek rechtvaardigt immers de conclusie dat niet aan de administratieplicht is voldaan, dus dat is een bijdrage aan de rechtsbescherming.

Aan de beoogde verbetering van de rechtsbescherming komt verder ten goede dat de Hoge Raad bevestigt dat gebreken in de administratie in beginsel ondervangen kunnen worden door andere in de administratie opgenomen gegevens.⁵⁶

Anderzijds wordt de rechtsbescherming juist niet versterkt op een procedureel aspect, namelijk wanneer een administratieplichtige op een later moment in een procedure omtrent de vaststelling dat de administratieplicht is geschonden, kan (en mag) worden geconfronteerd met andere feiten en gronden om die vaststelling te staven.⁵⁷ Bovendien is de principiële toelating van bewijsvermoedens geen bijdrage aan de verbetering van de rechtsbescherming.⁵⁸ Daarmee wordt immers een uitzondering gemaakt

51 HR 9 juli 2021, nr. 20/01460, BNB 2021/138, NTFR 2021/2278.

52 Zie r.o. 3.1.2 van het arrest, waarin wordt verwezen naar HR 2 oktober 2015, nr. 14/02335.

53 Zie r.o. 3.1.3 van het arrest.

54 Zie uitgebreider in dit kader noot R.F.C. Spek in BNB 2021/139.

55 Zie paragraaf 3.3.1.

56 Zie paragraaf 3.3.2.

57 Zie paragraaf 3.2.1 en 3.2.2.

58 Zie paragraaf 3.3.1.

op de onderzoeksplicht van de inspecteur, zij het dat voor deze uitzondering slechts met terughoudendheid en in beperkte gevallen plaats is. Verder is in de situatie dat géén administratie aanwezig is een categorische uitsluiting van een herstelmogelijkheid voor de administratie als zodanig geen verbetering voor de rechtsbescherming in het licht van eventuele uitzonderingsgevallen.⁵⁹

In sommige arresten is niet zozeer sprake van een verschuiving in de mate van rechtsbescherming, maar wordt de (werking van de informatiebeschikking in het kader van) de administratieplicht nader geduid of wordt een eerdere rechtsregel bestendigd.⁶⁰

Over de wenselijkheid van de plaats van art. 52 AWR in de regeling van de informatiebeschikking, de processuele sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast en herstelmogelijkheden is de discussie nog altijd gaande. De recente arresten laten in dat verband zien dat een infor-

matiebeschikking in het kader van de administratieplicht in voorkomende gevallen weinig zin heeft omdat bepaalde administratiegebreken onheilbaar zijn, terwijl het in andere gevallen meerwaarde kan bieden vanwege bijvoorbeeld de (extra) proportionaliteitstoetsing. Wij zijn benieuwd op welke wijze de wetgever het komende jaar uitvoering gaat geven aan het oplossen van knelpunten. Daarbij zou de doelstelling bij de regeling – verbetering van de rechtsbescherming – als maatstaf moeten dienen.

Dit artikel is afgesloten op 3 februari 2022.

Over de auteurs

Mr. drs. T.A. Cramwinckel

Promovenda bij de afdeling belastingrecht aan de Universiteit Leiden en advocaat bij Stibbe te Amsterdam.

Mr. M.J.S. Lavreysen

Advocaat bij Stibbe te Amsterdam.

⁵⁹ Zie paragraaf 3.2.2.

⁶⁰ Zie paragraaf 3.4.1 en 3.3.2.