

# 39. Recente arresten over de informatiebeschikking en de inlichtingenplicht: verbetering van de rechtsbescherming?

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

**De informatiebeschikking van 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. De regeling roept nog steeds vragen op, die aan de Hoge Raad worden voorgelegd.**

## 1. Inleiding

Wie de fiscale actualiteiten volgt, zal opvallen dat regelmatig nieuwe rechtspraak verschijnt over de informatiebeschikking van art. 52a AWR (hierna ook: ‘de regeling’). Deze regeling 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. Pas nadat een informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, kan de Inspecteur een belastingaanslag opleggen met omkering en verzwaring van de bewijslast.<sup>1</sup> De regeling heeft dus zowel betrekking op de toezicht- en controlebevoegdheden van de Inspecteur (*rechtshandhaving*) als op de bescherming van belastingplichtigen daarbij (*rechtsbescherming*), waarbij de wetgever met de invoering van de regeling dat laatste beoogde te verbeteren. Sinds de invoering van art. 52a AWR zijn al vele kwesties bij de Hoge Raad gekomen.<sup>2</sup> Nog altijd is de regeling niet bepaald uitgekristalliseerd te noemen. Zo heeft de Hoge Raad de afgelopen anderhalf jaar meer dan tien arresten gewezen over dit onderwerp, waarvan er zes betrekking hebben op de inlichtingenplicht (hierna: ‘de arresten’, zie paragraaf 3.1). Reden om de ontwikkelingen tegen het licht te houden.

In deze beschouwing staat de vraag centraal hoe de arresten inzake art. 52a AWR zich verhouden tot doel en strekking van de regeling. Daarbij richten wij ons op de informatiebeschikking in het kader van de inlichtingenplicht van art.

47 AWR.<sup>3</sup> Het doel van deze bijdrage is de rechtspraak te plaatsen in het licht van hetgeen de wetgever voor ogen had met deze regeling, kort gezegd de verbetering van de rechtsbescherming (zie paragraaf 2). Dit behandelen wij aan de hand van de jurisprudentie en de parlementaire geschiedenis.<sup>4</sup>

Eerst behandelen wij doel en strekking van art. 52a AWR (paragraaf 2). Vervolgens bespreken wij de recente rechtspraak, telkens gevolgd door een analyse (paragraaf 3). Tot slot maken wij de balans op (paragraaf 4).

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

Art. 52a AWR is per 1 juli 2011 in werking getreden als onderdeel van de Wet rechtsbescherming bij controlehandelingen.<sup>5</sup> Deze wet was door de indieners van het voorstel bedoeld om, zoals de titel weggeeft, de rechtsbescherming tegen controlehandelingen door de Belastingdienst te verbeteren.

De regeling is gerelateerd aan de bijkomende verplichtingen die op belastingplichtigen en administratieplichtigen rusten ten dienste van de belastingheffing,<sup>6</sup> zoals de verplichting om desgevraagd inlichtingen te verstrekken aan de Inspecteur (art. 47 AWR) en de administratie- en bewaarplicht (art. 52 AWR). Dergelijke verplichtingen dragen eraan bij dat de Inspecteur over de nodige gegevens beschikt om juiste belastingaanslagen op te leggen. Tegelijkertijd brengen die bevoegdheden mee, zoals Douma e.a. schreven, ‘dat

1 Op grond van art. 25 lid 3 AWR bestaat deze processuele sanctie ook als niet de vereiste aangifte is gedaan. Dat laten wij onbesproken.  
2 Zie bijvoorbeeld de aangehaalde rechtspraak en literatuur en in het commentaar van Niessen-Cobben op art. 52a AWR via *NDFR*, evenals de uitvoerige literatuurlijst onder ‘naslag’. Zie ook G.H. Ulrich & R.W.J. Kerckhoffs, *De informatiebeschikking, FED fiscale brochures*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

3 De ontwikkelingen in het kader van de administratieplicht van art. 52 AWR zullen wij in een aparte bijdrage belichten.

4 Wij beperken ons tot arresten gewezen tussen 1 januari 2020 en 1 oktober 2021; lagere rechtspraak blijft buiten bespreking.

5 Zie de wet van 27 mei 2011, *Stb.* 2011, 265 (Wet rechtsbescherming belastingplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus (Wet-Dezentjé), in werking getreden met ingang van 1 juli 2011 (KB van 14 juni 2011, *Stb.* 2011, 301).

6 Zie hoofdstuk VIII uit de AWR en afdeling 2.

de Inspecteur en de burger, gezien vanuit het perspectief van de rechtsbescherming, in een ongelijke positie tegenover elkaar staan'.<sup>7</sup>

Het probleem waarvoor de invoering van de informatiebeschikking een oplossing beoogde te bieden, was het tekort aan rechtsbescherming in situaties waarin de Belastingdienst belastingplichtigen confronteert met een informatieverzoek.<sup>8</sup> Tot 1 juli 2011 was de consequentie van het niet voldoen aan een informatieverzoek dat de Inspecteur de aanslag kon opleggen met toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast. Dat bracht de belastingplichtige in een niet-benijdenswaardige positie, terwijl de rechtmatigheid van het informatieverzoek achteraf nauwelijks effectief was te toetsen. Tegen deze achtergrond ontstond een breedgedragen behoefte aan 'effectieve rechtsbescherming' tegen controlehandelingen van de Belastingdienst.<sup>9</sup> Tegelijkertijd was er bij de parlementaire behandeling van het oorspronkelijke voorstel de zorg dat verbetering in de rechtsbescherming niet zou moeten leiden tot enorme aantallen bezwaarschriften, een te grote werklast voor de Belastingdienst en nadelige gevolgen voor heffing en toezicht.<sup>10</sup> Kortom, tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming moest een zeker evenwicht bestaan.

In de huidige systematiek van art. 52a AWR wordt volgens de parlementaire toelichting bewerkstelligd dat recht wordt gedaan aan het belang van effectieve rechtsbescherming door belastingplichtigen een rechtsingang te bieden alvorens de omkering en verzwaring van de bewijslast in beeld komt ('equality of arms').<sup>11</sup> Tegelijkertijd wordt bereikt dat het toezichtproces 'beheersbaar' is omdat het *initiatief* tot het nemen van een informatiebeschikking bij de Belastingdienst ligt (uitvoerbaarheid).<sup>12</sup>

## Al met al gaat het de wetgever om 'effectieve rechtsbescherming'

De doelstelling van art. 52a AWR is dus de verbetering van de rechtsbescherming. Uit de parlementaire geschiedenis volgt dat het de wetgever bij *rechtsbescherming* ging om 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.<sup>13</sup> Het idee is ook dat dit meer balans<sup>14</sup> brengt tussen de bevoegdheden van de Belastingdienst en de rechten van belastingplichtigen, bijvoorbeeld door onduidelijke<sup>15</sup> of te vergaande informatieverzoeken te voorkomen.<sup>16</sup> Al met al gaat het de wetgever om 'effectieve rechtsbescherming'.<sup>17</sup>

## 3. Recente ontwikkelingen in de rechtspraak

### 3.1 Inleiding

Om zicht te krijgen op de recente rechtspraak hebben wij een zoekopdracht uitgevoerd via [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl) (laatstelijk 18 oktober 2021), met in het zoekveld de term '52a AWR', rechtsgebied 'belastingrecht', instantie 'Hoge Raad', gericht op uitspraken (niet conclusies) met datum uitspraak tussen 1 januari 2020 en 1 oktober 2021. Dat leverde een resultaat op van dertien (relevante<sup>18</sup>) arresten, waarvan zes arresten zien op de toepassing van art. 52a AWR in het kader van de inlichtingenplicht. De andere zeven arresten zien op de toepassing in het kader van de administratieplicht; die bespreken wij omwille van de omvang en thematiek in een aparte bijdrage.

In de arresten komen diverse aspecten aan de orde rondom de informatiebeschikking, die kunnen worden gerubriceerd in drie thema's: formulering en inhoud (paragraaf 3.2), algemene beginselen van behoorlijk bestuur (paragraaf 3.3) en navordering (paragraaf 3.4). Wij bespreken de arresten niet integraal, maar gericht op in het oog springende punten, in het licht van de doelstelling van de regeling.

7 Douma e.a. 2019, p. 130.

8 *Kamerstukken II* 2005/06, 30 645, nr. 3, p. 1-2 (memorie van toelichting) en *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 4 (tweede nota van wijziging).

9 *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 4 (tweede nota van wijziging).

10 Zie bezwaren tegen het oorspronkelijke wetsvoorstel in *Kamerstukken II* 2007/08, 30 645, nr. 11.

11 *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 5 (tweede nota van wijziging).

12 Het gaat om een discretionaire bevoegdheid van de Inspecteur, de Inspecteur kan een informatiebeschikking nemen, maar is daar niet toe verplicht.

13 Zie tweede nota van wijziging, *Kamerstukken II* 2008/09, 30645, nr.14, p. 4-5, 10-11 en zie 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').

14 *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 5 (tweede nota van wijziging) en zie ook Handelingen I 2010/11, 24, item 6, p. 24, 26. Zie ook evaluatie, par. 2.2.2.

15 Zie tweede nota van wijziging, *Kamerstukken II* 2008/09, 30645, nr.14, p. 10-11: 'De beschikking dient niet slechts als aanknopingspunt voor een rechtsingang, maar ook om een moment van heroverweging te bieden aan zowel de informatieplichtige als aan de Inspecteur en om in voorkomende gevallen de gelegenheid te geven om standpunten te verduidelijken. In dit licht ligt het voor de hand dat de Inspecteur nauwkeurig omschrijft wat hij verwacht van de informatieplichtige en goed motiveert waarom hij meent dat het gevraagde relevant kan zijn voor de belastingheffing van deze betrokkene.' Zie ook paragraaf 3.2.1.

16 Zie o.a. *Kamerstukken II* 2008/09, 30645, nr. 14; Handelingen I 2010/11, 24, item 6.

17 Zie tweede nota van wijziging, *Kamerstukken II* 2008/09, 30645, nr.14, p. 2, 4. Eerder in *Kamerstukken II* 2005/06, 30645, nr. 3, p. 1-2 en nota naar aanleiding van het verslag, *Kamerstukken II* 2007/08, 30645, nr. 9, p. 2. De term 'effectieve rechtsbescherming' wordt niet specifiek gedefinieerd.

18 De zoekmachine van [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl) toonde een totaalresultaat van negentien hits, waarbij de overige zes resultaten hier niet relevant zijn omdat zij geen betrekking op art. 52a AWR. De zes hierna te behandelen arresten betreffen die uit *NTFR* 2021/1735, *NTFR* 2021/1871, *NTFR* 2021/2279, *NTFR* 2021/1274, *NTFR* 2020/1275 en *NTFR* 2020/1276. De getoonde resultaten bevatten overigens geen arresten gewezen (enkel) met toepassing van art. 81 lid 1 RO/art. 81a RO.

### 3.2 Eisen aan formulering en inhoud

#### 3.2.1 HR 21 mei 2021, NTFR 2021/1735 (schadevergoeding vliegtuigongeluk)

Moet de Inspecteur in een informatiebeschikking puntsgewijs aangeven waar het volgens hem aan schort? Deze kwestie speelde in bovengenoemd arrest van 21 mei 2021.<sup>19</sup> Na een vliegtuigongeluk had belanghebbende schadevergoedingen ontvangen, maar deze waren niet vermeld in zijn IB-aangifte. De Inspecteur stelde vervolgens vragen op grond van art. 47 AWR en nam na het uitblijven van (voldoende) beantwoording twee informatiebeschikkingen. Ten aanzien van de eerste betoogde belanghebbende in cassatie dat deze niet voldeed aan de daaraan te stellen eisen. Volgens hem had de Inspecteur per in geding zijnde vraag moeten aangeven of en in hoeverre belanghebbende niet aan zijn informatieverplichting heeft voldaan. De Hoge Raad volgt dat niet, en overweegt:

‘Bij het geven van de in artikel 52a, lid 1, AWR bedoelde informatiebeschikking waarbij wordt vastgesteld dat niet of niet volledig wordt voldaan aan de verplichting ingevolge artikel 47 AWR, moet het voor de belanghebbende voldoende duidelijk zijn in hoeverre de eerder gevraagde informatie naar het oordeel van de inspecteur niet is verstrekt. Dit vereiste brengt niet mee dat de eerder gestelde vragen in die beschikking moeten worden herhaald. Het staat de inspecteur vrij in de informatiebeschikking te verwijzen naar de inhoud van de eerder door hem gestelde vragen, mits het de belanghebbende uit het geheel van die vragen, rekening houdend met hetgeen hij in antwoord op die vragen eventueel al aan de inspecteur heeft meegedeeld, voldoende duidelijk is welke gegevens de inspecteur nog verlangt en in welke vorm hij die wenst te ontvangen.’<sup>20</sup>

Kortom, herhalen van elke vraag acht de Hoge Raad niet vereist, maar wel moet voor belanghebbende voldoende duidelijk zijn, in de gegeven context, welke informatie de Inspecteur nog verlangt te ontvangen en in welke vorm.

### Een informatiebeschikking mag voor de belanghebbende geen onoverzichtelijke ‘zoek de verschillen’ worden

Ten aanzien van de tweede betwiste informatiebeschikking is op deze plaats relevant dat in cassatie het hofoordeel, inhoudende dat de informatiebeschikking die berust op

onrechtmatig (want in strijd met het verschoningsrecht<sup>21</sup>) verkregen informatie wordt vernietigd, in stand blijft.<sup>22</sup>

#### Analyse

Uit de bewoordingen in het geciteerde oordeel van de Hoge Raad leiden wij af dat het vereiste is dat voor belanghebbende *voldoende duidelijk* moet zijn waar het in de ogen van de Inspecteur aan schort. Het gaat dus om het resultaat (te weten: *voldoende duidelijkheid*). De weg ernaartoe laat de Hoge Raad in die zin ‘vormvrij’ dat niet aan de Inspecteur de regel wordt opgelegd dat hij zijn eerder gestelde vragen stuk voor stuk moet herhalen. Echter, een informatiebeschikking mag voor de belanghebbende geen onoverzichtelijke ‘zoek de verschillen’ worden met eerder gestelde vragen en (eventuele) reeds aangeleverde gegevens.<sup>23</sup>

Daarbij is belangrijk dat de Hoge Raad bij de voorwaarde van voldoende duidelijkheid (zie ‘mits’) het perspectief van belanghebbende als uitgangspunt neemt. Het gaat erom of voor de belanghebbende voldoende duidelijk is waar het volgens de Inspecteur (nog) aan schort. Het resultaat (en niet de weg erheen) is uiteindelijk wat telt. Zo bezien, draagt de voorwaarde uit het arrest bij aan de door de wetgever beoogde verbetering van de rechtsbescherming. Kanttekening is wel dat het wat ons betreft aan de Inspecteur is om ervoor te zorgen dat voor de belanghebbende het resultaat van voldoende duidelijkheid wordt bereikt.<sup>24</sup>

Het praktische belang van de tweede kwestie is dat het arrest laat zien dat als de Inspecteur niet is bevoegd om vragen te stellen gebaseerd op in strijd met het verschoningsrecht verkregen informatie, hij vervolgens ook niet in het verlengde daarvan, een daarop gebaseerde informatiebeschikking mag nemen. Dat is logisch en terecht. Duidelijkheid hierover komt de beoogde rechtsbescherming ten goede.

#### 3.2.2 HR 11 juni 2021, NTFR 2021/1871 (inkeermelding)

Een andere kwestie is of een na inkeer genomen informatiebeschikking beperkt moet blijven tot vragen ten aanzien van bij de Belastingdienst gemelde gegevens. Dit kwam aan de orde in het arrest van 11 juni 2021.<sup>25</sup> Aanleiding voor de procedure vormde een inkeermelding ter zake van de twee buitenlandse bankrekeningen, gevolgd door een (veel ruimer geformuleerd) informatieverzoek van de Inspecteur op grond van art. 47 AWR naar niet eerder aangegeven

21 Zie het hofoordeel in r.o. 3.1 van het arrest. Perdaems in *NLF* 2021/1109 acht dit oordeel ‘volledig terecht’.

22 Zie r.o. 5.1-5.2.3.

23 Vgl. Vetter in *BNB* 2021/108: ‘(...) Niet iedere (beweerdelijke) onduidelijkheid in een informatiebeschikking leidt meteen tot vernietigbaarheid van die beschikking. Daar waar vragen al beantwoord zijn, kan de informatieplichtige in de bezwaarfase aangeven dat die vragen al beantwoord zijn (en de informatiebeschikking derhalve – althans deels – niet klopt). Maar het moet volgens hem ook geen ‘multi-interpretabel’ zoekplaatje’ worden. Zie ook Perdaems in *NLF* 2021/1109.

24 Zie ook Vetter in *BNB* 2021/108 die opmerkt dat de Belastingdienst bij onduidelijkheden – desgevraagd – spoedige nadere uitleg dient te geven. Vgl. Perdaems in *NLF* 2021/1109.

25 HR 11 juni 2021, nr. 20/00892, *BNB* 2021/131, *NTFR* 2021/1871.

19 HR 21 mei 2021, nr. 19/02508, *BNB* 2021/108, *NTFR* 2021/1735. In deze zaak kwamen ook andere (hier niet besproken) leerstukken aan bod, zoals de reikwijdte van het verschoningsrecht (zie de commentaren bij deze zaak in *FED* 2021/107, *BNB* 2021/108, *NTFR* 2021/1735) en het leerstuk van de cautie (zie de commentaren in *NLF* 2021/1109 en *V-N* 2021/23.16).

20 R.o. 4.2.2.

inkomsten, erfenissen, schenkingen, bezittingen en schulden. Na overlijden van de inkeerder wendde de Inspecteur zich tot de erfgenamen en nam hij vervolgens voor elk jaar een informatiebeschikking. Volgens het hof kan art. 47 AWR niet zo ruim worden uitgelegd dat de Inspecteur vragen mag stellen over hem nog onbekende bankrekeningen en moesten de informatiebeschikkingen worden vernietigd voor zover zij geen betrekking hadden op de gemelde twee buitenlandse bankrekeningen.<sup>26</sup> De Hoge Raad gaat daarin niet mee. Samengevat: voor de plicht om inlichtingen te verstrekken ex art. 47 AWR is voldoende dat de Inspecteur zich op grond van hetgeen hem reeds bekend is in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de gevraagde gegevens van belang kunnen zijn voor de belastingheffing.<sup>27</sup> Als de Inspecteur bekend wordt met niet-aangegeven buitenlandse bankrekeningen mag de Inspecteur zich in redelijkheid op het standpunt stellen dat de belastingplichtige mogelijk over meer onbekende inkomensbronnen heeft beschikt. Dan is dat toereikend om daarnaar in het kader van de belastingheffing in zijn algemeenheid te mogen vragen.<sup>28</sup> Uit de totstandkomingsgeschiedenis van art. 52a AWR volgt volgens de Hoge Raad niet een aanknopingspunt dat de Inspecteur zijn vragen dient te beperken tot de gemelde buitenlandse bankrekeningen.<sup>29</sup>

#### Analyse

Het arrest is met name relevant met oog op de reikwijdte van de inlichtingenplicht van art. 47 AWR: is kennis van buitenlandse bankrekeningen voldoende om in redelijkheid het standpunt in te nemen dat er mogelijk meer (nog niet bij de fiscus bekende) inkomensbronnen zijn? Als de drempel bij art. 47 AWR is genomen en de Inspecteur vragen mag stellen over andere eventuele buitenlandse inkomensbronnen, komt ook de mogelijkheid van een informatiebeschikking in beeld, evenals (dus) een rechtmatigheidsstoetsing daarvan. De Hoge Raad zag in de parlementaire geschiedenis geen steun voor de visie dat de informatiebeschikking hier beperkt had moeten blijven tot gemelde buitenlandse bankrekeningen. Dat is wel te verklaren, want zoiets specifiek lezen wij ook niet expliciet in de door het hof aangehaalde passage.<sup>30</sup> De welwillende lezing van het hof is evenwel verklaarbaar vanuit oogpunt van de doelstelling van de regeling. Het is goed dat de feitenrechter de Hoge Raad op dit punt weet te prikkelen. Het arrest past in de door de wetgever beoogde verbetering van de rechtsbescherming door de rechtmatigheid van het informatieverzoek ‘preventief’ te kunnen voorleggen aan de rechter, maar dat levert belanghebbende, gezien de hier aan de orde zijnde (lage) ondergrens bij art. 47 AWR, weinig op. Zie daarover ook paragraaf 3.4.1.

26 Zie r.o. 3.3 van het arrest en zie r.o. 4.11-4.14 van de hofuitspraak.

27 Zie r.o. 5.2 van het arrest.

28 Zie r.o. 5.3 van het arrest.

29 Zie r.o. 5.4 van het arrest.

30 Zie r.o. 4.13 van de hofuitspraak. Pechler acht dit oordeel terecht, zie in *BNB* 2021/131 onder punt 5.

#### 3.2.3 HR 2 juli 2021, NTFR 2021/2279 (‘kaarten tegen de borst’)

Een andere vraag is of de Inspecteur in een informatiebeschikking moet aangeven welke gegevens reeds bij hem bekend zijn. Mag de Inspecteur belanghebbende daarbij bewust in het ongewisse laten uit vrees voor een ‘calculerende’ houding bij een belastingplichtige? Een dergelijke kwestie speelde in het arrest van 2 juli 2021.<sup>31</sup> Aanleiding was een informatieverzoek waarin de Inspecteur (algemeen geformuleerde) vragen stelde aan belanghebbende over buitenlandse bankrekeningen in haar bezit.<sup>32</sup> Daarbij vermeldde de Inspecteur niet dat hij reeds op de hoogte was van het gegeven dat zij over *Belgische* bankrekeningen beschikte. Het hof zag daarin, vanuit oogpunt van de doelstelling van de regeling (verbetering van rechtsbescherming), grond om de informatiebeschikking te vernietigen.<sup>33</sup> De Hoge Raad ziet dit anders, in lijn met de conclusie van A-G IJzerman.<sup>34</sup> De twee – overigens wat wollig geformuleerde<sup>35</sup> – rechtsoverwegingen komen erop neer dat de Hoge Raad oordeelt dat de Inspecteur belanghebbende in de informatiebeschikking in het ongewisse mocht laten over de bij hem reeds bekende informatie.<sup>36</sup>

#### Analyse

Waarom zou de Inspecteur ‘de kaarten tegen de borst willen houden’ en niet willen delen dat hij van sommige bankrekeningen al op de hoogte is? Volgens de staatssecretaris was in dit geval een reden ‘om belanghebbende niet wijzer te maken (de zogenaamde “calculerende belastingplichtige” die, als bekend is over welke informatie de belastingdienst beschikt, de te verstrekken gegevens en bescheiden hierop gaat afstemmen’.<sup>37</sup> Kortom, controlestrategie. Vanuit het oogpunt van een juiste belastingheffing valt daar iets voor te zeggen. Echter, dat van transparantie misbruik *kan* worden gemaakt, moet geen reden zijn om als ‘overheid’ niet transparant te zijn.<sup>38</sup> Geheimzinnigheid of de kaarten tegen de borst houden, moet niet de grondhouding zijn. Het hof oordeelde dat de Inspecteur in de ‘niet-transparante’ informatiebeschikking onvoldoende duidelijk had gemaakt welke informatie hij precies verlangde, en dat die werkwijze doel en strekking van de informatiebeschikking voorbijschoot. De Hoge Raad oordeelt van niet omdat – eenvoudig samengevat<sup>39</sup> – de gestelde vraag niet onduidelijk of onnauwkeurig was. De Hoge Raad gaat dus enkel en alleen in op de vraagstelling zelf. Daarmee blijft echter de (aan de informatiebeschikking voorafgaande) door de

31 HR 2 juli 2021, nr. 20/01369, *BNB* 2021/133, *NTFR* 2021/2279.

32 Zie r.o. 2.2 van het arrest.

33 Zie r.o. 5.4-5.9 van de Hofuitspraak.

34 Zie r.o. 4.1 en 4.2 van het arrest.

35 Zie ook Lammers in *FED* 2021/103, die de helderheid van de rechtsoverwegingen van de Hoge Raad bekritiseert en refereert aan het project ‘Klare taal’ bij de rechtspraak.

36 Zie r.o. 4.1-4.2.

37 Zie het beroepschrift in cassatie van de staatssecretaris, onder ‘Beschouwing’ (opgenomen in *BNB* 2021/133).

38 Zie ook commentaar bij de hofuitspraak in *FutD* 2020/0921.

39 Zie r.o. 4.1-4.2.

Inspecteur gekozen strategische aanpak bij informatievergaring onderbelicht.

## Hoe verhoudt het bewust in het ongewisse laten van een belastingplichtige zich tot bijvoorbeeld het *fair play*-beginsel, evenredigheidsbeginsel en zorgvuldigheidsbeginsel?

Al met al past dit arrest wat ons betreft niet goed in de door de wetgever beoogde verbetering van de rechtsbescherming. De Hoge Raad had de gelegenheid kunnen aangrijpen om een principiële visie te geven (of ten minste te laten doorschemeren) op de manier waarop de Inspecteur handelt bij de uitoefening van ingrijpende controlebevoegdheden, zoals ook in de kritische commentaren wordt uitgelicht.<sup>40</sup> De vraag komt dan met name op hoe het bewust in het ongewisse laten van een belastingplichtige zich verhoudt tot bijvoorbeeld het *fair play*-beginsel, het evenredigheidsbeginsel<sup>41</sup> en het zorgvuldigheidsbeginsel.<sup>42</sup> Daar had de Hoge Raad zich in het kader van de beoogde verbetering van de rechtsbescherming meer kunnen laten gelden.

### 3.3 Informatiebeschikking en algemene beginselen van behoorlijk bestuur

#### 3.3.1 HR 17 april 2020, NTFR 2020/1274 (trustkantoor) en HR 17 april 2020, NTFR 2020/1275 (aandeelhouder/bestuurder) (beide evenredigheidsbeginsel)

Kan een informatiebeschikking in stand blijven indien het verzoek om de gehele administratie ex art. 47 AWR over te leggen in strijd is met het evenredigheidsbeginsel? Een dergelijke kwestie speelde in het arrest van 17 april 2020.<sup>43</sup> In dit arrest had de Inspecteur naar aanleiding van derdenonderzoeken aan belanghebbende (een Antilliaanse nv die

optrad als trustkantoor) meegedeeld dat er aanwijzingen waren voor Nederlandse belastingplicht en verzocht om de volledige administratie. Belanghebbende verstreekte de gevraagde gegevens niet en de Inspecteur nam een informatiebeschikking. In geschil bij het hof stond de rechtmatigheid van de informatiebeschikking. Volgens het hof was het verzoek niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel, omdat belanghebbende geen enkel inzicht had verschaft in de aard, inrichting en omvang van die administratie, zodat van de Inspecteur niet kon worden verwacht dat hij het verzoek zou inperken.<sup>44</sup> Verder had belanghebbende volgens het hof niet aannemelijk gemaakt dat zij door het overleggen van de administratie aan de Inspecteur het risico zou lopen op strafvervolging.<sup>45</sup> In de cassatieprocedure oordeelt de Hoge Raad dat de Inspecteur bij de uitoefening van zijn bevoegdheid op grond van art. 47 AWR is gebonden aan de beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>46</sup> De Hoge Raad oordeelt vervolgens dat een met toepassing van art. 52a AWR in samenhang met art. 47 AWR vastgestelde informatiebeschikking niet in stand kan blijven, indien de Inspecteur, gelet op de omstandigheden van het geval, redelijkerwijs niet heeft kunnen oordelen dat sprake was van evenredigheid tussen het doel en de gevolgen van het aangewende middel.<sup>47</sup> De hofoordelen zijn ‘cassatieproof’; het cassatieberoep van belanghebbende is ongegrond.

#### Analyse

De nieuwswaarde van dit arrest is dat een informatiebeschikking niet in stand kan blijven indien het evenredigheidsbeginsel is geschonden.<sup>48</sup> De verwijzing naar de omstandigheden van het geval laat zien dat toetsing aan het evenredigheidsbeginsel een sterk feitelijke kwestie zal zijn.<sup>49</sup> In het kader van de rechtsbescherming is van belang dat de toetsing aan het evenredigheidsbeginsel bij de informatiebeschikking (zoals in deze zaak) nog *vooraf* gaat aan een evenredigheidstoetsing van het eventuele gevolg van omkering en verzwaring van bewijslast.<sup>50</sup> Dat past wat ons betreft bij de bedoeling van de wetgever. Kanttekening is

40 Zie ook het commentaar van Lubbers in *BNB* 2021/133, punt 6-9 (waarin hij betoogt dat het jammer is dat het hof in zijn oordeel niet expliciet de relatie met art. 47 AWR en de beginselen van behoorlijk bestuur heeft gelegd. De Hoge Raad blijft dicht bij het hofoordeel en dat acht hij ‘tamelijk teleurstellend’ gezien de essentiële kwestie). Zie ook het commentaar in *V-N* 2021/29.16 onder het kopje ‘belangenafweging’ (aandacht nodig voor afweging belang van fraudebestrijding en rechtsbescherming).

41 Zie ook paragraaf 3.3.1 over het evenredigheidsbeginsel.

42 Zie ook het commentaar van Lubbers in *BNB* 2021/133, punt 7-9.

43 HR 17 april 2020, 19/02346, *BNB* 2020/95, *NTFR* 2020/1274 (trustkantoor) en HR 17 april 2020, 19/02347, *BNB* 2020/96, *NTFR* 2020/1275 (aandeelhouder/bestuurder). In *NTFR* 2020/1275 ging het om een informatiebeschikking die was opgelegd aan belanghebbende, de aandeelhouder van het trustkantoor. Aanleiding was een inlichtingenverzoek ex art. 47 AWR aan belanghebbende met achttien vragen, die volgens de Inspecteur uiteindelijk niet of niet voldoende waren beantwoord (zie r.o. 2.20 hofuitspraak). Het hof beoordeelde voor elke vraag of sprake was van schending van het evenredigheidsbeginsel. De informatiebeschikking wordt deels vernietigd en voor het overige gehandhaafd. De Hoge Raad oordeelt langs dezelfde lijnen als in *NTFR* 2020/1274 en de hofuitspraak is cassatieproof.

44 HR 17 april 2020, 19/02346, *BNB* 2020/95, *NTFR* 2020/1274, r.o. 2.2.2 en zie 4.14 van hofuitspraak.

45 Belanghebbende beriep zich op geheimhouding vanwege de Landsverordening toezicht trustwezen in Curaçao, zie r.o. 2.2.2 in het arrest en 4.16 in de hofuitspraak.

46 Zie r.o. 2.4.1 met verwijzing naar HR 8 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8125.

47 Zie r.o. 2.4.1 met verwijzing naar *Kamerstukken II* 1990/91, 21 221, nr. 5, blz. 55-57. In deze parlementaire toelichting op het in de Awb gecodificeerde evenredigheidsbeginsel valt o.a. te lezen: ‘Gelet op de positie van de rechter en de aard van zijn taak enerzijds en de positie en aard van de taak van bestuursorganen anderzijds, behoort de administratieve rechter alleen tot een vernietiging over te gaan, indien het bestuursorgaan redelijkerwijs niet kon menen, dat er sprake was van een evenredigheid tussen doel en de gevolgen van het aangewende middel!’

48 Zie ook commentaar Redactie *V-N* 2020/19.19; Nent in *NLF* 2020/1410.

49 Zie punt 5.11 van de Conclusie A-G IJzerman bij *NTFR* 2020/1274.

50 Zie bijv. HR 10 februari 2017, nr. 16/02729, *BNB* 2017/92. Over de evenredigheidstoetsing in de context van de informatiebeschikking bij de administratieplicht zie 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.



wel dat in de – ook door de Hoge Raad aangehaalde<sup>51</sup> – parlementaire toelichting op het gecodificeerde evenredigheidsbeginsel een ruime beoordelingsmarge aan de Inspecteur wordt gelaten (marginale toetsing). Zo bezien, blijft de rechterlijke bescherming vooral beperkt tot relatieve extremen.<sup>52</sup> Vanuit het oogpunt van verbetering van de rechtsbescherming is echter een volle(re) toetsing gewenst. In dat kader kan een recentere bestuursrechtelijke conclusie van A-G Widdershoven en A-G Wattel over de toetsingsintensiteit bij het evenredigheidsbeginsel nog interessante ontwikkelingen meebrengen.<sup>53</sup>

Tot slot liet de zaak van de aandeelhouder (*NTFR* 2020/1275) zien dat een informatiebeschikking wegens schending van het evenredigheidsbeginsel ook gedeeltelijk kan worden vernietigd.<sup>54</sup>

### 3.3.2 *HR 11 juni 2021, BNB 2021/131, NTFR 2021/1871 (vertrouwensbeginsel)*

In de – na een Wob-verzoek gepubliceerde – Handreiking Wet-Dezentje zijn interne instructies opgenomen aan Inspecteurs in het kader van onder andere art. 52a AWR.<sup>55</sup> Een kwestie is of een belastingplichtige zich hierop kan beroepen via het vertrouwensbeginsel. Dit kwam aan de orde in de zaak in *NTFR* 2021/1871 (zie ook paragraaf 3.2.2). In deze zaak oordeelt de Hoge Raad dat een belastingplichtige een beroep op het vertrouwensbeginsel kan doen ten aanzien van beleid dat naar aanleiding van een Wob-verzoek is gepubliceerd.<sup>56</sup> Dat geldt ook voor genoemde handreiking, bevestigt de Hoge Raad in deze zaak.<sup>57</sup> Echter, uit de door belanghebbende aangehaalde passages van die handreiking volgt volgens de Hoge Raad niet dat een informatiebeschikking pas kan worden gegeven nadat onderzoek heeft uitgewezen of de vereiste aangifte is gedaan en de Inspecteur zich reeds om die reden op omkering en verzwaring van de bewijslast kan beroepen.<sup>58</sup>

51 Zie r.o. 2.4.1 en in de conclusie van A-G IJzerman onder punt 5.11.

52 Volgens Bosman zit de winst met name in bescherming tegen de uitwassen van informatieverzoeken, zie J.W. Bosman, 'De informatieplicht en het evenredigheidsbeginsel', *TFB* 2020/6-30, par. 4.

53 Zie conclusie van A-G Wattel en A-G Widdershoven van 7 juli 2021, 202006932/3/A3, 202002668/2/A3, 202000475/2/A3, *NTFR* 2021/2588. Zie ook het commentaar van Barmantlo in *NLF* 2021/1687 en Baron & Poelmann in *NLF-W* 2021/43, par. 2.2.1 (in het kader van de administratieplicht).

54 Een groot deel van de gevraagde informatie was niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel (zie gerechtshof 's-Hertogenbosch 12 april 2019, 17/00406 tot en met 17/00409, *NTFR* 2019/1476, r.o. 4.17-4.24, 4.27-4.28), maar een deel wel (zie r.o. 4.26) en de informatiebeschikking werd in zoverre vernietigd en voor het overige gehandhaafd. Zie over gedeeltelijke onrechtmatigheid eerder in bijv. *HR* 11 december 2015, nr. 15/02637, *BNB* 2016/46, *NTFR* 2016/348.

55 In deze zaak betrof het de Handreiking, neergelegd in de brief van de Staatssecretaris van Financiën 17 oktober 2016, nr. 2016-0000158067, *V-N* 2016/62.4.

56 Zie r.o. 4.2 met verwijzing naar *HR* 9 april 2021, *NTFR* 2021/1257.

57 R.o. 4.2.

58 R.o. 4.3.

### Analyse

Het praktische belang van dit arrest is dat het duidelijk maakt dat belastingplichtigen zich via het vertrouwensbeginsel kunnen beroepen op na een Wob-verzoek gepubliceerd beleid. Dit arrest bevestigt dat de handreiking ook als beleid geldt, waarop een belastingplichtige zich dus in principe kan beroepen. Dat bevordert de rechtsbescherming. Wel is voor een succesvol beroep op een uiting (zoals uit de handreiking) nodig dat de lezing van de belastingplichtige volgt uit wat er staat. Daar loopt het voor belanghebbende stuk. De Hoge Raad velde in deze zaak zelf een oordeel over de uitleg van de passages en ziet die uitleg dus niet als feitelijke kwestie.<sup>59</sup> Wat ons betreft dient een evenwichtige, objectieve uitleg (en niet een 'bestuursvriendelijke' uitleg<sup>60</sup>) het uitgangspunt te zijn.

## Een evenwichtige, objectieve uitleg (en niet een 'bestuursvriendelijke' uitleg) dient het uitgangspunt te zijn

### 3.4 Informatiebeschikking en navordering

#### 3.4.1 *HR 17 april 2020, NTFR 2020/1276 (verlengde navorderingstermijn)*

In zijn arrest van 17 april 2020<sup>61</sup> beantwoordt de Hoge Raad de vraag of een informatiebeschikking die (mede) ziet op een periode buiten de reguliere navorderingstermijn alleen terecht is indien vóóraf vaststaat dat de Inspecteur mag navorderen. Belanghebbende meent dat de Inspecteur geen informatiebeschikking mag nemen ten aanzien van jaren waarover hij slechts met toepassing van de verlengde navorderingstermijn kan navorderen, als die bevoegdheid nog niet eerst vaststaat. De Hoge Raad gaat hierin niet mee. Het hof heeft een juiste maatstaf aangelegd.<sup>62</sup> Het gaat erom of de Inspecteur zich in redelijkheid op het standpunt heeft kunnen stellen dat de gevraagde gegevens en bescheiden van belang kunnen zijn voor de beoordeling van de binnenlandse belastingplicht.<sup>63</sup> Het hofoordeel dat dit *in casu* het geval was en dat de Inspecteur in dit kader vragen mocht stellen met het oog op navorderingsbevoegdheid op grond van art. 47 AWR is 'cassatieproof'.<sup>64</sup>

### Analyse

Dit arrest komt erop neer dat de Inspecteur, op grond van art. 47 AWR, vragen mag stellen die relevant zijn voor de

59 Vgl. Commentaar van Hennevelt in *NLF* 2021/1255.

60 De Redactie *V-N* 2021/26.21 acht de uitleg van de Hoge Raad van de Handreiking 'mild'.

61 *HR* 17 april 2020, nr. 19/02021, *BNB* 2020/94, *NTFR* 2020/1276.

62 Zie r.o. 2.3. Vgl. conclusie A-G IJzerman, ECLI:NL:PHR:2019:1319, punt 5.21.

63 Zie ook conclusie A-G IJzerman, onder punt 5.18-5.19. Vgl. *HR* 18 april 2003, nr. 38122 en *HR* 18 december 2015, nr. 15/00040. Het hof oordeelde hier dat dit het geval was, zie gerechtshof 's-Hertogenbosch, 15 maart 2019, nr. 17/00741, r.o. 4.10.

64 De drie andere middelen die belanghebbende had aangevoerd in cassatie worden afgedaan met een beroep op art. 81 lid 1 Wet RO zie *NTFR* 2020/1276, r.o. 2.4.

boordeling of aan navorderingsvereisten voldaan is. Dát hij daaraan voldoet, is niet op voorhand een eis om vragen te mogen stellen.<sup>65</sup> Dit oordeel is onzes inziens, in het licht van (de lage ondergrens van) art. 47 AWR verklaarbaar. Wel is van belang dat ook bij vragen die relevant zijn voor de beoordeling of navorderingsbevoegdheid bestaat een informatiebeschikking kritisch getoetst wordt. Indien te lichtvaardig geoordeeld wordt dat de informatie voor de belastingheffing van belang *kan* zijn, staat dat aan de beoogde verbetering van de rechtsbescherming in de weg.<sup>66</sup> Juist vanwege de ruime bevoegdheden die de Inspecteur heeft, is van belang dat de daaraan gestelde grenzen adequaat worden getoetst.

#### 4. Afronding

In zijn algemeenheid heeft de invoering van art. 52a AWR de rechtsbescherming van belastingplichtigen verbeterd aangezien de rechtmatigheid van een informatieverzoek nu ‘preventief’ kan worden getoetst. Maar het hebben van enkel een rechtsingang betekent nog geen *effectieve* bescherming. Zo biedt het evenredigheidsbeginsel effectief maar beperkt bescherming als de belastingrechter enkel bereid is om in te grijpen bij de relatief extreme gevallen bij informatieverzoeken.<sup>67</sup> Wat ons betreft past juist een volle toetsing bij de door de wetgever beoogde verbetering van rechtsbescherming bij art. 52a AWR. Wij zijn dan ook benieuwd of en hoe de bestuursrechtelijke ontwikkelingen in de lijn van de belastingrechter zullen doorwerken.

Alles afwegende is enerzijds te zien dat de Hoge Raad de rechtsbescherming bevordert door meer duidelijkheid te

scheppen ten aanzien van de eisen aan de inhoud van de informatiebeschikking (bijvoorbeeld het moet *vanuit het perspectief van belanghebbende* voldoende duidelijk zijn waar het aan schort<sup>68</sup>) en de status van beleid met betrekking tot interne instructies aan de Belastingdienst bij uitvoering van de regeling.<sup>69</sup> Aan de andere kant heeft de Hoge Raad wat ons betreft kansen laten liggen en had hij zich nog meer mogen laten gelden op het verbeteren van de rechtsbescherming (bijvoorbeeld normering van een strategie waarin geheimzinnigheid de bovenhand krijgt op transparantie<sup>70</sup>). Bovendien is het voor de bevordering van de rechtsbescherming in het kader van de informatiebeschikking ook van belang dat aan de gestelde grenzen aan de ruime bevoegdheden van de Inspecteur adequaat wordt getoetst. Gelet op de lage ondergrens van art. 47 AWR (‘voor de belastingheffing van belang *kunnen* zijn’) moet de proportionaliteit van het informatieverzoek effectief door de belastingrechter worden getoetst. Als de belastingrechter dat met een te grote afstand toetst, staat dit aan de beoogde rechtsbescherming in de weg.<sup>71</sup>

*Dit artikel is afgesloten op 4 november 2021.*

#### Over de auteurs

**Mr. drs. T.A. Cramwinckel**

PhD Fellow & docent belastingrecht aan de Universiteit Leiden en Juridisch medewerker bij Stibbe te Amsterdam.

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

Advocaat bij Stibbe te Amsterdam.

<sup>65</sup> Zie ook r.o. 5.2 en 5.3 van de in paragraaf 3.2.2 besproken zaak uit *NTFR* 2021/1871.

<sup>66</sup> Zie ook A. Perdaems in *NLF* 2020/1003.

<sup>67</sup> Zie paragraaf 3.3.1.

<sup>68</sup> Zie paragraaf 3.2.1.

<sup>69</sup> Zie paragraaf 3.3.2.

<sup>70</sup> Zie paragraaf 3.2.3.

<sup>71</sup> Zie paragraaf 3.2.2. en paragraaf 3.4.1.