

# De informatiebeschikking, een tussenstand

mr. F.H.H. Sijbers en mr. D.M. Drok\*

## 1. Inleiding

De belastingdienst heeft in het kader van haar taak, het vaststellen en invorderen van de verschuldigde belasting, behoefte aan informatie. De wetgever heeft in ruime mate in die behoefte voorzien. Art. 47 t/m 53 AWR geven de belastingdienst een ruim arsenaal aan controlebevoegdheden. De belastingdienst kan binnen de wettelijke kaders inzage vragen in boeken en bescheiden en belastingplichtigen verplichten informatie te verschaffen. Die verplichtingen kunnen zowel zien op de vaststelling van de eigen belastingheffing als op de belastingheffing van derden.

Niet zelden leiden informatieverzoeken tot een geschil van inzicht tussen de belastingplichtige en de belastingdienst over de rechtmatigheid van het verzoek tot informatie. Die geschillen van inzicht kunnen bijvoorbeeld gaan over de vraag of de belastingdienst geen misbruik van haar bevoegdheden maakt door de belastingplichtige te overstelpen met onnodige vragen, over de vraag of de belastingplichtige verplicht kan worden tot het geven van antwoord, omdat hij (tevens) als verdachte moet worden aangemerkt van (fiscale) misdrijven en over de vraag of het verzoek om informatie mag wanneer dit betrekking heeft op aftrekposten waardoor de inspecteur om die reden geen belang heeft bij het stellen van vragen om informatie op de voet van art. 47 AWR e.v. In het kader van dergelijke discussies werd een leemte in de rechtsbescherming gevoeld. Een belastingplichtige die meende op goede gronden geen gehoor te hoeven geven aan een verzoek om informatie, liep het risico op (ambtshalve) omkering van de bewijslast indien de rechter in een latere procedure het standpunt niet volgde. Die omstandigheid leidde er in veel gevallen toe dat een belastingplichtige eieren voor zijn geld koos en gehoor gaf aan het verzoek tot informatieverstrekking, ook als dat verzoek naar zijn oordeel onjuist of onrechtmatig was.

Dat omkering van de bewijslast gevreesd werd en wordt komt met name door de aan de omkering van de bewijslast gekoppelde verzwaaring van de bewijslast. Bij omkering van de bewijslast zal de belastingplichtige overtuigend moeten aantonen dat de opgelegde aanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld. In art. 25 lid 3 en art. 27e AWR is dienaangaande opgenomen dat een belastingplichtige moet doen blijken dat, en zo ja, in hoeverre de aanslag te hoog is vastgesteld. Dit doen blijken komt er op neer dat de lezing van de feiten zoals de belastingplichtige die voorstaat, slechts wordt gevolgd indien boven elke redelijke twijfel verheven is dat die lezing juist is.

Het behoeft weinig betoog dat in het toepasselijke bewijsregime het van groot belang is of de inspecteur iets aanmerkelijk moet maken of dat de belastingplichtige dat feit moet doen blijken.

Het wetsvoorstel dat heeft geleid tot het uiteindelijke art. 52a AWR waarin de informatiebeschikking wettelijk is ge-

regeld voorziet in de behoefte dat een belastingplichtige de juistheid van een informatieverzoek ter discussie kan stellen en kan voorleggen aan de belastingrechter zonder dat zijn ongelijk per definitie leidt tot omkering van de bewijslast. In deze bijdrage zal worden stilgestaan bij de informatiebeschikking, meer in het bijzonder bij de eerste ervaringen in de praktijk met betrekking tot de op 1 juli 2011 in werking getreden informatiebeschikking.

## 2. Het vaststellen van een informatiebeschikking

In art. 52a AWR is geregeld dat wanneer de inspecteur met betrekking tot een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag, naheffingsaanslag of een te nemen beschikking van oordeel is dat niet of niet volledig wordt voldaan aan de verplichtingen ingevolge art. 41, 47, 47a, 49 en 52 AWR en voor zover het een verplichting van de informatieplichtige betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, en aan verplichtingen ingevolge art. 53 lid 1, 2 en 3 AWR, kan de inspecteur dit vaststellen bij voor bezwaar vatbare beschikking, te weten de informatiebeschikking.

Het nemen van een informatiebeschikking is gezien de keuze van de wetgever voor het woord 'kan' geen verplichting voor de inspecteur. Hij kan de keuze maken of hij de zaak laat rusten en genoeg neemt met de hem bekende gegevens of de inspecteur kan de belastingplichtige er middels een informatiebeschikking op wijzen dat naar zijn oordeel niet voldaan wordt aan de informatieverplichtingen uit hoofde van de AWR.

De belastingplichtige die geconfronteerd wordt met een afgegeven informatiebeschikking, heeft op zijn beurt de mogelijkheid om te voldoen aan het daarin opgenomen verzoek om informatie of kan er voor kiezen tegen de beschikking – volgens de normale geldende procesregels – binnen zes weken bezwaar te maken. Doet de belastingplichtige beide niet dan komt de informatiebeschikking na de verstrijking van de termijn van zes weken onherroepelijk vast te staan en zal de belastingplichtige geconfronteerd worden met de omkering (en verzwaaring) van de bewijslast.

Van belang is te onderkennen in welke situaties de inspecteur een informatiebeschikking kan uitvaardigen. Geen onduidelijkheid heeft erover bestaan dat dit kan in de aanslag opleggende fase en tijdens de bezwaarfase. Dit is anders ten aanzien van de beroepsfase. Ten aanzien van die fase bestond enige tijd onduidelijkheid, aangezien in de literatuur is opgemerkt dat uit de parlementaire geschiedenis afgeleid zou kunnen worden dat de inspecteur ook een informatiebe-

\* Frans Sijbers en Maria Drok zijn werkzaam als advocaat-belastingkundigen bij Wladimiroff advocaten in Den Haag.

schikking mag uitvaardigen tijdens de beroepsfase en wanneer dit achteraf gezien onrechtmatig was, de verkregen informatie niet mag worden gebruikt.<sup>1</sup> In de literatuur werd dit geopperd aangezien in het oorspronkelijke initiatief wetsvoorstel een (wat ongelukkige) verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 10 februari 1988<sup>2</sup> – waarin summier weergegeven was geoordeeld dat de beroepsfase wordt gekenmerkt door de gelijkheid van procespartijen – was opgenomen.<sup>3</sup> Door het Gerechtshof Amsterdam lijkt inmiddels de situatie opgehelderd te zijn. Door het hof is onder verwijzing naar ditzelfde arrest geoordeeld dat, nu: *'de uitoefening van een informatiebevoegdheid ten aanzien van een belastingplichtige/procespartij in de (hoger)beroepsfase niet is toegestaan moet er van worden uitgegaan dat in diezelfde fase ook het nemen van een daarmee verband houdende informatiebeschikking als bedoeld in art. 52a, eerste lid, AWR, niet (meer) is toegestaan.'*<sup>4</sup>

Voornoemd oordeel van het hof is naar ons oordeel juist. In de beroepsprocedure is er niet alleen sprake van gelijkheid van procespartijen, maar is het evenmin aan een van beide partijen om middels het uitvoeren van een informatiebeschikking de procedure die ter beoordeling aan de rechter is voorgelegd te schorsen. Daarenboven heeft de inspecteur ook geen rechtens te respecteren belang bij het uitvoeren van een informatiebeschikking in de beroepsfase nu hij, net als de justitiabelen, de rechter kan verzoeken de andere procespartij te verplichten informatie te verschaffen. Verwezen zij naar art. 8:28 Awb. De rechter beoordeelt dan (indirect) ook of het verzoek om informatie van de belastingdienst gerechtvaardigd is. Het toestaan van een informatiebeschikking in deze fase van het geschil – zou door de schorsende werking – derhalve enkel in de fiscale procedure (onnodig) vertragend en belastend werken.

### 3. Onduidelijkheid waar informatiebeschikking op ziet

Als punt van aandacht kan de vraag gesteld worden welke aanslagen getroffen worden door de informatiebeschikking. Ons is in de praktijk gebleken dat inspecteurs in veel gevallen niet expliciet beschrijven op welke aanslagen, jaren en middelen de informatiebeschikking betrekking heeft. Evenmin is het niet altijd mogelijk om aan de hand van het onderliggende verzoek tot informatie te beoordelen op welke jaren en welke middelen het verzoek nu precies betrekking heeft.

Dit heeft een aantal consequenties. In de situatie dat in een informatiebeschikking niet duidelijk is aangegeven op welke jaren en middelen de beschikking het oog heeft is het niet eenvoudig of zelfs ondoenlijk om te beoordelen ten aanzien van welke aanslagen en welke beschikkingen de termijn voor de vaststelling van een aanslag of het doen van uitspraak op bezwaar wordt verlengd. Dit kan leiden tot procedures over de vraag of de bevoegdheid tot het opleggen van een aanslag door verjaring is komen te vervallen of procedures over het niet voortvarend afhandelen van een bezwaar. De onzekerheid brengt ook met zich mee dat het voor een belastingplichtige niet eenvoudig is om de gevolgen van het niet voldoen aan het verzoek om informatie in te schatten. De onduidelijkheid over waar de informatiebeschikking op ziet brengt ook problemen met zich mee bij het bepalen van de reikwijdte van art. 52a lid 3 AWR. In dit artikellid is bepaald dat wanneer de inspecteur een (navorderings/naheffings)aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag

vaststelt of een beschikking neemt voordat de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, de informatiebeschikking vervalt.

Het vorenstaande leidt tot de situatie dat een inspecteur het risico loopt dat een informatiebeschikking (in zijn geheel) vervalt indien hij een aanslag vaststelt of een uitspraak op bezwaar doet hangende de informatiebeschikkingsprocedure. Het enkele gegeven dat een inspecteur van oordeel is dat de door hem gevraagde informatie niet relevant is met betrekking tot een aanslag die hij na het uitvaardigen van een informatiebeschikking heeft opgelegd, is niet voldoende. Naar het ons voorkomt zal een inspecteur ervoor dienen te waken dat er geen onduidelijkheid bestaat over de vraag welke aanslagen en beschikkingen onder het bereik van de informatiebeschikking vallen. De inspecteur kan dit eenvoudig bereiken door zulks gespecificeerd aan te geven in de informatiebeschikking.

Onderkend moet worden dat daarmee niet alle processuele risico's zijn uitgebannen. Het is immers maar de vraag of art. 52a lid 3 AWR toestaat dat een informatiebeschikking gedeeltelijk vervalt. Die situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen indien een inspecteur een informatiebeschikking uitvaardigt over de inkomstenbelasting met betrekking tot meerdere jaren, bijvoorbeeld de jaren 2010, 2011 en 2012. Nadat de belastingplichtige bezwaar heeft gemaakt tegen deze informatiebeschikking komt de inspecteur tot het oordeel dat hij de gevraagde informatie niet nodig heeft voor het jaar 2010 en stelt de aanslag 2010 hangende de procedure vast. De vraag die dan op komt is of de informatiebeschikking dan voor het geheel komt te vervallen, of dat de informatiebeschikking alleen vervalt betreffende het jaar 2010 en voor de andere jaren (2011 en 2012) blijft bestaan. Dit probleem kan zich ook voordoen indien de rechter oordeelt dat het beroep tegen een informatiebeschikking voor een specifiek jaar gegrond is en voor andere jaren niet.

Naar het ons voorkomt komt de gehele informatiebeschikking te vervallen als de inspecteur ervoor kiest om hangende de informatiebeschikkingsprocedure een aanslag op te leggen of uitspraak op bezwaar te doen.<sup>5</sup> De belastingdienst heeft immers zelf de bevoegdheid om hiermee te wachten totdat de procedure is afgerond. Daarnaast wordt de inspecteur gedwongen om bij het opleggen van de informatiebeschikking nauwkeuriger af te wegen welke informatie hij daadwerkelijk nodig heeft voor het vaststellen van een juist belastingbedrag voor een bepaald jaar en niet een te algemeen geformuleerde informatiebeschikking kan opleggen

1. A.M.E. Nuijens en G.H. Ulrich, 'De informatiebeschikking: rechtsbescherming of slechts illusie?', *TfB* 2011/8.
2. Hoge Raad 10 februari 1988, *BNB* 1988/160, ECLI:NL:HR:1988:ZC3761.
3. *Kamerstukken II* 2007/08, 30 645, nr. 9, p. 10.
4. Gerechtshof Amsterdam, 20 oktober 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BU1566, r.o. 4.8.2.
5. Vlak voor het ter perse gaan van dit artikel is ons bekend geworden dat de rechtbank Gelderland zeer recent – in een (nog) niet gepubliceerde uitspraak – gelijklopend aan dit standpunt heeft geoordeeld. Vanwege de termijnen is nog niet bekend of de Belastingdienst tegen deze uitspraak in hoger beroep gaat.

voor een ruime periode. Tevens dient de informatiebeschikking juist om duidelijkheid te scheppen over de verplichtingen van de belastingplichtige; door toe te staan dat een informatiebeschikking deels komt te vervallen, wordt hier afbreuk aangedaan. Het risico bestaat immers dat de informatiebeschikking een puzzel wordt.

De voornoemde problemen kunnen eenvoudig vermeden en voorkomen worden door de inspecteur, dit door ervoor te kiezen om per middel en/of per belastingjaar een separate informatiebeschikking vast te stellen en de eventueel daartegen ingestelde rechtsmiddelen zoveel mogelijk gezamenlijk te (laten) behandelen. Indien de inspecteur dat onwenselijk acht zal hij de consequentie moeten aanvaarden dat alle lopende procedures worden geschorst en er geen aanslagen kunnen worden opgelegd.

#### 4. Inzage in het dossier

De procedure van een informatiebeschikking geschiedt conform de normale fiscale procesregels. Dit betekent dat een belastingplichtige in beginsel recht heeft op inzage in de op de zaak betrekking hebbende stukken (betreffende de informatiebeschikking).

De praktijk leert dat de inspecteur en de belastingplichtige die bezwaar maakt tegen een informatiebeschikking nogal uiteenlopende opvattingen hebben over de omvang van een bezwaardossier. Met name wordt verschillend gedacht over de vraag of het onderliggende (controle)dossier tot de op de zaak betrekking hebbende stukken behoort. De inspecteur zal niet genegen zijn om in een lopend boekenonderzoek volledig open kaart te (moeten) spelen over zijn informatiepositie. De belastingplichtige zal echter wel graag inzage verkrijgen in dit dossier, nu dit voor hem nuttige informatie zou kunnen bevatten over de aanvliegroute van het verstrekken van informatie, de verdere afhandeling van de controlefase en de eventueel daarna komende de bezwaar- en beroepsprocedure.

De beoordeling of het (controle)dossier en andere bescheiden een al dan niet een op de zaak betrekking hebbende stukken zijn, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Afhankelijk van deze feiten en omstandigheden en de geschilpunten over de informatiebeschikking kan het controledossier kwalificeren als een op de zaak betrekking hebbend stuk. In die situatie zal de inspecteur het ter inzage moeten geven van die stukken enkel kunnen voorkomen door een beroep te doen op art. 8:29 Awb.

#### 5. Schorsende werking – oneigenlijk gebruik inspecteur

Hiervoor is het al kort opgemerkt, het opleggen van een informatiebeschikking creëert schorsende werking voor het opleggen van een aanslag of het doen van uitspraak op bezwaar, mits de informatiebeschikking op die aanslag of beschikking ziet. Art. 52a lid 2 AWR bepaalt namelijk dat de termijn voor de vaststelling van een aanslag, navorderingsaanslag, naheffingsaanslag of het nemen van een beschikking wordt verlengd met de duur van de periode tussen de bekendmaking van de informatiebeschikking (met betrekking tot die belastingaanslag of genomen informatiebeschikking waarin wordt vastgesteld dat de belastingplichtige niet of niet volledig aan zijn verplichting heeft voldaan) en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan of wordt vernietigd.

Dat de (verjarings)termijnen worden geschorst is logisch. Een procedure over de juistheid van een informatiebeschikking kan, zeker wanneer die ook in hoger beroep wordt betwist of zelfs aan de Hoge Raad wordt voorgelegd, jaren in beslag nemen. Zou schorsing niet geregeld zijn dan zou dat betekenen dat de belastingdienst bijvoorbeeld uitspraak op bezwaar moet doen zonder de gevraagde gegevens te kennen, een aanslag moet opleggen zonder alle van belang zijnde gegevens te weten, dan wel dat op het moment dat de informatiebeschikking onherroepelijk is de bevoegdheid tot het opleggen van een aanslag door verjaring is komen te vervallen. De vraag kan evenwel worden opgeworpen of schorsing van de verjaring in alle gevallen gerechtvaardigd is. Zo blijkt uit de tekst van art. 52 AWR dat schorsing ook geldt indien de informatiebeschikking later wordt vernietigd. De schorsende werking zou in een dergelijke situatie onbillijk kunnen zijn wanneer het uitvaardigen van een informatiebeschikking zou berusten op misbruik van recht. Een kwaadwillende inspecteur zou immers onder de fingerende tekst van art. 52 lid 2 AWR een informatiebeschikking kunnen uitlokken indien hij in tijdnood raakt. Op die manier creëert hij voor zichzelf meer tijd voor het vaststellen van een aanslag of het doen van uitspraak op bezwaar.

In de literatuur is terecht de vraag opgeworpen of een inspecteur nog wel voortvarend handelt in het licht van de verlengde navorderingstermijn indien deze de uitkomst van een informatiebeschikking afwacht.<sup>6</sup> Wij zijn van oordeel dat van een inspecteur niet gevergd kan worden dat hij in zijn algemeenheid afziet van een aan hem toekomend recht op informatie teneinde een beroep te kunnen blijven doen op de verlengde navorderingstermijnen. Met andere woorden een inspecteur die wordt geconfronteerd met schorsende werking die een informatiebeschikking – die wordt uitgevaardigd vanwege een belastingplichtige die niet voldoet aan de op hem rustende informatieverplichtingen – met zich meebrengt, handelt naar ons oordeel voortvarend indien hij de aanslag voortvarend oplegt nadat de informatiebeschikking onherroepelijk is komen vast te staan.

Dit kan echter anders zijn wanneer de informatiebeschikking door de rechter wordt vernietigd. In die gevallen is de vraag gerechtvaardigd of een inspecteur nog wel voortvarend handelt door na de vernietiging een aanslag op te leggen. Dan dient beoordeeld te worden of de inspecteur de aanslag niet heeft opgelegd, omdat hij in afwachting is van een beslissing op een onrechtmatig verzoek om informatie. Zulks zou bijvoorbeeld aan de orde kunnen zijn wanneer een kwaadwillende inspecteur – die omdat hij in tijdnood komt – een (nodeloze) informatiebeschikking uitvaardigt. De inspecteur heeft in een dergelijke situatie niet voortvarend gehandeld bij het opleggen van een informatiebeschikking.

Van de andere kant zijn wij van oordeel dat een inspecteur om diezelfde reden niet met een beroep op de verlengde navorderingstermijnen een spoedeisend belang heeft bij een oordeel van een kort geding rechter om de gevraagde informatie te verstrekken zonder het oordeel van de belastingrechter in de procedure met betrekking tot die informatiebeschikking af te wachten.

6. J.M. Sitsen. *FTV* 2011, nr. 10.

## 6. Ongegrond beroep tegen de informatiebeschikking

Indien de rechter een beroep tegen een informatiebeschikking afwijst zal hij de belastingplichtige in beginsel in de gelegenheid stellen om binnen een door hem te bepalen termijn alsnog te voldoen aan het verzoek tot informatie. Voldoet de belastingplichtige aan dat verzoek dan blijft omkering van de bewijslast achterwege.

De rechter kan – gezien de tekst van art. 27e lid 2 AWR – in twee gevallen afzien van het geven van een nieuwe termijn. De eerste is wanneer sprake is van de situatie dat belastingplichtige aan het verzoek om informatie geen gevolg (meer) kan geven. Het bieden van een nieuwe termijn heeft dan praktisch geen nut.

Ons zijn thans twee uitspraken van lagere rechters bekend waarin de vraag aan de orde kwam of aan belastingplichtige een nieuwe termijn gegund moet worden nu vastgesteld werd door de rechtbank dat de informatiebeschikking terecht was afgegeven. In beide gevallen was (met name) de vraag aan de orde of het geven van een dergelijke termijn nog nut zou hebben.

In de eerste uitspraak van de Rechtbank Breda van 7 september 2012<sup>7</sup> verzocht de inspecteur om aan belastingplichtige geen nieuwe termijn te stellen voor een deel van de verzochte informatie. De rechtbank wijst dit verzoek af, omdat de belastingplichtige ter zitting heeft verklaard de gevraagde informatie alsnog te gaan verzamelen. Tevens is – naar het oordeel van de rechtbank – gesteld noch gebleken dat sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht.

Door de Rechtbank Leeuwarden<sup>8</sup> is aan belastingplichtige geen nieuwe termijn gegeven om alsnog te voldoen aan de in de informatiebeschikking gevraagde informatie, omdat belastingplichtige heeft ontkend rekeninghouder te zijn van een bankrekening, waarover de belastingdienst informatie wenste te ontvangen. De rechtbank achtte het in die situatie niet opportuun om een nieuwe termijn te geven.

Het andere geval waarin de rechter kan afzien van de mogelijkheid om een belastingplichtige een nieuwe termijn te gunnen is aan de orde bij kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht. In de parlementaire geschiedenis is in dat kader opgemerkt:

*‘Als het middel van bezwaar en beroep tegen een informatiebeschikking echter alleen maar wordt gebruikt om de juiste gang van zaken bij de voortgang van het proces van heffing te verstoren, dan is er geen aanleiding voor een nieuwe termijn. Omdat het geven van een nieuwe termijn aan de informatieplichtige die geen misbruik van procesrecht heeft gemaakt, dwingend is voor de rechter, is er voor de informatieplichtige, mits niet handelend vanuit trainingsovervegingen, te allen tijde een vangnet. Als hij immers te goeder trouw gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheden om in bezwaar en beroep te gaan, maar hij wordt niet in het gelijk gesteld, dan kan hij toch binnen de door de rechter gestelde termijn alsnog de gevraagde informatie leveren.’<sup>9</sup>*

Het is de vraag hoe het criterium ‘kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht’ in de praktijk zal worden uitgelegd. Ter vergelijking in het kader van de schorsende werking die verbonden is aan een verzet ingevolge art. 17 IW hebben we kunnen constateren dat het criterium misbruik van pro-

cesrecht in de loop der jaren opschoof van evident kansloze verzetprocedures naar procedures waarbij het belang van schorsende werking niet opwoog tegen het belang van de Ontvanger bij de voortzetting van de dwanginvordering. Indien misbruik van procesrecht in de praktijk (te) snel zou worden aangenomen, zou dat betekenen dat de mogelijkheid van het procederen tegen een informatiebeschikking niet het procedurele zwaard van Damocles wegneemt. Immers belastingplichtige wordt dan alsnog gedwongen te voldoen aan de verplichting om informatie te verstrekken op straffe van de omkering van de bewijslast. Daarmee zou de gedachte van het wetsvoorstel ook volkomen ondergraven worden. Naar ons oordeel moet een belastingplichtige dan ook het voordeel van de twijfel gegeven worden.

## 7. Samenloop met civiel kort geding

In het oorspronkelijke wetsvoorstel was opgenomen dat de civiele weg pas openstaat na een onherroepelijke informatiebeschikking. De uiteindelijke versie van art. 52a lid 4 AWR geeft de inspecteur veel meer ruimte. Aldaar is verwoord dat art. 52a AWR onverlet laat de mogelijkheid voor de inspecteur om een procedure aanhangig te maken bij de burgerlijke rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de verplichtingen voortvloeiende uit deze wet op straffe van een dwangsom.

In de Tweede nota van wijziging is dienaangaande opgemerkt:

*‘In het vierde lid van art. 52a van de AWR is uitdrukkelijk opgenomen dat de inspecteur zich kan wenden tot de burgerlijke rechten van nakoming van een verplichting in bepaalde gevallen met behulp van een dwangsom af te dwingen. Voor de inspecteur blijft de kort geding procedure voor de burgerlijke rechter onmisbaar in bijzondere gevallen, namelijk wanneer iedere medewerking wordt geweigerd. Het opnemen van een uitdrukkelijke bepaling dienaangaande op deze plek beoogt zeker te stellen dat voor dit voorstel niets verandert aan de bestaande mogelijkheden die dit middel de belastingdienst biedt.’<sup>10</sup>*

In de praktijk zien we dat de belastingdienst sedert inwerkingtreding van het wetsvoorstel relatief vaak naar het middel van de kort geding procedure grijpt. Het is in dat kader geen geheim dat de belastingdienst weinig gelukkig is met de huidige wetgeving omtrent de mogelijkheid tegen een informatiebeschikking te procederen en met name met betrekking tot de daaraan verbonden schorsende werking. Gelet op de hiervoor geciteerde wettekst lijkt het in de rede te liggen dat er enkel een rol is voor de civiele rechter indien sprake is van een bijzonder geval waarin iedere medewerking wordt geweigerd of indien een belastingplichtige na het onherroepelijk worden van een informatiebeschikking alsnog weigert de gevraagde informatie te verstrekken.

7. ECLI:NL:RBBRE:2012:BY0697.

8. Rb. Leeuwarden, 11 december 2012, ECLI:NL:RBLEE:2012:BY6173.

9. *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nummer 14, p. 6.

10. *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 11-12.

Uit de eerste zin van art. 52a lid 4 AWR blijkt dat de mogelijkheid van het geven van een informatiebeschikking niet in de weg staat aan het bewandelen van de weg van een civielrechtelijk kort geding. Het Hof 's-Hertogenbosch<sup>11</sup> – en later ook het Hof Den Haag<sup>12</sup> – hebben geoordeeld dat de civiele kort geding rechter bevoegd was, omdat met de vordering tot het verstrekken van informatie en de informatiebeschikking verschillende doelen worden gediend. Volgens de hoven ligt het belang van een vordering tot het verstrekken van informatie bij de vaststelling van een juiste belastingheffing. De informatiebeschikking strekt ertoe dat indien de gevraagde informatie ten onrechte niet wordt verstrekt, omkering van de bewijslast volgt.

Amerika en Waaijer wijzen er terecht op dat met de invoering van art. 52a lid 4 AWR de beoogde rechtsbescherming wordt omzeild.<sup>13</sup> Het valt in dat opzicht te betreuren dat de wetgever het advies van de Raad van State om aan art. 52a lid 4 AWR toe te voegen dat de weg tot de civiele rechter enkel openstaat indien de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden niet heeft overgenomen.

Naar het ons voorkomt heeft de inspecteur geen redelijk belang om nakoming in een civiel kort geding te vorderen indien een belastingplichtige ondubbelzinnig verklaart dat hij gehoor zal geven aan een onherroepelijke informatiebeschikking. Behoudens het geval dat aan de verklaring van de belastingplichtige moet worden getwijfeld, staat vast dat de inspecteur alle informatie krijgt waar hij recht op heeft bij het vaststellen van een juiste belastingheffing, mits de belastingplichtige daartoe gehouden is.

Terzijde kan ook nog worden opgemerkt dat ons inziens de voorzieningenrechtvaarders van de hoven de mogelijkheden voor een kort geding ruimer interpreteren dan de wetgever heeft beoogd. Immers door de wetgever is aangegeven dat de mogelijkheid van een kort geding aanwezig is in de bijzondere situatie dat 'iedere medewerking wordt geweigerd' door belastingplichtige. Het Gerechtshof 's-Hertogenbosch oordeelde echter dat geen sprake was van een bijzonder geval, nu belastingplichtige niet alle informatie zou hebben verstrekt die hij zou kunnen en moeten verstrekken. Het Hof Den Haag is van oordeel dat art. 52a lid 4 AWR beoogt te waarborgen dat de inspecteur bij niet (volledig) meewerkende belastingplichtigen in een kort gedingprocedure voor de burgerlijke rechter nakoming kan afdwingen. De door de hoven toegepaste criteria dat het gaat om niet volledig verstrekken van de gevraagde informatie is derhalve ruimer dan hetgeen de wetgever heeft aangegeven.

## 8. Derdenonderzoek

In art. 52 lid 7 en art. 53 lid 5 AWR is een separate regeling opgenomen voor informatieverzoeken in het kader van derdenonderzoeken op grond van art. 53 AWR. Dat onderscheid wordt gemaakt tussen informatieverzoeken die zien op de belastingplichtige zelf en informatieverzoeken in het kader van derdenonderzoeken lijkt redelijk. Bij derdenonderzoeken bestaat immers niet de dreiging dat bewijslast wordt omgekeerd. Gelet op dat gegeven heeft de wetgever het voldoende geacht dat justitiabelen die gehoor hebben gegeven aan een derdenonderzoek wat naar hun oordeel onrechtmatig is, kunnen verzoeken om een informatiebeschikking waarin de rechtmatigheid van het verzoek om informatie in het kader van een derdenonderzoek aan de orde kan worden gesteld en gevraagd kan worden om vergoeding van schade

die de belanghebbende heeft geleden als gevolg van het nakomen van dat onrechtmatige derdenonderzoek.

De wetgever heeft met dat ogenschijnlijk redelijke onderscheid naar ons oordeel zich onvoldoende rekenschap gegeven van de omstandigheid dat de inspecteur informatie die hij vergaart uit hoofde van een derdenonderzoek ook mag gebruiken in het kader van de belastingheffing van diegene waarbij het derdenonderzoek plaatsvindt. Dat maakt dat de belastingdienst er een belang bij kan hebben een verzoek tot informatie te baseren op art. 53 AWR (derdenonderzoek) en niet als een informatieverzoek ten aanzien van de belastingplichtige zelf. In dat geval dient de belanghebbende immers medewerking te verlenen aan het verzoek tot informatie zonder dat hij dit verzoek vooraf kan laten beoordelen door een onafhankelijke rechter.

Het vorenstaande klemt te meer nu de wetgever geen duidelijke consequenties heeft willen verbinden aan de gevolgen die verbonden moeten worden aan het rechterlijke oordeel dat een verzoek tot informatie in het kader van een derdenonderzoek onrechtmatig is geweest. De indieners van het wetsvoorstel hebben in het kader van de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer dienaangaande opgemerkt:

*'Van de belastingdienst mag worden verwacht dat hij informatie die hij heeft verkregen op grond van een onrechtmatig informatieverzoek niet werkelijk jegens de derde gebruikt. De wettelijke bevoegdheden zijn dan volgens de rechter kennelijk overschreden en van een betrouwbare overheid mag worden verwacht dat zij daarvan geen misbruik maakt.'*<sup>14</sup>

De staatssecretaris wil zover niet gaan. Hij volstaat met de opmerking dat het uiteindelijk aan de rechter is om een afweging te maken of die informatie al dan niet mag worden gebruikt. Möller merkt dienaangaande naar onze mening terecht op dat dit een weinig aansprekende benadering is.<sup>15</sup> De toekomst zal uitwijzen of er uiteindelijk veel licht zal bestaan tussen de benadering van de indieners van het wetsvoorstel en de staatssecretaris. Het is zeer wel mogelijk dat rechters in de praktijk tot bewijsuitsluiting zullen overgaan indien het bewijs afkomstig is van een als onrechtmatig beoordeeld verzoek tot informatie in het kader van een derdenonderzoek.

Bewijsuitsluiting zou naar ons oordeel in alle gevallen aan de orde moeten zijn indien het op art. 53 AWR gebaseerde informatieverzoek als onrechtmatig wordt beoordeeld en de inspecteur die informatie vervolgens zou willen gebruiken in het kader van de belastingheffing van degene waar het derdenonderzoek heeft plaatsgevonden.

11. Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 31 januari 2012, ECLI:NL:GHSHE:2012:BV2696.
12. Gerechtshof 's-Gravenhage, 24 april 2013, ECLI:NL:GHSGR:2012:BW4595.
13. P. Amerika en R. Waaijer, 'De informatieplicht, een ondeugdelijk implantaat in de AWR?' *WFR* 2012/565.
14. *Handelingen I* 2011, pagina EK24-6-23.
15. M. Möller, 'Derdenonderzoeken en rechtsbescherming', *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2011/8.

## **9. Conclusie**

De gedachte achter het invoeren van art. 52a AWR is sympathiek. Er was een behoefte aan rechtsbescherming in het kader van onderzoeken door de belastingdienst. De vraag kan evenwel gesteld worden of de wijze waarop de rechtsbescherming in de wet is verankerd altijd even gelukkig is geweest. De vraag lijkt dan ook gerechtvaardigd of het doel dat bediend wordt met het gecompliceerde instrument van de informatiebeschikking niet beter gediend had kunnen worden door de regeling van de verzwaring en omkering van de bewijslast te vereenvoudigen. In de literatuur is in dat kader gewezen op de mogelijkheid om de processuele sanctie van verzwaring van de bewijslast te laten vervallen.<sup>16</sup> Daarnaast valt het te betreuren dat de wetgever uiteindelijk geen heldere afbakening heeft weten te maken tussen de civiele en de fiscale rechter. Het gevolg van die gebrekkige afbakening leidt ertoe dat er in (te) veel gevallen een beroep op de civiele kort geding rechter wordt gedaan terwijl kwaliteit van de kort geding uitspraken duidelijk maakt dat de belastingrechter beter geëquipeerd is om te beslissen over rechtsvragen met betrekking tot de nakoming van de informatieverplichtingen.

---

16. Zie onder meer L.H.E. Møller, 'Rechtsbescherming bij informatieverzoeken van de fiscus, een eenvoudige en praktische oplossing', *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2007/10.