

JURIDISCH UP TO DATE

LOYENS & LOEFF
Bibliotheek
Ontvancken

31 AUG. 2015

Hoofredacteur:
Prof. mr. W.J. Slagter

Redactie-adres:
Euroforum BV
Juridisch up to Date
Mw. mr. W.J. Schipper
Antwoordnummer 10552
3600 WB Eindhoven

E-mail: wilmaschipper@telfort.nl

Voor wie bestemd?
Voor de gespecialiseerde jurist die snel wil weten wat er zich in algemeen juridisch Nederland afspeelt. En voor de algemene jurist die binnen korte tijd volledig up to date wil zijn.

www.juridischuptodate.nl

Abonnementen:
Euroforum BV
Postbus 125
5600 AC Eindhoven
Tel.: (040) 29 25 950

Abonnementen kunnen op elk gewenst tijdstip in-
aan en lopen automatisch door, indien zij niet
2 maanden voor het verstrijken van de abonne-
mentstermijn schriftelijk zijn opgezegd.

ISSN 0924-9451

Hoewel uiterste zorg is besteed aan de inhoud
van Juridisch up to Date, aanvaardt de uitgever
noch de redactie enige aansprakelijkheid voor de
inhoud, onvolledigheid of onjuistheid van de arti-
kelen of voor gevolgen daarvan. De auteurs als-
mede de rubrieksredacteurs van de artikelen
leveren hun bijdrage op persoonlijke titel.
Verveelvoudiging en openbaarmaking van Juri-
disch up to Date is niet toegestaan.

Nummer 15
27 augustus 2015

In dit nummer:

NIEUWSOVERZICHT (15-090)	2
RUBRIEKEN	
• BANK- EN EFFECTENRECHT Het UBO- en centraal aandelhoudersregister nader bezien (15-091)	6
• GOEDEREN- EN FAILLISEMENTSRECHT Overgang van onderneming in pre-pack (15-092)	9
• OMGEVINGSRECHT EU Markttoelating genetisch gemodificeerde levensmiddelen en diervoeders (15-093)	12
• ONDERNEMINGSRECHT De commissaris als vertegenwoordiger van de vennootschap? (15-094)	15
• VERBINTENISSENRECHT Contractsoverneming of contractsovernieuwing? (15-095)	17
HOOFDARTIKEL	
• FISCAAL RECHT De informatiebeschikking onder de loop (15-096)	20

Auteur: mw. mr. dr. A.C. Breuer, Loyens & Loeff N.V., Amsterdam

Nieuwsverzicht:

Prof. mr. W.J. Slagter, emeritus hoogleraar Erasmus Universiteit Rotterdam
Mr. A.W.M. Bijloos, lid van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State
Mw. mr. dr. B.H.A. van Leeuwen, docent ondernemingsrecht Vrije Universiteit, JuristvandeZaak Heemstede
Mw. prof. mr. M.M. van Rossum, Hoofd Wetenschappelijk Bureau Deterink Advocaten en Notarissen,
Bijzonder Hoogleraar Open Universiteit Heerlen

Rubrieksredacteurs:

Bank- en effectenrecht: mw. mr. F.F. Nagelkerke, Norton Rose Fulbright LLP, Amsterdam.
Bestuursrecht en PPS: mr. J.H.W. Koster, Clifford Chance LLP, Amsterdam.
Bouwwrecht: mr. H. Raven, Houthoff Buruma, Rotterdam.
Consumentenrecht: mw. mr. R. van Neck, Bird & Bird LLP, Den Haag, mr. A.A.H.M. van der Wijst,
Bogaerts & Groenen advocaten.
Energie recht: mr. M.W.F. Oosterhuis, Loyens & Loeff N.V., Rotterdam.
Europees/economisch recht: mw. mr. J.I. Kohlen, Bird & Bird LLP, Den Haag, mr. G.J. van Midden, Pels
Rijcken & Droogleevers Fortuijn, Den Haag.
Fiscaal recht: mw. mr. T.G. Perié, Loyens & Loeff N.V., Amsterdam.
Gezondheidsrecht: mr. drs. B. van der Kamp, Lexsigma Advocaten, Amsterdam.
Goederen- en faillissementsrecht: mr. F.F.A. Smetters, Van Iersel Luchtman Advocaten, Breda.
Handels- en transportrecht: mw. mr. J.V. Tetelepta, Kneppelhout & Korthals N.V., Rotterdam.
Intellectueel eigendomsrecht: mr. A.J. Gieske en mr. A. Verbeek, Van Diepen Van der Kroef, Advocaten,
Amsterdam.
Internationaal privaatrecht: mr. E. Hennis, Smithuijsen Winters & De Vries Advocaten, Haarlem en Hoofddorp.
Omgevingsrecht: mr. B. Koolhaas, DLA Piper Nederland N.V., Amsterdam.
Onderneming en strafrecht: prof. mr. Th. A. de Roos, hoogleraar Straf- en strafprocesrecht,
Universiteit van Tilburg en raadsheer Hof 's-Hertogenbosch.
Ondernemingsrecht: mr. A.C. van Campen, Van Iersel Luchtman Advocaten, 's-Hertogenbosch,
mr. dr. S. Parijs, Drijber en Partners, Velp, mr. T. van Wijngaarden, Eversheds B.V., Amsterdam.
Sociaal recht: mw. mr. W. Hafkamp-Van der Zwaard, Houthoff Buruma, Amsterdam.
Technologie en telecomrecht: mw. mr. M. de Koning en mw. mr. N. Wolters Ruckert, Kennedy Van der
Laan, Amsterdam.
Verbintenissenrecht: mr. J.F.M. Heuvelmans, Bogaerts & Groenen advocaten, Tilburg.
Verkeers- en aansprakelijkheidsrecht: mr. H. Lebbing, Houthoff Buruma, Rotterdam.

EUROFORUM

HOOFDARTIKEL

FISCAAL RECHT

Mw. mr. T.G. Perié, Loyens & Loeff N.V.,
Amsterdam

De informatiebeschikking onder de loep **15-096**

Geschreven door: mw. mr. dr. A.C. Breuer,
Loyens & Loeff N.V., Amsterdam

Inleiding

Wie vandaag de dag afdeling 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) openslaat om na te gaan welke verplichtingen ten dienste van de belastingheffing hij of zij heeft, zal snel de conclusie trekken dat de concrete omvang van de informatie- en administratieverplichtingen niet heel duidelijk uit de wettekst naar voren komt. Zo bepaalt de wet dat gegevens en inlichtingen moeten worden verstrekt die ten aanzien van de belastingplichtige "voor de belastingheffing van belang kunnen zijn" (art. 47 lid 1 sub a AWR). Administratieplichtigen komen te weten dat de omvang van hun administratieverplichting zich richt "naar de eisen van het bedrijf" (art. 52 lid 1 AWR). Dat geeft niet veel houvast, en als de inspecteur een vragenbrief stuurt of een bepaald deel van de administratie wil zien komt snel de vraag op of hij daar wel recht op heeft. Menig belastingplichtige zal over deze vraag wel een discussie met de inspecteur willen voeren.

In een rechtsstaat als Nederland moet zo'n discussie tussen de belastingplichtige en de belastingdienst met gelijke wapens kunnen worden gevoerd. In dat verband is het van belang dat het niet voldoen aan de informatie- en administratieverplichtingen voor de belastingplichtige tot gevolg kan hebben dat de bewijslast wordt omgekeerd en verzwaaard. Een belastingplichtige die niet het risico wil lopen om geconfronteerd te worden met omkering en verzwaring de bewijslast, maar toch de discussie over de omvang van zijn informatie- en administratieplicht wil aangaan, moet daar de gelegenheid voor krijgen. Om aan deze behoefte tegemoet te komen is in 2011 de zogenoemde "informatiebeschikking" in de wet gekomen. Deze heeft de vorm van een voor bezwaar (en beroep) vatbare beschik-

king en levert dus een separate rechtsingang op.

Ik zal eerst ingaan op de totstandkoming en de inhoud van de huidige wettelijke regeling omtrent de informatiebeschikking en vervolgens enkele aspecten en ontwikkelingen in de jurisprudentie met betrekking tot de informatiebeschikking nader belichten.

Een korte blik in de geschiedenis

Vroeger kon een belastingplichtige die door de inspecteur geconfronteerd werd met een informatieverzoek alleen achteraf een rechtsingang krijgen, namelijk door de gevraagde informatie te weigeren en vervolgens te procederen over de belastingaanslag. De belastingplichtige liep in deze situatie echter het risico van omkering en verzwaring van de bewijslast, hij moest dus vervolgens aantonen dat de belastingaanslag onjuist was. Hetzelfde speelde voor administratieplichtigen die volgens de inspecteur hun administratieplicht hadden geschonden. Een separate rechtsingang tegen informatieverzoeken zonder het risico van de omkering van de bewijslast ontbrak.

Met deze gedachte in het hoofd hebben de Kamerleden Dezentjé Hamming-Blumink en Crone in 2006 het wetsvoorstel 'rechtsbescherming van belastingplichtigen bij controlehandelingen door de fiscus' ingediend.¹ Inhoud van het wetsvoorstel was dat een belastingplichtige die door de fiscus gevraagd wordt om informatie te verstrekken de mogelijkheid zou krijgen om de inspecteur te verzoeken zijn informatieverzoek vast te leggen in een voor bezwaar vatbare beschikking. De inspecteur kon ook direct kiezen voor een informatieverzoek in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking. Dit wetsvoorstel werd in de literatuur positief ontvangen², maar door het kabinet om een aantal redenen, vooral de vrees dat belastingplichtigen massaal bezwaar zouden aantekenen tegen verzoeken om inlichtingen, negatief ontvangen.³ Toen werd het stil omtrent het wetsvoorstel.

Uiteindelijk hebben de genoemde Kamerleden het wetsvoorstel door het indienen van een nota van wijziging nieuw leven in-

geblazen en is het wetsvoorstel toch nog aangenomen. Per 1 juli 2011 is het in werking getreden. Het gewijzigde wetsvoorstel zoals dit thans in de wet is opgenomen bevat ingrijpende wijzigingen ten opzichte van het eerste wetsvoorstel. Het idee dat de belastingplichtige om een voor bezwaar vatbare beschikking kon verzoeken is verlaten en daarvoor is de informatiebeschikking in de plaats getreden die alleen de inspecteur op eigen initiatief kan nemen.

De wettelijke regeling omtrent de informatiebeschikking in vogelvlucht

In art. 52a lid 1 AWR is bepaald dat, indien met betrekking tot een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag⁴ of een te nemen beschikking niet of niet volledig wordt voldaan aan de informatie- en administratieverplichtingen (in geval van administratieplichtigen ook ten behoeve van derden), de inspecteur dit kan vaststellen bij voor bezwaar vatbare beslissing. Er is dus niet voor alle gevallen waarin de inspecteur een informatieverzoek stuurt een rechtsingang gecreëerd, maar alleen voor die gevallen waarin de inspecteur uit zichzelf overgaat tot het vaststellen van een informatiebeschikking. De belastingplichtige heeft niet de mogelijkheid gekregen de inspecteur te verzoeken om een informatiebeschikking.

De reden voor de inspecteur om een informatiebeschikking als bedoeld in art. 52a AWR af te geven is te vinden in art. 25 lid 3 AWR en art. 27e AWR. Daarin staat dat omkering en verzwaring van bewijslast aan de orde is indien een informatiebeschikking onherroepelijk vast komt te staan. In deze bewoording ligt besloten dat de inspecteur zich niet meer op omkering en verzwaring van de bewijslast kan beroepen, indien hij het vaststellen van een informatiebeschikking achterwege heeft gelaten – zelfs indien naar zijn mening de belastingplichtige niet aan zijn informatie- en administratieverplichtingen heeft voldaan.⁵ Omkering en verzwaring van de bewijslast blijft dan weliswaar mogelijk in de gevallen waar de belastingplichtige niet de vereiste aangifte heeft gedaan, maar deze drempel is voor de inspecteur beduidend hoger.

Als de inspecteur overgaat tot het afgeven van een informatiebeschikking, levert deze

een volledige rechtsingang op. Dat wil zeggen dat niet alleen bezwaar kan worden ingediend, maar dat in geval van een afwijzende beslissing op het bezwaar ook de weg naar de rechter, dus beroep, hoger beroep en beroep in cassatie openstaat. Mocht de rechter oordelen dat de informatiebeschikking terecht is afgegeven, geeft hij de belastingplichtige een nieuwe termijn om alsnog te voldoen aan de informatieverplichting, tenzij sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van het procesrecht (art. 27e lid 2 AWR). Indien de belastingplichtige de gevraagde informatie alsnog aan de inspecteur overhandigt is de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast niet aan de orde.

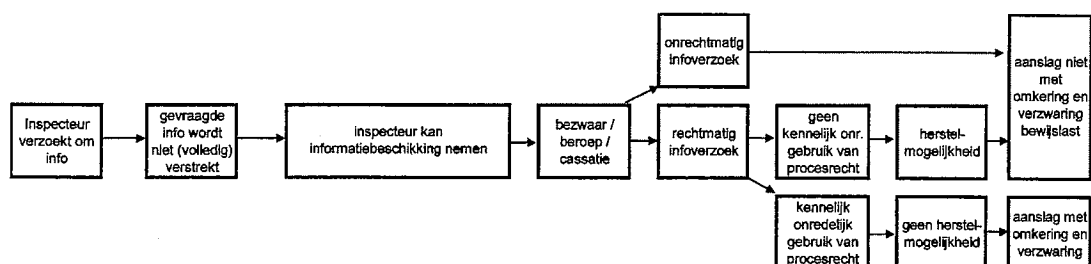
Art. 52a lid 3 AWR leert ons dat indien de inspecteur een belastingaanslag⁶ vaststelt of een beschikking neemt voordat de met betrekking tot die aanslag of beschikking genomen informatieschikking onherroepelijk is geworden, deze informatiebeschikking vervalft. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat deze regeling is bedoeld om te voorkomen dat omkering en verzwaring van de bewijslast kan worden toegepast voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden. Hiermee zal worden bereikt dat de belastingplichtige niet langer achteraf geconfronteerd kan worden met het feit dat hij niet aan zijn informatieverplichtingen heeft voldaan en om die reden omkering en verzwaring van de bewijslast geldt.⁷ Ook hier komt weer de bedoeling van de wetgever om de rechtszekerheid te verhogen terug. In onderdeel 4.1 zal nader worden ingegaan de nogal nadelige gevolgen die deze goed bedoelde regeling in de praktijk kan hebben. De inspecteur blijft overigens de mogelijkheid houden om een civielrechtelijke procedure gericht op nakoming van de informatie- en administratieverplichtingen te starten, zo blijkt uit Art. 52a lid 4 AWR.

Volgens art. 52a lid 2 AWR wordt de termijn voor de vaststelling van een belastingaanslag of het nemen van een beschikking verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan of wordt

vernietigd. Met andere woorden, zolang de informatiebeschikking in geschil is hoeft de inspecteur zich niet druk te maken om de termijnen van de belastingaanslagen en beschikkingen waar de informatiebeschikking betrekking op heeft. Deze regeling was nodig in het licht van art. 52a lid 3 AWR, omdat de inspecteur anders door verloop

van termijnen gedwongen zou zijn om een belastingaanslag op te leggen en daardoor een nog niet onherroepelijke informatiebeschikking te vernietigen.

Het hele traject is in de parlementaire stukken als volgt schematisch opgenomen:⁸



Enkele aspecten van de informatiebeschikking nader belicht

Sinds de invoering van de informatiebeschikking is al redelijk veel over deze regeling gepubliceerd⁹ en ook de rechtspraak is inmiddels aardig op gang gekomen.¹⁰ Hieronder zullen enkele aspecten van de informatiebeschikking die in de praktijk van betekenis zijn nader worden besproken.

Vertragende werking van de informatiebeschikking

Uit het bovenstaande schema wordt duidelijk dat de informatiebeschikking de beslechting van een fiscaal geschil niet bespoedigt. Een belastingplichtige die van mening is dat de inspecteur bepaalde informatie niet mag vragen moet eerst een heel traject met betrekking tot de informatiebeschikking doorlopen. Immers, pas als de informatiebeschikking onherroepelijk is komen vast te staan zal de inspecteur de belastingaanslag c.q. de beschikking waarop de informatiebeschikking betrekking heeft vaststellen. Anders vervalt volgens art. 52a lid 3 AWR de informatiebeschikking. In het ergste geval zal dus eerst tot aan de Hoge Raad over de informatiebeschikking geprocedeerd worden en pas daarna zal de inhoudelijke procedure over de belastingaanslag c.q. de beschikking gevoerd worden. De lange duur van dit traject kan belastingplichtigen ervan weerhouden om stappen tegen een informatiebeschikking

te nemen zodat de beoogde rechtsbescherming van de belastingplichtige niet goed wordt gewaarborgd.

Tevens speelt het huidige systeem misbruik in handen. Enerzijds kunnen belastingplichtigen door het niet voldoen aan een informatieverzoek tijd rekken, omdat de inspecteur in een dergelijke situatie een informatiebeschikking zal moeten afgeven om de bewijslast te kunnen omkeren en verzwaren, waartegen de belastingplichtige vervolgens bezwaar en beroep kan aantekenen. Anderzijds kan de inspecteur door het afgeven van een informatiebeschikking tijd winnen voor zijn eigen onderzoek. Nu de aanslagtermijnen gedurende het geschil over de informatiebeschikking worden gestuit blijft de inspecteur immers zijn controlebevoegdheden houden. Van beide kanten is reeds gesignaleerd dat dergelijk misbruik in de praktijk aan de orde is.¹¹

Een ander punt is de belastingrente. Deze kan met name in geschillen over de vennootschapsbelasting hoog oplopen. Het percentage met betrekking tot aanslagen vennootschapsbelasting bedraagt op het moment meer dan 8%.¹² De rente loopt door tot het moment dat een aanslag wordt opgelegd, en dat zal de inspecteur gelet op art. 52a lid 3 AWR niet doen zolang en nog een geschil over de informatiebeschikking loopt. Een mogelijkheid om de rente

te beperken kan het in deze situatie zijn om een voorlopige aanslag aan te vragen. Afgelopen jaar heeft de Rechtbank Noord-Nederland beslist dat het opleggen van een voorlopige aanslag niet ertoe leidt dat de informatiebeschikking vervalt¹³, dus de inspecteur zou wel bereid moeten zijn om een voorlopige aanslag op te leggen. Echter, duidelijk beleid of jurisprudentie van de Hoge Raad over deze vraag is er nog niet.

Informatieverstrekking tijdens bezwaar

Op 18 februari 2015 heeft Rechtbank Zeeland-West-Brabant geoordeeld dat in de beoordeling of een informatiebeschikking terecht was genomen rekening moet worden gehouden met in de bezwaarfase verstrekte informatie.¹⁴ De toets moet dus ex nunc worden aangelegd. Dit komt de rechtsbescherming van de belastingplichtige ten goede. Als de later verstrekte informatie niet zou worden meegewogen dan zou de belastingplichtige nog steeds in het ongewisse verkeren of hij door het verstrekken van de informatie in de bezwaarfase alsnog aan het informatieverzoek heeft voldaan.

Tweede informatiebeschikking?

De inspecteur kan aan de sanctie van art. 52a lid 3 AWR niet ontkomen door na het vaststellen van een belastingaanslag een tweede, gelijklopende informatiebeschikking af te geven. Rechtbank Den Haag heeft op 13 november 2014 geoordeeld dat art. 52a lid 3 AWR aan het opleggen van een tweede, gelijklopende informatiebeschikking in de weg staat indien de eerste informatiebeschikking door het opleggen van een belastingaanslag op grond van art. 52a lid 3 AWR is vervallen.¹⁵ Als dat niet zo zou zijn dan zou volgens de Rechtbank art. 52a lid 3 AWR geen materiële betekenis hebben. Deze uitspraak lijkt mij zonder meer juist en in lijn met doel en strekking van de wet.

Informatiebeschikking in de bezwaarfase

In principe blijft de inspecteur zijn controlebevoegdheden op grond van de artikelen 47 e.v. AWR ook in de bezwaarfase houden. Al korte tijd nadat de informatiebeschikking is ingevoerd kwam de vraag op of de inspecteur een informatiebeschikking ook in de bezwaarfase mag afgeven. Rechtbank Noord-Holland heeft hierover

geoordeeld dat een informatiebeschikking in de bezwaarfase die niet ziet op het opleggen van een navorderingsaanslag, maar bedoeld is om de omkering en verzwarende van de bewijslast overeind te houden niet is toegestaan.¹⁶ Volgens de Rechtbank ziet het in art. 52a gebedigde begrip "beschikking" enkel op een primaire beschikking en niet op een beslissing op bezwaar. In de AWR wordt een beslissing op bezwaar immers aangeduid als "uitspraak" en niet als "beschikking".

Hof Den Bosch oordeelde echter anders.¹⁷ Het Hof verwijst uitgebreid naar de wetsgeschiedenis en komt tot de conclusie dat de inspecteur ook in de fase van bezwaar tegen een belastingaanslag zijn bevoegdheden ingevolge artikel 47 van de AWR mag uitoefenen. Indien de inspecteur meent dat sprake is van gehele of gedeeltelijke niet-nakoming van de op de belastingplichtige rustende verplichtingen ingevolge artikel 47 van de AWR, mag hij ook in de bezwaarfase een informatiebeschikking afgeven, aldus het Hof. Dit mag volgens het Hof zelfs indien de inspecteur die bevoegdheden reeds in de fase voorafgaand aan het opleggen van de belastingaanslag heeft aangewend zonder dat die bevoegdheidsuitoefening voorafgaand aan die aanslagoplegging door het geven van een informatiebeschikking is gevolgd. Het Hof heeft nog wel geoordeeld dat het voorgaande uitzondering lijdt in gevallen waarin beginselen van behoorlijk bestuur zich ertegen verzetten dat de inspecteur in de bezwaarfase nogmaals tot uitoefening van zijn bevoegdheden ingevolge artikel 47 van de AWR overgaat, dan wel zich ertegen verzetten dat de inspecteur die uitoefening laat volgen door het geven van een informatiebeschikking.

In een vergelijkbare zaak heeft A-G IJzerman onder verwijzing naar het doel van de versterking van de rechtszekerheid van belastingplichtigen meer in het voordeel van de belastingplichtige geconcludeerd.¹⁸ Volgens de A-G dient de inspecteur meteen in de fase waarin schending van de informatie- of administratieplicht is geconstateerd over te gaan tot vaststelling van een informatiebeschikking. Anders ontvalt hem de mogelijkheid om een informatiebeschikking te nemen. Indien bij de inspecteur

een bepaalde schending al bekend was voorafgaand aan de aanslagoplegging, moet dus voordien worden overgegaan tot vaststelling van een informatiebeschikking. Indien de schending echter pas in de bezwaarfase blijkt, mag de inspecteur eventueel ook in de bezwaarfase nog overgaan tot het nemen van een informatiebeschikking, aldus de A-G. Het blijft afwachten of de Hoge Raad eenzelfde weg als de A-G zal inslaan.

In de beroepsfase heeft de inspecteur echter niet langer de controlebevoegdheden ex art. 47 e.v. en mag ook geen informatiebeschikking meer worden opgelegd. Dit is in de jurisprudentie duidelijk bevestigd.¹⁹

Omkering bewijslast wordt niet beoordeeld in procedure over informatiebeschikking

Zoals reeds uiteengezet hangt de informatiebeschikking door de gekozen wettelijke systematiek rechtstreeks samen met de omkering en verzwaring van de bewijslast. Men zou dus kunnen denken dat de rechter in de procedure over de informatiebeschikking ook toetst of het door de inspecteur beoogde gevolg van de informatiebeschikking, te weten de omkering en verzwaring van de bewijslast, in het concrete geval evenredig is. Op 9 april 2015 heeft Rechtbank Zeeland-West-Brabant echter anders beslist. De Rechtbank heeft toen geoordeeld dat in de procedure over de informatiebeschikking niet beoordeeld wordt of het niet verstrekken van de gevraagde informatie in het concrete geval de omkering van de bewijslast rechtvaardigt. Dit moet volgens de Rechtbank worden overgelaten aan de rechter die in de procedure over de belastingaanslag zijn oordeel geeft.²⁰ Hoewel dit naar mijn inzicht juist is – de procedure gaat immers over de informatiebeschikking zelf en niet over de gevolgen daarvan – laat deze uitspraak goed zien hoe met elkaar samenhangende rechtsvragen door de in de wet gekozen procedure kunstmatig uit elkaar worden gehaald. Het zou nuttig zijn als de mogelijkheid zou bestaan om de procedure over de informatiebeschikking en de procedure in de hoofdzaak gezamenlijk te kunnen behandelen.

De informatiebeschikking en het verbod op zelfincriminatie

Zoals gezegd heeft een onherroepelijke informatiebeschikking tot gevolg dat de bewijslast wordt omgekeerd en verzward. Door het afgeven van een informatiebeschikking maakt de inspecteur dus duidelijk dat naar zijn mening de informatie- of administratieplicht is geschonden en stelt hij impliciet omkering en verzwaring van de bewijslast in het vooruitzicht. Dit kan door belastingplichtigen als een soort dwang worden ervaren. Met betrekking tot onder dwang verkregen bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige moeten volgens de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens de nationale autoriteiten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie (zoals neergelegd in art. 6 EVRM) effectief kan uitoefenen. Er moet dus worden gewaarborgd dat dergelijk materiaal niet mag worden gebruikt in verband met een “criminal charge”.

De Hoge Raad heeft op 8 augustus 2014 geoordeeld dat de informatiebeschikking geen maatregel is waarmee de verstrekking van informatie wordt afgedwongen, ook niet doordat een onherroepelijke informatiebeschikking gepaard gaat met omkering en verzwaring van de bewijslast. De inspecteur hoeft derhalve bij zijn informatiebeschikking niet een restrictie te formuleren met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden. Indien later blijkt dat art. 6 EVRM is geschonden door wilsafhankelijk materiaal te gebruiken voor sanctiedoeleinden, dienen de gevolgen van deze schending door de strafrechter te worden bepaald, aldus de Hoge Raad. Deze zeer restrictieve benadering heeft in de literatuur tot de nodige kritiek geleid.²² Deze kritiek acht ik terecht, omdat het verbod op zelfincriminatie zich naar zijn aard niet leent voor een toets achteraf, maar reeds in het kader van het informatieverzoek gewaarborgd moet worden.

Conclusie

De informatiebeschikking heeft ongetwijfeld de rechtsbescherming van belastingplichtigen versterkt. Toch was het eerdere wetsvoorstel, waarin was opgenomen dat de belastingplichtige om een voor bezwaar vatbare beschikking kon verzoeken, juridisch zuiverder, omdat het uitging van de behoefte van de belastingplichtige naar een rechtsingang. De informatiebeschikking volgens de huidige regeling is voor de inspecteur een voorwaarde voor de omkering en verzwaring van de bewijslast. In een informatiebeschikking ligt dus altijd ook de mededeling besloten dat de inspecteur aanleiding ziet om de bewijslast om te keren en te verzwaren. Dit kan door belastingplichtigen als een dreigmiddel worden ervaren, ook al vindt de Hoge Raad dat dat niet zo is. Daarnaast lijkt de jurisprudentie de kant op te wijzen dat de inspecteur ook in de bezwaarfase nog een informatiebeschikking mag afgeven, hetgeen de machtsverhouding naar mijn mening toch duidelijk richting de inspecteur verschuift. Ik hoop dan ook dat de Hoge Raad uiteindelijk A-G IJzerman in zijn conclusie zal volgen dat de inspecteur een informatiebeschikking tijdig moet nemen en niet zomaar mag wachten tot de bezwaarfase. Een ander punt is dat de regeling omtrent de informatiebeschikking een ongelukkige weeffout bevat doordat de procedure over de informatiebeschikking en de procedure in de hoofdzaak los van elkaar staan en niet kunnen worden verbonden. Het gevolg hiervan kan een lange periode van rechts-onzekerheid zijn die belastingplichtigen ervan kan weerhouden van hun recht op bezwaar tegen een informatiebeschikking gebruik te maken.

Al met al zou ik zeggen dat de informatiebeschikking een stap is in de goede richting. Alleen moet de onzekerheid omtrent de vraag tot welk moment de inspecteur een informatiebeschikking mag nemen worden weggenomen en moet het proces sneller en efficiënter worden gemaakt. Het eerste zal door jurisprudentie worden verduidelijkt, het tweede vergt een wetswijziging.

Noten

- 1 Kamerstukken II 2005-2006, 30645, nr. 2.
- 2 Zie bijvoorbeeld J.A.R. van Eljdsen, Rechtsbescherming van belastingplichtigen bij controlehandelingen door de fiscus, WFR 2006/6687, p. 1112-1120; E. Poelmann, Wetsvoorstel rechtsbescherming van belastingplichtigen bij controlehandelingen door de fiscus, TFB 2006/6, p. 10-13.
- 3 Kamerstukken II 2007-2008; 30645 nr. 11.
- 4 Hierna gezamenlijk aangeduid als "belastingaanslag".
- 5 Dit is bevestigd door Hof Den Bosch op 9 januari 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:10.
- 6 Hieronder lijkt niet de voorlopige aanslag te vallen, zie onderdeel 4.1. hierna.
- 7 Kamerstukken II 2008-2009, 30645, nr. 14, p. 11.
- 8 Kamerstukken II 2008-2009, 30645, nr. 14, p. 7.
- 9 Zie onder meer R.M.P.G. Niessen-Cobben, De informatiebeschikking nader beoordeeld, deel 1, NTFR-B 2015/18 (met een uitgebreide verwijzing naar de recente literatuur), en deel 2, NTFR-B 2015/22; P. America en R. Waaijer, De Informatieplicht, een ondeugdelijk implantaat in de AWR?, WFR 2012/565; J.M. Sitsen, De informatiebeschikking om te kunnen beschikken over gevraagde informatie, FtV 2011/10.
- 10 Naast de in dit artikel nader behandelde jurisprudentie zij nog verwezen naar: Hoge Raad, 27 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:473 (onjuiste tenaamstelling informatiebeschikking); Hof Den Bosch, 26 februari 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:626 (dwangsom inspecteur na vervallen informatiebeschikking); Hof Den Haag, 28 januari 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:384 (proceskostenvergoeding); Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 22 december 2014, ECLI:NL:RBZWB:2014:8724 (aanzienlijk saldo voldoende aanleiding voor terechte informatiebeschikking); Rechtbank Noord-Nederland, 27 november 2014, ECLI:NL:RBNNE:2014:6386 (rechtmatigheid informatiebeschikking per administratie te beoordelen).
- 11 Brief Staatssecretaris van 8 oktober 2013, DGB/2013/5039U; L.M.H. Jansen-Schrijvers en J.M.C. Hendriks, 'De informatiebeschikking: een actuele beschouwing', WFR 2014/1393.
- 12 De actuele rentestand kan worden geraadpleegd op: www.belastingdienst.nl, zoekterm: belasting-rente.
- 13 Rechtbank Noord-Nederland, 22 mei 2014, ECLI:NL:RBNNE:2014:2791.
- 14 Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 18 februari 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:980.
- 15 Rechtbank Den Haag, 13 november 2014, ECLI:NL:RBDHA:2014:15636.
- 16 Rechtbank Noord-Holland, 1 september 2014, ECLI:NL:RBNHO:2014:8908.
- 17 Hof Den Bosch, 13 november 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:4697; in dezelfde zin Hof Arnhem/Leuwarden, 31 maart 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:2568; Hof Amsterdam, 20 maart 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:1171 en in navolging daarop A-G IJzerman, 2 maart 2015, ECLI:NL:PHR:2015:194.
- 18 A-G IJzerman, 2 maart 2015, ECLI:NL:PHR:2015:194.
- 19 Hof Amsterdam, 24 november 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BU6296.
- 20 Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 9 april 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:2484.
- 21 Hoge Raad, 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144.
- 22 J.A.R. van Eljdsen, noot bij BNB 2014/206.