

Handreiking [x] & Kostenvergoedingsbeschikking

Inhoudsopgave

1. Inleiding.....	4
1.1. Informatiebehoefte van de inspecteur.....	4
1.2. Artikelen 52a, 52 lid 7 en [x] lid 5 AWR	4
1.2.1. Inspecteur.....	4
1.2.1.1. Kenmerken artikel 52a AWR.....	4
1.2.1.2. Kenmerken 52 lid 7 en 53 lid 5 AWR.....	4
1.2.2. Ontvanger.....	5
1.2.3. Douane.....	5
1.2.4. Divers	5
2. Omkering en verzwaring bewijslast	6
2.1. Wettelijk kader	6
2.2. De informatieverplichtingen & omkering en verzwaring van de bewijslast	6
2.3. De vereiste aangifte & omkering en verzwaring van de bewijslast	8
2.4. De administratieverplichtingen & omkering en verzwaring van de bewijslast.....	8
2.4.1. Het niet voldoen aan de informatieverplichting	8
2.4.2. De administratie.....	9
2.4.2.1. Definitie	9
2.4.2.2. Inrichting administratie.....	9
2.4.2.4. Formele en materiële gebreken	10
2.4.2.5. Bewijslast	11
2.4.3. Opleggen administratieve verplichting.....	11
3. De informatiebeschikking.....	12
3.1. Functies van de informatiebeschikking	12
3.2. Algemene beginselen van behoorlijk bestuur.....	12
3.3. De informatiebeschikking in de kantoor- en veldtoetsing	13
3.3.1. Informatiebeschikking en de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52 en 53 AWR	13
3.3.2. De informatiebeschikking in de bezwaarfase van de belastingaanslag	14
3.3.3. De informatiebeschikking en artikel 52 AWR.....	15
3.4. Inhoud van de informatiebeschikking.....	16
3.4.1. Toezenden informatiebeschikking	16
3.4.2. Adressering, aan wie de informatiebeschikking?	17
3.4.3. Meerdere middelen en meerdere jaren in de informatiebeschikking	17
3.5. De informatiebeschikking is afgegeven	18
3.5.1. Alsnog de gewenste informatie verstrekken	18
3.5.1.1. Belanghebbende voldoet geheel.....	18
3.5.1.2. Belanghebbende voldoet deels	18
3.5.1.3. Nieuwe vragen?.....	19
3.5.2. Niets doen, dan wel volharden in de weigering.....	19
3.5.3. Bezwaar tegen de informatiebeschikking	19
3.5.3.1. Belanghebbende verstrekt alle gevraagde informatie	20
3.5.3.2. Belanghebbende verstrekt deels de gevraagde informatie	21
3.5.3.3. Andere bronnen	22
3.5.4. Nemo Tenetur-beginsel en de informatiebeschikking	22
3.5.5. Op de zaak betrekking hebbende stukken.....	22
3.6. De beroepsprocedure bij een informatiebeschikking	23
3.6.1. Kennelijk onredelijk gebruik van het procesrecht.....	23
3.7. De vereiste aangifte	24
3.8. Verlenging termijnen	25
3.8.1. Artikel 52a lid 2 AWR.....	25
3.8.2. Verlenging termijnen: openstaande vragen	26
3.8.2.1. Boete.....	26
3.8.2.2. Immateriële schadevergoeding	26
3.9. Varia	26
3.9.1. Verrekenprijzen.....	27
3.9.1.1. Artikel 8b Wet op de Vennootschapsbelasting (Vpb)	27
3.9.1.2. Country-by-Country-reporting	27

3.9.1.3. Masterfile en local file	28
3.9.1.4. Administratie artikel 52 AWR	28
3.9.1.5. Rol CGVP	28
3.9.2. Artikel 36 Wet OB	28
4. De kostenvergoedingsbeschikking	30
4.1. Inleiding	30
4.2. Administratieve verplichting.....	30
4.3. Informatieverzoek betreffende de belastingheffing van derden (derdenonderzoek).....	30
4.4. Informatieverzoeken door de ontvanger	30
4.5. Redelijke kostenvergoeding	31
5. Douane.....	32
5.1. Inleiding	32
5.2. AWR	32
5.3. Douanerechten	32
5.4. Invorderingswet.....	33
6. Raakvlakken strafrecht en de civiele [x]	34
6.1. De informatiebeschikking in het strafrecht	34
6.2. Civiele procedure	34
7. Geen overgangsrecht	36
8. Procedures	37
8.1. Inleiding	37
8.2. Richtlijnen	37
9. Bijlagen:	39
Bijlage 1: Betrokken informatiebevoegdheden van de inspecteur en ontvanger	39
Bijlage 2: Beslisschema Informatiebeschikking artikel 52a lid 1 AWR	41
Bijlage 3: voorbeeld informatiebeschikking veldtoetsing	42
Bijlage 4: voorbeeld informatiebeschikking kantoortoetsing	43
Bijlage 5: standaardtekst uitspraak bezwaar ex artikel 15, lid 1 DWU juncto artikel 1:32 Adw ..	44

1. Inleiding

Deze handreiking bevat handvatten voor de medewerkers van de Belastingdienst die overwegen een informatiebeschikking af te geven en een verzoek krijgen om een kostenvergoedingsbeschikking.

1.1. Informatiebehoefte van de inspecteur

Om zijn taak behoorlijk te kunnen uitoefenen heeft de inspecteur informatie nodig. Zonder een juist en volledig beeld van de feiten is een correcte heffing van belastingen immers niet mogelijk. Een belangrijk deel van zijn informatie krijgt de inspecteur van belanghebbenden zelf [x] van administratieplichtigen. Op grond van de artikelen 47 tot en met 56 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) zijn zij binnen bepaalde grenzen verplicht de inspecteur op diens verzoek informatie te verschaffen die fiscaal relevant kan zijn.¹ De inspecteur heeft in dit opzicht vergaande bevoegdheden. De Hoge Raad heeft deze onderzoeksbevoegdheden zelfs omschreven als 'zeer ingrijpende dwangmiddelen'.²

Bij het gebruik van deze bevoegdheden is de inspecteur gebonden aan het verdragsrecht en aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het evenredigheidsbeginsel, het subsidiariteitsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het beginsel van 'fair play'.

1.2. Artikelen 52a, 52 lid 7 en 53 lid 5 AWR

1.2.1. Inspecteur

Met ingang van 1 juli 2011 zijn er twee beschikkingen in de wet gekomen:

1. de informatiebeschikking, één van de twee afzonderlijke bestaansvereisten voor de omkering en verzwaring van de bewijslast;³
2. de kostenvergoedingsbeschikking in de gevallen waarin
 - a. de inspecteur de administratieplichtige naar diens oordeel ten onrechte een administratieve verplichting heeft opgelegd terwijl die verplichting ook is nagekomen;
 - b. de inspecteur de administratieplichtige naar diens oordeel ten onrechte heeft verplicht informatie te verstrekken ten behoeve van de belastingheffing van derden terwijl die verplichting ook is nagekomen.

Deze beschikkingen bieden belanghebbenden de mogelijkheid van rechtsingang bij informatieverzoeken van de inspecteur en de toepassing van de fiscale administratie- en bewaarplicht.

1.2.1.1. Kenmerken artikel 52a AWR

De kern van artikel 52a is dat het rechtsgevolg omkering en verzwaring van de bewijslast enkel kan intreden als er sprake is van een onherroepelijke informatiebeschikking.⁴

Met de informatiebeschikking stelt de inspecteur, kort gezegd, vast dat de belanghebbende niet heeft voldaan aan de verplichting(en) van artikel 41, 47, 47a, 49, 52 AWR en, waar het verplichtingen van een administratieplichtige betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hem is opgedragen, artikel 53 lid 1, 2 en 3 AWR.

1.2.1.2. Kenmerken 52 lid 7 en 53 lid 5 AWR

De kostenvergoedingsbeschikking is vastgelegd in artikel 52 lid 7 en 53 lid 5 AWR. De kern van de kostenvergoedingsbeschikking is een onrechtmatig handelen van de inspecteur. Deze heeft aan een administratieplichtige onrechtmatig een administratieve verplichting opgelegd of heeft ten behoeve van de belastingheffing van derden (derdenonderzoek) aan een administratieplichtige onrechtmatig een informatieverplichting opgelegd.

Indien de administratieplichtige aan zijn verplichting heeft voldaan, maar van mening is dat deze onrechtmatig is opgelegd, kan hij verzoeken om vergoeding van alle werkelijk gemaakte kosten.

¹ Ook artikel 41 AWR, de verschijningsplicht, kan hiertoe gerekend worden. Zie ook: Hoge Raad 18 december 2015, nr. 15/00040, ECLI:NL:HR:2015:3603, BNB 2016/48

² Hoge Raad 10 februari 1988, nr. 23925, ECLI:NL:HR:1988:ZC3761, BNB 1988/160

³ Omkering en verzwaring van de bewijslast zijn ook mogelijk als de vereiste aangifte niet is gedaan, artikelen 25 lid 3 en 27e lid 1 AWR.

⁴ Tenzij er sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte.

1.2.2. Ontvanger

Ook de ontvanger krijgt te maken met een kostenvergoedingsbeschikking. In de gevallen dat er voor de invordering informatie [x] opgevraagd⁵ bij een belastingschuldige, een aansprakelijk gestelde, een administratieplichtige of een derde, kan de gevraagde partij nadat hij aan die verplichting heeft voldaan, een verzoek om kostenvergoeding doen. Die partij moet dan wel van oordeel zijn dat het informatieverzoek van de ontvanger onrechtmatig is.

Het gaat hier voor de ontvanger om zijn bevoegdheden uit de artikelen 58 lid 1, 59 lid 1 en 62 lid 1 Invorderingswet.

1.2.3. Douane

De Douane heeft te maken met belastingen die vallen onder twee verschillende algemene wetten: de AWR en de Algemene douanewet (Adw). Voor de belastingen die vallen onder de AWR heeft artikel 52a AWR zoals reeds is opgemerkt, gevolgen. We noemen met name de accijnzen en verbruiksbelastingen, geheven op grond van de Wet op de accijns, de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken en enkele andere producten en de Wet belastingen op milieugrondslag. De douanerechten vallen onder de Adw, die een eigen regime kent met betrekking tot de omkering van de bewijslast. Dit regime wijkt op belangrijke onderdelen af van het systeem van de AWR.

1.2.4. Divers

Waar in deze handreiking wordt gesproken van inspecteur en ontvanger worden hieronder uiteraard ook de medewerkers (hij of zij) van de Belastingdienst begrepen die het mandaat hebben van inspecteur en/of ontvanger.

⁵ Artikel 62a Invorderingswet

2. Omkering en ^[x] bewijslast

2.1. Wettelijk kader

De artikelen in de AWR die zien op de omkering en verzwaring van de bewijslast luiden:

Artikel 25 AWR

3. Indien het bezwaar is gericht tegen een aanslag, een navorderingsaanslag, een naheffingsaanslag of een beschikking, met betrekking tot welke de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag of beschikking gehandhaafd, tenzij is gebleken dat en in hoeverre die belastingaanslag of beschikking onjuist is. De eerste volzin vindt geen toepassing voor zover het bezwaar is gericht tegen een vergrijpboete.

Artikel 27e AWR

1. Indien de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, verklaart de rechtbank het beroep ongegrond, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is.
2. Indien de rechtbank het beroep tegen een in artikel 52a, eerste lid, bedoelde informatiebeschikking ongegrond verklaart, stelt de rechtbank een nieuwe termijn voor het voldoen aan de in die beschikking bedoelde verplichtingen, in situaties waarin daar nog gevolg aan kan worden gegeven, tenzij sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht.
3. Dit artikel vindt geen toepassing voor zover het beroep is gericht tegen een vergrijpboete.

In deze artikelen wordt verwezen naar artikel 52a AWR:

Artikel 52a AWR

1. Indien met betrekking tot een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking niet of niet volledig wordt voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 41, 47, 47a, 49, 52, en, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, kan de inspecteur dit vaststellen bij voor bezwaar vatbare beschikking (informatiebeschikking). De inspecteur wijst in de informatiebeschikking op artikel 25, derde lid. (...)
3. Indien de inspecteur een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag vaststelt of een beschikking neemt voordat de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, vervalt de informatiebeschikking. (...)

2.2. De informatieverplichtingen & omkering en verzwaring van de bewijslast

Stel: de inspecteur verzoekt een belanghebbende op basis van artikel 47 AWR binnen een redelijke termijn bepaalde gegevens te verstrekken. Wanneer die gegevens naar het oordeel van de inspecteur niet, of niet volledig worden verstrekt, kan hij een informatiebeschikking afgeven. Hierin laat hij de belanghebbende weten dat en in hoeverre deze 'niet heeft voldaan aan een informatieverplichting of niet voldoende heeft meegewerkt aan een controlehandeling'.⁶ De belanghebbende weet dan waar hij aan toe is vóórdat het rechtsgevolg omkering en verzwaring van de bewijslast kan intreden.⁷ In de beschikking dient namelijk te worden opgenomen dat een bepaalde verplichting niet is nagekomen en dat artikel 25 lid 3 AWR daaraan bepaalde rechtsgevolgen verbindt.⁸

De wetgever motiveerde dit aldus:

'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

⁶ Kamerstukken II, 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 10.

⁷ Hoge Raad 18 december 2015, nr. 14/04143, ECLI:NL:HR:2015:3602, BNB 2016/47, onderdeel 2.2.1.

⁸ Voor een informatiebeschikking in de bezwaarfase geldt artikel 27e AWR

*goed motiveert waarom hij meent dat het gevraagde relevant kan zijn voor de belastingheffing van deze betrokkene.*⁹

Tegen de informatiebeschikking staan bezwaar en beroep open. In deze procedures kan de belanghebbende de rechtmatigheid van de opgelegde informatieverplichting betwisten. Volgens de wetsgeschiedenis kan hij ook de onredelijkheid van de toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast in het concrete geval als bezwaargrond aanvoeren.¹⁰

De Hoge Raad¹¹ heeft dit bevestigd:

‘(....) Daarmee strookt dat de rechter al in het kader van een procedure over de informatiebeschikking kan beslissen of het volgens die beschikking gepleegde verzuim van dien aard is dat het zal kunnen leiden tot de in de artikelen 25, lid 3, en 27e, lid 1, AWR voorziene gevolgen voor de bewijspositie van de belanghebbende (de zogenoemde omkering van de bewijslast). (....)’

Dit arrest heeft tot gevolg dat zowel in de procedure van de informatiebeschikking als in de procedure van de belastingaanslag de omkering en de verzwaring van de bewijslast aan de orde kan worden gesteld.

In de bezwaarprocedure tegen de informatiebeschikking heroverweegt de inspecteur het primaire besluit. Wanneer hij tot het inzicht komt dat het opleggen van de verplichting onrechtmatig is, herzieet hij de informatiebeschikking. Hij kan vragen laten vervallen, maar ook de hele informatiebeschikking vernietigen.

Let op: Er kunnen echter in de bezwaarfase tegen de informatiebeschikking geen nieuwe vragen aan de informatiebeschikking worden toegevoegd. Nieuwe vragen leiden tot een nieuwe vragenbrief en bij het niet of niet volledig beantwoorden daarvan tot een nieuwe informatiebeschikking.

Wanneer de belanghebbende de verplichting, eventueel nadat een nieuwe termijn is gesteld, alsnog nakomt, kan de inspecteur daarin aanleiding zien de primaire beschikking te vernietigen of te wijzigen in zijn uitspraak op het bezwaar.

De Hoge Raad¹² besliste ook:

‘(....) Het alsnog verstrekken van die informatie leidt er niet toe dat de informatiebeschikking vervalt en staat er niet aan in de weg dat de informatiebeschikking onherroepelijk wordt. Een redelijke wetsuitleg brengt echter mee dat omkering van de bewijslast achterwege blijft indien binnen de gestelde termijn alsnog aan het verzoek van de inspecteur wordt voldaan.(....)’

Nadat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, kan de belastingaanslag op basis van een redelijke schatting worden vastgesteld. Komt belanghebbende in bezwaar (en later eventueel in beroep) dan geldt omkering en verzwaring van de bewijslast. In de procedure tegen de belastingaanslag kan de rechtmatigheid van de informatiebeschikking niet meer ter discussie worden gesteld. Het informatieverzoek van de inspecteur was dus rechtmatig.

[x] Hoge Raad¹³ besliste dat:

‘(....) in alle gevallen worden aanvaard dat een belanghebbende de vraag of een onherroepelijke informatiebeschikking tot omkering van de bewijslast dient te leiden, aan de orde kan stellen in de procedure over de desbetreffende aanslag of beschikking. Wel moet daarbij in aanmerking worden genomen dat in die procedure de rechtmatigheid van het desbetreffende verzoek om informatie niet meer ter discussie kan worden gesteld (vgl. Kamerstukken II 2007/08, 30 645, nr. 6 , blz. 13).’

Uiteraard blijft de mogelijkheid bestaan langs andere weg tegenbewijs te leveren en te ‘doen blijken’ dat en in hoeverre de belastingaanslag onjuist is (geweest). Het gevolg hiervan is echter wel dat omkering en verzwaring van de bewijslast niet meer aan de orde kunnen zijn als de inspecteur, om

⁹ Kamerstukken II, 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 11.

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

¹¹ Hoge Raad 10 februari 2017, nr. 16/02729, ECLI:NL:HR:2017:130, r.o. 3.3.2; BNB 2017/92

¹² Hoge Raad 10 februari 2017, nr. 16/02729, ECLI:NL:HR:2017:130, r.o. 3.3.4; BNB 2017/92.

¹³ Hoge Raad 10 februari 2017, nr. 16/02729, ECLI:NL:HR:2017:130, r.o. 3.3.6; BNB 2017/92.

welke reden dan ook, ervan afziet een beschikking te geven.¹⁴ Zonder onherroepelijke informatiebeschikking zijn omkering en verzwaring van de bewijslast dus niet mogelijk.¹⁵ Uiteraard kan de omkering en verzwaring van de bewijslast alsnog intreden als de vereiste aangifte niet is gedaan.

De rechter heeft in de procedure tegen de belastingaanslag nog wel de mogelijkheid te oordelen dat de belanghebbende weliswaar niet (geheel) voldaan heeft aan de informatiebeschikking, maar dat dit niet de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast kan rechtvaardigen. Zoals dat vóór de invoering van artikel 52a AWR al het geval was, zal de rechter met toepassing van bijvoorbeeld het proportionaliteitsbeginsel bij niet al te ingrijpende onvolkomenheden, de omkering van de bewijslast buiten beschouwing laten.

2.3. De vereiste aangifte & omkering en verzwaring van de bewijslast

Indien niet de vereiste aangifte¹⁶ wordt ingediend, blijft de bestaande regeling inzake omkering en verzwaring van de bewijslast ongewijzigd. De jurisprudentie blijft dan ook onverkort van kracht. Indien de rechtsgevolgen [x] artikel 25 lid 3 AWR in deze gevallen pas na een informatiebeschikking zouden intreden, zou dit tot de situatie kunnen leiden dat de prikkel op het naleven van de aangifteverplichting verdwijnt. De inspecteur zou dan steeds gedwongen worden een afzonderlijke beschikking af te geven.¹⁷¹⁸

2.4. De administratieverplichtingen & omkering en verzwaring van de bewijslast

In het wetsontwerp stond niets vermeld over het niet-nakomen van de administratieverplichting van artikel 52 AWR. Onzeker was of bij schending van artikel 52 AWR een informatiebeschikking moest worden afgegeven ten einde het rechtsgevolg omkering en verzwaring van de bewijslast te laten ingaan.

De Hoge Raad¹⁹ heeft beslist dat in artikel 52a AWR zonder enig voorbehoud melding wordt gemaakt van artikel 52 AWR. Bovendien eisen artikel 25 lid 3 en artikel 27e lid 1 AWR een onherroepelijke informatiebeschikking wil de omkering en verzwaring van de bewijslast bij het niet-naleven van de administratieplicht intreden.

Een controlemedewerker kan tijdens zijn onderzoek met de volgende situaties te maken krijgen:

1. Belanghebbende geeft geen antwoord op de gestelde vragen en/of overlegt niet de gevraagde informatie.
2. De administratie vertoont gebreken in materiële en/of formele zin.
3. Aan belanghebbende moet een administratieve verplichting worden opgelegd.

2.4.1. Het niet voldoen aan de informatieverplichting

Zie hiervoor paragraaf 2.2.

¹⁴ Kamerstukken II, 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 5.

¹⁵ Handelingen Tweede Kamer van 15 september 2010, blz. 8075, rechterkolom.

¹⁶ Zie voor de nadere uitwerking van het niet doen van de vereiste aangifte paragraaf 3.7.

¹⁷ Kamerstukken II, 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 12.

¹⁸ Hoge Raad 9 oktober 2015, nr. 14/03968, ECLI:NL:HR:2015:2988, BNB 2016/5

¹⁹ Hoge Raad 2 oktober 2015, nr. 14/02335, ECLI:NL:HR:2015:2795, r.o. 2.4.2.; BNB 2016/2; V-N 2015/50.4

2.4.2. De administratie

2.4.2.1. Definitie

De wet definieert niet het begrip administratie, waardoor hier sprake is van een open norm. Het wettelijk kader wordt gevormd door artikel 52 lid 1, lid 4 en lid 6.

Artikel 52 lid 1 AWR

Administratieplichtigen zijn gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.

Artikel 52 lid 4 AWR

Voorzover bij of krachtens de belastingwet niet anders is bepaald, zijn administratieplichtigen verplicht de in de voorgaande leden bedoelde gegevensdragers gedurende zeven jaar te bewaren.

Artikel 52 lid 6 AWR

De administratie dient zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd en de gegevensdragers dienen zodanig te worden bewaard, dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is. Daartoe verleent de administratieplichtige de benodigde medewerking met inbegrip van het verschaffen van het benodigde inzicht in de opzet en de werking van de administratie.

In de Memorie van toelichting²⁰ is het volgende over het begrip administratie gezegd:

'Het begrip administratie heeft in feite een tweeledig karakter. Enerzijds kan onder administratie worden verstaan het geheel van procedures en technieken, dat gericht is op het verkrijgen, vastleggen, verwerken en verstrekken van informatie. Hiermee wordt aangegeven dat de administratie een proces is dat wordt gevoerd volgens een hieraan ten grondslag liggende systematiek. Deze systematiek behoort als zodanig tot de administratie. Anderzijds is de administratie het produkt van het administratieproces: de informatie over afzonderlijke transacties, bewerkingen, verwerkingen e.d., zoals deze uiteindelijk wordt samengebracht in bijvoorbeeld de balans, het grootboek, de verzameling bijgewerkte voorraadkaarten, de verlies- en winstrekening. De administratie is aldus gezien de weergave van het gevoerde proces in [x] of bescheiden, alsmede op magneetschijven, optische schijven, microfilm e.d. Deze weergave is niet te begrijpen zonder dat men kennis heeft van het administratieproces. Het proces en het produkt zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden. Dit is te meer het geval wanneer de weergave plaatsvindt in een sterk gecomprimeerde vorm; hierbij kan met name worden gedacht aan de zogenaamde verdichtingen, bij voorbeeld het in één post verantwoorden van kastransacties van een dag of een week.'

De website van de Belastingdienst schrijft over het begrip administratie:

'Administratie wil zeggen: alle gegevens over uw onderneming die u op papier (ook kladaantekeningen) of elektronisch (bijvoorbeeld met de computer) vastlegt. Een goed opgezette en overzichtelijke administratie is van groot belang: niet alleen om aan uw wettelijke verplichtingen te voldoen, maar ook voor uw bedrijfsvoering. Als ondernemer bent u wettelijk verplicht een goede administratie bij te houden en te bewaren die is afgestemd op de aard van uw bedrijf.'

2.4.2.2. Inrichting administratie

Een administratie moet zijn ingericht naar de eisen van 'dat bedrijf'. De aard en omvang van de onderneming bepalen de wijze waarop een belanghebbende zijn administratie moet inrichten. De administratieplichtige bepaalt daarbij zelf welke techniek hij hanteert voor het vastleggen en administreren. Dit staat niet ter beoordeling van de inspecteur.

²⁰ MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 287, nr. 3, p. 6 en 12.

Voorwaarde is dat voor de belastingheffing van de ondernemer zelf, maar ook van derden, gegevens juist, volledig en controleerbaar zijn [x] worden vastgelegd, waardoor de administratie binnen redelijke termijn controleerbaar is.

2.4.2.3. Drietrapsraket

Tijdens het boekenonderzoek worden bij het niet voldoen aan artikel 52 AWR de volgende stappen²¹ gezet:

1. Allereerst wordt gemotiveerd en onderbouwd vastgesteld dat niet is voldaan is aan artikel 52 AWR. Hierbij wordt een opsomming gegeven van de gegevens die niet zijn geadministreerd en/of bewaard. Tevens dient daarbij het belang van die gegevens te worden benoemd.
2. Vervolgens wordt vastgesteld welke controles de inspecteur niet kan uitvoeren zonder de geadministreerde en/of bewaarde gegevens (of in geval van conversie of verdichten: het benoemen van de niet juist en volledig geconverteerde gegevens etc.).
3. Ten slotte wordt gemotiveerd waarom de administratie niet over voldoende andere gegevens beschikt die een afdoende controle binnen een redelijke termijn mogelijk maken.

Na het doorlopen van deze stappen kan worden overwogen een informatiebeschikking af te geven, waarin deze stappen zijn opgenomen.

Een onherroepelijke informatiebeschikking is vereist wil het rechtsgevolg omkering en verzwaring van de bewijslast intreden. Dit kan ook intreden als de vereiste aangifte niet is gedaan. Juist bij een boekenonderzoek kan daarvan eerder sprake zijn.

Het is raadzaam om bij de afwegingen om al dan niet een informatiebeschikking af te geven overleg te plegen met de Vta Formeel Recht of een daartoe door de Vaco Formeel Recht aangewezen specialist.

2.4.2.4. Formele en materiële gebreken

Overigens dient onderscheid te worden gemaakt in formele en materiële gebreken.

Formele gebreken: denk bijv. aan het niet bewaren primaire bescheiden ex art. 52 lid 4. Na het volgen van het stappenplan kan worden overwogen of een informatiebeschikking moet worden afgegeven. Een informatiebeschikking heeft in dit soort gevallen zin. Het is niet altijd mogelijk om een ondeugdelijke administratie achteraf te herstellen. Zo besliste het Gerechtshof Arnhem - Leeuwarden dat een voorraadadministratie niet achteraf kon worden gereconstrueerd.²²

Tevens leidt een onherroepelijke informatiebeschikking ertoe dat de inspecteur de belastingaanslag op basis van een redelijke schatting moet opleggen en kunnen onderbouwen, waarna in de bezwaarfase belanghebbende wordt geconfronteerd met de omkering en verzwaring van de bewijslast. Bij gebreken van weinig gewicht²³, van ondergeschikte aard²⁴ of waarbij er voldoende andere gegevens aanwezig zijn waardoor een afdoende controle binnen een redelijke termijn mogelijk is, is weliswaar de administratieplicht van artikel 52 AWR geschonden maar is de omkering en verzwaring van de bewijslast niet gerechtvaardigd²⁵.

De verplichtingen van artikel 52 AWR kunnen echter ook in materiële zin niet worden nagekomen. Hier moeten we denken aan niet-geboekte omzet, die de controlemedewerker dan becijfert aan de hand van brutowinstpercentages of aan de hand van een afroommodule. Wanneer de controlemedewerker materiële gebreken traceert en in kaart brengt, staan hem twee wegen open het stellen dat de vereiste aangifte²⁶ niet is gedaan en het afgeven van een informatiebeschikking.

²¹ Hoge Raad 26 juni 2015, nr. 13/04067, ECLI:NL:HR:2015:1736, BNB 2015/178 en Hoge Raad 26 juni 2015, nr. 13/04127, ECLI:NL:HR:2015:1740, BNB 2015/179

²² Gerechtshof Arnhem – Leeuwarden 30 maart 2016, nr. 15/00040, ECLI:NL:HR:2016:2456, Hoge Raad 17 februari 2017, nr. 16/02460, ECLI:NL:HR:2017:250, artikel 81 lid 1 RO.

²³ Hoge Raad 14 juni 2000, nr. 33 862, ECLI:NL:HR:2000:AA6199, BNB 2000/267

²⁴ Hoge Raad 21 maart 2008, nr. 43 966, ECLI:NL:HR:2008:BC7256, BNB 2008/207

²⁵ Hoge Raad 26 juni 2015, nr. 13/041274, ECLI:NL:HR:2015:1740, BNB 2015/179; Hoge Raad 26 juni 2015, nr. 13/04127, V-N 2015/32.11; Hoge Raad 31 maart 2017, nr. 16/03226, ECLI:NL:HR:2017:532, BNB 2017/137

²⁶ Zie voor een meer uitgebreide toelichting paragraaf 3.7.

Indien kan worden voldaan aan de bewijslast voor het niet doen van de vereiste aangifte, kan worden afgezien van de informatiebeschikking. Als daaraan twijfel bestaat, komt de informatiebeschikking weer in beeld. Dat kan bijvoorbeeld ook het geval zijn als de belangen groot zijn. Het [x] raadzaam om bij dergelijke strategische overwegingen de Vta Formeel Recht of een daartoe door de Vaco Formeel Recht aangewezen specialist te raadplegen.

2.4.2.5. Bewijslast

De inspecteur dient zich er op te beroepen dat belanghebbende niet heeft voldoen aan zijn administratie- en bewaarverplichtingen. Als de inspecteur dit niet doet, dan kan de rechter deze reden enkel aan de omkering van de bewijslast ten grondslag leggen als belanghebbende in de gelegenheid is gesteld zich daarover uit te laten.²⁷

2.4.3. Opleggen administratieve verplichting

De inspecteur kan op grond van artikel 52 lid 1 AWR een administratieve verplichting aan een administratieplichtige opleggen, waarmee gemotiveerd en onderbouwd bepaalde eisen worden gesteld aan diens administratie daar waar het de juistheid, volledigheid en controleerbaarheid betreft.

Hiertegen staat geen bezwaar en beroep open.

Echter als komt vast te staan dat de inspecteur ten onrechte een nieuwe administratieve verplichting aan een administratieplichtige oplegt, dan kan deze verzoeken om een kostenvergoedingsbeschikking.²⁸ Bij de beoordeling daarvan speelt onder meer het proportionaliteits- of evenredigheidsbeginsel een rol.

De inspecteur heeft tevens de mogelijkheid via een civiel kort geding²⁹ af te dwingen dat een belanghebbende zijn administratieve verplichting nakomt. Indien de inspecteur door de rechter in het gelijk wordt gesteld, kan nakoming worden geëist onder oplegging van een dwangsom

Een administratieplichtige die niet meewerkt aan een terecht opgelegde administratieve verplichting pleegt een strafbaar feit of in de opzetvariant een misdrijf; resp. de artikelen 68 en 69 AWR.³⁰

²⁷ Hoge Raad 9 december 2005, nr. 40817, ECLI:NL:HR:2005:AU7726, BNB 2006/241

²⁸ Zie hoofdstuk 4

²⁹ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 21 maart 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AW4328; V-N 2006/21.4

³⁰ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 4 juli 2017, nr. 20-003498-15, ECLI:NL:GHSHE:2017:2994

3. De informatiebeschikking

3.1. Functies van de informatiebeschikking

De artikelen 47 en volgende AWR bieden de inspecteur de mogelijkheid ten behoeve van de belastingheffing gegevens op te vragen bij belanghebbenden en/of administratieplichtigen. Het komt voor dat de belanghebbenden niet of niet volledig voldoen aan de wettelijke verplichtingen of dat er discussie ontstaat of bepaalde informatie wel valt binnen de wettelijke reikwijdte van die bepalingen. Ook kunnen aspecten van proportionaliteit een rol spelen.

De inspecteur heeft dan de mogelijkheid om met een voor bezwaar en beroep vatbare informatiebeschikking vast te stellen dat de belanghebbenden de gevraagde gegevens niet, dan wel niet volledig hebben verstrekt.

Deze beschikking biedt belanghebbenden vervolgens de mogelijkheid bezwaar en beroep aan te tekenen tegen de informatieverzoeken.

Aan de informatiebeschikking zijn de volgende functies te onderkennen:

1. rechtsbescherming bieden;
2. exact duiden welke informatie wordt gevraagd;
3. uitleggen wat de rechtsgevolgen zijn van omkering en verzwaring van de bewijslast;
4. een moment van heroverweging bieden aan de inspecteur en de informatieplichtige.

3.2. Algemene beginselen van behoorlijk bestuur

De inspecteur heeft weliswaar een vergaande wettelijke bevoegdheid vragen stellen, maar dient daarbij wel rekening te houden met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het in de jurisprudentie ontwikkelde fair-playbeginsel, het subsidiariteitsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel³¹ en het verbod van détournement de pouvoir.

De rechter kan ingrijpen als de inspecteur zijn wettelijke bevoegdheden overschrijdt. Hiervan is ook sprake als de inspecteur handelt in strijd met de [x] beginselen van behoorlijk bestuur.

In de wetsgeschiedenis is een aantal voorbeelden gegeven:

- De inspecteur verlangde dat een ondernemer zou overstappen op een veel duurder boekhoudprogramma dat voor de ondernemer zelf niet nodig was.
- De inspecteur vraagt zonder noodzaak allerlei stukken op waarover hij al de beschikking heeft.

Tevens zal een rol spelen hoe groot de kans is dat de inspecteur met zijn vraag nieuwe fiscaal relevante informatie zal ontvangen.

Overbodige vragen om informatie die fiscaal niet relevant is, behoort de inspecteur uiteraard niet te stellen.

Verder zal kunnen meewegen of de inspecteur de informatie ook kan krijgen op een manier die voor belanghebbende duidelijk minder bezwarend is; het subsidiariteitsbeginsel. Het zal steeds gaan om de vraag hoe groot het belang is dat de fiscus in het concrete geval heeft bij de gevraagde informatie en hoeveel ongerief dit oplevert voor degene aan wie de informatie gevraagd wordt.

Het komt voor dat de inspecteur de beschikking heeft of krijgt over gegevens uit een derdenonderzoek (artikel 53 AWR), terwijl hij (ook of daarnaast) gegevens en inlichtingen ingevolge artikel 47 AWR heeft gevraagd aan belanghebbende. De aanwezigheid van dergelijke contra-informatie wil niet zeggen dat belanghebbende de aan hem gevraagde gegevens niet meer hoeft te verstrekken; juist vanwege het controlestrategisch belang dat aan toepassing van artikel 53 AWR verbonden is. Belanghebbende moet in beginsel de gegevens nog steeds verstrekken.

Een belangrijk onderwerp is het verstrekken van digitale gegevens. Zowel tijdens de parlementaire

³¹ Zie artikel 3:4 AWB: artikel 3:4 lid 2, van de Awb bepaalt dat de nadelige gevolgen van een besluit voor de belanghebbende niet onevenredig mogen zijn in verhouding met de doeleinden die met het besluit worden nagestreefd.

behandeling als in de media is de kwalificatie 'buitenproportioneel' vaak toegelicht met het voorbeeld dat de Belastingdienst alle e-mails van een MKB-ondernemer opvraagt over één of meer jaren. Echter de voortschrijdende automatisering en de inzet van EDP-auditors maken dat digitale bestanden zonder veel moeite te reproduceren zijn. Is het verzoek dan wel of niet disproportioneel?³² Veel zal afhangen van het antwoord op de vraag of de gegevens, en de hoeveelheid daarvan, fiscaal van belang kunnen zijn.

De Rechtbank Zeeland-West-Brabant besliste in het kader van het evenredigheidsbeginsel:³³
De rechtbank stelt voorop dat de inspecteur bij het gebruik maken van zijn bevoegdheid om informatie op te vragen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht dient te nemen, zoals het evenredigheidsbeginsel. Naar het oordeel van de rechtbank had de inspecteur in het onderhavige geval weliswaar aanleiding tot het stellen van vragen (...), maar is in deze fase van zijn onderzoek (...) het onevenredig om de gehele administratie "in de ruimste zin van het woord" op te vragen.

Van belang is dat de inspecteur bij de uitoefening van zijn bevoegdheden zorgvuldig handelt.

3.3. De informatiebeschikking in de kantoor- en veldtoetsing

3.3.1. Informatiebeschikking en de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52 en 53 AWR

Het startpunt is in het algemeen de aangifte of een boekenonderzoek. Eén of meer elementen van de aangifte of de administratie roepen vragen op en de inspecteur stuurt een vragenbrief of stelt zijn vragen mondeling, bijvoorbeeld tijdens het onderzoek ter plaatse. Hij doet dit op basis van zijn bevoegdheden van artikel 47 AWR. De belanghebbende voldoet vervolgens niet aan deze informatieverplichtingen door de vragen niet of slechts voor een deel te beantwoorden. In beginsel kan de inspecteur dan meteen een informatiebeschikking afgeven.³⁴

Hoewel er geen strikt wettelijk of beleidsmatig voorschrift ligt hoe de inspecteur dient te handelen als een verzoek om informatie niet wordt ingewilligd, moet de inspecteur eerst de dialoog met de belanghebbende aangaan (zorgvuldigheidsbeginsel). Wordt de informatie na die dialoog niet verstrekt, dan stuurt de inspecteur een brief met de vragen en uitleg, alsmede het verzoek de ontbrekende gegevens alsnog te verstrekken binnen een daartoe door hem gestelde termijn.

De belanghebbende kan vervolgens de antwoorden geven, gedeeltelijk geven of helemaal niet geven. Als de gevraagde informatie niet of slechts gedeeltelijk wordt gegeven, kan de inspecteur [x] overwegen een informatiebeschikking af te geven voor de gegevens die zijn gevraagd, maar niet zijn verstrekt.

Het initiatief tot het opmaken en afgeven van de informatiebeschikking ligt bij de inspecteur. In de wettekst is immers expliciet opgenomen dat de inspecteur een informatiebeschikking *kan* opmaken (discretionaire bevoegdheid). De inspecteur is dus niet verplicht om dat te doen. Dat betekent dat ook als de belanghebbende verzoekt om of aanstuurt op een informatiebeschikking, de inspecteur niet verplicht is een informatiebeschikking af te geven.

Bij de overwegingen om al dan niet een informatiebeschikking uit te reiken kunnen de volgende aspecten een rol spelen:

- Zijn er wellicht inmiddels voldoende gegevens aanwezig om de belastingaanslag te kunnen opleggen? Anders gezegd: zijn de gevraagde antwoorden en/of stukken nog wel nodig?
- Is de vereiste aangifte wel gedaan? Zo niet, dan is er geen informatiebeschikking nodig om het rechtsgevolg omkering en verzwaring van de bewijslast te laten intreden.³⁵
- Is de civiele procedure in kort geding een geschikter instrument om de informatie te verkrijgen?³⁶

³² Zie bijvoorbeeld Gerechtshof 's-Hertogenbosch 21 maart 2006, LJN: AW4328, ECLI:NL:GHSHE:2006:AW4328.

³³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 8 maart 2017, nr. AWB - 16 2732, ECLI:NL:RBZWB:2017:2021. Tegen deze uitspraak loopt hoger beroep.

³⁴ Handelingen Tweede Kamer van 15 september 2010, mevrouw Dezentjé Hamming-Bluemink, blz. 8076 rechter kolom en blz. 8077 linker kolom.

³⁵ Zie paragraaf 2.4., de inspecteur heeft daarvan de bewijslast.

³⁶ Zie voor de nadere uitleg van de civiele procedure paragraaf 6.2. De civiele procedure kan worden gevoerd naast het

Ten overvloede zij opgemerkt dat er geen omkering van de bewijslast nodig is in situaties waarin die bewijslast uitsluitend op belanghebbende rust, zoals doorgaans het geval bij aftrekposten. Als er desgevraagd geen inlichtingen over deze posten worden verstrekt, kan de belastingaanslag worden vastgesteld zonder dat de aftrekpost wordt gehonoreerd.

Het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden besliste³⁷:

“Als – zoals hier - op een belastingplichtige de bewijslast rust met betrekking tot een feitelijke omstandigheid die, indien aannemelijk, tot geen of een lagere belasting van die belastingplichtige zou leiden, heeft het niet [x] op een uitnodiging van de inspecteur nadere inlichtingen te verstrekken, geen gevolg voor de bewijslastverdeling. De bewijslast van die omstandigheden rustte immers al op de belastingplichtige. Bij het vragen van inlichtingen heeft de inspecteur dan niet een belang als waarop artikel 47 AWR ziet (vgl. HR 3 februari 2006, nr. 41329, ECLI:NL:HR:2006:AV0821). Deze rechtsregel heeft naar het oordeel van het Hof evenzeer te gelden in de situatie, waarin - zoals hier - sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking.”

In dergelijke gevallen heeft een informatiebeschikking dus geen zin.

Bij aftrekposten kan evenwel ter zake van bepaalde aspecten de bewijslast (mede) op de inspecteur rusten. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de verbondenheid in het kader van artikel 10a Wet Vpb.

In de praktijk wordt vaak het niet doen van de vereiste aangifte³⁸ gesteld en wordt zekerheidshalve tevens een informatiebeschikking afgeven. Hierbij dient te worden bedacht dat het lang kan duren voordat de informatiebeschikking onherroepelijk vaststaat; een gerechtelijke procedure van bezwaar tot en met uitspraak van de Hoge Raad duurt al snel minimaal vier jaar, terwijl de informatiebeschikking mogelijk overbodig is.³⁹

De aanslagregeling van het desbetreffende jaar valt stil en mogelijk eveneens van de aanslagen van de jaren erna, waarbij het risico bestaat dat deze onder tijdsdruk geregeld moeten worden in verband met de verjaringstermijn van drie jaar omdat daarvoor geen termijnopschortende informatiebeschikking kan worden afgegeven.

Bij de afwegingen of een informatiebeschikking moet worden afgegeven is het raadzaam hierover te overleggen met de Vta Formeel Recht of een daartoe door de Vaco Formeel Recht aangewezen specialist.

Het is niet de bedoeling de informatiebeschikking te gebruiken als ‘drukmiddel’. Dit is in strijd met het verbod op détournement de pouvoir van artikel 3:3 Awb.

3.3.2. De informatiebeschikking in de bezwaarfase van de belastingaanslag

In artikel 52a lid 1 AWR staat onder meer dat indien met betrekking tot onder meer een te nemen beschikking niet wordt voldaan aan de verplichtingen van de aldaar genoemde artikelen de inspecteur een informatiebeschikking kan afgeven. De vraag of met een te nemen beschikking eveneens een uitspraak op bezwaar wordt bedoeld, heeft de Hoge Raad nog eens expliciet bevestigend beantwoord.⁴⁰

Als de inspecteur na het stellen van vragen bij aanslagregeling of in de bezwaarfase geen informatiebeschikking afgeeft, dan mag belanghebbende er van uitgaan dat het eerdere verzoek van de inspecteur om informatie naar genoegen is opgevolgd. Er zijn echter situaties denkbaar dat de inspecteur ervan afziet een informatiebeschikking af te geven om de voortgang van en doorlooptijden in het proces niet te verstoren. Dat heeft tot gevolg dat hij zonder een onherroepelijke informatiebeschikking geen omkering en verzwaring van de bewijslast⁴¹ kan eisen.

afgeven van een informatiebeschikking.

³⁷ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 25 november 2014, nr. 14/00380, ECLI:NL:GHARL:2014:9142, V-N 2015/10.1.4; in cassatie Hoge Raad 29 mei 2015, nr. 14/06503, ECLI:NL:HR:2015:1373, V-N 2015/28.1.1: artikel 80a R.O.

³⁸ Zie paragraaf 3.7.

³⁹ Indien een zaak spoedeisend is kan de rechter om versnelde behandeling worden gevraagd; artikel 8:52 Awb

⁴⁰ Hoge Raad, 29 januari 2016, nr. 15/02119, ECLI:NL:HR:2016:117, V-N 2016/13.1.3

⁴¹ Mogelijk kan wel het niet doen van de vereiste aangifte worden gesteld.

Stel, in de fase van aanslagregeling worden vragen gesteld die vervolgens geheel dan wel deels niet worden beantwoord. De inspecteur legt desondanks de aanslag op en belanghebbende komt daartegen in bezwaar. In het kader van de integrale heroverweging besluit de inspecteur die het bezwaar behandelt dat de eerder gestelde vragen wel degelijk van belang zijn en stelt deze opnieuw. Wederom worden de vragen niet beantwoord en de inspecteur geeft in de bezwaarfase een informatiebeschikking af.

De Hoge Raad⁴² heeft beslist dat de wettekst de inspecteur niet verplicht een informatiebeschikking af te geven als de in artikel 52a lid 1 AWR genoemde verplichtingen niet worden nagekomen. Bij de totstandkoming van de wet is niet gebleken dat is beoogd de onderzoeksbevoegdheden van de inspecteur in de bezwaarfase te beperken. Het is de inspecteur daarom toegestaan in de bezwaarfase een informatiebeschikking af te geven, ook als reeds voorafgaande aan de aanslagregeling belanghebbende is gewezen op zijn verplichtingen ingevolge artikel 47 AWR, maar de aanslag is opgelegd zonder dat ter zake van het niet-voldoen aan die verplichtingen een informatiebeschikking is afgegeven door de inspecteur in de aanslagregelende fase. Het kan echter wel zo zijn dat het afgeven van een informatiebeschikking in de bezwaarfase onder omstandigheden in strijd kan komen met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

De informatiebeschikking kan dus voor het eerst in de bezwaarfase worden afgegeven zelfs al zijn de vragen waarop de informatiebeschikking betrekking heeft reeds gesteld voorafgaand aan de aanslagregeling. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur mogen hierbij echter niet uit het oog worden verloren.

3.3.3. De informatiebeschikking en artikel 52 AWR

Ook indien een administratieplichtige niet of niet volledig voldoet aan artikel 52 AWR, kan de inspecteur dit op grond van artikel 52a lid 1 AWR vaststellen bij een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking: de informatiebeschikking.

De inspecteur kan een informatiebeschikking afgeven als hij van mening is dat de administratieplichtige niet of onvoldoende aan diens fiscale administratie- en bewaarplicht voldoet.⁴³ Die tekortkoming(en) in de administratie moeten dan wel van zodanige omvang zijn dat de belastingschuld daardoor niet voldoende juist kan worden vastgesteld.⁴⁴ Anders gezegd, de informatiebeschikking heeft alleen zin als de tekortkomingen in de administratie van dien aard zijn dat deze kunnen leiden tot correcties op de ingediende aangiften. Zijn er tekortkomingen in de administratie, maar vloeien daaruit geen correcties voort, dan heeft een informatiebeschikking geen enkele zin. Het is dan beter om met de administratieplichtige afspraken te maken omtrent de inrichting van zijn administratie.

Stel, een controlemedewerker constateert dat het personeelsrooster op het 'white board' periodiek wordt overschreven, zodat de oude roosters niet bewaard blijven. Of dat een administratieplichtige documenten scant waardoor niet alle echtheidskenmerken (watermerk, kleuren, bepaalde printtechnieken en dergelijke) inclusief de sporen van interne controle, zijn overgenomen. De inspecteur kan dan een informatiebeschikking afgeven. Het is evenwel uiteindelijk aan de rechter om vast te stellen of er sprake is van een dusdanig ernstig administratief gebrek dat dit de afgifte van een informatiebeschikking door de inspecteur rechtvaardigt.

De gebreken in een administratie kunnen van formele of materiële aard zijn. Artikel 52 AWR ziet met name op formele gebreken, zoals bijv. het niet bewaren van primaire bescheiden. Hiervoor kan een informatiebeschikking worden afgegeven. Vaak kan dit niet door de belanghebbende worden hersteld. Het heeft dan geen zin dat belanghebbende hiervoor een termijn wordt gegund om dit gebrek te herstellen. Als de inspecteur bij de rechter het standpunt inneemt dat geen hersteltermijn moet worden geboden, dan dient dit goed te worden onderbouwd. De materiële gebreken kunnen bijv. niet gedane noodzakelijke boekingen in de administratie zijn,

⁴² Hoge Raad 2 oktober 2015, ^[x] 14/06080, ECLI:NL:HR:2015:2895, BNB 2016/4

⁴³ Hieronder begrepen 'hetgeen ingevolge andere belastingwetten wordt bijgehouden, aangetekend of opgemaakt', artikel 52 lid 3 AWR.

⁴⁴ Zie o.a. Gerechtshof Arnhem, MK II, 22 december 2009, nr. 07/00583 en conclusie A-G IJzerman, 3 november 2010, nr. 10/00556.

zoals verzwegen omzet. Herstel van deze gebreken is niet mogelijk. Overigens is de vraag of een informatiebeschikking wel zin heeft, omdat de omkering en verzwaring van de bewijslast reeds gegrond kan zijn op het niet doen van de vereiste aangifte.

Uiteraard kan een administratie zowel formele als materiële gebreken hebben. Het verdient dan aanbeveling deze beide in de informatiebeschikking op te sommen.

3.4. [x] van de informatiebeschikking

De opsomming in artikel 52a AWR van de wetsartikelen op basis waarvan de inspecteur de informatiebeschikking kan vaststellen is limitatief. De inhoud van de informatiebeschikking dient dan ook in met inachtneming van het desbetreffende wetsartikel te worden opgesteld. Dat leidt tot de volgende elementen:

Ingeval van een informatieverzoek:

- de vragen die niet of niet volledig zijn beantwoord onder vermelding van de brief met datum en/of het gesprek waarin de vragen zijn gesteld;
- de redenen waarom de inspecteur meent recht te hebben op de gevraagde gegevens onder verwijzing naar de artikelen 47 en volgende van de AWR;
- de mogelijkheid voor de belanghebbende om alsnog aan het informatieverzoek te voldoen.

In geval van het niet voldoen aan artikel 52 AWR (o.a. administratie – en bewaarplicht):

- op welke gronden niet is voldaan aan de administratieplicht en/of bewaarplicht;
- welke controles de Belastingdienst niet kan uitvoeren zonder de vastgelegde en/of bewaarde gegevens;
- waarom de administratie niet over voldoende andere gegevens beschikt die een afdoende controle binnen een redelijke termijn mogelijk maakt.

In iedere informatiebeschikking moet worden opgenomen:

- de jaren en belastingmiddelen waarop de informatiebeschikking betrekking heeft;
- wat het verband is met de diverse belastingmiddelen en jaren waarvoor dit van belang is;
- wat de gevolgen zijn als belanghebbende geen gehoor geeft aan wat de informatiebeschikking van hem vraagt, te weten omkering en verzwaring van de bewijslast;
- een standaardoverweging over de termijnverlenging;
- de rechtsmiddelenclausule, die vermeldt dat de informatiebeschikking voor bezwaar en beroep vatbaar is.

Let op: de vragen die niet of niet volledig zijn beantwoord dienen integraal te worden herhaald. Het is niet de bedoeling dat enkel wordt verwezen naar eerdere correspondentie waarin deze vragen zijn opgesomd.

Let op: in artikel 52a lid 1 slotzin staat dat de inspecteur in de informatiebeschikking wijst op artikel 25 derde lid AWR. Dit geldt in de situatie dat de informatiebeschikking in de fase van aanslagregeling wordt afgegeven. Indien in de bezwaarfase de informatiebeschikking wordt afgegeven dient een verwijzing naar artikel 27e AWR te worden opgenomen.

3.4.1. Toezenden informatiebeschikking

Nadat de informatiebeschikking is opgesteld, dient deze te worden toegezonden aan belanghebbende en/of zijn gemachtigde.

Gezien de stand van de jurisprudentie is het aan te bevelen dat zowel belanghebbende als zijn gemachtigde kennis heeft van de informatiebeschikking. Veelal zullen de contacten en vragen voornamelijk via de gemachtigde lopen. Het is aan te bevelen de informatiebeschikking aan gemachtigde te sturen met een afschrift aan belanghebbende.

Het is van belang dat de informatiebeschikking daadwerkelijk is ontvangen, omdat eerst nadat deze onherroepelijk is geworden de inspecteur met een redelijke schatting de belastingaanslag zal opleggen. Komt belanghebbende vervolgens in bezwaar tegen de belastingaanslag, dan loopt hij aan tegen de omkering en verzwaring van de bewijslast.

Er ontstaat echter een vervelende discussie indien belanghebbende ontkent de informatiebeschikking

te hebben ontvangen. Het is daarom aan te raden de informatiebeschikking aangetekend te verzenden, dan wel persoonlijk te overhandigen – bijv. bij een boekenonderzoek – en daarvan aantekening te maken in het (digitale) controledossier.

3.4.2. Adressering, aan wie de informatiebeschikking?

De onherroepelijke informatiebeschikking confronteert de belanghebbende uiteindelijk met een rechtsgevolg, namelijk omkering en verzwaring van de bewijslast. Vandaar dat wordt aangesloten bij een op naam staand BSN of RSIN.

Dat is tevens de reden dat er geen verschillende personen in één informatiebeschikking mogen worden opgenomen⁴⁵. Nader uitgewerkt betekent dit het volgende:

- Echtgenoten, geregistreerde partners, samenwoners

De informatiebeschikking moet per persoon worden opgemaakt en afgegeven.

- Maatschap en vennootschap onder firma

De VOF of maatschap krijgt een informatiebeschikking voor de OB en LH.

De vennoten of maten krijgen ieder een afzonderlijke beschikking voor de IH of Vpb.

- Concern

Iedere rechtspersoon binnen het concern krijgt in beginsel een eigen informatiebeschikking.

- Fiscale eenheid Vpb

De informatiebeschikking Vpb wordt aan de moeder van de fiscale eenheid uitgereikt.

- Fiscale eenheid OB

Binnen de fiscale eenheid OB kunnen de gevoegde dochtermaatschappijen onder hun eigen nummer OB voldoen. Het afgeven van de informatiebeschikking wordt dan complexer. Het rechtsgevolg omkering en verzwaring van de bewijslast sluit namelijk aan bij de belastingaanslag. De informatiebeschikking moet derhalve worden afgegeven aan iedere vennootschap binnen de fiscale eenheid die afzonderlijk aangifte doet. Daarnaast is het aan te bevelen – wellicht ten overvloede – eveneens aan de fiscale eenheid zelf de informatiebeschikking af te geven.

- Loonheffing

Let op, de LH kent geen fiscale eenheid⁴⁶. Iedere vennootschap krijgt daarom een eigen informatiebeschikking.

3.4.3. Meerdere middelen en meerdere jaren in de [x]

Kunnen in de informatiebeschikking die gericht is aan één persoon meerdere middelen en / of meerdere jaren worden opgenomen?

De Hoge Raad heeft deze vraag bevestigend beantwoord.⁴⁷ Uit de tekst van wet en uit de wetsgeschiedenis blijkt namelijk niet dat dit niet zou kunnen. Kortom, de informatiebeschikking kan betrekking hebben op meer dan één belastingmiddel en/of meer dan één belastingjaar. De informatiebeschikking kan echter niet zien op een belastingmiddel waaraan belanghebbende niet is onderworpen.⁴⁸

Artikel 52a lid 3 AWR bepaalt dat de informatiebeschikking vervalt als de inspecteur voor het onherroepelijk worden van de informatiebeschikking de belastingaanslag vaststelt. Maar wat nu als een informatiebeschikking betrekking heeft op meerdere jaren en van één van de jaren wordt de belastingaanslag opgelegd voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden?

De Hoge Raad heeft beslist dat een dergelijke vaststelling de informatiebeschikking doet vervallen

⁴⁵ De uitspraak Rechtbank Noord-Holland 14 mei 2014, ECLI:NL:RBNHO:2014:4178 nemen we niet als richtsnoer.

⁴⁶ Bij de Samenwerkende Groep Inhoudingsplichtigen van artikel 27^e LB blijven de afzonderlijke loonbelastingnummers bestaan, moeten de vennootschappen afzonderlijk hun aangiften doen en loonheffing afdragen.

⁴⁷ Hoge Raad 11 december 2015; nr. 15/02637, ECLI:NL:HR:2015:3489, BNB 2016/46 en V-N 2015/65.9

⁴⁸ Nuancering: tenzij de vragen zijn gesteld in het kader van de beoordeling van de belastingplicht voor dat middel.

voor zover deze betrekking heeft op hetzelfde belastingmiddel en op hetzelfde jaar.⁴⁹ Voor de andere jaren geldt de informatiebeschikking dan nog steeds.

In de situatie dat de informatiebeschikking meerdere middelen bevat, vervalt de informatiebeschikking niet als van één van de middelen de aanslag, waaronder eveneens de navorderings- en / of naheffingsaanslag, wordt opgelegd. Ook dan blijft de informatiebeschikking voor het overige in stand.

3.5. De informatiebeschikking is afgegeven

Als de inspecteur eenmaal een informatiebeschikking heeft afgegeven, kan de belanghebbende op drie manieren reageren:

1. Belanghebbende kan alsnog geheel dan wel deels de informatie verstrekken.
2. Belanghebbende doet niets en volhardt in zijn weigering.
3. Belanghebbende dient een bezwaarschrift in tegen de informatiebeschikking.

3.5.1. Alsnog de gewenste informatie verstrekken

De belanghebbende komt niet in bezwaar tegen de informatiebeschikking en levert (alsnog) de gegevens aan. De inspecteur kan hiervoor een termijn stellen. De inspecteur beoordeelt vervolgens of en in hoeverre belanghebbende voldoet aan de vragen gesteld in de informatiebeschikking.

3.5.1.1. Belanghebbende voldoet geheel

Voldoet belanghebbende geheel, dan verliest de informatiebeschikking zijn belang.

Aan belanghebbende wordt schriftelijk medegedeeld dat aan het informatieverzoek is voldaan en dat de inspecteur aan de informatiebeschikking niet de gevolgtrekking zal verbinden dat de processuele sanctie van omkering van de bewijslast van toepassing is.

De inspecteur vernietigt de informatiebeschikking dus niet.

De Hoge Raad besliste⁵⁰:

3.3.4. In de artikelen 25, lid 3, en 27e, lid 1, AWR wordt weliswaar de omkering van de bewijslast rechtstreeks gekoppeld aan het onherroepelijk worden van de informatiebeschikking, maar de wetgever heeft bij het redigeren van deze voorschriften kennelijk uit het oog verloren dat in de informatiebeschikking – en in beginsel ook in een rechterlijke uitspraak daarover – aan de belanghebbende een termijn moet worden gegund om alsnog de gevraagde informatie te verstrekken. Het alsnog verstrekken van die informatie leidt er niet toe dat de informatiebeschikking vervalt en staat er niet aan in de weg dat de informatiebeschikking onherroepelijk wordt. Een redelijke wetsuitleg brengt echter mee dat omkering van de bewijslast achterwege blijft indien binnen de gestelde termijn alsnog aan het verzoek van de inspecteur wordt voldaan. Daarom moet de rechter in de procedure over de desbetreffende belastingaanslag of beschikking kunnen beoordelen of de informatie (alsnog) is verstrekt, in welk geval de in de artikelen 25, lid 3, en 27e, lid 1, AWR gegeven voorschriften buiten toepassing dienen te blijven.

Let op, dit geldt uiteraard ook als sprake is van informatiebeschikking die is gebaseerd op de schending van verplichtingen neergelegd in de artikelen [x] 47a, 49 en 52 AWR.

3.5.1.2. Belanghebbende voldoet deels

In de situatie dat een deel van de gevraagde informatie wordt verstrekt, wordt aan belanghebbende kenbaar gemaakt dat niet volledig aan het informatieverzoek is voldaan en tevens welke vragen wel en welke vragen niet zijn beantwoord.

Of het verstrekken van een deel van de informatie leidt tot de mededeling van het achterwege blijven van de omkering en de verzwarende van de bewijslast is afhankelijk van de beoordeling of de verstrekte informatie wel of niet voldoende substantieel is (lees: van wezenlijk belang voor de belastingheffing) is om het achterwege laten van omkering van de bewijslast te rechtvaardigen. Anders gezegd, zijn de resterende verzuimen ernstig genoeg om de omkering van de bewijslast te

⁴⁹ Hoge Raad 18 december 2015, nr. 14/04143, ECLI:NL:HR:2015:3602, BNB 2016/47 en V-N 2016/2.5

⁵⁰ Hoge Raad 10 februari 2017, nr. 16/02729, ECLI:NL:HR:2017:130, BNB 2017/92, r.o. 3.3.4.

rechtvaardigen? De uitkomst van deze beoordeling zal afhankelijk zijn van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval.

Indien de niet verstrekte informatie niet (meer) van belang is of kan zijn voor de belastingheffing, dan dient de inspecteur aan de belanghebbende mede te delen dat omkering en verzwaring van de bewijslast achterwege blijft. Deze mededeling kan in de uitspraak op bezwaar worden opgenomen. Indien de niet verstrekte informatie van wezenlijk belang is of kan zijn voor de belastingheffing dient de mededeling achterwege te blijven.

Luidt de conclusie dat de niet beantwoorde vragen van voldoende gewicht zijn, dan blijft de informatiebeschikking in stand voor de niet beantwoorde vragen. De inspecteur herzielt op dit punt de informatiebeschikking, maar handhaaft deze.

3.5.1.3. Nieuwe vragen?

De aangeleverde informatie kan leiden tot nieuwe vragen. Deze kunnen niet worden opgenomen in de bestaande informatiebeschikking. Hiervoor dient een afzonderlijke vragenbrief te worden gezonden, die overigens kan leiden tot een tweede informatiebeschikking. Of een tweede informatiebeschikking wenselijk is, is zeer de vraag nu het rechtsgevolg omkering en verzwaring van de bewijslast binnen één belastingaanslag zich slechts één maal kan voordoen. Mocht deze situatie zich (gaan) voordoen, overweeg dan in overleg met de Vta Formeel Recht of een daartoe door de Vaco aangewezen specialist te treden.

Nadat de inspecteur een informatiebeschikking heeft afgegeven, kan hij later voor dezelfde aangifte opnieuw een dergelijke beschikking afgeven. Hij kan immers over diezelfde aangifte opnieuw vragen gaan stellen. Verstrek de belanghebbende de nieuw gevraagde informatie niet of niet volledig, dan gaat de cyclus van de informatiebeschikking opnieuw van start.

Hoewel dit in de praktijk niet altijd zal kunnen worden voorkomen, verdient het daarom aanbeveling eerst dan een informatiebeschikking af te geven als alle vragen om informatie die uit een aangifte of een administratie voortkomen, zijn gesteld en de belanghebbende niet of niet volledig aan deze informatieverplichting heeft voldaan.

3.5.2. Niets doen, dan wel volharden in de weigering

Indien de belanghebbende ook na ontvangst van de informatiebeschikking geen actie onderneemt en ook niet in bezwaar komt, komt er een moment dat de beschikking onherroepelijk [x] Op dat moment kan de inspecteur de belastingaanslag op basis van een redelijke schatting opleggen met als gevolg de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en/of beroepsfase (de artikelen 25 lid 3, 27e AWR).

Is de informatiebeschikking eenmaal onherroepelijk geworden, dan kan de belanghebbende de rechtmatigheid van de informatiebeschikking niet meer ter discussie stellen.

Let erop dat de belastingaanslag wordt opgelegd nadat de beschikking onherroepelijk is geworden. Als de inspecteur de belastingaanslag namelijk eerder oplegt, vervalt de beschikking en daarmee de mogelijkheid om omkering en verzwaring van de bewijslast te stellen (artikel 52a lid 3 AWR).

Een onherroepelijke informatiebeschikking wil niet zeggen dat er dan per definitie het rechtsgevolg omkering en verzwaring van de bewijslast intreedt. Het betekent niets meer of minder dan dat de belanghebbende niet heeft voldaan aan een informatieverzoek dat op dat moment legitiem was. Daaraan verbindt de wet de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast. Daarop bestaan wel uitzonderingen. Zo blijven omkering en verzwaring van de bewijslast achterwege als deze middelen disproportioneel zouden zijn ten opzichte van het heffingsbelang of als het zich anderszins niet met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zou verdragen.⁵¹

3.5.3. Bezwaar tegen de informatiebeschikking

De belanghebbende kan ook bezwaar aantekenen tegen de informatiebeschikking. Doordat de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking heeft afgegeven, is voor de belanghebbende de

⁵¹ Handelingen Tweede Kamer van 15 september 2010 mevrouw Dezentjé Hamming-Blumink, blz. 8075, rechter kolom.

weg geopend naar de rechtelijke toetsing.

De regels voor de behandeling van de bezwaarschriften tegen de informatiebeschikking zijn dezelfde als die welke voor de behandeling van bezwaarschriften in het algemeen gelden. Dat betekent onder meer dat:

- 1) het bezwaarschrift wordt behandeld door een ander dan degene die de beschikking heeft afgegeven⁵² en
- 2) dat de belanghebbende in de gelegenheid moet worden gesteld om te worden gehoord⁵³.

Tijdens de bezwaarfase kan de inspecteur alsnog proberen om in overleg met de belanghebbende een oplossing te vinden. Dat overleg kan een fiscaaltechnische achtergrond hebben, maar kan ook worden benut om communicatieproblemen aan de orde te stellen en zo mogelijk uit de weg te ruimen. Gemotiveerde uitleg leidt in de praktijk in veel gevallen al tot een bevredigende oplossing.⁵⁴

3.5.3.1. Belanghebbende verstrekt alle gevraagde informatie

Belanghebbende kan in de bezwaarfase alsnog geheel voldoen aan de informatieverplichting. Of en in hoeverre dat het geval is, is ter beoordeling aan de inspecteur.

Afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval wordt het bezwaar (on)gegrond verklaard en de informatiebeschikking gehandhaafd dan wel (gedeeltelijk) vernietigd.

Uit de jurisprudentie⁵⁵ kan worden afgeleid dat bij de uitspraak op bezwaar tegen een informatiebeschikking geen rekening dient te worden gehouden met informatie die alsnog in de bezwaarfase is verstrekt. Dit houdt in dat in bezwaar ter toetsing voorligt of de informatiebeschikking destijds terecht is genomen en dat derhalve naar haar aard nadien verstrekte informatie voor die toets niet van belang is. Indien de informatiebeschikking rechtmatig is genomen, kan informatie die alsnog in de bezwaarfase wordt verstrekt, op zichzelf dus niet tot [x] vervallen van de informatiebeschikking of gegrondverklaring van het tegen de informatiebeschikking gerichte bezwaarschrift leiden. Omdat op grond van het arrest BNB 2017/92 de processuele sanctie van omkering van de bewijslast (artikel 25 en 27e AWR) evenwel achterwege blijft indien binnen de gestelde termijn alsnog aan het verzoek van de inspecteur wordt voldaan, dient dit aan de belanghebbende te worden medegedeeld. Aan belanghebbende wordt dan schriftelijk medegedeeld dat aan het informatieverzoek is voldaan en dat de inspecteur aan de informatiebeschikking niet de gevolgtrekking zal verbinden dat de processuele sanctie van omkering van de bewijslast van toepassing is. Deze mededeling kan in de uitspraak op bezwaar worden opgenomen.

Het voorgaande neemt niet weg dat een bezwaar tegen een informatiebeschikking mogelijk om andere redenen (dan het alsnog verstrekken van informatie) gegrond dient te worden verklaard en noopt tot vernietiging van de informatiebeschikking. Dit is aan de orde wanneer de informatiebeschikking (destijds) ten onrechte is genomen. Zo is het bezwaar gegrond wanneer in bezwaar terecht wordt aangevoerd dat een of meer in de informatiebeschikking geconstateerde informatieverzuimen niet tot omkering van de bewijslast kunnen leiden (vergelijk BNB 2017/92). Dit doet zich bijvoorbeeld voor bij verzuimen die een belanghebbende niet kunnen worden aangerekend.

De Hoge Raad besliste⁵⁶:

“2.3.1 (...) Tijdens de parlementaire behandeling van de AWR (Handelingen II 1957/58, blz. 870) is opgemerkt dat het niet-voldoen aan verplichtingen zoals in artikel 47, lid 1, AWR genoemd zonder nadelige gevolgen voor de belastingplichtige moet blijven indien het niet naleven van het wettelijk voorschrift hem niet kan worden aangerekend.

⁵² Artikel 10:3 lid 3 Awb; zie ook artikel 7:5 lid 1 Awb

⁵³ Artikel 7:2 lid 1 Awb

⁵⁴ Handelingen Tweede Kamer van 15 september 2010 mevrouw Dezentjé Hamming-Bluemink, blz. 8077, linker kolom.

⁵⁵ Hoge Raad 10 februari 2017, nr. 16/02729, ECLI:NL:HR:2017:130, BNB 2017/92 en Gerechtshof 's-Hertogenbosch 10 maart 2017, nrs. 16/00135 16/00136, ECLI:NL:GHSHE:2017:987, V-N 2017/30.17.9

⁵⁶ Hoge Raad 13 november 2015, nr. 15/00014, ECLI:NL:HR:2015:3273, BNB 2016/71

De vraag of bedoelde nadelige gevolgen voor de belastingplichtige achterwege dienen te blijven, zal moeten worden beantwoord met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de in artikel 47, lid 1, AWR voorziene medewerking die de inspecteur verlangt.

Voor zover die medewerking neerkomt op het mondeling of schriftelijk afleggen van een verklaring, zullen ernstige belemmeringen van fysieke en/of psychische aard onder omstandigheden toereikende grond kunnen zijn voor een bevestigende beantwoording van die vraag.

Voor zover de inspecteur verlangt dat de belanghebbende hem specifiek aangeduide bescheiden of op gegevensdragers vastgelegde informatie ter beschikking stelt, zal de vorenbedoelde vraag ontkennend moeten worden beantwoord indien de betrokkene, gelet op de omstandigheden van het geval, een beroep had kunnen en behoren te doen op de bijstand van een derde, en door diens tussenkomst (tijdig) aan het verzoek had kunnen worden voldaan.”

Als de inspecteur in bezwaar tot de conclusie komt dat de beschikking dergelijke verzuimen bevat, moet de informatiebeschikking in zoverre worden vernietigd en moet worden vermeld op welke in de informatiebeschikking bedoelde verzoeken om informatie die vernietiging betrekking heeft.

3.5.3.2. Belanghebbende verstrekt deels de gevraagde informatie

Belanghebbende komt in bezwaar tegen de informatiebeschikking en verstrekt alsnog een deel van de gevraagde informatie.

Afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval wordt het bezwaar (on)gegrond verklaard en de informatiebeschikking gehandhaafd dan wel (gedeeltelijk) vernietigd. Aan belanghebbende wordt schriftelijk medegedeeld dat niet volledig aan het informatieverzoek is voldaan, waarbij wordt aangegeven welke vragen wel en welke vragen niet zijn beantwoord.

Afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval wordt belanghebbende tevens schriftelijk medegedeeld dat de inspecteur aan de informatiebeschikking niet de gevolgtrekking zal verbinden dat de processuele sanctie van omkering van de bewijslast van toepassing is. De mededeling kan worden opgenomen in de uitspraak op bezwaar.

Nu in het arrest BNB 2017/92 ligt besloten dat bij de uitspraak op bezwaar tegen een informatiebeschikking geen rekening dient te worden gehouden met informatie die alsnog in de bezwaarfase is verstrekt, maakt het voor het dictum van de uitspraak op bezwaar geen verschil of in bezwaar alle informatie wordt verstrekt of slechts een deel van de informatie. In beide gevallen leidt het alsnog verstrekken van de informatie op zichzelf niet tot herziening van de informatiebeschikking of gegrondverklaring van het bezwaar. In beide gevallen dient de informatiebeschikking, mits deze met juistheid is genomen, te worden gehandhaafd. In zoverre is de uitwerking dus gelijk aan die zoals beschreven in paragraaf 3.5.3.1..

Of het verstrekken van een deel van de informatie leidt tot de mededeling van het achterwege blijven van de omkering van de bewijslast is een nadere beoordeling nodig. De inspecteur zal dan moeten beoordelen of de verstrekte informatie wel of niet voldoende substantieel is (lees: van wezenlijk belang voor de belastingheffing) is om het achterwege laten van omkering van de bewijslast te rechtvaardigen. Anders gezegd, zijn de resterende verzuimen ernstig genoeg om de omkering van de bewijslast te rechtvaardigen? De uitkomst van deze beoordeling zal [x] zijn van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval.

Indien de niet verstrekte informatie niet (meer) van belang is of kan zijn voor de belastingheffing, dan dient de inspecteur aan de belanghebbende mede te delen dat omkering van de bewijslast achterwege blijft. Deze mededeling kan in de uitspraak op bezwaar worden opgenomen. Indien de niet verstrekte informatie van wezenlijk belang is of kan zijn voor de belastingheffing dient de mededeling achterwege te blijven.

Als de inspecteur in de bezwaarfase tot de conclusie komt dat het informatieverzoek geheel of deels onrechtmatig was, wordt de informatiebeschikking geheel of deels vernietigd. Het bezwaar is gegrond, waarbij op verzoek een kostenvergoeding voor de bezwaarfase wordt verleend. Let op, deze beoordeling staat los van het al dan niet voldoen door belanghebbende aan het informatieverzoek van de inspecteur. Denk bijv. aan gestelde vragen die zien op het schuldonderzoek

voor het opleggen van een boete. Deze vragen vallen niet onder de reikwijdte van artikel 52a lid 1 AWR.

Bij de beslissing op een bezwaar waarbij een informatiebeschikking geheel of gedeeltelijk wordt gehandhaafd, is het raadzaam een Vta Formeel Recht of een daartoe door de Vaco Formeel Recht aangewezen specialist te raadplegen.

3.5.3.3. Andere bronnen

Het is mogelijk dat in de bezwaarfase blijkt dat de inspecteur uit andere bronnen de informatie heeft verkregen waar hij in de informatiebeschikking om had verzocht. Denk daarbij bijv. aan een derdenonderzoek. Let wel, belanghebbende heeft dan niet voldaan aan het verzoek van de inspecteur om informatie.

Afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval wordt het bezwaar (on)gegrond verklaard en de informatiebeschikking gehandhaafd dan wel (gedeeltelijk) vernietigd. Aan belanghebbende wordt schriftelijk medegedeeld dat niet aan het informatieverzoek is voldaan, dat en welke informatie uit andere bronnen is verkregen en op welke vragen die informatie betrekking heeft. Afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval wordt belanghebbende tevens schriftelijk medegedeeld dat de inspecteur aan de informatiebeschikking niet de gevolgtrekking zal verbinden dat de processuele sanctie van omkering van de bewijslast van toepassing is. De mededeling kan worden opgenomen in de uitspraak op bezwaar.

Voor het dictum van de uitspraak op bezwaar maakt het geen verschil of in bezwaar alle informatie is verkregen of slechts een deel van de informatie. In beide gevallen leidt dit op zichzelf niet tot herziening van de informatiebeschikking of gegrondverklaring van het bezwaar. In beide gevallen dient de informatiebeschikking, mits deze met juistheid is genomen, te worden gehandhaafd. In zoverre is de uitwerking dus gelijk aan die zoals beschreven in paragraaf 3.5.3.1..

3.5.4. Nemo Tenetur-beginsel en de informatiebeschikking

Het nemo tenetur-beginsel houdt in dat een verdachte niet aan zijn eigen veroordeling hoeft mee te werken.

[x] diverse procedures inzake de informatiebeschikking is door belanghebbenden het standpunt ingenomen dat het afgeven van een informatiebeschikking in strijd komt met het nemo teneturbeginsel.

De Hoge Raad⁵⁷ heeft beslist dat het afgeven van een informatiebeschikking niet in strijd is met het nemo teneturbeginsel. In hetzelfde arrest besliste de Hoge Raad dat als de belastingrechter vaststelt dat de informatiebeschikking rechtsgeldig is, hij niet tevens hoeft te oordelen dat het te verstrekken (wilsafhankelijke) materiaal uitsluitend mag worden gebruikt voor de belastingheffing en dus niet voor boeteoplegging of strafvervolgning.

De informatiebeschikking is als zodanig geen maatregel waarmee de verstrekking van de gevraagde informatie wordt afgedwongen. Dat wordt niet anders door het feit dat een onherroepelijke informatiebeschikking gepaard gaat met omkering en verzwaring van de bewijslast.

3.5.5. Op de zaak betrekking hebbende stukken

In de bezwaar- en beroepsprocedure dient de inspecteur alle op de zaak betrekking hebbende stukken te overleggen; artikel 7:4 en 8:42 Awb. De Hoge Raad⁵⁸ heeft beslist:

'Bij de behandeling van bezwaar of (hoger) beroep tegen een op artikel 52a, lid 1, AWR gegronde beschikking behoren tot de op de zaak betrekking hebbende stukken in de zin van de artikelen 7:4 en 8:42 Awb: alle stukken die een rol hebben gespeeld bij de besluitvorming van de inspecteur met betrekking tot die informatiebeschikking. Daartoe kunnen ook behoren stukken uit een controledossier en een – ten behoeve van de behandeling van het bezwaar opgesteld – intern memo (vgl. HR 29 juni 2012, nr. 11/00551, ECLI:NL:HR:2012:BW9850, BNB 2012/248). Daarbij heeft te gelden dat de inspecteur, indien daarvoor gewichtige redenen zijn, met toepassing van artikel 8:29 Awb kan weigeren stukken, of gedeelten daarvan, over te leggen dan wel deze alleen aan de rechter ter kennis

⁵⁷ Hoge Raad 8 augustus 2014, nr. 13/00933, ECLI:NL:HR:2014:2144, BNB 2014/206

⁵⁸ Hoge Raad 18 december 2015, nr. 14/04143, ECLI:NL:HR:2015:3602, r.o. 2.4.2.

te brengen.'

De Rechtbank Gelderland⁵⁹ honoreerde het beroep op artikel 8:29 Awb en besliste:

'Eiser heeft tot nu toe een proceshouding ingenomen die erop neerkomt dat hij zo weinig mogelijk informatie verstrekt en zo min mogelijk meewerkt, aldus verweerder. Inzage in de stukken door eiser brengt het risico mee dat geen andere stukken meer boven water zullen komen, omdat gesteld zal worden dat deze compleet zijn. Het [x] en controlebelang verzet zich ook tegen het gedeeltelijk verstrekken van de stukken, omdat niet ondenkbaar is dat eiser op basis daarvan zal kunnen herleiden welke stukken verweerder nog meer in zijn bezit heeft, waardoor nog steeds het risico bestaat dat eiser alleen die stukken zal overleggen.'

3.6. De beroepsprocedure bij een informatiebeschikking

Stel: de belanghebbende wordt in bezwaar in het ongelijk gesteld en gaat in beroep. Anders gezegd: de inspecteur vindt het informatieverzoek geheel of deels rechtmatig en handhaaft de informatiebeschikking. Belanghebbende kan vervolgens tegen de uitspraak op het bezwaartegen de informatiebeschikking in beroep gaan.

3.6.1. Kennelijk onredelijk gebruik van het procesrecht

Artikel 27e lid 2 AWR bepaalt dat de rechtbank, indien deze het beroep van belanghebbende tegen de informatiebeschikking ongegrond verklaart, belanghebbende een nieuwe termijn gunt voor het alsnog voldoen aan de in de informatiebeschikking opgenomen verplichtingen. De nieuwe termijn wordt niet gegeven als geen gevolg meer kan worden gegeven aan de informatieverplichting en ook niet wanneer sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van het procesrecht.

Het betreft hier een bevoegdheid van de rechter. Acht deze het informatieverzoek van de inspecteur gerechtvaardigd, dan krijgt de belanghebbende in principe van de rechter een nieuwe termijn om alsnog de informatie te verstrekken (herstelbaarheid), mits dat voor de belanghebbende en gegeven de situatie tenminste nog mogelijk is. Wanneer de belanghebbende bijvoorbeeld bepaalde primaire bescheiden heeft vernietigd, houdt het natuurlijk op. Voor deze formele gebreken heeft de inspecteur de informatiebeschikking afgegeven. Omdat deze gebreken vaak niet meer door de belanghebbende kunnen worden hersteld, heeft het geen zin dat de rechter belanghebbende alsnog een termijn gunt om dit gebrek te herstellen⁶⁰. Het verdient aanbeveling dat de inspecteur dit in de procedure naar voren brengt.

De materiële gebreken kunnen bijvoorbeeld niet gedane noodzakelijke boekingen in de administratie zijn, zoals verzwegen omzet. Herstel van deze gebreken is niet mogelijk, zodat het geen zin heeft dat de rechter belanghebbende een hersteltermijn gunt. Hoewel de rechter in die gevallen uit eigener beweging de belanghebbende geen herstelbaarheid zal bieden, verdient het aanbeveling te stellen dat er geen herstel mogelijk is en er derhalve geen hersteltermijn moet worden gegund. Bedenk overigens of een informatiebeschikking in dit soort omstandigheden wel zin heeft, omdat de omkering en verzwaring van de bewijslast reeds gegrond kan zijn op het niet doen van de vereiste aangifte.

De rechter zal belanghebbende de herstelbaarheid niet verlenen als hij van mening is dat de belanghebbende een (kennelijk) onredelijk gebruik heeft gemaakt van het procesrecht. Het is uiteraard aan de inspecteur om dit tijdens de beroepsprocedure aan de orde te stellen.

Volgens de wetsgeschiedenis moet voor het begrip 'kennelijk onredelijk gebruik van het procesrecht' worden aangesloten bij de Awb en de daar ontwikkelde jurisprudentie. Er is bewust voor gekozen om de invulling van het begrip aan de hand van de concrete omstandigheden van het geval aan de rechter over te laten. In de wetsgeschiedenis worden de volgende voorbeelden gegeven:

⁵⁹ Rechtbank Gelderland 6 juni 2017, nr. AWB 17 259, ECLI:NL:RBGEL:2017:3242 V-N 2017/41.4

⁶⁰ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 30 maart 2016, nr. 15/00040, ECLI:NL:GHARL:2016:2456, V-N Vandaag 2016/919; Rechtbank Zeeland-West-Brabant 21 november 2013, nr. AWB 13/2661, ECLI:NL:RBZWB:2013:8775, V-N 2014/6.2.1; Gerechtshof 's-Hertogenbosch 21 augustus 2015, nr. 14-00005, ECLI:NL:GHSHE:2015:3283, V-N 2015/55.2.2

- De trainerende belanghebbende: een belanghebbende wil traineren en de rechter constateert dat er geen inhoudelijke klacht is tegen dat informatieverzoek.
- De belanghebbende die de goede, ordelijke handhaving van de wetgeving frustreert.
- Het kansloze beroep: een belanghebbende stelt beroep in, terwijl hij vanaf het begin had moeten weten dat dit kansloos is.

3.7. De vereiste aangifte

Het rechtsgevolg omkering en verzwaring van de bewijslast kan ook intreden als de belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan. Een informatiebeschikking is hier niet voor nodig (artikel 25 lid 3 en 27e lid 1 AWR).

Er moet onderscheid worden gemaakt tussen het formeel niet doen van de vereiste aangifte en het materieel niet doen van de vereiste aangifte. Belanghebbende moet in alle gevallen wel zijn uitgenodigd tot het doen van aangifte.

Bij het formeel niet doen van de vereiste aangifte gaat het om:

- Het in het geheel niet indienen van een aangifte.
- Het te laat indienen van een aangifte.
- Het indienen van een aangifte met formele gebreken.⁶¹

Let op: Belanghebbende moet bij het niet en te laat indienen van de aangifte niet alleen zijn uitgenodigd tot het doen van aangifte, maar tevens zijn aangemaand.⁶²

Bij het materieel niet indienen van de vereiste [x] vertoont de aangifte materiele gebreken. Dat betekent dat de gegevens die in of bij een aangifte zijn verstrekt, onvolledig of onjuist zijn.

Uit de jurisprudentie⁶³ blijkt dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien:

1. aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat er sprake is van één of meer gebreken in de aangifte die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs (relatief) aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting;⁶⁴
2. het bedrag van de belasting dat als gevolg van de hiervoor bedoelde gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven op zichzelf beschouwd (absoluut) aanzienlijk is; en
3. belanghebbende ten tijde van het doen van de aangifte dit laatste wist dan wel zich dit laatste bewust moet zijn geweest.⁶⁵

Wil het gevolg van omkering en bewijslast intreden, dan dient de Inspecteur aannemelijk te maken dat de op basis van de aangifte verschuldigde belasting zowel absoluut als relatief aanzienlijk lager is dan de daadwerkelijk verschuldigde belasting.

De criteria absoluut en relatief zijn en worden door de jurisprudentie ingevuld. Van in relatieve zin aanzienlijk kan worden gesproken bij een percentage van 10 of meer.⁶⁶ Van in absolute zin aanzienlijk kan worden gesproken bij een bedrag aan verschuldigde belasting van € 1.000 of meer.⁶⁷

Nadat de inspecteur deze stappen heeft doorlopen kan hij stellen dat de vereiste aangifte niet is gedaan. Vervolgens legt hij op basis van een redelijke schatting de belastingaanslag op. Komt belanghebbende daartegen in bezwaar, dan dient hij te doen blijken dat en in hoeverre de belastingaanslag onjuist is; de omkering en verzwaring van de bewijslast.

⁶¹ De aangifte is niet duidelijk, stellig en zonder voorbehoud gedaan, artikel 8 lid 1 AWR

⁶² Hoge Raad 14 april 2017, nr. 16/05276, ECLI:NL:HR:2017:675, BNB 2017/138

⁶³ Hoge Raad 9 januari 2015, ECLI:NL:HR:2015:17, BNB 2015/52 en Hoge Raad 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1083, BNB 2015/176

⁶⁴ Hoge Raad 24 april 2015, nr. 14/04104, ECLI:NL:HR:2015:1083, BNB 2015/176

⁶⁵ zie HR 30 oktober 2009, nr. 07/10513, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, BNB 2010/47

⁶⁶ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 14 juli 2016, nr. 15/01177, ECLI:NL:GHSHE:2016:3001

⁶⁷ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 12 januari 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:69 in cassatie Hoge Raad 22 september 2017, nr. 17/00701, ECLI:NL:HR:2017:2453: 81 lid 1 R.O

De sanctie omkering en verzwaring van de bewijslast is van openbare orde. De rechter onderzoekt ambtshalve of de sanctie van toepassing is. De inspecteur hoeft dit niet te stellen, maar het is zeker raadzaam dat wel te doen.

3.8. Verlenging termijnen

3.8.1. Artikel 52a lid 2 AWR

Het kan voorkomen dat door de procedure van de informatiebeschikking de termijn voor het opleggen van een aanslag, navorderingsaanslag, naheffingsaanslag of een beschikking in het gedrang komt.

Artikel 52a lid 2 AWR bepaalt daarom dat de termijn voor de vaststelling van de belastingaanslag wordt verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de informatiebeschikking en het moment waarop de beschikking onherroepelijk vaststaat of vernietigd is.

Hierna volgen enkele voorbeelden over de uitwerking van de termijnverlenging.

Voorbeeld 1

De inspecteur maakt op 2 augustus – vier weken voor dat de aanslag moet zijn gedagtekend – de informatiebeschikking bekend⁶⁸, waardoor de termijn voor het onherroepelijk worden gaat lopen op 3 augustus.⁶⁹ De informatiebeschikking wordt onherroepelijk op 13 september 24:00 uur. Vanaf [x] september heeft de inspecteur dan vier weken om de aanslag op te leggen.

Let op: De inspecteur moet zich er dan van vergewissen of belanghebbende een bezwaarschrift heeft ingediend. In het administratieve proces binnen de Belastingdienst heeft de verwerking van een bezwaarschrift enige tijd nodig. Het is daarom aan te bevelen om niet direct na het onherroepelijk worden van de informatiebeschikking – in dit voorbeeld 14 september – de aanslag op te leggen.

Let op: De inspecteur maakt een besluit bekend door toezending van dat besluit aan belanghebbende. Van belang is de bepaling van de verzenddatum. Mede daarom is het aan te raden de informatiebeschikking aangetekend te verzenden.⁷⁰

Voorbeeld 2

De inspecteur maakt op 28 augustus – drie dagen voor dat de aanslag moet zijn gedagtekend – de informatiebeschikking bekend, waardoor de termijn voor het onherroepelijk worden gaat lopen op 29 augustus. De informatiebeschikking wordt onherroepelijk op 9 oktober 24.00 uur. De aanslag moet worden opgelegd op 10, 11 of 12 oktober.

Let op: Deze termijn is te krap om te kunnen vaststellen of een bezwaarschrift is ingediend. Als de inspecteur in de veronderstelling verkerend dat geen bezwaarschrift is ingediend de aanslag oplegt en er blijkt dan toch tijdig een bezwaarschrift te zijn ingediend, dan vervalt de informatiebeschikking. Neem dus een ruime marge in acht tussen het bekend maken van de informatiebeschikking en de datum van uiterste dagtekening van de aanslag.

Voorbeeld 3

De inspecteur heeft een aanslag opgelegd en belanghebbende is tijdig tegen die aanslag in bezwaar gekomen.

In de bezwaarfase krijgt de inspecteur geen of slechts deels antwoord op zijn vragen, reden waarom hij een informatiebeschikking neemt. Hij neemt de informatiebeschikking vier weken voor het moment waarop hij uitspraak op het bezwaar tegen de aanslag moet doen.

. Op dat moment gaan de regels inzake de termijnverlenging lopen. Immers artikel 52a lid 2 AWR bepaalt dat ook voor een te nemen beschikking, waar de uitspraak op een bezwaar onder valt, de termijnen worden verlengd.

⁶⁸ Artikel 3:41 lid 1 Awb: bekendmaking geschiedt door toezending of uitreiking van de informatiebeschikking

⁶⁹ Artikel 6:8 lid 1 Awb

⁷⁰ De bewijslast dat een beschikking op een bepaalde datum is verzonden, rust op de belastinginspecteur, Hoge Raad 23 november 2007, nr. 42.953, ECLI:NL:HR:2007:BB8440, BNB 2008/30

Belanghebbende komt tijdig in bezwaar tegen de informatiebeschikking en nadat de bezwaarprocedure is doorlopen, wijst de inspecteur het bezwaar af. Belanghebbende gaat niet in beroep. De informatiebeschikking staat daarom zes weken na de uitspraak op het bezwaar onherroepelijk vast. Op het moment dat de informatiebeschikking onherroepelijk vaststaat, heeft de inspecteur vier weken de tijd om uitspraak te doen op het bezwaar tegen de aanslag.

Let op: Wacht niet tot aan het einde van de termijnen voor het afgeven van een informatiebeschikking; een dergelijke beschikking is ook geen probaat middel om termijnen veilig te stellen. Het is dus zaak om ruim voor de fatale termijnen de informatieschikking af te geven.

Mocht een informatiebeschikking kort voor een fatale termijn zijn afgegeven, dat is het raadzaam contact op te nemen met de griffie van de Rechtbank, het Gerechtshof of de Hoge Raad. Uiteraard kan de vraag of beroep, hoger beroep of cassatie is ingesteld ook worden voorgelegd aan de gemachtigde van belanghebbende, dan wel belanghebbende zelf.

Let op: het is ook niet de bedoeling om tegen het einde van de termijn waarbinnen de aanslag moet zijn opgelegd of een uitspraak op bezwaar moet worden gedaan een informatiebeschikking af te geven teneinde enkel de termijnverlenging te bewerkstelligen. Een dergelijke handelwijze kan als détournement de pouvoir worden bestempeld; de bevoegdheid om een informatiebeschikking af te geven wordt voor een ander doel gebruikt dan waarvoor zij is bestemd.

3.8.2. Verlenging termijnen: openstaande vragen

3.8.2.1. Boete

Als de inspecteur een navorderings- of naheffingsaanslag wil opleggen en voorafgaand daaraan vragen stelt die uiteindelijk resulteren in een informatiebeschikking en een daaropvolgende bezwaar- en beroepsprocedure, dan is de wet daar duidelijk in en worden de termijnen voor het opleggen daarvan verlengd.

In de wet is echter geen bepaling opgenomen die de termijnverlenging voor het opleggen van een vergrijpboete regelt. Ook in de wetsgeschiedenis is daarover niet gesproken.

Artikel 52a lid 2 bepaalt dat ook de termijn voor een te nemen beschikking wordt verlengd. Indien daarmee ook de boetebeschikking wordt bedoeld, dan verlengt de informatiebeschikking ook daarvan de termijn voor het opleggen.⁷¹

Verdedigbaar is dat nu de termijn voor het vaststellen van de belastingaanslag wordt verlengd met, kort gezegd, de behandeltermijn van een informatiebeschikking, dit ook de termijn verlengt voor het kunnen opleggen van de aan die belastingaanslag klevende boete aan de belanghebbende, ongeacht of het gaat om een aanslagbelasting of een aangiftebelasting.

Eveneens staat nog de vraag open of de hoogte [x] de boete wordt beïnvloed door een mogelijk 'undue delay' dat ontstaat door een bezwaar- en beroepsprocedure tegen een informatiebeschikking.

3.8.2.2. Immateriële schadevergoeding

Belanghebbende heeft recht op een immateriële schadevergoeding als de behandeling van zijn bezwaarschrift door de inspecteur en zijn beroep bij de rechtbank langer dan twee jaar duurt.

Als nu in de bezwaarprocedure tegen de belastingaanslag een informatiebeschikking wordt afgegeven waartegen bezwaar en beroep wordt ingesteld, dan zal met aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid de tweejaarstermijn van de behandeling van de bezwaar- en beroepsprocedure worden overschreden.

De vraag is of voor de berekening van de immateriële schadevergoeding rekening wordt gehouden met de informatiebeschikkingsprocedure.

3.9. Varia

⁷¹ De Bleeck e.a., Algemene wet inzake rijksbelastingen, Deventer: Kluwer 2015, p. 166 (elfde druk)

3.9.1. Verrekenprijzen

Verrekenprijsproblematiek is dermate specifiek dat het is aan te bevelen vooraf de CGVP te consulteren. Dit geldt derhalve ook indien op enig moment wordt overwogen een informatiebeschikking af te geven en omkering en verzwaring van de bewijslast te stellen.

De administratieplicht inzake verrekenprijzen verdient speciale aandacht, omdat in het vakgebied van verrekenprijzen documentatie erg belangrijk is. Deze documentatie speelt namelijk een rol in relatie tot de onderbouwing van de zakelijkheid van de verrekenprijzen. De documentatieverplichting is in de Wet Vpb op verschillende plekken geregeld, namelijk artikel 8b en de artikelen 29c tot en met 29h.

3.9.1.1. Artikel 8b Wet op de Vennootschapsbelasting (Vpb)

De documentatieverplichting van artikel 8b lid 3 Wet Vpb is van toepassing op alle belanghebbenden waarbij sprake is van gelieerde transacties.

Op basis van artikel 8b lid 3 Vpb moet een gelieerd lichaam zowel beschikken over documentatie met betrekking tot de wijze waarop de verrekenprijs tot stand is gekomen, als over documentatie waaruit blijkt dat die verrekenprijs is getoetst aan het 'arm's-length-beginsel'; met andere woorden: dat die verrekenprijs zakelijk is. Er is niet specifiek en uitputtend omschreven over welke informatie een belanghebbende dient te beschikken. De staatssecretaris kiest ervoor te verwijzen naar de factoren die volgens de OESO-richtlijnen van belang kunnen zijn voor de totstandkoming van de prijsstelling.⁷² De documentatieverplichting dwingt de belanghebbende er niet toe een onderzoek in te stellen of studie uit te voeren naar de prijzen [x] in vergelijkbare situaties tussen niet gelieerde partijen tot stand zijn gekomen.⁷³ Het is uitdrukkelijk ook niet de bedoeling dat de belanghebbende alle methoden beoordeelt en vervolgens onderbouwt waarom de door hem gekozen methode onder de gegeven omstandigheden tot de beste uitkomst leidt ('best method rule').⁷⁴

De documentatieverplichting van artikel 8b lid 3 Wet Vpb valt onder artikel 52 lid 3 AWR. Dat betekent dat de inspecteur een informatiebeschikking kan afgeven wanneer de belanghebbende duidelijk in gebreke blijft (artikel 25 en 27e AWR).⁷⁵ Te denken valt aan de situatie waarin de administratieplichtige helemaal geen gegevens over verrekenprijzen in zijn administratie heeft opgenomen.⁷⁶

De staatssecretaris stemt er evenwel mee in dat de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase wel verschuift naar de belanghebbende, maar dat deze ermee kan volstaan 'aannemelijk te maken' dat de verrekenprijs in kwestie zich als een 'arm's length-prijs' laat beschouwen. Verzwaring van de bewijslast is derhalve niet aan de orde. Een wettelijke vastlegging van die toezegging acht hij, gelet op het vertrouwensbeginsel, niet noodzakelijk.⁷⁷

3.9.1.2. Country-by-Country-reporting

De verplichting van de CBC-reporting – ook wel landenrapport genoemd – is geregeld in artikel 29c Wet Vpb.

Een multinationale groep met een omzet vanaf € 750 miljoen dient jaarlijks een CBC-rapport op te stellen. Het rapport dient in het land van vestiging te worden ingediend en zal door de nationale autoriteiten ter beschikking gesteld worden aan de betreffende belastingdiensten van de landen waar de multinational activiteiten verricht. Deze uitwisseling zal doorgaans plaatsvinden op basis van een belastingverdrag.

Het CBC-rapport is een document dat door de moederverenootschap of een daarvoor in de plaats tredende vennootschap gemaakt dient te worden. Het CBC rapport heeft als doel om een goede risicoanalyse voor Belastingdiensten mogelijk te maken.

Het is niet de bedoeling dat op basis van de gegevens van een dergelijk CBC-rapport zonder nader

⁷² Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. A, blz. 11 en nr. 5, blz. 36.

⁷³ Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 5, blz. 36.

⁷⁴ Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 3, blz. 22.

⁷⁵ Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. A, blz. 9, nr. 4, blz. 23; Kamerstukken I 2001/02, 28 034, nr. 123a, blz. 4, en nr. 123b, blz. 5.

⁷⁶ Kamerstukken II 2001/02, 28 034, A, p 9.

⁷⁷ Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 3, blz. 22, nr. 4, blz. 23 en nr. 5, blz. 37.

onderzoek verrekenprijscorrecties worden opgelegd.

3.9.1.3. Masterfile en local file

De masterfile en een local file – respectievelijk ook wel groepsdossier en lokaal dossier genoemd – dienen aanwezig te zijn in de landen waarin de multinationale onderneming activiteiten verricht. Ook deze verplichting wordt geregeld in artikel 29g Wet Vpb.

In de masterfile wordt algemene globale informatie gegeven over het concern als geheel, waaronder het algemene transferpricingbeleid. In de local file wordt specifieke informatie gegeven over de gelieerde transacties die in het betreffende land plaatsvinden. Daarbij worden op basis van een functionele en een vergelijkbaarheidsanalyse de verrekenprijzen onderbouwd in relatie tot het arm's length beginsel.

Voor het opvragen van het lokaal dossier of het groepsdossier is het raadzaam dit met de CGVP af te stemmen.

Let op: Er is in Nederland een vrijstelling voor het opstellen van deze twee files voor bedrijven met een omzet van minder dan 50 miljoen euro. Dat wil niet zeggen dat zij hun verrekenprijsdocumentatie niet op orde [x] hebben. Artikel 8b lid 3 Wet Vpb blijft ook op deze ondernemingen van toepassing.

3.9.1.4. Administratie artikel 52 AWR

Met de invoering van de artikelen 29b tot en met 29h Wet Vpb zijn het landenrapport, het groepsdossier en het lokale dossier geïntroduceerd. Daarmee komt de vraag op of deze documentatie tot de administratie behoort.

In Nederland behoort de documentatie over verrekenprijzen in beginsel tot de administratie; artikel 8b lid 3 Vpb. De tekst van artikel 29g lid 1 Vpb schrijft voor dat een in Nederland belanghebbende groepsentiteit het groepsdossier en het lokale dossier in haar administratie opneemt.

Voor het landenrapport is een dergelijke expliciete bepaling niet opgenomen. Een degelijk dossier valt echter wel onder de documentatie over verrekenprijzen in de zin van artikel 8b lid 3 Vpb en daarmee onder de administratie.

Indien het landenrapport, het groepsdossier en het lokale dossier niet tot de administratie behoren, betekent dit een schending van artikel 52 AWR. De inspecteur kan hiervoor een informatiebeschikking afgeven. Nadat deze onherroepelijk is geworden en de inspecteur de belastingaanslag op basis van een redelijke schatting heeft opgelegd waartegen belanghebbende in bezwaar is gekomen, treedt voor belanghebbende de omkering en verzwaring van de bewijslast op.

3.9.1.5. Rol CGVP

Het is raadzaam met de CGVP te overleggen op het moment dat er geen (adequate) verrekenprijsdocumentatie kan worden overgelegd en het rechtsgevolg omkering en verzwaring van de bewijslast zich kan voordoen. Bij het ontbreken van voldoende verrekenprijsdocumentatie zal de onderneming altijd eerst in de gelegenheid dienen te worden gesteld om deze alsnog binnen een redelijke termijn tot stand te brengen. Aangezien documentatietrajecten doorgaans kostbaar en tijdrovend zijn, is het van belang dat in dit soort gevallen een afweging wordt gemaakt wat de aard en diepgang van verrekenprijsdocumentatie in het specifieke geval dient te zijn.

Wanneer een belanghebbende binnen de daartoe gestelde termijn niet in staat is gebleken adequate documentatie te verschaffen, kan niet zomaar worden overgegaan tot een willekeurige correctie van de gehanteerde verrekenprijzen. De correctie dient passend te zijn en is niet afhankelijk van het bestaan van verrekenprijsdocumentatie. Een correctie van de zijde van de inspecteur zal altijd moeten worden onderbouwd met aan de verrekenprijstheorie ontleende argumenten. Bedenk namelijk dat als gevolg van een correctie in Nederland een negatieve correctie in een ander land dient te worden doorgevoerd, anders wordt de belanghebbende geconfronteerd met dubbele heffing. Een correctie dient dus ook in internationale verhoudingen overeind te blijven. Voor vorengenoemde onderbouwing is een verrekenprijsonderzoek noodzakelijk.

3.9.2. Artikel 36 Wet OB

Artikel 36 Wet op de omzetbelasting (hierna:Wet OB) bepaalt dat de artikelen 25, lid 3 en 27e AWR van overeenkomstige toepassing zijn indien niet wordt voldaan aan de verplichtingen die worden opgelegd in de artikelen 28n, 34 tot en met 35c en 39 Wet OB.

De vraag is of artikel 36 Wet OB een zelfstandige grond voor omkering van de bewijslast oplevert. De meningen zijn hierover verdeeld. Het heeft de voorkeur om in voorkomende gevallen dat niet is voldaan aan de vereisten van de in artikel 36 Wet OB genoemde artikelen dit vast te leggen in een informatiebeschikking. Dit past ook binnen het kader van de rechtsbescherming. Deze handelwijze houdt overigens de mogelijkheid open om bovengenoemde vraag aan de rechter voor te leggen in het geval het niet voldoet aan de verplichtingen van genoemde artikelen niet is vastgesteld in een informatiebeschikking. Het op voorhand prijsgeven van deze (eventuele) extra grond tot omkering van de bewijslast is vooralsnog niet [x]

4. De kostenvergoedingsbeschikking

4.1. Inleiding

Bij wetswijziging per 1 juli 2011 is eveneens de kostenvergoedingsbeschikking geïntroduceerd die is neergelegd drie artikelen:

1. artikel 52 lid 7 AWR: een door de inspecteur onrechtmatig opgelegde administratieve verplichting aan de administratieplichtige (par. 4.2);
2. artikel 53 lid 5 AWR: een door de inspecteur onrechtmatig opgelegde informatieverplichting aan de administratieplichtige ten behoeve van de belastingheffing van derden (par. 4.3);
3. artikel 62a Invorderingswet 1990: een door de ontvanger onrechtmatig opgelegde informatieverplichting ten behoeve van de invordering (par. [x])

4.2. Administratieve verplichting

Indien een administratieplichtige een verplichting is nagekomen die de inspecteur op artikel 52 lid 1 AWR (en dus ook lid 3) heeft gebaseerd, maar van oordeel is dat die verplichting ten onrechte is opgelegd, kan hij de inspecteur verzoeken de werkelijk gemaakte kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming te vergoeden. De inspecteur beslist op dat verzoek bij voor bezwaar en beroep vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe indien de verplichting achteraf beschouwd inderdaad onrechtmatig is opgelegd.

Een verplichting is onrechtmatig opgelegd als deze handeling niet overeenstemt met de rechtsregels die op dat moment in Nederland gelden. De rechter kan bijvoorbeeld oordelen dat de inspecteur de open norm van artikel 52 lid 1 AWR te streng heeft geïnterpreteerd. Hij vindt bijvoorbeeld dat camerabeelden van beveiligingscamera's niet ook tot de administratie behoren. Of de rechter is van mening dat bepaalde feiten niet dagelijks vastgelegd behoeven te worden, maar dat bijvoorbeeld wekelijkse registratie ook toegestaan is.

Wanneer de inspecteur meegaat in het verzoek van de administratieplichtige, kent hij een redelijke kostenvergoeding toe. Te denken valt bijvoorbeeld aan de kosten die samenhangen met het onttrekken van bepaalde informatie aan of het aanpassen van (digitale) archieven, zoals manuren die de administratieplichtige zelf heeft besteed of de kosten van een gespecialiseerd bedrijf. Naar aard en omvang zullen de geclaimde kosten moeten samenhangen met de nakoming van de onrechtmatige verplichting.

4.3. Informatieverzoek betreffende de belastingheffing van derden (derdenonderzoek)

De AWR geeft geen mogelijkheid om in bezwaar te komen tegen het moeten nakomen van de verplichting tot informatieverstrekking (ten behoeve van de belastingheffing van derden, artikel 53 lid 1 letter a AWR). Indien een administratieplichtige een verplichting is nagekomen die de inspecteur heeft opgelegd, maar waarvan hij van oordeel is dat dit onrechtmatig is, kan hij verzoeken om een vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. De inspecteur beslist daarop bij voor bezwaar en beroep vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe indien hij de verzoeker gelijk geeft.

Let op: Voor het niet (willen) meewerken aan een derdenonderzoek kan geen informatiebeschikking worden afgegeven.

4.4. Informatieverzoeken door de ontvanger

De ontvanger kan voor de invordering van rijksbelastingen aan de volgende personen een informatieverplichting opleggen:

1. de belastingschuldige;
2. de aansprakelijkgestelde;
3. administratieplichtigen in de zin van de AWR, ten behoeve van de invordering van derden;
4. een derde die gegevensdragers onder zich heeft van degene die verplicht is deze ter inzage aan

de ontvanger te verstrekken.

Vindt iemand aan wie de ontvanger die informatieverplichting heeft opgelegd waaraan deze heeft voldaan, dat die verplichting onrechtmatig is opgelegd, dan kan hij de ontvanger verzoeken om een vergoeding van de kosten. Ook de ontvanger beslist op dat verzoek bij voor bezwaar en beroep vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe indien de verplichting achteraf beschouwd onrechtmatig is opgelegd.

De ontvanger heeft dus in voorkomende gevallen alleen maar te maken met de 'kostenvergoedings-beschikking' en niet met de 'informatiebeschikking'.

4.5. Redelijke kostenvergoeding

Als een administratieve verplichting of een verplichting tot derdeninformatie ten onrechte is opgelegd, kan de belanghebbende een verzoek doen om een redelijke kostenvergoeding.

Maar wat is een 'redelijke kostenvergoeding'? In de MVA lezen we daarover het volgende:

*'Als sprake is van een onrechtmatig informatieverzoek aangaande derden of een onrechtmatig opgelegde nieuwe administratieve verplichting kan een vergoeding worden gevraagd van de kosten die samenhangen met het (in retrospectief: ten onrechte) nakomen van een opgelegde verplichting. De indieners hebben beoogd de burger die schade heeft geleden doordat hij is geconfronteerd met een verplichting die ten onrechte aan hem is opgelegd integraal te vergoeden. Dat betekent dat alle werkelijk gemaakte kosten die verband houden met de onterechte verplichting voor vergoeding in aanmerking kunnen komen, mits redelijk uiteraard. Te denken valt bijvoorbeeld aan de kosten die samenhangen met het onttrekken van bepaalde informatie aan of het aanpassen van (digitale) archieven, zoals de manuren die de administratieplichtige zelf heeft besteed of de kosten van een gespecialiseerd bedrijf. Naar aard en omvang zullen de geclaimde kosten samen moeten hangen met het nakomen van de onrechtmatige verplichting.'*⁷⁸

Wellicht is het, gezien het bovenstaande, beter om te spreken van een 'integrale kostenvergoeding mits redelijk'.

Indien belanghebbende door de rechter in het gelijk wordt gesteld, ontvangt deze niet alleen een kostenvergoeding, maar vervallen voor de toekomst die onrechtmatig opgelegde verplichtingen.

Let [x] De informatie die de inspecteur of ontvanger heeft verkregen door de onrechtmatig opgelegde verplichtingen, kan niet worden gebruikt volgens het zorgvuldigheidscriterium vanuit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.⁷⁹

⁷⁸ Kamerstukken I, 2010/11, 30 645, nr. C, p. 1.

⁷⁹ Zie o.a. Gerechtshof Arnhem 11 november 1982, BNB 1984/194; Hoge Raad 10 februari 1988, BNB 1988/160; Gerechtshof 's-Gravenhage 3 juli 1989, BNB 1990/160; Hoge Raad 23 mei 1990, BNB 1990/240; Hoge Raad 4 november 1992, BNB 1993/90; Hoge Raad 27 september 2002, V-N 2002/49.3

5. Douane

5.1. Inleiding

De Douane heeft te maken met belastingen die vallen onder twee verschillende algemene wetten: de AWR en de Algemene douanewet (Adw). Voor de belastingen die vallen onder de AWR is datgene wat in de voorgaande [x] is opgenomen, onverkort van toepassing.⁸⁰ Het gaat om de accijnzen en verbruiksbelastingen, geheven op grond van de Wet op de accijns, de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken en enkele andere producten en de Wet belastingen op milieugrondslag.

De douanerechten vallen onder de Adw. Deze kennen een eigen regime met betrekking tot de omkering van de bewijslast dat op belangrijke onderdelen afwijkt van het systeem van de AWR.

De Invorderingswet ziet zowel op de douanerechten als op de accijnzen.

5.2. AWR

Voor zover het gaat om verplichtingen van de administratieplichtige zelf of van een derde ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, zijn de bevoegdheden die genoemd zijn in de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52 en 53 lid 1, 2 en 3 AWR, van toepassing op de heffing van accijnzen en de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (tenzij er sprake is van een heffing ter zake van de invoer). Als de ondernemer niet of niet volledig heeft voldaan aan de genoemde verplichtingen kan de inspecteur een informatiebeschikking opmaken. Wat is opgemerkt over de kostenvergoedingsbeschikking, is ook hier onverkort op van toepassing.

De in TOP opgenomen waarschuwingsbrieven voor het geval waarin iemand niet voldoet aan de administratie-, bewaar- en informatieplicht of niet meewerkt aan de controle, verwijzen reeds naar de gevolgen voor de bewijslast.

De informatiebeschikking wordt opgemaakt nadat een waarschuwingsbrief is verzonden.

5.3. Douanerechten

Sinds 1 juli 2011 is een zelfstandige bepaling in de Adw van kracht voor omkering en verzwaring van bewijslast in bezwaar en beroep.⁸¹ Deze eigen regeling voor douanerechten is noodzakelijk, omdat het communautair douanerecht zijn eigen werking kent, nationaal uitgewerkt dan wel aangevuld met de bepalingen in de Adw, voor beschikkingen en formele termijnen. In de douanewetgeving is daarom geen ruimte voor een aparte informatiebeschikking of kostenvergoedingsbeschikking. Daardoor was de koppeling met de AWR op dit punt niet meer mogelijk.

Hoewel de bepaling voor omkering en verzwaring bewijslast nu in de Adw is opgenomen, verandert er ten opzichte van de regelgeving van vóór 1 juli 2011 inhoudelijk niets.

Volgens de Adw zijn omkering en verzwaring van bewijslast in bezwaar en beroep mogelijk als de onderneming in kwestie:

1. de vereiste aangifte niet heeft gedaan of
2. niet volledig heeft voldaan aan de inlichtingenplicht ingevolge artikel 15 lid 1 DWU of
3. niet volledig heeft voldaan aan de administratie- en bewaarplicht van artikel 1:32 Adw.

Niet iedere fout in de aangifte of gebrek in de administratie zal tot omkering leiden. In sommige

⁸⁰ Tenzij sprake is van heffing ter zake van de invoer; dan is de douanewetgeving (CDW en Adw) onverkort van toepassing. Als de accijnzen bij invoer worden geheven, volgt de accijnzen de douanerechten. De Douane heft omzetbelasting bij invoer indien de ondernemer geen gebruikmaakt van de mogelijkheid tot verleggen overeenkomstig artikel 23 *Wet omzetbelasting*. Ook hier volgt de OB de douanerechten.

⁸¹ Artikel 8:2, lid 7 Adw.

gevallen is er toch voldoende informatie aanwezig om zonder omkering van de bewijslast een Uitnodiging Tot Betaling (UTB) te versturen. De fout of het gebrek moet in ieder geval substantieel zijn en de omkering moet proportioneel zijn. Verder moet ook rekening worden gehouden met overmachtsituaties. Omkering van bewijslast is bovendien niet mogelijk als de bewijslast voor die zaken toch al bij de belanghebbende ligt, zoals wanneer een verzoek om terugbetaling is gedaan of wanneer de elementen geen deel uitmaken van de douanewaarde.⁸²

Wanneer de onderneming niet of niet geheel heeft voldaan aan de administratie-, bewaar- of informatieplicht kan de waarschuwingsbrief zoals opgenomen in TOP, na een tweede verzoek, worden verzonden. In de brief wordt uitgelegd met welke gevolgen de ondernemer zich geconfronteerd ziet als hij niet voldoet aan zijn verplichting(en) en wat dat betekent voor de verdeling van de bewijslast. Als de waarschuwingsbrief niet het gewenste effect heeft en de conclusie is dat het ontbreken van de nodige gegevens leidt tot omkering van de bewijslast in bezwaar en beroep, moet dit als zodanig ook kenbaar worden gemaakt. Dit wordt betrokken in de procedure voor het recht om te worden gehoord (zie de onderdeel 3.00.00 paragraaf 2.9 van het Handboek Douane). De UTB vermeldt dat de ondernemer in kwestie niet voldoet aan zijn verplichtingen en wat de gevolgen daarvan zijn. De ondernemer kan op zijn beurt tegen deze UTB en hiermee dus ook tegen de omkering en verzwaring van bewijslast in bezwaar komen.

Het kan zijn dat pas tijdens de bezwaarfase wordt geconstateerd dat omkering van de bewijslast aan de orde is. In dat geval wordt de ondernemer voorafgaand aan de uitspraak op bezwaar in de gelegenheid gesteld hierop te reageren. Voordat omkering en verzwaring van de bewijslast aan de orde komen, vindt afstemming plaats met de vaco Formeel Recht van het betreffende verzorgingsgebied.

Het is mogelijk dat een belanghebbende rechtstreeks bezwaar maakt tegen de aankondiging van de controle of het verzoek om informatie op grond van artikel 15 lid 1 DWU juncto artikel 1:32 Adw. Hiervoor is een standaardtekst voor de uitspraak op het bezwaar ontwikkeld die als bijlage bij deze handreiking is gevoegd.

5.4. Invorderingswet

In de Invorderingswet is artikel 62a opgenomen dat de mogelijkheid creëert voor een kostenvergoedingsbeschikking, indien de ontvanger een informatieplichtige ten onrechte een informatieverplichting heeft opgelegd.

De Invorderingswet ziet zowel [x] de douanerechten als op de belastingen die vallen onder de AWR. Wat hierover is opgenomen in voorgaande hoofdstukken, is dan ook onverkort van toepassing op de Douane.

⁸² Artikel 33 CDW.

6. Raakvlakken strafrecht en de civiele procedure

Een belanghebbende die zijn informatieverplichtingen niet nakomt, kan worden geconfronteerd met de informatiebeschikking, de civiele procedure en het strafrecht. Hoewel ze elk hun eigen doel dienen, kunnen ze alle drie tegelijkertijd worden ingezet.

6.1. De informatiebeschikking in het strafrecht

Wanneer een belanghebbende niet aan zijn wettelijke verplichtingen tot informatieverstreking voldoet, kan dat uiteindelijk fiscaal worden geformaliseerd door de afgifte van een informatiebeschikking. Onder bepaalde omstandigheden kan tevens tot strafrechtelijke vervolging worden overgegaan.⁸³ In die gevallen zal de Officier van Justitie extra kritisch kijken naar het proces rondom de informatiebeschikking.

Zodra er sprake is van een vermoeden van een strafbaar feit wordt de boete-fraudecoördinator geïnformeerd. Na het besluit dat strafrechtelijke vervolging een optie is, moet geïnventariseerd worden welke communicatie met belanghebbende (al dan niet via de gemachtigde) is gevoerd. Wanneer niet alle communicatie rechtstreeks met belanghebbende zelf is gevoerd, moet dit tot een reparatieslag leiden, zijnde een inhaalvragenbrief aan belanghebbende.

Het is belangrijk dat de vragenbrieven die op grond van artikel 47 AWR zijn of worden verstuurd, ook daadwerkelijk en bewijsbaar naar de belanghebbende zijn verstuurd en bijvoorbeeld niet alleen naar zijn gemachtigde. Dit laatste verdient nadrukkelijk aandacht in de bezwaarfase, waarin de Awb voorschrijft dat de communicatie in ieder geval via de gemachtigde verloopt.

Wanneer er sprake is van het afgeven van een informatiebeschikking wordt deze daarom aangetekend verzonden aan de gemachtigde. Tevens wordt een afschrift aangetekend aan belanghebbende gestuurd. Er moet door belanghebbende worden getekend voor ontvangst.

In de informatiebeschikking dient te worden opgenomen op welke momenten welke informatie is gevraagd en gekregen en welke vragen onbeantwoord zijn gebleven.

Het is van belang dat de vragen zich beperken [x] de feitelijk te verkrijgen informatie en dat deze dus geen meningen, interpretaties of kwalificaties van de inspecteur bevatten. Ook moet worden vermeden dat discussie over de reikwijdte van de schending van de informatieplicht ontstaat wanneer de belanghebbende deels de gevraagde informatie verstrekt. Een adequate vastlegging van een en ander is onontbeerlijk.

Tot slot: Voorafgaande aan de informatiebeschikking moet een waarschuwingsbrief worden verzonden waarin wordt verwezen naar de mogelijke consequenties van het niet voldoen aan de informatieplicht, te weten de informatiebeschikking, de civiele procedure en het strafrecht.

6.2. Civiele procedure

Een belanghebbende of administratieplichtige kan beslissen te weigeren aan zijn fiscale verplichtingen te voldoen. De inspecteur of ontvanger kunnen overwegen om een civielrechtelijke procedure (al dan niet met een voorlopige voorziening) ex artikel 254 e.v. Wetboek van burgerlijke Rechtsvordering (Rv) op te starten.

Het aanspannen van een civiele procedure is ieder stadium mogelijk, ook als een informatiebeschikking is afgegeven.⁸⁴ Dit is expliciet in artikel 52a AWR opgenomen:

Artikel 52a AWR

4. Dit artikel laat onverlet 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.

Met deze procedure wordt onder last van een dwangsom naleving van de wettelijke verplichtingen

⁸³ Artikel 69, lid 2 AWR jo. artikel 68, lid 1, onderdelen a en b AWR jo. artikel 52a AWR jo. artikel 47 AWR

⁸⁴ Hoge Raad 25 oktober 2013, nr. 12/03379 ECLI:NL:HR:2013:104; BNB 2014/205, V-N 2013/54.5

gevorderd. Dergelijke procedures [x] landelijk gecoördineerd.

Deze mogelijkheid kan worden toegepast als de belanghebbende weigert gegevens ten aanzien van zijn eigen belastingplicht te verstrekken en de inspecteur onvoldoende gegevens heeft om een juiste belastingaanslag te kunnen opleggen.⁸⁵

Deze civielrechtelijke procedure kan overigens ook worden aangewend als de administratieplichtige weigert te voldoen aan zijn informatieverplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden (artikel 53 AWR). De wettelijke mogelijkheid van een kostenvergoedingsbeschikking doet hier niets aan af.

⁸⁵ Rechtbank Middelburg 20 november 2007, 07/00177 en Hof Amsterdam 6 december 2007, 20/00063.

7. Geen overgangsrecht

De informatiebeschikking is per 1 juli 2011 ingevoerd, waarbij niet in overgangsrecht is voorzien. Over de gevolgen daarvan heeft de Hoge Raad enkele arresten gewezen.⁸⁶

Artikel 25 lid 3 AWR⁸⁷ bepaalt dat omkering en verzwaring van de bewijslast (vanaf 1 juli 2011) slechts mogelijk is als:
het bezwaar is gericht tegen een aanslag, een navorderingsaanslag, een naheffingsaanslag⁸⁸ of een beschikking met betrekking tot welke:

- a. de vereiste aangifte niet is gedaan **of**
- b. sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid AWR.

De Hoge Raad heeft beslist dat aan de nieuwe regels per 1 juli 2011 onmiddellijke werking toekomt. Vanaf 1 juli 2011 geldt dat de in artikel 25 lid 3 AWR voorziene omkering en verzwaring van de bewijslast zich enkel kan voordoen als de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden of als de vereiste aangifte niet is gedaan.

Dat betekent dat voor iedere uitspraak op bezwaar die na 1 juli 2011 wordt gedaan de omkering en verzwaring niet kan intreden zonder dat daaraan een onherroepelijke informatiebeschikking aan ten grondslag ligt of sprake [x] van een niet-vereiste aangifte. Op welke datum de belastingaanslag is opgelegd, is niet relevant.

Is de uitspraak op bezwaar voor 1 juli 2011 gedaan, dan gelden volgens de Hoge Raad de oude regels nog en is voor de omkering en verzwaring van de bewijslast geen onherroepelijke informatiebeschikking noodzakelijk.

⁸⁶ Hoge Raad 2 oktober 2015, nr. 14/02335, ECLI:NL:HR:2015:2795, BNB 2016/2

⁸⁷ Voor omkering en verzwaring van bewijslast in de beroepsfase geldt artikel 27e AWR

⁸⁸ Gemakshalve wordt hierna gesproken van de belastingaanslag.

8. Procedures

8.1. Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken is de werking van artikel 52a AWR met name vanuit een juridische context besproken in relatie tot de processen van de Belastingdienst. Uit de teksten zijn enkele concrete richtlijnen te destilleren die in dit hoofdstuk worden samengevat.

Daarnaast zijn in dit hoofdstuk enkele meer procedurele richtlijnen opgenomen ten behoeve van het kwaliteitsaspect van genoemde processen.

8.2. Richtlijnen

A	Informatiebeschikking
	<i>Proces tot het wel of niet afgeven van een informatiebeschikking</i>
1.1	De informatiebeschikking mag nimmer worden gebruikt als 'drukmiddel' om (meer) informatie te verkrijgen.
1.2	Als de belanghebbende weigert om aan de informatieverplichting te voldoen, is het verstandig om, indien mogelijk, op een geschikt moment eerst de dialoog aan te gaan over zijn beweegredenen.
1.3	<p>[x] we een besluit nemen om een informatiebeschikking af te geven, moet de inspecteur de volgende vragen hebben beantwoord:</p> <ul style="list-style-type: none">- Op wie rust de bewijslast voor de (eventuele) correcties die uit de gevraagde informatie kunnen voortkomen? Rust de bewijslast enkel bij de belanghebbende, zoals voor aftrekposten, dan heeft omkering van de bewijslast, en daarom ook een informatiebeschikking, geen zin.- Zijn er wellicht inmiddels voldoende gegevens aanwezig om de aanslag te kunnen opleggen? Anders gezegd: Zijn de gevraagde antwoorden en/of stukken nog wel nodig?- Is de vereiste aangifte wel gedaan? Zo niet, dan is voor omkering en verzwaring van de bewijslast geen informatiebeschikking vereist.- Is de informatiebehoefte zodanig dat een civiele procedure opportuun is? <p>Voor de beantwoording kan het in de bijlage opgenomen beslisschema behulpzaam zijn. De antwoorden op deze vragen worden vastgelegd in het desbetreffende dossier.</p>
1.4	<p>Voordat een medewerker een besluit neemt om een informatiebeschikking af te geven, overlegt hij met de Vta Formeel Recht of een daartoe door de Vaco Formeel Recht aangewezen specialist.</p> <p>De antwoorden op de vragen van richtlijn 1.3 komen in dat overleg in ieder geval aan de orde.</p> <p>Van het resultaat van dit overleg wordt een (korte) notitie gemaakt en opgenomen in het desbetreffende dossier.</p>
1.5	<p>Als het besluit tot het afgeven van een informatiebeschikking is genomen, worden er maatregelen getroffen om te voorkomen dat de betrokken belastingaanslag wordt opgelegd of het bezwaarschrift wordt afgedaan in de periode dat de informatiebeschikking nog niet onherroepelijk vaststaat.</p> <p>Als we de belastingaanslag namelijk eerder opleggen of uitspraak doen op het bezwaar, vervalt de beschikking en daarmee de mogelijkheid om omkering en verzwaring van de bewijslast te stellen!</p>
	<i>Inhoud van de informatiebeschikking</i>
2.	<p>In de informatiebeschikking worden opgenomen:</p> <ul style="list-style-type: none">- de vragen waarop niet of niet volledig antwoord is gekregen;- de redenen waarom de inspecteur meent recht te hebben op de gevraagde gegevens onder verwijzing naar de artikelen 47 en volgende van de AWR;- de mogelijkheid om alsnog aan de informatievraag te voldoen;

	<ul style="list-style-type: none"> - de gevolgen, te weten omkering en verzwaring van de bewijslast; - een standaardoverweging over de termijnverlenging; - de rechtsmiddelenclausule, die vermeldt dat de informatiebeschikking voor bezwaar en beroep vatbaar is.
	<i>De nog niet onherroepelijke informatiebeschikking</i>
3.1	Tijdens deze periode kan de belanghebbende alsnog [x] gevraagde informatie verstrekken. De inspecteur kan hiervoor een termijn stellen. Naast verwerking van die informatie wordt overwogen of de afgegeven informatiebeschikking wel of niet wordt herzien. De richtlijnen 1.3 en 1.4 zijn hier van overeenkomstige toepassing.
3.2	Ingeval de belanghebbende ook na ontvangst van de informatiebeschikking nog steeds niet of niet volledig voldoet aan het verzoek om informatie en verder ook geen actie onderneemt, wordt de informatiebeschikking onherroepelijk. Als dit zich voordoet, dient de inspecteur de belastingaanslag op basis van een redelijke schatting op te leggen.
3.3	De belanghebbende kan bezwaar aantekenen tegen de informatiebeschikking. De regels voor de behandeling van bezwaarschriften gelden onverkort voor de behandeling van de bezwaarschriften tegen de informatiebeschikking. De behandeling dient daarom aan een andere medewerker te worden toegewezen dan aan degene die de informatiebeschikking heeft genomen.
	<i>Bezwaar tegen de informatiebeschikking</i>
4.1	Ook in de bezwaarfase kan de inspecteur een bezinningsmoment creëren om met elkaar tot overeenstemming te komen. Dat overleg kan een fiscaaltechnische achtergrond hebben, maar het kan ook worden benut om communicatieproblemen aan de orde te stellen.
4.2	Tijdens de behandeling van het bezwaarschrift wordt getoetst of het informatieverzoek van de inspecteur al dan niet rechtmatig is geweest. Zo niet, dan wordt de beschikking vernietigd.

9. Bijlagen:

1	Betrokken informatiebevoegdheden van de inspecteur en ontvanger
2	Beslisschema Informatiebeschikking artikel 52a, eerste lid, AWR
3	Voorbeeld informatiebeschikking veldtoetsing
4	Voorbeeld informatiebeschikking kantoortoetsing
5	Standaardtekst uitspraak bezwaar ex artikel 14 CDW juncto artikel 1:32 Adw

Bijlage 1: Betrokken informatiebevoegdheden van de inspecteur en ontvanger

1. Betrokken informatiebevoegdheden van de inspecteur

De informatiebeschikking ziet op het gebruik door de inspecteur van zijn bevoegdheden van de volgende artikelen van de AWR:

- 41 Deze bepaling houdt in dat de inspecteur de belanghebbende persoonlijk kan oproepen gegevens en inlichtingen mondeling te verstrekken, ook al laat de laatstgenoemde zich in belastingzaken vertegenwoordigen. Na zo'n oproep moet de belanghebbende dus zijn vertegenwoordiger vergezellen.
- 47 Het betreft hier de algemene informatieverplichting van eenieder die hier te lande verblijft om aan de inspecteur, desgevraagd, gegevens en inlichtingen te verstrekken en inzage te verlenen in zijn boeken, bescheiden en (de inhoud van) andere gegevensdragers, waarvan de kennisneming van belang kan zijn voor [x] belastingheffing.
Het tweede lid van deze bepaling legt deze zelfde verplichtingen op aan een derde als de belastingwet aangelegenheden van die derde aanmerkt als aangelegenheden van degene die vermoedelijk belastingplichtig is.
Tot slot bevat het derde lid de identificatieplicht tegenover de inspecteur van ieder die de leeftijd van 14 jaar heeft bereikt.
- 47a Korthedshalve, deze bepaling ziet erop dat een hier te lande gevestigde onderneming informatie verstrekt die in het bezit is van een in het buitenland gevestigde moeder-, dochter- of zustermaatschappij of van een natuurlijke persoon, eveneens in het buitenland gevestigd, die direct of indirect de macht (meer dan 50%) over de onderneming heeft. Uiteraard dient die informatie van belang te kunnen zijn voor de belastingheffing van die onderneming hier in Nederland.
- 49 Gegevens en inlichtingen moeten duidelijk, stellig en zonder voorbehoud worden verstrekt op een wijze ter keuze van de inspecteur en binnen een door hem te stellen termijn. Daarnaast dient de belanghebbende en/of administratieplichtige toe te staan dat kopieën e.d. worden gemaakt van de (inhoud van) gegevensdragers die hij ter beschikking heeft gesteld.
- 52 Dit artikel bevat de algemene fiscale administratieverplichting.
In het eerste lid is het begrip administratie omschreven. Een dergelijke administratie dient te worden gevoerd door administratieplichtigen die in het tweede lid worden genoemd. Naast de AWR kennen ook andere belastingwetten administratieve verplichtingen. Het derde lid bepaalt nu dat dergelijke verplichtingen behoren tot het begrip administratie van het eerste lid.
De bewaarplicht van zeven jaar (van de administratie) is opgenomen in het vierde lid. In het vijfde lid is de conversie van gegevens (overbrengen op een andere gegevensdrager) geregeld.
Tot slot geeft het zesde lid een aanwijzing omtrent de inrichting en het bewaren van de administratie. Die inrichting en bewaring dienen zodanig te zijn dat controle binnen een redelijke termijn mogelijk is. De administratieplichtige dient daarbij de benodigde medewerking te verlenen en inzicht te verschaffen in de opzet en werking van de administratie.
- 53 De informatiebeschikking betreft één element van deze bepaling: de verplichtingen tot het verstrekken van informatie door de administratieplichtige ten behoeve van de belasting waarvan de inhouding aan hem is opgedragen. Dit is een van de

twee onderdelen van het eerste lid van deze bepaling.

Overigens is het opmerkelijk dat de wet hier ook spreekt van de leden 2 en 3 van artikel 53 (de verplichte renseigneringsbepalingen). Deze bepalingen zien immers niet op de belastingheffing van de administratieplichtige zelf, noch op de belasting waarvan de inhouding aan hem is opgedragen.

De kostenvergoedingsbeschikking ziet op de volgende twee bepalingen van de AWR:

- 52 Het gaat hier met name om het eerste lid, de administratieplicht. Dit is een open norm, wat wil zeggen dat de administratieplichtige vrij is in het inrichten en bewaren van zijn administratie en dit niet hoeft te doen op de voorwaarden die de inspecteur stelt. De eisen waaraan [x] wel moet voldoen, zijn:
- dat de administratie wordt ingericht en bewaard naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid, en
 - dat te allen tijde zijn rechten en verplichtingen uit de administratie blijken, en
 - de voor de heffing van belasting overigens relevante gegevens hieruit duidelijk blijken.

De inspecteur kan de inrichting en de wijze van bewaring wel toetsen aan wat een gelijksoortige, maar geobjectiveerde administratieplichtige zou doen. Vanuit deze vergelijking kan hij de administratieplichtige een verplichting opleggen ten aanzien van diens administratie.

Het zevende lid van dit artikel ziet nu op de eventuele onrechtmatigheid van het opleggen van een dergelijke verplichting.

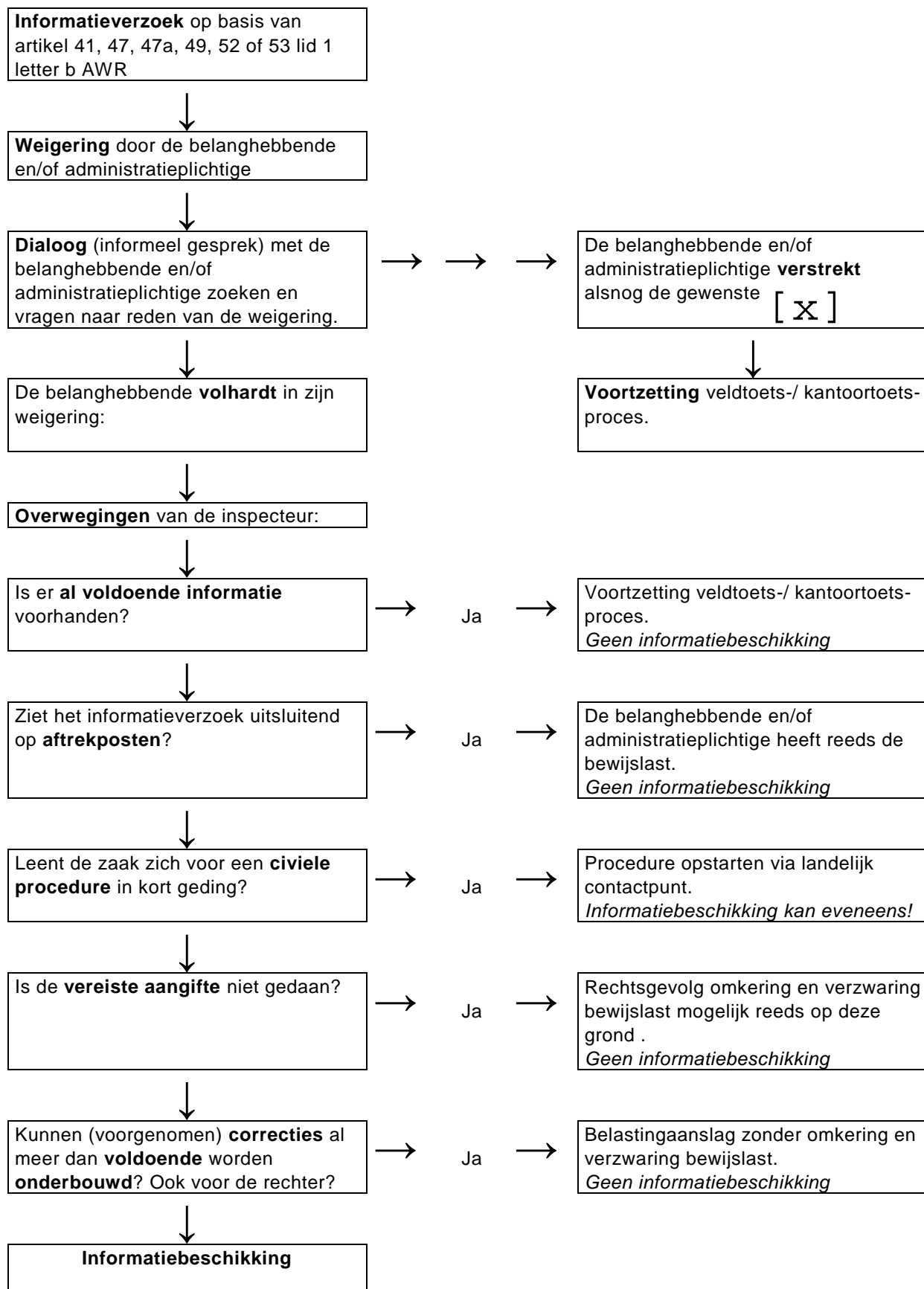
- 53-1-a Het betreft hier letter a van artikel 53 lid 1 dat bepaalt dat voor een administratieplichtige dezelfde bepalingen gelden als die van de artikelen 47 en 48 tot en met 50 ten behoeve van de belastingheffing van derden. Op deze bepaling rusten de derdenonderzoeken van de inspecteur.
- Op de rechtmatigheid van deze verzoeken om informatie bij een administratieplichtige ziet het vijfde lid van dit artikel.

2. Betrokken informatiebevoegdheden van de ontvanger

De kostenvergoedingsbeschikking ziet hier op de volgende bevoegdheden in de Invorderingswet voor de ontvanger:

- 58-1 De verplichting voor een belastingschuldige of aansprakelijkgestelde om aan de ontvanger, op diens verzoek, informatie en inzage in boeken, bescheiden en andere gegevensdragers te verstrekken ten behoeve van de invordering bij hen.
- 59-1 Bevinden boeken, bescheiden en andere gegevensdragers zich bij een derde, dan geldt voor die derde dezelfde verplichting als die welke hiervoor genoemd is onder artikel 58 lid 1 Invorderingswet.
- 62-1 Ook een administratieplichtige in de zin van artikel 52 AWR heeft de verplichting om op verzoek van de ontvanger informatie en inzage in boeken, bescheiden en (de inhoud van) andere gegevensdragers te verstrekken ten behoeve van de invordering van derden.

Bijlage 2: Beslisschema Informatiebeschikking artikel 52a lid 1 AWR



Bijlage 3: voorbeeld informatiebeschikking veldtoetsing

Betreft: ***Informatiebeschikking***

Geachte mijnheer/mevrouw X,

In verband met het boekenonderzoek / de administratieve controle bij u betreffende de aangiften.....over de jarenhebben wij u op [datum] verzocht om inlichtingen en/of (de inhoud van) gegevensdragers die van belang kunnen zijn voor uw belastingheffing. U hebt niet of niet geheel aan deze informatieverzoeken voldaan.

Het gaat om de volgende vragen en verzoeken:

-
-
-
-

Nu u niet adequaat op ons verzoek hebt gereageerd, ontvangt u hierbij deze informatiebeschikking (ex artikel 52a van de *Algemene wet rijksbelastingen*).

U kunt er naar aanleiding van deze beschikking voor kiezen alsnog de gevraagde informatie te verstrekken. In dat geval verzoek ik u met mij contact op te nemen om een termijn daarvoor af te spreken.

Indien u het niet eens bent met deze beschikking, kunt u hiertegen bezwaar maken. Uw bezwaarschrift moet ik binnen zes weken na de datum op de beschikking hebben ontvangen. Bij verzending per post is een bezwaarschrift op tijd ingediend als u het voor het einde van de termijn hebt gepost en ik het niet later dan één week na afloop van de termijn heb ontvangen.

Als u niet aan uw informatieverplichtingen voldoet en niet of niet tijdig bezwaar hebt gemaakt tegen deze beschikking, wordt deze informatiebeschikking onherroepelijk. Dat betekent dat u zich dan in een nadelige bewijspositie hebt gemanoeuvreerd in de bezwaarfase tegen de belastingaanslagen waarop de informatieverzoeken zien. U dient dan namelijk 'te doen blijken' dat en in hoeverre die belastingaanslagen niet juist zijn, de zogeheten omkering en verzwaring van de bewijslast (artikel 25 lid 3 AWR).

Een bijkomend gevolg van deze beschikking is dat de termijn waarbinnen deze aanslagen kunnen worden opgelegd, wordt verlengd met de termijn die verstrijkt [x] de bekendmaking van de informatiebeschikking die met de desbetreffende belastingaanslagen samenhangt, en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan.

Hoogachtend,

Namens de inspecteur

[Naam]

Bijlage 4: voorbeeld informatiebeschikking kantoortoetsing

Betreft: **Informatiebeschikking**

Geachte mijnheer, mevrouw X,

In verband met het behandelen van uw aangifte.....over het jaar / de jarenis u verzocht om inlichtingen en/of (de inhoud van) gegevensdragers die van belang kunnen zijn voor uw belastingheffing. U hebt niet of niet geheel aan deze informatieverzoeken voldaan.

Het gaat om de volgende vragen en verzoeken:

-
-
-
-

Nu u niet adequaat op ons verzoek hebt gereageerd, ontvangt u hierbij deze informatiebeschikking (ex artikel 52a van de Algemene wet rijksbelastingen).

U kunt er naar aanleiding van deze beschikking voor kiezen alsnog de gevraagde informatie [x] verstrekken. In dat geval verzoek ik u met mij contact op te nemen om een termijn daarvoor af te spreken.

Indien u het niet eens bent met deze beschikking, kunt u hiertegen bezwaar maken. Uw bezwaarschrift moet ik binnen zes weken na de datum op de beschikking ontvangen. Bij verzending per post is een bezwaarschrift op tijd ingediend als u het voor het einde van de termijn hebt gepost en ik het niet later dan één week na afloop van de termijn heb ontvangen.

Als u niet aan uw informatieverplichtingen voldoet en niet of niet tijdig bezwaar hebt gemaakt tegen deze beschikking, wordt deze informatiebeschikking onherroepelijk. Dat betekent dat u zich dan in een nadelige bewijspositie hebt gemanoeuvreerd in de bezwaarfase tegen de belastingaanslagen waarop de informatieverzoeken zien. U dient dan namelijk 'te doen blijken' dat en in hoeverre die belastingaanslagen niet juist zijn, de zogeheten omkering en verzwaring van de bewijslast (artikel 25 lid 3 AWR).

Een bijkomend gevolg van deze beschikking is, dat de termijn waarbinnen deze aanslagen kunnen worden opgelegd wordt verlengd met de termijn die verstrijkt tussen de bekendmaking van de informatiebeschikking die met de desbetreffende belastingaanslagen samenhangt, en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan.

Hoogachtend,

Namens de inspecteur

[Naam]

Bijlage 5: standaardtekst uitspraak bezwaar ex artikel 15, lid 1 DWU juncto artikel 1:32 Adw

Als een belanghebbende rechtstreeks bezwaar maakt tegen de aankondiging van de controle of het verzoek om informatie op grond van artikel 15, lid 1 DWU juncto artikel 1:32 Adw, kunt u de volgende tekst (de variabelen zijn gearceerd) gebruiken en desgewenst aanpassen:

Geachte heer/mevrouw X,

In zijn schrijven heeft de inspecteur u op grond van artikel 15, lid 1 van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europese Parlement en van de Raad (hierna: DWU) juncto artikel 1:32 Algemene douanewet verzocht hem documentatie en inlichtingen te verstrekken en hem zo nodig bijstand te verlenen.

Op (datum) heb ik uw brief ontvangen waarin u bezwaar maakt tegen het informatieverzoek van de inspecteur van de Belastingdienst/Douane regio (naam) van (datum brief). Na een zorgvuldige overweging heb ik besloten uw bezwaar niet-ontvankelijk te verklaren.

Ontvankelijkheid

Artikel 44 van het DWU regelt het recht om bezwaar in te stellen tegen beschikkingen van de douaneautoriteiten. Een 'beschikking' wordt in artikel 5 onder 39 DWU gedefinieerd als 'elke administratieve beslissing verband houdend met de douanewetgeving die door een douaneautoriteit over een bepaald geval wordt genomen en die voor een of meer personen wier identiteit bekend is of kan worden vastgesteld, rechtsgevolgen heeft.'

De brief waarin u wordt verzocht om documentatie en inlichtingen te verstrekken, roept op zichzelf geen rechtsgevolgen in het leven. Artikel 14, lid 1 van het DWU zelf verplicht immers al iedere persoon die betrokken is bij transacties die in het kader van het goederenverkeer worden verricht, de douaneautoriteiten inlichtingen te verstrekken en bijstand te verlenen.

De brief van (datum) is geen beslissing die zelfstandig rechtsgevolgen heeft en kan daarom ook niet als beschikking worden aangemerkt. Dit betekent dat daartegen op zich ook geen bezwaar kan worden gemaakt of dat er beroep op openstaat.

Wel wijs ik u erop dat het mogelijk is uw bezwaren tegen het verzoek op een later moment naar voren te brengen. Mocht de controle in het kader waarvan de inspecteur het verzoek heeft gedaan, ertoe leiden dat er een uitnodiging tot betaling wordt vastgesteld/afwijzend wordt beslist, dan kunt u in de bezwaar- en beroepsprocedure die tegen die beschikking openstaat, ook uw bezwaren aan de orde stellen.

Wanneer de inspecteur van plan is tot een dergelijk besluit over te gaan, zal hij u daarover vooraf berichten. U krijgt dan een redelijke termijn om te reageren op zijn voornemen. In uw reactie kunt u ook uw bezwaren aanvoeren.

<<Uitspraak >>

Ik verklaar uw bezwaar niet-ontvankelijk.

<<[beroepsclausule tegen de niet-ontvankelijkheid]>>

Hoogachtend,

Namens [x] inspecteur

[Naam]