

Inspanningsverplichting belastingplichtige toch niet zwaarder dan die van de overheid?

Met enige regelmaat zien wij verzoeken om nadere informatie voorbij komen van inspecteurs omdat zij menen nog niet over voldoende informatie te beschikken ten behoeve van de belastingheffing van de betreffende belastingplichtige. Deze informatieverzoeken zijn gebaseerd op artikel 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Daarin is bepaald dat de belastingplichtige verplicht is om die gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor zijn eigen belastingheffing van belang kunnen zijn.

Vaak krijgen belastingplichtigen in dat kader ook te maken met verzoeken om informatie waarover zij niet beschikken. Het kan dan gaan om documenten die zij niet meer hebben of nooit hebben gehad. Ook kan het gaan om documenten die weliswaar bestaan, maar waarover de belastingplichtige niet zelf beschikt. Daarnaast wordt wel eens gevraagd aan belastingplichtigen om documenten op te stellen te behoeve van de inspecteur. Welke inspanning kan in dit kader van een belastingplichtige worden verlangd?

**Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad[1] blijkt dat de verplichting van artikel 47 AWR zich in ieder geval beperkt tot de informatie waarover de belastingplichtige beschikt dan wel kan beschikken.**

Het is volgens de Hoge Raad[2] aan de belastingplichtige om die inspanning te verrichten die redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om de beschikking te krijgen over de gevraagde informatie. Ter invulling van die redelijke inspanningsverplichtingen menen wij dat aangesloten moet worden bij de recente ontwikkelingen in de jurisprudentie omtrent de Wet Openbaarheid van bestuur (hierna: WOB). Ons inziens vloeit daaruit een beperking voort van de inspanningsverplichting in geval van het opstellen van documenten.

Op grond van artikel 3, eerste lid, WOB kan een ieder een verzoek doen aan een bestuursorgaan tot het verstrekken van informatie over bestuurlijke aangelegenheden die is neergelegd in documenten die berusten bij het bestuursorgaan (het WOB-verzoek). Dat bestuursorgaan heeft het WOB-verzoek in beginsel in te willigen, gelet op het bepaalde in artikel 3, vijfde lid, WOB.

**Als de gevraagde documenten niet blijken te berusten bij het aangezochte bestuursorgaan, dan zal het bestuursorgaan dat aangeven. Het is dan volgens de ABRvS[3] aan de verzoeker om**

## aannemelijk te maken dat de documenten toch onder het bestuursorgaan berusten.

In bijvoorbeeld de uitspraak van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State (hierna: ABRvS) van 20 juni 2007[4] verzocht het Brabants Dagblad het college van Gedeputeerde Staten van Noord-Brabant om gegevens inzake de hoogte van toegekende inkomenssuppleties en inzake ontslagbesluiten van ambtenaren. Het college stelde echter dat een gevraagd overzicht van inkomenssuppleties niet bestond. De ABRvS oordeelde het Brabants Dagblad niet geslaagd in het aannemelijk maken dat het college wel beschikte over een dergelijk overzicht. Daarbij kwam dat de gegevens waarvan het Brabants Dagblad een overzicht wenste, wel in de personeelsadministratie van het college stonden, maar dat daaruit alleen met grote inspanning een overzicht zou kunnen worden gemaakt.

Hieruit kon (a contrario) worden afgeleid dat het college wel verplicht zou zijn geweest om vorengenoemd overzicht te verstrekken, als dat overzicht zonder een te grote inspanning kon worden gemaakt.[5]

Hier is een parallel te trekken met de fiscale informatieverplichting van artikel 47 AWR. Zoals hiervoor weergegeven heeft de belastingplichtige ook een inspanningsverplichting: hij moet informatie verstrekken waarover hij beschikt of waarover hij redelijkerwijs kan beschikken. Feteris[6] geeft een aantal voorbeelden: de inspecteur mag van de belastingplichtige vragen om bankgegevens die hij niet zelf heeft bewaard (en die dus niet onder de belastingplichtige 'berusten') op te vragen bij zijn bank. Daarnaast mag de inspecteur ook vragen om uit gegevens waarover de belastingplichtige beschikt een overzicht of specificatie op te stellen voor zover dat redelijkerwijs van hem te verlangen is.[7]

Alhoewel het bereik van artikel 47 AWR ruimer is dan dat van de WOB – het artikel verplicht tot het verstrekken van zowel 'gegevens' als 'inlichtingen', is het laatstgenoemde voorbeeld van Feteris (dat van een belastingplichtige zou kunnen worden verlangd een overzicht of specificatie te maken) zeer vergelijkbaar met de situaties in het kader van de WOB waarin een inspanningsverplichting gold.

Feteris haalt in dit verband een uitspraak aan van Hof Amsterdam[8] waarin de inspecteur een belastingplichtige verzocht om een overzicht te maken van de in een bepaalde periode door belastingplichtige aangekochte kunststukken met daarbij het inkoopbedrag en een overzicht per object met daarbij de waarde op 1 januari van het betreffende jaar. Het Hof

oordeelde[9] dat het maken van dergelijke overzichten inderdaad van belanghebbende kon worden verlangd.

Zoals hiervoor gezegd leek de inspanningsverplichting in de WOB lange tijd te gelden. In een aantal uitspraken sinds 2013 is de ABRvS echter teruggekomen van deze inspanningsverplichting.[10]

In de laatste uitspraak, die van 14 februari 2018[11], gaat het om een belanghebbende die eigenaar is van een aantal percelen grond waarop sinds een aantal jaren wordt gejaagd. Belanghebbende en zijn gezin worden daarom zonder aankondiging geconfronteerd met jagers op hun percelen, terwijl de percelen ook wandelgebied zijn. Om deze reden verzoekt belanghebbende de korpschef van de politie Midden-Nederland om dergelijke documenten.

De korpschef geeft aan niet over documenten te beschikken waarop per perceel staat aangegeven wie daarop jachtrecht heeft. Jachtaktes worden niet op een dergelijke manier geregistreerd. De ABRvS oordeelt in hoger beroep over het verstrekken van de documenten dat de WOB geen verplichting bevat om gegevens te vervaardigen die niet in bestaande documenten zijn neergelegd, ongeacht de mate van inspanning.[12]

Waar eerst een inspanningsverplichting gold voor het bestuursorgaan die vergelijkbaar is met de inspanningsverplichting uit de fiscale informatieplicht van artikel 47 AWR (het redelijkerwijs kunnen beschikken), stelt de ABRvS nu dat een bestuursorgaan geen inspanningsverplichting meer heeft wat betreft het zelf opstellen van documenten.

**Met andere woorden: als de gegevens wel bestaan maar nog niet zijn opgenomen in documenten waarover het bestuursorgaan beschikt, is het bestuursorgaan niet verplicht die gegevens in documenten op te gaan nemen. De verplichting tot het verstrekken van documenten is beperkt tot die waarover het bestuursorgaan beschikt.**

De reden van het 'omgaan' van de ABRvS is te lezen in de uitspraak van 5 juni 2013[13]: de Afdeling is nu, anders dan voorheen van mening dat uit de tekst van artikel 3, eerste lid, WOB ("informatie neergelegd in documenten") blijkt dat alleen bestaande documenten verstrekt dienen te worden.

Een zo grammaticale interpretatie zou in fiscalibus niet zonder meer meebrengen dat dit 'omgaan' van de Afdeling ook voor de informatieverplichting van artikel 47 AWR geldt. Artikel 47 AWR is namelijk ruimer van opzet.

**Toch menen wij dat de tekst van artikel 47 AWR ruimte laat voor een grammaticale uitleg waardoor deze geen inspanningsverplichting omvat.**

Want een grammaticale uitleg van de begrippen 'verstrekken' en 'beschikbaar stellen' in artikel 47 AWR kan ons inziens evengoed met zich brengen dat de belastingplichtige de gevraagde informatie al in zijn bezit moet hebben, wil hij verplicht kunnen worden die te verstrekken. Wij achten een inspanningsverplichting voor belastingplichtigen ten aanzien van het opstellen van overzichten of specificaties dan ook niet langer van toepassing.

**Nu de overheid zich geen moeite meer hoeft te getroosten om beschikbare gegevens op te nemen in documenten, kan dat toch zeker ook niet (meer) van haar burgers worden verlangd?!**

[1] HR (belastingkamer) 25 januari 2002, [ECLI:NL:HR:2002:AD8475](#), BNB 2002/136. Zie ook HR (civiele kamer) 24 april 2015, [ECLI:NL:HR:2015:1137](#), V-N 2015/27.6 waarin de Staat in een civiel kort geding nakoming van artikel 47 AWR vorderde.

[2] [2] HR (belastingkamer) 25 januari 2002, [ECLI:NL:HR:2002:AD8475](#), BNB 2002/136, rechtsoverweging 3.3. en HR (civiele kamer) 24 april 2015, [ECLI:NL:HR:2015:1137](#), V-N 2015/27.6, rechtsoverweging 3.6.3.

[3] ABRvS 26 april 2006, [ECLI:NL:RVS:2006:AW3998](#), JB 2006/172, rechtsoverweging 2.3.1.

[4] ABRvS 20 juni 2007, [ECLI:NL:RVS:2007:BA7618](#), AB 2007/329, m.nt. P.J. Stolk.

[5] Zie ook de noot van Stolk bij ABRvS 14 februari 2018, [ECLI:NL:RVS:2018:466](#), AB 2018/118.

[6] M.W.C. Feteris, 'Formeel belastingrecht', (Fiscale handboeken), Kluwer:Deventer 2007, p. 272.

[7] Gerechtshof Amsterdam 2 februari 2006, [ECLI:NL:GHAMS:2006:AV1073](#), V-N 2006/29.8.

[8] Gerechtshof Amsterdam 2 februari 2006, [ECLI:NL:GHAMS:2006:AV1073](#), V-N 2006/29.8.

[9] Gerechtshof Amsterdam 2 februari 2006, [ECLI:NL:GHAMS:2006:AV1073](#), V-N 2006/29.8, rechtsoverweging 5.6.

[10] ABRvS 5 juni 2013, [ECLI:NL:RVS:2013:CA2102](#), Gst. 2013/80 – ABRvS 26 april 2016, [ECLI:NL:RVS:2016:1138](#), AB 2016/233 – ABRvS 14 februari 2018, [ECLI:NL:RVS:2018:466](#), AB 2018/118.

[11] ABRvS 14 februari 2018, [ECLI:NL:RVS:2018:466](#), AB 2018/118.

[12] ABRvS 14 februari 2018, [ECLI:NL:RVS:2018:466](#), AB 2018/118, ro 5.0.

[13] ABRvS 5 juni 2013, [ECLI:NL:RVS:2013:CA2102](#), Gst. 2013/80.