

## **Rechtmatigheid fiscale informatieverzoeken blijft de gemoederen bezighouden**

Begin deze maand was het derde internationale congres over de rechten van belastingbetalers. Dit is een congres van het IBFD voor wetenschappers, afgevaardigden van belastingdiensten, advocaten en belastingadviseurs. Het thema dat centraal stond was de rechtsbescherming van belastingplichtigen in geval van internationale uitwisseling van gegevens. Een zeer belangrijk onderwerp nu steeds meer informatie digitaal en bovendien automatisch wordt uitgewisseld. De rechten en plichten van belastingplichtigen in geval van fiscale informatieverzoeken houden sinds jaar en dag ook de nationale gemoederen bezig. Met de komst van de informatiebeschikking per 1 juli 2011, is in Nederland op het gebied van de fiscale rechtsbescherming een goede stap gezet. De discussie omtrent de rechtmatigheid van fiscale informatieverzoeken is sindsdien veelvuldig gevoerd in onze jurisprudentie. Ook recent weer stond deze discussie centraal in diverse uitspraken.

Steeds meer rechtsvragen ten aanzien van de informatiebeschikking zijn inmiddels in de jurisprudentie aan bod gekomen en beantwoord, bijvoorbeeld: omtrent tijdstip en inhoud of het al dan niet vervallen ervan. Steeds vaker is de jurisprudentie omtrent informatiebeschikkingen dan ook met name feitelijk van aard. Het arrest van de Hoge Raad van 13 april 2018<sup>[1]</sup> is daar een voorbeeld van. Het betrof een zogenoemd artikel 81 RO-arrest. Onder verwijzing naar een uitspraak van de Hoge Raad van 25 januari 2002<sup>[2]</sup> had het hof vastgesteld dat de belastingplichtige niet beschikte en niet kon beschikken over de gevraagde informatie, zodat de informatiebeschikking moest worden vernietigd.<sup>[3]</sup> Een dergelijk feitelijk oordeel is uiteraard niet meer vatbaar voor cassatie.

Desalniettemin leiden feitelijke situaties nog tot interessante juridische kwesties. Zo oordeelde Rechtbank Noord-Nederland op 19 april 2018<sup>[4]</sup> over de rechtmatigheid van een informatiebeschikking waarin de inspecteur als wettelijke grondslag van de informatiebeschikking slechts had verwezen naar artikel 47, lid 1, onderdeel a, AWR. Onder verwijzing naar een uitspraak van de Hoge Raad van 20 oktober 2017<sup>[5]</sup> herhaalde de rechtbank eerst welk soort vragen onder artikel 47, lid 1, onderdeel a, AWR kunnen worden gesteld: wie, wat, waar, wanneer, hoeveel-vragen voor "gegevens" en hoe en waarom-vragen naar "inlichtingen". Vervolgens oordeelde de rechtbank per vraag (of soort vraag) of die inderdaad binnen de reikwijdte van die grondslag viel. Daarbij werd nauwkeurig gekeken naar de periode waar de informatiebeschikking op zag en naar de informatieverplichting die met de specifieke vragen was gemoeid. Als gevolg daarvan concludeerde de rechtbank dat de informatiebeschikking moest worden vernietigd voor zover deze zag op perioden waarvoor reeds een aanslag was vastgesteld na de datum van de beschikking en voor zover

deze zag op vragen betreffende de administratieplicht van artikel 52 AWR, of betreffende het verstrekken van boeken, bescheiden, en gegevensdragers als bedoeld in artikel 47 lid 1, onderdeel b, AWR. Die artikelen stonden immers niet in de grondslag vermeld, zodat de reikwijdte van de informatiebeschikking niet op die verplichtingen zag. Overigens is dat een interpretatie van de rechtbank waar de inspecteur zich in deze zaak bij heeft neergelegd. Mogelijk dat daar door een andere instantie ooit anders over wordt gedacht, maar wat ons betreft heeft de rechtbank de reikwijdte op de juiste wijze geïnterpreteerd en beoordeeld.

### De informatiebeschikking is onder meer bedoeld voor de rechtsbescherming van belastingplichtigen tegenover de informatiehongerige overheid.

Deze per-vraag-benadering van de rechtbank onderschrijven wij dan ook. Met deze uitgebreide toets wordt de rechtsbescherming immers beter gewaarborgd dan een marginale toets op enkele formele vereisten. Immers, moeten de gevraagde stukken (ten onrechte) worden verstrekt, dan zijn de gevolgen van het al dan niet verstrekken ervan onomkeerbaar. Enerzijds geldt: ‘eens gegeven blijft gegeven’. Stukken die eenmaal zijn verstrekt, zijn moeilijk nog buiten beschouwing te laten in het vervolgtraject. Anderzijds zijn de mogelijke sancties voor het niet verstrekken van de stukken bijzonder zwaar: omkering en verzwaring van de bewijslast, maar ook strafrechtelijke sancties zijn mogelijk. Die (onomkeerbaarheid) van de gevolgen van een informatiebeschikking vereisen wat ons betreft de uitgebreide toets die ook de rechtbank hier hanteert. De per-vraag benadering moet naar onze mening dan ook steeds gehanteerd worden bij de beoordeling van de rechtmatigheid van een informatiebeschikking. Ook wanneer de grondslag van de informatiebeschikking veel breder wordt geformuleerd met een verwijzing naar artikel 47 AWR in het algemeen. Die formulering zien wij vaker. Naast de reikwijdte, doet de per-vraag beoordeling naar onze mening namelijk ook recht aan andere toetsingscriteria die de rechtbank hanteert: het nauwkeurigheidsvereiste en de mogelijkheid van omkering en verzwaring van de bewijslast. Immers, zonder die mogelijkheid, kan een informatiebeschikking niet in stand blijven. [6]

Een informatiebeschikking moet volgens de rechtbank voldoende concreet zijn geformuleerd ten aanzien van de verweten schending. Ten tijde van het opleggen van de informatiebeschikking moet de inspecteur immers een “vastomlijnd beeld hebben van de verplichtingen die volgens hem niet zijn nagekomen.” Dat volgt ook uit de parlementaire geschiedenis die de informatiebeschikking onder meer kwalificeert als een moment van heroverweging voor zowel de belastingplichtige als de inspecteur.[7] Dat sorteert enkel effect wanneer de informatiebeschikking voldoende nauwkeurig is.

## De informatiebeschikking kan derhalve evident niet worden gehanteerd voor een ‘fishing-expedition’, onder het mom van informatieverplichtingen van belastingplichtigen.

Bovendien oordeelt de rechtbank dat zij bij een onvoldoende concreet gemaakte schending niet kan vaststellen “of en in hoeverre” sprake is van een schending. Deze laatste opmerking is van groot belang. Bij een onvoldoende concrete informatiebeschikking zal de discussie omtrent het al dan niet voldoen aan de informatieverplichting anders nooit kunnen worden beslecht. En dat is naar onze mening in strijd met de rechtszekerheid en de rechtsbescherming die met de informatiebeschikking wordt beoogd.

Dat volgt bijvoorbeeld ook uit de uitspraak van Rechtbank Noord-Nederland van 26 april 2018.[8] In die uitspraak oordeelde de rechtbank dat de inspecteur niet tweemaal een inhoudelijk identieke informatiebeschikking mag opleggen. In deze zaak was belanghebbende in bezwaar en beroep gekomen tegen de informatiebeschikking en had de inspecteur na de bezwaarfase, maar nog voordat de informatiebeschikking onherroepelijk was komen vast te staan, naheffings- en navorderingsaanslagen opgelegd. Het hof heeft derhalve vastgesteld dat de informatiebeschikking is komen te vervallen. Nog voor die uitspraak heeft de inspecteur echter een tweede, inhoudelijk identieke informatiebeschikking opgelegd. De rechtbank oordeelt nu dat dat niet mag. Daarbij baseert de rechtbank zich op de parlementaire geschiedenis waaruit blijkt dat het initiatief tot het nemen van een informatiebeschikking bij de inspecteur ligt en dat wanneer hij dat niet doet, de discussie over de informatieverplichtingen daarmee is afgedaan. Volgens de rechtbank voorziet de parlementaire geschiedenis in een dergelijke situatie niet in een herkansingsmogelijkheid. Met name omdat ook expliciet wordt gewezen op de situatie dat de inspecteur tijdens de aanslagregelende fase of de bezwaarfase tegen de aanslag zich realiseert dat hij een informatiebeschikking op had moeten leggen.

De Hoge Raad oordeelde in zijn arrest van 16 januari 2016[9] dat de inspecteur in de bezwaarfase wel nog een informatiebeschikking mag nemen, mits dat niet indruist tegen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Daarvan zou bijvoorbeeld sprake kunnen zijn wanneer wel steeds om de informatie was gevraagd, maar niet is verstrekt en uiteindelijk een aanslag is opgelegd zonder dat op die verzoeken een informatiebeschikking is gevolgd. Maar een herkansingsmogelijkheid als de inspecteur in deze zaak van Rechtbank Noord-Nederland heeft genomen, wordt door de rechtbank dus niet gerechtvaardigd geacht. Wat ons betreft geheel terecht. Want ook in die situatie zouden anders zowel de rechtszekerheid als de rechtsbescherming ernstig in gedrang komen.

- [1] Hoge Raad 13 april 2018, [ECLI:NL:HR:2018:568](#).
- [2] Hoge Raad 25 januari 2002, [ECLI:NL:HR:2002:AD8475](#)
- [3] Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 11 juli 2017, [ECLI:NL:GHARL:2017:5864](#)
- [4] Rechtbank Noord-Nederland 19 april 2018, [RBNNE:2018:1439](#)
- [5] Hoge Raad 20 oktober 2017, [ECLI:NL:HR:2017:2654](#).
- [6] Hoge Raad 2 februari 2006, [ECLI:NL:HR:2006:AV0826](#)
- [7] Kamerstukken II, 2008-2009, 30 645, nr. 14, p.10 en 11.
- [8] Rechtbank Noord-Nederland 26 april 2018, [ECLI:NL:RBNNE:2018:1563](#)
- [9] Hoge Raad 16 januari 2016, [ECLI:NL:HR:2016:37](#).