

De omkering van de bewijslast: informatiebeschikking en vereiste aangifte

Naar aanleiding van Hof 's-Hertogenbosch 30 juni 2016, nr. 14/01008, ECLI:NL:GHSHE:2016:2664 & Hof 's-Hertogenbosch 14 juli 2016, nr. 15/01177, [ECLI:NL:GHSHE:2016:3001](#).

De omkering en verzwaring van de bewijslast blijft een terugkerend thema in de fiscale literatuur en jurisprudentie. Hoewel de rechtsbescherming er met de informatiebeschikking (artikel 52a AWR) op vooruit is gegaan, blijft deze regeling sinds de invoering daarvan de fiscale gemoederen bezig houden.

Recent heeft Hof 's-Hertogenbosch (1) geoordeeld dat de inspecteur in de bezwaarfase een informatiebeschikking mag nemen voor vragen die ook al in de aanslagregelende fase waren gesteld. Het Hof verwijst hiervoor naar het arrest van de Hoge Raad van 2 oktober 2015 (2) en oordeelt vervolgens dat het er niet toe doet dat de vragen in de bezwaarfase qua strekking overeen komen met die in de aanslagregelende fase.

De Hoge Raad heeft op 2 oktober 2015 geoordeeld dat het uitoefenen van de informatiebevoegdheden van artikel 47 AWR in de aanslagregelende fase er niet aan in de weg staat dat de Inspecteur die het bezwaar beoordeelt van dezelfde bevoegdheid gebruikt maakt (aldus van het recht om informatie in te winnen). Wel kunnen beginselen van behoorlijk bestuur zich volgens de Hoge Raad ertegen verzetten dat de Inspecteur in bezwaar van deze bevoegdheid gebruik maakt en deze laat volgen door een informatiebeschikking.

De vraag is toch nog of uit dit arrest van de Hoge Raad van 2 oktober 2015 mag worden afgeleid dat ter zake van vragen die in de aanslagregelende fase onbeantwoord zijn gebleven, in de bezwaarfase alsnog een informatiebeschikking mag worden genomen.

In de zaak die heeft geleid tot laatstgenoemd arrest had de inspecteur vragen gesteld voorafgaand aan de aanslag. Die vragen waren volgens de inspecteur niet dan wel onvoldoende beantwoord. Zonder een informatiebeschikking te nemen stelde de inspecteur de aanslag vast. In bezwaar nam de inspecteur een informatiebeschikking ter zake van dezelfde vragen. De vraag of dit was toegestaan is uiteindelijk aan de Hoge Raad voorgelegd.

De Hoge Raad heeft (onder meer) geoordeeld dat indien de inspecteur zijn bevoegdheden van artikel 47 AWR toepast voorafgaand aan het vaststellen van de aanslag zonder een informatiebeschikking te nemen, dit niet betekent dat de inspecteur het recht heeft verspeeld om bij het uitoefenen van die bevoegdheid in de bezwaarfase een informatiebeschikking te nemen. Beginselen van behoorlijk bestuur kunnen zich hiertegen evenwel verzetten, volgens de Hoge Raad. Het feit dat de inspecteur in de fase voorafgaand aan de aanslag geen informatiebeschikking heeft genomen doet daaraan niet af. "De enkele omstandigheid" dat de inspecteur de aanslag heeft vastgesteld zonder ter zake van het niet het-voldoen aan de in artikel 47 AWR genoemde verplichtingen een informatiebeschikking te nemen, brengt volgens

de Hoge Raad niet mee dat dat het vaststellen van een informatiebeschikking in bezwaar onverenigbaar is met beginselen van behoorlijk bestuur.

Ons inziens wordt een te ruime werking aan dit arrest toegekend. Dient niet een onderscheid te worden gemaakt tussen vragen die in bezwaar worden herhaald en nieuwe vragen in bezwaar? Alleen in dit laatste geval staat het de Inspecteur volgens ons vrij om in bezwaar – bij niet verstrekken van de informatie – een informatiebeschikking af te geven. Indien in de aanslagregelende fase vragen worden gesteld, die niet worden beantwoord, kan de Inspecteur in diezelfde fase een informatiebeschikking nemen. Ziet hij daarvan af, dan kan de Inspecteur in bezwaar niet alsnog ter zake van dezelfde vragen een informatiebeschikking nemen. Deze situatie wijkt immers niet wezenlijk af van die waarin de Inspecteur een informatiebeschikking neemt en ondanks dat deze nog niet onherroepelijk is een aanslag vaststelt. In dat geval vervalt volgens artikel 52a, lid 3, AWR de informatiebeschikking.

Het kan niet zo zijn dat het maken van bezwaar de processuele positie van de belastingplichtige op dit onderdeel verslechtert.

Een andere lezing levert strijd op met het aan het verbod van reformatio in peius ten grondslag liggende rechtszekerheidsbeginsel. Wij kunnen het oordeel van het Hof hierin dan ook niet volgen.

De bewijslast kan ook worden omgekeerd en verzwaard indien niet de vereiste aangifte is gedaan. Al heel lang is het hierbij de vraag wanneer de vereiste aangifte niet is gedaan. De Hoge Raad heeft al in 2009 geprobeerd hierin duidelijkheid te verschaffen. In zijn arrest van 30 oktober 2009 (3) heeft de Hoge Raad geoordeeld dat inhoudelijke gebreken kunnen leiden tot het oordeel dat niet de vereiste aangifte is gedaan, indien sprake is van een gebrek dat ertoe leidt dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Dit verschil moet volgens de Hoge Raad ook op zichzelf beschouwd aanzienlijk zijn. Bovendien moet de belastingplichtige hebben geweten of moest hij zich ervan bewust zijn geweest dat een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven. Maar wanneer is nu sprake van een verhoudingsgewijs aanzienlijk bedrag? In 2015 heeft de Hoge Raad (4) dat een verschil van 19% “op zichzelf beschouwd en verhoudingsgewijs aanzienlijk” is. Maar (ook) in de lagere rechtspraak zijn vele percentages voorbij gekomen.

Hof 's-Hertogenbosch heeft recent (5) geoordeeld dat van een verhoudingsgewijs (“in relatieve zin”) aanzienlijk verschil pas sprake is bij een verschil van 10% (of meer). Het Hof wil hiermee kennelijk duidelijkheid scheppen in de wisselende rechtspraak.

Ons inziens zou het mooi zijn als wordt aangesloten bij de regeling van artikel 16, lid 2, onderdeel c, AWR. Daarin is bepaald wanneer bij een fout van de Belastingdienst kan worden nagevorderd. De wetgever heeft hierin een wettelijk vermoeden opgenomen van de kenbaarheid van een fout. Van die kenbaarheid is volgens de wetgever in elk geval sprake indien de te weinig geheven belasting ten minste 30% van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting bedraagt. Indien dit wordt doorgetrokken (of eigenlijk terug in de tijd wordt getrokken) naar de aangifte, zou met een verschil van 30% de bewustheid zijn gegeven.

Zullen we die 30% dan maar als uitgangspunt nemen Hoge Raad?

Verwijzingen:

- (1) Hof 's-Hertogenbosch 30 juni 2016, nr. 14/01008, [ECLI:NL:GHSHE:2016:2664](#).
- (2) HR 2 oktober 2015, nr. 14/06080, [ECLI:NL:HR:2015:2895](#).
- (3) HR 30 oktober 2009, nr. 07/10513, [ECLI:NL:HR:2009:BH1083](#).
- (4) HR 24 april 2015, nr. 14/04104, [ECLI:NL:HR:2015:1083](#).
- (5) Hof 's-Hertogenbosch 14 juli 2016, nr. 15/01177, [ECLI:NL:GHSHE:2016:3001](#).