

Rechtsbescherming informatiebeschikking: één stap vooruit, twee stappen terug

n.a.v. HR 10 februari 2017, [ECLI:NL:HR:2017:130](#) en HR 10 februari 2017, [ECLI:NL:HR:2017:192](#)

In twee arresten van vrijdag 10 februari 2017 geeft de Hoge Raad rechtsregels over de informatiebeschikking. Deze rechtsregels zien op de taakverdeling tussen de rechter die over de informatiebeschikking oordeelt en de rechter die in een later stadium over de aanslag oordeelt.

In een procedure over de informatiebeschikking kunnen grofweg twee vragen een rol spelen:

1. Zijn de door de inspecteur gestelde vragen rechtmatig, dus vallen de vragen binnen de bevoegdheden van artikel 47 AWR;
2. Zijn de door de inspecteur gestelde vragen voldoende beantwoord.

De Hoge Raad oordeelt dat de vraag over de rechtmatigheid van het informatieverzoek alleen in de procedure over de informatiebeschikking aan de orde kan komen. Het oordeel van de rechter in de procedure over de informatiebeschikking over de onrechtmatigheid van het informatieverzoek moet door de rechter die over de aanslag oordeelt worden gevolgd.

Hiernaast kan de vraag of een onherroepelijk vaststaande informatiebeschikking tot omkering en verzwaring van de bewijslast dient te leiden in alle gevallen en een procedure over de aanslag aan de orde worden gesteld. Situaties waarin een onherroepelijk vaststaande informatiebeschikking niet sowieso tot omkering en verzwaring van de bewijslast leidt zijn de volgende:

1. In de uitspraak over de informatiebeschikking stelt de rechter een termijn waarbinnen alsnog de mogelijkheid wordt geboden aan de informatieverplichtingen te voldoen. Indien de informatie alsnog is verstrekt, dient in de procedure over de aanslag de omkering en verzwaring van de bewijslast niet te worden toegepast;
2. Pas in de procedure over de aanslag kan volledig worden overzien of het gebrek aan medewerking van de belastingplichtige van zodanig gewicht is dat daardoor omkering en verzwaring van de bewijslast gerechtvaardigd is.

Ook naast deze twee door de Hoge Raad genoemde situaties mag de rechter die over de aanslag oordeelt, beoordelen of omkering en verzwaring van de bewijslast een passende sanctie is. De Hoge Raad wil hiermee afbakeningsschillen voorkomen. Het gevolg hiervan is dat in een procedure tegen een aanslag waarbij een informatiebeschikking onherroepelijk vaststaat ten volle kan worden opgekomen tegen omkering en verzwaring van de bewijslast. Het is belangrijk in de procedure tegen de aanslag goed in kaart te brengen wat het geconstateerde gebrek is en hoe dit zich verhoudt tot de opgelegde aanslag. Ziet dit maar op een klein deel van de correcties? Heeft de belastingplichtige zodanige relevante informatie verstrekt dat het niet verstrekte deel daarbij in het niet valt?

De enige afbakening die is gemaakt ziet op oordelen over de rechtmatigheid van het informatieverzoek. Daarover mag de rechter die over de aanslag oordeelt niet meer oordelen. Deze ruime uitleg brengt ons inziens mee dat indien bewust ervoor wordt gekozen niet tegen de informatiebeschikking te procederen - bijvoorbeeld omdat deze procedure tijdrovend is - in de procedure tegen de aanslag kan worden opgekomen tegen de omkering en verzwaring van de bewijslast. De rechtmatigheid van het informatieverzoek kan dan echter niet meer worden betwist hetgeen in veel gevallen juist een belangrijk verweer is in

een procedure tegen de informatiebeschikking. Deze keuze dient dan ook goed te worden afgewogen.

Het arrest van de Hoge Raad biedt rechtsbescherming voor belastingplichtigen die niet hebben begrepen dat zij tegen de informatiebeschikking bezwaar kunnen maken. Of als zij dit wel begrijpen dat zij niet weten wat de gevolgen zijn van een informatiebeschikking die onherroepelijk vaststaat waardoor zij geen bezwaar maken. Dit arrest brengt mee dat een belastingplichtige in deze gevallen in de procedure over de aanslag niet sowieso met omkering en verzwaring van de bewijslast wordt geconfronteerd. Hij kan ook in die procedure nog aanvoeren dat hij (inmiddels) wel aan de informatieverplichtingen heeft voldaan. Dit komt de rechtsbescherming ten goede. Wij menen dat de rechter die over de aanslag oordeelt ook de rechtmatigheid van de vragen zou mogen beoordelen als de belastingplichtige aannemelijk kan maken dat hij wegens onvoldoende kennis over het procesrecht geen bezwaar tegen de informatiebeschikking heeft gemaakt.

Daarnaast geldt dat in de procedure tegen de informatiebeschikking door de rechter een oordeel mag worden gegeven over de vraag of de schending kan leiden tot toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast. Dit houdt ook in dat als de rechter die over de informatiebeschikking oordeelt van oordeel is dat geconstateerde informatieverzuimen niet tot omkering en verzwaring van de bewijslast kunnen leiden, hij zal moeten oordelen dat de informatiebeschikking in zijn geheel, ofwel voor dat deel, niet in stand kan blijven.

De Hoge Raad overweegt expliciet dat de vraag of omkering en verzwaring van de bewijslast op haar plaats is ook (en eventueel opnieuw) aan de orde kan worden gesteld in een procedure over de aanslag.

Het is goed dat de vraag of omkering en verzwaring van de bewijslast op zijn plaats is ook kan worden beoordeeld door de rechter die over de aanslag beslist. Als de informatiebeschikking is vernietigd moet de rechter die over de aanslag oordeelt daarvan uitgaan. Omkering en verzwaring van de bewijslast kan door de rechter die over de aanslag oordeelt alleen worden toegepast als de inspecteur aannemelijk maakt dat niet de vereiste aangifte is gedaan. De vraag is hoe de rechter hiermee om moet gaan als een informatiebeschikking gedeeltelijk in stand blijft. Het deel van het informatieverzoek waarvoor de informatiebeschikking is vernietigd, ligt dan niet meer ter beoordeling bij de rechter die over de aanslag oordeelt. Een (her)overweging van toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast vindt dan alleen plaats voor zover de informatiebeschikking onherroepelijk vaststaat. Met deze rechtsregels geeft de Hoge Raad een goede invulling aan de rechtsbescherming van belastingplichtigen tegen controlehandelingen van de Belastingdienst.

Tegelijkertijd rekt de Hoge Raad de informatieverlichtingen verder op. In het tweede arrest geeft de Hoge Raad als algemene rechtsregel dat degene aan wie een informatieverzoek is gedaan en die toegang heeft tot door een derde ter beschikking gestelde gegevensdragers gehouden is bij het beantwoorden van de vragen van die gegevensdragers gebruik te maken en die voor raadpleging ter beschikking te stellen aan de inspecteur. In de bij de Hoge Raad voorliggende zaak kunnen wij dit oordeel volgen. Echter, de vraag is hoe ver dit in de praktijk zal gaan. Daarbij zal de vraag aan de orde kan komen wanneer sprake is van toegang tot door een derde ter beschikking gestelde gegevens. Wat is nodig om toegang te verkrijgen? Waar ligt de grens? Wij menen dat in ieder geval van een belastingplichtige niet kan worden verlangd dat hij gaat procederen om toegang tot informatie bij een derde zoals een bank te verkrijgen. De vraag of dat kan worden verlangd is door de Hoge Raad nog niet

beantwoord.¹ Wat ons betreft moet deze rechtsregel van de Hoge Raad beperkt worden uitgelegd en is van belang dat de belastingplichtige als gevolg van een eenvoudig verzoek toegang tot de informatie kan verkrijgen. Als hij dat niet kan valt het verstrekken van die informatie ons inziens niet onder artikel 47, lid 1, letters a, en b, AWR maar kan de inspecteur zijn bevoegdheid gebruiken de gegevens zelf bij de derde (administratieplichtige) te vorderen.

¹ Hof 's-Gravenhage oordeelde in de uitspraak van 11 januari 2012, [ECLI:NL:GHSGR:2012:BV2117](#) dat de belanghebbende niet kan worden verplicht door middel van een rechtszaak zijn verzoek om informatie aan een Stiftung af te dwingen. Hof Amsterdam oordeelde in de uitspraak van 1 mei 2014, [ECLI:NL:GHAMS:2014:1797](#) dat van een belanghebbende wel kan worden verwacht dat hij een procedure start. Tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingesteld.