

Rechtsbescherming door de informatiebeschikking

Marieke Buijs

Erasmus Universiteit Rotterdam
m.buijs1995@gmail.com

Abstract

De informatiebeschikking uit artikel 52a Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna te noemen: AWR) is sinds 1 juli 2011 een feit. Het belangrijkste doel van deze regeling was om de rechtsbescherming voor de belastingplichtige te verbeteren binnen het stelsel van de informatieverplichting. De vraag is, zes jaar later, of inderdaad te spreken is van een verbeterde rechtspositie.

Kernwoorden

Rechtsbescherming, informatiebeschikking, 52a AWR

Balanceren in het belastingrecht: de verticale verhouding

Rechtsbescherming is binnen de democratische rechtsstaat een groot goed. Rechtsbescherming gaat immers over de mogelijkheden voor een belanghebbende om actie te ondernemen tegen beslissingen en handelingen van de overheid, waarbij de overheid gebonden wordt aan het recht. In het belastingrecht lijkt de belastingplichtige echter vaak aan het kortste eind te trekken door bijvoorbeeld de reikwijdte van de informatieverplichting (zie artikel 47 AWR). Deze 'beperkte' rol van rechtsbescherming lijkt in lijn met de verticale verhouding tussen de overheid en de burger in het belastingrecht; belastingen zijn immers onvrijwillige, verplichte betalingen aan de overheid waar geen individueel aanwijsbare tegenprestatie tegenover staat, waarbij de belastingen als de 'prijs van beschaving' bestempeld kunnen worden, maar ook als een vorm van 'gelegaliseerde diefstal'.

Een betere rechtsbescherming voor de belastingplichtige kan van invloed zijn op de wijze waarop de belastingplichtige de betalingsverplichting ziet en de bereidheid van de belastingplichtige om aan deze betalingsverplichting te voldoen, maar kan aan de andere kant de inspecteur beperken in zijn bevoegd-

heden met betrekking tot de heffing van belasting. Voor 1 juli 2011 vond de wetgever het balanceerpunt tussen de visies van de belastingplichtige en de inspecteur niet in evenwicht; er werd een tekort geconstateerd in de rechtsbescherming van de belastingplichtige tegenover de bevoegdheden van de inspecteur in het kader van de informatieverplichting omdat de belastingplichtige niet tegen het verzoek van de inspecteur op kon komen zonder bijvoorbeeld strafvervolgning te riskeren. Een poging om de rechtsbescherming in de AWR te verbeteren en daarmee de verticale verhouding weer evenwichtig te krijgen, is omgezet in de informatiebeschikking in artikel 52a:

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.

2. De termijn voor de vaststelling van een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of het nemen van een beschikking wordt verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking waarin wordt vastgesteld dat de belastingplichtige niet of niet volledig aan zijn verplichtingen heeft voldaan en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan of wordt vernietigd.

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.

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.

De logische vraag om te stellen, zes jaar na de ingangsdatum, is of deze regeling de rechtspositie van de belastingplichtige daadwerkelijk verbeterd heeft. Het onderzoek 'Evaluatie wet-Dezentje' dat eind 2016 is verschenen omtrent dit onderwerp onderstreept de relevantie van het stellen van deze vraag.

De werking van de informatiebeschikking

Voor een goed zicht op de gevolgen van de regeling van de informatiebeschikking voor de rechtspositie van de belastingplichtige, is een beter begrip van de werking van de informatiebeschikking noodzakelijk. De informatiebeschikking is in de kern een voor bezwaar vatbare beschikking die afgegeven wordt door de inspecteur als niet (volledig) aan de informatieverplichting uit artikel 47 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen is voldaan door de belastingplichtige. Een informatieverzoek was voorheen wel een beschikking in de zin van artikel 1:3 lid 2 Algemene wet bestuursrecht, maar geen beschikking die voor bezwaar vatbaar was op grond van artikel 26 AWR, waardoor de belastingplichtige het informatieverzoek niet aan kon vechten. In de informatiebeschikking wordt het informatieverzoek herhaald en wordt de belastingplichtige op de hoogte gesteld van de omkering en verzwaring van de bewijslast als bedoeld in artikel 25 lid 3 en artikel 27e (zie het eerste lid van artikel 52a).

De omkering en verzwaring van de bewijslast is een van de sancties waarmee de belastingplichtige geconfronteerd wordt indien hij niet, niet tijdig en/of niet volledig voldoet aan de informatieverplichting. Deze sanctie houdt in dat de belastingplichtige overtuigend moet aantonen dat de aanslag onjuist is, terwijl in de uitgangssituatie de inspecteur aannemelijk moet maken dat de aanslag juist is. Door de regeling van de informatiebeschikking heeft de rechter (in eerste aanleg en hoger beroep) de mogelijkheid de termijn te verlengen waarin de belastingplichtige met de gevraagde informatie kan komen, waardoor deze sanctie uit zal blijven (zie artikel 27e lid 2 en artikel 27h lid 2 AWR). Andere sancties kunnen bestaan uit

verzuimboetes, maar ook strafrechtelijke vervolging.

Om de balans in de verticale verhouding tussen overheid en burger te bewaren, is de bepaling van artikel 52a lid 4 AWR opgenomen. Door deze bepaling blijft de bevoegdheid van de inspecteur in stand om via de burgerlijke rechter nakoming van een verplichting af te dwingen met behulp van een dwangsom (in een kortgedingprocedure), zonder dat daar een onherroepelijk geworden informatiebeschikking voor vereist is. Hierbij heeft de wetgever in de parlementaire geschiedenis wel bij opgemerkt dat het bedoeld is voor de bijzondere situatie waarin de belastingplichtige iedere vorm van medewerking weigert. Immers, door de bestaande sancties als verzuimboetes, de omkering en verzwaring van de bewijslast en de strafrechtelijke vervolging wordt de belastingplichtige wel gestraft, maar komt de gevraagde informatie niet altijd boven water. In een civielrechtelijke procedure kan de inspecteur deze informatie afdwingen met behulp van een dwangsom.

De rechtspositie van de belastingplichtige: een toetsingskader

De werking van rechtsbescherming in het kader van de informatiebeschikking is goed af te lezen uit de veranderingen in de rechtspositie van de belastingplichtige. Deze veranderingen heb ik uiteengezet aan de hand van een literatuur-analyse en een jurisprudentieonderzoek. De rechtspositie, de wettelijke omstandigheid waarin iemand verkeert met betrekking tot zijn rechten en plichten, valt uiteen in een drietal factoren in de literatuur, te weten de rechtsbescherming, rechtszekerheid en (on)geschreven beginselen. Het toetsingskader voor de rechtspositie van de belastingplichtige ziet er dan concreet als volgt uit:

1. Rechtsbescherming

a. Toegang tot de rechter;

In hoeverre is het mogelijk voor de belastingplichtige om een gang naar de rechter te maken?

b. Verdragsrechtelijke beginselen (de focus ligt hier op het nemo tenetur-beginsel);

In hoeverre ontleent de belastingplichtige bescherming aan het

nemo tenetur-beginsel (het verbod op zelfincriminatie, men hoeft niet aan zijn eigen veroordeling mee te werken)?

2. Rechtszekerheid

a. *Lex-certainbeginsel*;

Zijn wetsbepalingen voldoende duidelijk en kenbaar voor de belastingplichtige?

b. *Verbod op terugwerkende kracht*;

Wordt de burger aangesproken voor regels die ten tijde van het handelen nog niet bestonden?

3. Algemene beginselen van behoorlijk bestuur (zorgvuldigheidsbeginsel)

a. *Evenredigheidsbeginsel*;

Zijn de nadelige gevolgen voor de belastingplichtige onevenredig in verhouding tot het met het te dienen doel van het besluit van de inspecteur?

b. *Beginsel van 'fair play'*;

Heeft de inspecteur de belastingplichtige voldoende gelegenheid geboden om zijn rechten geldend te maken, waarbij de belastingplichtige en inspecteur elkaar met 'gelijke middelen' kunnen bestrijden, zonder dat de grote ongelijkheid tussen partijen automatisch tot het gelijk van de inspecteur leidt ('equality of arms')?

In het toetsingskader kunnen deze drie factoren goed onderscheiden worden, in de praktijk is het lastiger om een lijn te trekken. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur spelen voornamelijk een rol bij de rechter en zullen daarmee in de vergelijking tussen de situatie voor en na de introductie van de informatiebeschikking samenlopen met de toegang tot de rechter. De rechtspositie van de belastingplichtige wordt daardoor in de praktijk voornamelijk ingevuld door de onderdelen 'rechtsbescherming' en 'rechtszekerheid'.

Verreweg de meeste uitspraken uit het jurisprudentieonderzoek gingen over de

zogenoemde 'KB-Luxbankzaken'. Dit zijn zaken waarin belastingplichtigen buitenlandse spaarrekeningen verzwegen en waarbij de inspecteur probeerde te achterhalen aan de hand van microfiches wie rekeninghouder was van welke rekeningen met welk saldo.

De vergelijking: theorie en praktijk

De grootste veranderingen in de rechtspositie van de belastingplichtige liggen in de toegang tot de rechter. Naast het feit dat deze toegang mogelijk werd door de werking van artikel 26 AWR, is een belangrijk (verbeter)punt dat de rechter op grond van de artikelen 27e lid 2 en 27h lid 2 over de bevoegdheid beschikt om de termijnen te verlengen waarin de belastingplichtige na de procedure alsnog aan zijn verplichting kan voldoen zonder dat hij met sancties wordt geconfronteerd. Dit is mijns inziens de belangrijkste verbetering in de positie van de belastingplichtige; hij wordt op die wijze beschermd tegen de (zware) sancties die zonder de informatiebeschikking zouden intreden. Daarnaast krijgen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur eerder betekenis door de 'verbrede' rechtsingang: de rechter komt eerder aan toetsing toe en kan daardoor (verdere) schending van de beginselen voorkomen.

Vervolgens is het passend een kanttekening (en in feite geen verandering) te plaatsen bij de zojuist genoemde 'verbrede' rechtsingang: de civiele procedure voor de inspecteur is een mogelijkheid gebleven zonder onherroepelijke informatiebeschikking. De rechtspraak heeft zich niet aangesloten bij de visie van de parlementaire geschiedenis wat betreft de uitzonderingsgevallen en geeft aan dat deze route juist een waarborg is voor de inspecteur om de informatie op tafel te krijgen. De kortgedingprocedure staat in het kader van de informatiebeschikking naar mijn mening echter haaks op het 'fair play' beginsel, hetgeen onbesproken blijft in de rechtspraak. De rechtspraak heeft ervoor gekozen de inspecteur de hand boven het hoofd te houden, met het oog op het belang van de heffing. Artikel 52a AWR werd door de rechtspraak juist als waarborg gezien voor de inspecteur voor de nakoming van de informatieverplichting omdat de ge-

vraagde informatie niet per definitie boven tafel komt met behulp van de sancties binnen de AWR. Daarnaast bleek uit de uitspraken dat de rechtspraak de toegang tot de burgerlijke rechter juist in overeenstemming achtte met het doel van de bevoegdheid van de inspecteur met betrekking tot het opvragen van informatie. Een beperking als de wetgever voor ogen had, past niet bij een dergelijke doelstelling.

De veranderingen die zich hebben voorgedaan in de rechtspositie die betrekking hebben op het nemo tenetur-beginsel zien er niet bepaald rooskleurig uit in de recente ontwikkelingen. De belastingplichtige kan bij de rechter pas verzekerd worden van het feit dat het (bewijs)-materiaal niet voor de beboeting gebruikt gaat worden, maar nu al het *bestaande materiaal* wilsonafhankelijk materiaal betreft, is de reikwijdte van het nemo tenetur-beginsel zeer gering geworden. De verkrijging van wilsafhankelijk materiaal dat nog wel onder de reikwijdte van het beginsel valt, kan via de civiele procedure verkregen worden zolang het gebruikt wordt voor heffingsdoeleinden. Dit betekent echter geen uitsluitel van het gebruik voor beboeting, daar de nationale autoriteiten hier waarborgen voor dienen te geven, die in Nederland ontbreken. De nationale rechter neemt hier de taak op zich, waarbij de belastingplichtige lang in onzekerheid blijft over het gebruik van het wilsafhankelijke materiaal. Daarbij wordt de informatiebeschikking niet beschouwd als een dwangmiddel tot de afgifte van (bewijs)materiaal, waardoor de informatiebeschikking buiten de reikwijdte van de waarborg door de rechter valt. Hier was discussie over in de rechtspraak omdat de onherroepelijkheid van de informatiebeschikking wel gepaard gaat met de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast. De Hoge Raad gaf aan dat de informatiebeschikking op zichzelf geen maatregel is met het doel om navordering af te dwingen, dit in tegenstelling tot een dwangsom. Deze beperkte interpretatie van de informatiebeschikking, in combinatie met de overige beslissingen omtrent het nemo tenetur-beginsel hebben geen gunstige invloed op de rechtspositie van de belastingplichtige. Deze ontwikkelingen verzwakken de rechtspositie van de belastingplichtige wanneer hij tegenover de inspecteur komt te staan in de rechtszaal doordat een beroep op het nemo tenetur-beginsel niet snel zal slagen.

Hoewel in de rechtspraak ook onduidelijkheid heerste over het ingangsmoment van de informatiebeschikking, heeft de Hoge Raad mijns inziens de betreffende zaken goed opgelost door de informatiebeschikking onmiddellijke werking toe te kennen. Het was praktischer geweest als de wetgever in een overgangsregeling had voorzien, maar het probleem is evengoed de wereld uitgeholpen.

Ook de term ‘beschikking’ zorgde in de rechtspraak voor wat onduidelijkheid doordat betoogd werd dat de term alleen de uitspraak op bezwaar zou omvatten. De Hoge Raad maakte hier korte metten mee en bepaalde dat de term ‘beschikking’ *tevens* de uitspraak op bezwaar omvatte. Een kanttekening hierbij is wel dat de inspecteur in de bezwaarfase nogmaals zijn informatiebevoegdheden kan uitoefenen, wat nadelig kan zijn voor de belastingplichtige. Dit was voorheen echter ook al mogelijk en past bij het principe van bezwaar. Pas in (hoger) beroep verliest de inspecteur ten overstaan van de rechter een deel van zijn bevoegdheden door het beginsel ‘equality of arms’. Voor de belastingplichtige zorgt de informatiebeschikking mijns inziens wel voor kenbaardere rechtsgevolgen door de werking van het eerste lid van artikel 52a AWR.

Rechtsbescherming tegenover de ‘prijs van beschaving’

Vormt de regeling omtrent de informatiebeschikking een verbetering voor de rechtspositie van de belastingplichtige ten opzichte van de situatie voor deze regeling? In mijn optiek is de rechtspositie van de belastingplichtige verbeterd door de introductie van de regeling van de informatiebeschikking, mede door de verbrede toegang tot de rechter en de verlenging van de termijnen voor het alsnog nakomen van de informatieverplichting, maar wel zie ik ruimte voor verdere verbetering; juist binnen de rechtsbescherming die genoten wordt door toegang tot de rechter valt er nog veel te verbeteren.

Hierbij kan wel een kritische noot worden gemaakt. De ‘KB-Luxbankzaken’ zijn in zoverre kenmerkend voor de problematiek omtrent dit onderwerp omdat zij de houding van de rechtspraak ten opzichte van de positie van de belastingplichtige nader verklaren. Deze zaken maken immers meteen duidelijk *waarom* de gerechtshoven het belang van de belasting-

heffing aankaartten, omdat het belang van een juiste belastingheffing in dergelijke zaken haaks staat op het idee van rechtsbescherming. De belastingplichtige die beschermd wordt in deze zaken is immers ook de belastingplichtige die de inspecteur belemmert in zijn heffingsbevoegdheden door het achterhouden van informatie.

De verticale relatie tussen overheid en burger komt derhalve op gespannen voet te staan doordat belangen (die van begin af aan al uiteenlopend zijn) elkaars complete tegenbeelden vormen. In situaties zoals in de 'KB-Luxbankzaken' is er voor de inspecteur geen andere manier om aan de gevraagde informatie te komen en is de civiele procedure de enige weg om de belastingplichtige te dwingen de informatie af te geven. Daarom benadrukt de rechtspraak het belang van de openstaande civiele route voor de inspecteur, ondanks de impact hiervan op de rechtsbescherming van de belastingplichtige.

Een betere optie en een afgewogen compromis is daarom wellicht om de onherroepelijke informatiebeschikking te koppelen aan de civiele rechtsingang, net zoals het geval is bij de andere sancties die op het niet-voldoen aan de informatieverplichting staan. Op deze wijze blijft de civiele route openstaan voor de inspecteur, maar moet hij hier wel mee wachten tot de belastingplichtige alle mogelijkheden heeft gehad aan het informatieverzoek te voldoen na de beslissing van de rechter over de rechtmatigheid van het verzoek. Dit lijkt mij meer in lijn met het idee van de twee belangen tegen elkaar afgewogen dan in de huidige situatie het geval is.

In mijn onderzoek zijn vanwege de beperkte omvang een aantal onderwerpen uitgesloten. Hierbij valt te denken aan bijvoorbeeld een breder onderzoek naar het nemo tenetur-beginsel, dat verder buiten dit onderzoek viel. Bovendien gaat dit onderzoek uit van de belastingplichtige zelf, terwijl de informatieverplichting zich ook uitstrekt naar derden. Wellicht dat in een vervolgonderzoek deze onderwerpen nader onderzocht kunnen worden.

Daarnaast ontbreekt een schakelbepaling als artikel 27h lid 2 AWR voor de cassatieprocedure. Dit kan te verklaren zijn door het gegeven dat de Hoge Raad een cassatierechter

is. Dit betekent dat een belastingplichtige bij het indienen van zijn cassatieberoep rekening moet houden met de drempel dat nakoming van zijn informatieverplichting niet meer mogelijk is doordat de Hoge Raad deze termijn niet verlengt. Een mogelijke verklaring zou verder kunnen zijn dat de Hoge Raad over de bevoegdheid beschikt om de zaak terug te verwijzen naar een gerechtshof, die wel de mogelijkheid heeft om de termijnen te verlengen. Dit lijkt echter behoorlijk omslachtig en is bovendien niet consequent, waardoor deze structuur geen bijdrage zal leveren aan de rechtszekerheid.

De administratieplicht uit artikel 52 AWR verdient hier ook een bijzondere vermelding, mede in combinatie gelezen met artikel 54 AWR, een overmachtsbepaling. De informatiebeschikking brengt geen verbetering mee voor administratieplichtigen wat betreft de verlengde termijnen; geen administratie is immers geen administratie. Beroep op overmacht zou een uitkomst kunnen zijn voor de administratieplichtige die zich met een informatiebeschikking geconfronteerd ziet door de werking van artikel 54 AWR. Een onderzoek naar dit onderwerp zou zeer wenselijk zijn; de informatiebeschikking beoogt de rechtsbescherming van zowel de informatieplichtige als de administratieplichtige te verbeteren en genoeg nemen met een kleine verbetering voor de informatieplichtige zou de informatiebeschikking als geheel geen eer aandoen.

Uiteindelijk moet, ondanks de kleine disbalans op de weegschaal, afgesloten worden met de opmerking dat het ook in het (indirecte) belang van de belastingplichtige is dat de belastingheffing op een juiste wijze kan plaatsvinden; uiteindelijk vormen belastingen toch de prijs voor onze beschaving en daar profiteert elke belastingplichtige van.

Rol van de student

Dit onderzoek is geschreven ten behoeve van de afsluiting van de bachelor Fiscaal Recht aan de Erasmus Universiteit door Marieke Buijs. Het onderwerp is goedgekeurd door mevrouw mr. C.M. Hofman en onder haar begeleiding is het onderzoek tot stand gekomen. De student was verantwoordelijk voor het uitvoeren van het literatuur- en jurisprudentieonderzoek en het schrijven van de scriptie.

Referenties

1. L.A. de Blicck, *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2015.
2. M. Hendriks, 'Een zorgenkindje: de (fiscale) rechtsbescherming', *NTFR* 2015/2812.
3. E.C.G. Okhuizen (red.), *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag: Boom juridisch 2016.
4. P.M. van Schie e.a., *Belastingrecht in Hoofdlijnen*, Deventer: Kluwer 2014, p. 3 en p. 197.
5. H.S. Taekema, A.M.P. Gaakeer en M.A. Loth, *Recht in context. Een inleiding tot de rechtswetenschap*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2013, p. 134 – 138.

6. A.K.J.M. van Steenberg en M. van Londen, 'Evaluatie wet-Dezentjé', Belastingdienst/CKC/Domein Onderzoek 2016, www.eerstekamer.nl/overig/20161130/evaluatie_wet_dezentje_september/document3/f=/vk9okxvoedwg.pdf (online, laatst bijgewerkt 5 juli 2017).

7. *Handelingen II*, 2007/08, nr. 75, p. 5237 – 5245.
8. *Kamerstukken II*, 2008/09, 30 645, nr. 14.
9. *Stb.* 2011, 265.

10. Hof 's-Hertogenbosch 31 januari 2012, ECLI:NL:GHSHE:2012:BV2696.
11. Hof 's-Gravenhage 24 april 2012, ECLI:NL:GHSGR:2012:BW4595.

12. HR 4 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM0137.
13. HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640.
14. HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144.
15. HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1130.
16. HR 2 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2903 mt. nt. E.B. Pechler.
17. HR 2 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2895.