

Is het nooit genoeg? Hoever mogen ze gaan? De onstilbare informatiehonger van de Belastingdienst

In dit blog zal de informatieverplichting van de belastingplichtige worden besproken in het kader van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Ook zullen de grenzen worden besproken waarbinnen de inspecteur zijn informatie-/inzagerecht moet uitoefenen.

De Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) geeft de Belastingdienst verregaande bevoegdheden om informatie te eisen van (potentieel) belastingplichtigen en zelfs bij derden. Belastingplichtigen hebben naast hun primaire verplichting – het doen van aangifte -, een informatieverplichting. Omdat de belastingplichtige doorgaans een informatievoorsprong heeft op de inspecteur, heeft de wetgever ervoor gekozen om de Belastingdienst vergaande onderzoeksbevoegdheden te geven om een effectieve controle mogelijk te maken. Maar die bevoegdheden zijn niet onbegrensd. De wet en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur stellen daaraan paal en perk.



Inleiding

Artikel 47 AWR schrijft voor dat "een ieder" verplicht is aan de inspecteur informatie te verstrekken die van belang kan zijn voor de belastingheffing van hemzelf. Door het "een ieder" geldt de informatieverplichting voor alle (potentieel) binnen- en buitenlandse belastingplichtigen. De informatieverplichting ontstaat echter pas als de inspecteur om de informatie heeft gevraagd en het gevraagde van belang kan zijn voor de belastingheffing van de bevroegde belastingplichtige. Het hoeft niet vast te staan dat het gevraagde daadwerkelijk van belang is voor de belastingheffing. Voldoende is dat de inspecteur op basis van zijn informatie in redelijkheid kan menen dat de gevraagde gegevens en

inlichtingen daarvoor van belang kunnen zijn.¹ Op de inspecteur rust wel de taak om de feiten en omstandigheden aan te voeren en eventueel aannemelijk te maken die onderbouwen dat het gevraagde van belang kan zijn voor de belastingheffing van de belastingplichtige.

Soort informatieverplichting

De informatieverplichting bestaat in een actieve- en een passieve variant.

De actieve informatieverplichting houdt in dat de belastingplichtige zelf informatie moet verzamelen en overleggen als de vragen van de inspecteur dat meebrengen. Een nog verdergaand actieve vorm van informatieverstrekking door de belastingplichtige is geregeld in artikel 10a AWR. Inhoudingsplichtigen en belastingplichtigen moeten in bepaalde gevallen zelf het initiatief te nemen om de inspecteur te informeren over onjuistheden of onvolledigheden in de voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hen bekend zijn of zijn geworden. Het gaat dan bijvoorbeeld om het geval dat blijkt dat teveel of te weinig omzetbelasting is aangegeven en voldaan (artikel 15 Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting) of om het benutten van de zogenoemde Edelweissroute (artikel 10c Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956).²

De wet kent ook een passieve informatieverplichting (artikel 47, eerste lid, sub b AWR). Die verplichting houdt in dat de belastingplichtige boeken, bescheiden en andere gegevensdragers (bijv. digitale bestanden) voor raadpleging beschikbaar stelt als de inspecteur daarom verzoekt. De verplichting bestaat ook als de gegevensdragers bij een ander dan de belastingplichtige zijn. Die derde moet ze dan voor raadpleging ter beschikking stellen. Ook moet de belastingplichtige toestaan dat kopieën, leesbare afdrucken of uittreksels van de gegevensdragers worden gemaakt.

Formele vereisten

De belastingplichtige voor wie een informatieverplichting geldt, moet na het verzoek om informatie van de inspecteur de gevraagde gegevens "duidelijk, stellig en zonder voorbehoud" (artikel 49 AWR) verstrekken. Het creëren van mist is niet aan de orde. De belastingplichtige moet onomwonden zeggen hoe het zit, als hij dat tenminste weet. Dat kan mondeling, schriftelijk of op een andere wijze. Het is aan de inspecteur om te bepalen op welke wijze en binnen welke termijn de informatie moet worden verstrekt. De inspecteur moet hierbij wel de redelijkheid in acht nemen en rekening houden met de belangen van de belastingplichtige.³ Zo oordeelde Rechtbank Noord-Nederland dat de inspecteur in strijd handelde met het evenredigheids- en het proportionaliteitsbeginsel door de belastingplichtige te verplichten mondeling gestelde vragen onmiddellijk mondeling te beantwoorden.⁴

Welke informatie moet worden verstrekt?

Uit de wettekst van artikel 47 AWR volgt dat de belastingplichtige alleen een informatieplicht heeft voor zover het gevraagde van belang kan zijn voor zijn belastingheffing. Hiervoor is het voldoende dat de inspecteur, op grond van de informatie die hij al heeft, redelijkerwijs van mening kan zijn dat de door hem gevraagde gegevens, inlichtingen, boeken, bescheiden en/of andere gegevensdragers van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van de belastingplichtige (hierna: de belang eis).⁵ De belang eis

¹ Hoge Raad 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3603.

² De edelweissroute is een constructie die erop is gericht om erfbelasting over (buitenlands) zwart vermogen van de erflater te ontduiken.

³ Kamerstukken II 1991/92, 21287, nr. 9, p.7 en 8.

⁴ Rechtbank Noord-Nederland 23 april 2015, ECLI:NL:RBNNE:2015:2046.

⁵ Hoge Raad 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3603.

geldt voor elke individuele vraag die de inspecteur stelt aan de belastingplichtige.⁶ Het is dus niet van belang dat de verzochte informatie daadwerkelijk van belang is voor de belastingheffing van de belastingplichtige. De belang eis brengt mee dat de rechter marginaal toetst of het gevraagde van belang kan zijn voor de belastingheffing van de belastingplichtige.

Ook als aan de belang eis wordt voldaan kan niet het onmogelijke worden gevergd van de belastingplichtige. Als deze niet beschikt en ook redelijkerwijs niet kan beschikken over de gevraagde informatie dan wordt de informatieplicht door het uitblijven van de verstrekking niet geschonden.⁷ Volgens de Hoge Raad moet de belastingplichtige wel de inspanning verrichten die redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om beschikking te krijgen over de gevraagde informatie.⁸ Denk bijvoorbeeld aan bankstukken van een opgeheven bankrekening. Een bank moet de bankstukken gedurende een aantal jaren bewaren. Doorgaans zal de bank, na betaling van een (hoge) vergoeding, de nog beschikbare bankstukken verstrekken aan de belastingplichtige. Als de bank die stukken niet verstrekt of niet kan verstrekken dan moet de belastingplichtige aannemelijk te maken dat hij aan zijn inspanningsverplichting heeft voldaan. Het kan uit – herhaalde – correspondentie met de bank duidelijk worden dat de belastingplichtige zijn best heeft gedaan om de stukken te krijgen, bijvoorbeeld door de bank vergoeding van kosten aan te bieden.

In de praktijk leeft vaak de vraag om welke stukken de inspecteur mag vragen. Als het gaat om boeken, bescheiden en andere gegevensdragers zal logischerwijs worden gedacht aan de administratie van een administratieplichtige. Uit de jurisprudentie volgt dat er meer stukken zijn waarvan inzage kan worden verlangd. Hierbij valt te denken aan facturen, de agenda met zakelijke afspraken, overeenkomsten, (digitale) correspondentie voor zover het niet betreft privécorrespondentie, bankafschriften, akten, reisdocumentatie etc.

Hoewel de inspecteur een verregaande bevoegdheid heeft om informatie bij de belastingplichtige op te vragen dient naar elke vraag kritisch te worden gekeken. De inspecteur mag namelijk niet overgaan tot een fishing expedition, dat wil zeggen vragen stellen in het wilde weg. Hiervan is sprake wanneer gegevens en inlichtingen worden verlangd van de belastingplichtige zonder dat aannemelijk is gemaakt dat het gevorderde materiaal bestaat en dat de belastingplichtige daarover beschikt of met een redelijke inspanning daarover kan beschikken.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden oordeelde bijvoorbeeld dat het bij vervolgvragen over een mogelijke overheveling van buitenlands vermogen om een fishing expedition, nu er geen redelijk vermoeden bestond dat het vermogen was overgeheveld.⁹

Gevolgen van het niet nakomen van de informatieverplichting

De wet verbindt ernstige gevolgen aan het door de belastingplichtige niet voldoen aan zijn informatieverplichting. Als de belastingplichtige geen informatie verschaft, zal de inspecteur de aanslag schattenderwijs opleggen. Normaal moet de inspecteur aannemelijk maken dat hij inkomsten tot het juiste bedrag heeft belast. Maar bij het niet voldoen aan de informatieverplichting kan de bewijslast omkeren en moet de belastingplichtige bewijzen dat de inspecteur een onjuist bedrag in de heffing heeft betrokken. Bovendien is die bewijslast verzwaard, in plaats van het gebruikelijke aannemelijk maken moet de belastingplichtige na omkering van de bewijslast doen

⁶ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 25 mei 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1975.

⁷ Hoge Raad 25 januari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8475.

⁸ Hoge Raad 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1137.

⁹ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 22 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:2285.

blijken (overtuigend aantonen) dat die aanslag onjuist werd opgelegd. Een omkering van de bewijslast houdt in praktijk vaak in dat de zaak voor de belastingplichtige is verloren. Daarom heeft de wetgever een aparte rechtsgang gemaakt om te laten beoordelen of de inspecteur de vragen terecht heeft gesteld en aan het niet beantwoorden daarvan het gevolg van omkering en verzwaring van de bewijslast kan verbinden. Die rechtsgang wordt ingezet doordat de inspecteur een zogenoemde informatiebeschikking neemt waarin hij de eerder gestelde vragen opneemt, constateert dat die niet of niet volledig zijn beantwoord en wijst op de mogelijke consequentie van omkering en verzwaring van de bewijslast. Tegen deze beschikking kan door de belastingplichtige bezwaar en beroep worden ingesteld. Als de informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan is het gevolg omkering en verzwaring van de bewijslast. De belastingplichtige moet dan overtuigend aantonen dat en in hoeverre de aanslag onjuist is vastgesteld. Dat de belastingplichtige waarschijnlijk niet aan die bewijslast kan voldoen, betekent niet dat de inspecteur vrij spel heeft om de (navorderings/naheffings)aanslag naar willekeur vast te stellen. De inspecteur behoort die aanslag op een redelijke manier vast te stellen, dus ook zijn schatting zoveel mogelijk te onderbouwen.

Als de inspecteur nalaat een informatiebeschikking te nemen bij het uitblijven van deugdelijk antwoord op zijn vragen, kan hij voor die vragen geen beroep op omkering van de bewijslast doen

Het niet voldoen aan de informatieverplichting is ook als overtreding strafbaar gesteld. Indien het niet voldoen aan de informatieverplichting opzettelijk geschiedt, wordt dat feit zelfs als misdrijf gekwalificeerd.

De grenzen van de informatieverplichting

In artikel 47 AWR, eerste lid, AWR kunnen de eerste begrenzings van de informatieverplichting worden gevonden. De inspecteur moet 1) om de informatie verzoeken en 2) die informatie moet potentieel van belang zijn voor de belastingheffing van de belastingplichtige.

Stelt de inspecteur vragen over de belastingheffing van een ander, dan ontstaat er voor de bevroegde geen informatieverplichting. Voor administratieplichtigen, veelal ondernemers, bestaat daarop een uitzondering. De inspecteur kan bij hen een zogeheten derdenonderzoek verrichten. De inspecteur vraagt dan om informatie die van belang kan zijn voor de belastingheffing van derden, bijvoorbeeld leveranciers of afnemers van de ondernemer bij wie het onderzoek plaatsvindt. Ook bij het instellen van een derdenonderzoek moet de inspecteur de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht nemen.

De verplichting informatie te verstrekken voor de belastingheffing van derden is niet van toepassing op de 'bekleder van een geestelijk ambt' (bijvoorbeeld pastoor, dominee, rabbi en imam), notarissen, advocaten, artsen en apothekers. Zij hebben namelijk uit hoofde van hun stand, ambt of beroep een geheimhoudingsplicht.

De belastingplichtige moet wel aan zijn informatieverplichting kunnen voldoen. Kan hij dat niet, dan is de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast niet aan de orde als dat onvermogen niet aan hem kan worden toegerekend. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie dat de belastingplichtige dementerende is op het moment dat van hem informatie wordt verwacht.¹⁰

Ook speelt de naheffings/navorderingsbevoegdheid van de inspecteur een rol bij het bepalen of de informatie moet worden verstrekt. Gerechtshof Amsterdam oordeelde

¹⁰ Hoge Raad 13 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3273.

recent dat een informatiebeschikking niet in stand kon blijven omdat de inspecteur geen navorderingsbevoegdheid meer toekwam over een specifiek jaar.¹¹

Naast de genoemde begrenzings beperken ook de algemene beginselen van behoorlijk bestuur de uitoefening van de controlebevoegdheden van de inspecteur.¹² De inspecteur dient bevoegdheden in redelijkheid uit te oefenen. Uit de rechtspraak blijkt dat de volgende beginselen van behoorlijk bestuur daarbij een rol spelen:

- het zorgvuldigheidsbeginsel;
- het evenredigheidsbeginsel en
- het fairplay beginsel.

Zo oordeelde bijvoorbeeld Gerechtshof 's-Hertogenbosch in 2019 dat het overleggen van alle eigendomsbewijzen van de door belanghebbende gehouden bezittingen wel valt binnen de reikwijdte van de informatieverplichting maar toch in strijd is met het evenredigheidsbeginsel omdat er geen verschil van mening bestond over de eigendomssituatie van deze bezittingen.¹³

Conclusie

Het loont om kritisch te bekijken of de inspecteur zijn bevoegdheden om informatie te vragen op de juiste wijze toepast. Hoewel die bevoegdheden zeer ruim zijn opgezet, is de belastingplichtige niet per definitie verplicht alle gevraagde informatie te verstrekken. Hierbij spelen meerdere facetten een rol. Het verzochte dient van belang te zijn voor de belastingheffing van de belastingplichtige en deze moet ook daarover kunnen beschikken. Vragen staat de inspecteur bovendien niet vrij; het vragen moet de toets van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur kunnen doorstaan.

¹¹ Gerechtshof Amsterdam 13 april 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:1656.

¹² Hoge Raad 8 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8125.

¹³ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 12 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1439.