

Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Directoraat-Generaal Belastingdienst

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Inlichtingen

Ons kenmerk
2016-0000158067

Uw brief (kenmerk)
d.d. 16 september 2016

Datum 17 oktober 2016
Betreft Wob-verzoek inzake informatiebeschikkingen

Geachte _____,

Op 16 september 2016 stuurde u via het mailformulier een Wob-verzoek naar het Ministerie van Financiën. In dit verzoek vraagt u mij om "alle informatie die betrekking heeft op 'informatiebeschikkingen' in het kader van belastingen met betrekking tot inkomstenbelasting, dividendbelasting en schenkbelasting, tot en met de datum van dit WOB verzoek, openbaar te maken."

Wettelijk kader

Uitgangspunt van de Wob is dat - in het belang van een goede en democratische bestuursvoering - overheidsdocumenten op verzoek openbaar worden gemaakt. Dit uitgangspunt geldt niet als een specifieke geheimhoudingsplicht zich ertegen verzet of als één of meer uitzonderingsgronden van de Wob van toepassing zijn. Het verzoek moet betrekking hebben op documenten die feitelijk beschikbaar zijn en niet al openbaar gemaakt zijn.

Beoordeling van uw verzoek

Ik heb laten nagaan of er documenten voorhanden zijn die betrekking hebben op uw verzoek. Er is één document aangetroffen, de Handreiking wet Dezentjé. Dit document bevat instructies/richtlijnen voor de medewerkers van de Belastingdienst die deze wet toepassen. Ik maak het openbaar. Het is als bijlage bij deze brief gevoegd.

Besluit

Ik besluit uw verzoek toe te wijzen.¹

Hoogachtend,
de staatssecretaris van Financiën,
namens deze,

**Directoraat-Generaal
Belastingdienst**

Ons kenmerk
2016-0000158067

mr. J. de Blieck

¹ Deze brief is een besluit in de zin van de Algemene wet bestuursrecht. Op grond van die wet kunt u tegen dit besluit binnen zes weken na de dag waarop dit besluit is bekendgemaakt een bezwaarschrift indienen. Het bezwaarschrift moet worden gericht aan de Staatssecretaris van Financiën, kamer KV 2.52, postbus 20201, 2500 EE Den Haag. Het bezwaarschrift moet worden ondertekend en ten minste het volgende bevatten:

a. naam en adres van de indiener, de dagtekening, een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar zich richt, een opgave van de redenen waarom u zich met het besluit niet kunt verenigen, de dagtekening, een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar zich richt en een opgave van de redenen waarom u zich met het besluit niet kunt verenigen.

Versie 1.0

Handreiking wet-Dezentjé

Handreiking bij de toepassing van de Wet van 27 mei 2011, houdende wijziging van de *Algemene wet inzake rijksbelastingen* en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus (Stb. 2011, 265).

Deze handreiking bevat instructies/richtlijnen voor de medewerkers van de Belastingdienst die de bovengenoemde wet toepassen.

Inhoudsopgave:

1. Inleiding.....	2
2. Omkering bewijslast.....	4
3. De informatiebeschikking.....	8
4. De kostenvergoedingsbeschikking.....	16
5. Douane.....	18
6. Civiele procedure.....	19
7. Procedures en inwerkingtreding.....	20
Bijlagen:	23

Versie 1.0

1. Inleiding

1.1. Informatiebehoefte van de inspecteur

Om zijn taak behoorlijk te kunnen uitoefenen heeft de Belastingdienst informatie nodig. Zonder een juist en volledig beeld van de feiten is een correcte heffing van belastingen immers niet mogelijk. Een belangrijk deel van zijn informatie krijgt de Belastingdienst van belastingplichtigen zelf of van administratieplichtigen. Op grond van de artikelen 47 tot en met 55 *Algemene wet inzake rijksbelastingen* (AWR) zijn zij binnen bepaalde grenzen verplicht de inspecteur op diens verzoek informatie te verschaffen die fiscaal relevant kan zijn.¹ De Belastingdienst heeft in dit opzicht vergaande bevoegdheden. De Hoge Raad heeft deze onderzoeksbevoegdheden zelfs omschreven als 'zeer ingrijpende dwangmiddelen'.² Voor de hantering daarvan is de Belastingdienst echter gebonden aan verdragsrecht en aan de beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het evenredigheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het beginsel van 'fair play'.

1.2. Waarom wetsvoorstel 30 645 (Dezentjé)?

Tegenover de rechten en bevoegdheden van de Belastingdienst staan echter ook rechten van belastingplichtigen. En daar nu zagen de kamerleden Groot en Dezentjé Hamming-Bluemink een bepaalde mate van onbalans. De belastingplichtige is immers wel onderworpen aan een *informatie-, administratie- en bewaarplicht*, maar genoot in hun ogen onvoldoende rechtsbescherming wanneer zou blijken dat die plicht te ruim zou worden opgelegd. Daarom wilden zij met een wetwijziging een mogelijkheid van bezwaar en beroep in het leven roepen waar het gaat om informatieverzoeken van de Belastingdienst en om pleitbare standpunten van de fiscus waar het gaat om de toepassing van de fiscale administratie- en bewaarplicht in concrete situaties. Dergelijke beslissingen moesten volgens hen ook voor bezwaar en beroep vatbaar worden. En dus kwamen zij met het *Voorstel van wet houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus* (wetsontwerp 30.645), dat inmiddels is aangenomen en vanaf 1 juli 2011 kracht van wet heeft gekregen. Hierna spreken we van de wet-Dezentjé, naar de belangrijkste initiatiefneemster.

Kenmerken wet-Dezentjé

De kern van de wet-Dezentjé is dat *de omkering en verzwaring van de bewijslast* niet meer automatisch kunnen intreden wanneer een belastingplichtige bepaalde verplichtingen niet (volledig) nakomt. Die omkering (en verzwaring) van de bewijslast kan alleen als een informatiebeschikking onherroepelijk is geworden.

Voordat de wet-Dezentjé in werking trad, kon de belastingplichtige alleen achteraf een rechtsingang bij de belastingrechter krijgen door de gevraagde informatie te weigeren en vervolgens te procederen over een daaropvolgende (geschatte) aanslag. Daarmee liep hij echter het risico van *omkering van de bewijslast*, wat inhield dat hij voor de rechter overtuigend moest 'doen blijken' dat de geschatte aanslag onjuist was.

Hetzelfde gold voor de administratieplichtige die het niet eens was met het standpunt over de omvang van zijn administratie- en bewaarplicht. Meestal bleek een overtuigend tegenbewijs leveren in de praktijk een ondoenlijke opgave. Door het gebrek aan een andere effectieve rechtsgang was het weigeren van de informatie dus als het ware 'spelen met vuur'.³

Een goed ingelichte belastingplichtige zou het risico van omkering van de bewijslast dan ook niet willen nemen, ook al was zijn standpunt dat hij de informatie niet behoefde te verschaffen goed verdedigbaar. Als het informatieverzoek van de inspecteur geen betrekking had op de belastingplicht van de betrokkene zelf – in dat geval was er sprake van een derdenonderzoek – kon de zaak niet eens via een geschil over een aanslag aan de belastingrechter worden voorgelegd. Degene van wie de informatie werd gevraagd, riskeerde dan wel strafvervolgning als hij weigerde de informatie te

¹ Ook artikel 41 AWR, de verschijningsplicht, kan hiertoe gerekend worden.

² HR 10 februari 1988, BNB 1988/160

³ Kamerstukken II, 2005-06/30 645, nr. 3, blz. 3.

Versie 1.0

verstrekken.

Het praktische gevolg was dan in de regel dat betrokkenen zich meestal (morrend) schikten in een informatieverzoek van de fiscus, zelfs wanneer dat vermoedelijk in strijd was met een verdrag, de wet of met algemene beginselen, bijvoorbeeld omdat het verzoek onredelijk bezwarend was. Zo'n ongecontroleerde feitelijke machtspositie kwam, zo meenden de Kamerleden die het wetsontwerp indienden, de houding van burgers tegenover de overheid niet ten goede.⁴

1.3 De wet-Dezentjé

Inspecteur

De wet-Dezentjé roept voor de inspecteur twee nieuwe beschikkingen in het leven:

1. de *informatiebeschikking*, een van de twee afzonderlijke bestaansvereisten voor de omkering van de bewijslast;⁵
2. de *kostenvergoedingsbeschikking* in de gevallen waarin
 - a. de inspecteur de administratieplichtige ten onrechte een administratieve verplichting heeft opgelegd terwijl die verplichting ook is nagekomen;
 - b. de inspecteur de administratieplichtige ten onrechte heeft verplicht informatie te verstrekken ten behoeve van de belastingheffing van derden terwijl die verplichting ook is nagekomen.

Met de informatiebeschikking stelt de inspecteur, kort gezegd, vast dat de belastingplichtige niet heeft voldaan aan de verplichting(en) van artikel 41, 47, 47a, 49, 52 AWR en, waar het verplichtingen van een administratieplichtige betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan hem de inhouding is opgedragen, artikel 53 lid 1, 2 en 3 AWR.

De kostenvergoedingsbeschikking is vastgelegd in artikel 52 lid 7 en 53 lid 5 AWR.

Ontvanger

Ook de ontvanger krijgt te maken met een kostenvergoedingsbeschikking. In de gevallen dat er voor de invordering informatie wordt opgevraagd bij een belastingschuldige, een aansprakelijk gestelde, een administratieplichtige of een derde, kan de gevraagde partij nadat hij aan die verplichting heeft voldaan, een verzoek om kostenvergoeding doen. Die partij moet dan wel van oordeel zijn dat het informatieverzoek van de ontvanger onrechtmatig is.

Het gaat hier voor de ontvanger om zijn bevoegdheden uit de artikelen 58 lid 1, 59 lid 1 en 62 lid 1 Invorderingswet.

Douane

De Douane heeft te maken met belastingen die vallen onder twee verschillende algemene wetten: de AWR en de *Algemene douanewet* (Adw). Voor de belastingen die vallen onder de AWR, heeft de wet-Dezentjé zoals reeds is opgemerkt, gevolgen. We noemen met name de accijnzen en verbruiksbelastingen, geheven op grond van de *Wet op de accijns*, de *Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken en enkele andere producten* en de *Wet belastingen op milieugrondslag*. De douanerechten vallen onder de Adw, die een eigen regime kent met betrekking tot de omkering van de bewijslast. Dit regime wijkt op belangrijke onderdelen af van het systeem van de AWR.

1.4 Divers

Waar in deze handreiking wordt gesproken van inspecteur en ontvanger worden hieronder uiteraard ook de medewerker (hij of zij) van de Belastingdienst begrepen die het mandaat heeft van inspecteur en/of ontvanger.

⁴ Kamerstukken II, 2005-06/30 645, nr. 3, blz. 3.

⁵ Omkering en verzwaring van de bewijslast zijn ook mogelijk als de vereiste aangifte niet is gedaan, artikelen 25 lid 3 en 27e lid 1 AWR.

2. Omkering bewijslast

2.1 Vóór de wet-Dezentjé

De omkering van de bewijslast voor de bezwaarfase was vastgelegd in artikel 25 lid 3 AWR (oud).

Artikel 25 AWR (oud)

3. Indien het bezwaar is gericht tegen een aanslag, een navorderingsaanslag, een naheffingsaanslag of een beschikking, met betrekking tot welke:

- a. de vereiste aangifte niet is gedaan; of
- b. niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52, alsmede aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag of de beschikking gehandhaafd, tenzij gebleken is dat en in hoeverre de belastingaanslag of de beschikking onjuist is.

De vorige volzin vindt geen toepassing voor zover het bezwaar is gericht tegen een vergrijpboete.

Voor het beroep bij de rechtbank was de regeling neergelegd in artikel 27e AWR (oud) en voor het hoger beroep in artikel 27j AWR.⁶

De omkering van de bewijslast heeft twee gevolgen:

- zij deelt de bewijslast toe aan de belastingplichtige en
- zij verzwart bovendien de bewijslast.

Dat laatste wil zeggen dat de belastingplichtige er niet meer mee kan volstaan *aannemelijk* te maken dat de aanslag onjuist is, maar dat hij juist overtuigend moet bewijzen, 'doen blijken', dat de veronderstellingen van de inspecteur onjuist zijn. En dat is een zwaardere vorm van bewijsvoering. In dit verband wordt ook wel gesproken van twee soorten verzwaring: een *kwantitatieve* en een *kwalitatieve* verzwaring. De *kwantitatieve* verzwaring ziet op een uitbreiding naar de gehele aangifte. De belastingplichtige zal moeten bewijzen dat de berekeningen/schattingen van de inspecteur onjuist zijn. Die bewijslast is *kwalitatief* zwaarder geworden: aannemelijk maken is niet meer genoeg. Lukt het de belastingplichtige niet de onjuistheid van de berekeningen van de inspecteur te 'doen blijken', dan kan hij de rechter ervan trachten te overtuigen de schattingen naar 'redelijkheid en billijkheid' of wel 'in goede justitie' bij te laten stellen.

Omdat de omkering van de bewijslast een zaak van openbare orde was, moest de rechter deze sanctie ambtshalve toepassen; ook als de inspecteur zich er niet op beroepen had. In dat geval moest de inspecteur wel de nodige feiten hebben gesteld die toepassing van deze sanctie rechtvaardigden.

Had de inspecteur zich niet op die omstandigheid beroepen, dan bracht een goede procesorde mee dat de rechter die beslissing niet nam dan nadat hij de belanghebbende in de gelegenheid had gesteld zich daarover uit te laten.⁷

Omkering en verzwaring van de bewijslast waren niet aan de orde, als de bewijslast, zoals die betreffende kostenposten, toch al op de belastingplichtige rustte.⁸

Als de verplichtingen ex artikel 25 lid 3 AWR (oud) niet waren nagekomen, behoefde dat niet automatisch te leiden tot omkering van de bewijslast. De rechter moest oordelen of de sanctie passend was. Uit de jurisprudentie blijkt dat de magistraat de omkering van de bewijslast buiten beschouwing liet als er niet al te ingrijpende onvolkomenheden in het spel waren.

⁶ Volledigheidshalve verwijzen wij nog naar artikel 36 Wet OB.

⁷ HR 9 december 2005, V-N 2005/61.2; HR 13 januari 2006, LJN: AU9524.

⁸ HR 3 februari 2006, BNB 2006/204.

Versie 1.0

2.2 Na de wet-Dezentjé

Nu wetsontwerp 30.645 kracht van wet heeft gekregen, luidt artikel 25 lid 3 AWR:

Artikel 25 AWR

3. Indien het bezwaar is gericht tegen een aanslag, een navorderingsaanslag, een naheffingsaanslag of een beschikking, met betrekking tot welke de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag of beschikking gehandhaafd, tenzij is gebleken dat en in hoeverre die belastingaanslag of beschikking onjuist is. De eerste volzin vindt geen toepassing voor zover het bezwaar is gericht tegen een vergrijpboete.

Artikel 27e AWR luidt nu:

Artikel 27e AWR

1. Indien de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, verklaart de rechtbank het beroep ongegrond, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is.
2. Indien de rechtbank het beroep tegen een in artikel 52a, eerste lid, bedoelde informatiebeschikking ongegrond verklaart, stelt de rechtbank een nieuwe termijn voor het voldoen aan de in die beschikking bedoelde verplichtingen, in situaties waarin daar nog gevolg aan kan worden gegeven, tenzij sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht.
3. Dit artikel vindt geen toepassing voor zover het beroep is gericht tegen een vergrijpboete.

In artikel 25 AWR wordt naar het nieuwe artikel 52a AWR verwezen.

Artikel 52a AWR

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. (...)
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.

De informatieverplichtingen & omkering van de bewijslast

Stel: de inspecteur verzoekt een ondernemer op basis van artikel 47 AWR binnen een redelijke termijn bepaalde gegevens te verstrekken. Wanneer die gegevens naar het oordeel van de inspecteur niet, niet volledig of niet tijdig worden verstrekt, kan hij een *informatiebeschikking* afgeven. Hierin laat hij de ondernemer weten dat deze 'niet heeft voldaan aan een informatieverplichting of niet voldoende heeft meegewerkt aan een controlehandeling'.⁹ De ondernemer weet dan waar hij aan toe is vóór dat de sanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast kan intreden. In de beschikking dient namelijk te worden opgenomen dat een bepaalde verplichting niet is nagekomen en dat artikel 25 lid 3 AWR daaraan bepaalde rechtsgevolgen verbindt. De wetgever motiveert dit aldus: 'De beschikking dient niet slechts als aanknopingspunt voor een rechtsingang, maar ook om een moment van heroverweging te bieden aan zowel de informatieplichtige als aan de inspecteur en om in voorkomende gevallen de gelegenheid te geven om standpunten te verduidelijken. In dit licht ligt het voor de hand dat de inspecteur nauwkeurig omschrijft wat hij verwacht van de informatieplichtige en goed motiveert waarom hij meent dat het gevraagde relevant kan zijn voor de belastingheffing van deze betrokkene.'¹⁰

⁹ Kamerstukken II, 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 10.

¹⁰ Kamerstukken II, 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 11.

Versie 1.0

Tegen de beschikking zijn bezwaar en beroep mogelijk. In die procedure kan de belastingplichtige wijzen op de *onrechtmatigheid* van die opgelegde verplichting. Ook kan hij de onredelijkheid van de toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast in het concrete geval als bezwaargrond aanvoeren.¹¹

In de *bezwaarprocedure* overweegt de inspecteur het primaire besluit. Wanneer hij tot het inzicht komt dat het opleggen van de verplichting onrechtmatig is, herziet hij de informatiebeschikking. Wanneer de betrokkene er gedurende de bezwaarperiode van overtuigd raakt dat de verplichting rechtmatig is en hij deze, eventueel nadat een nieuwe termijn is gesteld, alsnog nakomt, kan de inspecteur daarin aanleiding zien de primaire beschikking in te trekken of te wijzigen in zijn uitspraak op het bezwaar.

De wetgever expliciteert: 'De mogelijkheid tot het stellen van een nieuwe termijn geldt evenzeer wanneer de inspecteur meent dat de informatieplichtige op redelijke gronden kon twifelen aan de informatieplicht en er tijdens de bezwaarfase overeenstemming wordt bereikt over de omvang van de informatieplicht. Als de inspecteur en informatieplichtige er tijdens de bezwaarfase echter niet uitkomen, staat voor de informatieplichtige na de uitspraak op bezwaar, beroep open bij de rechtbank en is er voor de inspecteur geen aanleiding om een nieuwe termijn te gunnen.'¹²

En vervolgt: 'De rechter kan de informatiebeschikking in beroep ook vernietigen. De rechter zal, evenals dat nu het geval is, in de procedure die handelt over de aanslag voorts de omkering en verzwaring van de bewijslast *buiten beschouwing kunnen laten*. De inspecteur zal, gelet daarop, niet snel geneigd zijn een informatiebeschikking af te geven als hij er niet van overtuigd is dat daarmee een redelijk belang is gediend. Tijdens de bezwaarfase geldt dat niet in iedere situatie het alsnog nakomen van de verplichting de gevolgen van omkering en verzwaring van de bewijslast kan voorkomen: het is aan de inspecteur te beoordelen, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, of hij in de bezwaarfase vasthoudt aan de informatiebeschikking en aan de daaraan verbonden gevolgen van omkering en verzwaring van de bewijslast, dan wel dat hij aanleiding ziet de beschikking te herzien en de daaraan verbonden gevolgen niet in te laten treden.'¹³

Nadat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, wordt de aanslag vastgesteld met omkering en verzwaring van de bewijslast, zonder dat de belastingplichtige verder de mogelijkheid krijgt om alsnog aan de verplichting te voldoen. Uiteraard blijft de mogelijkheid bestaan langs andere weg tegenbewijs te leveren en te 'doen blijken' dat de aanslag onjuist is (geweest). Het gevolg hiervan is echter wel dat omkering en verzwaring van de bewijslast niet meer aan de orde kunnen zijn als de inspecteur, om welke reden dan ook, ervan afziet een beschikking te geven.¹⁴ Zonder informatiebeschikking, die onherroepelijk is geworden, zijn omkering en verzwaring van de bewijslast dus niet mogelijk.¹⁵

De rechter heeft later in de grondprocedure nog wel de mogelijkheid te oordelen dat de belanghebbende weliswaar niet (geheel) voldaan heeft aan de informatiebeschikking, maar dat dit niet de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast kan rechtvaardigen. Zoals dat vóór de invoering van de wet-Dezentjé al het geval was, zal de rechter bij niet al te ingrijpende onvolkomenheden, de omkering van de bewijslast buiten beschouwing laten.

Of zoals een van de indieners van het wetsontwerp Dezentjé Hamming-Bluemink het in de Tweede Kamer uitdrukte: 'Ook is [het] van belang om te benadrukken dat, als een informatiebeschikking definitief vast is komen te staan, de omkering en verzwaring van de bewijslast niet per definitie intreedt. Een onherroepelijke informatiebeschikking betekent niets meer of minder dan dat niet is voldaan aan een informatieverzoek dat op dat moment legitiem was. Daaraan verbindt de wet op gelijke voet als nu de sanctie van omkering van de bewijslast. Daarop bestaan echter uitzonderingen, waaraan het voorstel niets afdoet. Zo vindt, in afwijking van

¹¹ Kamerstukken II, 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 11.

¹² Kamerstukken II, 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 6.

¹³ Kamerstukken II, 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 6.

¹⁴ Kamerstukken II, 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 5.

¹⁵ Handelingen Tweede Kamer van 15 september 2010, blz. 8075, rechterkolom.

Versie 1.0

de wet, de omkering van de bewijslast geen toepassing als de vragen die niet afdoende zijn beantwoord, zagen op een aftrekpost die toch een bewijslast had. Men kan daarbij bijvoorbeeld aan ziektekosten denken. Toepassing van de omkering van de bewijslast blijft ook achterwege als die zware sanctie disproportioneel zou zijn ten opzichte van het heffingsbelang of zich anderszins niet met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zou verdragen.¹⁶ (...) 'Hiermee wordt in de eerste plaats bewerkstelligd dat er sprake is van 'equality of arms'. De informatieplichtige heeft immers de mogelijkheid om, in de situatie waarin omkering en verzwaring van de bewijslast wel aan de orde kan komen, het verzoek om informatie van de inspecteur vooraf aan de rechter voor te leggen. In de tweede plaats wordt hiermee bereikt dat het toezichtproces voor de Belastingdienst meer beheersbaar wordt aangezien het initiatief bij de inspecteur ligt, waardoor de Belastingdienst het zelf in de hand heeft hoeveel beschikkingen hij meent te moeten nemen en in welke gevallen.'¹⁷

In artikel 52a lid 3 AWR is bepaald dat het rechtsmiddel van omkering en verzwaring niet kan worden toegepast voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden. De belastingplichtige kan dus niet langer achteraf, eventueel zelfs pas in beroep of hoger beroep, voor het eerst worden geconfronteerd met het feit dat hij niet aan zijn informatieverplichtingen heeft voldaan en dat om die reden omkering en verzwaring van de bewijslast gelden.

De vereiste aangifte & omkering van de bewijslast

Indien de vereiste aangifte niet wordt ingediend, blijft de bestaande regeling inzake omkering en verzwaring van de bewijslast ongewijzigd. De jurisprudentie blijft dan ook onverkort van kracht. Indien de rechtsgevolgen van artikel 25 lid 3 AWR in deze gevallen pas na een informatiebeschikking zouden intreden, zou dit tot de situatie kunnen leiden dat de prikkel op het naleven van de aangifteverplichting verdwijnt. De inspecteur zou dan steeds gedwongen worden een aparte beschikking af te geven.¹⁸

De administratieverplichtingen & omkering van de bewijslast

In het wetsontwerp staat *niets* vermeld over het niet-nakomen van de administratieverplichting van artikel 52 AWR. De indieners stellen dan ook dat de huidige praktijk wordt voortgezet en dat de *omvang* van de administratieverplichtingen niet voor bezwaar en beroep vatbaar wordt.

Artikel 52 AWR wordt echter wel expliciet genoemd in artikel 52a AWR. Dit zou in onze ogen dan ook impliceren dat de inspecteur een *informatiebeschikking* zal moeten afgeven wanneer een controlemedewerker tot de conclusie komt dat de administratieplichtige niet heeft voldaan aan een van de verplichtingen van artikel 52 AWR (de formele gebreken) en hij wil aankoersen op omkering van de bewijslast. Voor formele gebreken kunnen we bijvoorbeeld denken aan de situatie waarin bepaalde primaire bescheiden niet bewaard zijn gebleven. De controlemedewerker moet die gebreken dan noemen in de informatiebeschikking, die dan verder het normale traject volgt.

De verplichtingen ex artikel 52 AWR kunnen echter ook in *materiële* zin niet worden nagekomen. Hier moeten we denken aan niet-geboekte omzet, die de controlemedewerker dan becijfert aan de hand van brutowinstpercentages of aan de hand van een afroommodule. Wanneer de controlemedewerker niet-geboekte omzet traceert en in kaart brengt, staan hem naar onze mening twee wegen open.

Ten eerste kan hij stellen dat de vereiste aangifte niet is gedaan en kan hij zich beroepen op omkering van de bewijslast. De niet-geboekte omzet moet dan wel substantieel zijn. Een informatiebeschikking is dan niet noodzakelijk.

De tweede mogelijkheid is dat hij een informatiebeschikking afgeeft (artikel 52a lid 1 AWR); er is immers niet voldaan aan de verplichtingen van artikel 52 lid 1 AWR.

Varia

De omkering van de bewijslast kende en kent een *kwantitatieve* verzwaring. Die ziet op een uitbreiding van de omkering van de bewijslast naar de gehele aangifte. De Raad van State merkt in

¹⁶ Handelingen Tweede Kamer van 15 september 2010, blz. 8075, rechterkolom.

¹⁷ Kamerstukken II, 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 5.

¹⁸ Kamerstukken II, 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 12.

Versie 1.0

zijn advies bij dit wetsontwerp op dat voor een onherroepelijke informatiebeschikking moet vaststaan op welke inkomensbestanddelen de omkering van de bewijslast betrekking heeft. De verplichtingen die niet zijn nagekomen, moeten dan omschreven zijn. Het college stelt voor de omkering van de bewijslast te beperken 'tot de vermogensbestanddelen waarop de informatiebeschikking ziet' en niet te laten doorwerken 'op inkomensbestanddelen waarover geen inlichtingen zijn gevraagd of anderszins niet aan de verplichtingen is voldaan'. De Raad adviseert dan ook artikel 25 lid 3 AWR en 27e AWR in deze zin aan te passen.¹⁹

De indieners erkennen dit: als de informatiebeschikking onherroepelijk wordt, zal het in een aantal gevallen door de omschrijving van de verplichtingen vast kunnen staan op welke inkomensbestanddelen de omkering en verzwaring van de bewijslast betrekking zouden moeten hebben. Het komt echter evenzeer voor dat de vragen een meer algemene strekking hebben en er bijvoorbeeld toe dienen een eerste indruk te vormen om vervolgens meer specifieke vragen te kunnen stellen. De indieners zien er dan ook geen aanleiding in de wet op dit punt aan te passen.²⁰

Tijdens de behandeling in de Tweede Kamer kwam de afgevaardigde Dezentjé Hamming-Bluemink (VVD) echter op dit punt terug na vragen van het Kamerlid Plasterk: 'Het punt is dat de belastinginspecteur vaak heel algemene vragen stelt, zoals een toelichting op de bedrijfsactiviteiten. Op zo'n moment is vaak niet duidelijk op welk bestanddeel de omkering van de bewijslast zou moeten worden toegepast. Ik moet zeggen dat dit punt deel heeft uitgemaakt van het overleg met het ministerie van Financiën. Er is dus voor gekozen om dit niet toe te passen. Dit maakt dus eigenlijk deel uit van het compromis.'²¹

3. De informatiebeschikking

3.1 Functies van de informatiebeschikking

De artikelen 47 en volgende AWR bieden de inspecteur de mogelijkheid ten behoeve van de belastingheffing gegevens op te vragen bij belastingplichtigen en/of administratieplichtigen. Het komt voor dat de betrokkenen niet of niet volledig voldoen aan de wettelijke verplichtingen of dat er discussie ontstaat of bepaalde informatie wel valt binnen de wettelijke reikwijdte van die bepalingen. Ook kunnen aspecten van proportionaliteit een rol spelen.

De inspecteur heeft dan de mogelijkheid om met een voor bezwaar en beroep vatbare (informatie)beschikking vast te stellen dat de betrokkenen de gevraagde gegevens niet, niet volledig of niet tijdig hebben verstrekt.

Deze beschikking biedt hun de mogelijkheid bezwaar en beroep aan te tekenen tegen de informatieverzoeken.

Aan de informatiebeschikking zijn de volgende functies te onderkennen:

1. rechtsbescherming bieden;
2. exact duiden welke informatie gevraagd wordt;
3. uitleggen wat de rechtsgevolgen zijn van omkering en verzwaring van de bewijslast;
4. een moment van heroverweging bieden aan de inspecteur en de informatieplichtige.

3.2 Proportionaliteit

De inspecteur heeft een wettelijke bevoegdheid om vragen te stellen, maar waar liggen de grenzen? Wanneer is een informatieverzoek disproportioneel?²² Er bestaat immers een mogelijkheid dat disproportionaliteit ontstaat wanneer beknopt en onvolledig beantwoorde vragen van de inspecteur weer nieuwe vragen oproepen.

¹⁹ Kamerstukken II, 2009/10, 30 645, nr. 15, p. 2.

²⁰ Kamerstukken II, 2009/10, 30 645, nr. 15, p. 2.

²¹ Handelingen Tweede Kamer van 15 september 2010, blz. 8085, linkerkolom.

²² In de parlementaire stukken van het wetsvoorstel wordt het woord 'buitenproportioneel' gebruikt.

Versie 1.0

Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsontwerp 30.645 hebben de indieners over het evenredigheidsbeginsel onder meer het volgende opgemerkt:

'Wij komen nu te spreken over de grenzen van de wettelijke bevoegdheid van de inspecteur om vragen te stellen. De heer Irrgang heeft opgemerkt dat het voorstel daaraan geen specifieke invulling geeft. Ook de heer Van Dijk informeerde naar de criteria om vast te stellen of een informatieverzoek buitenproportioneel is. De rechter kan ingrijpen als de inspecteur zijn wettelijke bevoegdheden overschrijdt. Daarvan is ook sprake als hij handelt in strijd met de beginselen van behoorlijk bestuur, een beginsel dat in dit verband belangrijk is. Dat is te vinden in artikel 3, lid 4, van de Awb²³. Dit is eigenlijk het evenredigheidsbeginsel. De nadelige gevolgen van een besluit voor de belanghebbende mogen niet onevenredig zijn in verhouding met de doeleinden die met het besluit worden nagestreefd. Dit is een bepaling die eigenlijk voor het hele bestuursrecht geldt en telkens op basis van de bijzondere omstandigheden van het geval door de rechter wordt ingevuld. Het is een marginale toets. De rechter hoeft dus niet te wegen of de nadelen voor de belanghebbende precies in evenwicht zijn met de voordelen voor het bestuur. Hij grijpt pas in als er duidelijk sprake is van onevenredigheid en als het bestuur in redelijkheid niet tot zijn beslissing had kunnen komen. Die drempel is dus vrij hoog. Ik geef even een voorbeeld van onevenredigheid: de inspecteur die verlangde dat een ondernemer zou overstappen op een veel duurder boekhoudprogramma dat voor de ondernemer zelf niet nodig was. Ook kan gedacht worden aan gevallen waarin de fiscus zonder noodzaak allerlei stukken opvraagt waarover men al de beschikking heeft. Tevens zal een rol spelen hoe groot de kans is dat de inspecteur met zijn vraag nieuwe fiscaal relevante informatie zal ontvangen. Overbodige vragen om informatie die fiscaal niet relevant zijn, behoort de inspecteur uiteraard niet te stellen. Verder zal kunnen meewegen of de inspecteur de informatie ook kan krijgen op een manier die voor de betrokkene duidelijk minder bezwarend is. Het zal steeds gaan om de vraag hoe groot het belang is dat de fiscus in het concrete geval heeft bij de gevraagde informatie en hoeveel ongerief dit oplevert voor degene aan wie de informatie gevraagd wordt. Welnu, veel concreter kan de wet op dit punt niet worden.'²⁴

Het is duidelijk dat hier een aantal vragen speelt die tot jurisprudentie zullen leiden. Het kan namelijk voorkomen dat de fiscus stukken opvraagt waarover men al de beschikking heeft, maar die men op een of andere wijze kwijt is geraakt. Wanneer men deze stukken nogmaals of voor de zoveelste maal opvraagt, kan de balans in zoverre doorslaan dat de belastingplichtige (kopieën van) de stukken niet meer (opnieuw) hoeft te verstrekken als het verlies van de eerder verstrekte stukken te wijten is aan de Belastingdienst zelf.

Een belangrijk onderwerp is het verstrekken van digitale gegevens. Mevrouw Dezentjé Hamming heeft zowel tijdens de parlementaire behandeling als in de media de kwalificatie 'buitenproportioneel' vaak toegelicht met het voorbeeld dat de Belastingdienst alle e-mails van een MKB-ondernemer opvraagt over één of meer jaren. Een complete berichtenwisseling is als bestand echter zonder veel moeite te reproduceren. Is het verzoek dan wel of niet disproportioneel?²⁵ Veel zal afhangen van het antwoord op de vraag of de gegevens, en de hoeveelheid daarvan, fiscaal van belang kunnen zijn. Anders gezegd: '*select before you collect*'; ofwel: bezint eer gij begint. Wat niet wegneemt dat een belastingplichtige, zeker iemand die weinig aandacht besteedt aan de archivering, het altijd op een informatiebeschikking kan aansturen.

3.3 De informatiebeschikking in de kantoor- en veldtoetsing

Informatiebeschikking en de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52 en 53 AWR

Het startpunt is de aangifte. Eén of meer elementen van de aangifte roepen vragen op en de inspecteur stuurt een vragenbrief of stelt zijn vragen mondeling bijvoorbeeld tijdens het onderzoek ter plaatse. Hij doet dit op basis van zijn bevoegdheid ex artikel 47 AWR. De belastingplichtige voldoet vervolgens niet aan deze informatieverplichtingen door de vragen niet of slechts voor een deel te beantwoorden. In beginsel kan de inspecteur dan meteen een informatiebeschikking afgeven. In de wetsgeschiedenis wordt als werkwijze voorgesteld dat de inspecteur eerst contact zoekt met de belastingplichtige om de nieuwe situatie te bespreken.

²³ Bedoeld wordt artikel 3:4 lid 2 Awb.

²⁴ Handelingen Tweede Kamer van 15 september 2010 mevrouw Dezentjé Hamming-Bluemink, blz. 8077, rechter kolom.

²⁵ Zie bijvoorbeeld hof 's-Hertogenbosch 21 maart 2006, LJN: AW4328.

Versie 1.0

Mevrouw Dezentjé Hamming merkt hierover op: 'De belastingplichtige moet inderdaad niet gedwongen worden om tot behoud van rechten naar de rechter te stappen, als er nog uitzicht is op een oplossing in onderling overleg. Naar ons oordeel biedt dit wetsvoorstel daarvoor zeker de ruimte, want wanneer de belastingplichtige een vraag van de inspecteur onbeantwoord laat, kan deze ervoor kiezen, de belastingplichtige er eerst gewoon informeel aan te herinneren dat hij die informatieverplichting heeft. Het ligt voor de hand dat de inspecteur daarbij uitlegt waarom dat van belang is en uit welke hoofde hij recht heeft op antwoord. Er is dan ook nog volop ruimte voor dialoog, zoals die gelukkig steeds vaker tussen inspecteur en belastingplichtige ontstaat voorafgaand aan zo'n officiële beroep- en bezwaarfase.'²⁶

Hoewel er dus geen strikt wettelijk of beleidsmatig voorschrift ligt hoe men dient te handelen als een verzoek om informatie niet wordt ingewilligd, moet de Belastingdienst uiteraard eerst de dialoog met de belastingplichtige aangaan (zorgvuldigheidsbeginsel). Overigens kan de inspecteur daarna een nieuwe brief met vragen en uitleg versturen, al dan niet met peremptoirstelling, om de ontbrekende gegevens te verkrijgen.

De belastingplichtige kan vervolgens de antwoorden geven of blijven volharden in zijn weigering. Als dat laatste het geval is, zal de inspecteur overwegen of een informatiebeschikking moet worden afgegeven.

Het initiatief tot afgifte van de informatiebeschikking ligt bij de inspecteur en wel op het moment dat de betrokkene niet of niet volledig voldoet aan de informatieverplichting. In de wettekst is immers expliciet opgenomen dat de inspecteur een informatiebeschikking *kan* opmaken (discretionaire bevoegdheid), maar dat niet verplicht is. Ook als de belastingplichtige verzoekt om of aanstuurt op een informatiebeschikking, is de inspecteur niet verplicht daaraan mee te werken.

In die overwegingen al dan niet een informatiebeschikking af te geven spelen de volgende aspecten een rol:

- Zijn er wellicht inmiddels voldoende gegevens aanwezig om de aanslag te kunnen opleggen? Anders gezegd: zijn de gevraagde antwoorden en/of stukken nog wel nodig?
- Is de vereiste aangifte wel gedaan? Zo niet, dan is er voor omkering van de bewijslast geen informatiebeschikking meer nodig;
- Is de civiele procedure in kort geding een geschikter instrument om de informatie te verkrijgen?

Ten overvloede zij opgemerkt dat er geen omkering van de bewijslast nodig is in situaties waarin die bewijslast toch al op belastingplichtige rustte, zoals ten aanzien van aftrekposten. Als er desgevraagd geen inlichtingen over deze posten worden verstrekt, kan de aanslag worden vastgesteld zonder dat de aftrekpost wordt gehonoreerd. In dat kader is een informatiebeschikking dus niet opportuun.

Het is niet de bedoeling de informatiebeschikking te gebruiken als 'drukmiddel' als op voorhand al duidelijk is dat de beschikking niet zal leiden tot omkering en verzwaring van de bewijslast.

Als het informele gesprek niet de gewenste resultaten heeft opgeleverd, zal de inspecteur moeten besluiten wel of niet een informatiebeschikking af te geven.

Als er geen informatiebeschikking is afgegeven, mogen we er volgens de indieners van het wetsontwerp 30.645 van uitgaan dat het eerdere verzoek van de inspecteur om informatie naar genoegen is opgevolgd. Er zijn echter situaties denkbaar dat de inspecteur ervan afziet een informatiebeschikking af te geven om de voortgang en doorlooptijden van het proces niet te verstoren. Dat neemt niet weg dat hij zonder informatiebeschikking geen omkering bewijslast kan eisen, maar voor de rechter wel kan stellen dat de belastingplichtige niet heeft voldaan aan een informatieverzoek.

In de parlementaire geschiedenis van het wetsontwerp 30.645 lezen we hierover het volgende: 'Neemt de inspecteur zo'n beschikking niet, dan is de belastingplichtige klaar: ofwel er is kennelijk

²⁶ Handelingen Tweede Kamer van 15 september 2010, mevrouw Dezentjé Hamming-Bluemink, blz. 8076 rechter kolom en blz. 8077 linker kolom.

Versie 1.0

afdoende aan het verzoek van de inspecteur voldaan, ofwel de inspecteur vindt het de moeite van een beschikking inclusief het risico van een bezwaarprocedure en een gang naar de rechter niet waard en legt zich daarbij neer. Van praktisch belang is dat in beide gevallen de omkering en verzwaring van de bewijslast dan niet meer kan worden toegepast. Zonder informatiebeschikking, die onherroepelijk is geworden, is er dus geen omkering en verzwaring van de bewijslast mogelijk. Dat betekent dat de omkering van de bewijslast niet meer als een zwaard van Damocles boven het hoofd van de belastingplichtige hangt, maar nog wel als een nuttige sanctie beschikbaar is voor gevallen die ertoe doen. Hiermee wordt dus echt de 'equality of arms' geïntroduceerd: de inspecteur heeft de ingrijpende sanctie van omkering van de bewijslast achter de hand, maar de belastingplichtige kan zich hiertegen verweren als daartoe reden is.

Voor alle duidelijkheid merken wij op dat de belastingplichtige 'off the hook' is wanneer de inspecteur geen informatiebeschikking neemt. In het belastingrecht geldt de vrijebewijsleer, waardoor de inspecteur in theorie, ook zonder dat hij een informatiebeschikking heeft genomen, zich voor de rechter mag beroepen op het feit dat niet aan een informatieverzoek is voldaan. Daar kan de rechter dus rekening mee houden zoals hem dat voorkomt. Het zou echter geen recht doen aan de informatiebeschikking zoals wij die voorstellen als de inspecteur, terwijl hij een tevergeefs verzoek om informatie niet heeft laten volgen door zo'n beschikking, het naar zijn mening niet nakomen van zijn verzoek om informatie wel als drukmiddel zou kunnen gebruiken in een procedure. Als de inspecteur geen informatiebeschikking neemt, wordt zijn eerdere verzoek om informatie dus geacht naar genoegen te zijn opgevolgd.²⁷

De informatiebeschikking en artikel 52 AWR

Indien iemand niet of niet volledig voldoet aan artikel 52 AWR, kan de inspecteur dit ex artikel 52a lid 1 AWR vaststellen bij een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking: de informatiebeschikking.

Informatiebeschikkingen kan de inspecteur afgeven als hij van mening is dat de administratieplichtige niet of onvoldoende aan diens fiscale administratie- en bewaarplicht voldoet.²⁸ Die tekortkoming(en) in de administratie moeten dan wel van zodanige omvang zijn dat de belastingschuld daardoor niet voldoende juist kan worden vastgesteld.²⁹

Stel, een controlemedewerker constateert dat het personeelsrooster op het 'white board' periodiek wordt overschreven, zodat de oude roosters niet bewaard blijven. Of dat een administratieplichtige documenten inscant waardoor niet alle echtheidskenmerken (watermerk, kleuren, bepaalde printtechnieken en dergelijke) inclusief de sporen van interne controle, zijn overgenomen. De inspecteur kan dan een informatiebeschikking afgeven. Het is evenwel uiteindelijk aan de rechter om vast te stellen of er sprake is van een dusdanig ernstig administratief gebrek dat dit de afgifte van een informatiebeschikking door de inspecteur rechtvaardigt.

Verrekenprijzen

De administratieplicht in zake verrekenprijzen verdient speciale aandacht. Op basis van artikel 8b lid 3 Wet op de Venootschapsbelasting (VpB) moet een gelieerd lichaam zowel beschikken over documentatie met betrekking tot de wijze waarop de verrekenprijs tot stand is gekomen, als over documentatie waaruit blijkt dat die verrekenprijs is *getoetst* aan het 'arm's-length-beginsel'; met andere woorden: dat die verrekenprijs zakelijk is. Er is niet specifiek en uitputtend omschreven over welke informatie een belastingplichtige dient te beschikken. De staatssecretaris kiest ervoor te verwijzen naar de factoren die volgens de OESO-richtlijnen van belang kunnen zijn voor de totstandkoming van de prijsstelling.³⁰ De documentatieverplichting dwingt de belastingplichtige er niet toe een onderzoek in te stellen of studie uit te voeren naar de prijzen die in vergelijkbare situaties tussen ongelieerde partijen tot stand zijn gekomen.³¹ Het is uitdrukkelijk ook niet de bedoeling dat de belastingplichtige alle methoden beoordeelt en vervolgens

²⁷ Handelingen Tweede Kamer van 15 september 2010, mevrouw Dezentjé Hamming-Bluemink, blz. 8075, rechter kolom.

²⁸ Hieronder begrepen 'hetgeen ingevolge andere belastingwetten wordt bijgehouden, aangetekend of opgemaakt', artikel 52 lid 3 AWR.

²⁹ Zie o.a. hof Arnhem, MK II, 22 december 2009, nr. 07/00583 en conclusie A-G IJzerman, 3 november 2010, nr. 10/00556.

³⁰ Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. A, blz. 11 en nr. 5, blz. 36.

³¹ Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 5, blz. 36.

Versie 1.0

onderbouwt waarom de door hem gekozen methode onder de gegeven omstandigheden tot de beste uitkomst leidt ('best method rule').³²

Deze documentatieverplichting valt onder artikel 52 lid 3 AWR. En dat betekent dat de inspecteur een informatiebeschikking kan afgeven wanneer de belastingplichtige duidelijk in gebreke blijft (artikel 25 en 27e AWR).³³ Te denken valt aan de situatie waarin de administratieplichtige helemaal geen gegevens over verrekenprijzen in zijn administratie heeft opgenomen.³⁴

De staatssecretaris stemt er evenwel mee in dat de bewijslast in de bezwaar- en beroepsfase wel verschuift naar de belastingplichtige, maar dat deze ermee kan volstaan 'aannemelijk te maken' dat de verrekenprijs in kwestie zich als een 'arm's length-prijs' laat beschouwen. Verzwaring van de bewijslast is derhalve niet aan de orde. Een wettelijke vastlegging van die toezegging acht hij, gelet op het vertrouwensbeginsel, niet noodzakelijk.³⁵

3.4 Inhoud van de informatiebeschikking

In de informatiebeschikking worden opgenomen:

- de vragen waarop niet of niet volledig antwoord is gekomen;
- de redenen waarom de inspecteur meent recht te hebben op de gevraagde gegevens onder verwijzing naar de artikelen 47 en volgende van de AWR;
- de mogelijkheid voor de belastingplichtige om aan de informatievraag alsnog te voldoen;
- de gevolgen als hij geen gehoor geeft aan wat de informatiebeschikking van hem vraagt, te weten omkering en verzwaring van de bewijslast;
- een standaardoverweging over de termijnverlenging;
- de rechtsmiddelenclausule, die vermeldt dat de informatiebeschikking voor bezwaar en beroep vatbaar is.

Vaktechnisch overleg (verplicht)

Het afgeven van een informatiebeschikking raakt direct de processen van de Belastingdienst. Voordat een medewerker een besluit neemt om (namens de inspecteur) een informatiebeschikking af te geven, voert hij vaktechnisch overleg met de Vaco Formeel Recht en de Vaco Toezicht, dan wel met een (of meer) door deze functionarissen daartoe aangewezen en ter zake kundige medewerker(s). Voor wat de Douane betreft wordt het overleg gevoerd met het regioaanspreekpunt Formeel Recht.

Van het resultaat van dit overleg wordt een (korte) notitie gemaakt die wordt opgenomen in het desbetreffende dossier.

Indien de medewerker kiest voor 'niet de vereiste aangifte', 'het civiel kort geding' en dergelijke wordt het aan de regio's overgelaten wel of niet vooraf overleg te voeren.

3.5 De informatiebeschikking is afgegeven

Als de inspecteur eenmaal een informatiebeschikking heeft afgegeven, kan de betrokkene op drie manieren reageren.

1. Alsnog de gewenste informatie verstrekken

De belastingplichtige levert (alsnog) de gegevens aan. De inspecteur kan hiervoor een termijn stellen. Het is vervolgens aan de inspecteur om te beslissen of hij de afgegeven informatiebeschikking wel of niet herziet.

In de Tweede Nota van Wijziging wordt voor een vergelijkbare situatie, namelijk als de belastingplichtige (wel) bezwaar heeft gemaakt tegen de informatiebeschikking, het volgende

³² Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 3, blz. 22.

³³ Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. A, blz. 9, nr. 4, blz. 23; Kamerstukken I 2001/02, 28 034, nr. 123a, blz. 4, en nr. 123b, blz. 5.

³⁴ Kamerstukken II 2001/02, 28 034, A, p 9.

³⁵ Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 3, blz. 22, nr. 4, blz. 23 en nr. 5, blz. 37.

Versie 1.0

opgemerkt:

Tijdens de bezwaarfase geldt dat niet in iedere situatie het alsnog nakomen van de verplichting de gevolgen van omkering en verzwaring van de bewijslast kan voorkomen: het is aan de inspecteur te beoordelen, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, of hij in de bezwaarfase vasthoudt aan de informatiebeschikking en aan de daaraan verbonden gevolgen van omkering en verzwaring van de bewijslast, dan wel dat hij aanleiding ziet de beschikking te herzien en de daaraan verbonden gevolgen niet in te laten treden. Zou de inspecteur deze discretionaire bevoegdheid niet hebben, dan zou er voor informatieplichtigen mogelijk onvoldoende stimulans zijn om aan informatieverzoeken van de inspecteur te voldoen'.³⁶

Nadat de inspecteur een informatiebeschikking heeft afgegeven, kan hij later voor dezelfde aangifte opnieuw een dergelijke beschikking afgeven. Hij kan immers over diezelfde aangifte opnieuw vragen gaan stellen. Verstrekt de belastingplichtige de nieuw gevraagde informatie niet of niet volledig, dan gaat de cyclus opnieuw van start.

Hoewel dit in de praktijk niet altijd zal kunnen worden voorkomen, verdient het daarom aanbeveling eerst dan een informatiebeschikking af te geven als alle vragen om informatie die uit een aangifte of een administratie kunnen voortkomen, zijn gesteld en de belastingplichtige niet of niet volledig aan deze informatieverplichting heeft voldaan.

2. Niets doen, dan wel volharden in de weigering

Indien de belastingplichtige ook na ontvangst van de informatiebeschikking nog steeds niet of niet volledig voldoet aan het verzoek om informatie en verder ook geen actie onderneemt, komt er een moment dat de beschikking onherroepelijk wordt. Op dat moment kan de inspecteur de aanslag opleggen met de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast in de bezwaar- en/of beroepsfase (de artikelen 25 lid 3, 27e en 52a AWR).

Is de informatiebeschikking eenmaal onherroepelijk geworden, dan kan de belastingplichtige de informatiebeschikking niet meer ter discussie stellen.

Let erop dat de aanslag wordt opgelegd nadat de beschikking onherroepelijk is geworden. Als de inspecteur de aanslag namelijk eerder oplegt, vervalt de beschikking en daarmee de mogelijkheid om omkering en verzwaring van de bewijslast te stellen (artikel 52a lid 3 AWR).

Een onherroepelijke informatiebeschikking wil niet zeggen dat er dan per definitie sprake is van omkering en verzwaring van de bewijslast. Het betekent niets meer of minder dan dat de betrokkene niet heeft voldaan aan een informatieverzoek dat op dat moment legitiem was. Daaraan verbindt de wet op gelijke voet als nu de sanctie van omkering van de bewijslast. Daarop bestaan wel uitzonderingen. Zo blijven omkering en verzwaring van de bewijslast achterwege als deze middelen disproportioneel zouden zijn ten opzichte van het heffingsbelang of als het zich anderszins niet met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zou verdragen.³⁷

3. Bezwaar tegen de informatiebeschikking

De belastingplichtige kan ook bezwaar aantekenen tegen de informatiebeschikking. Doordat de inspecteur een voor bezwaar vatbare beschikking heeft afgegeven, is voor de belastingplichtige de weg geopend naar de rechtelijke toetsing. Dit is immers de kern van de wet-Dezentjé: de gewenste balans.

De regels voor de behandeling van de bezwaarschriften tegen de informatiebeschikking zijn dezelfde als die welke voor de behandeling van bezwaarschriften in het algemeen gelden. Dat betekent onder meer dat 1) het bezwaarschrift wordt behandeld door een andere inspecteur dan degene die de beschikking heeft afgegeven en 2) dat de belastingplichtige moet worden gehoord.

³⁶ Kamerstukken II 2008-2009, 30 645, nr. 14, blz. 6.

³⁷ Handelingen Tweede Kamer van 15 september 2010 mevrouw Dezentjé Hamming-Bluemink, blz. 8075, rechter kolom.

Versie 1.0

Ook in de bezwaarfase kan de inspecteur een pauze initiëren om elkaar in onderling overleg te vinden. Dat overleg kan een fiscaaltechnische achtergrond hebben, maar kan ook worden benut om communicatieproblemen aan de orde te stellen en zo mogelijk uit de weg te ruimen. Gemotiveerde uitleg leidt in de praktijk in veel gevallen al tot een bevredigende oplossing.³⁸

Als de inspecteur in de bezwaarfase tot de conclusie komt dat het informatieverzoek geheel of deels onrechtmatig was, wordt de informatiebeschikking ingetrokken of gewijzigd.

De aanslag is dan nog niet opgelegd. Nadat de informatiebeschikking is ingetrokken, kan de inspecteur de aanslag niet meer met omkering en verzwaring van de bewijslast, in de bezwaar- en beroepsfase, opleggen.

Als de informatiebeschikking is gewijzigd, komt de inspecteur deels tegemoet aan de bezwaren van de belastingplichtige. Die kan hiertegen beroep instellen.

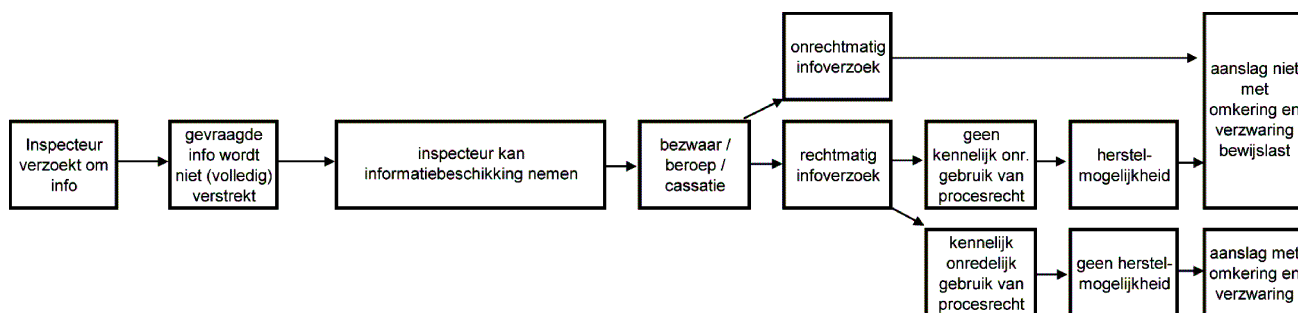
De beslissing op een bezwaarschrift waarbij een informatiebeschikking geheel of gedeeltelijk wordt gehandhaafd, vindt slechts plaats na een fiat van de Vaco Formeel Recht.

3.6 De beroepsprocedure bij een informatiebeschikking

Stel: de belanghebbende is in bezwaar in het ongelijk gesteld en besluit beroep aan te tekenen.

Anders gezegd: de inspecteur vindt het informatieverzoek rechtmatig en de belastingplichtige is het hier niet mee eens.

In de parlementaire geschiedenis van het wetsontwerp 30.645 is die procedure als volgt in beeld gebracht:



Een bijzonderheid in dit schema is het blokje met de omschrijving 'geen of kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht'. Dit is gebaseerd op artikel 27e lid 2 AWR:

Artikel 27e AWR

2. Indien de rechtbank het beroep tegen een in artikel 52a, eerste lid, bedoelde informatiebeschikking ongegrond verklaart, stelt de rechtbank een nieuwe termijn voor het voldoen aan de in die beschikking bedoelde verplichtingen, in situaties waarin daar nog gevolg aan kan worden gegeven, tenzij sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht.

Het betreft hier een bevoegdheid van de rechter. Acht deze het informatieverzoek van de inspecteur gerechtvaardigd, dan krijgt de belastingplichtige in principe van de rechter een nieuwe termijn om alsnog de informatie te verstrekken (herstelmogelijkheid); mits dat voor de belastingplichtige en gegeven de situatie tenminste nog mogelijk is. Wanneer de belastingplichtige bijvoorbeeld bepaalde bescheiden heeft vernietigd, houdt het natuurlijk op.

Deze herstelmogelijkheid zal de rechter niet verlenen als hij van mening is dat de belastingplichtige een (kennelijk) onredelijk gebruik heeft gemaakt van het procesrecht. Het is uiteraard aan de inspecteur om dit tijdens de beroepsprocedure aan de orde te stellen.

Zoals ook in de parlementaire behandeling van het wetsontwerp 30.645 is opgenomen, moet voor het

³⁸ Handelingen Tweede Kamer van 15 september 2010 mevrouw Dezentjé Hamming-Bluemink, blz. 8077, linker kolom.

Versie 1.0

begrip 'kennelijk onredelijk gebruik van het procesrecht' worden aangesloten bij de Awb en de daar ontwikkelde jurisprudentie. Zo lezen we in de Kamerstukken:

'Zowel de heer Bashir als mevrouw Blanksma heeft gevraagd wat kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht precies inhoudt. Daarvoor bestaat al een norm in het fiscale recht; de Algemene Wet Bestuursrecht maakt daarvan melding. Die term is niet door de indieners uitgevonden. Ik noem daarbij het volgende voorbeeld: als een belastingplichtige wil traineren en de rechter constateert dat er geen inhoudelijke klacht is tegen dat informatieverzoek, dan is er sprake van traineren. In dat geval is sprake van kennelijk onredelijk gebruik van het procesrecht. De sanctie van de omkering van bewijslast kan dan worden opgelegd.'³⁹

Minister Donner merkte over deze materie het volgende op:

'De heer Bashir vroeg nog naar het gebruik van het begrip "onredelijk gebruik van procesrecht". Ik wijs erop dat dit een technische term is, net zoals "te goeder trouw", die nu al in het Burgerlijk Wetboek en in de algemene bepalingen van het belastingrecht voorkomt. Het is juist niet de bedoeling dat van de zijde van de regering wordt geprobeerd om daaraan invulling te geven, omdat dit specifiek primair een uitleg van de rechter is aan de hand van de concrete omstandigheden van het geval. Een voorbeeld van wat zich ook wel heeft voorgedaan, is dat iemand een beroep instelt, terwijl hij vanaf het begin had moeten weten dat dit kansloos is. De rechter kan daar op basis van dit soort bepalingen niet de rechtsgevolgen aan geven die er anders aan gegeven zouden moeten worden. Over dat soort situaties hebben wij het dan in wezen. Idem dito als het om traineren gaat, als je te maken hebt met een justitiabele die iedere keer bij een informatieverzoek onmiddellijk deze vraag stelt, ongeacht hoe gegrond die basis is. Daaruit kan, zo het tot een rechtszaak komt, worden afgeleid dat de rechter stelt dat het is bedoeld om de goede, ordelijke handhaving van de belastingwetgeving te frustreren. Ik ga niet verder op een dergelijke situatie in, want dan schep ik het beeld dat ik hier gezaghebbend uitleg kan geven aan wat uiteindelijk de bevoegdheid van de rechter is.'⁴⁰

3.7 De vereiste aangifte

Zoals reeds is opgemerkt, kan de bewijslast worden omgekeerd en verzwaard als de belastingplichtige de vereiste aangifte niet heeft gedaan. Een informatiebeschikking is hier niet voor nodig (artikel 25 lid 3 en 27e lid 1 AWR).

De vereiste aangifte wordt geacht niet (of te laat) te zijn gedaan wanneer een belastingplichtige die daartoe door de inspecteur is uitgenodigd, geen aangifte doet of pas aangifte doet op een moment dat de inspecteur er bij de aanslagregeling redelijkerwijs geen rekening meer mee kan houden. Bevindingen van een boekenonderzoek kunnen eveneens leiden tot de stelling dat iemand niet de vereiste aangifte heeft gedaan. Te denken valt aan niet-aangegeven omzet die de controlemedewerker bijvoorbeeld heeft vastgesteld op basis van informatie van derden, zoals leveranciers of afnemers.

Een (tijdig) ingediende aangifte geldt niet als vereiste aangifte, als de indiener niet heeft voldaan aan de formele vereisten van artikel 8 lid 1 AWR: de aangifte vertoont dan *formele* gebreken. Ook als de gegevens die in of bij een aangifte verstrekt zijn, onvolledig of onjuist zijn, beantwoordt de aangifte niet aan de eisen: de aangifte vertoont dan *materiële* gebreken. Daarvoor moet de niet-aangegeven belasting dan wel omvangrijk zijn in verhouding tot het totale bedrag van de belasting die over of in een tijdvak betaald of afgedragen moet worden. De niet-aangegeven belasting moet bovendien een 'absoluut' aanzienlijk bedrag zijn. Met andere woorden: de correctie van de aangifte moet zowel relatief als ook absoluut een groot bedrag betreffen. Daarvoor is ook de mate van verwijtbaarheid van belang.

Een aangifte kan dus zowel formele als materiële gebreken bevatten.

3.8 Verlenging termijnen

³⁹ Handelingen Tweede Kamer 15 september 2010, mevrouw Dezentjé Hamming-Bluemink, blz. 8084, rechter kolom.

⁴⁰ Handelingen Tweede Kamer 15 september 2010, Minister Donner, blz. 8087 linker en rechter kolom.

Versie 1.0

Het kan voorkomen dat door de procedure van de informatiebeschikking de termijn voor het opleggen van een aanslag, navorderingsaanslag, naheffingsaanslag of een beschikking in het gedrang komt.

Artikel 52a lid 2 AWR bepaalt dat die termijnen kunnen worden verlengd. De verlenging is de periode tussen de bekendmaking van de informatiebeschikking tot het moment dat de beschikking onherroepelijk vaststaat of vernietigd is.

Een voorbeeld: een aanslag moet voor 31 december zijn opgelegd. De inspecteur neemt op 1 november de aangifte in behandeling en stelt vragen. Er komt geen reactie. De inspecteur stelt op 1 december de informatiebeschikking op en maakt deze op dezelfde dag bekend aan de betrokkene op de wijze van artikel 3:41 Awb. Vanaf dat moment gaat de termijn lopen.

De belastingplichtige komt niet in bezwaar. Gerekend vanaf 1 december wordt de informatiebeschikking na 6 weken – dit is 12 januari onherroepelijk. Belastingplichtige komt niet in beweging en de datum van 12 januari verstrijkt.

Deze datum ligt na 31 december en normaal gesproken is de inspecteur te laat met het opleggen van de aanslag. Door het invoeren van artikel 52a lid 2 heeft de inspecteur echter een termijnverlenging gekregen tot 12 februari (periode van 6 weken in dit geval).

4. De kostenvergoedingsbeschikking

4.1 Inleiding

De wet-Dezentjé heeft gezorgd voor de introductie van de kostenvergoedingsbeschikking in een drietal artikelen:

1. artikel 52a AWR: een door de inspecteur onrechtmatig opgelegde administratieve verplichting aan de administratieplichtige (par. 4.2);
2. artikel 53 lid 5 AWR: een door de inspecteur onrechtmatig opgelegde informatieverplichting aan de administratieplichtige ten behoeve van de belastingheffing van derden (par. 4.3);
3. artikel 62a Invorderingswet 1990: een door de ontvanger onrechtmatig opgelegde informatieverplichting ten behoeve van de invordering (par. 4.4).

4.2 Administratieve verplichting

Indien een administratieplichtige een verplichting is nagekomen die de inspecteur op artikel 52 lid 1 AWR (en dus ook lid 3) heeft gebaseerd, maar van oordeel is dat die verplichting ten onrechte is opgelegd, kan hij de inspecteur verzoeken de werkelijk gemaakte kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming te vergoeden. De inspecteur beslist op dat verzoek bij voor bezwaar en beroep vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe indien de verplichting achteraf beschouwd inderdaad onrechtmatig is opgelegd.

Een verplichting is onrechtmatig opgelegd als deze handeling niet overeenstemt met de rechtsregels die op dat moment in Nederland gelden. De rechter kan bijvoorbeeld oordelen dat de inspecteur de open norm van artikel 52 lid 1 AWR te streng heeft geïnterpreteerd. Hij vindt bijvoorbeeld dat camerabeelden van beveiligingscamera's niet ook tot de administratie behoren. Of de rechter is van mening dat bepaalde feiten niet dagelijks vastgelegd behoeven te worden, maar dat bijvoorbeeld wekelijkse registratie ook toegestaan is.

Wanneer de inspecteur meegaat in het verzoek van de administratieplichtige, kent hij een redelijke kostenvergoeding toe. Te denken valt bijvoorbeeld aan de kosten die samenhangen met het onttrekken van bepaalde informatie aan of het aanpassen van (digitale) archieven, zoals manuren die de administratieplichtige zelf heeft besteed of de kosten van een gespecialiseerd bedrijf. Naar aard en omvang zullen de geclaimde kosten moeten samenhangen met de nakoming van de onrechtmatige verplichting.

4.3 Informatieverzoek betreffende de belastingheffing bij derden (derdenonderzoek)

De AWR geeft geen mogelijkheid om in bezwaar te komen tegen het nakomen van de verplichting tot

Versie 1.0

informatieverstrekking (ten behoeve van de belastingheffing van derden, artikel 53 lid 1 letter a AWR). Indien een administratieplichtige een verplichting is nagekomen die de inspecteur heeft opgelegd, maar waarvan hij van oordeel is dat dit onrechtmatig is, kan hij thans verzoeken om een vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. De inspecteur beslist daarop bij voor bezwaar en beroep vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe indien hij de verzoeker gelijk geeft.

Met de procedure van de kostenvergoedingsbeschikking komt de wet, aldus de indieners van het wetsvoorstel 30.645, tegemoet aan de essentie van het ontbreken van rechtsbescherming. Bovendien komt daarmee rechtspraak tot stand over de rechtmatigheid van informatieverzoeken over derden, al is het dan over de kosten die dergelijke verzoeken met zich brengen. Deze jurisprudentie zal voor de toekomst van invloed zijn op de handelwijze van de inspecteur in het kader van derdenonderzoeken.

4.4 Informatieverzoeken door de ontvanger

De ontvanger kan voor de invordering van rijksbelastingen aan de volgende personen een informatieverplichting opleggen:

1. de belastingschuldige;
2. de aansprakelijk gestelde;
3. administratieplichtigen in de zin van de AWR, ten behoeve van de invordering van derden;
4. een derde die gegevensdragers onder zich heeft van degene die verplicht is deze ter inzage aan de ontvanger te verstrekken.

Vindt iemand aan wie de ontvanger die informatieverplichting heeft opgelegd waaraan deze heeft voldaan, dat die verplichting onrechtmatig is opgelegd, dan kan hij de ontvanger verzoeken om een vergoeding van de kosten. Ook de ontvanger beslist op dat verzoek bij voor bezwaar en beroep vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe indien de verplichting achteraf beschouwd onrechtmatig is opgelegd.

De ontvanger heeft dus in voorkomende gevallen alleen maar te maken met de 'kostenvergoedingsbeschikking' en niet met de 'informatiebeschikking'.

4.5 Redelijke kostenvergoeding

Als een administratieve verplichting of een verplichting tot derdeninformatie ten onrechte is opgelegd, kan de betrokkene een verzoek doen om een redelijke kostenvergoeding.

Maar wat is een 'redelijke kostenvergoeding'? In de MVA lezen we daarover het volgende: 'Als sprake is van een onrechtmatig informatieverzoek aangaande derden of een onrechtmatig opgelegde nieuwe administratieve verplichting kan een vergoeding worden gevraagd van de kosten die samenhangen met het (in retrospectief: ten onrechte) nakomen van een opgelegde verplichting. De indieners hebben beoogd de burger die schade heeft geleden doordat hij is geconfronteerd met een verplichting die ten onrechte aan hem is opgelegd *integraal* te vergoeden. Dat betekent dat alle werkelijk gemaakte kosten die verband houden met de onterechte verplichting voor vergoeding in aanmerking kunnen komen, mits redelijk uiteraard. Te denken valt bijvoorbeeld aan de kosten die samenhangen met het onttrekken van bepaalde informatie aan of het aanpassen van (digitale) archieven, zoals de manuren die de administratieplichtige zelf heeft besteed of de kosten van een gespecialiseerd bedrijf. Naar aard en omvang zullen de geclaimde kosten samen moeten hangen met het nakomen van de onrechtmatige verplichting.'⁴¹

Wellicht is het, gezien het bovenstaande, beter om te spreken van een '*integrale kostenvergoeding mits redelijk*'.

En uiteraard vervallen voor de toekomst die onrechtmatige verplichtingen.

In dit verband willen wij nog wel opmerken dat de informatie die de inspecteur of ontvanger op

⁴¹ Kamerstukken I, 2010/11, 30 645, nr. C, p. 1.

Versie 1.0

onrechtmatige wijze (voor de inspecteur of ontvanger in strijd met de bevoegdheden en derhalve onbevoegdlijk) heeft verkregen, volgens het zorgvuldigheidscriterium vanuit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, niet kan worden gebruikt.⁴²

5. Douane

5.1 Inleiding

De Douane heeft te maken met belastingen die vallen onder twee verschillende algemene wetten: de AWR en de *Algemene douanewet* (Adw). Voor de belastingen die vallen onder de AWR is datgene wat in de voorgaande hoofdstukken is opgenomen, onverkort van toepassing.⁴³ Het gaat om de accijnzen en verbruiksbelastingen, geheven op grond van de *Wet op de accijns*, de *Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken en enkele andere producten* en de *Wet belastingen op milieugrondslag*.

De douanerechten vallen onder de Adw. Deze kennen een eigen regime met betrekking tot de omkering van de bewijslast dat op belangrijke onderdelen afwijkt van het systeem van de AWR.

De Invorderingswet ziet zowel op de douanerechten als op de accijnzen.

5.2 AWR

Voor zover het gaat om verplichtingen van de administratieplichtige zelf of van een derde ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, zijn de bevoegdheden die genoemd zijn in de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52 en 53 lid 1, 2 en 3 AWR, van toepassing op de heffing van accijnzen en de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (tenzij er sprake is van een heffing ter zake van de invoer). Als de ondernemer niet of niet volledig heeft voldaan aan de genoemde verplichtingen kan de inspecteur een informatiebeschikking opmaken. Wat is opgemerkt over de kostenvergoedingsbeschikking, is ook hier onverkort op van toepassing.

De in TOP opgenomen waarschuwingsbrieven voor het geval waarin iemand niet voldoet aan de administratie-, bewaar- en informatieverplicht of niet meewerkt aan de controle, verwijzen reeds naar de gevolgen voor de bewijslast.

De informatiebeschikking wordt opgemaakt nadat een waarschuwingsbrief is verzonden.

5.3 Douanerechten

Sinds 1 juli 2011 is een zelfstandige bepaling in de Adw van kracht voor omkering en verzwaring van bewijslast in bezwaar en beroep.⁴⁴ Deze eigen regeling voor douanerechten is noodzakelijk, omdat het communautair douanerecht zijn eigen werking kent, nationaal uitgewerkt dan wel aangevuld met de bepalingen in de Adw, voor beschikkingen en formele termijnen. In de douanewetgeving is daarom geen ruimte voor een aparte informatiebeschikking of kostenvergoedingsbeschikking. Daardoor was de koppeling met de AWR op dit punt niet meer mogelijk.

Hoewel de bepaling voor omkering en verzwaring bewijslast nu in de Adw is opgenomen, verandert er ten opzichte van de regelgeving van vóór 1 juli 2011 inhoudelijk niets.

Volgens de Adw zijn omkering en verzwaring van bewijslast in bezwaar en beroep mogelijk als de

⁴² Zie o.a. hof Arnhem 11 november 1982, BNB 1984/194; Hoge Raad 10 februari 1988, BNB 1988/160; hof 's-Gravenhage 3 juli 1989, BNB 1990/160; Hoge Raad 23 mei 1990, BNB 1990/240; Hoge Raad 4 november 1992, BNB 1993/90; Hoge Raad 27 september 2002, V-N 2002/49.3

⁴³ Tenzij sprake is van heffing ter zake van de invoer; dan is de douanewetgeving (CDW en Adw) onverkort van toepassing. Als de accijnzen bij invoer worden geheven, volgt de accijnzen de douanerechten. De Douane heft omzetbelasting bij invoer indien de ondernemer geen gebruikmaakt van de mogelijkheid tot verleggen overeenkomstig artikel 23 *Wet omzetbelasting*. Ook hier volgt de OB de douanerechten.

⁴⁴ Artikel 8:2, lid 7 Adw.

Versie 1.0

onderneming in kwestie:

1. de vereiste aangifte niet heeft gedaan of
2. niet volledig heeft voldaan aan de inlichtingenplicht ingevolge artikel 14 CDW of
3. niet volledig heeft voldaan aan de administratie- en bewaarplicht van artikel 1:32 Adw.

Niet iedere fout in de aangifte of gebrek in de administratie zal tot omkering leiden. In sommige gevallen is er toch voldoende informatie aanwezig om zonder omkering van de bewijslast een Uitnodiging Tot Betaling (UTB) te versturen. De fout of het gebrek moet in ieder geval substantieel zijn en de omkering moet proportioneel zijn. Verder moet ook rekening worden gehouden met overmachtsituaties. Omkering van bewijslast is bovendien niet mogelijk als de bewijslast voor die zaken toch al bij de belastingplichtige ligt, zoals wanneer een verzoek om terugbetaling is gedaan of wanneer de elementen geen deel uitmaken van de douanewaarde.⁴⁵

Wanneer de onderneming niet of niet geheel heeft voldaan aan de administratie-, bewaar- of informatieplicht kan de waarschuwingsbrief zoals opgenomen in TOP, na een tweede verzoek, worden verzonden. In de brief wordt uitgelegd met welke gevolgen de ondernemer zich geconfronteerd ziet als hij niet voldoet aan zijn verplichting(en) en wat dat betekent voor de verdeling van de bewijslast. Als de waarschuwingsbrief niet het gewenste effect heeft en de conclusie is dat het ontbreken van de nodige gegevens leidt tot omkering van de bewijslast in bezwaar en beroep, moet dit als zodanig ook kenbaar worden gemaakt. Dit wordt betrokken in de voorprocedure (zie de werkinstructie Voorprocedure Bezwarende Besluiten).

De UTB vermeldt dat de ondernemer in kwestie niet voldoet aan zijn verplichtingen en wat de gevolgen daarvan zijn. De ondernemer kan op zijn beurt tegen deze UTB en hiermee dus ook tegen de omkering en verzwaring van bewijslast in bezwaar komen.

Het kan zijn dat pas tijdens de bezwaarfase wordt geconstateerd dat omkering van de bewijslast aan de orde is. In dat geval wordt de ondernemer voorafgaand aan de uitspraak op bezwaar in de gelegenheid gesteld hierop te reageren.

Voordat omkering en verzwaring van de bewijslast aan de orde komen, wordt dit afgestemd met de contactpersoon Formeel Recht van de regio.

Het is mogelijk dat een belanghebbende rechtstreeks bezwaar maakt tegen de aankondiging van de controle of het verzoek om informatie op grond van artikel 14 CDW juncto artikel 1:32 Adw. Hiervoor is een standaardtekst voor de uitspraak op het bezwaar ontwikkeld die als bijlage bij deze handreiking is gevoegd.

5.4 Invorderingswet

In de Invorderingswet is een nieuw artikel opgenomen dat de mogelijkheid creëert voor een kostenvergoedingsbeschikking, indien de ontvanger een informatieplichtige ten onrechte een informatieverplichting heeft opgelegd.

De Invorderingswet ziet zowel op de douanerechten als op de belastingen die vallen onder de AWR. Wat hierover is opgenomen in voorgaande hoofdstukken, is dan ook onverkort van toepassing op de Douane.

6. Civiele procedure

Een belastingplichtige of administratieplichtige die volhardt in zijn weigering om aan zijn fiscale verplichtingen te voldoen, kan worden geconfronteerd met een civielrechtelijke procedure (al dan niet met een voorlopige voorziening) ex artikel 254 e.v. Wetboek van burgerlijke Rechtsvordering (Rv).

Deze mogelijkheid is door de wet-Dezentjé expliciet in artikel 52a AWR opgenomen:

Artikel 52a AWR

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.

⁴⁵ Artikel 33 CDW.

Versie 1.0

Met deze procedure wordt onder last van een dwangsom naleving van de wettelijke verplichtingen gevorderd. Dergelijke procedures worden landelijk gecoördineerd.

Deze mogelijkheid kan worden toegepast als de belastingplichtige weigert gegevens ten aanzien van zijn eigen belastingplicht te verstrekken en de inspecteur onvoldoende gegevens heeft om een juiste aanslag te kunnen opleggen.⁴⁶

Deze civielrechtelijke procedure kan overigens ook worden aangewend als de administratieplichtige weigert te voldoen aan zijn informatieverplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden (artikel 53 AWR). De wettelijke mogelijkheid van een kostenvergoedingsbeschikking doet hier niets aan af.

7. Procedures en inwerkingtreding

7.1. Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken is de werking van de wet-Dezentjé met name vanuit een juridische context besproken in relatie tot de processen van de Belastingdienst. Uit de teksten zijn enkele concrete richtlijnen te destilleren die in dit hoofdstuk worden samengevat.

Daarnaast zijn in dit hoofdstuk enkele meer procedurele richtlijnen opgenomen ten behoeve van het kwaliteitsaspect van genoemde processen.

De wet-Dezentjé is op 1 juli 2011 in werking getreden. De wet kent geen overgangsrecht.

7.2 Richtlijnen

A	Informatiebeschikking
	Proces tot het wel of niet afgeven van een informatiebeschikking
1.1	De informatiebeschikking mag nimmer worden gebruikt als 'drukmiddel' om (meer) informatie te verkrijgen, als op voorhand al duidelijk is dat de beschikking niet zal leiden tot de omkering en verzwaring van de bewijslast.
1.2	Als de belastingplichtige weigert om aan de informatieverplichting te voldoen, is het verstandig om, indien mogelijk, op een geschikt moment eerst de dialoog aan te gaan over zijn beweegredenen. Is dit gegeven de situatie niet mogelijk, dan wordt daarvan een aantekening gemaakt in het desbetreffende (elektronische) dossier. ⁴⁷
1.3	Voordat we een besluit nemen om een informatiebeschikking af te geven, dienen we de volgende vragen te hebben beantwoord: <ul style="list-style-type: none">- Op wie rust de bewijslast voor de (eventuele) correcties die uit de gevraagde informatie kunnen voortkomen? Rust de bewijslast enkel bij de belastingplichtige, zoals voor aftrekposten, dan heeft omkering van de bewijslast, en dus het besluit tot een informatiebeschikking, geen zin.- Zijn er wellicht inmiddels voldoende gegevens aanwezig om de aanslag te kunnen opleggen? Anders gezegd: Zijn de gevraagde antwoorden en/of stukken nog wel nodig?- Is de vereiste aangifte wel gedaan? Zo niet, dan is voor omkering van de bewijslast geen informatiebeschikking vereist.- Is de informatiebehoefte zodanig dat een civiele procedure opportuun is? Voor de beantwoording kan het in de bijlage opgenomen beslisschema behulpzaam zijn. De antwoorden op deze vragen worden vastgelegd in het desbetreffende dossier.
1.4	Voordat een medewerker een besluit neemt om een informatiebeschikking af te geven, overlegt hij met de Vaco Formeel Recht en de Vaco Toezicht dan wel met een of meer door deze functionarissen daartoe aangewezen en ter zake kundige medewerker(s).

⁴⁶ Rechtbank Middelburg 20 november 2007, 07/00177 en Hof Amsterdam 6 december 2007, 20/00063.

⁴⁷ Dit kan het TOP-dossier van een belastingcontrole zijn of van een centraal (klant)systeem als IKB.

Versie 1.0

	De antwoorden op de vragen van richtlijn 1.3 komen in dat overleg in ieder geval aan de orde. Van het resultaat van dit overleg wordt een (korte) notitie gemaakt en opgenomen in het desbetreffende dossier.
1.5	Als het besluit tot het afgeven van een informatiebeschikking is genomen, worden er maatregelen getroffen om te voorkomen dat de betrokken aanslag wordt opgelegd in de periode dat de informatiebeschikking nog niet onherroepelijk vaststaat. Als we de aanslag namelijk eerder opleggen, vervalt de beschikking en daarmee de mogelijkheid om omkering en verzwaring van de bewijslast te stellen!
	Inhoud van de informatiebeschikking
2.	In de informatiebeschikking worden opgenomen: <ul style="list-style-type: none"> - de vragen waarop niet of niet volledig antwoord is gekregen; - de redenen waarom de inspecteur meent recht te hebben op de gevraagde gegevens onder verwijzing naar de artikelen 47 en volgende van de AWR; - de mogelijkheid om alsnog aan de informatievraag te voldoen; - de gevolgen, te weten omkering en verzwaring van de bewijslast; - een standaardoverweging over de termijnverlenging; - de rechtsmiddelenclausule, die vermeldt dat de informatiebeschikking voor bezwaar en beroep vatbaar is.
	De nog niet onherroepelijke informatiebeschikking
3.1	Tijdens deze periode kan de belastingplichtige alsnog de gevraagde informatie verstrekken. De inspecteur kan hiervoor een termijn stellen. Naast verwerking van die informatie wordt overwogen of de afgegeven informatiebeschikking wel of niet wordt herzien. De richtlijnen 1.3 en 1.4 zijn hier van overeenkomstige toepassing.
3.2	Ingeval de belastingplichtige ook na ontvangst van de informatiebeschikking nog steeds niet of niet volledig voldoet aan het verzoek om informatie en verder ook geen actie onderneemt, wordt de informatiebeschikking onherroepelijk. Als dit feit zich voordoet, dient de medewerker, voordat hij de vervolgactie inzet m.b.t. de aangifte, de volgende vragen te beantwoorden: <ul style="list-style-type: none"> - Zijn de omkering en verzwaring van de bewijslast wel of niet disproportioneel ten opzichte van het heffingsbelang? - Of verdraagt die sanctie zich anderszins niet met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur? De uitkomst legt hij vast in het desbetreffende dossier.
3.3	De belastingplichtige kan bezwaar aantekenen tegen de informatiebeschikking. De regels voor de behandeling van bezwaarschriften gelden onverkort voor de behandeling van de bezwaarschriften tegen de informatiebeschikking. De behandeling dient daarom aan een andere medewerker te worden toegewezen dan aan degene die de informatiebeschikking heeft genomen.
	Bezwaar tegen de informatiebeschikking
4.1	Ook in de bezwaarfase kan de inspecteur een bezinningsmoment creëren om met elkaar tot overeenstemming te komen. Dat overleg kan een fiscaaltechnische achtergrond hebben, maar het kan ook worden benut om communicatieproblemen aan de orde te stellen.
4.2	Tijdens de behandeling van het bezwaarschrift wordt getoetst of het informatieverzoek van de inspecteur al dan niet rechtmatig is geweest. Zo niet, dan wordt de beschikking ingetrokken. De inspecteur kan zich dan niet meer beroepen op omkering en verzwaring van de bewijslast.
4.3	De beslissing op een bezwaarschrift waarbij een informatiebeschikking geheel of gedeeltelijk wordt gehandhaafd, vindt slechts plaats na een fiat van de Vaco Formeel Recht. Dit zelfde geldt voor de kostenvergoedingsbeschikking.

7.3 Geen overgangsrecht

Zoals in de inleiding van dit hoofdstuk is opgemerkt, geldt er geen overgangsrecht.

De vraag is nu, hoe moet worden omgegaan met de situaties dat de aanslag, navorderingsaanslag of

Versie 1.0

naheffingsaanslag voor 1 juli 2011 is opgelegd, tegen die belastingaanslag bezwaar is aangetekend⁴⁸ maar de uitspraak plaats vindt na 1 juli 2011.

Het nieuwe derde lid van artikel 25 AWR bepaalt immers dat omkering en verzwaring van de bewijslast (vanaf 1 juli 2011) slechts mogelijk is als:

het bezwaar is gericht tegen een aanslag, een navorderingsaanslag, een naheffingsaanslag⁴⁹ of een beschikking met betrekking tot welke:

- a. de vereiste aangifte niet is gedaan **of**
- b. sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid AWR.

Hieruit kan de indruk ontstaan dat voor een na 1 juli 2011 gedane uitspraak op bezwaar met omkering van de bewijslast, m.b.t. tot een voor 1 juli 2011 opgelegde belastingaanslag, een onherroepelijke informatiebeschikking vereist is.

Naar onze mening is dat niet het geval.

Het niet voldoen aan de inlichtingenplicht (van de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52 en 53 gedeeltelijk⁵⁰) doet zich voor in de fase van het vaststellen van de belastingaanslag. Het moment waarop de belastingschuld wordt vastgesteld. Aan de belastingaanslag kleeft als het ware de omkering en verzwaring van de bewijslast.

Het is ook dat moment dat bepaalt van welke "bewijslastregels" de inspecteur in de volgende (bezwaar-)fase gebruik *kan* maken (discretionaire bevoegdheid). In de bezwaarfase kan hij die omkering en verzwaring van de bewijslast effectueren in zijn uitspraak.

In BNB 2002/255 knoopt ook de Hoge Raad aan bij het tijdstip waarop de belastingschuld wordt vastgesteld in een casus waar sprake was van een onmiddellijke werking van een wetswijziging.

Voor bovengenoemde uitspraken op het bezwaar met omkering van de bewijslast is dan ook geen onherroepelijke informatiebeschikking nodig: er ontbrak zelfs ten tijde van de aanslagregeling een juridische grondslag voor een zodanige beschikking.

⁴⁸ Het moment waarop dat bezwaar is aangetekend is niet relevant.

⁴⁹ Gemakshalve wordt hierna gesproken van de belastingaanslag.

⁵⁰ Zie artikel 52a maar ook artikel 25, derde lid oud, AWR

Versie 1.0

Bijlagen:

1	Betrokken informatiebevoegdheden van de inspecteur en ontvanger
2	Beslisschema Informatiebeschikking artikel 52a, eerste lid, AWR
3	Voorbeeld informatiebeschikking veldtoetsing
4	Voorbeeld informatiebeschikking kantoortoetsing
5	Standaardtekst uitspraak bezwaar ex artikel 14 CDW juncto artikel 1:32 Adw

Bijlage 1: Betrokken informatiebevoegdheden van de inspecteur en ontvanger

1. Betrokken informatiebevoegdheden van de inspecteur

De *informatiebeschikking* ziet op het gebruik door de inspecteur van zijn bevoegdheden van de volgende artikelen van de AWR:

- 41 Deze bepaling houdt in dat de inspecteur de belastingplichtige persoonlijk kan oproepen gegevens en inlichtingen mondeling te verstrekken, ook al laat de laatstgenoemde zich in belastingzaken vertegenwoordigen. Na zo'n oproep moet de belastingplichtige dus zijn vertegenwoordiger vergezellen.
- 47 Het betreft hier de algemene informatieverplichting van eenieder die hier te lande verblijft om aan de inspecteur, desgevraagd, gegevens en inlichtingen te verstrekken en inzage te verlenen in zijn boeken, bescheiden en (de inhoud van) andere gegevensdragers, waarvan de kennisneming van belang kan zijn voor zijn belastingheffing. Het tweede lid van deze bepaling legt deze zelfde verplichtingen op aan een derde als de belastingwet aangelegenheden van die derde aanmerkt als aangelegenheden van degene die vermoedelijk belastingplichtig is. Tot slot bevat het derde lid de identificatieplicht tegenover de inspecteur van ieder die de leeftijd van 14 jaar heeft bereikt.
- 47a Korthedshalve, deze bepaling ziet erop dat een hier te lande gevestigde onderneming informatie verstrekt die in het bezit is van een in het buitenland gevestigde moeder-, dochter- of zustermaatschappij of van een natuurlijke persoon, eveneens in het buitenland gevestigd, die direct of indirect de macht (meer dan 50%) over de onderneming heeft. Uiteraard dient die informatie van belang te kunnen zijn voor de belastingheffing van die onderneming hier in Nederland.
- 49 Gegevens en inlichtingen moeten duidelijk, stellig en zonder voorbehoud worden verstrekt op een wijze ter keuze van de inspecteur en binnen een door hem te stellen termijn. Daarnaast dient de belastingplichtige en/of administratieplichtige toe te staan dat kopieën e.d. worden gemaakt van de (inhoud van) gegevensdragers die hij ter beschikking heeft gesteld.
- 52 Dit tot 1 juli 2011 uit zes leden bestaande artikel bevat de algemene fiscale administratieverplichting. In het eerste lid is het begrip administratie omschreven. Een dergelijke administratie dient te worden gevoerd door administratieplichtigen die in het tweede lid worden genoemd. Naast de AWR kennen ook andere belastingwetten administratieve verplichtingen. Het derde lid bepaalt nu dat dergelijke verplichtingen behoren tot het begrip administratie van het eerste lid. De bewaarplicht van zeven jaar (van de administratie) is opgenomen in het vierde lid. In het vijfde lid is de conversie van gegevens (overbrengen op een andere gegevensdrager) geregeld. Tot slot geeft het zesde lid een aanwijzing omtrent de inrichting en het bewaren van de administratie. Die inrichting en bewaring dienen zodanig te zijn dat controle binnen een redelijke termijn mogelijk is. De administratieplichtige dient daarbij de benodigde medewerking te verlenen en inzicht te verschaffen in de opzet en werking van de administratie.
- 53 De wet-Dezentjé ziet hier wat de informatiebeschikking betreft op één element van deze bepaling:

Versie 1.0

de verplichtingen tot het verstrekken van informatie door de administratieplichtige ten behoeve van de belasting waarvan de inhouding aan hem is opgedragen. Dit is een van de twee onderdelen van het eerste lid van deze bepaling.

Overigens is het opmerkelijk dat de wet-Dezentjé hier ook spreekt van de leden 2 en 3 van artikel 53 (de verplichte renseigneringsbepalingen). Deze bepalingen zien immers niet op de belastingheffing van de administratieplichtige zelf, noch op de belasting waarvan de inhouding aan hem is opgedragen.

De *kostenvergoedingsbeschikking* ziet op de volgende twee bepalingen van de AWR:

- 52 Het gaat hier met name om het eerste lid, de administratieplicht. Dit is een open norm, wat wil zeggen dat de administratieplichtige vrij is in het inrichten en bewaren van zijn administratie en dit niet hoeft te doen op de voorwaarden die de inspecteur stelt⁵¹. De eisen waaraan hij wel moet voldoen, zijn:
- dat de administratie wordt ingericht en bewaard naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid, en
 - dat te allen tijde zijn rechten en verplichtingen uit de administratie blijken, en
 - de voor de heffing van belasting overigens relevante gegevens hieruit duidelijk blijken.

De inspecteur kan de inrichting en de wijze van bewaring wel toetsen aan wat een gelijksoortige, maar geobjectiveerde administratieplichtige zou doen. Vanuit deze vergelijking kan hij de administratieplichtige een verplichting opleggen ten aanzien van diens administratie.

De wet-Dezentjé, het toegevoegde nieuwe *zevende lid* van dit artikel, ziet nu op de eventuele onrechtmatigheid van het opleggen van een dergelijke verplichting.

- 53-1-a Het betreft hier letter a van artikel 53 lid 1 dat bepaalt dat voor een administratieplichtige dezelfde bepalingen gelden als die van de artikelen 47 en 48 tot en met 50 ten behoeve van de belastingheffing van derden. Op deze bepaling rusten de derdenonderzoeken van de inspecteur.⁵²

Op de rechtmatigheid van deze verzoeken om informatie bij een administratieplichtige ziet de wet-Dezentjé. Dit is opgenomen in een toegevoegd en nieuw *vijfde lid* van dit artikel.

2. Betrokken informatiebevoegdheden van de ontvanger

De kostenvergoedingsbeschikking ziet hier op de volgende bevoegdheden in de Invorderingswet voor de ontvanger:

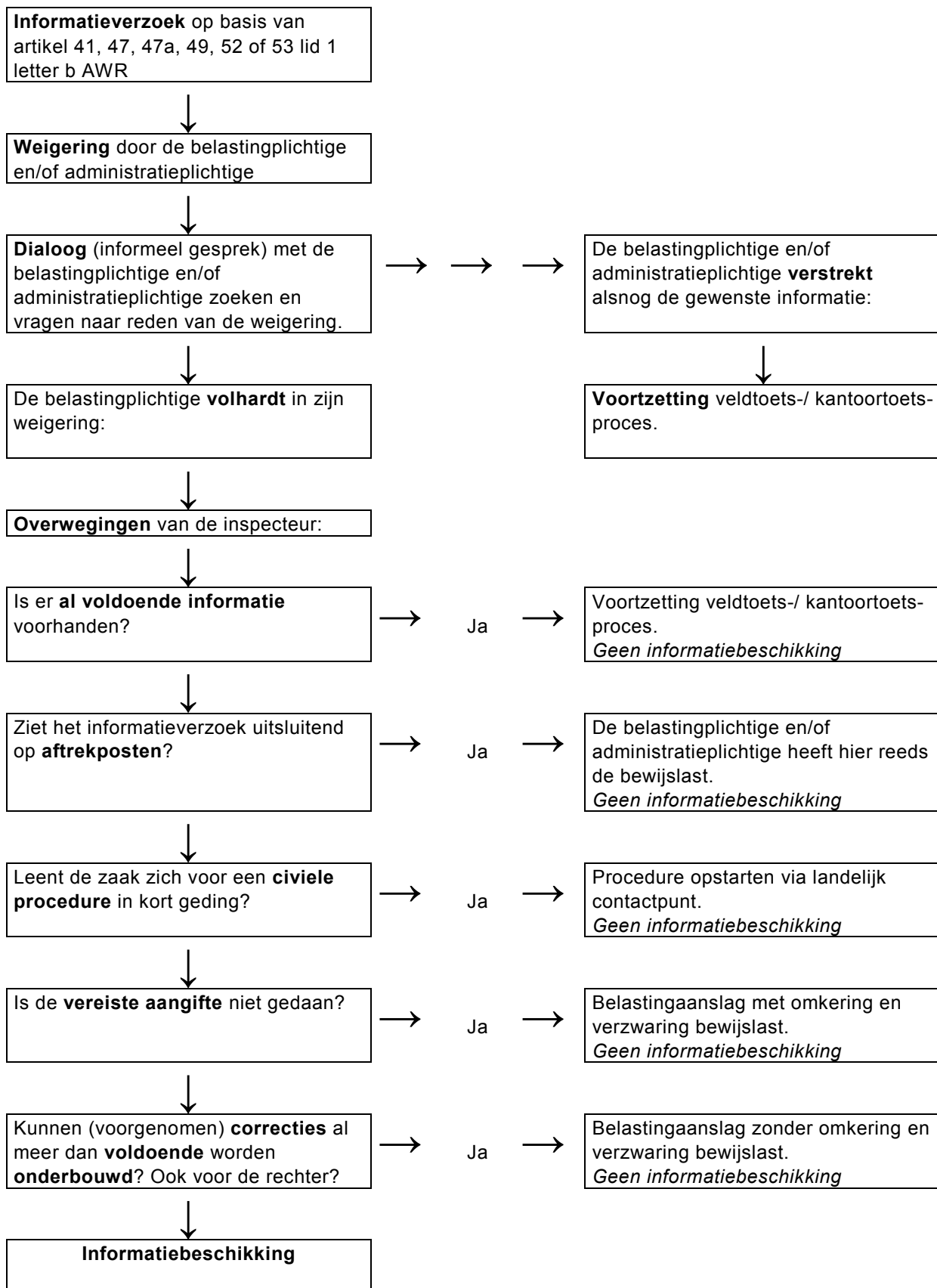
- 58-1 De verplichting voor een belastingschuldige of aansprakelijk gestelde om aan de ontvanger, op diens verzoek, informatie en inzage in boeken, bescheiden en andere gegevensdragers te verstrekken ten behoeve van de invordering bij hen.
- 59-1 Bevinden boeken, bescheiden en andere gegevensdragers zich bij een derde, dan geldt voor die derde dezelfde verplichting als die welke hiervoor genoemd is onder artikel 58 lid 1 Invorderingswet.
- 62-1 Ook een administratieplichtige in de zin van artikel 52 AWR heeft de verplichting om op verzoek van de ontvanger informatie en inzage in boeken, bescheiden en (de inhoud van) andere gegevensdragers te verstrekken ten behoeve van de invordering van derden.

⁵¹ Zie het rapport *Administratieve verplichtingen* van het Platform Versterking Vaktechniek (PVV).

⁵² Voor een verdieping van dit onderwerp zij onder meer verwezen naar het rapport *Derdenonderzoek* van het Platform Versterking Vaktechniek (PVV).

Versie 1.0

Bijlage 2: Beslisschema Informatiebeschikking artikel 52a lid 1 AWR



Versie 1.0

Bijlage 3: voorbeeld informatiebeschikking veldtoetsing

Betreft: **Informatiebeschikking**

Geachte mijnheer/mevrouw X,

In verband met het boekenonderzoek / de administratieve controle bij u betreffende de aangiften.....over de jarenhebben wij u op *[datum]* verzocht om inlichtingen en/of (de inhoud van) gegevensdragers die van belang kunnen zijn voor uw belastingheffing. U hebt niet of niet geheel aan deze informatieverzoeken voldaan.

Het gaat om de volgende vragen en verzoeken:

-
-
-
-

Nu u niet adequaat op ons verzoek hebt gereageerd, ontvangt u hierbij deze informatiebeschikking (ex artikel 52a van de *Algemene wet rijksbelastingen*).

U kunt er naar aanleiding van deze beschikking voor kiezen alsnog de gevraagde informatie te verstrekken. In dat geval verzoek ik u met mij contact op te nemen om een termijn daarvoor af te spreken.

Indien u het niet eens bent met deze beschikking, kunt u hiertegen bezwaar maken. Uw bezwaarschrift moet ik binnen zes weken na de datum op de beschikking hebben ontvangen. Bij verzending per post is een bezwaarschrift op tijd ingediend als u het voor het einde van de termijn hebt gepost en ik het niet later dan één week na afloop van de termijn heb ontvangen.

Als u niet aan uw informatieverplichtingen voldoet en niet of niet tijdig bezwaar hebt gemaakt tegen deze beschikking, wordt deze informatiebeschikking onherroepelijk. Dat betekent dat u zich dan in een nadelige bewijspositie hebt gemanoeuvreerd in de bezwaarfase tegen de belastingaanslagen waarop de informatieverzoeken zien. U dient dan namelijk 'te doen blijken' dat die belastingaanslagen niet juist zijn, de zogeheten omkering en verzwaring van de bewijslast.

Een bijkomend gevolg van deze beschikking is dat de termijn waarbinnen deze aanslagen kunnen worden opgelegd, wordt verlengd met de termijn die verstrijkt tussen de bekendmaking van de informatiebeschikking die met de desbetreffende belastingaanslagen samenhangt, en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan.

Hoogachtend,

Belastingdienst/
Namens de inspecteur,

Versie 1.0

Bijlage 4: voorbeeld informatiebeschikking kantoortoetsing

Betreft: **Informatiebeschikking**

Geachte mijnheer, mevrouw X,

In verband met het behandelen van uw aangifte.....over het jaar / de jarenis u verzocht om inlichtingen en/of (de inhoud van) gegevensdragers die van belang kunnen zijn voor uw belastingheffing. U hebt niet of niet geheel aan deze informatieverzoeken voldaan.

Het gaat om de volgende vragen en verzoeken:

-
-
-
-

Nu u niet adequaat op ons verzoek hebt gereageerd, ontvangt u hierbij deze informatiebeschikking (ex artikel 52a van de *Algemene wet rijksbelastingen*).

U kunt er naar aanleiding van deze beschikking voor kiezen alsnog de gevraagde informatie te verstrekken. In dat geval verzoek ik u met mij contact op te nemen om een termijn daarvoor af te spreken.

Indien u het niet eens bent met deze beschikking, kunt u hiertegen bezwaar maken. Uw bezwaarschrift moet ik binnen zes weken na de datum op de beschikking ontvangen. Bij verzending per post is een bezwaarschrift op tijd ingediend als u het voor het einde van de termijn hebt gepost en ik het niet later dan één week na afloop van de termijn heb ontvangen.

Als u niet aan uw informatieverplichtingen voldoet en niet of niet tijdig bezwaar hebt gemaakt tegen deze beschikking, wordt deze informatiebeschikking onherroepelijk. Dat betekent dat u zich dan in een nadelige bewijspositie hebt gemanoeuvreed in de bezwaarfase tegen de belastingaanslagen waarop de informatieverzoeken zien. U dient dan namelijk 'te doen blijken' dat die belastingaanslagen niet juist zijn, de zogeheten omkering en verzwaring van de bewijslast.

Een bijkomend gevolg van deze beschikking is, dat de termijn waarbinnen deze aanslagen kunnen worden opgelegd wordt verlengd met de termijn die verstrijkt tussen de bekendmaking van de informatiebeschikking die met de desbetreffende belastingaanslagen samenhangt, en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan.

Hoogachtend,

Belastingdienst/
Namens de inspecteur,

Versie 1.0

Bijlage 5: Standaardtekst uitspraak bezwaar ex artikel 14 CDW juncto artikel 1:32 Adw

Als een belanghebbende rechtstreeks bezwaar maakt tegen de aankondiging van de controle of het verzoek om informatie op grond van artikel 14 CDW juncto artikel 1:32 Adw, kunt u de volgende tekst (de variabelen zijn gearceerd) gebruiken en desgewenst aanpassen:

Geachte heer/mevrouw X,

In zijn schrijven heeft de inspecteur u op grond van (artikel 14 van Verordening (EG) nr. 2913/92 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (hierna: CDW) juncto artikel 1:32 Algemene douanewet verzocht hem documentatie en inlichtingen te verstrekken en hem zo nodig bijstand te verlenen.

Op (datum) heb ik uw brief ontvangen waarin u bezwaar maakt tegen het informatieverzoek van de inspecteur van de Belastingdienst/Douane regio (naam) van (datum brief). Na een zorgvuldige overweging heb ik besloten uw bezwaar niet-ontvankelijk te verklaren.

Ontvankelijkheid

Artikel 243 van het CDW regelt het recht om bezwaar in te stellen tegen beschikkingen van de douaneautoriteiten. Een 'beschikking' wordt in artikel 4 lid 5 CDW gedefinieerd als 'elke administratieve beslissing verband houdend met de douanewetgeving die door een douaneautoriteit over een bepaald geval wordt genomen en die voor een of meer personen wier identiteit bekend is of kan worden vastgesteld, rechtsgevolgen heeft.'

De brief waarin u wordt verzocht om bescheiden [ik zou het inmiddels gebruikelijker begrip 'documentatie' gebruiken] en inlichtingen te verstrekken, roept op zichzelf geen rechtsgevolgen in het leven [wat moet een ondernemer die zo'n brief krijgt, zich daar nu bij voorstellen? als je riposteert met: 'daar heeft hij een juridisch adviseur voor', dan moet de toon van de brief helemaal anders worden]. Artikel 14 van het CDW zelf verplicht immers al iedere persoon die betrokken is bij transacties die in het kader van het goederenverkeer worden verricht, de douaneautoriteiten inlichtingen te verstrekken en bijstand te verlenen.

De brief van (datum) is geen beslissing die zelfstandig rechtsgevolgen heeft en kan daarom ook niet als beschikking worden aangemerkt. Dit betekent dat daartegen op zich ook geen bezwaar kan worden gemaakt of dat er beroep op openstaat.

Wel wijs ik u erop dat het mogelijk is uw bezwaren tegen het verzoek op een later moment naar voren te brengen. Mocht de controle in het kader waarvan de inspecteur het verzoek heeft gedaan, ertoe leiden dat er (een uitnodiging tot betaling wordt vastgesteld/afwijzend wordt beslist), dan kunt u in de bezwaar- en beroepsprocedure die tegen die beschikking openstaat, ook uw bezwaren aan de orde stellen.

Wanneer de inspecteur van plan is tot een dergelijk besluit over te gaan, zal hij u daarover vooraf berichten. U krijgt dan een redelijke termijn om te reageren op zijn voornemen. In uw reactie kunt u ook uw bezwaren aanvoeren.

<<Uitspraak >>

Ik verklaar uw bezwaar niet-ontvankelijk.

[beroepsclausule tegen de niet-ontvankelijkheid]>>

Hoogachtend,

Belastingdienst/
Namens de inspecteur,