



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e
5.1.2e@belastingdienst.nl

Datum
22 september 2017

Versienummer
17-206-0022

Vastgesteld door
Kennisgroep Formeel Recht

Kopie aan
5.1.2e

Bijlagen
Geen

memo

Onderwerp

Handreiking betreffende het dictum bij uitspraak op bezwaar tegen een informatiebeschikking

buiten verzoek

Vragen

De inspecteur heeft een informatiebeschikking afgegeven vanwege het niet voldoen aan de verplichtingen ingevolge artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Vervolgens doen zich de volgende situaties voor:

- 1a. Belanghebbende komt in bezwaar en verstrekt alle gevraagde informatie;
- 1b. Belanghebbende komt in bezwaar en verstrekt alsnog een deel van de gevraagde informatie;
- 1c. Belanghebbende komt niet in bezwaar, maar verstrekt alsnog alle gevraagde informatie;
- 1d. Belanghebbende komt in bezwaar tegen de opgelegde informatiebeschikking. De inspecteur legt in de bezwaarfase de aanslag op.

Hoe luidt in de genoemde vier situaties het dictum van de uitspraak op bezwaar?

Antwoorden

- 1a. Afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval wordt het bezwaar (on)gegrond verklaard en de informatiebeschikking gehandhaafd dan wel (gedeeltelijk) vernietigd. Aan belastingplichtige wordt schriftelijk medegedeeld dat aan het informatieverzoek is voldaan en dat de inspecteur aan de informatiebeschikking niet de gevolgtrekking zal verbinden dat de processuele sanctie van omkering van de bewijslast van toepassing is. Deze mededeling kan worden opgenomen in de uitspraak op bezwaar.
- 1b. Afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval wordt het bezwaar (on)gegrond verklaard en de informatiebeschikking gehandhaafd dan wel (gedeeltelijk) vernietigd. Aan belastingplichtige wordt schriftelijk medegedeeld dat niet volledig aan het informatieverzoek is voldaan waarbij wordt aangegeven welke vragen wel en welke vragen niet zijn beantwoord.

Afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval wordt belastingplichtige tevens schriftelijk medegedeeld dat de inspecteur aan de informatiebeschikking niet de gevolgtrekking zal verbinden dat de processuele sanctie van omkering van de bewijslast van toepassing is. De mededeling kan worden opgenomen in de uitspraak op bezwaar.

- 1c. Aan belastingplichtige wordt schriftelijk medegedeeld dat aan het informatieverzoek is voldaan en dat de inspecteur aan de informatiebeschikking niet de gevolgtrekking zal verbinden dat de processuele sanctie van omkering van de bewijslast van toepassing is.
- 1d. Het bezwaar dient niet-ontvankelijk te worden verklaard.

Beschouwing *(interne toelichting; maakt geen onderdeel uit van het antwoord)*

Wetstekst 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.*
2. *De termijn voor de vaststelling van een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of het nemen van een beschikking wordt verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking waarin wordt vastgesteld dat de belastingplichtige niet of niet volledig aan zijn verplichtingen heeft voldaan en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan of wordt vernietigd.*
3. *Indien de inspecteur een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag vaststelt of een beschikking neemt voordat de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, vervalt de informatiebeschikking.*
4. *Dit artikel laat onverlet de mogelijkheid voor de inspecteur om een procedure aanhangig te maken bij de burgerlijke rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de verplichtingen voortvloeiende uit deze wet op straffe van een dwangsom.*

Parlementaire behandeling

Tijdens de parlementaire behandeling van artikel 52a AWR is voor wat betreft bezwaar tegen een informatiebeschikking het volgende 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 de informatieplichtigen onvoldoende stimulans zijn om aan de informatieverzoeken te voldoen".
(Kamerstukken II 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 6.)

Jurisprudentie

In het arrest HR 10 februari 2017, nr. 16/02729, ECLI:NL:HR:2017:130, BNB 2017/92 is het volgende geoordeeld:

"3.3.2 (...) Als de rechter aldus tot het oordeel komt dat een of meer in de informatiebeschikking geconstateerde informatieverzuimen niet tot omkering van de bewijslast zullen kunnen leiden, kan de informatiebeschikking (in zoverre) niet in stand blijven.

(...)

3.3.4 In de artikelen 25, lid 3, en 27e, lid 1, AWR wordt weliswaar de omkering van de bewijslast rechtstreeks gekoppeld aan het onherroepelijk worden van de informatiebeschikking, maar de wetgever heeft bij het redigeren van deze voorschriften kennelijk uit het oog verloren dat in de informatiebeschikking – en in beginsel ook in een rechterlijke uitspraak daarover – aan de belanghebbende een termijn moet worden gegund om alsnog de gevraagde informatie te verstrekken. Het alsnog verstrekken van die informatie leidt er niet toe dat de informatiebeschikking vervalt en staat er niet aan in de weg dat de informatiebeschikking onherroepelijk wordt. Een redelijke wetsuitleg brengt echter mee dat omkering van de bewijslast achterwege blijft indien binnen de gestelde termijn alsnog aan het verzoek van de inspecteur wordt voldaan. Daarom moet de rechter in de procedure over de desbetreffende belastingaanslag of beschikking kunnen beoordelen of de informatie (alsnog) is verstrekt, in welk geval de in de artikelen 25, lid 3, en 27e, lid 1, AWR gegeven voorschriften buiten toepassing dienen te blijven.

(...)

3.4.2. Het Hof heeft overwogen dat het niet verlenen van medewerking die neerkomt op het mondeling of schriftelijk afleggen van een verklaring belanghebbende niet kan worden aangerekend. Hieruit moet worden afgeleid dat, voor zover de onderhavige informatiebeschikkingen een mondelinge of schriftelijke verklaring van belanghebbende betreffen, de beschikkingen niet in stand kunnen blijven. Het Hof had de informatiebeschikkingen in zoverre moeten vernietigen en daarbij moeten vermelden op welke in die beschikkingen bedoelde verzoeken om informatie die vernietiging betrekking heeft."

In de uitspraak Gerechtshof 's-Hertogenbosch 10 maart 2017, nrs. 16/00135 16/00136, ECLI:NL:GHSHE:2017:987 is als volgt geoordeeld:

"4.1. Vaststaat dat belanghebbenden de in de informatiebeschikkingen gestelde vragen inmiddels hebben beantwoord. Hieruit volgt dat het ontkennende antwoord op de vragenbrieven van 22 augustus 2013 (voor het jaar 2010) en 17 juli 2014 (voor het jaar 2011) onjuist was.

4.2. Dit heeft tot gevolg dat de informatiebeschikkingen terecht zijn afgegeven.

4.3. Met betrekking tot belanghebbendens stelling dat door het alsnog verstrekken van de gevraagde informatie de informatiebeschikkingen moeten worden vernietigd heeft het navolgende te gelden.

4.4. In zijn arrest van 10 februari 2017, nr. 16/02729 (ECLI:NL:HR:2017:130), heeft de Hoge Raad in onderdeel 3.3.4. het volgende overwogen:

"In de artikelen 25, lid 3, en 27e, lid 1, AWR wordt weliswaar de omkering van de bewijslast rechtstreeks gekoppeld aan het onherroepelijk worden van de informatiebeschikking, maar de wetgever heeft bij het redigeren van deze voorschriften kennelijk uit het oog verloren dat in de informatiebeschikking – en in beginsel ook in een rechterlijke uitspraak daarover – aan de belanghebbende een termijn moet worden gegund om alsnog de gevraagde informatie te verstrekken. Het alsnog verstrekken van die informatie leidt er niet toe dat de informatiebeschikking vervalt en staat er niet aan in de weg dat de informatiebeschikking onherroepelijk wordt. Een redelijke wetsuitleg brengt echter mee dat omkering van de bewijslast achterwege blijft indien binnen de gestelde termijn alsnog aan het verzoek van de inspecteur wordt voldaan. Daarom moet de rechter in de procedure over de desbetreffende belastingaanslag of beschikking kunnen beoordelen of de informatie (alsnog) is verstrekt, in welk geval de in de artikelen 25, lid 3, en 27e, lid 1, AWR gegeven voorschriften buiten toepassing dienen te blijven."

4.5. Uit voormelde overweging volgt dat het alsnog verstrekken van de gevraagde informatie, zoals in dit geval, niet ertoe leidt dat de informatiebeschikking komt te vervallen. Aan belanghebbendens verzoek om de onderhavige informatiebeschikkingen te vernietigen kan derhalve niet tegemoet gekomen worden."

Vraag 1a

Uit de eerdergenoemde jurisprudentie kan worden afgeleid dat bij de uitspraak op bezwaar tegen een informatiebeschikking geen rekening dient te worden gehouden met informatie die alsnog in de bezwaarfase is verstrekt. Aldus lijkt in de bezwaarfase een zogenoemde ex-tunc-toets te gelden. Dit houdt in dat in bezwaar ter toetsing voorligt of de informatiebeschikking destijds terecht is genomen en dat derhalve naar haar aard nadien verstrekte informatie voor die toets niet van belang is. Indien de informatiebeschikking rechtmatig is genomen, kan informatie die alsnog in de bezwaarfase wordt verstrekt, op zichzelf dus niet tot het vervallen van de informatiebeschikking of gegrondverklaring van het tegen de informatiebeschikking gerichte bezwaarschrift leiden. Omdat op grond van het arrest BNB 2017/92 de processuele sanctie van omkering van de bewijslast (artikel 25 en 27e AWR) evenwel achterwege blijft indien binnen de gestelde termijn alsnog aan het verzoek van de inspecteur wordt voldaan, dient dit naar de mening van de kennisgroep aan de belastingplichtige te worden medegedeeld. Aan belastingplichtige wordt dan schriftelijk medegedeeld dat aan het informatieverzoek is voldaan en dat de inspecteur aan de informatiebeschikking niet de gevolgtrekking zal verbinden dat de processuele sanctie van omkering van de bewijslast van toepassing is. Deze mededeling kan in de uitspraak op bezwaar worden opgenomen.

Het voorgaande neemt niet weg dat een bezwaar tegen een informatiebeschikking mogelijk om andere redenen (dan het alsnog verstrekken van informatie) gegrond dient te worden verklaard en noopt tot vernietiging van de informatiebeschikking. Dit is aan de orde wanneer de informatiebeschikking (destijds) ten onrechte is genomen. Zo is het bezwaar gegrond wanneer in bezwaar terecht wordt aangevoerd dat een of meer in de informatiebeschikking geconstateerde informatieverzuimen niet tot omkering van de bewijslast kunnen leiden (vergelijk

BNB 2017/92). Dit doet zich bijvoorbeeld voor bij verzuimen die een belastingplichtige niet kunnen worden aangerekend. In het arrest HR 13 november 2015, nr. 15/00014, ECLI:NL:HR:2015:3273, BNB 2016/71, is daarover het volgende opgenomen:

"2.3.1 (...) Tijdens de parlementaire behandeling van de AWR (Handelingen II 1957/58, blz. 870) is opgemerkt dat het niet-voldoen aan verplichtingen zoals in artikel 47, lid 1, AWR genoemd zonder nadelige gevolgen voor de belastingplichtige moet blijven indien het niet naleven van het wettelijk voorschrift hem niet kan worden aangerekend.

De vraag of bedoelde nadelige gevolgen voor de belastingplichtige achterwege dienen te blijven, zal moeten worden beantwoord met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van de in artikel 47, lid 1, AWR voorziene medewerking die de inspecteur verlangt.

Voor zover die medewerking neerkomt op het mondeling of schriftelijk afleggen van een verklaring, zullen ernstige belemmeringen van fysieke en/of psychische aard onder omstandigheden toereikende grond kunnen zijn voor een bevestigende beantwoording van die vraag.

Voor zover de inspecteur verlangt dat de belanghebbende hem specifiek aangeduide bescheiden of op gegevensdragers vastgelegde informatie ter beschikking stelt, zal de vorenbedoelde vraag ontkennend moeten worden beantwoord indien de betrokkene, gelet op de omstandigheden van het geval, een beroep had kunnen en behoren te doen op de bijstand van een derde, en door diens tussenkomst (tijdig) aan het verzoek had kunnen worden voldaan."

Als de inspecteur in bezwaar tot de conclusie komt dat de beschikking dergelijke verzuimen bevat, moet de informatiebeschikking in zoverre worden vernietigd en moet worden vermeld op welke in de informatiebeschikking bedoelde verzoeken om informatie die vernietiging betrekking heeft.

Vraag 1b

Nu in het arrest BNB 2017/92 ligt besloten dat bij de uitspraak op bezwaar tegen een informatiebeschikking geen rekening dient te worden gehouden met informatie die alsnog in de bezwaarfase is verstrekt, maakt het voor het dictum van de uitspraak op bezwaar geen verschil of in bezwaar alle informatie wordt verstrekt of slechts een deel van de informatie. In beide gevallen leidt het alsnog verstrekken van de informatie op zichzelf niet tot herziening van de informatiebeschikking of gegrondverklaring van het bezwaarschrift. In beide gevallen dient de informatiebeschikking, mits deze met juistheid is genomen, te worden gehandhaafd. In zoverre is de uitwerking dus gelijk aan die zoals beschreven bij vraag 1a.

buiten verzoek

Voor de vraag of het verstrekken van een deel van de informatie moet leiden tot de mededeling van het achterwege blijven van de omkering van de bewijslast is een nadere beoordeling nodig. De inspecteur zal dan moeten beoordelen of de verstrekte informatie wel of niet voldoende substantieel is (lees: van wezenlijk

belang voor de belastingheffing) is om het achterwege laten van omkering van de bewijslast te rechtvaardigen. Anders gezegd, zijn de resterende verzuimen ernstig genoeg om de omkering van de bewijslast te rechtvaardigen. De uitkomst van deze beoordeling zal afhankelijk zijn van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval.

Indien de niet verstrekte informatie in de ogen van de inspecteur van wezenlijk belang is of kan zijn voor de belastingheffing dient de mededeling achterwege te blijven.

Indien de niet verstrekte informatie in de ogen van de inspecteur niet (meer) van belang is of kan zijn voor de belastingheffing, dan dient de inspecteur aan de belastingplichtige mede te delen dat omkering van de bewijslast achterwege blijft. Zoals gezegd, kan deze mededeling in de uitspraak op bezwaar worden opgenomen.

Vraag 1c

Indien belanghebbende niet in bezwaar komt maar alsnog alle gevraagde informatie verstrekt, kan volstaan worden met de schriftelijke mededeling aan belanghebbende dat aan het informatieverzoek is voldaan en dat de inspecteur aan de informatiebeschikking niet de gevolgtrekking zal verbinden dat de processuele sanctie van omkering van de bewijslast van toepassing is.

Het bovenstaande geldt mutatis mutandis voor de schending van verplichtingen neergelegd in de artikelen 41, 47a, 49 en 52 AWR.

Vraag 1d

Het derde lid van artikel 52a AWR bepaalt dat de informatiebeschikking komt te vervallen indien de inspecteur een aanslag, navorderingsaanslag, naheffingsaanslag vaststelt of een beschikking neemt voordat de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking onherroepelijk is geworden.

In haar uitspraak van 1 oktober 2013, nr. 13/993, ECLI:NL:RBDHA:2013:13156, oordeelde de rechtbank Den Haag als volgt:

'Nu de informatiebeschikking op het moment dat de aanslag werd opgelegd nog niet onherroepelijk was geworden, is deze op grond van artikel 52a, derde lid, van de AWR van rechtswege komen te vervallen. Het beroep kan dan ook niet tot een voor eiser gunstiger resultaat leiden. Het beroep wordt daarom wegens gebrek aan belang niet-ontvankelijk verklaard.'

De kennisgroep merkt hierbij op dat de aanslag en informatiebeschikking moeten zien op hetzelfde jaar en hetzelfde belastingmiddel. Zie Hoge Raad 18 december 2015, nr. 14/04143, ECLI:NL:HR:2015:3602, BNB 2016/47.

Belanghebbende heeft derhalve geen belang meer bij het ingestelde bezwaar. Het bezwaar dient derhalve niet-ontvankelijk te worden verklaard.