

30. De informatieplicht en het evenredigheidsbeginsel

Een analyse van de arresten van de Hoge Raad van 17 april 2020

MR. J.W. BOSMAN

Op 17 april 2020 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad drie arresten gewezen waarin – kort gezegd – de vraag centraal stond of vergaande informatieverzoeken van de fiscus in strijd waren met het evenredigheidsbeginsel.¹ In dit artikel schets ik de achtergrond van de informatieverplichting van art. 47 lid 1 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) (par. 1) en de werking van het evenredigheidsbeginsel (par. 2). Vervolgens bespreek ik de arresten van de Hoge Raad (par. 3) en ga ik in op de implicaties van deze arresten voor de rechtspraak en de vraag hoe de arresten zich verhouden tot eerdere rechtspraak van de Hoge Raad aangaande de informatieverplichting uit art. 47 lid 1 AWR (par. 4).

1. De informatieverplichtingen ingevolge art. 47 lid 1 AWR

Ingevolge art. 47 lid 1 AWR is eenieder gehouden desgevraagd aan de inspecteur gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn (sub a). Bovendien dient men boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan ter raadpleging beschikbaar te stellen (sub b). Deze bevoegdheid informatie af te dwingen strekt ertoe een inhoudelijke controle door de inspecteur mogelijk te maken.² Zoals ook volgt uit de wettekst, betreft het een zeer ruime bevoegdheid. Voldoende is dat gevraagde gegevens op zichzelf beschouwd van belang *kunnen* zijn.³ De rechter toetst marginaal of hiervan sprake is.⁴ De inspecteur kan volstaan door te objectiveren waarom hij mogelijk baat heeft bij bepaalde informatie.⁵ Het moet gaan om gegevens die relevant kunnen zijn voor het vaststellen van de belastingschuld van de belanghebbende in kwestie. Uit de rechtspraak volgt dat de fiscus geen begin van bewijs hoeft te leveren van een vermoeden van belastingplicht.⁶

Uit de wetsbepaling volgt dat eenieder gehouden is *desgevraagd* inlichtingen te verstrekken. Van een verplichting tot het spontaan verstrekken van informatie is geen sprake in dit verband. Wanneer niet of niet volledig wordt voldaan aan de verplichting informatie te verstrekken, dan kan de inspecteur een informatiebeschikking nemen waarin een termijn wordt gegund de gewenste informatie alsnog te verstrekken (art. 52a AWR). Het niet voldoen aan een informatiebeschikking kan leiden tot de processuele sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast (art. 25 lid 3 AWR). Voor een uitgebreide bespreking van de informatieverplichtingen onder de AWR wordt verwezen naar het recente artikel in dit tijdschrift van Van Lint.⁷

2. Het evenredigheidsbeginsel

De informatieplicht ingevolge art. 47 lid 1 AWR vindt zijn begrenzing in de wettekst zelf, in de beginselen van behoorlijk bestuur en in mensenrechten, zoals neergelegd in de Grondwet en het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mensen.

Volgens vaste rechtspraak van de Hoge Raad is de inspecteur gebonden aan de beginselen van behoorlijk bestuur bij het uitoefenen van de bevoegdheden ingevolge art. 47 lid 1 AWR.⁸ Het evenredigheidsbeginsel is één van die beginselen en is gecodificeerd in art. 3:4 lid 2 Algemene wet bestuursrecht (Awb). Volgens dit artikellid mogen de nadelige gevolgen van een besluit voor een of meer belanghebbenden niet onevenredig zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen.

1 HR 17 april 2020, nrs. 19/02346, 19/02337, 19/02021, NTFR 2020/1274, NTFR 2020/1275 en NTFR 2020/1276.

2 R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'Artikelsgewijs commentaar bij artikel 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen – Verplichting tot inlichtingenverstrekking', bijgewerkt tot 21 april 2020, NDFR.

3 HR 8 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8125, vergelijk ook HR 18 april 2003, nr. 38.122, NTFR 2003/759.

4 Vergelijk S.C.W. Douma (red.), *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolter Kluwer, 2019, par. 4.3.3.2. en T. Gerverdinck, 'Het evenredigheidsbeginsel in het belastingrecht', in: *Wetenschappelijke bijdragen: 35 jaar Wetenschappelijk Bureau van de Hoge Raad*, Den Haag: Boom Juridische uitgeverij 2014, pag. 173.

5 S.C.W. Douma (red.), *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer, 2019, par. 4.3.3.2.

6 HR 18 december 2015, nr. 15/00040, NTFR 2016/403.

7 A.J. van Lint, 'De administratieve verplichtingen van de AWR; is er nu een machtsevenwicht?', *TFB* 2019/5-6-27.

8 HR 8 januari 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8125.

De informatieplicht vindt zijn begrenzing in de wettekst, de beginselen van behoorlijk bestuur en de mensenrechten

Het evenredigheidsbeginsel is tot voor kort nimmer betekenisvol geweest in de rechtspraak van de Hoge Raad aangaande de informatieverplichtingen uit art. 47 lid 1 AWR. Op het evenredigheidsbeginsel werd hoogstens een beroep gedaan in de discussie of na het overtreden van de informatieplicht het omkeren en verzwaren van de bewijslast gepast was in een specifieke casus.⁹

3. De arresten van de Hoge Raad van 17 april 2020

In de arresten van de Hoge Raad van 17 april 2020 monden woonplaats- c.q. vestigingsplaatsonderzoeken van de fiscus uit in informatiebeschikkingen die werden betwist door de desbetreffende belanghebbende. De fiscus had gevraagd om een overzicht van wereldwijde inkomensgegevens, vermogensbestanddelen en activiteiten, kopieën van bankafschriften en kopieën van jaarrekeningen van vennootschappen waarin belanghebbende een aanmerkelijk belang had, alsmede – in één geval – inzage in de (privé) agenda van belanghebbende. De belanghebbenden verzetten zich tegen het overleggen van hun gehele administratie en gaven mondjesmaat tot geen informatie aan de fiscus. De gerechtshoven stelden de belanghebbenden in het ongelijk. De Hoge Raad bevestigt deze uitspraken. Van een schending van het evenredigheidsbeginsel is geen sprake, aldus de Hoge Raad.

De Hoge Raad definieert het evenredigheidsbeginsel in relatie tot de in de informatiebeschikking vervatte verplichting tot het verstrekken van informatie als volgt. Een informatiebeschikking kan niet in stand blijven indien de inspecteur, gelet op de omstandigheden van het geval, redelijkerwijs niet heeft kunnen oordelen dat sprake was van evenredigheid tussen het doel en de gevolgen van het aangewende middel. Zoals ik ook heb geschreven in mijn commentaar bij onderhavige arresten is deze definitie terug te voeren op passages uit de wetsgeschiedenis en art. 3:4 lid 2 Awb, doch breder geformuleerd.¹⁰ De wetsgeschiedenis en wet spreken van (nadelige) gevolgen voor *één of meer belanghebbende(n)* die in evenredige verhouding dienen te staan met het doel van het aangewende middel c.q. het besluit. De Hoge Raad noemt die belanghebbende(n) niet in zijn definitie. Het is zeer wel mogelijk dat de belanghebbende niet wordt genoemd omdat voor iedereen duidelijk is wie de belanghebbende is, namelijk degene die de informatiebeschikking

heeft ontvangen. Denkbaar is ook dat de belanghebbende bewust niet is genoemd om zo de rechten van derden te kunnen betrekken in de afweging van de rechter, bijvoorbeeld wanneer hun recht op privacy op het spel staat.

In de literatuur is eerder de vraag aan de orde gesteld of bij de toepassing van art. 47 AWR het subsidiariteitsbeginsel ook geldt c.q. deel uitmaakt van het evenredigheidsbeginsel.¹¹ In de wetsgeschiedenis bij art. 5:13 Awb is namelijk genoemd dat uit het evenredigheidsbeginsel voortvloeit dat *de toezichthouder zijn bevoegdheden op de voor de burger minst belastende wijze dient uit te oefenen*.¹² In de arresten van 17 april 2020 komen overwegingen aangaande subsidiariteit niet voor. Het lijkt er dan ook op dat het subsidiariteitsbeginsel geen deel uitmaakt van het evenredigheidsbeginsel in fiscale geschillen omtrent het verstrekken van informatie door een belanghebbende. Een en ander is in lijn met eerdere rechtspraak van de Hoge Raad, uit welke rechtspraak stevast volgt dat een belanghebbende niet mag weigeren inlichtingen te verschaffen wanneer de inspecteur deze inlichtingen ook op andere, lees: voor een burger minder belastende, wijze kan verkrijgen.¹³

Het lijkt er op dat het subsidiariteitsbeginsel geen deel uitmaakt van het evenredigheidsbeginsel in fiscale geschillen omtrent het verstrekken van informatie

Voor de praktische toepassing van het evenredigheidsbeginsel in relatie tot de informatieverplichting ingevolge art. 47 lid 1 AWR zijn de overwegingen van A-G IJzerman in één van zijn drie conclusies vermeldenswaardig. Volgens hem kan het evenredigheidsbeginsel meebrengen dat een belanghebbende niet over een ondergeschikt punt zeer veel informatie hoeft te verschaffen, als die informatie voor hem moeilijk te vergaren is.¹⁴ De belanghebbende zelf dient te motiveren waarom een informatieverzoek disproportioneel zou zijn.¹⁵ Van disproportionaliteit is niet snel sprake; van een belanghebbende wordt verwacht dat hij zich inspant en zo nodig kosten maakt om te voldoen aan een informatieverzoek.¹⁶ Consequent het standpunt innemen dat geen

9 Vergelijk bijvoorbeeld Rb. Noord-Nederland, 2 december 2014, *NTFR* 2015/787 m. nt. Sitsen; Hof Arnhem-Leeuwarden, 2 december 2016, *NTFR* 2016/857 m. nt. Hageman; Hof Arnhem-Leeuwarden, 29 april 2015, *NTFR* 2015/1809 m. nt. Ten Broek.

10 Commentaar J.W. Bosman bij HR 17 april 2020, nrs. 19/02346, 19/02337, 19/02021, *NTFR* 2020/1274, *NTFR* 2020/1275 en *NTFR* 2020/1276.

11 Vergelijk S.C.W. Douma (red.), *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer, 2019, par. 4.3.3.3.

12 *Kamerstukken II*, 1993/94, 23700 (Aanvulling van de Algemene wet bestuursrecht (Derde tranche Algemene wet bestuursrecht)), nr. 3 (MvT), p. 141-142, *Stb.* 1996, 333. Vergelijk ook de conclusie van A-G Wattel van 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140, par. 8.14. Met betrekking tot de heffing van rijksbelastingen is art. 5:13 Awb overigens niet van toepassing. Vergelijk art. 1 lid 3 AWR.

13 Conclusie A-G Van Soest van 8 januari 1986, ECLI:NL:PHR:1986:AW8125, verwijzend naar onder meer HR 24 oktober 1923, B. 3306, HR 5 februari 1930, B. 4691 en HR 23 januari 1965, *NJ* 1965/388.

14 Conclusie R.L.H. IJzerman van 12 december 2019, nr. 19/02346, *NTFR* 2020/227, par. 5.4.

15 Conclusie R.L.H. IJzerman van 12 december 2019, nr. 19/02346, *NTFR* 2020/227, par. 5.5.

16 Conclusie R.L.H. IJzerman van 12 december 2019, nr. 19/02346, *NTFR* 2020/227, par. 5.6.

enkel administratiestuk wordt overgelegd, is in elk geval onjuist; in dat geval ligt het op de weg van een belanghebbende om uit te leggen waarom hij bepaalde informatie niet wil geven onder aanbieding van hetgeen hij wel wil overleggen.¹⁷ Van een belanghebbende die zich beroept op schending van het evenredigheidsbeginsel mag worden verwacht dat hij een actieve houding aanneemt om de vermeende schending weg te nemen.¹⁸

4. Analyse

Welke implicaties hebben de drie arresten voor de fiscale rechtspraak en hoe verhouden de arresten zich tot eerdere rechtspraak van de Hoge Raad aangaande de informatieverplichting ingevolge art. 47 lid 1 AWR? Op het eerste gezicht is de invloed van het evenredigheidsbeginsel beperkt. Vergaande verzoeken tot het overleggen van (privacy gevoelige) gegevens dienen nog steeds te worden opgevolgd door een belanghebbende zolang deze gegevens van belang kunnen zijn voor de belastingheffing. Het evenredigheidsbeginsel kan niet worden ingeroepen om het verstrekken van informatie integraal tegen te houden. In de boetesfeer bestaan wel mogelijkheden het integraal verstrekken van bepaalde gegevens te voorkomen. Vergelijk de werking van het nemo tenetur-beginsel, dat een belanghebbende de rechtvaardiging biedt wilsafhankelijk materiaal niet te delen in het geval van een dreigende sanctie.¹⁹ De werking van het evenredigheidsbeginsel is overigens niet beperkt tot wilsafhankelijk materiaal en/of het bestaan van een vrees voor bestraffing in het geval van overlegging van de verzochte informatie.

De rechter toetst immers slechts marginaal of de door de inspecteur verzochte informatie van belang kan zijn voor de belastingheffing

De winst van het evenredigheidsbeginsel voor de rechtspositie van een belanghebbende moet worden gezien in het bieden van bescherming tegen de uitwassen van informatieverzoeken. Die gegevens die voor een belanghebbende bijvoorbeeld moeilijk te vergaren zijn en bovendien van ondergeschikt belang zijn voor de belastingheffing, hoeven met een beroep op het evenredigheidsbeginsel niet te worden verstrekt. De belanghebbende zal een en ander dan wel goed moeten beargumenteren. Zoals genoemd toetst de rechter immers slechts marginaal of de door de inspecteur verzochte informatie van belang kan zijn voor de belastingheffing. Het evenredigheidsbeginsel zal dan ook niet de doorslag geven bij de beantwoording van de vraag of een belanghebbende belastingplichtig is in Nederland. In de arresten zie ik geen aanknopingspunten voor een voorgestane uitbreiding of beperking van de informatieplicht ingevolge art. 47 lid 1 AWR. Een incorporatie van het subsidiariteitsbeginsel is niet aan de orde. Ook bevatten de arresten bijvoorbeeld geen aanwijzingen voor gewijzigde inzichten van de Hoge Raad aangaande informatieverstrekking en het fair play-beginsel²⁰ en/of fishing expeditions.²¹

Over de auteur

Mr. J.W. Bosman

Advocaat en belastingkundige bij Bosman Advocatuur in Deventer.

17 Conclusie R.L.H. IJzerman van 12 december 2019, nr. 19/02346, *NTFR* 2020/227, par. 5.7.

18 Conclusie R.L.H. IJzerman van 12 december 2019, nr. 19/02346, *NTFR* 2020/227, par. 5.7.

19 Vergelijk voor een uitgebreide bespreking van dit beginsel: P. de Haas en A.B. Vissers, 'Nemo-teneturbeginsel; verklaar je nader!', *TFB* 2014/1.

20 Vergelijk HR 23 september 2005, nrs. 38.809 en 38.810, *NTFR* 2005/1232-1233.

21 Vergelijk HR 24 april 2015, nrs. 14/02416 en 14/02686, *NTFR* 2015/1499.