

## Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, Verplichtingen in relatie tot de administratie

[Klik hier om het document te openen in een browser venster](#)

Vindplaats:	TFO 2012/123.2	Bijgewerkt tot:	06-11-2012
Auteur:	Prof. mr. G.J.M.E. de Bont <sup>[1]</sup>		

### Verplichtingen in relatie tot de administratie



#### 1. Inleiding

Een administratieplichtige kent nog meer fiscale verplichtingen dan een 'gewone' belastingplichtige. Naast de verplichting te administreren en te bewaren (voor niet minder dan zeven jaren), kan de belastingdienst aan een administratieplichtige vragen stellen over derden. Met ingang van 1 juli 2011 bestaat de mogelijkheid tegen een informatiebeschikking bezwaar en beroep in te stellen. Een dergelijke beschikking volgt als de inspecteur meent dat de gevraagde gegevens (dragere) niet werden verschafte, dan wel als de administratie- of bewaarplicht werden geschonden. In deze bijdrage zal het nut van een informatiebeschikking alsmede van een kostenbeschikking nader tegen het licht worden gehouden. Daaraan voorafgaand wordt nadere aandacht besteed aan de verplichtingen van art. 52 AWR.

#### 2. De verplichtingen in art. 52 AWR

In mooie, doch weinig concrete bewoordingen formuleerde de wetgever de verplichting als volgt in art. 52 AWR:

“Administratieplichtigen zijn gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.”

Aan dit art. 52 lid 1 AWR kunnen twee verplichtingen worden ontleend. Naast de verplichting administratie te voeren (administratieplicht), dienen de onderliggende bescheiden te worden bewaard (bewaarplicht).

In art. 52 lid 6 AWR wordt nog een plicht beschreven:

“De administratie dient zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd en de gegevensdragers dienen zodanig te worden bewaard, dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is. Daartoe verleent de administratieplichtige de benodigde medewerking met inbegrip van het verschaffen van het benodigde inzicht in de opzet en de werking van de administratie.”

Deze verplichting om de geadmireerde en bewaarde gegevens voor controle beschikbaar te stellen en zondig daarbij assistentie te verlenen aan de controlerend ambtenaar, kan gelden als de derde verplichting in art. 52 AWR (medewerkingsverplichting).

In de volgende paragrafen worden deze drie verplichtingen nader aan de orde gesteld.

### 3. De (schending van de) administratieplicht

Zolang er een administratie- of boekhoudplicht bestaat, wordt er gediscussieerd over de reikwijdte en omvang daarvan. Als in de parlementaire geschiedenis wordt teruggelezen dat de term 'boekhouding' niet bruikbaar is omdat dat begrip snel eng wordt uitgelegd en niet duidelijk is waar de grens ligt, rijst de vraag hoe men ooit heeft kunnen menen dat met het begrip 'administratie' 'deze twijfel in ieder geval [is] weggenomen.' Uit de parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat het begrip administratie een 'tweeledig karakter' heeft: "Enerzijds kan onder administratie worden verstaan het geheel van procedures en technieken, dat gericht is op het verkrijgen, vastleggen, verwerken en verstrekken van informatie. (...) Anderzijds is de administratie het produkt van het administratieproces (...)." [2] Uit de parlementaire historie wordt duidelijk dat het begrip administratie niet nader werd gedefinieerd om de belastingplichtige de gelegenheid te bieden binnen de gestelde randvoorwaarden te kunnen voldoen aan de administratieverplichting en daarbij de vrijheid te behouden de administratie naar eigen inzicht in te richten en te voeren. Deze verankerde vrijheid brengt met zich dat de Belastingdienst niet kan eisen dat de belastingplichtige gebruik maakt van de door de fiscus verstrekte programmatuur ten behoeve van het verschaffen van gegevens over het voorraadverloop van een onderneming. [3]

Algemene regels kunnen niet worden gegeven nu de administratieplicht gekoppeld dient te worden aan de 'eisen van dat bedrijf'. [4] De Staatssecretaris onderkent [5] de volgende basisgegevens in een reguliere administratie:

- a. het grootboek;
- b. de voorraadadministratie;
- c. de debiteurenadministratie;
- d. de crediteurenadministratie;
- e. de inkoopadministratie;
- f. de verkoopadministratie;
- g. de loonadministratie.

Van belang is dat de inspecteur meer mag en kan vragen dan alleen de administratie. Ook de onderliggende gegevensdragers ten aanzien waarvan de bewaarplicht geldt, mag hij vorderen op grond van art. 47 lid 1 onder b AWR. [6] Het is opvallend dat het vereiste van de tijdigheid van de voldoening aan de administratieplicht in de jurisprudentie een duidelijk ondergeschikte rol vervult. Er zijn niet veel uitspraken en arresten waarin de vraag centraal staat of een belastingplichtige tijdig aan zijn administratieplicht heeft voldaan. Waarschijnlijk vloeit dit voort uit het feit dat belastingcontroles doorgaans ruime tijd van tevoren worden aangekondigd en er dus gelegenheid bestaat tot herstel van administratieve lacunes. Voorts is het de vraag of de constatering dat een administratieplichtige achterloopt met het administreren van data op wel beschikbare gegevensdragers voldoende is om de bewijslast te kunnen omkeren.

In de jurisprudentie komt daarentegen veelvuldig aan de orde of de administratieplichtige een correcte administratie aan de inspecteur presenteert, dan wel of hij aan zijn bewaarplicht heeft voldaan. In veel gevallen zijn beide aspecten aan de orde. In zijn arrest van 18 februari 2011, *BNB 2011/143* heeft de Hoge Raad herhaald dat niet iedere schending van de administratieverplichting zonder meer moet leiden tot toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast. Van belang is daarbij of de schending al dan niet van een zodanige omvang en gewicht is dat daardoor een voldoende juiste vaststelling van de belastingschuld kan plaatsvinden. [7]

### 4. De bewaarplicht

Zoals hiervoor beschreven vloeit uit art. 52 lid 1 AWR een bewaarplicht voort. Deze plicht geldt gedurende zeven jaren. In het Besluit fiscaal bestuursrecht van 5 juli 2011 wordt door de Staatssecretaris nadere aandacht besteed aan de bewaarplicht. [8] Onder 8, eerste onderdeel kan het volgende worden gelezen:

- "1. Elke administratieplichtige is op grond van artikel 52, vierde lid, AWR wettelijk verplicht de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers die fiscaal relevant kunnen zijn, gedurende zeven jaren te bewaren. De bewaarplicht vangt aan zodra de gegevens niet langer op grond van artikel 52, eerste lid,

AWR tot de (jaar)administratie behoren.”

Opmerkelijk is dat wordt gesteld dat het moet gaan om gegevensdragers ‘die fiscaal relevant kunnen zijn’. Dit vereiste verruimt mijns inziens de administratieplicht zonder dat daarvoor een juridische grondslag in de wet kan worden gevonden. Art. 52 lid 1 AWR verplicht een administratieplichtige tot een administratie en bewaarplicht die ertoe leiden dat ‘dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.’ Mijns inziens kan hierin niets anders worden gelezen dan dat de gegevensdragers die fiscaal relevant zijn bewaard moeten blijven en niet ook die relevant *kunnen* zijn. Het is overigens duidelijk dat de frase van het relevant ‘kunnen zijn’ wel in art. 47 AWR kan worden teruggevonden. Belastingplichtigen en dus ook administratieplichtigen dienen desgevraagd aan de inspecteur gegevensdragers voor raadpleging beschikbaar te stellen die voor de belastingheffing relevant kunnen zijn. De belastingplichtige mag zich derhalve niet verzetten tegen een dergelijke informatievordering met de stelling dat de verlangde gegevensdragers fiscaal niet relevant zijn.

In de parlementaire geschiedenis werd omtrent de reikwijdte van art. 52 AWR in relatie tot art. 47 AWR al het volgende vastgesteld:

“Omtrent de verhouding tussen de administratieplicht in artikel 52, eerste lid, enerzijds en de inlichtingen en -inzageverplichting op de voet van de artikel 47 en 53 anderzijds, zij nog opgemerkt dat de reikwijdte van laatstgenoemde verplichtingen ruimer is dan de administratieverplichting van artikel 52 (...) Ten slotte is het van belang dat ook in de gevallen waarin op voorbeeldige wijze een administratie is gevoerd en bewaard, stukken of informatiedragers, welke de administratieplichtige daarbuiten nog mocht bezitten, door de fiscus op de voet van artikel 47 (of 53) voor raadpleging kunnen worden opgevraagd, mits voldaan wordt aan het criterium dat van belang kunnen zijn voor de belastingheffing.”<sup>[9]</sup>

Als echter de administratieplichtige slechts de gegevensdragers bewaart die fiscaal relevant zijn en op die wijze de rechten en plichten duidelijk zijn, voldoet hij mijns inziens aan zijn wettelijke bewaarplicht ingevolge art. 52 AWR. Als hij meer bewaart dan dat, hetgeen iedere belastingplichtige uiteraard vrij staat, en de inspecteur kan aannemelijk maken dat deze gegevens fiscaal relevant kunnen zijn, dient hij deze gegevens op grond van art. 47 lid 1 onder b AWR te verstrekken. Met de administratie- of bewaarplicht in art. 52 AWR heeft dat echter niets van doen.

Op het punt van de omvang van de administratie en de daaraan gerelateerde bewaarplicht is het Besluit fiscaal bestuursrecht overigens bijzonder verwarrend. De indruk wordt gewekt dat de kredietdossiers bij banken alsmede de cliëntendossiers bij openbare accountants en belastingadviseurs behoren tot hun administratie. Een tegengesteld oordeel blijkt echter in de parlementaire geschiedenis waarin juist wordt benadrukt dat cliëntendossiers niet onder het ‘object’ van art. 52 AWR vallen, maar dat inzage daarvan wel door de inspecteur kan worden verlangd op grond van de verplichtingen in art. 47 en 53 AWR.<sup>[10]</sup>

## 5. De medewerkingsplicht

In art. 52 AWR wordt voorgeschreven dat er dient te worden geadmistreerd en voorts dat er dient te worden bewaard. Een heldere verplichting om die administratie aan de controlerend ambtenaar voor raadpleging ter beschikking te stellen, kan in art. 52 echter niet worden teruggevonden. Daartoe bestaat ook geen noodzaak nu in art. 47 lid 1, onder b AWR een dergelijke verplichting al is vastgelegd voor alle belastingplichtigen en dus ook voor de administratieplichtigen. Het beschikbaar stellen van de administratie kan dus op grond van art. 47 AWR worden afgedwongen door de inspecteur.<sup>[11]</sup> Overigens is de tekst van art. 47 AWR aangepast in het wetsvoorstel waarin het begrip administratie in art. 52 AWR werd geïntroduceerd. Art. 47 en 52 AWR zijn dus op elkaar afgestemd teneinde te bewerkstelligen dat de inspecteur op grond van art. 47 AWR de raadpleging van de gehele administratie kan afdwingen.<sup>[12]</sup>

Met name de relatie tussen de medewerkingsverplichting in art. 52 lid 6 AWR en de verplichting in art. 47 AWR is in dat kader interessant. Uit de parlementaire geschiedenis<sup>[13]</sup> blijkt op welke wijze de verschillende bepalingen zich tot elkaar verhouden in het kader van een regulier onderzoek. Verschillende stappen kunnen worden onderkend:

- (i) Allereerst mag de inspecteur kennisnemen van de beschikbaar gestelde gegevens, waarbij duidelijk is dat hij geen bewerkingen mag uitvoeren in het door een administratieplichtige gebruikte administratieve systeem.

- (ii) Als de gegevens niet direct toegankelijk zijn, kan de controlerend ambtenaar verlangen de inhoud van de gegevensdragers beschikbaar te stellen.  
De vorenstaande stappen zijn gebaseerd op art. 47 lid 1 onder b AWR. Met de bijzin – zulks ter keuze van de inspecteur – is vastgelegd dat de inspecteur kan bepalen welke gegevensdragers hij beschikbaar wil zien en in hoeverre de inhoud daarvan toegankelijk dient te worden gemaakt.
- (iii) In het geval deze inhoud evenmin direct leesbaar is, kan de inspecteur zich beroepen op zijn recht in art. 49 AWR een leesbaar afschrift te verkrijgen.

Toch was de wetgever nog bevreesd dat de administratie onvoldoende toegankelijk zou zijn voor de controlerend ambtenaar. Telkens komt in de parlementaire geschiedenis een soort koudwatervrees terug voor 'elektronisch gevoerde administraties'.<sup>[14]</sup> Uit de parlementaire stukken blijkt dat art. 52 lid 6 AWR met de medewerkingsplicht een 'aanvulling' beoogde te zijn op de verplichtingen in art. 47 lid 1 onder b AWR.

De medewerkingsplicht behelst dat de informatie in geautomatiseerde administraties toegankelijk wordt gemaakt voor de controle ambtenaar door deze 'bijvoorbeeld desgevraagd te visualiseren in voor hem leesbare vorm (op een beeldscherm of op papier)'.<sup>[15]</sup> Dat dit onderdeel van de medewerkingsplicht reeds voortvloeit uit art. 47 en 49 AWR is hiervoor uiteengezet.

In het kader van deze plicht dient ook een behoorlijke systeemdokumentatie<sup>[16]</sup> aan de controle medewerker te worden verstrekt. Ook deze documentatie maakt mijns inziens onderdeel uit van de gegevens en inlichtingen, dan wel de gegevensdragers die op grond van art. 47 AWR dienen te worden verstrekt. Daarenboven maakt een dergelijke documentatie integraal onderdeel uit van de administratie, dat een tweeledig karakter heeft zoals hiervoor beschreven. Uit de definitie van administratie blijkt al dat de inrichting zodanig dient te zijn dat een derde deze kan doorgronden. Een systeemdokumentatie beschrijft het proces van de administratie en die informatie maakt dientengevolge integraal onderdeel uit van die administratieplicht, waardoor die verplichting al geldt ingevolge art. 52 lid 1 AWR en dus niet nogmaals in het zesde lid behoeft te worden opgenomen.

Ook de verplichting medewerking te verlenen door inzicht te verstrekken in de opzet en de werking van de administratie vloeit voort uit de administratieplicht in het eerste lid. Inzicht in de processen van de administratie maakt onderdeel uit van die administratie en dient reeds deswege al te worden verstrekt. Daarbij komt dat inlichtingen omtrent de opzet en werking van de administratie onmiskenbaar gegevens en inlichtingen zijn die relevant kunnen zijn voor de belangheffing en op grond van art. 47 lid 1 onder a AWR dienen te worden verstrekt. Geconcludeerd kan worden dat art. 52 lid 6 AWR geen toegevoegde waarde heeft ten opzichte van reeds uit art. 47 en 52 AWR voortvloeiende verplichtingen.

## 6. De kostenbeschikking

Een administratieplichtige kan op grond van de AWR op twee wijzen worden geconfronteerd met een kostenbeschikking. Zowel naar aanleiding van een verzoek om gegevens in het kader van een derdenonderzoek ingevolge art. 53 lid 1 onder a AWR, als in verband met een verplichting van een inspecteur tot het administreren of bewaren van gegevens, kan een kostenbeschikking een toegang tot de rechter bieden. Art. 52 lid 7 en art. 53 lid 5 AWR luiden als volgt:

“Ingeval een administratieplichtige een door de inspecteur op het eerste lid van artikel 52 en 53 AWR gebaseerde verplichting is nagekomen maar van oordeel is dat de verplichting onrechtmatig is opgelegd, kan hij verzoeken om vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. De inspecteur beslist op dat verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe in geval van een onrechtmatig opgelegde verplichting.”

De geboden rechtsbescherming heeft een hoog 'mosterd na de maaltijd'-gehalte, nu de administratieplichtige eerst de door de inspecteur opgelegde verplichting dient na te komen.

Van belang is dat wordt verwezen naar een verplichting in art. 52 lid 1 AWR. Het gaat dus om de nakoming van de administratieplicht of de bewaarplicht en niet over de meewerkplicht in art. 52 lid 6 AWR. Ten aanzien van art. 53 AWR gaat het nadrukkelijk niet over de inhoudingsverplichting van een administratieplichtige maar alleen over daadwerkelijke derdenonderzoeken.

Opmerkelijk is de wijze waarop de tekst van de wet in art. 52 lid 7 AWR is geformuleerd: 'een door de inspecteur op het eerste lid gebaseerde verplichting'. Met deze formulering wordt ten minste gesuggereerd dat de verplichting tot

stand komt door een besluit van de inspecteur, hetgeen onjuist is omdat deze voortvloeit uit de tekst van art. 52 AWR. Het vereiste van administreren en bewaren geldt immers ook zonder dat de inspecteur daartoe besluit. Dit is anders bij art. 53 AWR aangezien daar wordt verwezen naar art. 47 AWR en een verplichting op grond van die bepaling pas ontstaat nadat de inspecteur de gegevens heeft gevraagd ('desgevraagd').

De bepalingen omtrent de kostenbeschikking komen thans ietwat omslachtig over. Als er wordt verwezen naar een verplichting die door het handelen van een inspecteur ontstaat, had het voor de hand gelegen die totstandkoming te verwoorden in een voor bezwaar vatbare beschikking. Daartegen zou dan onmiddellijk een rechtsmiddel kunnen worden aangewend.

In de huidige tekst van art. 52 lid 7 AWR wordt allereerst een verplichting voor de administratieplichtige door de inspecteur in het leven geroepen, die niet kan worden ontdekt in art. 52 lid 1 AWR. Daar komt immers de inspecteur in het geheel niet voor en speelt hij derhalve evenmin een constitutieve rol bij het ontstaan van die administratie- en bewaarplicht.<sup>[17]</sup> Vervolgens kan daartegen geen rechtsmiddel worden aangewend, maar moet er eerst een verzoek tot schadevergoeding worden gedaan. Daadwerkelijke schade of kosten zijn er veelal niet, althans in bijzonder betrekkelijke mate als deze worden afgezet tegen de kosten die administratieplichtigen maken voor hun 'Heerendiensten' ten behoeve van de overheid. Daarenboven is het wettelijk stimuleren van (onzinnige) schadeclaims nimmer na te streven. Pas tegen de afwijzing van het verzoek tot schadevergoeding kan dan worden geprocedeerd. Een nodeloze omweg derhalve die temeer ongewenst is omdat een verzoek verplicht wordt gesteld waarin in hoge mate artificiële kosten aan de Belastingdienst worden gepresenteerd. Wat zijn immers de kosten van een paar MB als er voldoende digitale capaciteit beschikbaar is, of van het bewaren van een enkele ordner als de al gehuurde archiefruimte nog half leeg staat. Dit soort discussies hadden eenvoudig kunnen worden voorkomen door een door de inspecteur vastgelegde administratie- of bewaarplicht, dan wel een informatieverzoek ingevolge art. 53 AWR als een besluit te laten gelden waartegen bezwaar openstaat.

Uit art. 52 lid 7 AWR wordt duidelijk dat de kostenbeschikking slechts bedoeld is voor situaties waarin de inspecteur een bepaalde administratie- of bewaarplicht heeft voorgeschreven. Dat zal veelal het geval zijn in een controlerapport of in een afzonderlijk schrijven naar aanleiding van een (deel)controle. De kostenbeschikking in art. 52 lid 7 AWR is niet bedoeld voor situaties waarin de inspecteur de bewijslast wil omkeren en verzwaren omdat een administratieplichtige in het verleden zijn plicht tot bewaren en administreren heeft geschonden. Voor die situaties – alsmede voor de schending van de meewerkplicht in art. 52 lid 6 AWR – zal de inspecteur ingevolge art. 52a AWR een voor bezwaar vatbare informatiebeschikking dienen vast te stellen.

## 7. De informatiebeschikking

Nadat jarenlang vanuit de praktijk en de vakliteratuur was aangegeven dat de rechtsbescherming in verband met controles door de Belastingdienst onder de maat is, heeft de wetgever met ingang van 1 juli 2011<sup>[18]</sup> in de AWR concrete bepalingen opgenomen die het mogelijk maken de standpunten van de inspecteur in rechte te betwisten én de gelegenheid bieden alsnog aan de vordering te voldoen ingeval de rechter oordeelt dat het standpunt van de inspecteur stand houdt. Als de inspecteur vordert dat bepaalde e-mails van een werknemer voor raadpleging beschikbaar moeten worden gesteld, kan de belastingplichtige stellen dat een dergelijke verplichting niet uit de AWR voortvloeit. De inspecteur kan dan besluiten een informatiebeschikking vast te stellen. Daartegen kan de belastingplichtige dan bezwaar en (hoger) beroep instellen, om de rechtmatigheid van de vordering te betwisten. Ingeval de rechter besluit dat de vordering van de inspecteur gerechtvaardigd is (en er geen sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht), stelt de rechtbank ingevolge art. 27e lid 2 AWR een nieuwe termijn voor het voldoen aan de in die beschikking bedoelde verplichtingen.

In verband met de bewaarplicht is de waarde van deze nieuwe rechtsingang in ieder geval heel betrekkelijk. Ook onder de oude wetgeving kon immers al worden geprocedeerd bij de belastingrechter over de rechtmatigheid van het oordeel van de inspecteur. Als de inspecteur meende dat de bewaarplicht was geschonden en op grond daarvan de bewijslast diende te worden omgekeerd en verzwared, kon de belastingplichtige dit standpunt tegenspreken in de procedure over de aanslag. Kreeg hij gelijk, dan kon op dat punt de omkering en verzwaring van de bewijslast niet meer worden gebaseerd. Was de bewaarplicht in art. 52 AWR ook naar het oordeel van de rechter geschonden, dan kon de inspecteur zich terecht op deze verdeling van de bewijslast beroepen.

Ingevolge de nieuwe wet kan een voorprocedure worden gevoerd die slechts gaat over de informatiebeschikking en

dus niet over de aanslag. Inhoudelijk maakt dat niet zo veel verschil en daarin is dan ook niet het rechtsbeschermingsverhogende karakter van de nieuwe wet gelegen. Cruciaal is dat de belastingplichtige in de nieuwe wet een extra kans krijgt om de gevraagde informatie te verstrekken als de rechter beslist dat de inspecteur het wel bij het rechte eind heeft. Bij een schending van de bewaartermijn valt echter niet goed in te zien dat aan de eerder geschonden verplichting alsnog kan worden voldaan. Als gegevensdragers in strijd met de verplichting in art. 52 AWR niet zijn bewaard, kan de administratieplichtige daaraan – ook onder de nieuwe wet – niet meer voldoen. De schending van de bewaarplicht kan immers niet ongedaan worden gemaakt als vastgesteld wordt door de rechter dat er wel bewaard had moeten worden.

De vraag is of hetzelfde heeft te gelden voor de administratieplicht in art. 52 lid 1 AWR. Deze plicht houdt immers in dat ‘te allen tijde’ duidelijk blijken de rechten en plichten van het bedrijf alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens. Indien de inspecteur in zijn informatiebeschikking vaststelt dat op enig moment de administratieplicht niet is nagekomen, rijst de vraag of de administratieplichtige dit nog kan redresseren ingeval de rechter hem ingevolge art. 27e lid 2 AWR een nieuwe termijn stelt om te voldoen aan de in de informatiebeschikking bedoelde verplichtingen. Is de situatie van het bewaard zijn of niet tamelijk zwart-wit, ter zake van het ‘te allen tijde’ vereiste kan menige grijstint bestaan. Zo kan in de parlementaire geschiedenis worden gelezen dat de wet ertoe leidt ‘dat de administratie regelmatig moet worden bijgewerkt.’<sup>[19]</sup> In dat kader kan ik me dan ook voorstellen dat de nieuwe termijn van de rechter wordt benut om de administratie alsnog geheel bij te werken opdat daaruit de rechten en plichten van de onderneming blijken.

Een interessante kwestie is nog in hoeverre een informatiebeschikking kan worden vastgesteld nadat de aanslag is opgelegd. Nadrukkelijk wordt in art. 52a lid 1 AWR vermeld dat ‘met betrekking tot een nog op te leggen aanslag (...) of een te nemen beschikking’ een informatiebeschikking kan worden vastgesteld. Daarmee rijst de vraag of in de bezwaarfase nog vragen kunnen worden gesteld door de inspecteur op grond van art. 47 AWR.

Betoogd kan worden dat ook een uitspraak op bezwaar een te nemen beschikking kan zijn.<sup>[20]</sup> Tegen deze uitleg pleit dat in art. 52a lid 3 AWR is bepaald dat een herroepelijke informatiebeschikking vervalt, indien een aanslag wordt opgelegd. Als dan de inspecteur de bevoegdheid zou hebben om dezelfde vragen nogmaals te stellen in de bezwaarfase en bij gebreke aan een in zijn ogen afdoende reactie wederom een ‘nieuwe’ doch identieke informatiebeschikking kan vaststellen, dan is de bepaling in art. 52a lid 3 AWR zinloos, hetgeen niet de bedoeling van de wetgever kan zijn geweest. De wetgever is er blijkens de parlementaire geschiedenis vanuit gegaan dat de omkering en verzwaring van de bewijslast slechts door de inspecteur kan worden zekergesteld in de fase voorafgaand aan het vaststellen van de aanslag. Zo werd in de Eerste Kamer<sup>[21]</sup> het volgende opgemerkt:

“Komt de inspecteur er later achter, bijvoorbeeld (...) tijdens bezwaar tegen de aanslag, dat hij bepaalde informatie in retro-perspectief toch nodig heeft, dan kan hij zich niet meer op het standpunt stellen dat de omkering en verzwaring van de bewijslast aan de orde zijn. Dit geldt ook na de fase van de aanslagregeling bijvoorbeeld als de inspecteur wil navorderen”

Indien de inspecteur de beantwoording van zijn vragen in de bezwaarfase niet meer kan afdwingen betekent dat een inperking van zijn voorheen bestaande bevoegdheden. Ofschoon dat niet de intentie was van de Wet rechtsbescherming bij controlehandelingen, is dit evenwel een direct gevolg van de rechtsbescherming die de indieners hebben beoogd.

## 8. De achterhaalde bepaling in art. 54 AWR

In de wet waarin de kostenbeschikking en de informatiebeschikking werd geïntroduceerd, is de bepaling van art. 54 AWR ongewijzigd gebleven. Dat deze tekst niet is aangepast is echter om diverse redenen opmerkelijk. Allereerst is van belang dat in art. 25 en 27e AWR vóór de wetwijziging werd bepaald dat de bewijslast kon worden omgekeerd en verzaamd als niet werd voldaan aan de verplichtingen in art. 52 AWR. In zoverre was de tekst een logisch geheel. De tekst in art. 25 en 27e AWR is echter juist op dat punt gewijzigd. De bewijslast kan thans worden omgekeerd en verzaamd als een informatiebeschikking onherroepelijk is geworden. Een verwijzing naar een schending van de verplichtingen in art. 52 AWR bestaat thans niet meer. Als gevolg daarvan is de tekst van art. 54 AWR na de wetwijziging zinloos geworden.

Ook overigens is de tekst van art. 54 AWR moeilijk te plaatsen in de huidige wetgeving. Een administratieplichtige die desgevraagd geen gegevensdragers voor raadpleging ter beschikking stelt, kan de bepaling van art. 47 lid 1,

onderdeel b AWR schenden, als hij beschikt of kan beschikken over die gegevensdragers. De vaste jurisprudentie van de Hoge Raad omtrent de verplichting van art. 47 AWR is immers duidelijk: “Op zichzelf leidt het niet verstrekken van inlichtingen waarover de belastingplichtige niet beschikt en niet kan beschikken, niet tot de zogenoemde omkering van de bewijslast.” Het opmerkelijke in art. 54 AWR is echter dat een schending van art. 47 lid 1 onderdeel b AWR, wordt getransformeerd naar een schending van art. 52 AWR. Dit is opmerkelijk omdat niet iedere gegevensdrager die door de inspecteur wordt gevorderd, tot de administratie behoort te behoren. In dergelijke gevallen is het niet logisch in de schending van art. 47 lid 1 onder b AWR een schending van de administratie- of bewaarplicht te zien.

Als aan de wettelijke fictie in art. 54 AWR van de transformatie van een schending van art. 47 AWR in een schending van art. 52 AWR nog steeds waarde moet worden gehecht, zou de bij de wet geïntroduceerde rechtsbescherming zinledig worden om de hiervoor genoemde reden: een schending van art. 52 AWR laat zich niet (of nauwelijks) herstellen.

In het kader van het voorgaande is nog wel van belang dat de wetgever de reikwijdte van art. 54 AWR nadrukkelijk heeft beperkt<sup>[22]</sup>:

“Artikel 54 heeft – kort gezegd – het oog op de situatie waarin een administratieplichtige in gebreke is gebleven aan zijn administratie- of bewaarplichting te voldoen. Het gaat derhalve niet om het geval waarin de administratieplichtige weigert het gevraagde voor raadpleging beschikbaar te stellen. Daarvoor is deze bepaling niet bedoeld.”

Ofschoon ook deze toelichting niet in helderheid uitblinkt, maak ik daaruit op dat art. 54 AWR van toepassing is indien een weigering de administratie voor raadpleging beschikbaar te stellen, wordt gemotiveerd met de toelichting dat de administratie niet aanwezig is. Ook zou deze bepaling kunnen gelden als een administratieplichtige op geen enkele wijze motiveert waarom gegevensdragers die onmiskenbaar onder de administratie- en bewaarplicht van art. 52 AWR vallen niet voor raadpleging beschikbaar worden gesteld. Als de verlangde gegevensdrager wel in het bezit is van de administratieplichtige maar hij weigert deze voor raadpleging beschikbaar te stellen, is art. 54 AWR niet van toepassing en is de wettelijke fictie niet van toepassing.

Hoe dan ook dient te worden geconcludeerd dat de huidige tekst van art. 54 AWR niet meer aansluit bij de bepalingen in art. 25 en 27e AWR en dus reeds uit dien hoofde dient te worden aangepast.

Nu de werkelijke doelstelling achter de introductie van art. 54 AWR het bezitsvermoeden en de daaraan verbonden bewijslastverdeling is, dient een aanpassing van art. 54 AWR te worden overwogen. In dat verband zou de tekst als volgt kunnen luiden:

“De administratieplichtige die niet of niet volledig voldoet aan de vordering gegevensdragers, of de inhoud daarvan, voor raadpleging beschikbaar te stellen, wordt – voor zover die gegevensdragers tot de administratie behoren – wordt voor de toepassing van artikel 52a geacht niet volledig te hebben voldaan aan een bij of krachtens artikel 52 opgelegde verplichting, tenzij aannemelijk is dat de afwezigheid of onvolledigheid van de gegevensdragers of de inhoud daarvan het gevolg is van overmacht.”

Hiermee wordt dan een gerechtvaardigde bewijslastverdeling gerealiseerd. Nu in beginsel geen sprake is van een schending van art. 47 lid 1 onderdeel b AWR indien de belastingplichtige niet over de gegevensdrager beschikt of kan beschikken, ontstaat het risico dat er een premie bestaat op het ‘verdwijnen’ van de administratie. De wetgever heeft willen vastleggen dat alleen bij ‘afwezigheid van schuld’ aan het verlies van de gegevensdragers geen nadelige gevolgen voor de belastingplichtige dienen op te treden.<sup>[23]</sup> Van de administratieplichtige mag worden verwacht dat hij de maatregelen neemt die redelijkerwijs van hem mogen worden verwacht om te bewerkstelligen dat de gegevensdragers beschikbaar blijven voor de belastingdienst. Laat hij dergelijke maatregelen achterwege dan is van afwezigheid van schuld geen sprake. Ofschoon hij dan niet beschikt en kan beschikken over de gegevensdragers en art. 47 AWR in beginsel niet schendt, kan hij wel als gevolg van de fictiebepaling in art. 54 AWR worden geconfronteerd met een informatiebeschikking ingevolge art. 52a AWR vanwege de bij wettelijke fictie bewerkstelligde schending van art. 52 AWR.

## 9. Conclusies

- Het Besluit fiscaal bestuursrecht stelt ten onrechte dat een bewaarplicht bestaat voor gegevensdragers die van

belang *kunnen* zijn, nu dit criterium niet voortvloeit uit art. 52 AWR;

- De bepaling in art. 52 lid 6 AWR voegt niets toe ten opzichte van de bepalingen in art. 47 AWR en kan dientengevolge worden geschrapt;
- De kostenbeschikking dwingt onnodig tot artificiële schadevergoedingsverzoeken, terwijl een rechtstreeks bezwaar tegen een inlichtingenverzoek bij een derdenonderzoek of een aanwijzing ten aanzien van een administratie/bewaarplicht mogelijk was (zonder schorsende werking);
- De Wet rechtsbescherming bij controlehandelingen biedt de facto niet meer rechtsbescherming ten aanzien van schendingen van de bewaarplicht dan in de situatie vóór 1 juli 2011;
- Een schending van art. 47 AWR in de bezwaarfase kan niet meer leiden tot een informatiebeschikking die de inspecteur recht geeft op de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast.
- Art. 54 AWR is ten onrechte niet aangepast in de Wet rechtsbescherming bij controlehandelingen.

---

## Voetnoten

### Voetnoten

- [1] Hoogleraar aan de Erasmus Universiteit en verbonden aan kantoor De Bont Advocaten te Amsterdam.
- [2] *Kamerstukken II 1988/89*, 21 287, nr. 3, p. 12.
- [3] Rb. Breda, 15 augustus 2008, LJV AY7856.
- [4] *Kamerstukken II 1988/89*, 21 287, nr. 3, p. 10.
- [5] Besluit Staatssecretaris van Financiën, 4 april 2011, nr. BLKB2011/265M, *Stcrt.* 2011, 6414.
- [6] Hof Leeuwarden 25 oktober 2011, LJV BU2051.
- [7] Zie ook: HR 15 juni 1983, nr. 21149, *BNB* 1983/248, en HR 14 juni 2000, nr. 33862, *BNB* 2000/267.
- [8] Besluit Staatssecretaris van Financiën, 5 juli 2011, nr. BLKB2011/1087M, *Stcrt.* 2011, 12570.
- [9] *Kamerstukken II 1988 /89*, 21 287, nr. 3, p. 5-6.
- [10] *Kamerstukken II 1988 /89*, 21 287, nr. 3, p. 23.
- [11] *Kamerstukken II 1988/89*, 21 287, nr. 3, p. 5 en p. 16.
- [12] *Kamerstukken II 1988 /89*, 21 287, nr. 3, p. 20.
- [13] *Kamerstukken II 1988/89*, 21 287, nr. 3, p. 20.
- [14] *Kamerstukken II 1988/89*, 21 287, nr. 3, p. 6. Zie ook p. 12.
- [15] *Kamerstukken II 1988 /89*, 21 287, nr. 3, p. 13.
- [16] *Idem.*
- [17] L.A. de Bleeck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2011, p. 137.
- [18] *Stb.* 2011, 265.
- [19] *Kamerstukken II 1988 /89*, 21 287, nr. 3, p. 12.
- [20] Aldus L.A. de Bleeck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer, 2011, p. 134.
- [21] *Handelingen I 2010/11*, 24-6-23, rk.
- [22] *Kamerstukken II 1988/89*, 21 287, nr. 3, p. 26.
- [23] *Kamerstukken II 1988/89*, 21 287, nr. 3, p. 16.