

## Geen opschorting bezwaarbeslistermijn ondanks weigering informatie te verschaffen

HR 25-03-2016, ECLI:NL:HR:2016:485, m.nt. mr. M. Lambregts

### Essentie

Geen opschorting bezwaarbeslistermijn ondanks weigering informatie te verschaffen

### Samenvatting

*Naar aanleiding van door een anonieme tipgever verstrekte informatie heeft de inspecteur belanghebbende op grond van art. 47 AWR verzocht opgave te doen van niet eerder opgegeven buitenlandse bankrekeningen. Daarop verstrekt belanghebbende slechts mondjesmaat informatie waarna de inspecteur over de jaren 2001 t/m 2009 navorderingsaanslagen oplegt inclusief vergrijpboeten en heffingsrente. Tegen die navorderingsaanslagen maakt belanghebbende bezwaar. Ondertussen is belanghebbende door de civiele voorzieningenrechter veroordeeld tot het verstrekken van alle informatie betreffende de buitenlandse bankrekeningen op straffe van dwangsommen. Ter voldoening aan dit civiele vonnis verstrekt belanghebbende wederom slechts summierlijk informatie waaruit volgt dat de eerder opgelegde navorderingsaanslagen tot een te laag bedrag zijn vastgesteld. De inspecteur geeft vervolgens een informatiebeschikking af die echter komt te vervallen doordat vóór het doen van uitspraak op bezwaar aan belanghebbende over dezelfde jaren een tweede serie navorderingsaanslagen wordt opgelegd. Ook tegen die navorderingsaanslagen maakt belanghebbende bezwaar.*

*Na verdere correspondentie verzoekt belanghebbende de inspecteur de bezwaarfase ter hand te nemen en inzage te geven in het gehele dossier, hetgeen de inspecteur weigert zolang belanghebbende niet alle informatie verstrekt. Hof 's-Hertogenbosch en A-G IJzerman zijn van oordeel dat de termijn voor het doen van uitspraak op bezwaar niet op grond van art. 4:15 Awb kan worden opgeschort tot ontvangst van de aan belanghebbende gevraagde informatie. De Hoge Raad onderschrijft dat oordeel en acht het cassatieberoep van de staatssecretaris enkel gegrond met betrekking tot de berekening van de op grond van art. 4:17 Awb verbeurde dwangsommen wegens het niet tijdig doen van uitspraak op bezwaar.*

### Uitspraak

Het geschil betreft het antwoord op de vraag of de inspecteur in verzuim is uitspraak op bezwaar te doen met betrekking tot de aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslagen inkomstenbelasting over de jaren 2001 t/m 2009 en zo ja, wat de hoogte is van de alsdan door de inspecteur verbeurde dwangsommen.

## **OP HET BEROEP IN CASSATIE VAN BELANGHEBBENDE OVERWEEGT DE HOGE RAAD:**

### **Arrest**

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 26 februari 2015, nrs. 14/00683 tot en met 14/00691, op het hoger beroep van [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 5 februari 2014 (nrs. AWB 14/615 tot en met 14/623) betreffende aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslagen en aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV), de daarbij gegeven boetebeschikkingen en de daarbij gegeven beschikkingen inzake heffings- en belastingrente over de jaren 2001 tot en met 2009. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

### **1. Geding in cassatie**

De Staatssecretaris van Financiën heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 23 november 2015 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep.

Zowel de Staatssecretaris van Financiën als belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

### **2. Beoordeling van de middelen**

#### **2.1.**

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

##### **2.1.1.**

Naar aanleiding van door een tipgever verstrekte informatie heeft de Inspecteur belanghebbende in het kader van het project 'Derde Categorie' bij brief van 29 juni 2010 op de voet van artikel 47 AWR verzocht opgave te doen van in het buitenland aangehouden, niet in de aanslagregeling betrokken, bankrekeningen. Bij brief van 5 juli 2010 heeft belanghebbende de Inspecteur bericht, kort gezegd, dat hij in 1996 een rekening heeft geopend bij een bank in Luxemburg, en dat het saldo van die rekening enkele malen is overgeboekt naar andere in Luxemburg gevestigde banken. Daarnaast heeft belanghebbende informatie verschaft over saldi van deze bankrekeningen in Luxemburg vanaf juli 2010.

##### **2.1.2.**

Daarop heeft de Inspecteur belanghebbende bericht dat hij over informatie beschikt betreffende nog

andere in het buitenland aangehouden bankrekeningen van belanghebbende, onder meer bij de bank Van Lanschot in Luxemburg, en hem verzocht ook met betrekking tot die andere bankrekeningen informatie te verschaffen. Belanghebbende heeft die informatie niet gegeven.

#### 2.1.3.

Op 19 maart 2011 en 25 maart 2011 heeft de Inspecteur aan belanghebbende navorderingsaanslagen IB/PVV over de jaren 2001 tot en met 2007 opgelegd. Op 7 januari 2012 heeft de Inspecteur belanghebbende een aanslag IB/PVV voor het jaar 2008 opgelegd, en op 4 april 2012 een aanslag IB/PVV voor het jaar 2009. Bij al deze (navorderings)aanslagen zijn ook vergrijpboeten opgelegd en beschikkingen inzake heffingsrente gegeven.

Tegen deze (navorderings)aanslagen en de daarbij gegeven beschikkingen heeft belanghebbende tijdig bezwaar gemaakt.

#### 2.1.4.

Bij vonnis van de (civiele) voorzieningenrechter van 3 april 2012 is belanghebbende – in reconventie – veroordeeld, kort gezegd, tot het verstrekken van alle informatie betreffende in het buitenland aangehouden bankrekeningen en andere vermogensbestanddelen, binnen zeven dagen na het uitspreken van dat vonnis en op straffe van het verbeuren van dwangsommen.

Dit vonnis is in hoger beroep bekrachtigd. Een daartegen ingesteld cassatieberoep is bij arrest van de Hoge Raad van 25 oktober 2013 verworpen, met dien verstande dat aan de veroordeling de clausule is toegevoegd dat zogenoemd 'wilsafhankelijk materiaal' slechts voor heffingsdoeleinden mag worden gebruikt.

#### 2.1.5.

Ter voldoening aan het zojuist bedoelde vonnis heeft belanghebbende op 16 april 2012 de Inspecteur nadere informatie verstrekt, onder overlegging van bescheiden, betreffende de hiervoor in onderdeel 2.1.1 bedoelde bankrekening. Uit die informatie volgde dat de hiervoor in onderdeel 2.1.3 genoemde (navorderings)aanslagen tot te lage bedragen zijn vastgesteld.

#### 2.1.6.

Bij brief van 26 april 2012 heeft de Inspecteur opnieuw vragen aan belanghebbende gesteld. Na correspondentie en besprekingen heeft belanghebbende bij brieven van 11 september 2012 enkele vragen van de Inspecteur beantwoord.

Bij brief van 27 september 2012 heeft de landsadvocaat belanghebbende de tenuitvoerlegging van de bij het hiervoor in onderdeel 2.1.4 genoemde vonnis opgelegde dwangsommen aangekondigd.

#### 2.1.7.

Met dagtekening 6 november 2012 heeft de Inspecteur een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, lid 1, AWR gegeven.

Tegen deze informatiebeschikking is tijdig bezwaar gemaakt.

#### 2.1.8.

Met dagtekening 4 februari 2013 is aan belanghebbende een tweede serie navorderingsaanslagen IB/PVV over de jaren 2001 tot en met 2009 opgelegd.

Ook tegen deze navorderingsaanslagen is tijdig bezwaar gemaakt.

#### 2.1.9.

Het Hof heeft vastgesteld dat, aangezien deze tweede serie navorderingsaanslagen is opgelegd voordat uitspraak was gedaan op het bezwaar tegen de informatiebeschikking, die informatiebeschikking ingevolge artikel 52a, lid 3, AWR is vervallen.

#### 2.1.10.

Op 21 maart 2013 heeft de Inspecteur belanghebbende inzage gegeven in een dossier waarin niet was opgenomen de informatie van en over de tipgever en de informatie over de buitenlandse bankrekeningen waarover belanghebbende zou beschikken.

#### 2.1.11.

Na verdere correspondentie heeft belanghebbende de Inspecteur op 4 november 2013 verzocht de bezwaarfase ter hand te nemen en inzage te geven in het gehele dossier. Daarop heeft de Inspecteur belanghebbende bericht dat nog geen uitspraak op de bezwaren zal worden gedaan en dat 'om calculerend gedrag niet in de hand te werken' ook geen verdere inzage in het dossier wordt gegeven.

#### 2.1.12.

Op 9 december 2013 heeft belanghebbende de Inspecteur in gebreke gesteld wegens het niet tijdig doen van uitspraken op de bezwaren.

#### 2.1.13.

Op vordering van de Staat is belanghebbende bij vonnis van de Rechtbank Oost-Brabant van 14 maart 2014, als voorlopige voorziening een hogere dwangsom opgelegd wegens het niet voldoen aan het op artikel 47 AWR gebaseerde verzoek van de Inspecteur.

Bij arrest van 10 februari 2015, nr. HD 200.146.443/01, ECLI:NL:GHSHE:2015:454, heeft het Gerechtshof 's-Hertogenbosch het hiervoor bedoelde vonnis bekrachtigd. Tegen dit arrest heeft belanghebbende beroep in cassatie ingesteld.

### 2.2.

Voor het Hof was in geschil of de termijn voor het doen van uitspraak op de door belanghebbende gemaakte bezwaren is verstreken. Het Hof heeft die vraag, anders dan de Rechtbank, bevestigend beantwoord. Daarbij heeft het Hof geoordeeld dat belanghebbendes weigering te voldoen aan de als voorlopige voorziening uitgesproken veroordeling en het daarop volgende (hiervoor in onderdeel 2.1.6 genoemde) verzoek van de Inspecteur niet meebrengen dat de Inspecteur beroep kan doen op het bepaalde in artikel 4:15, lid 2, letter b dan wel letter c, Awb (in samenhang met artikel 7:14 Awb). Het Hof heeft de dwangsom bepaald die de Inspecteur door het niet tijdig doen van de uitspraken op de bezwaren heeft verbeurd, hem een termijn gesteld voor het alsnog doen van die uitspraken, en bepaald welke dwangsom de Inspecteur zal verbeuren, en tot welk maximum, ingeval hij niet binnen de door het Hof gestelde termijn uitspraken op de bezwaren doet.

#### 2.3.1.

Het eerste middel komt op tegen het oordeel van het Hof dat het verzuim van belanghebbende alle door

de Inspecteur verlangde gegevens te verstrekken niet de in artikel 4:15, lid 2, letter c, Awb bedoelde overmacht aan de kant van de Inspecteur oplevert, en evenmin het oordeel rechtvaardigt dat de vertraging in de behandeling van de bezwaren aan de belanghebbende moet worden toegerekend als voorzien in artikel 4:15, lid 2, letter b, Awb.

### 2.3.2.

De in hoger beroep betrokken stellingen van de Inspecteur houden in dat hij vooralsnog geen uitspraken op bezwaar wil doen, omdat hij eerst de van belanghebbende gevraagde informatie wil ontvangen en wil voorkomen dat belanghebbende op de hoogte komt van de gegevens waarover de Inspecteur beschikt, zodat belanghebbende de door hem te verstrekken informatie daarop kan afstemmen.

### 2.3.3.

De onderhavige bezwaarschriften zijn gericht tegen (navorderings)aanslagen die de Inspecteur noodzakelijkerwijs op basis van een schatting heeft opgelegd omdat belanghebbende niet, althans niet volledig de door de Inspecteur van hem gevraagde inlichtingen had verstrekt. De omstandigheid dat belanghebbende vervolgens in de fase van bezwaar heeft volhard in zijn standpunt dat hij niet gehouden was nadere informatie te verstrekken en dit standpunt aan de belastingrechter wenste voor te leggen, vormt op zichzelf onvoldoende grond voor de weigering van de Inspecteur om uitspraak te doen op de bezwaren. In een zodanig geval kan de inspecteur zich bij die uitspraken immers erop beroepen dat hij de (navorderings)aanslag(en) handhaaft omdat de belanghebbende de gevraagde inlichtingen niet heeft verstrekt en dat hij daarom van zijn schatting blijft uitgaan.

's Hofs oordeel dat het verzuim van belanghebbende de door de Inspecteur verlangde nadere gegevens te verstrekken niet de gevolgtrekking kan dragen dat de Inspecteur bij het doen van uitspraak op de door belanghebbende gemaakte bezwaren in overmacht verkeert, en evenmin voldoende reden is om de vertraging in de behandeling van die bezwaren aan belanghebbende toe te rekenen, een en ander als bedoeld in artikel 4:15, lid 2, letters c en b, Awb, geeft dan ook niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting.

Voorts is dit oordeel toereikend gemotiveerd en niet onbegrijpelijk. Daaraan kunnen de overige in de toelichting op het middel aangevoerde bezwaren tegen hetgeen het Hof in dit verband heeft overwogen niet afdoen.

Het middel faalt.

### 2.4.1.

Het tweede middel is gericht tegen de vaststelling van het Hof dat de hiervoor in onderdeel 2.1.7 genoemde informatiebeschikking is vervallen ten gevolge van het opleggen van de hiervoor in onderdeel 2.1.8 genoemde (tweede serie) navorderingsaanslagen. Dat oordeel wordt bestreden met het betoog dat het huidige artikel 52a AWR nog niet van kracht was ten tijde van de eerste serie navorderingsaanslagen, en verdedigbaar is dat de informatiebeschikking is opgelegd ten behoeve van de behandeling van de bezwaren tegen die aanslagen.

### 2.4.2.

De informatiebeschikking luidt, voor zover hier van belang, dat wordt verzocht om alle gegevens en inlichtingen te verstrekken '[i]n verband met het vaststellen van navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 2001 tot en met 2009'. Het in hoger beroep ingediende verweerschrift van de

Inspecteur houdt in, voor zover hier van belang:

“In het onderhavige geval zijn de aanslagen abusievelijk opgelegd voordat de informatiebeschikking onherroepelijk was geworden. Hierdoor verviel de informatiebeschikking.”

Uit de stukken van het geding blijkt niet dat de Inspecteur van deze stelling is teruggekomen.

Gelet op de tekst van de informatiebeschikking en gelet op voormeld door de Inspecteur ingenomen standpunt mocht het Hof ervan uitgaan dat de informatiebeschikking is genomen met betrekking tot de tweede serie navorderingsaanslagen, en dat ook de Inspecteur van oordeel was dat de informatiebeschikking door het opleggen van die navorderingsaanslagen is vervallen.

Reeds daarop stuit het middel af.

Ten overvloede merkt de Hoge Raad op dat het opleggen van navorderingsaanslagen een informatiebeschikking doet vervallen voor zover die betrekking heeft op hetzelfde belastingmiddel (hier: de heffing van inkomstenbelasting) en op dezelfde jaren (hier: de jaren 2001 tot en met 2009) (zie HR 18 december 2015, nr. 14/04143, ECLI:NL:HR:2015:3602, onderdeel 2.2.3).

#### 2.5.1.

Het derde middel keert zich tegen 's Hof's oordeel dat de Inspecteur in gebreke was tijdig uitspraak te doen en dientengevolge dwangsommen verschuldigd is.

#### 2.5.2.

Het middel betoogt in de eerste plaats dat het Hof verzuimd heeft ermee rekening te houden dat de Rechtbank de Inspecteur in het gelijk had gesteld en dat daardoor een situatie was ontstaan waarin de beslissingstermijn was opgeschort. Het Hof had onder die omstandigheden de Inspecteur een nadere termijn moeten stellen, aldus het middel. Dit betoog faalt. In artikel 7:10 Awb zijn de gevallen genoemd waarin de termijn voor het geven van een beschikking, zoals een uitspraak op bezwaar, wordt opgeschort. Daarbij is niet het geval genoemd dat de rechter in eerdere aanleg heeft aangenomen dat de termijn voor het geven van de beschikking niet is overschreden. De uitspraak die in deze zaak door de Rechtbank is gedaan brengt dan ook niet mee dat de termijn voor het doen van uitspraak op de door belanghebbende gemaakte bezwaren is opgeschort. Het Hof was niet bevoegd de Inspecteur een termijn te stellen waarbinnen die uitspraak alsnog kon worden gedaan zonder enige dwangsom te verbeuren.

#### 2.5.3.

Het Hof behoefde voor matiging van de dwangsom geen aanleiding te vinden in de omstandigheid dat bij het toekennen van een vergoeding voor proceskosten is aangenomen dat het om samenhangende zaken gaat. Voor zover het middel berust op een andersluidende opvatting faalt het daarom evenzeer.

#### 2.5.4.

Ingeval bij het vaststellen van een belastingaanslag ook een boetebeschikking en/of een beschikking inzake heffings- of belastingrente wordt gegeven, vinden deze beschikkingen hun grondslag in de vaststelling van de belastingschuld. Een tegen die belastingaanslag gericht bezwaar dient krachtens artikel 24a, lid 2, AWR – tenzij het tegendeel blijkt - te worden opgevat als mede tegen de boetebeschikking gericht. In voorkomend geval geldt dit ook voor (de beschikking ter zake van) de heffings- of belastingrente (artikel 24a, lid 3, AWR). Daarmee strookt dat voor de toepassing van artikel

4:17 Awb de aanslag, de boetebeschikking en de beschikking inzake heffings- of belastingrente die op hetzelfde aanslagbiljet zijn vermeld een zodanige samenhang vertonen dat met betrekking tot de uitspraak op daartegen gerichte bezwaren slechts één dwangsom kan worden verbeurd.

Door bij het opleggen van de dwangsommen aan te nemen dat de uitspraken op de bezwaren tegen de belastingaanslagen, de uitspraken op de bezwaren tegen de boetebeschikkingen en de uitspraken op de bezwaren tegen de heffings- en belastingrentebesikkingen moeten worden beschouwd als even zovele beschikkingen, is het Hof van een andere en dus onjuiste rechtsopvatting uitgegaan.

In zoverre treft het middel doel.

## 2.6.

Uit de vorige overweging volgt dat de bestreden uitspraak niet in stand kan blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.

## 3. Proceskosten

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

## 4. Beslissing

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie gegrond,

vernietigt de bestreden uitspraak doch uitsluitend voor zover daarbij het bedrag van de reeds verbeurde dwangsom is bepaald en het maximum is bepaald van de dwangsom die de Inspecteur zal verbeuren indien hij in gebreke blijft die uitspraken binnen de door het Hof bepaalde termijn te doen, stelt het bedrag van de reeds door de Inspecteur verbeurde dwangsom vast op € 22.680, verstaat overeenkomstig artikel 28, lid 7, AWR dat de door het Hof bepaalde termijn waarbinnen de Inspecteur de uitspraken op de bezwaren bekend dient te maken aanvangt veertien dagen na de dag waarop dit arrest is bekendgemaakt,

bepaalt dat het maximum van de dwangsom die de Inspecteur zal verbeuren zolang hij na het verstrijken van deze termijn in gebreke blijft € 540.000 bedraagt.

# Noot

**Auteur:** mr. M. Lambregts

## 1.

Zwartsparenders blijven voor een onstuitbare stroom van jurisprudentie zorgen waarin belangwekkende rechtsvragen aan de orde worden gesteld. Veel van die rechtsvragen spitsen zich toe op de juridische- en informatieasymmetrie die zo kenmerkend zijn voor de verhouding tussen belastinginspecteur en belastingplichtige. De juridische asymmetrie is gelegen in het feit dat de inspecteur vergaande bevoegdheden heeft die hem in staat stellen de rechtspositie van de belastingplichtige eenzijdig te bepalen. Om dat goed te kunnen doen heeft de inspecteur echter wel voldoende informatie nodig en op dat punt is de belastingplichtige nu net weer de bovenliggende partij. Het is immers uiteindelijk de belastingplichtige zelf die het beste op de hoogte is van zijn eigen situatie en die beschikt of kan



beschikken over alle voor de aanslagoplegging relevante gegevens. Waar de inspecteur dus over de meeste bevoegdheden beschikt, beschikt de belastingplichtige over de meeste informatie.

## 2.

De spanning die daardoor kan ontstaan treedt met name aan het licht ingeval van navordering en in het bijzonder als het gaat om verzwegen buitenlandse bankrekeningen zoals in het hier besproken arrest. De inspecteur heeft de bevoegdheid om met betrekking tot die buitenlandse bankrekeningen navorderingsaanslagen op te leggen maar om die aanslagen tot een juist bedrag vast te kunnen stellen is hij met name afhankelijk van (nadere) informatie van belanghebbende zelf, aangezien het hier belastingjaren betreft waarin het bankgeheim nog een rustig bezit was. In dit geval beschikte de inspecteur aanvankelijk slechts over een aanwijzing – verkregen van een anonieme doch veel besproken tipgever – dat belanghebbende niet eerder opgegeven bankrekeningen heeft (gehad) in Luxemburg. Om hoeveel bankrekeningen het precies gaat en wat de omvang is van het daarop jaarlijks aangehouden vermogen, is de inspecteur niet (volledig) bekend. De enige manier om daar achter te komen is belanghebbende op grond van art. 47 AWR om informatie te verzoeken.

## 3.

De inspecteur treft echter een bijzonder hardnekkige belanghebbende, getuige de diverse bestuurs- en civielrechtelijke procesgangen die zijn doorlopen. Pas na daartoe op straffe van dwangsommen door de civiele voorzieningenrechter te zijn bevolen, verschaft de belanghebbende enige informatie met betrekking tot zijn verzwegen buitenlandse vermogen. Uit die informatie volgt dat de eerste serie opgelegde navorderingsaanslagen tot een te laag bedrag is vastgesteld, waarna de inspecteur een tweede serie navorderingsaanslagen oplegt voor een hoger bedrag. Na tegen die aanslagen bezwaar te hebben gemaakt krijgt belanghebbende slechts beperkt inzage in zijn belastingdossier. Met name wordt door de inspecteur geen inzage verleend in de informatie die bij hem reeds bekend is over de betreffende buitenlandse bankrekeningen. Als belanghebbende vervolgens aan de inspecteur verzoekt om de bezwaarfase ter hand te nemen en volledige inzage in het dossier te verlenen antwoordt de inspecteur dat de Belastingdienst vasthoudt aan de 'juiste volgorde van de loop der dingen', inhoudende dat geen uitspraak op bezwaar zal worden gedaan zolang belanghebbende niet alle informatie verschaft. Bovendien zal geen volledige inzage in het dossier worden gegeven want de inspecteur wenst 'calculerend gedrag niet in de hand te werken'. Tussen de inspecteur en belanghebbende heeft zich aldus een waar pokerspel ontsponnen waarbij geen van beide partijen zich in de kaart wil laten kijken. Het motief van de belanghebbende laat zich raden; die wil de inspecteur niet wijzer maken dan hij al is, want wellicht is de inspecteur (stel ik mij zo voor) niet alle verzwegen bankrekeningen op het spoor of heeft hij slechts rekeningnummers en geen saldi.

## 4.

De kwintessens van het arrest is gelegen in de poging van de inspecteur informatieverzorging door belanghebbende te forceren en voorlopig geen verdere (volledige) inzage te verlenen in het dossier: met een beroep op art. 4:15 Awb meent de inspecteur dat de bezwaarbeslistermijn is opgeschort zolang belanghebbende geen nadere informatie verschaft. Op grond van dat artikel wordt de termijn voor het geven van een beschikking op aanvraag – waaronder een uitspraak op bezwaar – in een bepaald aantal gevallen van rechtswege opgeschort. Door geen uitspraak op bezwaar te doen zolang belanghebbende geen nadere informatie verschaft stagneert de zaak en zou een patstelling ontstaan waarvan de



inspecteur kennelijk hoopte dat dat belanghebbende ertoe zou bewegen toch informatie te verschaffen. Meer precies beriep de inspecteur zich op lid 2 onderdeel b en c art. 4:15 Awb waarin is bepaald dat de termijn voor het geven van een beschikking wordt opgeschort zolang de vertraging aan de belanghebbende is te wijten respectievelijk zolang sprake is van overmacht aan de zijde van het bestuursorgaan.

## 5.

In eerste aanleg werd het beroep op de eerstgenoemde grond door Rechtbank Zeeland-West-Brabant gehonoreerd (ECLI:NL:RBZWB:2014:618). Hof 's-Hertogenbosch daarentegen (ECLI:NL:GHSHE:2015:626) verwierp het beroep op beide bepalingen – door de inspecteur gebaseerd op dezelfde argumenten – en motiveerde dat uitgebreid, onder meer verwijzend naar het verbod op détournement de pouvoir en art. 6 EVRM. Kort samengevat kan naar 's Hofs oordeel de vertraging de belastingplichtige niet worden toegerekend omdat de inspecteur, ondanks de weigerachtige houding van de belastingplichtige informatie te verschaffen, de mogelijkheid heeft uitspraak op bezwaar te doen met afwenteling van de bewijsnood op de belastingplichtige. Daarnaast heeft de wetgever voorzien in een adequate mogelijkheid om in de rechterlijke fase te laten toetsen of er gewichtige redenen zijn voor de weigering van de inspecteur inzage te verlenen in het dossier (art. 8:29 Awb), zodat de wens calculerend gedrag te voorkomen geen grond is om het doen van uitspraak op bezwaar op te schorten.

## 6.

Zowel A-G IJzerman als de Hoge Raad onderschrijven voornoemd oordeel van het hof. In r.o. 2.3.3 overweegt de Hoge Raad dat als een belastingplichtige weigert informatie te verschaffen de inspecteur de mogelijkheid heeft op schattingen gebaseerde (navorderings)aanslagen op te leggen. Bij het doen van uitspraak op bezwaar tegen dergelijke (navorderings)aanslagen kan de inspecteur zich erop beroepen dat de belastingplichtige de gevraagde informatie niet (heeft) verschaft en op grond daarvan de (navorderings)aanslagen handhaven. Slechts op het punt van de berekening van de (op grond van art. 4:17 Awb jo. art. 8:55c Awb) verbeurde dwangsommen wegens het niet (tijdig) doen van uitspraak op bezwaar stelt de Hoge Raad de staatssecretaris in het gelijk; ten onrechte is het hof bij de berekening uitgegaan van drie afzonderlijke beschikkingen (belastingaanslag, boetebeschikking, heffings- of belastingrentebesikking), want mede gelet op art. 24a lid 3 AWR vertonen die (op hetzelfde biljet vermelde) beschikkingen een zodanige samenhang dat daarvoor telkens slechts één dwangsom kan worden verbeurd. Dat oordeel mag niet verrassen gelet op HR 29 mei 2015 (*BNB* 2015/164). Voor een actueel overzicht van zowel fiscale als niet-fiscale jurisprudentie op dit punt zij verwezen naar het artikel van Jansen in *TFB* 2016/02.

## 7.

In het kader van de rechtsbescherming is dit arrest niet van gering belang, aangezien de poging van de inspecteur om op oneigenlijke gronden zijn informatieachterstand in te lopen door de Hoge Raad is veroordeeld; de 'juiste volgorde van de loop der dingen' bestaat eruit dat de inspecteur tijdig uitspraak op bezwaar doet, ongeacht of de belastingplichtige al dan niet voldoende informatie verschaft. Zijn ruime instrumentarium biedt de inspecteur immers voldoende middelen en mogelijkheden om de alsdan ontstane bewijsnood op de belastingplichtige af te wentelen door geschatte (navorderings)aanslagen op te leggen. Daar plaats ik de kanttekening bij dat wanneer die schattingen - bij gebrek aan volledige informatie - lager zijn dan het werkelijk te belasten bedrag, de inspecteur niet (volledig) van zijn

bewijsnood is verlost. Zo kan het dus gebeuren dat, de vele bevoegdheden ten spijt, bepaalde informatie voor de inspecteur uiteindelijk toch verborgen blijft en de formele belastingschuld niet overeenstemt met de materiële.

## 8.

Afhankelijk van hoe de procedure wordt voortgezet vermoed ik dat er nog een robbertje gevochten zal worden over de vraag in hoeverre belanghebbende inzage krijgt in zijn belastingdossier. Met name omdat er ook vergrijpboeten zijn opgelegd betwijfel ik of de inspecteur verdere inzage zal kunnen weigeren enkel en alleen omdat hij 'calculerend gedrag' niet in de hand wil werken. We mogen denk ik niet vergeten dat calculerend gedrag de overheid zelf ook niet vreemd is en verder voor ogen houden wat Hof Den Bosch in 2005 (ECLI:NL:GHSHE:2005:AU3687) in een zwartsparenderszaak reeds overwoog: 'Naar het oordeel van het hof is het recht van een belanghebbende om inzage te verkrijgen in de op de zaak betrekking hebbende stukken een belangrijk uitvloeisel van het grondbeginsel van een eerlijk proces, namelijk dat van hoor en wederhoor. Dit grondbeginsel is onder meer neergelegd in art. 6 EVRM, dat in de onderhavige zaken van toepassing is op de procedures inzake de opgelegde boeten. Voorts is van belang dat daar waar de burger in het verkeer met de overheid informatie over zijn zaak wordt onthouden, wantrouwen jegens die overheid wordt gekweekt en de burger geneigd zal zijn ook geen open kaart te spelen. In tijden waarin het vertrouwen in de overheid op de tocht staat en in het algemeen achterdocht en wantrouwen de maatschappelijke samenhang ondergraven, mag de rechter zijn ogen voor dit gevolg niet sluiten.' Met deze overweging ben ik het stellig eens, met name ook omdat die overeenstemt met de jurisprudentie van het EHRM (vgl. onder meer het arrest *Bendenoun*, EHRM 24 februari 1994, *FED* 1994/276 en het arrest *Edwards*, EHRM 16 december 1992, *NJCM* 1993, p. 449 e.v.).