

Conclusie dat administratieplicht is geschonden dient als uitgangspunt gebaseerd te zijn op onderzoek en niet op bewijsvermoedens

Gegevens

Publicatie

NTFR 2021/2181

Instantie

Hoge Raad

Datum uitspraak

25 juni 2021

Datum publicatie

8 juli 2021

Annotator

Mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma

ECLI

[ECLI:NL:HR:2021:986](https://ecli.nl/HR:2021:986)

Belastingjaar

01-01-2011 t/m 31-12-2012

Zaaknummer

19/05845

Relevante informatie

[AWR art. 25](#), [AWR art. 27e](#), [AWR art. 52](#), [AWR art. 52a](#), [Beroepschrift in cassatie bij HR nr. 19/05845](#)

Samenvatting

Belanghebbende drijft een horecaonderneming. Volgens de inspecteur heeft zij met betrekking tot de loonheffingen 2011-2012 de loonadministratieplicht geschonden. Daarom heeft hij de onderhavige informatiebeschikking vastgesteld. Hof Den Haag (27 november 2019, nr. 18/00931, [NTFR 2020/256](#)) heeft die beschikking in stand gelaten. De Hoge Raad casseert de hofuitspraak echter op verschillende onderdelen. In de eerste plaats is het hof ten onrechte niet ingegaan op verweren van belanghebbende over de constatering van de inspecteur over de maand december 2012. Het hofoordeel dat belanghebbende voor die maand niet heeft voldaan aan de administratieplicht, is daardoor ondeugdelijk. Ten overvloede merkt de Hoge Raad hierbij nog op dat wanneer de aangifte loonheffingen niet overeenstemt met de administratie, dat nog niet betekent dat de inhoudingsplichtige de administratieplicht heeft geschonden. Die conclusie is pas gerechtvaardigd bij 'ernstige' gebreken in de administratie.

In de tweede plaats kan volgens de Hoge Raad ook niet door de beugel het oordeel van het hof dat belanghebbende met hetgeen zij in de loonadministratie voor de maanden januari 2011 t/m december 2011 heeft vastgelegd, niet heeft voldaan aan de administratieplicht. De bevindingen die het hof daaraan ten grondslag heeft gelegd, zijn daarvoor niet toereikend.

In de derde plaats is ook het door het hof op basis van bewijsvermoedens gegeven oordeel met betrekking tot de loonadministratie over de periode januari t/m november 2012 onvoldoende gemotiveerd.

De Hoge Raad merkt daarbij nog het volgende op. De vaststelling dat de administratieplicht is geschonden, zal gebaseerd moeten zijn op bevindingen die voortvloeien uit een onderzoek naar de administratie van de administratieplichtige. De vraag of aan de administratieverplichtingen al of niet is voldaan, zal per tijdvak moeten worden beantwoord. Dat naheffing over meer dan één aangiftetijdvak kan geschieden bij één naheffingsaanslag, doet daaraan niet af.

Bij het geven van een bewijsoordeel kan het gebruik van vermoedens aan de orde komen. Dat zal vooral geboden zijn in gevallen waarin hetgeen moet worden bewezen niet of bezwaarlijk waarneembaar is voor de rechter of voor de partij waarop de bewijslast rust. Dit doet zich doorgaans niet voor bij de beoordeling van een administratie. Bij een voorhanden zijnde administratie kan de inspecteur namelijk aanwijzen wat daarin ontbreekt of onjuist is. Het zware verwijt dat een administratieplichtige in bepaalde, niet onderzochte aangiftetijdvakken niet heeft voldaan aan zijn administratie- en bewaarplicht kan daarom in de regel niet worden gebaseerd op het niet naleven van de administratie- en bewaarplicht in wél onderzochte tijdvakken. Dit is alleen anders wanneer voldoende zwaarwegende redenen bestonden waarom dat onderzoek achterwege kon blijven, en bovendien aannemelijk is dat in de niet onderzochte tijdvakken zich dezelfde of soortgelijke tekortkomingen hebben voorgedaan. Bij de beoordeling of dit aannemelijk is, kunnen vermoedens worden gehanteerd die zijn gebaseerd op vaststaande feiten. Van dergelijke vermoedens moet met terughoudendheid gebruik worden gemaakt, aldus de Hoge Raad.

(Cassatieberoep gegrond.)

Uitspraak

Feiten

2.1. Feitelijke uitgangspunten

2.1.1. Belanghebbende drijft een horecaonderneming. Tot haar personeel behoorden tot 30 september 2012 ook muzikanten. Vanaf die datum zijn zij in dienst bij een andere, aan belanghebbende gelieerde vennootschap.

2.1.2. In 2010 heeft de Inspecteur bij belanghebbende een boekenonderzoek uitgevoerd over de jaren 2006 tot en met 2010. Naar aanleiding van de bevindingen van dit onderzoek heeft de Inspecteur belanghebbende op 9 december 2010 een

‘Waarschuwing administratie- en bewaarplicht’ gegeven. Om een als gevolg van dat boekenonderzoek ontstaan geschil te beslechten, hebben de vennootschap die houdster is van de aandelen in belanghebbende, belanghebbende en de Inspecteur een vaststellingsovereenkomst gesloten. Daarin is onder meer vastgelegd dat belanghebbende de planningen, roosters en urenverantwoording van het personeel zal gaan bewaren.

2.1.3. In januari 2013 is de Inspecteur een nieuw boekenonderzoek gestart. Dit boekenonderzoek had betrekking op de aanvaardbaarheid van onder meer de aangifte voor de loonheffingen over het tijdvak 1 december 2012 tot en met 31 december 2012. Op 14 augustus 2013 heeft de Inspecteur een memo uitgebracht met zijn voorlopige bevindingen van het boekenonderzoek. Daarin is geconstateerd dat ten opzichte van de vorige controle de bewaarde vastleggingen in de administratie aanzienlijk zijn verbeterd, maar dat toch op een aantal punten niet werd voldaan aan de administratie- en bewaarplicht. Als gebreken werden de volgende bevindingen aangeduid: (i) de opgestelde roosters voor het personeel werden niet bewaard, maar werden overschreven door overzichten met daadwerkelijk gewerkte uren, (ii) niet werd geregistreerd welk personeelslid beschikte over welke kassa-magneetkaart (nummer) en welke portemonnee, en (iii) de shiftverantwoordingen voor de pianisten waren niet digitaal beschikbaar, maar wel op papier. Verder is in het memo beschreven dat een vergelijking van de verrichte loonbetalingen met de urenverantwoording heeft plaatsgevonden, waarbij ook in de beschouwing zijn betrokken foto's op de website van belanghebbende waarop personeelsleden zichtbaar zijn, en een 'zichtwaarneming' in de middag van 30 december 2012. Blijkens het memo heeft de Inspecteur hieruit de conclusie getrokken dat de urenverantwoording niet volledig was en dat belanghebbende de loonheffingen niet juist en niet volledig heeft aangegeven.

2.1.4. Bij brief van 15 december 2014 heeft de Inspecteur belanghebbende meegedeeld dat het boekenonderzoek wordt uitgebreid tot de aanvaardbaarheid van (onder meer) de aangiften voor de loonheffingen over tijdvakken in de periode van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2012. Bij brief van 23 september 2016 heeft de Inspecteur de gemachtigde van belanghebbende op de hoogte gesteld van zijn voorlopige bevindingen van dit boekenonderzoek. Deze bevindingen betroffen tijdvakken in het jaar 2011 en hielden onder meer in (i) dat werkroosters van horecapersoneel en muzikanten gaandeweg de week door de bedrijfsleider werden aangepast aan de optredende mutaties, zodat die roosters uiteindelijk dezelfde waren als die welke werden gebruikt voor de verantwoording van de verloonde uren, (ii) dat in de overgelegde administratie een aantal werkroosters van horecapersoneel en muzikanten ontbrak, en (iii) dat in de overgelegde administratie van een aantal perioden de door het personeel bijgehouden lijsten met eigen verbruik en representatie ontbraken of onvolledig waren. In dezelfde brief heeft de Inspecteur belanghebbende verzocht de ontbrekende bescheiden alsnog te verstrekken. Belanghebbende heeft, ook na herinneringen door de Inspecteur, niet gereageerd op de brief van 23 september 2016.

2.1.5. Op 4 november 2016 heeft de Inspecteur ten aanzien van belanghebbende met betrekking tot de over de jaren 2011 en 2012 op te leggen naheffingsaanslagen in de loonheffingen een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, lid 1, AWR gegeven (hierna: de informatiebeschikking). De informatiebeschikking vermeldt onder meer: 'Met betrekking tot de werknemers niet zijnde muzikanten(:) dat het aantal uren dat ten grondslag ligt aan de aangiften loonheffingen niet aansluit bij het aantal uren dat in de loonadministratie is vermeld. De inspecteur kan daarom niet aan de hand van de loonadministratie de juistheid en volledigheid van de aangiften loonheffingen controleren. Met betrekking tot de muzikanten(:) uit analyse van de in de roosters verantwoorde shifts, de volgens de kassabonnetjes met het gebruik van consumpties door muzikanten en de uren op basis waarvan de aangiften loonheffingen zijn ingediend, blijkt het volgende:

- De dagen waarop volgens de kassabonnetjes muzikanten aanwezig zijn geweest komen in veel gevallen niet overeen met de dagen waarop zij volgens de in de roosters vermelde shifts aanwezig waren.
- De uren op basis waarvan de aangiften loonheffingen zijn gedaan, komen niet altijd overeen met het aantal uren waarop de muzikanten volgens de in de roosters vermelde aantallen shifts aanwezig zouden zijn geweest.
- Uren waarop de muzikanten blijkens de kassabonnetjes aanwezig zijn geweest, zijn niet in alle gevallen als loon

verantwoord; dit geldt zowel voor muzikanten die wel in het rooster met shifts worden vermeld als muzikanten die niet in het rooster zijn vermeld.’

Geschil

2.2. De oordelen van het Hof

2.2.1. Het Hof heeft geoordeeld dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende in de jaren 2011 en 2012 een loonadministratie heeft gevoerd die niet voldeed aan de op haar ingevolge artikel 52 AWR rustende administratie- en bewaarplicht. Die gebreken zijn naar het oordeel van het Hof dermate ernstig dat zij voor de loonheffingen de in artikel 25, lid 3, AWR bedoelde omkering en verzwaring van de bewijslast rechtvaardigen en dat de informatiebeschikking terecht is gegeven. Dit oordeel heeft het Hof gegrond op de hierna in 2.2.2 tot en met 2.2.4 weergegeven oordelen.

2.2.2. Het Hof is in de eerste plaats van oordeel dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie van belanghebbende over de maand december 2012 niet voldoet aan de daaraan op grond van artikel 52 AWR te stellen eisen. Het Hof heeft dit oordeel gebaseerd op de constatering die zijn vermeld in het hiervoor in 2.1.3 bedoelde memo en in de informatiebeschikking (zoals hiervoor in 2.1.5 weergegeven). Het Hof is daarbij ervan uitgegaan dat belanghebbende die constatering niet heeft bestreden.

2.2.3. Het Hof heeft verder geoordeeld dat, hoewel ten tijde van het geven van de informatiebeschikking op 4 november 2016 de administratie van 2011 nog niet in detail was gecontroleerd, de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie ook voor het jaar 2011 niet aan de daaraan te stellen eisen voldeed. Het heeft aan dat oordeel ten grondslag gelegd dat diverse roosters en eigenverbruiklijsten ontbraken en desgevraagd niet aan de Inspecteur zijn verstrekt.

2.2.4. Het Hof heeft aan de omstandigheden dat belanghebbende vanaf 2006 was gevestigd op hetzelfde adres, dat het ondernemingsconcept, het assortiment, de doelgroep en de bedrijfsvoering sindsdien niet zijn gewijzigd, en dat de onderneming door dezelfde personen werd geleid, het bewijsvermoeden ontleend dat de loonadministratie ook in de tussenliggende periode waarover de boeken niet zijn gecontroleerd (januari tot en met november 2012), dezelfde gebreken vertoonde als in 2011 en in december 2012. Volgens het Hof heeft belanghebbende dat bewijsvermoeden niet ontzenuwd.

Rechtsoverwegingen

3.1.1. Middel I is gericht tegen de hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordelen van het Hof. Het eerste onderdeel van het middel klaagt dat het Hof ervan is uitgegaan dat belanghebbende de constatering van de Inspecteur voor de maand december 2012 niet heeft bestreden. Dat uitgangspunt is feitelijk onjuist, aldus het middel. Het tweede onderdeel betoogt dat de door de Inspecteur in de informatiebeschikking gestelde gebreken in de administratie van het tijdvak december 2012 niet het oordeel van het Hof kunnen dragen dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de administratieplicht van artikel 52 AWR en dat deze gebreken evenmin van dien aard zijn dat zij de omkering en verzwaring van de bewijslast kunnen rechtvaardigen.

3.1.2. Het eerste middelonderdeel slaagt. Blijkens het proces-verbaal van de zitting in hoger beroep heeft de gemachtigde van belanghebbende een pleitnota overgelegd en daarin verwezen naar de pleitnota die is overgelegd bij de Rechtbank. In die pleitnota heeft belanghebbende de in het hiervoor in 2.1.3 bedoelde memo opgenomen bevindingen van de controlerende ambtenaar ter discussie gesteld en gemotiveerd betoogd dat en waarom de Inspecteur aan die constatering onjuiste conclusies heeft verbonden. Het Hof heeft over die – relevante – verweren van belanghebbende geen oordelen gegeven. Het oordeel van het Hof dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie

van de maand december 2012 niet voldoet aan de daaraan op grond van artikel 52 AWR te stellen eisen, is daarom onvoldoende gemotiveerd.

3.1.3. Het tweede middelonderdeel is gericht tegen het oordeel dat belanghebbende voor de maand december 2012 niet heeft voldaan aan haar administratie- en bewaarplicht. Dat oordeel bouwt voort op het hiervoor in 3.1.2 bedoelde oordeel. Het middelonderdeel behoeft daarom geen behandeling. Opmerking verdient het volgende voor het geval dat de inspecteur na onderzoek vaststelt dat de aan de aangifte voor de loonheffingen ten grondslag gelegde gegevens niet overeenstemmen met in de administratie van de inhoudingsplichtige aangetroffen gegevens of met gegevens die anderszins zijn vergaard. Die vaststelling kan aanleiding zijn om op het door de inhoudingsplichtige aangegeven en afgedragen bedrag aan loonheffingen correcties aan te brengen. Dit rechtvaardigt echter op zichzelf nog niet de gevolgtrekking dat de inhoudingsplichtige de administratieplicht van artikel 52, lid 1, AWR heeft geschonden. Die gevolgtrekking is pas gerechtvaardigd als de aard en de omvang van de vastgestelde gebreken van dien aard zijn dat hetgeen in de administratie is vastgelegd niet kan dienen als grondslag voor het vaststellen van de verplichtingen van de inhoudingsplichtige met betrekking tot de loonheffingen. Dit betekent ook dat de omstandigheid dat niet of niet geheel is voldaan aan afspraken die met de inspecteur zijn gemaakt over het bewaren van bescheiden die in het kader van de bedrijfsvoering van de inhoudingsplichtige een al of niet tijdelijke functie hebben (zoals documenten die plannings, roosters en urenverantwoording bevatten), nog niet tot de gevolgtrekking hoeft te leiden dat voor de loonheffingen de administratieplicht van artikel 52, lid 1, AWR is geschonden.

3.2.1. Middel II klaagt over het hiervoor in 2.2.3 weergegeven oordeel van het Hof dat de Inspecteur met de bevindingen van het niet afgeronde boekenonderzoek voor het jaar 2011 aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie van dat jaar niet aan de te stellen eisen voldeed.

3.2.2. Het middel slaagt. Met inachtneming van hetgeen hiervoor in 3.1.3 is overwogen, kunnen de door het Hof aan zijn beslissing ten grondslag gelegde bevindingen niet de ingrijpende slotsom rechtvaardigen dat belanghebbende met hetgeen zij in de loonadministratie voor de maanden januari 2011 tot en met december 2011 heeft vastgelegd, niet heeft voldaan aan de verplichtingen van artikel 52, lid 1, AWR. Dat geldt niet alleen indien deze bevindingen elk op zichzelf worden beschouwd, maar ook als zij gezamenlijk in aanmerking worden genomen. Dit wordt niet anders door de omstandigheid dat belanghebbende diverse roosters en eigenverbruikslijsten ook na herhaald verzoek niet aan de Inspecteur heeft verstrekt. Die omstandigheid werpt immers geen licht op de kwaliteit van de door belanghebbende gevoerde loonadministratie.

3.3.1. Middel III klaagt dat het Hof, zoals hiervoor in 2.2.4 weergegeven, op basis van bewijsvermoedens, dus zonder dat de administratie is onderzocht, heeft geoordeeld dat de loonadministratie ook in de tussenliggende periode (januari tot en met november 2012), dezelfde gebreken vertoont als die welke zijn bevonden in de administratie die is gevoerd in 2011 en in december 2012.

3.3.2. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.1.2 en 3.2.2 is overwogen met betrekking tot het tijdvak december 2012 onderscheidenlijk het jaar 2011, berust het door het Hof gehanteerde bewijsvermoeden op een ondeugdelijke grondslag. Het oordeel van het Hof met betrekking tot de periode januari tot en met november 2012 is reeds om die reden onvoldoende gemotiveerd. Het middel slaagt in zoverre en behoeft voor het overige geen behandeling.

3.3.3. Als de inspecteur van oordeel is dat niet of niet volledig is voldaan aan de verplichtingen van artikel 52, lid 1, AWR, kan hij dit vaststellen bij een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, lid 1, AWR. Die vaststelling zal gebaseerd moeten zijn op bevindingen die voortvloeien uit een onderzoek naar de administratie van de administratieplichtige. Aangezien uit het systeem van de AWR voortvloeit dat per aangiftetijdvak moet worden beoordeeld of te weinig belasting is geheven, geldt dat de vraag of aan die verplichtingen al of niet is voldaan, per tijdvak moet worden beantwoord. De

omstandigheid dat naheffing van belasting over meer dan één aangiftetijdvak kan geschieden bij één naheffingsaanslag en de informatiebeschikking wordt gegeven met het oog op die naheffingsaanslag, doet daaraan niet af.

3.3.4. Bij het geven van een bewijsoordeel kan het gebruik van vermoedens aan de orde komen. Dat zal vooral geboden zijn in gevallen waarin hetgeen moet worden bewezen niet of bezwaarlijk waarneembaar is voor de rechter of voor de partij op wie de last rust het bewijs te leveren. Deze omstandigheid doet zich doorgaans niet voor bij de beoordeling van de administratie van de administratieplichtige. Immers, indien een administratie is gevoerd en bewaard, dan is deze administratie voorhanden en kan de inspecteur aanwijzen wat daarin ontbreekt of onjuist is. Het zware verwijt dat een administratieplichtige in bepaalde, niet onderzochte, aangiftetijdvakken niet heeft voldaan aan zijn administratie- en bewaarplicht – met inbeginsel het ingrijpende gevolg van omkering en verzwaring van de bewijslast – kan daarom in de regel niet worden gebaseerd op het niet-naleven van de administratie- en bewaarplicht in wel onderzochte tijdvakken. Dit is alleen anders wanneer voldoende zwaarwegende redenen bestonden waarom dat onderzoek achterwege kon blijven, en bovendien aannemelijk is dat in de niet-onderzochte tijdvakken zich dezelfde of soortgelijke tekortkomingen hebben voorgedaan. Bij de beoordeling of dit aannemelijk is, kunnen vermoedens worden gehanteerd die zijn gebaseerd op vaststaande feiten. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, moet van dergelijke vermoedens met terughoudendheid gebruik worden gemaakt.

3.4. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.1.2, 3.2.2 en 3.3.2 is overwogen, kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen voor zover de informatiebeschikking betrekking heeft op de tijdvakken die zijn gelegen in het jaar 2011. De uitspraak van de Rechtbank moet in zoverre worden bevestigd. Verwijzing moet volgen voor een nieuwe beoordeling van de informatiebeschikking voor zover die ziet op de tijdvakken die zijn gelegen in het jaar 2012.

Noot

Een schending van de administratieplicht kan leiden tot omkering van de bewijslast, maar doe dat niet te snel, lijkt de Hoge Raad met dit arrest duidelijk te willen maken.

Een ‘art. 52 AWR’-informatiebeschikking en de gevolgen daarvan

De belanghebbende in deze procedure is geconfronteerd met een informatiebeschikking op basis van een ‘ondeugdelijke administratie’, of correct juridisch geformuleerd: de constatering dat hij zijn ‘administratieplicht heeft geschonden’ (art. 52 jo. art. 52a AWR). Blijft de informatiebeschikking in stand, dan wordt belanghebbende geconfronteerd met een omkering en verzwaring van de bewijslast (art. 25 (bezwaar) c.q. art. 27e (beroep) AWR).

Bestrijding proportionaliteit sanctie (omkering) altijd nog in aanslagprocedure

Weliswaar heeft de Hoge Raad in 2017 geoordeeld dat de disproportionaliteit van die bewijssanctie altijd ook nog in de ‘aanslagprocedure’ kan worden aangevoerd (HR 10 februari 2017, nr. 16/02729, [NTFR 2017/422](#)). Maar dat zal na een ‘uitgeprocedeerde’ informatiebeschikking met name aan de orde kunnen zijn ingeval gebreken zijn vastgesteld waarvoor nog een herstelkans bestaat. Met andere woorden: dat zal eerder spelen bij informatiebeschikkingen geënt op de informatieplicht van art. 47 AWR. Schending van de administratieplicht kan immers in de regel niet achteraf worden hersteld (vgl. HR 4 juni 2021, nr. 19/03029, [NTFR 2021/1873](#)).

Met onderstaande instructies van de Hoge Raad kan echter ook in een aanslagprocedure met een ‘administratieplicht-informatiebeschikking’ wel degelijk nog aan de orde worden gesteld of de omkering al dan niet proportioneel moet worden geacht. Indien de informatiebeschikking niet is aangevochten, is immers ook nog niet geoordeeld over de vraag of

de constatering (gebreken in de administratie) de consequentie (omkering wegens schending administratieplicht) wel kunnen dragen.

Beoordeling middelen

De constatering dat de administratieplicht in de voorliggende zaak zou zijn geschonden, valt in drie onderdelen uiteen, die de Hoge Raad alle drie van tafel veegt: i) de loonadministratie over december 2012, de enige periode die grondig is onderzocht, ii) de loonadministratie over geheel 2011, waarover het onderzoek nog niet was afgerond, maar dat al wel enige constatering had opgeleverd, en iii) de loonadministratie over de rest van 2012, waarnaar überhaupt geen onderzoek is ingesteld. Deze drie onderdelen worden ook vertegenwoordigd in de drie cassatiemiddelen.

Middel I en II: ontbreken stukken maakt administratie niet direct ondeugdelijk

In middel I voert belanghebbende aan dat de inspecteur allerlei constatering heeft gesteld en het hof ervan is uitgegaan dat deze niet zijn bestreden. Bij de rechtbank zijn deze bevindingen echter wel degelijk bestreden. Dat is al voldoende om de zaak te verwijzen, aangezien geoordeeld zal moeten worden of de betwisting hout snijdt.

Maar daar blijft het niet bij. De Hoge Raad ziet noodzaak om een algemene vingerwijzing te geven naar de feitenrechter. Het zou kunnen dat ook na betwisting constatering over ontbrekende stukken of niet-aansluitende gegevens in stand blijven. Maar dat is niet zomaar genoeg om een informatiebeschikking in stand te kunnen laten omdat de administratie niet deugdelijk zou zijn (r.o. 3.1.3). Pas als een administratie niet *kan* dienen als grondslag voor de berekening van in dit geval de loonheffingen komt men aan een dergelijke conclusie toe, aldus de Hoge Raad.

Zowel bij middel I als middel II voegt de Hoge Raad daar bovendien de opmerking aan toe dat de enkele omstandigheid dat bepaalde stukken niet zijn bewaard, daartoe niet genoeg is. Ook niet als het stukken betreft waarover afspraken zijn gemaakt of die na herhaald verzoek niet (kunnen) worden verstrekt. Waar het om gaat, is de beoordeling van de 'kwaliteit van de door belanghebbende gevoerde loonadministratie' (r.o. 3.2.2).

Dit vormt in algemene zin een belangrijke handreiking naar zowel inspecteurs die overwegen een informatiebeschikking op te leggen als feitenrechters die deze ter beoordeling voorgelegd krijgen: kijk naar de administratie als geheel en de mogelijkheid om daar de aanslagen op te kunnen baseren. Voldoet deze, dan maakt het ontbreken van enkele stukken niet dat de administratie kan worden 'verworpen'.

Middel III: onderzoek in plaats van extrapolatie

Last but not least oordeelt de Hoge Raad over middel III. Dat betreft de volstrekt niet onderzochte tijdvakken januari tot en met november 2012. De inspecteur heeft de gegevens over december van datzelfde jaar, en de constatering over 2011, als het ware 'geëxtrapolerd' naar de rest van het jaar.

Ongekend streng is de Hoge Raad in deze overwegingen. Nu de periode niet is onderzocht, berust het 'door het Hof gehanteerde bewijsvermoeden op een ondeugdelijke grondslag'. Hier is de Hoge Raad feitelijk al klaar.

Maar de Hoge Raad laat daarop nog een lesje toepassing van bewijsvermoedens volgen. Per tijdvak moet immers worden beoordeeld of de administratie over die periode niet deugt. Dat is een bewijsoordeel en dan kunnen in principe vermoedens aan bod komen, maar dat mag in dit geval niet te snel. De reden die de Hoge Raad daarvoor geeft, is in de eerste plaats dat een bewijsvermoeden iets is waarmee een partij in 'bewijsmacht' wordt tegemoetgekomen. Dat kan bij een administratie niet snel aan de orde zijn. De inspecteur kan immers kijken in de administratie wat er niet klopt of

ontbreekt. Daarom kan het 'zware verwijt' in de regel niet op extrapolatie worden gebaseerd. De uitzondering die de Hoge Raad benoemt, is wanneer: i) 'voldoende zwaarwegende redenen' aanwezig zijn waarom onderzoek achterwege kon blijven, en bovendien ii) 'aannemelijk is' dat zich in niet onderzochte tijdvakken soortgelijke tekortkomingen hebben voorgedaan.

Lees: als het onderzoek zodanig omvangrijk zou worden en de aanwijzingen dat dezelfde problemen zich in andere tijdvakken hebben voorgedaan er duimendik bovenop liggen, wordt het wellicht anders. Zo niet, dan blijft de inspecteur gehouden ieder tijdvak op zijn eigen merites te beoordelen.