



Universiteit
Leiden
The Netherlands

De informatiebeschikking: over knelpunten en oplossingen

Huiskers-Stoop, E.A.M.

Citation

Huiskers-Stoop, E. A. M. (2025). De informatiebeschikking: over knelpunten en oplossingen. *Mbb: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad Voor Belastingrecht En Belastingpraktijk*, 2025(8), 30-40. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4256193>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4256193>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

26. De informatiebeschikking: over knelpunten en oplossingen

MR. DR. E.A.M. HUISKERS-STOOP

In 2023 heeft het kabinet vervolgonderzoek laten doen naar de werking van de fiscale informatiebeschikkingsprocedure. Het rapport *Onderzoek Informatiebeschikking 2023 – Als we om rechtsbescherming geven* is op 6 februari 2024 door de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer aangeboden. Het onderzoek laat zien dat de in 2016 geconstateerde knelpunten nog steeds bestaan en op onderdelen zelfs nog meer zijn gaan knellen. Zo is de doorlooptijd van de procedure toegenomen en overzien belastingplichtigen het belang van de informatiebeschikking niet altijd, waardoor ze deze voor kennisgeving aannemen en onbewust de bezwaartermijn voorbij laten gaan. Een wettelijke regeling die is bedoeld om rechtsbescherming te bieden tegen vermeend onrechtmatige informatieverzoeken door de inspecteur heeft zich in de loop der jaren ontwikkeld tot een belangrijk instrument in het arsenaal van de inspecteur om via de zware bewijssanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast tot vaststelling van de belastingheffing te komen. Het ministerie buigt zich momenteel over oplossingen en de uitwerking daarvan. De auteur blikt terug op de invoering van de regeling in 2011, beschrijft de in 2016 geconstateerde knelpunten, gaat nader in op het onderzoek uit 2023 en bespreekt enkele denkrichtingen voor oplossingen.

Sinds de invoering van de Wet Dezentjé kunnen belastingplichtige burgers en bedrijven in bezwaar en beroep komen tegen een vermeend onrechtmatig informatieverzoek van de inspecteur.¹ De Wet Dezentjé moet belasting- en inhoudingsplichtigen (hierna: belastingplichtigen) beschermen tegen de uitoefening van controlebevoegdheden door de inspecteur in het algemeen en tegen onrechtmatige informatieverzoeken in het bijzonder.²

Een uitgebreide evaluatie van de wet in 2016 leidde tot de constatering van vier knelpunten in de werking ervan.³ De door de Staatssecretaris van Financiën in 2018 voorgestelde oplossingsrichtingen zijn om verschillende redenen

nog niet in wetgeving omgezet. Als de oplossingsrichtingen in 2022 opnieuw tegen het licht worden gehouden, biedt het inmiddels gedateerde onderzoek uit 2016 onvoldoende steun om de wet alsnog te wijzigen. Vervolgonderzoek in 2023 – gebaseerd op een ruime hoeveelheid data en interviews met fiscaal deskundigen, zoals advocaten en adviseurs, belastingambtenaren en leden van de rechterlijke macht – laat zien dat de knelpunten in de werking van de wet nog steeds bestaan en op onderdelen zelfs nog meer zijn gaan knellen. De dynamiek van het onderzoek heeft ertoe geleid dat de respondenten naast hun ervaringen met de knelpunten ook gedachten over versnelling en verbetering van de procedure hebben aangedragen. Het onderzoek – waarvan de verslaglegging is opgenomen in het rapport *Onderzoek Informatiebeschikking 2023 – Als we om rechtsbescherming geven*⁴ – heeft ten grondslag gelegen aan

1 De wet, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus (Stb. 2011, 265). Zie voor de Kamerstukken: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/dossier/30645>.

2 Zie voor de bedoeling van de wet o.a. *Kamerstukken II 2005/06, 30645*, nr. 3, p. 1-2. Bij de uitoefening van controlebevoegdheden gaat het om informatieverzoeken door de inspecteur die zijn gebaseerd op één of meerdere van de volgende wetsartikelen: 41, 47, 47a, 49, 52 en 53, lid 1 tot en met 3 AWR.

3 Zie *Kamerstukken II 2016/17, 33772*, nr. 2, bijlage; A.K.J.M. van Steenbergen & M. van Londen, *Evaluatie wet-Dezentjé*, Belastingdienst/CKC/Do-mein Onderzoek, september 2016 (hierna: Evaluatie 2016). Dit onderzoek beslaat de periode vanaf de invoering van de informatiebeschikking op 1 juli 2011 tot februari 2016. Zie voor alle Kamerstukken: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/dossier/33772>.

4 Zie E.A.M. Huiskers-Stoop, *Onderzoek Informatiebeschikking 2023 – Als we om rechtsbescherming geven*, Leiden: Universiteit Leiden, Instituut voor Fiscale en Economische vakken, Afdeling Belastingrecht, januari 2024, *Kamerstukken II 2023/24, 33772*, nr. 6, blg-1126408, <https://open.overheid.nl/documenten/427d1c35-7623-4106-810e-621340a38b44/file> (hierna: *Onderzoek Informatiebeschikking 2023*). Dit onderzoek beslaat de periode vanaf februari 2016 tot 1 december 2023.

een reeks van lezingen over de uitkomsten ervan,⁵ die op zichzelf weer waardevolle reacties hebben opgeleverd om de aangedragen oplossingsrichtingen verder aan te scherpen. In deze bijdrage blik ik terug op de invoering van de informatiebeschikking in 2011 (paragraaf 1), beschrijf ik de knelpunten uit het onderzoek in 2016 (paragraaf 2), ga ik nader in op het onderzoek uit 2023 (paragraaf 3) en bespreek ik enkele denkrichtingen voor oplossingen (paragraaf 4). In paragraaf 5 sluit ik af met een samenvattende conclusie.

1. De invoering van de informatiebeschikking in 2011

Tot 1 juli 2011 was het voor belastingplichtigen niet mogelijk om – anders dan in een procedure tegen de aanslag bij de belastingrechter – op te komen tegen een mogelijk onrechtmatig informatieverzoek van de inspecteur.⁶ Een belastingplichtige die het verzoek negeerde en verkoos om de gevraagde informatie niet te geven, werd in de bezwaarprocedure tegen de belastingaanslag niet alleen geconfronteerd met een omkering van de bewijslast maar ook met een verzwarende daarvan, zodat schoorvoetend verstrekken van de gevraagde informatie in veel gevallen het betere alternatief was. Omkering van de bewijslast houdt in dat daar waar het aanvankelijk aan de inspecteur is om de hoogte van de aanslag aannemelijk te maken, de bewijslast dat de aanslag naar een te hoog bedrag is vastgesteld bij de belastingplichtige komt te liggen. In beginsel geldt de omkering voor de gehele aanslag, maar onder omstandigheden kan deze ook betrekking hebben op een enkel geschilpunt of een gedeelte van de belastingaangifte.⁷ De verzwarende houdt in dat belastingplichtigen niet langer kunnen volstaan met aannemelijk maken, maar overtuigend moeten aantonen dat de belastingaanslag naar een te hoog bedrag is vast-

gesteld.⁸ Deze omkering en verzwarende van de bewijslast wordt ook wel de bewijssanctie genoemd en volgt uit de toepassing van de art. 25 lid 3 en 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). In de praktijk slagen belastingplichtigen er echter zelden in om aan deze zware bewijssmaatstaf te voldoen.

De Wet Dezentjé komt voort uit een in juli 2006 door de Kamerleden Dezentjé Hamming-Bluemink en Crone ingediend initiatiefwetsvoorstel.⁹ Niet alleen de regering kan een wetsvoorstel indienen bij de Tweede Kamer, de Kamerleden kunnen dat zelf ook.¹⁰ Een voornemen van de regering in 1997 – om besluiten over de toepassing van de administratieplicht en de verstrekking van informatie over derden voor bezwaar vatbaar te maken – had nog geen wettelijke basis gevonden en omdat initiatieven daartoe op korte termijn ook niet te verwachten waren, besloten de Kamerleden om zelf een wetsvoorstel in te dienen.¹¹ Enkele aan de indiening van het voorstel voorafgaande incidenten – waarbij de inspecteur een wat ruime uitleg aan zijn informatie- en controlebevoegdheden had gegeven – hadden bij de initiatiefnemers de wens gekoesterd om een wet te realiseren die ervoor zou zorgen dat de inspecteur voortaan zorgvuldiger zou omgaan met het opvragen van informatie en pas na een grondige bezinning tot een (uitgebreid) informatieverzoek zou komen.¹² De initiatiefnemers wilden de vergaande informatie- en controlebevoegdheden van de inspecteur en de naar hun mening ontoereikende rechtsbescherming voor belastingplichtigen bij overmatige, disproportionele of onredelijke informatieverzoeken met elkaar in balans brengen. Zij beoogden de invoering van een voor bezwaar en beroep vatbare informatiebeschikking, zodat een inhoudelijke discussie over het al dan niet moeten verstrekken van de gevraagde gegevens aan de belastingrechter kon worden voorgelegd.

Hoewel de wens tot verbetering van de rechtsbescherming door de regering werd gedeeld, vreesde zij een toevloed aan bezwaarschriften en een gebruik van het middel om de verstrekking van gegevens te trainieren.¹³ Langdurige parlementaire onderhandelingen zorgden voor meerdere aanpassingen van het voorstel, waarbij de tweede nota van wijzi-

5 Onder meer tijdens het door de belastingsectoren van de rechterlijke macht, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), de Nederlandse Vereniging van Advocaten-Belastingkundigen (NVAB), de Belastingdienst en het Internationaal Bureau voor Fiscale Documentatie (IBFD) op 13 februari 2025 in Utrecht georganiseerde Symposium Platform Belastingrechtspraak – ‘Bewijs in belastingzaken’, zie het verslag van R. Offermans in *WFR* 2025/124 en de door het Platform Vaktechniek van de Belastingdienst en de NOB op 28-29 november 2024 in Den Dolder georganiseerde 57e Fiscale Conferentie ‘Recht(s)bescherming’, zie het verslag van N. de Korte & P.G. ‘t Hart in *WFR* 2025/44.

6 Eventuele civielrechtelijke acties uit onrechtmatige (overheids)daad (o.a. art. 6:162 Burgerlijk Wetboek) laat ik buiten beschouwing.

7 Zie de recente conclusie van A-G Koopman 31 januari 2025, ECLI:NL:PHR:2025:200, *NTFR* 2025/369-371. Zie tevens HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767, *NTFR* 2022/2079 m.nt. A.J. Meijer; *BNB* 2022/108 m.nt. J.P. Boer; *FED* 2023/64 m.nt. T.A. Cramwinckel. Zie ook A.D. Ford & B. Jonker, ‘Het formele vinkje’, *TFB* 2023/1 en ook de Raad van State in *Kamerstukken II* 2008/09, 30645, nr. 15, p. 2.

8 Zie bijv. HR 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526, *NTFR* 2022/1628, r.o. 3.2, waarin overtuigend aantonen is gedefinieerd als ‘buiten redelijke twijfel komen vast te staan’ en B.J.G.L. Jaeger, ‘De gevolgen van het niet of onjuist doen van aangifte’, in: *Jaeger maakt het makkelijk. Conflicten met de fiscus vermijden en uitvechten*, Amsterdam: Elco Print 2021, p. 27: ‘Bij ‘aannemelijk maken’ moet een rechter slechts vinden dat het volgens hem meer voor de hand ligt dat de correctie juist is, dan onjuist. Bij ‘doen blijken’ mag er nagenoeg geen twijfel zijn’.

9 Zie *Kamerstukken II* 2005/06, 30645, nr. 1. Vanaf februari 2008 werd het wetsvoorstel medeverdedigd door Tang, zie *Kamerstukken II* 2007/08, 30645, nr. 8 en vanaf juni 2010 door Groot, zie *Kamerstukken II* 2009/10, 30645, nr. 17.

10 Art. 82 van de Grondwet.

11 *Kamerstukken II* 2005/06, 30645, nr. 3, p. 4-5.

12 *Kamerstukken II* 2013/14, 33772, nr. 1, p. 2.

13 Evaluatie 2016, p. 18.

ging uit 2009 een radicale koerswijziging teweegbracht.¹⁴ Waar het oorspronkelijke wetsvoorstel voor belastingplichtigen de mogelijkheid bood om een informatiebeschikking aan te vragen, werd de afgifte daarvan in het gewijzigde voorstel overgelaten aan de discretionaire bevoegdheid van de belastinginspecteur.¹⁵ De mogelijkheid om voorafgaande zekerheid te vragen over de reikwijdte van een administratie en de verplichtingen die daarmee samenhangen, is bij de wijziging komen te vervallen.¹⁶ Ook kregen administratieplichtige derden geen voor bezwaar vatbare informatiebeschikking meer en konden zij de inspecteur slechts nog vragen om een vergoeding van de kosten die met de voldoening aan een onrechtmatig informatieverzoek samenhangen.¹⁷ Voor de inspecteur is bij deze wijziging een wettelijke basis gecreëerd om gelijktijdig met de informatiebeschikkingsprocedure een civiele dwangsomprocedure aanhangig te maken (art. 52a lid 4 AWR), waardoor in geval van bewijsnood de gevraagde informatie ook via de civiele route kon worden verkregen.¹⁸ Om de belastingplichtigen te beschermen, is aan de (hoger)beroepsprocedure een hersteltermijn toegevoegd (art. 27e lid 2 AWR), waardoor na afloop van de informatiebeschikkingsprocedure alsnog de gevraagde informatie kon worden verstrekt ter afwending van de gevreesde bewijssanctie.¹⁹ De wijzigingen waren bedoeld om de uitvoerbaarheid van de wet te vergroten, maar het vergevorderde stadium waarin de parlementaire behandeling zich op dat moment al bevond, zorgde ervoor dat een duidelijke toelichting ontbrak en het enige jaren duurde voordat de Hoge Raad aan de hand van zijn uitspraken een kader kon schetsen om de vragen die

bij een informatiebeschikkingsprocedure spelen te kunnen beantwoorden.²⁰

Ondanks het enerverende wetgevingsproces zag de Wet Dezentjé in 2011 het levenslicht en kan de inspecteur sinds die tijd aan belastingplichtigen, die niet (volledig) willen of kunnen voldoen aan een informatieverzoek, een voor bezwaar en beroep vatbare informatiebeschikking afgeven (art. 52a AWR). De inspecteur moet in die beschikking duidelijk maken welke informatie (nog) moet worden verstrekt en wat de gevolgen zijn als niet aan het verzoek wordt voldaan. Ook de administratie- en de bewaarplicht van art. 52 AWR zijn onder de werking van de informatiebeschikking gebracht.²¹ Het instellen van bezwaar of beroep tegen de informatiebeschikking heeft schorsende werking, zodat de gevraagde informatie nog niet door de belastingplichtige hoeft te worden verstrekt en ook voor de inspecteur de termijn om de aanslag op te leggen wordt opgeschort. In de kern komt de wet erop neer dat de gevreesde omkering en verzwaring van de bewijslast in de aanslagprocedure pas kan intreden, nadat een door de inspecteur afgegeven informatiebeschikking onherroepelijk is komen vast te staan. Als de inspecteur besluit om geen informatiebeschikking vast te stellen, dan laat hij de mogelijkheid om langs deze weg tot omkering en verzwaring van de bewijslast te komen ongebruikt voorbijgaan. Dit laat echter onverlet dat art. 25 lid 3 AWR ook ruimte biedt om langs de route van de 'niet vereiste aangifte' tot een omkering en verzwaring van de bewijslast te komen.²² Omdat het aan de inspecteur is om te onderbouwen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, ligt het voor de hand dat hij in gevallen waarin bijvoorbeeld de administratie volledig ontbreekt of onherstelbare gebreken vertoont, voor deze route zal kiezen, hoewel het ook mogelijk is om in die gevallen een informatiebeschikking af te geven.

2. De evaluatie van de Wet Dezentjé in 2016

In de Wet Dezentjé is een bepaling opgenomen die de minister van Financiën – in de praktijk is dat de Staatssecretaris – voorschrijft om binnen vier jaar na de inwerkingtreding van de wet verslag uit te brengen over de doeltreffendheid ervan en de effecten voor de rechtspraak.²³ Een eerste beperkte evaluatie in 2013 laat zien dat de informatiebeschikking een reële aanvulling biedt op de rechtsbescherming van belastingplichtigen, terwijl de inspecteur niet aan slag-

- 14 Zie *Kamerstukken II* 2008/09, 30645, nr. 14. Zie ook J.A.R. van Eijdsen, 'Fiscale informatievoorziening en rechtsbescherming: een historisch én toekomstig perspectief', in: Th.J. Benschop (red.), *Informatievoorziening in historisch perspectief, liber amicorum Frans Rikhof*, Deventer: Wolters Kluwer 2022, p. 40.
- 15 In het oorspronkelijke wetsvoorstel was opgenomen dat de inspecteur een verzoek tot nakoming van een informatieverplichting bij voor bezwaar vatbare beschikking kon vaststellen, bij gebreke waarvan de belastingplichtige binnen tien dagen na ontvangst van dat verzoek alsnog een zodanige beschikking kon aanvragen (wijzigingsvoorstel art. 56a lid 1 en 2 (oud) AWR, *Kamerstukken II* 2005/06, 30645, nr. 2, p. 2).
- 16 In het oorspronkelijke wetsvoorstel was opgenomen dat de inspecteur ontheffing kon verlenen van administratieve verplichtingen en dat degenen die zekerheid wenst omtrent de toepassing daarvan, een schriftelijke aanvraag kon indienen, waarop de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking zou beslissen (*Kamerstukken II* 2005/06, 30645, nr. 2, p. 1).
- 17 Zie de kostenvergoedingsbeschikking voor derden in art. 53 lid 5 AWR. In art. 52 lid 7 AWR is een vergelijkbare beschikking opgenomen voor de voldoening aan onrechtmatig opgelegde verplichtingen voor de eigen administratie. Voor de invordering van belastingsschulden is nog een kostenvergoedingsbeschikking opgenomen in art. 62a IW 1990.
- 18 Een eventuele omkering en verzwaring van de bewijslast hoeft er op zichzelf genomen niet toe te leiden dat de gevraagde informatie alsnog wordt verkregen. Zie voor de civiele dwangsomprocedure art. 254 jo. art. 78 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (hierna: Rv), waarbij wel moet zijn voldaan aan de vereiste spoed.
- 19 *Kamerstukken II* 2008/09, 30645, nr. 14, p. 6 en 11.

- 20 Zie bijlage 4 bij de Evaluatie 2016 voor een overzicht van de jurisprudentie in de periode van 1 juli 2011 tot 1 februari 2016 en bijlage 6 bij het Onderzoek Informatiebeschikking 2023 voor de periode vanaf 1 februari 2016 tot 1 december 2023.
- 21 Zie *Kamerstukken II* 2007/08, 30645, nr. 10, p. 1.
- 22 De vereiste aangifte is onder meer niet gedaan als de aangifte inhoudelijke gebreken vertoont. Daarvan is sprake als de in de aangifte verantwoorde belastingsschuld op zichzelf beschouwd (absoluut) en verhoudingsgewijs (relatief) aanzienlijk lager is dan de werkelijke belastingsschuld. Zie HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1083, *NTFR* 2015/1866, *BNB* 2015/176 r.o. 2.3.2 en HR 30 oktober 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, *NTFR* 2009/2405, *BNB* 2010/47 r.o. 3.3.1 tot en met 3.3.3.
- 23 Zie de Wet van 27 mei 2011, *Stb.* 2011, 265, art. X.

vaardigheid heeft ingeboet, noch dat er noemenswaardige problemen in de uitvoering zijn ontstaan.²⁴ Hoewel ook de uitgebreide evaluatie in 2016 – gelet op de ervaringen van fiscaal advocaten, adviseurs en belastinginspecteurs – een verbetering van de rechtsbescherming laat zien, constateren de onderzoekers ook vier knelpunten in de werking van de wet.²⁵

1. *De lange doorlooptijd van informatiebeschikkingsprocedures*

De respondenten uit het onderzoek vinden dat de informatiebeschikkingsprocedure het proces van de belastingheffing te veel vertraagt.²⁶ Dit hangt volgens hen samen met het systeem waarin twee opeenvolgende procedures tot en met de Hoge Raad kunnen worden gevoerd; eerst tegen de informatiebeschikking en daarna tegen de belastingaanslag. Belastingplichtigen verkeren hierdoor lange tijd in onzekerheid. Doordat een onherroepelijke informatiebeschikking vrijwel altijd tot omkering en verzwaring van de bewijslast in de aanslagprocedure leidt, zijn de procedures volgens de respondenten nauw met elkaar verbonden. Het onderzoek laat zien dat in de periode tussen 2011 en 2016 ongeveer de helft van de informatiebeschikkingsprocedures die tot en met de Hoge Raad zijn gevoerd binnen drie jaar na afgifte van de informatiebeschikking zijn afgedaan, maar dat er ook procedures zijn die langer hebben geduurd.²⁷

2. *Het niet-functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de informatiebeschikking*

De respondenten menen dat de administratieplicht onder de reikwijdte van de informatiebeschikking niet goed functioneert.²⁸ De informatiebeschikkingsprocedure zou sterk vertragend en verstorend werken en een eenmaal ondeugdelijk bevonden administratie kan in nagenoeg alle gevallen toch niet meer worden hersteld. Niettemin zouden administratieplichtigen in veel gevallen bezwaar aantekenen tegen de informatiebeschikking omdat ze anders zeker weten dat de omkering en verzwaring van de bewijslast zal intreden.

3. *De ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking*

Voor zover de onderzoekers hebben kunnen nagaan, zijn er in de onderzochte periode geen kostenvergoedingsbeschikkingen afgegeven.²⁹ De in het onderzoek betrokken fiscaal advocaten en adviseurs geven aan ook ‘nog nooit een verzoek om een kostenvergoeding te hebben overwogen’. Omdat er niet of nauwelijks van de kostenvergoedingsbeschikking gebruik wordt gemaakt, zetten de onderzoekers vraagtekens bij de effectiviteit ervan.

4. *De samenloop van de informatiebeschikkingsprocedure met de civiele dwangsomprocedure*

Hoewel het instellen van een civiele dwangsomprocedure op zichzelf genomen een civielrechtelijke wettelijke basis kent, heeft de fiscale wetgever met de invoering van art. 52a lid 4 AWR het gebruik hiervan door de inspecteur expliciet mogelijk gemaakt.³⁰ De in het onderzoek betrokken fiscaal advocaten en adviseurs menen dat de inspecteur te vaak naar dit middel grijpt om de informatiebeschikkingsprocedure te omzeilen.³¹ Zij vinden een samenloop tussen de informatiebeschikkingsprocedure en de civiele dwangsomprocedure bezwaarlijk en geven aan een dergelijke samenloop ook nauwelijks aan hun cliënten te kunnen uitleggen.³² De evaluatie laat echter zien dat het aantal gelijktijdig met de informatiebeschikkingsprocedure gevoerde civiele dwangsomprocedures zeer beperkt is en dat dit slechts om enkele gevallen per jaar gaat.

Om invulling te geven aan de geconstateerde knelpunten heeft de Staatssecretaris van Financiën in 2018 de volgende afzonderlijk of in samenhang te overwegen oplossingsrichtingen voorgesteld.³³

1. *Het schrappen van één feitelijke beroepsinstantie*

De Staatssecretaris overweegt om een verkorte rechtsgang in te voeren, die zou moeten bestaan uit een beoordeling van de informatiebeschikking door één fiscale feitenrechter en vervolgens door de Hoge Raad. Het voorstel van de Staatssecretaris is om de rechtbankprocedure over te slaan en na de bezwaarprocedure rechtstreeks naar het hof te gaan. Een verkorte procedure zou belastingplichtigen eerder duidelijkheid brengen en sneller rechtszekerheid bieden, terwijl de rechtsbescherming gewaarborgd blijft omdat de mogelijkheden van bezwaar en beroep blijven staan. Ook is volgens de Staatssecretaris de rechtseenheid gegarandeerd, omdat de mogelijkheid om cassatie in te stellen bij de Hoge Raad openblijft.

2. *Een beperking van de omvang van de rechtsstrijd*

Daarnaast overweegt de Staatssecretaris om het aantal rechtsvragen dat in de informatiebeschikkingsprocedure wordt beoordeeld, te beperken. De rechter zou alleen nog moeten oordelen over i) de rechtmatigheid van de vragen van de inspecteur, ii) de informatieplicht van de belastingplichtige en iii) of de belastingplichtige voldoende inspanningen heeft verricht om aan de informatieverplichting te voldoen. De vervolgvraag over de omkering en verzwaring van de bewijslast zou alleen nog in de procedure tegen de belastingaanslag aan de orde moeten komen.

3. *De administratieplicht niet langer onder de informatiebeschikking*

Als derde oplossing overweegt de Staatssecretaris om de administratieplicht niet langer onder de reikwijdte van

²⁴ Kamerstukken II 2013/14, 33772, nr. 1, p. 3.

²⁵ Zie Evaluatie 2016 en Kamerstukken II 2017/18, 33772, nr. 3.

²⁶ Evaluatie 2016, p. 63 en 80.

²⁷ Evaluatie 2016, p. 53.

²⁸ Evaluatie 2016, p. 97-98 en Kamerstukken II 2017/18, 33772, nr. 3, p. 3.

²⁹ Evaluatie 2016, p. 98 en Kamerstukken II 2017/18, 33772, nr. 3, p. 4.

³⁰ Evaluatie 2016, p. 89-90.

³¹ Zie Kamerstukken II 2017/18, 33772, nr. 3, p. 4.

³² Het gebruik van de term ‘samenloop’ is niet geheel zuiver omdat het feitelijk om twee afzonderlijk van elkaar gevoerde procedures gaat.

³³ Kamerstukken II 2018/19, 33772, nr. 5 en Kamerstukken II 2017/18, 33772, nr. 3.

de informatiebeschikking te laten vallen. Daarmee zullen discussies over de administratieplicht en de toepassing van de bewijssanctie voortaan deel gaan uitmaken van de aanslagprocedure. Door de administratieplicht los te koppelen, zullen er naar verwachting minder gerechtelijke procedures komen.

Hoewel de Staatssecretaris in 2018 een wijziging van de wet aankondigt, is het beoogde wetgevingstraject wegens capaciteitsredenen en prioritering niet gehaald. Bovendien had de Raad voor de rechtspraak enkele kanttekeningen geplaatst bij de invoering van een verkorte procedure en een beperking van de beroepsgronden, zodat een overhaaste wetswijziging niet verstandig leek.³⁴

3. Het onderzoek naar de informatiebeschikking in 2023

Als de in paragraaf 2 beschreven oplossingsrichtingen in 2022 opnieuw tegen het licht worden gehouden, biedt het inmiddels gedateerde onderzoek uit 2016 onvoldoende steun om de wet alsnog te wijzigen en kondigt de Staatssecretaris in de aanbiedingsbrief bij het pakket Belastingplan 2023 vervolgonderzoek aan.³⁵ In het Onderzoek Informatiebeschikking 2023 zijn nieuwe inzichten verzameld over de werking van de procedure in het algemeen, de in 2016 geconstateerde knelpunten in het bijzonder en ook zijn nieuwe knelpunten in kaart gebracht. Naast kwantitatieve analyses van de aantallen en de duur van de procedures is het onderzoek gebaseerd op kwalitatieve analyses van de ervaringen van belastingambtenaren, fiscaal advocaten en adviseurs en leden van de rechterlijke macht, waarbij de laatste een uitbreiding vormen ten opzichte van het onderzoek in 2016, waardoor de doelgroep ‘fiscaal deskundigen met ervaring met de werking van de informatiebeschikkingsprocedure’ beter wordt gereflecteerd en ook nieuwe inzichten heeft opgeleverd.

De kwantitatieve analyses laten in lijn van de evaluatie in 2016 zien dat het aantal gelijktijdig met de informatiebeschikkingsprocedure gevoerde civiele dwangsomprocedures onveranderd laag is gebleven.³⁶ Dit beeld lijkt te worden bevestigd door de ervaringen van de fiscaal advocaten en adviseurs, die aangeven dat civiele dwangsomprocedures in combinatie met de informatiebeschikking nauwelijks voorkomen.³⁷ Ook laten de analyses zien dat het aantal bezwaarprocedures tegen informatiebeschikkingen in de periode van 2016 tot en met 2022 is afgenomen.³⁸ Dit kan een aanwijzing zijn dat er in de loop van de periode ook minder informatiebeschikkingen zijn afgegeven. Dit beeld lijkt te worden bevestigd door de ervaringen van de belastingambtenaren en de fiscaal advocaten en adviseurs die

aangeven dat er minder informatiebeschikkingen worden afgegeven.³⁹ In die zin lijkt de druk op de uitvoeringstaak van de Belastingdienst te zijn verminderd. Ook het aantal in de periode vanaf 2018 tot en met 2022 behandelde beroeps- en hogerberoepszaken laat een afname zien.⁴⁰ De doorlooptijden van de informatiebeschikkingsprocedures die tot en met de Hoge Raad zijn gevoerd, laten daarentegen in de periode vanaf 2016 tot en met 2023 een aanzienlijke toename zien.⁴¹ Bijna alle procedures hebben een doorlooptijd van meer dan drie jaar vanaf het vaststellen van de informatiebeschikking, waarbij een ruime hoeveelheid zelfs een doorlooptijd heeft van meer dan vijf jaar. Met enige terughoudendheid lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat het aantal informatiebeschikkingsprocedures in de periode vanaf 2016 is afgenomen, terwijl de doorlooptijden aanzienlijk zijn toegenomen. Of de langere doorlooptijd komt door de procedure zelf of dat andere factoren een rol zijn gaan spelen, zoals de toename van het aantal WOZ- en no-cure-no-pay-zaken, is op grond van het onderzoek niet vast te stellen.⁴²

Uit de kwalitatieve analyses volgt dat de in 2016 geconstateerde knelpunten in 2023 nog steeds bestaan en op onderdelen meer zijn gaan knellen. Hierna volgt een overzicht van de belangrijkste bevindingen.

1. *De doorlooptijd van informatiebeschikkingsprocedures*
Het knelpunt van de lange doorlooptijd is meer gaan knellen omdat de doorlooptijden zijn opgelopen en de hersteltermijn van art. 27e lid 2 AWR in de rechtspraktijk niet functioneert wegens onduidelijkheid over wie na een informatiebeschikkingsprocedure wanneer moet beoordelen of alsnog aan de informatieplicht is voldaan.⁴³ De indruk bestaat dat de wetgever over het hoofd heeft gezien dat het na afloop van de informatiebeschikkingsprocedure voor de inspecteur onduidelijk is of de belastingplichtige de benodigde informatie alsnog zal verstrekken en het voor de belastingplichtige onduidelijk is of na het verstrekken van de gevraagde informatie alsnog aan de informatieplicht is voldaan. De hersteltermijn zit tussen de informatiebeschikkingsprocedure en de aanslagprocedure in, zodat de Hoge Raad ook niet anders heeft kunnen beslissen dan dat de toepassing van de omkering en verzwaring van de bewijslast zowel in procedure over de informatiebeschikking als in die over de aanslag aan de orde kan worden gesteld.⁴⁴ Als een belastingplichtige de bewijssanctie na een lange informatiebeschikkingsprocedure nog in de aanslagprocedure aan de orde wil stellen, kan dat gepaard gaan met jarenlange onzekerheid.

34 Zie *Kamerstukken II* 2018/19, 33772, nr. 5, bijlage: Advies RvdR 2018.

35 *Kamerstukken II* 2022/23, 36202, nr. 6.

36 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 3.1.

37 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.5.1.

38 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 3.2.

39 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.1.3.

40 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 3.3.

41 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 3.4.

42 Zie bijvoorbeeld *Rechtspraak, Jaarverslag 2023*, par. 1.3 en *Rechtspraak, Jaarverslag 2022*, par. 1.2.2.

43 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.2.12.

44 Zie HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130, r.o. 3.3.4, *NTRF* 2017/422 m.nt. P.G.M. Jansen, *BNB* 2017/92 m.nt. J.A.R. van Eijdsen en *FED* 2017/66 m.nt. R.M.P.G. Niessen-Cobben.

2. *Het niet-functioneren van de administratieplicht onder de informatiebeschikking*

Het knelpunt van het niet-functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de informatiebeschikking is meer gaan knellen omdat – naar de ervaringen van belastingambtenaren in de bezwaarfase en leden van de rechterlijke macht in de beroepsfase – de beoordeling van het belang van gebreken in de administratie zonder een afgeronde belastingcontrole of opgelegde belastingaanslag lastig is.⁴⁵ In de gevallen waarin een administratie volledig ontbreekt of herstel niet meer mogelijk is, heeft de informatiebeschikkingsprocedure bovendien niets toe te voegen. Administratieplichtigen verkeren dan onnodig lang in onzekerheid. De mogelijkheid tot herstel van een administratie zou als een ‘ontvankelijkheidstoets’ voor de informatiebeschikkingsprocedure kunnen worden gesteld; is herstel niet mogelijk dan zou ‘niet-ontvankelijkverklaring’ van het beroep moeten volgen. Voor de inhoudelijke vraag of bepaalde informatie tot de administratie behoort, heeft de informatiebeschikkingsprocedure wel een rol te vervullen en blijft de procedure van belang voor de beoordeling van de reikwijdte van de administratie, bijvoorbeeld of e-mails en whatsappberichten tot de administratie behoren.

3. *De ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking*

Het knelpunt van de ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking is meer gaan knellen omdat – wegens het uitblijven ervan – het rechtsbeschermende doel niet wordt gerealiseerd en de rechtspraktijk veeleer behoefte lijkt te hebben aan een rechtmatigheidstoetsing van het derdenverzoek zelf dan aan een vergoeding van kosten na de voldoening aan een onrechtmatig verzoek.⁴⁶ Derden kunnen niet veel meer dan gehoorzamen aan een vermeend onrechtmatig informatieverzoek, terwijl er situaties denkbaar zijn waarin ze belang hebben bij een rechtmatigheidstoetsing door de rechter. Ook kunnen derden veelal niet overzien wat het verstrekken van de gevraagde informatie voor gevolgen heeft voor hun eigen positie. Bijvoorbeeld als de verstrekking van gegevens ertoe leidt dat de relatie met een afnemer of toeleverancier onder druk komt te staan. De mogelijkheid om een kostenvergoedingsbeschikking te vragen, kan volgens de fiscaal advocaten en adviseurs slechts worden benut om in de bezwaarfase de stukken in te zien die de bevoegdheid van de inspecteur om de vragen te stellen kunnen onderbouwen. Derden zouden volgens hen – net als in het oorspronkelijke wetsvoorstel – een zelfstandig rechtsmiddel moeten kunnen instellen bij de inspecteur om de rechtmatigheid van het verzoek aan de orde te stellen. Omdat de kostenvergoedingsbeschikking invulling had moeten geven aan de rechtsbescherming voor derden hangt het ontbreken van een zelfstandig rechtsmiddel voor derden samen met het knelpunt van de ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking.

4. *De samenloop met de civiele dwangsomprocedure*

Het knelpunt van de samenloop met de civiele dwangsomprocedure is meer gaan knellen omdat in de rechtspraktijk niet alleen een ongewenste samenloop met het civiele recht wordt ervaren, maar in uitzonderlijke gevallen ook met het strafrecht.⁴⁷ Door fiscaal advocaten en adviseurs wordt een samenloop met een strafrechtelijke vervolging als problematisch ervaren omdat het aan de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur is om al dan niet een informatiebeschikking af te geven. Zolang er een informatiebeschikkingsprocedure loopt zal het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk worden verklaard in een strafvervolging over schending van de fiscale informatieplicht. Maar bij het ontbreken van een informatiebeschikking zal de strafrechtelijke vervolging wel aanvangen en mist de belastingplichtige de rechtsbescherming om de informatieplicht (eerst) in een informatiebeschikkingsprocedure aan de orde te stellen. Evenzeer worden vraagtekens gezet of niet alleen civiele maar ook strafrechters wel voldoende geëquipeerd zijn om de fiscale informatieplicht op zijn merites te beoordelen. Niet alleen de samenloop met de civiele dwangsomprocedure, maar ook met de strafprocedure wordt als onwenselijk ervaren.

De inzichten uit de interviews met belastingambtenaren, fiscaal advocaten en adviseurs en leden van de rechterlijke macht hebben ook een nieuw knelpunt naar voren gebracht.

1. *Het niet-overzien van het belang van de informatiebeschikking*

Het ontbreken van een duidelijk format voor de informatiebeschikking draagt niet bij aan het besef van belastingplichtigen wat de bewijsrechtelijke gevolgen zijn van het onbenut laten van een rechtsmiddel tegen de informatiebeschikking.⁴⁸ Niet alleen het gebrek aan herkenbaarheid van de informatiebeschikking, maar ook het ontbreken van duidelijke taal helpt rechtzoekenden niet om de voor hen bedoelde rechtsbescherming tijdig in te roepen, waardoor ze deze ongewenst mislopen. Het onderzoek laat zien dat zelfs fiscaal adviseurs het belang niet altijd overzien en weliswaar tegen de belastingaanslag in bezwaar komen, maar het belang van de daaraan voorafgegane informatiebeschikking niet hebben ingezien en deze inmiddels onherroepelijk vaststaat. Zowel de belastingambtenaren, de fiscaal advocaten en adviseurs alsmede de leden van de rechterlijke macht ervaren het niet-overzien van het belang van de informatiebeschikking als een nieuw knelpunt in de werking van de informatiebeschikkingsprocedure. Een interne handreiking van de Belastingdienst met aanwijzingen voor standaardisering van de informatiebeschikking voorzien van een begrijpelijke toelichting voor gewone burgers en bedrijven zou aan dit knelpunt invulling kunnen geven.

45 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.3.2.

46 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.4.2.

47 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.5.5.

48 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.7.1.

Knelpunten 2016	Nieuwe knelpunten	Knelpunten 2023
1. De lange doorlooptijd van de informatiebeschikkingsprocedure	- De doorlooptijd is langer geworden - De hersteltermijn van art. 27e, lid 2, AWR functioneert niet	1. Een nog langere doorlooptijd van de informatiebeschikkingsprocedure en het niet-functioneren van de hersteltermijn van art. 27e, lid 2, AWR
2. Het niet-functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de informatiebeschikking	- De beoordeling van het belang van gebreken zonder afgeronde controle of belastingaanslag wordt als lastig ervaren - De informatiebeschikkingsprocedure blijft van belang voor de beoordeling van wat tot de administratie behoort	2. Het niet-functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de informatiebeschikking voor zover de administratie volledig ontbreekt of onherstelbare gebreken vertoont en de lastige beoordeling van het belang van gebreken in administratie
3. De ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking	- Het rechtsbeschermende doel van de kostenvergoedingsbeschikking wordt niet gerealiseerd - Een rechtsmiddel voor een rechtmatigheidstoetsing van informatieverzoeken door derden ontbreekt	3. Het ontbreken van een rechtsmiddel voor een rechtmatigheidstoetsing van informatieverzoeken door derden
4. De samenloop van de informatiebeschikkingsprocedure met civiele dwangsomprocedure	- De samenloop van de informatiebeschikkingsprocedure met de strafprocedure - Rechtzoekenden overzien het belang van de informatiebeschikking niet	4. De samenloop van de informatiebeschikkingsprocedure met de civiele dwangsomprocedure en/of de strafprocedure 5. Rechtzoekenden overzien het belang van de informatiebeschikking niet

Bron: Onderzoek Informatiebeschikking 2023, p. 78

Samenvattend laat het Onderzoek Informatiebeschikking 2023 de volgende vijf knelpunten zien:

1. een nog langere doorlooptijd van de informatiebeschikkingsprocedure en het niet-functioneren van de hersteltermijn van art. 27e lid 2 AWR;
2. het niet-functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de informatiebeschikking voor zover de administratie volledig ontbreekt of onherstelbare gebreken vertoont en de lastige beoordeling van het belang van gebreken in de administratie;
3. het ontbreken van een rechtsmiddel voor een rechtmatigheidstoetsing van informatieverzoeken door derden;
4. de samenloop van de informatiebeschikkingsprocedure met de civiele dwangsomprocedure en/of de strafprocedure; en
5. het niet-overzien van het belang van de informatiebeschikking.

De bovenstaande tabel geeft een overzicht van eerder geconstateerde en nieuwe knelpunten.

4. Denkrichtingen voor oplossingen

Als de knelpunten worden geplaatst in de fiscaal-juridische context van de Wet Dezentjé, dan kunnen de knelpunten in verband worden gebracht met het herziene voorstel in de tweede nota van wijziging bij het oorspronkelijke wetsvoorstel.⁴⁹ Bij deze wijziging is niet alleen de hersteltermijn van art. 27e lid 2 AWR geïntroduceerd, ook is bewerk-

stelligd dat het aan de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur is om een informatiebeschikking vast te stellen zodat een informatiebeschikking niet meer kan worden afgedwongen. De initieel beoogde mogelijkheid voor administratieplichtigen om vooraf zekerheid te krijgen over de reikwijdte van de administratieplicht is komen te vervallen en ook krijgt een derde na deze herziening geen voor bezwaar vatbare informatiebeschikking meer en is het slechts nog mogelijk om – na het verstrekken van onrechtmatig verzochte informatie – om een kostenvergoeding te verzoeken. Daarnaast heeft de invoering van art. 52a lid 4 AWR de discussie of een civiele dwangsomprocedure de bestuursrechtelijke informatiebeschikkingsprocedure op onaanvaardbare wijze doorkruist, beslecht.⁵⁰ Deze wijzigingen zijn omwille van de uitvoerbaarheid van de regeling doorgevoerd omdat in het oorspronkelijke wetsvoorstel ook haken en ogen zaten.⁵¹ Het ontbreken van een duidelijke parlementaire geschiedenis heeft niet alleen gezorgd voor een stroom aan jurisprudentie om een kader te schetsen voor de beantwoording van de vragen die spelen bij de informatiebeschikkingsprocedure, het valt ook nauwelijks te ontkennen dat deze herziening de bron is geweest van de later ontstane knelpunten.⁵²

49 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, p. 81 en *Kamerstukken II* 2008/09, 30645, nr. 14.

50 Bij een onaanvaardbare doorkruising gaat het om de vraag of de inspecteur gebruik mag maken van de privaatrechtelijke weg als dezelfde belangen ook behartigd kunnen worden door een publiekrechtelijke regeling. Daarbij moet gelet worden op de inhoud en de strekking van de publiekrechtelijke regeling, welke belangen deze beoogt te beschermen en of er met de publiekrechtelijke regeling een vergelijkbaar resultaat kan worden behaald (o.a. HR 26 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:AC0965, *Windmill*, NJ 1991/393).

51 Zie *Kamerstukken II* 2007/08, 30645, nr. 11, p. 2.

52 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, p. 148.

Van alle knelpunten is de lange doorlooptijd van informatiebeschikkingsprocedures het grootst. Het niet-functioneren van de hersteltermijn van art. 27e lid 2 AWR wordt door de respondenten uit het onderzoek breedgedragen; na een lange informatiebeschikkingsprocedure hebben de belastingplichtige en de inspecteur nog steeds geen zekerheid en bestaat er nog steeds discussie of aan de informatieplicht is voldaan.⁵³ Van alle gedachten die door de respondenten zijn aangedragen ter versnelling of verbetering van de procedure, geniet de inrichting van een (landelijke) gespecialiseerde informatiebeschikkingskamer – die zich alleen met informatiebeschikkingsprocedures bezighoudt – brede consensus, waarbij wel moet worden aangetekend dat de capaciteit van de rechterlijke macht op zichzelf genomen niet verandert zodat de relatie met de doorlooptijden lastig valt in te schatten.⁵⁴ Als er al een rechterlijke instantie overgeslagen zou moeten worden, zou er volgens de respondenten aansluiting gevonden kunnen worden bij de procedure voor de zogenoemde ‘sectorindeling’ waarbij – net als vóór de inwerkingtreding van de tweede feitelijke instantie in belastingzaken in 2005⁵⁵ – vanuit de bezwaarfase rechtstreeks beroep kan worden ingesteld bij het gerechtshof en er net als bij de informatiebeschikking (nog) geen sprake is van een boeteoplegging, waarvoor een behandeling in twee feitelijke instanties naar de eisen van art. 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens geboden is.⁵⁶

Initiatieven om de procedures in elkaar te schuiven⁵⁷, de bezwaarfase over te slaan⁵⁸, een voorlopige voorziening in te voeren⁵⁹, een rechter-commissaris in een regiezitting te laten beslissen⁶⁰, te schiften tussen enkelvoudige en meervoudige afdoening⁶¹, de omvang van de rechtsstrijd te beperken⁶², de versnelde behandeling van art. 8:52 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) toe te passen⁶³, door de informatiebeschikking ‘heen te gaan’ door tijdens de informatiebeschikkingsprocedure een aanslag op te leggen⁶⁴ of de informatiebeschikkingsprocedure met voorrang te laten behandelen⁶⁵ ondervinden meer weerstand die veelal is terug te voeren tot praktische bezwaren in de uitvoering, de afwezigheid van vereiste spoed en de (relatief) beperkte tijdswinst die met het initiatief zou kunnen worden behaald.

Door de respondenten aangedragen gedachten ter versnelling en verbetering van de informatiebeschikkingsprocedure vormen een waardevolle bron voor denkrichtingen om de knelpunten aan te pakken. De reacties naar aanleiding van de lezingen en andere reflecties op het rapport sterken mij in de gedachte dat mogelijke oplossingen besloten liggen in de volgende afzonderlijk of in samenhang te overwegen denkrichtingen.

1. Afschaffing van de verzwarende van de bewijslast⁶⁶

Als de inspecteur tevergeefs om informatie vraagt en een redelijke schatting van de belastingaanslag moet maken, lijkt de omkering en verzwarende van de bewijslast een functie te vervullen.⁶⁷ De belastingambtenaren vinden de omkering en verzwarende van de bewijslast ook nog steeds nodig, omdat het soms ook met een omkering en verzwarende van de bewijslast nog lastig kan zijn om de belastingheffing vast te stellen.⁶⁸ Is eenmaal de bewijslast omgekeerd en verzwaard dan slaagt een belastingplichtige er vrijwel nooit in om aan de zware bewijsmaatstaf te voldoen. De discussie in de aanslagprocedure beperkt zich dan nog slechts tot de redelijkheid van de gemaakte schatting door de inspecteur, wat het verweer voor belastingplichtigen bijzonder lastig maakt. De vraag rijst of het zware middel van de omkering en verzwarende van de bewijslast nog wel gerechtvaardigd is nu veel fiscale informatie door digitalisering gemakkelijker voorhanden is en de inspecteur ook door verbeterde internationale inlichtingenuitwisseling gemakkelijker aan informatie kan komen. Als niet de omkering maar wel de verzwarende van de bewijslast komt te vervallen is er ook geen rechtsbescherming meer nodig tegen de dreiging ermee.⁶⁹ Een onherroepelijke informatiebeschikking zal dan nog slechts kunnen resulteren in een omkering van de bewijslast. Bij een afschaffing van de verzwarende blijft de inspecteur de mogelijkheden van een civiele dwangsompro-

53 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.2.12. Zie ook Beleidsdocument Informatiebeschikking 2025, par. 2.2.3.

54 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.2.11. Zie ook Beleidsdocument Informatiebeschikking 2025, par. 2.1.2.

55 Zie de bij Wet van 15 december 2004, *Stb.* 2004, 672 per 1 januari 2005 ingevoerde Wet belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties.

56 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.2.10. Zie ook Beleidsdocument Informatiebeschikking 2025, par. 2.1.1.

57 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.2.1.

58 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.2.2.

59 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.2.3.

60 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.2.4.

61 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.2.5.

62 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.2.6.

63 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.2.7.

64 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.2.8.

65 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.2.9.

66 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.1.2.

67 Vgl. HR 16 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:359, *NTFR* 2018/664 m.nt. A.J.C. Perdaems, *BNB* 2018/88, m.nt. F.J.P.M. Haas: de omkering en de verzwarende van de bewijslast zijn mede bedoeld om tegemoet te komen aan bewijsproblemen die de inspecteur ondervindt indien de betrokkene niet voldoet aan de verplichting tot het verstrekken van informatie of het voeren van een administratie.

68 Na een omkering en verzwarende van de bewijslast ingevolge art. 25 lid 3 of 27e AWR moet de inspecteur de geschatte hoogte van de belastingaanslag zodanig met feitelijke stellingen onderbouwen, dat die schatting de redelijkheidstoets kan doorstaan. Zie HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1093, r.o. 3.2.2, *NTFR* 2023/1429 m.nt. Van de Merwe, *BNB* 2023/126 m.nt. A.O. Lubbers onder verwijzing naar HR 27 januari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV0401, r.o. 3.7, *NTFR* 2006/193, *BNB* 2006/134.

69 A-G Koopman stelt in zijn conclusie van 31 januari 2025, ECLI:NL:PHR:2025:200 – in reactie op het zogenoemde trustvraagstuk van HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767 (partiële omkering) – onder meer (het bestraffende karakter van) de omkering van de bewijslast in het licht van de niet vereiste aangifte ter discussie. Hoewel deze discussie niet direct betrekking heeft op de verzwarende van de bewijslast na een onherroepelijke informatiebeschikking, geeft de discussie wel een opening om naast de omkering van de bewijslast ook (het bestraffende karakter van) de verzwarende van de bewijslast opnieuw tegen het licht te houden. Dat hier ruimte voor is, volgt ook uit het Beleidsdocument Informatiebeschikking 2025, par. 3.

cedure of eventuele strafrechtelijke afdoening behouden. Hoewel alleen een omkering zonder verzwaring van de bewijslast voor belastingplichtigen vaak al zwaar genoeg is, rijst wel de vraag of slechts ‘aannemelijk maken’ in plaats van ‘overtuigend aantonen’ voor kwaadwillende belastingplichtigen niet een te gemakkelijke bewijslast zal zijn. Een enkele belastingambtenaar uit het onderzoek zou afschaffing van de bewijssanctie niet erg vinden, mits er wel een sanctiemogelijkheid komt voor belastingplichtigen die moedwillig geen informatie verstrekken.⁷⁰

2. Belastingplichtigen moeten kunnen kiezen tussen de werkwijze van vóór of na de invoering van de informatiebeschikking⁷¹

Een tweede denkrichting gaat uit naar een keuze tussen het oude systeem van vóór de invoering van de informatiebeschikking – dat wil zeggen de keuze voor een belastingaanslag waarbij tevens de informatieplicht aan de orde kan worden gesteld – of het nieuwe systeem van na de invoering – dat wil zeggen de keuze voor een informatiebeschikking – omdat de rechtsbescherming van belastingplichtigen de ene keer beter is gediend met een belastingaanslag en de andere keer met een informatiebeschikking. Fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat er soms behoefte is aan een toetsing van de rechtmatigheid van de informatie- of administratieplicht in de aanslagprocedure ‘zonder dat het tegen je werkt’, waarmee bedoeld wordt dat alles wat in de informatiebeschikkingsprocedure aan de orde kan worden gesteld ook in de aanslagprocedure aan de orde kan worden gesteld. Als er echter een rechtsvraag speelt of als er een inhoudelijke discussie bestaat over de vraag welke informatie tot de administratie behoort, dan heeft de informatiebeschikkingsprocedure – mede gezien actuele vraagstukken in het kader van de digitalisering van informatie – een rol te vervullen en is het wenselijk om dat via de route van de informatiebeschikking aan de orde te kunnen stellen.⁷²

Enige weerstand ten aanzien van de praktische uitvoering van een dergelijke keuzemogelijkheid is zeer begrijpelijk, want een terechte vervolgvraag is hoe zo’n keuze in de wetgeving tot uitdrukking kan worden gebracht. Een door de respondenten aangedragen gedachte is om aansluiting te vinden bij de formulering van art. 49 lid 5 Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990), waaruit volgt dat in de bezwaarprocedure tegen een aansprakelijkheidsstelling voor de betaling van de belastingaanslag van een ander, naast de rechtmatigheid van de aanslag ook de onderliggende informatieplicht en de omkering en verzwaring van de bewijslast nog aan de orde kunnen worden gesteld. De bedoelde formulering luidt als volgt:

‘Met betrekking tot het vierde lid zijn de artikelen 25, derde lid, en 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet van toepassing indien het niet aan de aansprakelijk gestelde is te wijten dat:

- a. de vereiste aangifte niet is gedaan; of
- b. niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 41, 47, 47a, 49 en 52 van die wet, alsmede aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, van die wet voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen.’

In het vierde lid van art. 49 IW 1990 is bepaald dat op het bezwaar tegen de aansprakelijkheidsstelling de reguliere regels van bezwaar en beroep uit de AWR van overeenkomstige toepassing zijn. De omkering en verzwaring van de bewijslast die volgt uit de toepassing van art. 25 lid 3 AWR is echter niet een-op-een van toepassing op de aansprakelijk gestelde, zo volgt uit het vijfde lid. Art. 49 lid 5 IW 1990 bestond al voordat de Wet Dezentje werd ingevoerd, maar de formulering van de bepaling behoefde volgens de initiatiefnemers van de wet geen aanpassing, omdat de rechtsbescherming van de aansprakelijk gestelde al voldoende gewaarborgd was.⁷³ In de tweede nota van wijziging wordt in dit verband het volgende opgemerkt:⁷⁴

‘Artikel 49, vierde lid (ES: thans vijfde lid), van de Invorderingswet 1990, kent wel een regeling omtrent omkering en verzwaring van de bewijslast, maar deze regeling wordt in het voorstel niet aangepast. Het vierde lid bewerkstelligt dat, indien de tekortkoming die bij de belastingschuldige tot omkering van de bewijslast leidde, niet aan de aansprakelijk gestelde kan worden verweten, dit niet leidt tot omkering van de bewijslast jegens de aansprakelijk gestelde. Indien de ontvanger de aansprakelijk gestelde aansprakelijk stelt voor de belastingschuld na omkering van de bewijslast, dient hij dit te motiveren op grond van artikel 3.46 en 3.47 van de Algemene wet bestuursrecht. De ontvanger kan normaal gesproken voor wat betreft de hoogte van de aansprakelijkheidsschuld naar huidig recht namelijk al niet volstaan met een enkele verwijzing naar de aanslag die aan de primair belastingschuldige is opgelegd met een beroep op omkering en verzwaring van de bewijslast. Indien de ontvanger de aansprakelijk gestelde aansprakelijk stelt, kan deze tegen de beschikking aansprakelijkstelling, en hiermee de hoogte van de aansprakelijkheidsschuld, in bezwaar gaan. Het bezwaar tegen de hoogte van het bedrag van de aansprakelijkstelling maakt onderdeel uit van het bezwaar tegen de aansprakelijkstellingsbeschikking. Hierbij kan een aansprakelijk gestelde alle feiten en omstandigheden aanvoeren, tenzij het feiten of omstandigheden betreft waarover een rechter onherroepelijk heeft beslist. De aansprakelijkstelling is derhalve al met

70 Zie in verband met een eerdere discussie over de aanpassing van de bewijspositie en de mogelijke invoering van een strafrechtelijke sanctie: *Kamerstukken II* 2007/08, 30645, nr. 6, p. 5-6 naar aanleiding van het advies van de Raad van State en de reactie van de indieners van het wetsvoorstel in *Kamerstukken II* 2007/08, 30645, nr. 4, p. 2.

71 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.1.10.

72 Zie Beleidsdocument Informatiebeschikking 2025, par. 2.2.1.

73 Beleidsdocument Informatiebeschikking 2025, par. 4.1, stelt actualisatie van het wetsartikel voor met uitbreiding van de rechtsbescherming voor aansprakelijk gestelden door ook de omkering en verzwaring als gevolg van een informatiebeschikking te kunnen betwisten.

74 *Kamerstukken II* 2008/09, 30645, nr. 14, p. 9.

voldoende waarborgen omgeven dankzij de motivering en de mogelijkheid om in bezwaar te gaan tegen de aansprakelijkstellingsbeschikking. Een aparte informatiebeschikking voor de aansprakelijkgestelde is overbodig.’

De formulering van art. 49 lid 5 IW 1990 biedt aanknopingspunten om in bezwaar tegen de belastingaanslag een mogelijkheid te creëren om – net als onder de werkwijze van vóór de invoering van de Wet Dezentjé – ook de onderliggende informatie- en administratieplicht aan de orde te stellen, tenzij de rechter in de informatiebeschikkingsprocedure al onherroepelijk over bepaalde feiten of omstandigheden heeft beslist. Fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat belastingplichtigen de informatiebeschikkingsprocedure onder de huidige wetgeving niet kunnen laten lopen omdat zij niet weten in hoeverre de rechter in de aanslagprocedure nog naar de informatieplicht zal kijken. Zouden belastingplichtigen kunnen kiezen tussen een aanslagprocedure waarin de informatieplicht aan de orde kan worden gesteld en een informatiebeschikkingsprocedure, dan zal het aantal informatiebeschikkingsprocedures naar verwachting afnemen.

3. De informatiebeschikkingsprocedure en de aanslagprocedure moeten (weer) in elkaar geschoven worden met een extra toetsmoment voor de informatieplicht⁷⁵

Als de informatiebeschikkingsprocedure en de aanslagprocedure in elkaar geschoven worden, wordt de informatieplicht meegenomen in de hoofdzaak en valt de informatiebeschikking er *de facto* tussenuit. In beginsel is er dan weinig verschil met de oude situatie van vóór de invoering van de Wet Dezentjé. Een alternatief is om terug te gaan naar het oude systeem met een extra toetsmoment voor de informatieplicht.⁷⁶ Er zou een procedure tegen de aanslag kunnen worden gestart, waarin de toetsing van de informatieplicht een ‘incident’ is, net als in een civiele verzoek- of dagvaardingsprocedure.⁷⁷ Getoetst zou moeten worden of de belastingplichtige een informatieplicht heeft, of de vragen van de inspecteur rechtmatig zijn en of er voldoende inspanningen zijn verricht om aan de informatieverplichting te voldoen. Beslist de rechter dat de informatie moet worden verstrekt, dan zou de belastingplichtige daartoe gelegenheid moeten krijgen, waarna de volgende situaties kunnen ontstaan:

- verstrekt de belastingplichtige de gevraagde informatie, dan gaat de procedure verder zonder omkering en verzwaring van de bewijslast;
- verstrekt de belastingplichtige de gevraagde informatie niet, dan gaat de procedure verder met een omkering en verzwaring van de bewijslast.

⁷⁵ Onderzoek Informatiebeschikking 2023, par. 4.2.1.

⁷⁶ Vgl. Commissie Wetsvoorstellen, *Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de Evaluatie van de Wet-Dezentjé* (33 772-2), NOB, 17 januari 2017, par. 3.

⁷⁷ Incidenten in een civiele procedure kunnen worden omschreven als processuele verzoeken aan de rechter om voorafgaand aan de behandeling van het materiële geschil een beslissing te nemen die van belang is voor het verloop van de procedure, zoals het voegen van zaken of de beslissing tot zekerheidstelling voor proceskosten. Zie de art. 208 tot en met 224 Rv.

Ook deze denkrichting is niet vrij van praktische bezwaren in de uitvoering. Het fiscale bestuursrecht kent een incident als zodanig niet. Er is wel een mogelijkheid tot het doen van een tussenuitspraak op grond van art. 8:80a Awb, maar die is in beginsel beperkt tot de situatie waarin de zogenaamde bestuurlijke lus van art. 8:51a Awb van toepassing is.⁷⁸ De Wet versterking waarborgfunctie Awb beoogt echter te voorzien in een uitbreiding van de mogelijkheden voor de bestuursrechter om een tussenuitspraak te doen. De bedoeling is dat art. 8:80a Awb wordt losgekoppeld van de bestuurlijke lus van art. 8:51a Awb. Hierover wordt in de consultatieversie van de memorie van toelichting het volgende opgemerkt⁷⁹:

‘Op dit moment kent de Awb alleen de figuur van een tussenuitspraak voor zover die betrekking heeft op de toepassing van de bestuurlijke lus (artikel 8:80a Awb). Het ontbreken van een uitdrukkelijke wettelijke regeling voor een tussenuitspraak voor andere beslissingen heeft nadelen. Uit de praktijk blijkt dat er ook nu al buiten bovengenoemde voorbeelden tussenuitspraken buiten de bestuurlijke lus worden gedaan. Dit duidt erop dat er behoefte is aan een uitbreiding van de mogelijkheden voor de bestuursrechter om tussenuitspraken te doen. Het is wenselijk om dit formeel wettelijk te regelen. De introductie van de tussenuitspraak buiten de toepassing van de bestuurlijke lus geeft zodoende aanleiding om de afdeling in de Awb over tussenuitspraken ook op andere punten aan te vullen. De Awb-wetgever heeft destijds voorzien dat hier in de toekomst behoefte aan kon zijn. Overwogen werd dat de tussenuitspraak in de toekomst mogelijk ook dienst kan doen voor andere procesbeslissingen van de bestuursrechter. Met onderhavig voorstel wordt hier verder invulling aan gegeven. Hiertoe wordt artikel 8:80a Awb aangepast en uitgebreid met enkele andere mogelijkheden voor het doen van een tussenuitspraak. Ook hier geldt dat beoogd wordt de bevoegdheden van de bestuursrechter aan te vullen en dat de tussenuitspraak niet in de plaats komt van reeds bestaande mogelijkheden.’

Wellicht kan de tussenuitspraak van art. 8:80a Awb gaan fungeren als instrument voor het toetsmoment door de belastingrechter van de informatieplicht in de aanslagprocedure. Of een toetsmoment ook nodig is in hoger beroep, is de vraag. Ingevolge art. 8:104 lid 3 onder a Awb is dat wel mogelijk, maar kan het tot onwenselijke situaties leiden als bijvoorbeeld de belastingplichtige de informatie in de beroepsfase heeft verstrekt, terwijl de hogerberoepsrechter anders beslist of als in de beroepsfase een omkering en verzwaring van de bewijslast geldt, terwijl dat in hoger beroep niet het geval is. Via art. 29 AWR is de tussenuitspraak niet van toepassing op het beroep in cassatie. Het in elkaar schuiven van de procedures zou de doorlooptijd

⁷⁸ De bestuurlijke lus kan in het belastingrecht worden gebruikt als mogelijkheid om bij tussenuitspraak van de rechter de inspecteur binnen een bepaalde termijn een gebrek in een bestreden besluit te laten herstellen.

⁷⁹ Zie de consultatieversie Wet versterking waarborgfunctie Awb (februari 2024), par. 3.10.3, <https://www.internetconsultatie.nl/waarborgfunctie-awb/b1> en *Kamerstukken II* 2007/08, 31352, nr. 6, p. 7-8.

aanzienlijk versnellen, waarbij de rechtsbescherming van belastingplichtigen geborgd is door het extra toetsmoment.

5. Samenvattende conclusie

Niet eens zozeer de omkering maar vooral de verzwaring van de bewijslast, als gevolg van het niet (volledig) verstrekken van door de inspecteur gevraagde informatie, wordt als een zware bewijssanctie ervaren, waaraan belastingplichtigen in de praktijk nauwelijks kunnen voldoen. De vrees voor deze bewijssanctie roept – nog steeds – de behoefte op om belastingplichtigen te beschermen tegen de uitoefening van informatie- en controlebevoegdheden door de inspecteur. Hoewel het aantal informatiebeschikkingsprocedures lijkt te zijn afgenomen, zijn de doorlooptijden aanzienlijk toegenomen. Als het doel van de Wet Dezentje is om rechtsbescherming te bieden, dan is dat doel gezien de lange doorlooptijden in de praktijk in wezen niet gehaald. Als een belastingplichtige zo lang in onzekerheid zit, kan er van rechtsbescherming nauwelijks sprake zijn.

Of de met de wet beoogde rechtsbescherming in de praktijk ook zo wordt ervaren, is dan ook ten eerste de vraag. Door de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur om een informatiebeschikking vast te stellen, kan de belastingplichtige de benodigde rechtsbescherming lang niet altijd inroepen. Het grootste knelpunt blijft de doorlooptijd. De hersteltermijn van art. 27e lid 2 AWR helpt daarbij niet omdat er na een lange informatiebeschikkingsprocedure nog steeds verschil van inzicht tussen de belastingplichtige en de inspecteur kan bestaan over de vraag of aan de informatieplicht is voldaan. In de gevallen waarin een administratie volledig ontbreekt of niet meer kan worden hersteld, heeft de informatiebeschikkingsprocedure niets toe te voegen. In de gevallen waarin een rechtsvraag speelt of er discussie is over de vraag wat tot de administratie behoort, heeft de informatiebeschikkingsprocedure een rol te vervullen en is een mogelijkheid tot het verkrijgen van vroegtijdige zekerheid wenselijk. Administratieplichtige derden zouden evenals in het oorspronkelijke wetsvoorstel over een zelfstandig rechtsmiddel moeten beschikken om een inhoudelijke discussie over de gevraagde informatie aan te kunnen gaan. Naast een samenloop met de civiele dwangsomprocedure wordt ook een samenloop met de strafprocedure als problematisch ervaren, omdat het aan de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur is om al dan niet een informatiebeschikking vast te stellen. Belastingplichtigen nemen gelet op het onderzoek uit 2023 de informatiebeschikking soms voor kennisgeving aan en weten niet wat er van hen wordt verwacht, waardoor de beschikking blijft liggen en zij onbewust de bezwaartermijn voorbij laten gaan. Het niet-overzien van het belang van de informatiebeschikking door belastingplichtigen wordt als een nieuw knelpunt ervaren.

De ervaringen, meningen en belevingen van de belasting-ambtenaren, fiscaal advocaten en adviseurs alsmede leden

van de rechterlijke macht met de werking van de informatiebeschikkingsprocedure laten zien dat een wettelijke regeling die oorspronkelijk is bedoeld om rechtsbescherming te bieden tegen vermeend onrechtmatige informatieverzoeken door de inspecteur, zich in de loop der jaren heeft ontwikkeld tot een belangrijk instrument in het arsenaal van de inspecteur om via de zware bewijssanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast de belastingheffing ten aanzien van burgers en bedrijven vast te stellen.⁸⁰ De vraag hoe balans kan worden gebracht tussen het bieden van rechtsbescherming aan burgers en bedrijven en de ruime informatie- en controlebevoegdheden van de inspecteur is na al die jaren nog altijd actueel.

Zoals in het rapport *Onderzoek Informatiebeschikking 2023* is opgemerkt, bestaan er geen makkelijke oplossingen: de knelpunten in de werking van de informatiebeschikkingsprocedure vragen moed van het kabinet om de systematiek aan te passen en durf om de regeling met een blik op de toekomst in lijn te brengen met de oorspronkelijke doelstelling van de Wet Dezentje. Door de respondenten aangedragen gedachten ter versnelling en verbetering van de procedure, tezamen met de reacties op de lezingen en andere reflecties op het rapport, wijzen voorzichtig in een richting van afschaffing van de verzwaring van de bewijslast, een keuze tussen de werkwijze van vóór of na de invoering van de informatiebeschikking of het in elkaar schuiven van de procedures met een extra toetsmoment voor de informatieplicht.

Het rapport ligt bij de Tweede Kamer en het Ministerie van Financiën buigt zich over oplossingsrichtingen en de uitwerking daarvan.⁸¹ Op 13 april 2025 is een *Pre-consultatie beleidsrichting informatiebeschikking* uitgezet⁸², waarmee het ministerie iedereen die met de toepassing van de informatiebeschikking te maken heeft, uitnodigt om aan de hand van de beantwoording van een aantal in het *Beleidsdocument Informatiebeschikking* opgenomen vragen, mee te denken over een wijze waarop invulling gegeven kan worden aan de knelpunten in de werking van de procedure, terwijl de rechtsbescherming van belastingplichtigen in voldoende mate gewaarborgd blijft.

Over de auteur

Mr. dr. E.A.M. (Esther) Huiskers-Stoop

Als universitair hoofddocent verbonden aan het Instituut voor Fiscale en Economische Vakken, afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden. In 2023 heeft de Universiteit Leiden onder haar leiding onderzoek gedaan naar de werking van de informatiebeschikking.

80 Onderzoek Informatiebeschikking 2023, p. 92.

81 Aanbiedingsbrief rapport Onderzoek Informatiebeschikking 2023 van 6 februari 2024, zie <https://open.overheid.nl/documenten/86677555-5ce2-4855-abaf-c1374d6d7908/file>.

82 Zie de pre-consultatie beleidsrichting informatiebeschikking d.d. 13 april 2025, <https://www.internetconsultatie.nl/beleidsrichtinginformatiebeschikking/b1>.