

Evaluatie wet-Dezentjé

Mr. dr. A.K.J.M. (Albert) van Steenbergen

Dr. M (Marieke) van Londen

**Belastingdienst/CKC/Domein
Onderzoek**

September 2016

Voorwoord

Op 1 juli 2011 is 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 in werking getreden (Stb. 2011, 265; wet-Dezentjé). Deze wet heeft tot doel de belastingplichtige een betere rechtsbescherming te bieden tegen overmatige, disproportionele, (onredelijke) informatiebehoeften van de belastinginspecteur. In artikel X van de wet is opgenomen dat er een evaluatie plaats zal vinden van de doeltreffendheid en de effecten van de wet in de praktijk. Het voorliggende rapport vormt de neerslag van deze evaluatie. In de eerste hoofdstukken van het rapport worden de doelen en veronderstelde mechanismen van de wet beschreven en wordt de wetssystematiek in beeld gebracht. Vervolgens wordt nagegaan hoe in de praktijk uitvoering wordt gegeven aan de wet, of de wet in de praktijk aansluit bij de beoogde werking van de wet, en of zich daarbij knelpunten en neveneffecten voordoen.

Ten behoeve van de evaluatie zijn empirische gegevens verzameld met betrekking tot het gebruik en de toepassing van de wet. Wij danken de medewerkers van de Belastingdienst en de Raad voor de Rechtspraak die een bijdrage hebben geleverd aan deze informatieverzameling. Ook willen wij op deze plek de belastingambtenaren, fiscaal advocaten en fiscaal adviseurs bedanken voor hun bereidheid om ons te woord te staan en hun ervaringen met de wet met ons te delen. Daarnaast zijn wij Vera Cromptoets erkentelijk voor haar bijdragen aan de jurisprudentie-analyse en de gesprekken met belastingplichtigen. Tenslotte danken wij de leden van de begeleidingscommissie, in het bijzonder prof. Dr. Stavros Zouridis, voor hun bijdragen aan het rapport.

Albert van Steenbergen
Marieke van Londen

Inhoud

Samenvatting	11
1 Inleiding en methoden van onderzoek.....	17
1.1 Aanleiding.....	17
1.2 Onderzoeksvragen	19
1.3 Methoden van onderzoek	19
1.3.1 Analyse van de beleidstheorie en de wettelijke regeling	19
1.3.2 Analyse van kengetallen.....	20
1.3.3 Jurisprudentie-analyse.....	20
1.3.4 Focusgroepen en interviews met belastingambtenaren	21
1.3.5 Interviews met belastingplichtigen	23
1.3.6 Interviews met fiscaal deskundigen	24
1.4 Afbakening	26
1.5 Globale opzet en leeswijzer	26
2 Wetsgeschiedenis en veronderstelde werking van de wet	27
2.1 Verondersteld tekort aan rechtsbescherming vóór de wet-Dezentjé.....	27
2.2 Beoogde rechtsbescherming na invoering van de wet-Dezentjé	29
2.2.1 Algemene doelen en verwachtingen	29
2.2.2 Doelen en verwachtingen informatiebeschikking	30
2.2.3 Procedure informatiebeschikking	31
2.2.4 Doelen, verwachtingen en procedure kostenvergoedingsbeschikking	33
2.2.5 Verondersteld gebruik van de wet-Dezentjé	34
2.3 Parlementaire discussie over de wet.....	35
2.4 Veronderstellingen	38
2.5 Slotopmerking	40
3 Analyse van de wetssystematiek en wetsartikelen	41
3.1 De informatie- en administratieplicht binnen de AWR	41
3.1.1 Kenmerken van de informatie- en administratieplicht	41
3.1.2 Grenzen aan de bevoegdheden van de inspecteur	42
3.1.3 Omkering en verzwaring van de bewijslast	43
3.2 Nieuw regime, introductie van de informatiebeschikking binnen de AWR.....	45

3.2.1	Nieuw artikel 52a AWR: vaststelling informatiebeschikking	47
3.2.2	Wijziging art. 25 en 27e AWR	48
3.2.3	Wijzigingen in overige wetten	49
3.3	De kostenvergoedingsbeschikking binnen de AWR	50
4	Gebruik en toepassing van de wet	51
4.1	Aantal en achtergrond van afgegeven beschikkingen	51
4.2	Aantal, achtergrond en doorlooptijd van zaken in (hoger) beroep	52
4.3	Uitspraken van de rechter in (hoger) beroep	53
4.3.1	Aard van de beslissing in (hoger) beroep en onderliggende overwegingen	53
4.3.2	Hersteltermijn	55
4.4	Overige bevindingen en openstaande vragen	56
4.5	Conclusie: veronderstellingen vergeleken met de praktijk	57
5	Ervaringen met de wet: perspectief van belastingambtenaren	61
5.1	Bekendheid met de wet	61
5.2	Ervaringen in de uitvoering: de informatiebeschikking	62
5.2.1	Overwegingen voor het afgeven van een informatiebeschikking	62
5.2.2	Interne afstemming	63
5.2.3	Oordelen over de procedure en kwaliteit van de informatiebeschikking	63
5.2.4	Knelpunten met betrekking tot de informatiebeschikking	64
5.3	Ervaringen in de uitvoering: de bezwaar- en beroepsfase	65
5.3.1	Procedure en beslissing op bezwaar	65
5.3.2	Uitspraak van de rechter op beroep	67
5.3.3	Knelpunten in de bezwaar- en beroepsfase	67
5.4	Oordelen over doelbereik	68
5.4.1	Rechtsbescherming	68
5.4.2	Zelfreinigend effect	69
5.4.3	Duidelijkheid over grenzen van de informatie- en administratieplicht	70
5.5	Neveneffecten	71
5.5.1	Druk op de uitvoeringstaak	71
5.5.2	Traineren	71
5.6	Conclusie: veronderstellingen vergeleken met de praktijk	73

6	Ervaringen met de wet: perspectief van belastingplichtigen en fiscaal deskundigen	75
6.1	Ervaringen van belastingplichtigen: drie casussen.....	75
6.2	Ervaringen van fiscaal deskundigen.....	77
6.2.1	Bekendheid en ervaringen met de wet	77
6.2.2	Oordelen over doelbereik.....	78
6.2.3	Neveneffecten en knelpunten	85
6.3	Conclusie: veronderstellingen vergeleken de praktijk	91
7	Conclusie en beschouwing	93
7.1	Doelen en wetssystematiek van de wet-Dezentjé.....	93
7.2	Gebruik en toepassing van de wet	95
7.2.1	Aantal beschikkingen en zaken in (hoger) beroep	95
7.2.2	Uitspraken van de rechter in (hoger) beroep	95
7.3	Ervaringen met de wet: oordelen over doelbereik	96
7.3.1	Rechtsbescherming	96
7.3.2	Zelfreinigend effect.....	99
7.3.3	Duidelijkheid over grenzen van de informatie- en de administratieplicht.....	99
7.4	Ervaringen met de wet: traineren en druk op de uitvoeringstaak	100
7.4.1	Traineren	100
7.4.2	Druk op de uitvoeringstaak van de Belastingdienst.....	101
7.5	Concluderend	101
7.6	Beschouwing	102
	Literatuur	107

Bijlagen:

Bijlage 1	Wettekst wet-Dezentjé	109
Bijlage 2	Wetsartikelen AWR.....	113
Bijlage 3	Wijzigingen in overige wetten	117
Bijlage 4	Jurisprudentie.....	119

Gebruikte afkortingen

AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
CIBA	Coördinatiepunt Internationale Beschikbaarstelling van Arbeidskrachten
CCB	Coördinatiegroep Constructiebestrijding
Groot-O	grote ondernemingen
HR	Hoge Raad
KB Lux	Kredietbank Luxemburg
MKB	midden- en kleinbedrijf
MvT	Memorie van Toelichting
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Stb.	Staatsblad
TRAFI	Team Research en Analyse Fiscale/Financiële Informatie
Vaco	Vakgroep coördinator

Samenvatting

Op 1 juli 2011 is 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, in werking getreden (Stb. 2011, 265; wet-Dezentjé). In artikel X van de wet is opgenomen dat er een evaluatie plaats zal vinden van de doeltreffendheid en de effecten van de wet in de praktijk. De onderhavige rapportage vormt de neerslag van deze evaluatie. Bij de evaluatie staan twee vragen centraal:

1. Welke doelen en veronderstelde mechanismen liggen ten grondslag aan de wet-Dezentjé (beleidstheorie) en hoe zijn deze in de wet uitgewerkt (systematiek van de wettelijke regeling)?
2. Hoe wordt in de praktijk uitvoering gegeven aan de wet-Dezentjé, sluit de praktijk van de wet aan bij de beoogde werking van de wet en welke knelpunten en neveneffecten doen zich in de praktijk voor?

Beoogde werking van de wet

Het doel van de wet-Dezentjé is de belastingplichtige een betere rechtsbescherming te bieden tegen overmatige, disproportionele, (onredelijke) informatiebehoeften van de belastinginspecteur. In dat kader werden twee nieuwe beschikkingen geïntroduceerd: de informatiebeschikking en de kostenvergoedingsbeschikking.

De *informatiebeschikking* dient de rechtsbescherming van belastingplichtigen te versterken, doordat:

- de belastingplichtige weet welke informatie gevraagd wordt, en tijdig (voordat de sanctie omkering en verzwaring van de bewijslast in kan treden) weet wat de rechtsgevolgen zijn als hij niet aan de informatieverplichting voldoet;
- de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om tegen de informatiebeschikking in bezwaar en beroep te komen;
- aan belastingplichtigen bij afwijzing van het bezwaar of beroep in beginsel een termijn wordt verleend om alsnog aan de verplichtingen te voldoen.

De kostenvergoedingsbeschikking dient de rechtsbescherming van belastingplichtigen te versterken doordat administratieplichtigen in aanmerking komen voor een kostenvergoeding als zij een informatie- of een administratieverplichting nakomen die achteraf gezien onrechtmatig is opgelegd.¹ Anders dan de informatiebeschikking die een rechtsingang vooraf biedt, kan de kostenvergoedingsbeschikking pas achteraf worden gevraagd.

Verder werd van de wet-Dezentjé o.a. verwacht dat:

¹ Wat betreft informatieplicht gaat het om verplichtingen opgelegd ten behoeve van de belastingheffing van derden.

- de inspecteur minder te vergaande verzoeken om informatie zou doen omdat daartegen een effectieve rechtsingang openstaat (zelfreinigend effect);
- via de rechtspraak (meer) duidelijkheid zou ontstaan over de rechtmatigheid van informatieverzoeken over derden en de reikwijdte van de administratieverplichtingen (de verwachting was dat ook daar een zelfreinigend effect vanuit zou gaan);

Anders dan in het wetsontwerp, is de administratieplicht (art. 52 AWR) onder de informatiebeschikking geschaard. Het gevolg is dat de belastingplichtige ook op het vlak van de administratieplicht zijn twijfels omtrent verzoeken van de inspecteur kan voorleggen aan de rechter.

Gebruik en toepassing van de wet

In de periode juli 2011-september 2015 zijn naar schatting maximaal 3000 informatiebeschikkingen afgegeven; kostenvergoedingsbeschikkingen zijn in deze periode niet afgegeven. Omdat in de informatiesystemen van de Belastingdienst geen selectie kan worden gemaakt van de werkstromen die betrekking hebben op de informatiebeschikking, is geen centrale registratie beschikbaar. Het aantal beschikkingen is daarom geschat op basis van door de Belastingdienst verstrekte gegevens en gesprekken met bij de uitvoering betrokken belastingambtenaren. Gegevens met betrekking tot het aantal beroepszaken zijn opgevraagd bij de Raad voor de Rechtspraak. Uit de opgave van de Raad blijkt dat in de periode juli 2011-januari 2016 in totaal 720 zaken in beroep en hoger beroep zijn behandeld. In deze periode zijn 18 uitspraken door de Hoge Raad gedaan.

De veronderstelling was dat de wet met name ten goede zou komen aan kleine ondernemers omdat zij niet in staat zouden zijn om zelf op uitgebreide vragenbrieven te reageren. Uit gegevens van de Belastingdienst, gesprekken met ambtenaren en beschikbare jurisprudentie over de informatiebeschikking blijkt echter dat de meerderheid van de informatiebeschikkingen betrekking had op bijzondere situaties als constructiebestrijding, (zwaardere) fraudegevallen en vermeend buitenlands vermogen (tussen de 1500 en 2100 gevallen). Met name aan vermeende zwartsparenders zijn relatief veel informatiebeschikkingen afgegeven (op grond van de informatieplicht van art. 47 en volgende AWR). Een kleiner deel van de informatiebeschikkingen had betrekking op MKB-ondernemers (minimaal 764 beschikkingen): zij ontvingen een informatiebeschikking op grond van de administratieplicht van art. 52 AWR.

Oordelen over doelbereik

Het was moeilijk om voldoende belastingplichtigen te vinden die bereid waren om deel te nemen aan een interview. De ervaringen met de wet en oordelen over doelbereik zijn in beeld gebracht via gesprekken met belastingambtenaren en fiscaal deskundigen (adviseurs en advocaten).

Rechtsbescherming

Zowel ambtenaren als fiscaal deskundigen merken op dat belastingplichtigen doorgaans niet begrijpen waar de informatiebeschikking over gaat: belastingplichtigen ervaren een breder geschil en snappen niet dat er een extra procedure is tussengevoegd die voorafgaat aan de inhoudelijke behandeling van het geschil (in het bijzonder in art. 52 gevallen).

Volgens ambtenaren en fiscaal deskundigen is de rechtsbescherming wel verbeterd als het gaat om de informatieplicht, waarbij men wijst op de mechanismen die in de parlementaire geschiedenis werden geschetst: de belastingplichtige heeft de mogelijkheid om bezwaar en beroep aan te tekenen tegen de informatiebeschikking en de rechter kan een hersteltermijn verlenen als hij van oordeel is dat de informatiebeschikking rechtmatig is opgelegd. De informatiebeschikkingsprocedure kent weliswaar een lange doorlooptijd, maar wordt door fiscaal deskundigen als 'veilig' ervaren omdat er steeds een 'vangnet' is (mogelijkheid tot herstel).

Als het gaat om de administratieplicht functioneert de wet niet als beoogd. Volgens ambtenaren en fiscaal deskundigen is de betekenis van de informatiebeschikking in het overgrote deel van de gevallen (haast) nihil omdat achteraf geconstateerde gebreken in de administratie veelal niet meer kunnen worden hersteld. Om die reden verwachten fiscaal deskundigen dat de informatiebeschikking onherroepelijk wordt, waarna omkering en verzwaring van de bewijslast (vrijwel) automatisch in zal treden. Een deel van de geïnterviewde fiscaal deskundigen meent dat de onduidelijkheid, en daardoor de onzekerheid, is toegenomen over de vraag of omkering en verzwaring van de bewijslast zal intreden wanneer gebreken in de administratie zijn geconstateerd. Die ervaren nadeliger positie ten opzichte van het oude regime vloeit voornamelijk voort uit de 'knip' die werd aangelegd tussen de informatiebeschikkingsprocedure en de procedure over de aanslag. Ten eerste weet men op het moment van de informatiebeschikkingsprocedure nog niet welk financieel belang met het geschil gemoeid is, omdat vaak de controle nog niet is afgerond. Ten tweede bestaat onduidelijkheid over de verhouding tussen deze twee procedures. Zo is onduidelijk voor een aantal fiscaal deskundigen of, en zo ja waar de toets plaats vindt of de zwaarte van de 'sanctie' omkering en verzwaring van de bewijslast in verhouding staat tot de geconstateerde gebreken.

Tot op heden is geen ervaring opgedaan met de kostenvergoedingsbeschikking. Zowel ambtenaren als fiscaal deskundigen zijn van oordeel dat de kostenvergoedingsbeschikking niet bijdraagt aan het beoogde doel. Fiscaal deskundigen merken op dat er wel behoefte is aan een rechtsmiddel dat beschermt tegen onrechtmatige opvraag van informatie ten behoeve van derden; in de huidige vorm biedt de kostenvergoedingsbeschikking echter niet de gewenste rechtsbescherming.

Zelfreinigend effect

Ambtenaren hebben het gevoel dat na invoering van de wet meer bewust wordt omgegaan met de informatie- en administratieplicht en de omkering en verzwaring van de bewijslast (hoewel men overwegend van mening is dat disproportionele informatieverzoeken uitzonderingen waren). Er lijkt dus sprake te zijn van een zelfreinigend effect, hetgeen in lijn is met de beoogde werking van de wet. Fiscaal deskundigen geven ook aan een meer terughoudend optreden van de Belastingdienst te

ervaren, volgens hen is dat echter beperkt tot informatieverzoeken op grond van art. 47 AWR en verder.

Duidelijkheid over de grenzen van de administratieplicht en de informatieplicht met betrekking tot derden.

Tot op heden heeft de wet-Dezentjé nog niet meer duidelijkheid geboden over de grenzen van de informatie- en administratieplicht. Volgens ambtenaren en fiscaal deskundigen komt dat doordat de rechter marginaal toetst, maar ook doordat er als gevolg van het ontbreken van overgangsrecht nog weinig toe is gekomen aan een inhoudelijke behandeling van de informatiebeschikking.

Neveneffecten

Traineren

Tijdens de behandeling van de wet werd door de regering en enkele Kamerleden de zorg geuit dat kwaadwillende belastingplichtigen de rechtsmiddelen zouden gebruiken om termijnen op ongewenste wijze te verlengen (traineren). De beelden over het voorkomen van traineren lopen uiteen.

Volgens ambtenaren is sprake van traineren als belastingplichtigen, of hun adviseur of advocaat, een bezwaar- of beroepschrift indienen zonder daarbij inhoudelijke argumenten aan te voeren. Men veronderstelt dat dit tot doel heeft om het controle- en aanslagproces te vertragen in de hoop dat de inspecteur het 'erbij laat zitten' of 'fouten' maakt waardoor belastingplichtige (ten onrechte) minder of geen belasting hoeft te betalen. Deze vorm van traineren komt volgens ambtenaren veelvuldig voor. Situaties waarin volgens hen wordt getraineed betreffen gevallen waarin vermoedens bestaan van verzwegen buitenlands vermogen of gebruik wordt gemaakt van fiscale constructies (CCB). Ook in de context van coffeeshops wordt volgens ambtenaren met regelmaat getraineed om het controle- en aanslagproces te vertragen. In een deel van alle voornoemde gevallen wordt naar het oordeel van ambtenaren getraineed, mede om middelen aan het zicht van de Belastingdienst te onttrekken. In het algemeen ervaart men een sterke invloed van fiscaal advocaten: met name fiscaal advocaten proberen volgens ambtenaren de termijnen te rekken door bezwaar te maken, beroep en hoger beroep aan te tekenen.

Fiscaal deskundigen geven daarentegen aan weinig goede redenen te zien om uit te zijn op vertraging van de procedure; vertraging is volgens hen zelden een doel op zich. Veeleer is men gericht op versnelling van het proces. Er komen zeker situaties voor waarin men bezwaar en/of beroep indient om tijd te winnen, maar die zijn (vrijwel) nooit alleen gericht op het vertragen van processen. Voorbeelden hiervan zijn: situaties die proces-technisch complex zijn en daarom een bepaalde strategie vereisen (bijvoorbeeld beïnvloeden van de volgorde van de fiscale en strafrechtelijke procedure in een zaak); ook komt het voor dat een cliënt nog niet alles heeft aangeleverd, men nog niet klaar is met het eigen onderzoek of men de verbanden nog niet ziet. Soms heeft men gewoon tijd nodig om zaken te doorgronden en het gebeurt ook wel dat een klant tijd nodig heeft om tot het inzicht te komen dat het verstrekken van informatie het verstandigst is; in die gevallen kan het aantekenen van bezwaar en beroep de daarvoor benodigde tijd geven.

Volgens fiscaal deskundigen is in die situaties echter geen sprake van traineren om financiële middelen te laten verdwijnen, noch van het louter vertragen van processen in de hoop dat de inspecteur het erbij laat zitten of steken laat vallen. Het overgrote deel van de fiscaal deskundigen geeft aan op zijn kantoor deze laatste vormen van traineren niet te herkennen. Een uitzondering is de situatie waarin vertraging van het proces kan leiden tot verlaging of vervallen van een boete, dit is bijvoorbeeld het geval als mensen op het punt staan te overlijden. Maar in die gevallen gebeurt het traineren niet per se via de informatiebeschikking.

In de parlementaire geschiedenis spreekt men van 'traineren' als het middel van bezwaar en beroep tegen een informatiebeschikking alleen maar wordt gebruikt om de juiste gang van zaken bij de voortgang van het proces van heffing te verstoren (in het kader van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht, art. 27e, lid 2, AWR). Als de rechter oordeelt dat op deze wijze getraineerd wordt en hij daarmee tot de conclusie komt dat er sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht, kan hij afzien van een hersteltermijn en een aanslag opleggen met omkering en verzwaring van de bewijslast. Uit de analyse van jurisprudentie over de informatiebeschikking blijkt dat de rechter, wanneer sprake is van een (ontvankelijk) beroep inzake een informatiebeschikking, in beginsel een hersteltermijn stelt. In slechts één geval werd geen nieuwe termijn verleend vanwege kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht. Naar het oordeel van de rechter komt traineren, enkel om het proces te vertragen, dus blijkbaar nauwelijks voor.

Druk op de uitvoeringstaak van de Belastingdienst

Naar aanleiding van het wetsvoorstel zoals dat oorspronkelijk voorlag werd de zorg geuit dat belastingplichtigen veelvuldig bezwaar zouden maken tegen verzoeken om inlichtingen, met als gevolg dat de uitvoeringstaak van de Belastingdienst onder druk zou komen te staan. Gezien het beperkte aantal informatiebeschikkingen is de druk op de uitvoeringstaak van de Belastingdienst beperkt gebleven. Wel merken ambtenaren op dat de informatiebeschikking de procedures enorm kan vertragen als de belastingplichtige beroep aantekent. Dat geldt in het bijzonder in geval van de administratieverplichtingen van artikel 52 AWR. De procedure over de informatiebeschikking neemt veel tijd in beslag en de uitvoering van het controleproces en het aanslagproces (vaak ook voor latere jaren) stokken zolang de informatiebeschikking niet onherroepelijk vaststaat of is vernietigd.

Concluderend

Volgens ambtenaren en fiscaal deskundigen is de rechtsbescherming verbeterd als het gaat om de informatieplicht, zowel in concrete situaties als in de zin dat het 'zelfreinigend vermogen' van de Belastingdienst is versterkt. Dat geldt niet voor de administratieplicht; alleen ambtenaren ervaren daar een versterkt 'zelfreinigend effect'. Voor concrete situaties geldt dat ambtenaren en fiscaal deskundigen ervaren dat de wet met betrekking tot de administratieplicht niet werkt omdat gebreken in de administratie in de regel niet meer te herstellen zijn. Volgens fiscaal deskundigen is de onduidelijkheid, en daarmee de onzekerheid over de vraag of omkering van de bewijslast zal intreden in dat geval zelfs groter dan onder het oude regime. Een knelpunt dat zowel door ambtenaren als door

fiscaal deskundigen wordt erkend is dat de informatiebeschikkingsprocedure het proces vertraagt. De vraag of, en in hoeverre daarbij sprake is van *bewust* traineren is moeilijk te beantwoorden. Ambtenaren hebben het idee dat traineren veelvuldig voorkomt om het controle- en aanslagproces te vertragen, met als doel uiteindelijk minder of geen belasting te hoeven betalen. Volgens fiscaal deskundigen is vertraging zelden een doel op zich. Uit de jurisprudentie over de informatiebeschikking blijkt dat de rechter in slechts één geval geen nieuwe termijn verleende vanwege kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht. Naar het oordeel van de rechter komt traineren, enkel om procedures te vertragen, dus nauwelijks voor. Volgens ambtenaren en fiscaal deskundigen is de betekenis van de (mogelijkheid) van de kostenvergoedingsbeschikking voor de rechtsbescherming zeer gering.

1 Inleiding en methoden van onderzoek

1.1 Aanleiding

Op 1 juli 2011 is 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, in werking getreden (initiatiefwetsvoorstel van de leden Dezentjé Hamming-Blumink en Groot, Stb. 2011, 265, wetsvoorstel 30 645; in het vervolg Wet-Dezentjé). Doel van de wet is de belastingplichtige een betere rechtsbescherming te bieden tegen overmatige, disproportionele, (onredelijke) informatiebehoeften van de belastinginspecteur.

Om zijn taak te kunnen uitoefenen heeft de Belastingdienst informatie nodig. Voor de heffing van belastingen is de Belastingdienst voor een groot deel afhankelijk van informatie verstrekt door belastingplichtigen. Zij moeten aan de inspecteur¹ op diens verzoek informatie verschaffen zodat een correcte heffing van belastingen plaats kan vinden. Daartoe is de belastingplichtige onderworpen aan een informatie-, administratie- en bewaarplicht (artikelen 47 tot en met 55 Algemene wet inzake rijksbelastingen, hierna: AWR).² De Belastingdienst heeft in dit opzicht vergaande onderzoeksbevoegdheden. De initiatiefnemers van de wet, de Kamerleden Dezentjé Hamming-Blumink en Groot³, zagen hierin een disbalans. Volgens hen genoot de belastingplichtige onvoldoende rechtsbescherming wanneer zou blijken dat de informatie-, bezwaar- en administratieplicht te ruim zou worden opgelegd. Zij vonden dat er te weinig middelen waren om te toetsen of de Belastingdienst niet te ver ging met het vragen van informatie en met eisen die aan de administratie werden gesteld.⁴ Ook partijen buiten de Kamer (o.a. wetenschap, belastingpraktijk, rechters, advocatuur) erkenden dat er in dat opzicht een tekort was in de wet. De wet-Dezentjé moest een oplossing bieden voor dit tekort aan rechtsbescherming. De verwachting was dat de inspecteur na invoering van de wet-Dezentjé minder te vergaande verzoeken om informatie zou doen ('zelfreinigend effect').

De beoogde rechtsbescherming van de wet-Dezentjé kreeg vorm via wijziging van de bestaande belastingwetgeving (Algemene wet inzake rijksbelasting, hierna: AWR). De belangrijkste wijziging betreft de introductie van een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking (informatiebeschikking). Sinds 1 juli 2011 kan de inspecteur wanneer in zijn ogen niet, of niet volledig wordt voldaan aan onder andere art. 47 AWR (informatieverplichtingen) en art. 52 AWR (administratie- en bewaarverplichtingen) een voor bezwaar en beroep vatbare informatiebeschikking vaststellen. Daarin vermeldt de

¹ Onder de term inspecteur verstaan wij ook de medewerker van de Belastingdienst die het mandaat heeft van de inspecteur.

² De bewaar- en administratieplicht geldt alleen voor administratieplichtigen. Voor de leesbaarheid wordt in het rapport de brede term belastingplichtigen gehanteerd tenzij in de tekst enkel wordt verwezen naar (delen van) artikelen die specifiek betrekking hebben op de verplichtingen van administratieplichtigen.

³ Groot is voorafgegaan door Crone en Tang. Voor de leesbaarheid wordt steeds gesproken over de 'initiatiefnemers'.

⁴ Met name kleine ondernemers waren in de ogen van de initiatiefnemers slachtoffer van 'rupsje-nooit-genoege' (Handelingen II 2009/10, 100, p. 8074).

inspecteur onder andere de vragen waarop in zijn ogen niet of niet volledig antwoord is gekomen (informatie verzoeken of vragen over de omvang van de administratie en/of bewaarplicht), en omschrijft hij de gevolgen als geen gehoor wordt gegeven aan hetgeen in de informatiebeschikking wordt gevraagd (omkering en verzwaring van de bewijslast). Tegen de informatiebeschikking kunnen rechtsmiddelen worden aangewend. Indien de belastingplichtige het niet eens is met de in de beschikking opgelegde informatie- of administratieverplichtingen staat de mogelijkheid open de rechtmatigheid van de opgelegde verplichtingen te laten toetsen door de rechter. Ook kan een administratieplichtige ondernemer die wordt geconfronteerd met een informatieverzoek over derden, om vergoeding van de gemaakt kosten vragen indien hij het niet eens is met het verzoek. Hetzelfde geldt voor een administratieplichtige die kosten moet maken om een, in zijn ogen onterechte, aanscherping van de administratieverplichtingen na te leven.

Een belangrijke wijziging is voorts dat de bewijsrechtelijke sanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast niet meer automatisch intreedt als een belastingplichtige bepaalde verplichtingen niet (volledig) nakomt. Omkering en verzwaring van de bewijslast is een processuele sanctie die inhoudt dat een belastingplichtige, indien hij het niet eens is met een opgelegde aanslag, in bezwaar en beroep overtuigend dient aan te tonen dat en in hoeverre de aanslag onjuist is. Dit wijkt af van de normale bewijslastverdeling waarin de belastingplichtige aftrekposten aannemelijk moet maken en de inspecteur de juistheid van (correcties op) inkomstenposten aannemelijk moet maken. Bewijsrechtelijk heeft een belastingplichtige in geval van omkering en verzwaring van de bewijslast dus een moeilijker positie. Sinds invoering van de wet-Dezentjé kan de sanctie omkering en verzwaring van de bewijslast, voor zover het een informatie- en administratieplicht betreft, alleen intreden als er sprake is van een onherroepelijk vaststaande informatiebeschikking.⁵

Tijdens de parlementaire behandeling van de initiatiefwet heeft veel discussie plaatsgevonden over mogelijke neveneffecten van het wetsvoorstel. Het wetsvoorstel is daardoor meermaals gewijzigd. Hoewel de noodzaak van betere rechtsbescherming ook door het kabinet werd onderschreven, vreesde men aanvankelijk voor een grote stroom bezwaarschriften die een groot beslag zouden leggen op de capaciteit van de Belastingdienst. Ook werd de zorg geuit dat belastingplichtigen de aangereikte rechtsmiddelen zouden kunnen gebruiken om te trainen en zodoende middelen aan het zicht van de Belastingdienst zouden kunnen onttrekken. In art. X van de wet is daarom opgenomen dat de Minister van Financiën binnen vier jaar na inwerkingtreding van de wet aan de Staten-Generaal een verslag stuurt over de doeltreffendheid en de effecten van de wet in de praktijk. Aan de Eerste kamer is toegezegd dat in die evaluatie ook zou worden gezien of er sprake is van eventuele vertragingstactieken van kwaadwillende belastingplichtigen om middelen aan het zicht van de Belastingdienst te onttrekken (Handelingen I 2010/11, 24, item 6, p. 24). In 2013 heeft reeds een tussenevaluatie plaatsgevonden. Op basis van de tussenevaluatie was de conclusie dat de wet een reële aanvulling vormt op de rechtsbescherming terwijl de Belastingdienst met invoering van

⁵ Tenzij de vereiste aangifte niet is gedaan, art. 25, lid 3 en art. 27e, lid 1 AWR.

de wet niet had ingeboet aan slagvaardigheid. Tegelijkertijd werd opgemerkt dat het nog te vroeg was voor een voldoende gefundeerd eindoordeel. Toegezegd werd dat de wet in 2015 opnieuw zou worden geëvalueerd en dat daar ook de ervaringen van belastingplichtigen bij betrokken zouden worden. De onderhavige rapportage vormt de neerslag van de toegezegde evaluatie.

1.2 Onderzoeksvragen

Het doel van deze evaluatie is na te gaan of de praktijk van de wet-Dezentjé aansluit bij de beoogde werking van de wet. Het onderzoek richt zich daartoe op vier onderdelen, te weten: de beoogde werking van de wet, de wetssystematiek, het uitvoeringsproces en de gevolgen van de wet in de praktijk. De opzet sluit aan bij de gangbare indeling van een plan-, proces en doe-evaluatie. De volgende onderzoeksvragen staan centraal:

1. Welke doelen en veronderstelde mechanismen liggen ten grondslag aan de wet-Dezentjé (beleidstheorie) en hoe zijn deze in de wet uitgewerkt (wetssystematiek)?
2. Hoe wordt in de praktijk uitvoering gegeven aan de wet-Dezentjé, sluit de praktijk van de wet aan bij de beoogde werking van de wet en welke knelpunten en neveneffecten doen zich in de praktijk voor?

1.3 Methoden van onderzoek

In deze evaluatie staat de uitwerking van de wet-Dezentjé in de praktijk centraal. We gaan na welke mechanismen en uitkomsten werden beoogd en onderzoeken of de praktijk van de wet aansluit bij de beoogde werking van de wet. Aan de wet-Dezentjé liggen aannames ten grondslag over de werking van de wet. Het geheel aan doelen en veronderstelde mechanismen dat ten grondslag ligt aan nieuwe wetgeving wordt ook wel de beleidstheorie genoemd (o.a. Leeuw, 2003). Door deze theorie expliciet te maken en te toetsen aan verzamelde gegevens over de praktijk van de wet, krijgen we zowel inzicht in de mate van doelbereiking, als in de onderliggende processen: het *hoe* en *waarom* de wet wel of niet functioneert als beoogd. We kijken dan immers niet alleen naar de uitkomsten van de wet, maar ook naar de wijze waarop deze uitkomsten tot stand komen (o.a. Bakker, 2012; Klein Haarhuis & Oosterwaal, 2014; Pawson & Tilly, 2002; Pawson, 2006). De werking van de wet brengen we in beeld via een analyse van kengetallen, jurisprudentie-analyse ten aanzien van de informatiebeschikking en interviews en focusgroepen met belastingambtenaren, fiscaal deskundigen (fiscaal advocaten en fiscaal adviseurs) en belastingplichtigen. Het bleek moeilijk te zijn voldoende belastingplichtigen te vinden die bereid waren deel te nemen aan een interview. Ook bleken belastingplichtigen die een informatiebeschikking ontvingen niet altijd op de hoogte te zijn, bijvoorbeeld omdat een accountant de belastingzaken regelt (zie Paragraaf 1.3.5). Om deze redenen zijn de hoofdstukken over de praktijkervaringen met de wet grotendeels gebaseerd op de gesprekken met belastingambtenaren en fiscaal deskundigen.

1.3.1 Analyse van de beleidstheorie en de wettelijke regeling

Om de veronderstellingen te achterhalen die ten grondslag liggen aan de wet-Dezentjé (beleidstheorie) is gebruik gemaakt van Kamerstukken, in het bijzonder de memorie van

toelichting bij de wet (Kamerstukken II 2005/06, 30 645, 3; Kamerstukken II 2007/08, 30 645, 6), de tweede nota van wijziging (Kamerstukken II 2008/09, 30 645, 14) en verslagen van de behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede en Eerste Kamer (Handelingen II 2009/10, 100; Handelingen I 2010/11, 24, item 6). De reconstructie van de beleidstheorie (doelen en veronderstelde mechanismen) is getoetst in focusgroepen en interviews met bij de uitvoering betrokken belastingambtenaren. De wijzigingen die uiteindelijk in de belastingwetgeving zijn doorgevoerd met de invoering van de wet-Dezentjé wijken deels af van het wetsontwerp, met name waar het gaat om de rechtsbescherming betreffende de administratie- en bewaarplicht (art. 52 AWR). Om deze reden maakt ook een analyse van de wettelijke regeling deel uit van het onderzoek. Deze analyse is gebaseerd op de verschillende wetsartikelen uit de AWR (in het bijzonder art. 25 AWR, art. 27e AWR en het nieuwe artikel: 52a AWR).

1.3.2 Analyse van kengetallen

Om het gebruik van de wet in kaart te kunnen brengen zijn bij de Belastingdienst gegevens opgevraagd met betrekking tot beschikkingen die op grond van de wet-Dezentjé zijn afgegeven (periode juli 2011-september 2015). Daarbij is gevraagd naar het onderwerp van de beschikking (het artikel van de AWR dat van toepassing is), of er bezwaar is ingediend en (indien bekend) wat de beslissing was op het bezwaar.⁶ In de informatiesystemen van de Belastingdienst kan geen selectie worden gemaakt van de werkstroom met betrekking tot de rechtsmiddelen van de wet-Dezentjé, hierdoor is geen centrale registratie beschikbaar. Het kan diensgevolge niet uitgesloten worden dat in de verstrekte gegevens over beschikkingen dubbeltellingen voorkomen. Ook gaven belastingambtenaren tijdens focusgroepen aan dat de gegevens niet volledig zijn. We vergelijken de verstrekte gegevens daarom met beelden uit de focusgroepen en interviews met belastingambtenaren en leiden zo een schatting af van het totaal aantal beschikkingen. Naast gegevens over beschikkingen zijn gegevens over zaken met betrekking tot de informatiebeschikking (beroep, hoger beroep en cassatie) opgevraagd bij de Raad voor de Rechtspraak.

1.3.3 Jurisprudentie-analyse

Een analyse van de jurisprudentie ten aanzien van de informatiebeschikking is uitgevoerd om een beeld te krijgen van de uitspraken van de rechter in procedures tegen de informatiebeschikking (beroep, hoger beroep en cassatie). Voor de analyse zijn de gepubliceerde zaken geraadpleegd via de website 'rechtspraak.nl' (uitspraken tot en met januari 2016). Bij zaken die bij meerdere rechterlijke instanties dienden (Rechtbank, Hof, Hoge Raad) is alleen de uitspraak meegenomen van de hoogste instantie. De volgende onderwerpen maakten deel uit van de analyse: segment belastingplichtige, onderwerp van het geschil, uitspraak van de rechter en onderliggende overwegingen, hersteltermijn.

⁶ Gegevens zijn opgevraagd bij de vakgroep coördinatoren formeel recht (vaco's) en bij de beheerders van de bezwaar- en beroepschriftenadministratie.

1.3.4 Focusgroepen en interviews met belastingambtenaren

In het najaar van 2015 zijn drie focusgroepen georganiseerd met belastingambtenaren. Aan de focusgroepen namen respectievelijk 9, 13 en 10 ambtenaren deel (zie Tabel 1).

Tabel 1. Overzicht van focusgroepen onder belastingambtenaren: regio/dienstonderdeel en functie van respondenten

Locatie gesprek	Regio/dienstonderdeel	Functie
Arnhem (9)	MKB Midden	Fiscalist
	Groot-O Midden	Toezihtsmedewerker binnen
	MKB Midden	Vaktechnisch coördinator formeel recht
	MKB Midden	Toezihtsmedewerker buiten
	Groot-O midden	Vaktechnisch coördinator formeel recht
	MKB Midden	Teamleider
	Groot-O Midden	Fiscalist
	Groot-O Midden	Accountant
	PDB	Fiscalist
Eindhoven (13)	MKB Zuid	Vaktechnisch coördinator formeel recht
	Groot-O Zuid	Vaktechnisch coördinator formeel recht
	Groot-O zuid	Fiscalist
	Groot-O Zuid	Fiscalist
	Groot-O Zuid	Toezihtsmedewerker binnen
	MKB	Toezihtsmedewerker buiten
	MKB Zuid	Fiscalist
	MKB Zuid	Toezihtsmedewerker binnen
	Groot-O Zuid	Fiscalist
	PDB	Fiscalist
	Groot-O Zuid	Fiscalist
	Groot-O Zuid	Fiscalist
	Groot-O Zuid	Fiscalist
	Groot-O Zuid	Fiscalist
Amsterdam (10)	MKB Noordwest	Toezihtsmedewerker buiten
	MKB Noordwest	Fiscalist
	MKB Noordwest	Behandelfunctionaris
	MKB Noordwest	Fiscalist
	Groot-O Noordwest	Fiscalist
	MKB Noordwest	Vaktechnisch coördinator formeel recht
	Groot-O Noordwest	Vaktechnisch coördinator formeel recht
	PDB-Amsterdam	Toezihtsmedewerker binnen
	PDB-Amsterdam	Toezihtsmedewerker binnen
	MKB Noordwest	Accountant

In focusgroepen interviewt de gespreksvoorzitter en discussiëren de deelnemers over het onderwerp dat voorligt. Op deze manier kan een beeld gekregen worden van de variatie aan ideeën en gevoelens onder de deelnemers. Een focusgroep bestaat idealiter uit zes tot tien deelnemers. Met deze omvang kan iedereen aan bod komen en is de groep groot genoeg om kennis uit te wisselen en te kunnen discussiëren (Boeijs, 2014). In dit onderzoek is gestreefd naar tien deelnemers per focusgroep. Deelnemers aan de focusgroepen zijn geworven via de regionaal vakgroep coördinatoren formeel recht. Een vereiste was dat deelnemers ervaring hadden met de uitvoering van de wet. Daarnaast is gestreefd naar voldoende spreiding naar regio (binnen en buiten de Randstad), segment (particulieren, midden- en kleinbedrijf (MKB) en grote ondernemingen (Groot-O)) en functie. De focusgroepen vonden plaats in drie regio's verspreid over het land, te weten Arnhem, Eindhoven en Amsterdam.

Naast de focusgroepen hebben in het najaar van 2015 vier verdiepende interviews plaatsgevonden met in totaal vijf belastingambtenaren:

- twee leden van de Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB)⁷;
- een toezichtsmedewerker betrokken bij het project 'Vermogen in het buitenland'⁸;
- een lid van de kennisgroep vaktechniek toezicht;
- een toezichtsmedewerker belast met de bezwaarbehandeling van de informatiebeschikking.

De interviews en focusgroepen zijn uitgewerkt waarna de transcripten zijn gecodeerd en per topic de belangrijkste bevindingen zijn samengevat. Op basis van de samenvatting is de tekst van hoofdstuk vijf opgesteld (ervaringen van belastingambtenaren). Citaten zijn opgenomen ter illustratie van de bevindingen. De topiclijst voor de focusgroepen en interviews is weergegeven in Box 1.

⁷ De leden van de CCB namen ook deel aan een van de focusgroepen. In de aanvullende interviews is ingegaan op de informatiebeschikking in de context van de CCB. De CCB adviseert en ondersteunt in de aanpak van belastingbesparende constructies binnen Belastingen.

⁸ In het project 'Vermogen in het buitenland' wordt onderzoek gedaan naar vermeende zwartsparenders. Het betreft Nederlandse ingezetenen waarvan het vermoeden bestaat dat zij in het buitenland één of meer bankrekening(en) aan hebben gehouden en daarvan geen opgaaf hebben gedaan.

Box 1. Topiclijst voor de focusgroepen en interviews met belastingambtenaren

- Achtergrond deelnemers (functie, expertise, team/unit etc.)
- Beleidstheorie
- Randvoorwaarden voor de uitvoering, waaronder:
 - o Voorlichting en (toegang tot) kennis over de wet
 - o Uitvoeringsbeleid/instructies voor de uitvoering
 - o Waarborgen voor de uitvoering (bijvoorbeeld afspraken over afstemming)
- Gebruik en toepassing van rechtsmiddelen (schatting aantal beschikkingen, bezwaarschriften en beroepszaken)
- Ervaringen in het uitvoeringsproces, waaronder:
 - o Informatieverzoeken, afgeven van informatiebeschikkingen (Art. 47 en Art. 52)
 - o Bezwaar- en beroepsprocedures
 - o Knelpunten en neveneffecten
 - o Ervaringen kostenvergoedingsbeschikking
- Oordelen over de wet en doelbereik

1.3.5 Interviews met belastingplichtigen

Aan de Tweede Kamer is toegezegd dat in de evaluatie ook de ervaringen van belastingplichtigen zouden worden meegenomen. Belastingplichtigen die geen informatiebeschikking hebben ontvangen zijn waarschijnlijk niet bekend met de wet-Dezentjé. Om deze reden en vanwege de complexiteit van het onderwerp is gekozen voor telefonische interviews met belastingplichtigen die een informatiebeschikking ontvingen. Om de onafhankelijkheid te waarborgen is dit deel van het onderzoek uitgevoerd door 'Tilburg University, School of Politics and Public Administration'.

Ten behoeve van de interviews leverde de Belastingdienst een lijst aan van 250 belastingplichtigen die in de periode juli 2011-september 2015 een informatiebeschikking ontvingen. Een groot deel van de belastingplichtigen kon niet worden benaderd omdat geen telefoongegevens konden worden achterhaald. Ook kwam een aantal belastingplichtigen vaker voor in de lijst omdat ze meerdere informatiebeschikkingen ontvingen. Uiteindelijk zijn 78 belastingplichtigen telefonisch benaderd in het najaar van 2015.⁹ De onderzoeker heeft in totaal 25 belastingplichtigen kunnen bereiken¹⁰: bij drie belastingplichtigen is een interview afgenomen, de overige belastingplichtigen gaven aan niet aan het onderzoek mee te willen werken. Een aantal belastingplichtigen gaf aan in het algemeen niet aan telefonische enquêtes deel te willen nemen, andere redenen om niet deel te willen nemen waren ongenoegen over de Belastingdienst en onbekendheid met de informatiebeschikking (bijvoorbeeld omdat een accountant alle belastingzaken regelt). De drie interviews vonden plaats met ondernemers die wat betreft omvang van

⁹ Enkele weken voordat de belastingplichtigen werden benaderd ontvingen zij een brief van de Universiteit Tilburg met een begeleidende brief van de Belastingdienst.

¹⁰ Belastingplichtigen zijn bij geen gehoor in totaal drie keer gebeld op verschillende dagen en tijdstippen.

hun bedrijf aan de onderkant van het MKB zitten. In alle drie de gevallen werd de informatiebeschikking afgegeven op grond van art. 52 AWR (de bewaar- en administratieplicht). Voor de interviews is gebruik gemaakt van een topiclijst met de volgende onderwerpen:

- kennis van de informatiebeschikking;
- ervaring met de informatiebeschikking;
- indien van toepassing: ervaringen in de bezwaar en beroepsfase.

De drie interviews met belastingplichtigen zijn als aparte casussen in hoofdstuk zes beschreven. De casussen geven een indruk van de context waarin de informatiebeschikking wordt afgegeven (voor wat betreft MKB) maar geven gezien het beperkte aantal interviews geen volledig beeld.

1.3.6 Interviews met fiscaal deskundigen

In het najaar van 2015 en het voorjaar van 2016 hebben gespreid over het land 20 interviews plaatsgevonden met fiscaal deskundigen: 15 met fiscaal adviseurs en 5 met fiscaal advocaten. Daarbij is gestreefd naar zoveel mogelijk spreiding naar regio, klantsegment en beroepsgroep (advocaat, adviseur). De beroepsgroep waartoe respondenten behoren, het werkgebied en het klantsegment van het kantoor zijn weergegeven in Tabel 2. Negen respondenten zijn benaderd vanuit de Belastingdienst, de overige respondenten zijn geworven via het Becon-overleg.¹¹ Respondenten zijn lid van beroepsverenigingen als de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), het Register Belastingadviseurs en de Nederlandse Vereniging van Advocaten – Belastingkundigen. Alle respondenten die benaderd zijn waren bereid medewerking te verlenen.

¹¹ Een periodiek overleg tussen Belastingdienst en organisaties van belastingadviseurs.

Tabel 2. Overzicht van interviews onder fiscaal deskundigen: beroepsgroep respondent en kantoor kenmerken

Beroepsgroep respondent	Werkgebied kantoor	Klantsegment kantoor
Fiscaal advocaat	Landelijk	Part., MKB, Groot-O
Fiscaal advocaat	Landelijk	Part., MKB
Fiscaal advocaat	Landelijk	Part., MKB
Fiscaal advocaat	Landelijk	Part., MKB, Groot-O
Fiscaal advocaat	Landelijk	Part., MKB
Fiscaal advies	Landelijk	Part., MKB, Groot-O
Fiscaal advies	Landelijk	Part., Groot-O
Fiscaal advies	Landelijk	Part., Groot-O
Fiscaal advies	Landelijk	Part., Groot-O
Fiscaal advies	Landelijk	Part., Groot-O
Fiscaal advies	Landelijk	Part., MKB (bovenkant)
Fiscaal advies	Landelijk	Part., MKB
Fiscaal advies	Noord Nederland	MKB
Fiscaal advies	Noord Nederland	MKB
Fiscaal advies	Noord Nederland	Part., MKB
Fiscaal advies	Midden-Nederland	MKB
Fiscaal advies	Midden-Nederland	MKB
Fiscaal advies	Midden-Nederland	MKB
Fiscaal advies	Midden-Nederland	Part., MKB
Fiscaal advies	Zuid-Nederland	MKB

De topiclijst voor de interviews met fiscaal deskundigen is weergegeven in Box 2. De interviews zijn uitgewerkt waarna de transcripten zijn gecodeerd en per topic de belangrijkste bevindingen zijn samengevat. Op basis van de samenvatting is de tekst van hoofdstuk zes opgesteld (ervaringen van fiscaal deskundigen). Citaten zijn opgenomen ter illustratie van de bevindingen.

Box 2. Topiclijst voor de interviews met fiscaal deskundigen (adviseurs en advocaten)

- Klant, kantoor en persoonskenmerken
- Kennis van de wet (informatie- en de kostenvergoedingsbeschikking)
- Informatiebeschikking
 - o Ervaring met de informatiebeschikking, bezwaar, beroep
 - o Art 47 AWR gevallen
 - o Art 52 AWR gevallen
 - o Knelpunten en neveneffecten
- Kostenvergoedingsbeschikking (ervaringen, eventuele knelpunten, neveneffecten)
- Oordelen over de wet en doelbereik

1.4 Afbakening

Naast de AWR zijn ook enkele wijzigingen doorgevoerd in overige wetten. Het betreft afgeleide wijzigingen in de Algemene douanewet, de Invorderingswet 1990, de Wet waardering onroerende zaken en de Algemene wet bestuursrecht die slechts beogen aan te geven of de informatiebeschikking en de kostenvergoedingsbeschikking al dan niet gelden voor deze overige wetten. De betreffende wijzigingen blijven in dit onderzoek buiten beschouwing.

1.5 Globale opzet en leeswijzer

In het tweede hoofdstuk van dit rapport worden de veronderstellingen die ten grondslag liggen aan de wet-Dezentjé uitgewerkt (de doelen en mechanismen die samen de beleidstheorie vormen). In hoofdstuk drie wordt vervolgens de systematiek van de wettelijke regeling belicht. Het gebruik van de wet staat centraal in hoofdstuk vier. In dat hoofdstuk wordt een cijfermatig overzicht gegevens van het aantal afgegeven informatiebeschikkingen (schatting) en het aantal zaken met betrekking tot de informatiebeschikking (beroep, hoger beroep en cassatie). In hoofdstuk vier beschrijven we ook de resultaten uit de jurisprudentie-analyse met betrekking tot de informatiebeschikking, daarbij kijken we onder andere naar de aard van de uitspraken van de rechter en de onderliggende overwegingen. Aansluitend worden de resultaten van de focusgroepen met belastingambtenaren beschreven (hoofdstuk vijf) en de bevindingen uit de gesprekken met belastingplichtigen en fiscaal deskundigen (hoofdstuk zes). In de conclusie en discussie (hoofdstuk zeven) vatten we tenslotte de onderzoeksresultaten samen en gaan we na in hoeverre deze overeenkomen met de veronderstellingen uit de beleidstheorie: waar sluit de praktijk van de wet-Dezentjé aan bij de onderliggende veronderstellingen, waar wijkt deze af en waarom?

2 Wetsgeschiedenis en veronderstelde werking van de wet

De wet-Dezentjé is niet zonder slag of stoot totstandgekomen. Het oorspronkelijke initiatiefwetsvoorstel is in juli 2006 aan de Tweede Kamer aangeboden. In de tussentijd is het wetsvoorstel meermaals gewijzigd. In dit hoofdstuk beschrijven we de parlementaire geschiedenis van de wet en ga we na welke doelen en veronderstelde mechanismen ten grondslag liggen aan de wet-Dezentjé. De achterliggende veronderstellingen zijn afgeleid uit de memorie van toelichting (MvT), kamerstukken en handelingen. Bij het formuleren van de veronderstellingen zijn we dicht bij de tekst in deze documenten gebleven en waar mogelijk wordt naar deze documenten verwezen. In het navolgende (Paragraaf 2.1) gaan we in op het veronderstelde tekort aan rechtsbescherming onder de bestaande belastingwetgeving (Algemene wet inzake rijksbelastingen, hierna: AWR). Aansluitend wordt de beoogde werking van de wet Dezentjé beschreven (Paragraaf 2.2). In Paragraaf 2.3 wordt de parlementaire discussie over de opeenvolgende wetsvoorstellen samengevat, waarna we in Paragraaf 2.4 een overzicht geven van de veronderstelde tekortkomingen van de bestaande belastingwetgeving en de veronderstellingen die ten grondslag liggen aan de wet-Dezentjé.

2.1 Verondersteld tekort aan rechtsbescherming vóór de wet-Dezentjé

Voor een correcte heffing van belastingen heeft de Belastingdienst informatie nodig van belastingplichtigen zelf en van administratieplichtigen. In de MvT stellen de initiatiefnemers dat de Belastingdienst in dat kader vergaande onderzoeksbevoegdheden heeft (Kamerstukken II 2005/06, 30645, 3; Kamerstukken II 2007/08, 30645, 6). Op grond van de AWR hebben belastingplichtigen een informatieplicht; administratieplichtigen hebben daarnaast een administratie- en bewaarplicht. Binnen bepaalde grenzen zijn belastingplichtigen en administratieplichtigen verplicht om de inspecteur op diens verzoek fiscaal relevante informatie te verschaffen. Volgens de MvT bestaat er echter geen effectieve rechtsbescherming wanneer blijkt dat deze plicht te ruim wordt opgevat door de Belastingdienst. Onder de bestaande wetgeving zou daardoor geen evenwicht bestaan tussen de rechten van belastingplichtigen en de rechten en bevoegdheden van de Belastingdienst (zie ook Kamerstukken II 2007/08, 30645, 12). Een onafhankelijk rechter zou moeten bepalen of de Belastingdienst bij een onderzoek rechtmatig te werk gaat. De veronderstelling is dat onder de bestaande wetgeving een effectieve rechtsingang ontbreekt. Volgens de initiatiefnemers wordt dit gebrek aan rechtsbescherming algemeen erkend.¹³

¹³ Zowel binnen als buiten het fiscale recht bestaat volgens de initiatiefnemers behoefte aan meer rechtsbescherming tegen controlehandelingen van bestuursorganen. Volgens de initiatiefnemers is deze behoefte in het niet-fiscale bestuursrecht wel minder groot omdat degene die zijn medewerking weigert daar niet wordt geconfronteerd met wettelijke omkering en verzwaring van de bewijslast (Kamerstukken II 2005/06, 30645, 3; Kamerstukken II 2007/08, 30645, 6).

Bij de uitoefening van onderzoeksbevoegdheden is de Belastingdienst gebonden aan verdragsrecht, wetgeving en beginselen van behoorlijk bestuur.¹⁴ In de praktijk kan echter discussie ontstaan over de vraag of de Belastingdienst in een concreet geval bij het verzamelen van informatie rechtmatig heeft gehandeld. Volgens de MvT geldt hetzelfde voor de omvang van iemands administratie- en bewaarplicht omdat de AWR deze verplichtingen in artikel 52 slechts globaal beschrijft. De initiatiefnemers betogen dat het laatste woord in dergelijke discussies vaak aan de inspecteur is, die zelf partij is in de discussie. Voor de betrokkene kan de uitkomst van een dergelijke discussie echter grote consequenties hebben omdat het verstrekken van de gevraagde informatie en het voeren en bewaren van een uitgebreide administratie veel tijd, moeite en geld kan kosten. De veronderstelling is dat inspecteurs in verreweg de meeste gevallen de grenzen in acht nemen. Volgens de MvT valt echter niet uit te sluiten dat een inspecteur zijn bevoegdheden te buiten gaat om zoveel mogelijk fiscaal relevante informatie te verzamelen. De initiatiefnemers merken daarbij op dat er schemergebieden bestaan waarbinnen het niet altijd duidelijk is hoe ver de onderzoeksbevoegdheden gaan.

Het is niet zo dat belastingplichtigen helemaal geen rechtsingang hebben. Zo kunnen belastingplichtigen die informatie- en administratievorderingen direct willen bestrijden zich in kort geding tot de civiele rechter richten. Volgens de MvT kleven daar echter nadelen aan. De procedure zou kostbaar zijn en de civiele rechter is niet fiscaal deskundig. Bovendien wordt de informatieplicht niet opgeschort. Daarnaast is de veronderstelling dat de openbaarheid van de procedure vaak een belemmering is voor de belastingplichtige om een civiele procedure aanhangig te maken.¹⁵ Het alternatief is achteraf een rechtsingang bij de ter zake kundige belastingrechter te krijgen. De belastingplichtige of administratieplichtige levert de gevraagde informatie in dat geval niet en procedeert over een daarop volgende (geschatte) aanslag. De initiatiefnemers stellen dat dit geen reële optie is omdat de betrokkene dan het risico loopt dat de bewijslast wordt omgekeerd. Als het informatieverzoek betrekking heeft op de belastingplicht van de betrokkene zelf zal de inspecteur volgens hen een aanslag opleggen die bij gebreken in de informatie veelal op een schatting berust. Wanneer vervolgens tijdens een procedure over de (geschatte) aanslag blijkt dat de informatie onterecht is geweigerd, zal de belastingplichtige overtuigend moeten aantonen dat de opgelegde aanslag onjuist is (omkering en verzwaring van de bewijslast). Datzelfde geldt in geval van een aanslag opgelegd aan een administratieplichtige die niet heeft voldaan aan zijn administratie- en bewaarplicht. Volgens de MvT is het leveren van overtuigend tegenbewijs in de praktijk ondoenlijk waardoor de rechter de – veelal hoge – schatting van de inspecteur volgt. Op basis van voorgaande concluderen de initiatiefnemers: *'Nu een andere effectieve rechtsgang ontbreekt, is het weigeren van de informatie onder de*

¹⁴ Zoals het zorgvuldigheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het beginsel van fair play (Kamerstukken II 2005/06, 30645, 3; Kamerstukken II 2007/08, 30645, 6; Kamerstukken II 2007/08, 30645, 9).

¹⁵ Volgens de MvT kan de belastingplichtige of administratieplichtige ook een klacht indienen bij de superieuren van de betreffende ambtenaar. De veronderstelling is echter dat als er voor beide standpunten iets te zeggen valt, zo'n klacht meestal niet zal worden gehonoreerd. Ook zou de betrokkene een klacht in kunnen dienen bij de Nationale Ombudsman of een verzoek richten tot de Commissie voor de Verzoekschriften van de Eerste of Tweede Kamer. De verplichting tot het verstrekken van de informatie wordt daardoor echter niet opgeschort waardoor de betrokkene alsnog het risico loopt van strafvervolgning en/of omkering van de bewijslast als de informatie niet aan de Belastingdienst wordt verstrekt (Kamerstukken II 2005/06, 30645, 3; Kamerstukken II 2007/08, 30645, 6).

huidige wetgeving als het ware spelen met vuur. Een goed ingelichte belastingplichtige zal het risico van omkering van de bewijslast niet willen nemen, ook al is zijn standpunt dat hij de informatie niet hoeft te leveren goed verdedigbaar' (Kamerstukken II 2005/06, 30 645, 3, p. 3; Kamerstukken II 2007/08, 30 645, 6, p. 3).

In de MvT merken de initiatiefnemers op dat een rechtsingang achteraf alleen mogelijk is als de informatie- of administratievordering betrekking heeft op de belastingplicht van de betrokkene zelf. Als dat niet het geval is, en er dus sprake is van een derdenonderzoek, kan de zaak niet via een geschil over een aanslag aan de belastingrechter worden voorgelegd. Het is immers niet mogelijk om voor derden te procederen over een aanslag. Als de betrokkene dan toch weigert de gevraagde informatie te verstrekken, riskeert hij of zij strafvervolgning. Zowel voor belastingplichtigen als voor administratieplichtigen ontbreekt er volgens de initiatiefnemers dus een effectieve rechtsingang. Betrokkenen zouden daardoor meestal (morrend) aan informatieverzoeken voldoen, zelfs wanneer dat vermoedelijk in strijd is met een verdrag, wetgeving of beginselen van algemeen bestuur. Volgens de MvT heeft dit nadelige gevolgen: *'Zo'n ongecontroleerde feitelijke machtspositie van de inspecteur komt de houding van de burgers niet ten goede. Zij kan bij de fiscus bovendien leiden tot een houding waarbij de eigen onderzoeksbevoegdheden zo ruim mogelijk worden opgevat en de grenzen daarvan worden opgezocht'* (Kamerstukken II 2005/06, 30 645, 3, p. 3; Kamerstukken II 2007/08, 30 645, 6, p. 3).

2.2 Beoogde rechtsbescherming na invoering van de wet-Dezentjé

Volgens de MvT wilde de regering aanvankelijk al in 1997 een wettelijke regeling treffen waardoor besluiten over de toepassing van administratieplicht en de plicht tot informatieverstrekking over derden voor bezwaar vatbaar zouden worden. Omdat de regering in de jaren daarna niet met een voorstel kwam en aankondigde ook geen voorstellen te gaan indienen, besloten de initiatiefnemers zelf met een voorstel te komen. Zoals opgemerkt is het wetsvoorstel vervolgens meermaals gewijzigd. In het navolgende wordt de veronderstelde werking van de wet beschreven zoals deze uiteindelijk op 1 juli 2011 in werking is getreden. Achtereenvolgens komen de doelen, de procedures en de veronderstelde context aan de orde. Voor deze beschrijving is met name gebruik gemaakt van de memorie van toelichting (Kamerstukken II 2005/06, 30645, 3; Kamerstukken II 2007/08, 30645, 6), de tweede nota van wijziging (Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14) en verslagen van de behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede en Eerste Kamer (Handelingen II 2009/10, 100; Handelingen I 2010/11, 24, item 6).

2.2.1 Algemene doelen en verwachtingen

Volgens de MvT is het algemene doel van de wet Dezentjé preventieve rechtsbescherming te bieden aan belastingplichtigen met betrekking tot controlehandelingen van de Belastingdienst en standpunten van de Belastingdienst over de administratieplicht (zie ook Handelingen II, 2009/10, 100, p. 8078). Met de wet beogen de initiatiefnemers meer rechtsbescherming te creëren in voorkomende gevallen van een disproportioneel informatieverzoek van de Belastingdienst of een verschil van

mening tussen de administratieplichtige en de inspecteur over een opgelegde administratieverplichting. Bovendien is de verwachting dat de verbeterde rechtsbescherming een zelfreinigend effect heeft (zie Paragraaf 2.2.2 en Paragraaf 2.2.4 voor de onderliggende veronderstellingen). Invoering van de wet zou de inspecteur ertoe dwingen om steeds te overwegen wat hij echt nodig heeft, wat hij precies wil weten en of het op een andere manier kan (Handelingen I 2010/11, 24, item 6, p. 22). Op deze manier zou het wetsvoorstel aansluiten bij het streven van de regering om de administratieve lasten van particulieren en bedrijven te beperken (o.a. Kamerstukken II 2005/06, 30645, 3; Kamerstukken II 2007/08, 30645, 6; Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14; Handelingen II 2009/10, 100; Handelingen I 2010/11, 24, item 6). Met de wet Dezentjé worden twee soorten beschikkingen geïntroduceerd: de informatiebeschikking en de kostenvergoedingsbeschikking.

2.2.2 Doelen en verwachtingen informatiebeschikking

De kern van de wet-Dezentjé is dat de omkering van de bewijslast bij een verzoek om informatie van de belastinginspecteur niet zonder meer intreedt maar pas wanneer de aanslag is opgelegd en een door de inspecteur genomen informatiebeschikking onherroepelijk is geworden (Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14).¹⁶ Als een belastingplichtige niet, of niet volledig, voldoet aan een informatieverplichting of niet voldoende meewerkt aan een controlehandeling, kan de inspecteur aan de belanghebbende een informatiebeschikking afgeven. Met de beschikking stelt de inspecteur vast dat niet aan de verplichting(en) in artikel 52a AWR, eerste lid, is voldaan en wat daar de rechtsgevolgen van zijn (omkering en verzwaring van de bewijslast).¹⁷ De belanghebbende is daardoor op de hoogte van de rechtsgevolgen voordat de sanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast in kan treden. In de tweede nota van wijziging schrijven de initiatiefnemers daarover het volgende: *'..De belanghebbende kan dus niet langer achteraf, eventueel zelfs pas in beroep of hoger beroep, voor het eerst worden geconfronteerd met het feit dat hij niet aan zijn informatieverplichtingen heeft voldaan en om die reden omkering en verzwaring van de bewijslast geldt'* (Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14, p. 11).

De informatiebeschikking is bovendien voor bezwaar en beroep vatbaar. Belastingplichtigen hebben, in het geval van de eigen belastingplicht, dus een directe rechtsingang als zij het niet eens zijn met een opgelegde informatieverplichting. Volgens de MvT wordt met de informatiebeschikking 'equality of arms' bewerkstelligd doordat omkering van de bewijslast niet meer automatisch geldt en met de informatiebeschikking een directe rechtsingang wordt geboden. Op deze manier zou er meer balans zijn tussen

¹⁶ Het rechtsmiddel omkering en verzwaring van de bewijslast kan onder wet-Dezentjé niet intreden voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden. Volgens de handelingen betekent een onherroepelijke informatiebeschikking dat niet is voldaan aan een informatieverzoek dat op dat moment legitiem was. Op een onherroepelijke informatiebeschikking volgt – op enkele uitzonderingen na – omkering en verzwaring van de bewijslast. Omkering is niet van toepassing in het geval van vragen die betrekking hebben op een aftrekpost die toch al een bewijslast had. Ook blijft omkering achterwege als die sanctie disproportioneel is ten opzichte van het heffingsbelang, of als de sanctie niet te verenigen is met algemene beginselen van behoorlijk bestuur (Handelingen II 2009/10, 100, p. 8075).

¹⁷ Meer specifiek de verplichting(en) ingevolge artikel 41, 47, 47a, 49, 52 AWR en, waar het verplichtingen van een administratieplichtige betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, artikel 53 lid 1, 2 en 3 AWR (artikel 52a, lid 1, AWR).

de rechten van de belastingplichtigen en de rechten en bevoegdheden van de Belastingdienst (zie ook Handelingen I 2010/11, 24, item 6, p. 26). Bovendien is in verband met het uitgangspunt van 'equality of arms' geregeld dat niet alleen in de bezwaarfase de informatie nog kan worden verstrekt, maar ook in het geval van een beroepszaak, de rechter nog een redelijke, nieuwe termijn kan verlenen aan de belastingplichtige om alsnog aan de verplichtingen te voldoen. Als echter duidelijk sprake is van misbruik van procesrecht zou er geen aanleiding zijn om een nieuwe termijn te verlenen (zie ook procedure informatiebeschikking, Paragraaf 2.2.3). Voor belastingplichtigen die te goeder trouw handelen is er door het stellen van een hersteltermijn dus te allen tijde een vangnet.

Een verwacht effect van de informatiebeschikking is dat de inspecteur minder snel te vergaande verzoeken om informatie doet als hij weet dat daartegen een effectieve rechtsingang openstaat (o.a. Kamerstukken II 2008/09, 30645, nr. 14; Handelingen II 2009/10, nr. 100; Handelingen I 2010/11, 24, item 6). De Belastingdienst zou dus terughoudender optreden bij informatieverzoeken waardoor administratieve lasten van particulieren en bedrijven (uren en kosten van adviseurs) naar verwacht per saldo dalen. De veronderstelling is dat de inspecteur zich steeds af zal vragen of hij de informatie wel nodig heeft aangezien overvragen onder de nieuwe wet kan leiden tot bezwaar- en beroepsprocedures. In het verlengde hiervan wordt verwacht dat de inspecteur niet snel een informatiebeschikking zal nemen als hij er niet van overtuigd is dat daarmee een redelijk belang is gediend. De informatiebeschikking kan in beroep immers door de rechter vernietigd worden waarna in de procedure die handelt over de aanslag de omkering en verzwaring van de bewijslast niet zal worden toegepast. De algemene verwachting is dus dat van het openstellen van bezwaar en beroep tegen de informatiebeschikking een 'zelfreinigende werking' uit zal gaan waardoor inspecteurs kritischer worden bij het opvragen van informatie en eventuele 'fishing expeditions' tot het verleden zullen behoren (Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14; Handelingen II 2009/10, 100, p. 8075; Handelingen I 2010/11, 24, item 6, p. 22). Als gevolg hiervan zou ook de relatie tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst verbeteren, in het bijzonder als het gaat om kleine ondernemers. 'Overvragen' van informatie door de Belastingdienst en het hanteren van onredelijke termijnen zou tot de grootste ergernissen behoren van belastingplichtigen (Handelingen II 2009/10, 100, p. 8074).

2.2.3 Procedure informatiebeschikking

In de tweede nota van wijziging wordt de procedure voor de informatiebeschikking als volgt beschreven (Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14). De inspecteur verzoekt een belastingplichtige informatie te verstrekken op basis van één van de in artikel 52a, eerste lid, van de AWR, genoemde artikelen. Als de belastingplichtige deze informatie niet, niet volledig of niet tijdig verstrekt, kan de inspecteur een voor bezwaar en beroep vatbare informatiebeschikking afgeven.¹⁸ Het initiatief tot het nemen van de informatiebeschikking ligt bij de inspecteur (discretionaire bevoegdheid van de

¹⁸ De informatiebeschikking wordt omschreven als een sluitstuk van een proces waarin de belastingplichtige en de inspecteur met elkaar in overleg zijn geweest over de te verstrekken informatie (Kamerstukken II 2008/2009, 30645, nr. 14, p. 5).

inspecteur). De inspecteur kan er ook voor kiezen geen beschikking te nemen; omkering en verzwaring van de bewijslast is dan echter niet meer aan de orde.

Als de inspecteur een informatiebeschikking neemt, en omkering van de bewijslast dus aan de orde kan zijn, heeft de belastingplichtige de mogelijkheid om tegen de beschikking bezwaar in te stellen bij de inspecteur. Wanneer de inspecteur vervolgens in de uitspraak op het bezwaar oordeelt dat de opgelegde verplichting onrechtmatig is, herzielt hij de informatiebeschikking. Het is ook mogelijk dat de belanghebbende gedurende de bezwaarperiode tot de conclusie komt dat de verplichting rechtmatig is en vervolgens alsnog aan de verplichtingen voldoet. De inspecteur kan vervolgens besluiten in de uitspraak op bezwaar de beschikking te herzien. Als de inspecteur en belastingplichtige geen overeenstemming bereiken, staat voor de belastingplichtige beroep open bij de belastingrechter. In een eventuele bezwaar en beroepsprocedure kan de onrechtmatigheid van de opgelegde verplichting ter discussie worden gesteld. De initiatiefnemers geven als voorbeeld dat de belastingplichtige zou kunnen aanvoeren dat hij al aan de verplichtingen heeft voldaan of dat hij niet aan het verzoek behoefde te voldoen (Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14, p. 5). Ook kan de redelijkheid van de toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast als bezwaargrond worden aangevoerd (proportionaliteit). Daarbij wordt opgemerkt dat de beschikking niet slechts als aanknopingspunt dient voor een rechtsingang maar aan de belastingplichtige en de inspecteur ook een moment van heroverweging moet bieden. Het is dan wel van belang dat de inspecteur in de beschikking duidelijk verwoordt wat hij verwacht en waarom hij van mening is dat de gevraagde informatie van belang is voor de belastingheffing van de betrokkene.

Zowel in de bezwaar- als in de beroepsfase kan in bepaalde omstandigheden aan de belastingplichtige een nieuwe, redelijke termijn worden verleend om alsnog aan de verplichtingen te voldoen. In de tweede nota van wijziging wordt opgemerkt dat de inspecteur in de bezwaarfase een nieuwe termijn kan verlenen als de belastingplichtige aangeeft alsnog de gevraagde informatie te verschaffen of als de inspecteur van mening is dat de belanghebbende inderdaad op redelijke gronden kon twijfelen aan de informatieplicht en er overeenstemming wordt bereikt over de omvang van de informatieplicht. De inspecteur beoordeelt uiteindelijk of hij in de bezwaarfase vasthoudt aan de informatiebeschikking en aan de daaraan verbonden rechtsgevolgen van omkering en verzwaring van de bewijslast. De veronderstelling is dat als de inspecteur deze discretionaire bevoegdheid niet zou hebben, er voor belastingplichtigen mogelijk onvoldoende stimulans zou zijn om aan informatieverzoeken van de inspecteur mee te werken (Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14, p. 6). Bij een eventuele beroepszaak volgend op de bezwaarprocedure kan de rechter een redelijke, nieuwe termijn verlenen als hij oordeelt dat het informatieverzoek rechtmatig was. Als de belastingplichtige de gevraagde informatie alsnog aanlevert, dan wordt de aanslag vervolgens opgelegd volgens de alsnog aangeleverde informatie en treedt de omkering en verzwaring van de bewijslast niet in. Een belastingplichtige die te goeder trouw gebruik maakt van de mogelijkheden om in bezwaar en beroep te gaan, kan ook als hij niet in het gelijk wordt gesteld altijd nog binnen de door de rechter gestelde termijn informatie leveren (herstelmogelijkheid). Als echter duidelijk is dat het middel van bezwaar en beroep alleen

gebruikt is om de voortgang van het proces van heffing te verstoren, dan wordt de informatiebeschikking onherroepelijk en is er geen aanleiding voor een nieuwe termijn (geen herstel mogelijkheid). Na het onherroepelijk worden van de informatiebeschikking wordt de aanslag via schatting vastgesteld en treedt omkering en verzwaring van de bewijslast in (op enkele uitzonderingen na, zie voetnoot 16).

Uit de tweede nota van wijziging blijkt ook dat de informatiebeschikking gevolgen heeft voor de termijnen waarbinnen een belastingaanslag opgelegd dient te worden. Omdat onder de wet-Dezentjé sprake kan zijn van een lange beroepsprocedure en het gevaar bestaat dat de termijn voor het opleggen van een aanslag dan verstreken is, is in het tweede lid van artikel 52a, AWR, opgenomen dat deze termijn wordt verlengd. De termijn wordt verlengd met de periode die verstrijkt tussen het bekendmaken van de met de aanslag samenhangende informatiebeschikking en het moment waarop deze beschikking onherroepelijk wordt. Dat is van belang omdat de informatiebeschikking vervalt als de inspecteur voortijdig (voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden) een aanslag oplegt (art. 52a, lid 3, AWR).

Tenslotte wordt in de tweede nota van wijziging opgemerkt dat de inspecteur de mogelijkheid behoudt om zich tot de burgerlijke rechter te wenden om nakoming van een verplichting met een dwangsom af te dwingen (vastgelegd in art. 52a, lid 4, AWR). Volgens de initiatiefnemers is dit nodig omdat de kort-geding-procedure onmisbaar is in het bijzondere geval dat iedere medewerking wordt geweigerd.

2.2.4 Doelen, verwachtingen en procedure kostenvergoedingsbeschikking

Een tweede instrument dat voortkomt uit de wet-Dezentjé is de kostenvergoedingsbeschikking. Volgens de tweede nota van wijziging kan deze beschikking van toepassing zijn als de inspecteur een informatieverplichting heeft opgelegd aan een administratieplichtige ten behoeve van de belasting-/inhoudingsplicht van derden en de betrokkene aan wie de plicht is opgelegd het niet eens is met deze verplichting (Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14). De wet Dezentjé biedt in dat geval geen mogelijkheid om in bezwaar te komen tegen de opgelegde verplichting maar geeft de belanghebbende wel de mogelijkheid om achteraf, nadat de informatie is verstrekt, een verzoek in te dienen voor vergoeding van de kosten die met het nakomen van de verplichting verband houden (art. 53, lid 5, AWR). De inspecteur beslist op dit verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking (kostenvergoedingsbeschikking). Als het informatieverzoek van de inspecteur onrechtmatig was, dan heeft de betrokkene recht op een integrale vergoeding van de naar aanleiding van het verzoek in redelijkheid gemaakte kosten. De initiatiefnemers beargumenteren deze keuze door te stellen dat de omkering van de bewijslast in dit geval geen toepassing vindt omdat het om de belastingheffing van derden gaat.

Ook ten aanzien van de omvang van de administratieplicht ten behoeve van de eigen belastingheffing wordt de mogelijkheid van de kostenvergoedingsbeschikking ingevoerd (art. 52, lid 7, AWR). Deze (nieuwe) rechtsgang betreft gevallen waarin de inspecteur op eigen initiatief nieuwe, aanvullende eisen stelt aan de administratieplichtige op grond van de administratieverplichting van art. 52, lid 1, AWR. De inspecteur kan zich bijvoorbeeld

naar aanleiding van een boekenonderzoek op het standpunt stellen dat stukken moeten worden bewaard die voorheen niet werden bewaard of dat informatie op een andere wijze moet worden gearchiveerd, hij kan dan nadere verplichtingen opleggen voor de te voeren en te bewaren administratie. Als een administratieplichtige het niet eens is met een dergelijke verplichting, maar die desondanks wel na is gekomen, kan hij een verzoek doen om vergoeding van de gemaakte kosten. Op dit verzoek om vergoeding van kosten wegens een onrechtmatig opgelegde verplichting, beslist de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking (kostenvergoedingsbeschikking). Is sprake van een onterechte verplichting dan is er ruimte voor integrale vergoeding van de naar aanleiding van de aanwijzing in redelijkheid gemaakte kosten, die rechtstreeks het gevolg zijn geweest van de nakoming van de ten onrechte opgelegde verplichting (Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14). De huidige praktijk dat door de inspecteur opgelegde verplichtingen betreffende de omvang van de administratie niet voor bezwaar en beroep vatbaar zijn wordt derhalve voortgezet. De introductie van de kostenvergoedingsbeschikking is in die zin een belangrijke wijziging ten opzichte van het oorspronkelijke wetsvoorstel waarin voor belastingplichtigen wel bezwaar en beroep openstond ingeval een administratieplichtige het niet eens was met een verzoek om informatie over een derde of bij een geschil over de omvang van de administratieplicht.¹⁹

Volgens de initiatiefnemers biedt de wet-Dezentjé wel meer rechtsbescherming aan administratieplichtigen in vergelijking met de bestaande wetgeving. Anders dan onder de bestaande wetgeving komen administratieplichtigen in aanmerking voor kostenvergoeding in het geval sprake blijkt te zijn van een onterecht opgelegde verplichting waarbij tevens de vraag naar de rechtmatigheid van de opgelegde verplichting ter discussie staat (zie ook Kamerstukken II 2009/10, 30645, 15, p. 4). Op deze manier zou indirect rechtspraak ontstaan over de rechtmatigheid van informatieverzoeken over derden en de reikwijdte van de administratieverplichtingen, al is het dan in het kader van de kostenvergoeding. Van deze rechtspraak zou volgens de initiatiefnemers een zelfreinigende werking uitgaan (Handelingen II 2009/10, 100, p. 8076).²⁰

2.2.5 Verondersteld gebruik van de wet-Dezentjé

Tijdens de behandeling van de wet in de Tweede Kamer en Eerste Kamer worden vraagtekens geplaatst bij de wijze waarop de wet zal functioneren in haar verwachte context. Zo vreest men dat met name grote bedrijven die iets te verbergen hebben zullen profiteren van de wet omdat zij de middelen hebben om juristen en fiscalisten in te huren. In reactie stellen de initiatiefnemers dat het bij grote ondernemers niet vaak zal voorkomen dat een informatieverzoek tot frictie leidt, of dat er sprake is van buitenproportionele vragen, omdat er vaak horizontaal toezicht is. De veronderstelling is

¹⁹ Zie de parlementaire discussie over de wet, Paragraaf 2.3, en Kamerstukken II 2005/06, 30645, 3; Kamerstukken II 2007/08, 30645, 6.

²⁰ Met betrekking tot een informatieverzoek ten behoeve van de belasting- en inhoudingsplicht van derden merken de initiatiefnemers op dat idealiter ook het informatieverzoek teruggedraaid zou moeten worden als de rechter van oordeel is dat het verzoek onrechtmatig was. In de meeste gevallen zou de administratieplichtige toch geen belang hebben bij het terugdraaien van het verzoek omdat de informatie dan al is verstrekt. Voorts merken zij op dat van de Belastingdienst mag worden verwacht dat informatie die is verkregen op grond van een onrechtmatig informatieverzoek niet jegens de derde gebruikt wordt (Handelingen I 2010/2011, nr. 24, item 6, p. 23).

dat, als het horizontaal toezicht aan zijn doelen beantwoordt, de informatieverstrekking in onderling overleg plaatsvindt. De Belastingdienst en de ondernemer maken in die gevallen afspraken in een sfeer van onderling vertrouwen, waarbij de verwachting is dat de inspecteur veel kennis heeft van de onderneming (Handelingen II 2009/10, 100, p. 8084). Met name kleine ondernemers zouden veel baat hebben bij de wet omdat de gevolgen van een buitenproportioneel informatieverzoek voor hen veel groter zijn (Handelingen I 2010/11, 24, item 6, p. 22-23). Zij zijn niet in staat om zelf op uitgebreide vragenbrieven te reageren en moeten een dure fiscaal jurist aantrekken om hen in zulke gevallen bij te staan. Daarbij wordt opgemerkt dat het ook juist in die situaties voorkomt dat de Belastingdienst overvraagt of zonder goede reden steeds doorvraagt. De initiatiefnemers stellen dat het goed is dat de inspecteur dan moet overwegen of hij, al dan niet in overleg met een belastingplichtige, de zaak laat rusten dan wel een informatiebeschikking afgeeft. De verwachting is dat de inspecteur er vaak voor zal kiezen de zaak te laten rusten. Volgens de initiatiefnemers willen de meeste belastingplichtigen namelijk best meewerken als duidelijk is wat er van hen gevraagd wordt.

2.3 Parlementaire discussie over de wet

Uit de parlementaire stukken blijkt dat er tussen de initiatiefnemers en de regering aanvankelijk een verschil van inzicht bestaat over de gevolgen van het wetsvoorstel. In overleg wordt een compromis bereikt waarna een wetsvoorstel wordt voorgelegd dat op wezenlijke punten afwijkt van het oorspronkelijke voorstel. In de tweede nota van wijziging (Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14) worden de belangrijkste verschillen beschreven tussen het oorspronkelijke voorstel en de wet Dezentjé:

- In het oorspronkelijke voorstel was niet alleen bezwaar en beroep mogelijk tegen verzoeken om informatie; ook bij informatieverzoeken ten behoeve van de belasting- en inhoudingsplicht van derden was het mogelijk om in bezwaar en beroep te gaan. Ook in die gevallen kon het informatieverzoek dus vooraf door de rechter worden getoetst als de administratieplichtige het niet eens was met een verzoek om informatie over een derde.
- In het oorspronkelijke voorstel was ook de omvang van de administratieverplichtingen voor bezwaar en beroep vatbaar, bovendien was de regeling tweezijdig. De inspecteur kon een beperking toestaan van de omvang de administratieverplichtingen, bijvoorbeeld na afronding van een boekenonderzoek, maar ook de administratieplichtige zelf kon het initiatief nemen om ontheffing van (een deel van) de administratieplicht te vragen. In beide gevallen moest de inspecteur zijn beslissing kenbaar maken middels een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking.
- In het oorspronkelijke voorstel moest de inspecteur bij een verzoek om informatie een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking afgeven als de belanghebbende dat wenste. Informatieverzoeken aan de belastingplichtige zelf en informatieverzoeken aan de administratieplichtige (in het kader van derden) waren, zoals hierboven opgemerkt, op één lijn gesteld: in beide gevallen kon de belanghebbende zelf een rechtsingang creëren door aan de inspecteur een beschikking te vragen.

In het navolgende vatten we de belangrijkste aspecten en bezwaren uit de parlementaire discussie kort samen, voor zover relevant voor de uiteindelijke wet-Dezentjé. De

discussie spitst zich toe op de gevolgen voor de uitvoeringstaak van de Belastingdienst en het risico dat kwaadwillende belastingplichtigen de instrumenten die voortkomen uit de wet gebruiken om termijnen op ongewenste wijze te verlengen (traineren).

Gevolgen voor de uitvoeringstaak van (met name) de Belastingdienst. De regering heeft aanvankelijk twijfels over de uitvoerbaarheid van de voorgestelde regelingen. Volgens de initiatiefnemers lag in deze vrees besloten dat bij de Belastingdienst veel weerstand was tegen het wetsvoorstel (Handelingen II 2009/10, nr. 100, p. 8072). De veronderstelling was dat belastingplichtigen op basis van het oorspronkelijke voorstel veelvuldig bezwaar zullen maken tegen verzoeken om inlichtingen. Doordat het initiatief voor het vragen om de informatiebeschikking bij de belastingplichtige ligt, zou de uitvoering onvoldoende beheersbaar zijn. De toename in werklast zou de uitvoering van de heffingstaak in de weg staan. Ook zou de uitvoeringstaak belemmerd worden als het rechtmatig handelen van de Belastingdienst bij het opvragen van informatie voortdurend ter discussie staat (Kamerstukken II 2007/08, 30645, 11; zie ook Handelingen I 2010/11, 24, item 6, p. 25). Hoewel de initiatiefnemers niet verwachten dat belastingplichtigen massaal in bezwaar zullen gaan, veronderstellen zij wel dat het toezichtproces voor de Belastingdienst als gevolg van het gewijzigde voorstel meer beheersbaar wordt doordat de Belastingdienst zelf het aantal beschikkingen in de hand heeft en zelf bepaalt in welke omstandigheden een beschikking wordt genomen. Uiteindelijk is ook de regering van oordeel dat door de wijzigingen de risico's voor de uitvoering zijn ingedamd. Het feit dat de regeling voorziet in een evaluatiebepaling is in dit oordeel meegewogen (Kamerstukken II 2010/11, 30645, 18; zie ook Handelingen II 2009/10, nr. 100, p. 8080).²¹

Traineren door kwaadwillende belastingplichtigen. Door de regering en enkele Kamerleden wordt de zorg geuit dat belastingplichtigen aangereikte middelen kunnen gebruiken om te traineren en zodoende middelen aan het zicht van de Belastingdienst onttrekken (o.a. Kamerstukken II 2007/08, 30645, 11; Handelingen II 2009/10, 100, p. 8081; Handelingen I 2010/11, 24, item 2, p. 3; Handelingen I 2010/11, 24, item 6, p. 23-24). Volgens de initiatiefnemers is de kans op traineren op basis van het oorspronkelijke en het gewijzigde voorstel klein. Over het gewijzigde voorstel merken zij op dat de informatiebeschikking vooral van toepassing is op de in hun ogen vrij zeldzame situatie waarin meteen duidelijk is dat er een fundamenteel verschil van inzicht is. Daarvan zal volgens hen geen sprake zijn als belastingplichtigen de middelen slechts aanwenden om iets te verbergen. Bovendien wordt opgemerkt dat de rechter geen herstel mogelijkheid biedt als duidelijk is dat het middel van bezwaar en beroep alleen gebruikt is om de voortgang van het proces van heffing te verstoren. Omkering en verzwaring van de bewijslast zijn op dat moment een gegeven (o.a. Handelingen I 2010/11, 24, item 6, p. 23; zie ook procedure informatiebeschikking, Paragraaf 2.2.3). Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer merkt de Staatssecretaris op dat ook hij van oordeel is dat met het uiteindelijke voorstel het risico op traineren door kwaadwillende belastingplichtigen is geminimaliseerd. Wel zegt hij toe

²¹ In artikel X van de wet is opgenomen dat er binnen vier jaar na het inwerking treden van de wet een evaluatie plaats zal vinden met betrekking tot de doeltreffendheid en de effecten van de wet in de praktijk (Stb. 2011, 265).

dat bij de evaluatie ook zal worden gezien of er sprake is van vertragingstactieken door kwaadwillende belastingplichtigen (Handelingen I 2010/11, nr. 24, item 6, p. 24).

Andere aspecten en bezwaren die in de parlementaire discussie naar voren komen zijn²²: *Grenzen van de wettelijke bevoegdheid van de inspecteur*. Een kritiek is dat de wet geen invulling geeft aan de grenzen van de wettelijke bevoegdheid van de inspecteur om vragen te stellen (Kamerstukken II 2007/08, 30645, 7). In een reactie – nog voor het gewijzigde voorstel – stellen de initiatiefnemers dat zij dat liever niet doen omdat het gebied zich moeilijk leent voor abstracte normen en een oordeel daarover beter aan de rechter kan worden overgelaten (Kamerstukken II 2007/08, 30645, 9, p. 4-5). Gevraagd naar een toelichting merken de initiatiefnemers op dat de rechter kan ingrijpen als de inspecteur zijn wettelijke bevoegdheden overschrijdt of handelt in strijd met beginselen van behoorlijk bestuur. Daarbij verwijzen zij met name naar het evenredigheidsbeginsel. Voorts wordt opgemerkt dat het een marginale toets is waarbij de drempel vrij hoog ligt. De rechter grijpt pas in als er duidelijk sprake is van onevenredigheid: *'Het zal steeds gaan om de vraag hoe groot het belang is dat de fiscus in het concrete geval heeft bij de informatie en hoeveel ongerief dit oplevert voor degene aan wie de informatie gevraagd wordt'* (Handelingen II 2009/10, 100, p. 8077).

- *Reikwijdte van de instrumenten die voortkomen uit de wet*. Gedurende de parlementaire behandeling van de wet wordt gevraagd of de instrumenten die voortkomen uit de wet wel ver genoeg reiken. Zo wordt gevraagd naar het standpunt van de initiatiefnemers ten aanzien van een open stelsel van rechtsbescherming in belastingzaken. In afwijking van de rest van het bestuursrecht in Nederland kent het belastingrecht geen open stelsel van rechtsbescherming waardoor slechts bezwaar en beroep mogelijk is tegen fiscale beschikkingen als de wet dit uitdrukkelijk mogelijk maakt (o.a. Kamerstukken II 2007/08, 30645, 7, p. 3; Handelingen I 2010/11, 24, item 2, p. 4). De initiatiefnemers merken op dat hun voorkeur op termijn uitgaat naar een open stelsel maar dat dit een omvangrijk wetgevingsproject zou zijn. Het wetsvoorstel is in die zin een praktische benadering waarbij de rechtsbescherming wordt vergroot voor die besluiten waarbij de beperkingen van het bestaande, gesloten stelsel in de praktijk de meeste kritiek oplevert (Kamerstukken II 2007/08, 30645, 9, p. 4). Na het verschijnen van de tweede nota van wijziging wordt opgemerkt dat het nieuwe voorstel minder rechtsbescherming biedt dan het voorstel zoals dat oorspronkelijk voorlag. Zo oordeelt de Raad van State dat onder de nieuwe wet alsnog geen evenwichtige situatie wordt bereikt omdat geen rechtsgang openstaat in het geval een administratieplichtige het niet eens is met een informatieverzoek over een derde of een ander standpunt inneemt ten aanzien van de eigen administratieverplichting (Kamerstukken II 2009/2010, 30645, 15). Kritiek wordt ook geuit op het feit dat het initiatief tot het nemen van de informatiebeschikking bij de inspecteur is komen te liggen (Kamerstukken I 2010/11, 30645, B; Handelingen I 2010/11, 24, item 2, p. 3). In reactie stellen de initiatiefnemers dat het wetsvoorstel de rechtsbescherming wel verbetert omdat belastingplichtigen, als zij een beschikking

²² Naar aanleiding van het oorspronkelijke wetsvoorstel uit de regering de zorg dat de wet leidt tot juridisering. Ook zou de wet nadelige gevolgen hebben voor de gegevensuitwisseling met het buitenland. De positie van Nederland als verdragspartner zou daarmee in het geding komen (Kamerstukken II 2007/2008, 30645, 11). Omdat beide aspecten niet uitgebreid terugkomen na wijziging van het wetsvoorstel zijn ze hier buiten beschouwing gelaten.

ontvangen, het informatieverzoek door de rechter kunnen laten toetsen. Door de hersteltermijn krijgen zij vervolgens alsnog de mogelijkheid om aan de verplichtingen te voldoen als blijkt dat het informatieverzoek rechtmatig was (Kamerstukken I 2010-2011, 30 645, C; zie ook Paragraaf 2.2.3). Met betrekking tot de omvang van de administratieplicht en de informatieplicht ten behoeve van derden hadden de initiatiefnemers graag meer rechtsbescherming geboden (Handelingen II 2009/10, 100, p. 8073). Desalniettemin zijn zij van oordeel dat de rechtsbescherming verbeterd is doordat administratieplichtigen in aanmerking kunnen komen voor kostenvergoeding waarbij tevens de vraag naar de rechtmatigheid van de opgelegde verplichting ter discussie staat (Kamerstukken II 2009/10, 30645, 15, p. 4; zie ook Paragraaf 2.2.4)

- *Omkering van de bewijslast op alle inkomens- en vermogensbestanddelen.* Tijdens de behandeling van de wet in de Tweede Kamer wordt gevraagd waarom het middel van omkering van de bewijslast betrekking heeft op alle inkomens- en vermogensbestanddelen en niet alleen op dat deel van het inkomen of het vermogen waar het verzoek betrekking op heeft (Handelingen II 2009/10, 100, p. 8082). De Raad van State had daarvoor ook geadviseerd omkering van de bewijslast alleen toe te passen op de vermogensbestanddelen waarop de informatiebeschikking ziet (Kamerstukken II 2009/10, 30645, 15, p. 2). In reactie stellen de initiatiefnemers dat het niet wenselijk is dit aan te passen omdat het ook voorkomt dat de gestelde vragen een meer algemene strekking hebben. Het is daardoor vaak niet duidelijk op welke bestanddelen de omkering van de bewijslast zou moeten worden toegepast. De keuze om dit niet aan te passen zou ook onderdeel zijn van het compromis (Handelingen II 2009/10, 100, p. 8082, p. 8085).

2.4 Veronderstellingen

Veronderstellingen ten aanzien van de bestaande belastingwetgeving

Uit Paragraaf 2.1 blijken de volgende veronderstellingen met betrekking tot de tekortkomingen van de bestaande belastingwetgeving (AWR), voor wat betreft de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de Belastingdienst:

- Belastingplichtigen hebben een (zeer globaal omschreven) wettelijke informatie-, administratie- en bewaarplicht maar missen een directe, effectieve rechtsingang als zij het niet eens zijn met een verzoek om informatie of als er sprake is van een geschil met de inspecteur over de administratieplicht. Dit leidt ertoe dat de inspecteur in voorkomende gevallen de grenzen van de eigen onderzoeksbevoegdheden opzoekt ten einde zoveel mogelijk fiscaal relevante informatie te verzamelen.
- Als belastingplichtigen opgelegde verplichtingen niet nakomen lopen zij het risico dat omkering en verzwaring van de bewijslast intreedt (in het geval van de informatie- of administratieplicht ten behoeve van de eigen belastingheffing), of het risico dat strafvervolgning wordt ingesteld (in het geval van informatieverplichtingen ten behoeve van de belasting- of inhoudingsplicht van derden). De meeste belastingplichtigen willen deze risico's niet lopen. Hoewel de praktische gevolgen groot kunnen zijn (tijd, geld, moeite), schikken de meeste belastingplichtigen zich dus (morrend) - zelfs als de opgelegde verplichting vermoedelijk niet rechtmatig is.

- De ongecontroleerde feitelijke machtspositie van de inspecteur zou een negatief effect hebben op de houding van burgers tegenover de overheid.

Veronderstellingen ten aanzien van de wet Dezentjé

Uit Paragraaf 2.2 blijken de volgende veronderstellingen met betrekking tot de beoogde werkwijze van de wet Dezentjé.

Ten aanzien van de informatiebeschikking:

- *Doel:* De informatiebeschikking vergroot de (preventieve) rechtsbescherming van belastingplichtigen die worden geconfronteerd met een verzoek om informatie ten aanzien van de eigen belastingheffing.
- *Mechanismen:* De informatiebeschikking draagt bij aan de rechtsbescherming van de belastingplichtige doordat a) de ontvanger weet wat hem gevraagd wordt en tijdig weet wat de rechtsgevolgen zijn als hij niet aan het informatieverzoek meewerkt (ontvanger is bekend met rechtsgevolgen voordat sanctie omkering en verzwaring van de bewijslast in kan treden), b) de ontvanger de mogelijkheid heeft om tegen het verzoek in bezwaar en beroep te gaan in het geval hij het niet eens is met het verzoek en c) aan belastingplichtigen die te goeder trouw handelen zowel in de bezwaar- als in de beroepsprocedure een nieuwe termijn kan worden verleend om alsnog aan de verplichtingen te voldoen (hersteltermijn). De terminologie van de initiatiefnemers volgend zou op deze manier sprake zijn van 'equality-of-arms'.
- *Uitkomsten:* Van het openstellen van bezwaar en beroep gaat een zelfreinigend effect uit. De inspecteur is minder geneigd om te ver gaande verzoeken om informatie te doen en kiest er vaker voor om, al dan niet in overleg met een belastingplichtige, de zaak te laten rusten. Aan eventuele 'fishing expeditions' komt zo een eind. Het voornoemd zelfreinigend effect leidt tot een netto lastenverlichting voor particulieren en bedrijven (*positief neveneffect*). De introductie van de informatiebeschikking zou ook tot een betere relatie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst leiden omdat de inspecteur minder te vergaande verzoeken om informatie doet en de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om in bezwaar en beroep te gaan als dit zich wel voordoet (*positief neveneffect*).

Ten aanzien van de kostenvergoedingsbeschikking:

- *Doel:* De kostenvergoedingsbeschikking vergroot de (preventieve) rechtsbescherming van administratieplichtigen in het geval er sprake is van a) een verzoek om informatie ten behoeve van de belastingheffing van derden en de administratieplichtige het niet eens is met dit verzoek b) in het geval er sprake is van een verschil van mening tussen de inspecteur en de administratieplichtige over omvang van de administratieplicht.
- *Mechanismen:* De kostenvergoedingsbeschikking draagt bij aan de rechtsbescherming doordat de administratieplichtige in beide gevallen in aanmerking kan komen voor kostenvergoeding als blijkt dat het verzoek onrechtmatig was.
- *Uitkomsten:* Indirect ontstaat via de rechtspraak (meer) duidelijkheid over de rechtmatigheid van informatieverzoeken over derden en de reikwijdte van de administratieverplichtingen (in het kader van een eventuele procedure over de kostenvergoeding). Van deze rechtspraak zou ook een zelfreinigende werking uitgaan

zodat de Belastingdienst kritischer wordt als het gaat om informatieverzoeken over derden en het opleggen van administratieverplichtingen.

Veronderstelde context

- De wet Dezentjé, en met name de grotere terughoudendheid die daarvan het gevolg is, komt vooral ten goede aan kleine ondernemers omdat een buitenproportioneel informatieverzoek voor hen de grootste nadelige gevolgen heeft. Zij zijn niet in staat om zelf op uitgebreide vragenbrieven te reageren en moeten een dure fiscaal jurist inhuren om hen in zulke gevallen bij te staan.

2.5 Slotopmerking

In deze evaluatie staat de vraag centraal of de praktijkervaringen met de wet aansluiten bij de doelen en veronderstelde mechanismen. We beperken ons daarbij tot de gevolgen voor de (ervaren) rechtsbescherming en het verondersteld 'zelfreinigend effect' van de wet-Dezentjé. We gaan verder niet expliciet in op alle punten van kritiek die tijdens het parlementaire debat naar voren kwamen. Het onderwerp trainieren door 'kwaadwillende' belastingplichtigen komt wel expliciet aan de orde omdat dit onderdeel is van de toezegging aan de Kamer. Afhankelijk van de bevindingen is het mogelijk dat ook andere discussiepunten aan bod komen.

3 Analyse van de wetssystematiek en wetsartikelen

Zoals opgemerkt in voorgaande hoofdstukken beoogt de wet- Dezentjé de rechtsbescherming van belastingplichtigen te versterken met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus. In dit hoofdstuk gaan we na hoe de beoogde rechtsbescherming in de wet-Dezentjé is geregeld. We beschrijven hoe de beoogde rechtsbescherming vorm kreeg via wijziging van een aantal reeds bestaande wetten, met name de AWR. De focus ligt daarbij op de wetsartikelen die betrekking hebben op de informatiebeschikking (in relatie tot de omkering en de verzwaring van de bewijslast) en de kostenvergoedingsbeschikking; de twee instrumenten die voortkomen uit de wet-Dezentjé. Het is van belang op te merken dat de wettelijke regeling op een belangrijk punt verschilt van de onderliggende beleidstheorie zoals gepresenteerd in voorgaand hoofdstuk. In tegenstelling tot de beleidstheorie, is de administratie- en bewaarplicht in art. 52a, lid 1, AWR uiteindelijk onder de informatiebeschikking geschaard waarmee de administratieplichtige ook op dit vlak de mogelijkheid heeft gekregen om de rechtmatigheid van een verzoek te laten toetsen door de rechter. Voordat we de verschillende wijzigingen in de AWR beschrijven (Paragraaf 3.2 en 3.3) brengen we globaal in beeld hoe de wettelijke systematiek rond de informatie- en administratieplicht in de AWR vorm had voorafgaand aan invoering van de wet-Dezentjé (Paragraaf 3.1).

3.1 De informatie- en administratieplicht binnen de AWR

De Belastingdienst is voor de heffing van belastingen voor een groot deel afhankelijk van informatie die door belastingplichtigen wordt aangeleverd. Om zijn taak behoorlijk te kunnen uitoefenen heeft de Belastingdienst deze informatie nodig. Zonder een juist en volledig beeld van de feiten is een correcte heffing van belastingen namelijk niet mogelijk. Daartoe zijn in de AWR verplichtingen opgenomen ten aanzien van het verstrekken van gegevens en inlichtingen (informatieplicht, artikel 47 en volgende AWR) en het voeren en bewaren van een deugdelijke administratie (administratie- en bewaarplicht, artikel 52 AWR).

3.1.1 Kenmerken van de informatie- en administratieplicht

Een belangrijk kenmerk van de meeste informatieverplichtingen is dat zij geen actieve opstelling van de belastingplichtige vergen. Het is immers aan de Belastingdienst om de relevante informatie op te vragen, of zo nodig, af te dwingen. Op basis van art 47 AWR is een ieder gehouden om desgevraagd aan de inspecteur de gegevens en inlichtingen te verstrekken, alsmede de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers ter beschikking te stellen. De belangrijkste informatiebron voor de inspecteur is de belastingaangifte. De verplichting tot het doen van aangifte vloeit niet rechtstreeks voort uit de wet, maar ontstaat door het uitreiken door de inspecteur van een uitnodiging tot het doen van aangifte.²³ Hoewel de inspecteur in het overgrote deel van de gevallen op basis van de informatie in de aangifte zal kunnen overgaan tot het opleggen van een aanslag, komt

²³ Kamerstukken II 1955/56, 4080, 3, p. 14.

het ook veelvuldig voor dat de inspecteur aanvullende informatie nodig heeft. Daartoe zal de inspecteur dan vragen stellen of verzoeken doen aan belastingplichtigen, inhoudingsplichten of derden om informatie te verstrekken.

In tegenstelling tot de informatieplicht vergt de administratieplicht wel een actieve opstelling.²⁴ Administratieplichtigen dienen zelf een passende administratie te voeren voor hun bedrijf, onderneming of specifiek benoemde werkzaamheid (administratieplicht) en de daarop betrekking hebbende gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken (bewaarplicht). Verder dient de administratie zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd en de gegevensdragers zodanig te worden bewaard, dat controle door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is. Daartoe verleent de administratieplichtige de benodigde medewerking met inbegrip van het verschaffen van het benodigde inzicht in de opzet en de werking van de administratie (medewerkingsplicht). Administratieplichtigen zijn verder op grond van art 53, lid1, AWR verplicht om informatie te verstrekken ten behoeve van de belastingheffing van derden en de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen.

Wanneer belastingplichtigen of administratieplichtigen niet, niet tijdig en óf niet volledig aan de informatie- of administratieverplichtingen voldoen dan kunnen ingrijpende gevolgen intreden; boetes en eventueel zelfs strafrechtelijke vervolging. Ook kan niet-voldoening aan de aangifte-, informatie- of administratieplicht ten behoeve van de belastingheffing ten aanzien van zichzelf of de heffing van belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen ertoe leiden dat een aanslag wordt opgelegd met omkering en verzwaring van de bewijslast (zie Paragraaf 3.1.3).

3.1.2 Grenzen aan de bevoegdheden van de inspecteur

Hoewel de bevoegdheid van de inspecteur om informatie op te vragen zeer ruim is, is deze niet onbegrensd. De gevraagde informatie moet voor de belastingheffing van de belastingplichtige van belang kunnen zijn. Opvraag van inlichtingen en gegevens die niet van belang kunnen zijn voor de belastingheffing van de belastingplichtige valt dus buiten het bereik van art. 47, lid 1, AWR. Verder moet het verzoek om inlichtingen en gegevens zijn gericht op de vaststelling van feiten. Vragen naar juridische kwalificaties vallen daarmee buiten het bereik van art 47 AWR (de Blicck, van Amersfoort, de Blicck, van der Ouderaa & Koopman, 2011).

Voor wat betreft de administratieplicht is de administratieplichtige vrij om zijn administratie naar eigen inzicht in te richten. Wel moet hij, zoals opgemerkt, een zodanige administratie voeren en bewaren dat steeds zijn rechten en verplichtingen, en andere voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens hieruit blijken. Hoewel administratieplichtigen vrij zijn om te bepalen hoe ze hun administratie inrichten, is het aan de inspecteur om te bepalen of de administratie aan de wettelijke eisen voldoet.

²⁴ Een andere verplichting waaraan belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen uit eigen initiatief moeten voldoen is geregeld in art. 10a AWR, mededeling van onjuistheden. Deze verplichting is binnen het kader van de wet-Dezentje niet van belang.

Zowel bij de beoordeling van de administratie, als bij verzoeken om informatie is de inspecteur gebonden aan verdragsrecht en aan de beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het zorgvuldigheidsbeginsel, het evenredigheids- en proportionaliteitsbeginsel, het verbod van détournement de pouvoir en het motiveringsbeginsel (de Bont, Hertoghs & van Immerseel, 2013).

3.1.3 Omkering en verzwaring van de bewijslast

Hetgeen hiervoor beschreven is over de informatie- en administratieplicht gold zowel onder het oude als het nieuw regime, de wet-Dezentjé brengt hier dus geen verandering in. Dat geldt ook voor de betekenis van het begrip 'omkering en verzwaring van de bewijslast'. Zoals eerder opgemerkt kan het niet voldoen aan informatieverplichtingen van art. 47 en volgende AWR ertoe leiden dat een aanslag wordt opgelegd met 'omkering en verzwaring van de bewijslast'. Het zelfde geldt voor het niet voldoen aan de administratieplicht: als de inspecteur ingevolge art. 52 AWR gebreken in de administratie constateert (administratieplicht) of als stukken ten onrechte niet worden bewaard (bewaarplicht), of als onvoldoende medewerking wordt verleend om de administratie toegankelijk te maken voor de inspecteur (medewerkingsplicht), kan omkering en verzwaring van de bewijslast intreden. Deze nadelige bewijspositie houdt in dat de belastingplichtige, indien hij het niet eens is met een opgelegde aanslag, in bezwaar en beroep overtuigend dient aan te tonen dat de aanslag onjuist is, terwijl normaal gesproken de inspecteur de juistheid van (correcties) op inkomstenposten aannemelijk moet maken. Bewijsrechtelijk heeft een belastingplichtige in geval van omkering en verzwaring van de bewijslast dus een moeilijkere positie. Er is niet alleen sprake van omkering van de bewijslast, maar tevens van verzwaring van de bewijslast. Dit houdt in dat de bewijslast kwalitatief is verzwwaard; 'aannemelijk maken' is onvoldoende, de belastingplichtige moet 'overtuigend aantonen' dat de aanslag, die bij gebrek aan gegevens vaak op een schatting berust, onjuist is. Kenmerkend voor de omkering en verzwaring van de bewijslast is verder dat deze zich richt op de volledige aanslag, en dus niet alleen op het onderwerp van de aanslag waar het informatieverzoek zich op richt.²⁵

Zowel onder het oude als onder het nieuwe regime kan de belastingplichtige verweer voeren tegen de omkering en verzwaring van de bewijslast, verschillende bezwaargronden kunnen worden aangevoerd. De belastingplichtige kan zich op het standpunt stellen dat een verzoek onrechtmatig is, bijvoorbeeld omdat het verzoek qua omvang of inhoud onredelijk is, of omdat de gevraagde inlichtingen niet van belang kunnen zijn voor de belastingheffing te zijnen aanzien. Een belastingplichtige kan ook aanvoeren dat de gevraagde informatie wel juist, volledig en tijdig is verstrekt. In dezelfde lijn kan een administratieplichtige zich op het standpunt stellen dat de gevoerde administratie wel aan de eisen voldoet. Ook de redelijkheid van de toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast kan als bezwaargrond worden aangevoerd. Het gaat daarbij om de vraag of omkering en verzwaring van de bewijslast evenredig is in verhouding tot de gebreken in de informatieverstreking of de administratie. Daarnaast kan de vraag of een informatieverzoek binnen de grenzen van de algemene

²⁵ De omkering en verzwaring van de bewijslast is voor de bezwaarfase geregeld in art. 25, derde lid, Awr; voor de beroepsfase is deze geregeld in art. 27e AWR.

beginselen van behoorlijk bestuur ligt ter discussie worden gesteld.²⁶ Hierbij kan, zoals hiervoor reeds opgemerkt, met name worden gedacht aan het zorgvuldigheidsbeginsel, het evenredigheids- en proportionaliteitsbeginsel, het verbod van détournement de pouvoir en het motiveringsbeginsel.

Voor de evaluatie van de wet-Dezentjé is van belang dat lange tijd discussie werd gevoerd over de vraag of de omkering en verzwaring van de bewijslast ook van toepassing was op aftrekposten. Deze discussie lijkt met het arrest van de Hoge Raad in 2006 gesloten.²⁷ In dit arrest besliste de Hoge Raad dat wanneer de bewijslast reeds bij belastingplichtige rust, zoals dat bij aftrekposten het geval is, de inspecteur bij het vragen die bescheiden ter beschikking te stellen niet een belang heeft als waarop art. 47 AWR ziet. Derhalve is duidelijk geworden dat omkering en verzwaring van de bewijslast niet kan intreden ten aanzien van aftrekposten, dit geldt zowel onder het oude als het nieuwe regime.

De wet-Dezentjé brengt wel wijziging in de voorwaarden waaraan voldaan moet worden opdat omkering en verzwaring van de bewijslast intreedt. De wettelijke regels, in met name de AWR, hebben door de inwerkingtreding van de wet wijziging ondergaan. Voordat we de wijzigingen beschouwen beschrijven we eerst de regelgeving met betrekking tot omkering en verzwaring van de bewijslast onder het oude regime.

Oud regime

Tot het moment van de invoering van de wet-Dezentjé was de wettelijke regeling inzake de informatieplicht en administratieplicht als volgt: 'Omkering en verzwaring van de bewijslast' trad onder het oude regime, op grond van de art. 25, lid 3, AWR en art. 27e, AWR, van rechtswege in wanneer:

- de vereiste aangifte niet was gedaan, of
- een gerechtvaardigd informatieverzoek van de inspecteur niet, onjuist, onvolledig of niet-tijdig was beantwoord, of
- niet (volledig) was voldaan aan de administratieplicht, of
- niet, niet-volledig of niet-tijdig was voldaan aan een gerechtvaardigd informatieverzoek van de inspecteur voor zover het verplichtingen betrof ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen was opgedragen.

Indien de vereiste aangifte niet was gedaan, of wanneer belastingplichtige in gebreke bleef voor de informatie- of administratieplicht legde de inspecteur een aanslag op die, bij gebrek aan de gevraagde informatie, op een schatting moest berusten. Zekerheidshalve hanteerde de inspecteur daarbij vaak een (voldoende) hoog geschat bedrag. Omdat vanwege de niet-vereiste aangifte of het in gebreke blijven inzake de informatie- of administratieplicht omkering en verzwaring van de bewijslast intrad, was het vervolgens aan belastingplichtige om te doen blijken dat deze schatting van de inspecteur onjuist was.

²⁶ HR 27 november 1985, BNB 1986/128

²⁷ HR 3 februari 2006, BNB 2006/205.

Discussie over de vraag of het niet voldoen aan een informatieverzoek de omkering en verzwaring van de bewijslast rechtvaardigt, kon vóór invoering van de wet- Dezentjé slechts achteraf plaatsvinden, tijdens de procedure over de (geschatte) aanslag in bezwaar en (hoger) beroep. Bovendien bestond onder het oude regime geen mogelijkheid tot herstel. Belastingplichtigen konden tijdens de procedure niet ontkomen aan de omkering en verzwaring van de bewijslast door alsnog de gevraagde informatie te verstrekken. Mede daardoor was de omkering en verzwaring van de bewijslast een krachtig pressiemiddel in handen van de inspecteur.

3.2 Nieuw regime, introductie van de informatiebeschikking binnen de AWR

Met de per 1 juli 2011 in werking getreden wet-Dezentjé werd de informatiebeschikking geïntroduceerd. Omkering en verzwaring van de bewijslast kan, in geval van de informatie- en administratieplicht, sindsdien slechts intreden wanneer sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking. Om die reden heeft de inspecteur bij de inwerkingtreding van de wet-Dezentjé de mogelijkheid gekregen om een informatiebeschikking af te geven wanneer een belastingplichtige naar zijn oordeel in gebreke is met betrekking tot de informatie- of administratieplicht. Voor wat betreft het niet doen van de vereiste aangifte blijft het oude regime van kracht, dat betekent dat voor die gevallen geen onherroepelijke informatiebeschikking nodig is voor omkering en verzwaring van de bewijslast.

De voor bezwaar en beroep vatbare informatiebeschikking bewerkstelligt dat burgers zich met wettelijke middelen kunnen verweren tegen de inspecteur wanneer zij menen dat die zijn wettelijke bevoegdheden met betrekking tot de informatieverplichtingen of administratieverplichtingen overschrijdt of onredelijk handelt. In de procedure over de informatiebeschikking krijgt belastingplichtige, wanneer hij in het ongelijk wordt gesteld, in beginsel een hersteltermijn waarbinnen hij de gevraagde informatie alsnog kan leveren ('equality of arms'). Voor de inspecteur geldt onder het nieuwe regime dat deze zich slechts van omkering en verzwaring van de bewijslast "kan bedienen" nadat de voor bezwaar (en beroep) vatbare informatiebeschikking onherroepelijk is komen vast te staan. Weliswaar treedt de omkering en verzwaring van rechtswege in, maar met de wet-Dezentjé treedt dit rechtsgevolg slechts in wanneer er sprake is van een onherroepelijk vaststaande informatiebeschikking. De informatiebeschikking biedt belastingplichtigen dus via bezwaar en beroep een directe rechtsingang voor verweer tegen, naar hun oordeel onrechtmatige, verzoeken om informatie met de mogelijkheid van herstel.

De informatiebeschikking heeft de volgende functies:

1. rechtsbescherming bieden;
2. exact duiden welke informatie gevraagd wordt;
3. uitleggen wat de rechtsgevolgen zijn van omkering en verzwaring van de bewijslast;
4. een moment van heroverweging bieden aan de inspecteur en de bevrage.

Wanneer de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, kan de inspecteur (overeenkomstig het oude regime) de aanslag naar een geschat bedrag vaststellen. In

bezwaar en beroep (in de procedure tegen de aanslag) geldt dan, ook weer overeenkomstig het oude regime, ingevolge art. 25, lid 3, en art. 27e AWR de omkering en verzwaring van de bewijslast. Is de informatiebeschikking eenmaal onherroepelijk dan heeft de belastingplichtige in de procedure over de belastingaanslag niet langer de mogelijkheid om alsnog aan de verplichting te voldoen. Wel blijft uiteraard de mogelijkheid bestaan om tegenbewijs te leveren en te 'doen blijken' dat de belastingaanslag tot een onjuist bedrag is vastgesteld.

Onder de wet-Dezentjé is verder ongewijzigd gebleven dat de omkering en verzwaring van de bewijslast zicht tot de volledige aanslag uitstrekt. Hoewel het, nu de informatiebeschikking specifiek moet duiden op welke onderwerpen de informatie opvraag zich richt, mogelijk was geweest dat de 'omkering' zich zou beperken tot die specifieke onderwerpen is daar door de wetgever niet voor gekozen. De omkering en verzwaring van de bewijslast strekt zich ook uit, overeenkomstig de oude regeling, over onderdelen van de aanslag waarover geen inlichtingen zijn gevraagd of met betrekking waartoe anderszins niet aan de verplichtingen is voldaan. De reden hiervoor, aldus de indieners, is dat er naast vragen over specifieke onderwerpen evenzeer vragen voorkomen met een meer algemene strekking. Deze dienen er bijvoorbeeld toe om een eerste indruk te vormen, zodat vervolgens meer specifieke vragen kunnen worden gesteld. De indieners houden om deze reden vast aan de oude regeling.^{28 29}

Formele en materiële gebreken in de administratie

In de jurisprudentie worden gebreken in de administratie wel onderscheiden in formele en materiële gebreken. Van formele gebreken is sprake in situaties waarin bepaalde primaire bescheiden niet bewaard zijn gebleven, bijvoorbeeld de primaire afleverbonnen in een handelsbedrijf, of de keukenbonnen in een restaurant. Art. 52 AWR ziet in beginsel op situaties waarin sprake is van een formeel gebrek. De verplichtingen ex artikel 52 AWR kunnen echter ook in *materiële* zin niet worden nagekomen. Hier betreft het zaken als niet-geboekte omzet, een te laag brutowinstpercentage, negatieve kassen of andere geconstateerde gebreken in de administratie die de materialiteit betreffen.

In geval van zwaarwegende materiële gebreken kan de Belastingdienst twee redeneringen volgen om tot omkering en verzwaring van de bewijslast te komen. De inspecteur kan stellen dat sprake is van een verzuim ingevolge art. 52 AWR, maar ook dat niet voldaan is aan de verplichting tot het doen van de vereiste aangifte. Onder de wet-Dezentjé is dit onderscheid relevant omdat voor de omkering en verzwaring van de bewijslast in geval van een niet-vereiste aangifte geen informatiebeschikking vereist is, terwijl in geval van een verzuim ingevolge art. 52 wel een informatiebeschikking vereist is om tot omkering en verzwaring van de bewijslast te kunnen komen. Indien sprake is van het niet doen van de vereiste aangifte dan blijft de regeling overeenkomstig het oude regime inzake omkering en verzwaring van de bewijslast geldend, ook de oude jurisprudentie blijft dan onverkort van kracht.³⁰

²⁸ Kamerstukken II 2009/10, 30645, 15, p. 2.

²⁹ Handelingen II 2009/10, 100, p. 8085.

³⁰ Kamerstukken II, 2008/09, 30645, 14, p. 12.

3.2.1 Nieuw artikel 52a AWR: vaststelling informatiebeschikking

De informatiebeschikking kreeg zijn beslag in wijziging van de artikelen 25, 27e AWR, daarnaast werd een nieuw artikel ingevoegd; art. 52a AWR.³¹ Dit laatste artikel beschrijft de procedure voor het nemen van de informatiebeschikking.

In art. 52a, lid 1, AWR is bepaald dat indien met betrekking tot een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking – kort gezegd – niet (volledig) wordt voldaan aan de informatie- of administratieverplichtingen ten behoeve van de eigen belastingplicht of inhoudingsplicht de inspecteur dit verzuim kan vaststellen bij voor bezwaar vatbare beschikking (informatiebeschikking). Opmerkelijk is dat het (oorspronkelijke en gewijzigde) wetsontwerp *niets* vermeldt over het niet-nakomen van de administratieverplichting van art. 52 AWR. De indieners stellen dan ook dat de huidige praktijk wordt voortgezet en dat de *omvang* van de administratieverplichtingen niet voor bezwaar en beroep vatbaar wordt.³² Art. 52 AWR wordt echter wel (expliciet) genoemd in art. 52a AWR, waardoor vanuit de wettelijke systematiek voortvloeit dat de informatiebeschikking, en daarmee de mogelijkheid van bezwaar en beroep, ook geldt voor geconstateerde verzuimen ingevolge art. 52 AWR. De Hoge Raad heeft dit standpunt bevestigd.³³

Met dit nieuwe artikel 52a AWR is de situatie ontstaan dat de inspecteur eerst op de gangbare wijze om informatie verzoekt. Daarover zal vervolgens een discussie kunnen ontstaan tussen de belanghebbende en de inspecteur. Indien en voor zover er naar het oordeel van de inspecteur onvoldoende medewerking wordt verleend zal de inspecteur een informatiebeschikking kunnen nemen. Dit betreft een voor bezwaar vatbare beschikking. Is bevraagde het niet eens met de informatiebeschikking dan kan daartegen dus in bezwaar worden gekomen. Bij afwijzing van het bezwaar kan tegen de uitspraak op bezwaar beroep aangetekend worden bij de rechter, en daarna staan eventueel de mogelijkheid van hoger beroep en cassatie open.

Verlenging termijnen

Art. 52a, lid 2, AWR bepaalt – kort gezegd – dat de termijn voor vaststelling van een belastingaanslag of het nemen van een beschikking wordt verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de informatiebeschikking en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan of wordt vernietigd. De reden hiervoor is dat in de totstandkoming van wet-Dezentjé is voorzien dat de bezwaar- en (hoger) beroepsprocedure voor de informatiebeschikking geruime tijd in beslag zal nemen. Verlenging van de termijn is van belang omdat er geen aanslag op kan worden gelegd zolang de informatiebeschikking niet onherroepelijk is geworden (of vernietigd).

³¹ De voor de wet-Dezentjé relevante artikelen van de AWR zijn opgenomen in de bijlage.

³² Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14, p. 8.

³³ ECLI: NL:HR:2015:2987

*Onherroepelijke informatiebeschikking*³⁴

Zoals hierboven is opgemerkt is in art. 52a, lid 3, AWR, de bepaling opgenomen dat indien de inspecteur een belastingaanslag vaststelt of een beschikking neemt voordat de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, de informatiebeschikking vervalt. De omkering en verzwaring van de bewijslast kunnen dan ten aanzien van die belastingaanslag of beschikking niet meer intreden. Deze bepaling voorkomt dat de omkering en verzwaring van de bewijslast wordt toegepast op de belastingaanslag of beschikking voordat de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden. De belanghebbende kan dus niet achteraf, in de procedure over de belastingaanslag of beschikking, voor het eerst worden geconfronteerd met het feit dat hij niet aan zijn informatieverplichtingen heeft voldaan en dat om die reden omkering en verzwaring van de bewijslast intreedt.³⁵

Civiele route

In art. 52a, lid 4, AWR is uitdrukkelijk opgenomen dat de inspecteur zich kan wenden tot de burgerlijke rechter om nakoming van een verplichting in bepaalde gevallen met behulp van een dwangsom af te dwingen. Naar het oordeel van de wetgever blijft voor de inspecteur de kort-geding-procedure voor de burgerlijke rechter onmisbaar in bijzondere gevallen, namelijk wanneer iedere medewerking wordt geweigerd. Het opnemen van deze bepaling beoogt zeker te stellen dat de wet-Dezentjé niets verandert aan de bestaande mogelijkheden die dit middel voor de Belastingdienst biedt.³⁶

3.2.2 Wijziging art. 25 en 27e AWR

De hierboven beschreven wijzigingen in het regime rond de omkering en verzwaring van de bewijslast zijn vastgelegd in de art. 25 en 27e AWR.

Deze artikelen regelen de omkering en verzwaring van de bewijslast bij het niet doen van de vereiste aangifte of het niet (volledig) voldoen aan de informatie- of administratieverplichtingen. Met de inwerkingtreding van de wet-Dezentjé zijn enkele belangrijke wijzigingen in deze artikelen aangebracht.

In art. 25 AWR is de volgende tekstuele wijziging aangebracht: "*niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52, alsmede aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen,*" wordt vervangen door "*sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid,*". Met deze tekstuele wijziging wordt bereikt dat voortaan nog slechts omkering en verzwaring van de bewijslast bij bezwaar intreedt als er sprake is van een niet-vereiste aangifte, of van een onherroepelijke informatiebeschikking.

³⁴ Een informatiebeschikking is onherroepelijk als deze door belanghebbende niet meer in rechte kan worden bestreden. Een uitspraak is onherroepelijk als de rechtzoekende geen beroep of cassatie meer kan instellen, bijvoorbeeld omdat de termijn waarbinnen men beroep moet instellen verlopen is. De zaak is dan helemaal afgedaan.

³⁵ Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14, p.11

³⁶ Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14, p.11

Voor beroep is een soortgelijke bepaling opgenomen. In art. 27e AWR is de volgende tekstuele wijziging aangebracht: *"niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52, alsmede aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, voorzover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen"*, wordt vervangen door *"sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid."*

Hersteltermijn

Daarnaast is in art. 27e een nieuw lid ingevoegd met de volgende bepaling: *"Indien de rechtbank het beroep tegen een in artikel 52a, eerste lid, bedoelde informatiebeschikking ongegrond verklaart, stelt de rechtbank een nieuwe termijn voor het voldoen aan de in die beschikking bedoelde verplichtingen, in situaties waarin daar nog gevolg aan kan worden gegeven, tenzij sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht."* Anders dan art. 25 AWR voor bezwaar³⁷, bepaalt art 27e AWR dat de rechtbank een nieuwe termijn stelt voor het (alsnog) voldoen aan de informatie- of administratieverplichting wanneer daartoe nog de mogelijkheid bestaat. Tenzij er sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van het procesrecht.

Art. 27h AWR bepaalt dat artikel 27e AWR van overeenkomstige toepassing is in hoger beroep.³⁸ Art. 28, lid 6, AWR kent een dergelijke overeenkomstige toepassing niet voor het beroep in cassatie bij de Hoge Raad. Indien de cassatierechter het beroep van belastingplichtige tegen een informatiebeschikking ongegrond verklaart bestaat er derhalve geen wettelijke grond voor het stellen van een nieuwe termijn waarbinnen alsnog kan worden voldaan aan de informatieverplichting.³⁹

3.2.3 Wijzigingen in overige wetten

Zoals in de inleiding is opgemerkt zijn naast de AWR ook enkele wijzigingen doorgevoerd in overige wetten. Het betreft afgeleide wijzigingen in de Algemene douanewet, de Invorderingswet 1990, de Wet waardering onroerende zaken en de Algemene wet bestuursrecht die slechts beogen aan te geven of de informatiebeschikking en de kostenvergoedingsbeschikking al dan niet gelden voor deze overige wetten. Voor dit evaluatieonderzoek zijn deze wijzigingen in de overige wetten nauwelijks interessant en

³⁷ De indieners menen dat het wetsvoorstel voldoende ruimte biedt aan de inspecteur om tijdens of voorafgaand aan de bezwaarfase tot overeenstemming te komen met belastingplichtige: "Naar ons oordeel biedt dit wetsvoorstel daarvoor zeker de ruimte, want wanneer de belastingplichtige een vraag van de inspecteur onbeantwoord laat, kan deze ervoor kiezen, de belastingplichtige er eerst gewoon informeel aan te herinneren dat hij die informatieverplichting heeft. Het ligt voor de hand dat de inspecteur daarbij uitlegt waarom dat van belang is en uit welke hoofde hij recht heeft op antwoord. Er is dan ook nog volop ruimte voor dialoog, zoals die gelukkig steeds vaker tussen inspecteur en belastingplichtige ontstaat voorafgaand aan zo'n officiële beroep- en bezwaarfase. Ook als het tot een bezwaarfase komt, kan de inspecteur altijd nog een soort time out creëren, waarbinnen men kan proberen, elkaar in onderling overleg te vinden" (Handelingen II 2009/10, 100, p. 8077).

³⁸ Zie bijvoorbeeld ECLI:NL:GHARL:2014:5533, overweging 4.14uli 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:5533, overweging 4.14.

³⁹ Zie echter bijvoorbeeld ECLI:NL:HR:2015, in vervolg op 73ECLI:NL:GHARL:2014:4211, waarin de HR overweegt: "Aangezien de middelen niet tot vernietiging van de bestreden uitspraak kunnen leiden, moet het beroep in cassatie worden verworpen en dient met overeenkomstige toepassing van artikel 27e, lid 2, AWR een nadere termijn te worden gesteld."

om die reden zal er hier verder geen aandacht aan worden besteed. Voor de volledigheid zijn echter in bijlage 3 de wijzigingen in de overige wetten opgenomen.

3.3 De kostenvergoedingsbeschikking binnen de AWR

De kostenvergoedingsbeschikking is geregeld in een tweetal artikelen in de AWR. Aan artikel 52 AWR is een zevende lid toegevoegd waarin de mogelijkheid van een kostenvergoedingsbeschikking wordt geopend voor administratieplichtigen ten aanzien van verplichtingen voor de eigen belastingheffing. Art. 52, lid 7, AWR ziet op de omvang van de administratieverplichtingen. De bepaling betreft niet de verplichting om een administratie te voeren, welke rechtstreeks uit de wet voortvloeit ingevolge art. 52, lid 1, AWR. Art. 52, lid 7, AWR richt zich op gevallen waarin de inspecteur nieuwe, aanvullende eisen stelt aan de administratieplichtige op grond van de administratieverplichting van artikel 52, eerste lid, van de AWR.⁴⁰ De inspecteur kan zich bijvoorbeeld naar aanleiding van een boekenonderzoek op het standpunt stellen dat stukken moeten worden bewaard die voorheen niet werden bewaard of dat informatie op een andere wijze moet worden gearchiveerd. Voor deze gevallen is met de wet-Dezentjé een rechtsingang gecreëerd. Als een administratieplichtige het niet eens is met een dergelijke verplichting, kan hij een verzoek doen om vergoeding van de kosten die zijn gemaakt vanwege het nakomen van een ten onrechte opgelegde verplichting. De inspecteur beslist op dit verzoek bij voor bezwaar (en beroep) vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe indien de verplichting achteraf beschouwd inderdaad onrechtmatig is opgelegd. Een verplichting is onrechtmatig opgelegd als deze handeling niet overeenstemt met de geldende rechtsregels of rechtsbeginselen.

Aan art. 53 AWR is een vijfde lid toegevoegd waarin een soortgelijke rechtsingang gecreëerd voor gevallen van informatieverstrekking die de belastingheffing van derden betreft ingevolge art. 53, lid 1, letter a, AWR. Ook voor deze gevallen wordt de mogelijkheid van een kostenvergoedingsbeschikking in het leven geroepen. In gevallen waarin de inspecteur aan een administratieplichtige informatie vraagt ten behoeve van de belastingheffing van een derde is deze ingevolge art. 53, lid 1, AWR verplicht deze informatie te verstrekken.⁴¹ Is de administratieplichtige echter van mening dat de inspecteur deze informatie ten onrechte heeft gevraagd, dan kan hij achteraf verzoeken om een kostenvergoeding. De inspecteur beslist op dit verzoek bij voor bezwaar (en beroep) vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe indien de verplichting achteraf beschouwd inderdaad onrechtmatig is opgelegd. Een verplichting is onrechtmatig opgelegd als deze handeling niet overeenstemt met de geldende rechtsregels of rechtsbeginselen.

⁴⁰ Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14, p. 8.

⁴¹ Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14, p. 12.

4 Gebruik en toepassing van de wet

In dit hoofdstuk staat het gebruik van de wet centraal. In de eerste paragraaf (4.1) gaan we in op het aantal beschikkingen dat door de Belastingdienst is afgegeven in de periode juli 2011-september 2015 (in het kader van wet-Dezentjé). Een knelpunt is dat in de informatiesystemen van de Belastingdienst geen selectie kan worden gemaakt van deze werkstroom, er is dus geen centrale registratie beschikbaar met betrekking tot de informatie- en kostenvergoedingsbeschikking. We schatten de aantallen daarom op basis van door de Belastingdienst verstrekte gegevens en beelden uit gesprekken met betrokken ambtenaren. Aansluitend (paragraaf 4.2) geven we een cijfermatig overzicht van het aantal zaken in (hoger) beroep met betrekking tot de informatiebeschikking, de achtergrond van deze zaken en de doorlooptijd. In paragraaf 4.3 gaan we vervolgens in op de aard van de beslissing in (hoger) beroep en de onderliggende materiële en formele overwegingen. In deze paragraaf beschouwen we ook de hersteltermijn: het aantal zaken waarin de rechter een hersteltermijn verleent om alsnog aan opgelegde verplichtingen te kunnen voldoen en de duur van die termijn. In paragraaf 4.4 bespreken we overige bevindingen en openstaande vragen. In de laatste paragraaf (4.5) vergelijken we de bevindingen tenslotte met de verwachtingen ten aanzien van het gebruik en de toepassing van de wet.

4.1 Aantal en achtergrond van afgegeven beschikkingen

Bij de vaco's formeel recht, de bezwaren- en de beroepenadministratie zijn gegevens opgevraagd met betrekking tot de beschikkingen die op grond van de wet-Dezentjé zijn afgegeven. Volgens de verstrekte gegevens zijn er 870 informatiebeschikkingen afgegeven in de periode juli 2011-september 2015. Uit gesprekken met ambtenaren blijkt dat daarnaast tussen de 1500 en 2100 beschikkingen afgegeven zijn in het kader van teams met een specifieke taak- of projectopdracht (Heerlen Buitenland, waaronder CIBA; TRAFI-team; CCB; Project Vermogen in het Buitenland). In totaal zijn er in de betreffende periode dus naar schatting maximaal 3000 informatiebeschikkingen afgegeven. Kostenvergoedingsbeschikkingen zijn in voornoemde periode niet afgegeven.

Het grootste deel van de beschikkingen is afgegeven in het kader van het Project Vermogen in het Buitenland (naar schatting tussen de 1200 en 1800 beschikkingen). Het betreft belastingplichtigen van wie het vermoeden bestaat dat zij vermogen betrekking hebbend op een buitenlandse rekening (bijvoorbeeld de KBLux-bank⁴²) aan het zicht van de Belastingdienst proberen te onttrekken. Naast deze categorie zijn met name informatiebeschikkingen afgegeven in het segment MKB; een klein deel van de beschikkingen had betrekking op het segment Groot-O.⁴³ Uit gesprekken met ambtenaren blijkt dat informatiebeschikkingen in het MKB vooral zijn afgegeven op basis

⁴² Kredietbank Luxembourg.

⁴³ Van 785 informatiebeschikkingen uit de opgave van de Belastingdienst was bekend op welk segment ze betrekking hadden: het merendeel werd afgegeven in het MKB (minimaal 764); minimaal 21 beschikkingen hadden betrekking op het segment GO. Van 106 beschikkingen was onbekend op welk segment ze betrekking hadden.

van de administratie- en bewaarverplichtingen van Artikel 52 AWR. Bij controle blijkt dat de administratie gebreken vertoont. De gegevens over bezwaar liepen te ver uiteen om een inschatting te kunnen maken van het aantal bezwaarschriften dat de Belastingdienst ontving.

4.2 Aantal, achtergrond en doorlooptijd van zaken in (hoger) beroep

Bij de Raad voor de Rechtspraak is opgevraagd hoeveel zaken (beroep en hoger beroep) er met betrekking tot de informatiebeschikking zijn behandeld. Uit de opgave van de Raad voor de Rechtspraak blijkt dat er 720 zaken in beroep en hoger beroep zijn behandeld in de periode juli 2011-januari 2016. In deze periode zijn 18 uitspraken door de Hoge Raad gedaan. In een relatief groot deel van de zaken (300 zaken) vormde de rechter zich geen inhoudelijk oordeel; deze zaken zijn niet gepubliceerd.⁴⁴ Daarnaast is in een aantal gevallen het beroep bij meerdere instanties behandeld.⁴⁵ Ook is, ter zake van hetzelfde feit, in een aantal gevallen voor meerdere jaren of voor meerdere vennoten of echtgenoten een beschikking afgegeven.⁴⁶ Uiteindelijk kwamen we op een verwacht aantal van 159 gepubliceerde uitspraken. Op rechtspraak.nl hebben we 132 uitspraken gevonden, inclusief cassatiezaken.⁴⁷ Deze zaken geven naar ons idee een representatief beeld van de zaken die in voornoemde periode met betrekking tot de informatiebeschikking werden behandeld.

Uit de analyse van de 132 uitspraken blijkt dat 74 zaken (56%) betrekking had op het segment 'particulieren'; 46 zaken (35%) had betrekking op het MKB.⁴⁸ Bij 12 zaken (9%) was onduidelijk welk segment het betrof. Het grootste deel van de zaken, namelijk 96 zaken (73%), betrof een geschil inzake de informatieplicht van art. 47 AWR; deze geschillen hadden vrijwel allemaal betrekking op vermeende spaarrekeningen in het buitenland of fiscale constructies in buitenlandverhoudingen. Een kleiner deel (17 zaken, 13%) betrof een geschil inzake de administratieplicht van art. 52 AWR; 11 zaken (8%) hadden betrekking op zowel de informatie- als de administratieplicht. Bij een klein aantal zaken (8 zaken, 6%) kon niet uit de uitspraak worden afgeleid welk artikel de zaak betrof, bijvoorbeeld omdat de rechter oordeelde dat er geen sprake was van een informatiebeschikking.

In Tabel 3 is de doorlooptijd in maanden weergegeven vanaf afgifte van de informatiebeschikking tot de uitspraak van de Rechtbank, het Hof en de Hoge Raad. De doorlooptijd is berekend op basis van de jurisprudentie. Uit de tabel blijkt dat het in het merendeel van de zaken minimaal een jaar duurde voordat de rechter bij een rechtbank een uitspraak deed (vanaf afgifte van de informatiebeschikking); in zaken waarin hoger

⁴⁴ Deze niet-gepubliceerde zaken betreffen onder meer afwijzingen van verzoeken zonder zitting, zaken die zijn ingetrokken ter of na de zitting of doorverwijzingen naar het bevoegde gezag.

⁴⁵ In de analyse is in beginsel alleen de uitspraak van de hoogste instantie betrokken.

⁴⁶ In dergelijke gevallen wordt slechts één zaak gepubliceerd.

⁴⁷ Het verschil tussen 159 en 132 zaken kan waarschijnlijk grotendeels worden verklaard doordat we niet altijd konden bepalen welke zaken eenzelfde geschil betreffen, bijvoorbeeld doordat beide echtgenoten onder eigen naam procederen. Mogelijk is ook dat een zaak om andere dan de hierboven genoemde redenen niet werd gepubliceerd.

⁴⁸ De jurisprudentie is geraadpleegd via de website www.rechtspraak.nl in de periode oktober 2015-januari 2016.

beroep werd aangetekend duurde het in de meeste gevallen minimaal twee jaar voordat de zaak door het Gerechtshof werd behandeld.

Tabel 3. Doorlooptijd in maanden vanaf afgifte van de beschikking tot aan uitspraak door de Rechtbank, het Hof en de Hoge Raad.

Maanden	Rechtbank	Hof	Hoge Raad
0-12	23	3	-
12-24	37	10	
24-36	5	24	5
>36	-	2	5
N.v.t.	4	7	7
Totaal	69	46	17

N.v.t: in deze gevallen is er wel een uitspraak geweest maar is er formeel gezien geen sprake van een informatiebeschikking, bijvoorbeeld omdat de inspecteur niet heeft voldaan aan de vereisten van een informatiebeschikking, of vanwege het opleggen van een aanslag de informatiebeschikking is vervallen.

4.3 Uitspraken van de rechter in (hoger) beroep

Bij de toetsing van de informatiebeschikking beoordeelt de rechter enerzijds of belastingplichtige voldaan heeft aan de vereisten van art. 47 en/of 52 AWR, anderzijds toetst hij of de inspecteur heeft voldaan aan de eisen die gesteld zijn in art. 52a AWR. Daarnaast toetst de rechter de informatiebeschikking aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Daarbij is ook de vraag aan de orde of de inspecteur aannemelijk kan maken dat hij een redelijk heffingsbelang heeft bij de kennisneming van de door hem gevraagde inlichtingen. In lijn met BNB 2003/268 is het voldoende dat de inspecteur zich in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de door hem gevraagde informatie van belang kan zijn voor het opleggen van de aanslag, daarvoor is een redelijk vermoeden bij de inspecteur voldoende. In BNB 2013/255 is geoordeeld dat dit ook geldt voor geschillen over een 'KB-Lux' rekening (Kredietbank Luxemburg). Ook in deze gevallen mag de inspecteur gegevens opvragen op basis van een vermoeden en is belastingplichtige op grond van art. 47 AWR verplicht de gevraagde gegevens te leveren. Indien de rechter van mening is dat de belastingplichtige heeft voldaan aan de informatieplicht zoals gesteld in de artikelen 47 en/of 52 van de AWR, of als de inspecteur niet heeft voldaan aan de eisen van artikel 52a van de AWR of in strijd handelt met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur dan beoordeelt de rechter de informatiebeschikking als niet rechtmatig.

4.3.1 Aard van de beslissing in (hoger) beroep en onderliggende overwegingen

Uit de jurisprudentie-analyse blijkt dat in de meerderheid van de gepubliceerde zaken, 80 zaken (60%), werd geoordeeld dat de informatiebeschikking rechtmatig was genomen; de belastingplichtige werd in die zaken dus *niet* in het gelijk gesteld. In een kleiner deel van de zaken, 30 gevallen (23%), werd belastingplichtige in het gelijk gesteld; in 10 zaken (8%) werd belastingplichtige deels in het gelijk gesteld. In de resterende 12 zaken (9%) werd het (hoger) beroep niet ontvankelijk verklaard. Niet-ontvankelijkheid aan de

kant van de inspecteur deed zich met name voor in de gevallen waarin de aanslag al was opgelegd voor het onherroepelijk worden van de informatiebeschikking. Niet-ontvankelijkheid aan de kant van de belastingplichtige lag veelal aan het onjuist bezwaar maken of het aantekenen van (hoger) beroep tegen een uitspraak op bezwaar die werd gedaan vóór 1 juli 2011.

Aan de meerderheid van de uitspraken waarin de rechter oordeelde dat de informatiebeschikking rechtmatig was, lagen inhoudelijke overwegingen ten grondslag. In een kleiner deel van deze uitspraken oordeelde de rechter op grond van formele overwegingen. Formele overwegingen hadden vooral betrekking op het op een onjuiste manier aantekenen van bezwaar, bijvoorbeeld via e-mail, of een bezwaar gericht tegen een reeds onherroepelijk geworden informatiebeschikking. Inhoudelijke overwegingen betroffen de rechtmatigheid van de beschikking. In een aantal zaken stelde de rechter vast dat de informatiebeschikking terecht genomen was door de inspecteur omdat belastingplichtige niet (volledig) voldaan had aan de verplichtingen ingevolge art. 47 en/of 52 AWR. In andere zaken oordeelde de rechter dat de inspecteur voldoende aannemelijk kon maken dat er sprake was van een redelijk heffingsbelang. Interessant in dit verband is de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch op 23 juli 2013⁴⁹ waarin werd geoordeeld dat de gevolgen die belastingplichtigen ondervinden met betrekking tot de keuzes die ze maken als het gaat om de informatie- of administratieplicht door belastingplichtigen zelf gedragen moeten worden. De informatieplicht die voortvloeit uit de artikelen 47 en 52 van de AWR wordt als een zorgplicht van de belastingplichtige gezien.

Zoals hierboven reeds is opgemerkt werd belastingplichtige in ongeveer een derde van de gepubliceerde zaken (deels) in het gelijk gesteld (40 zaken, 30%). Uit de jurisprudentie-analyse blijkt dat hier met name formele overwegingen aan ten grondslag liggen (24 zaken). In deze gevallen voldeed de informatiebeschikking niet aan de formele eisen die daaraan gesteld worden, was de informatiebeschikking vervallen of werd er een aanslag opgelegd zonder dat de informatiebeschikking onherroepelijk was geworden.⁵⁰ Door het ontbreken van overgangsrecht ontstonden er in de overgangsfase direct na invoering van de wet onduidelijkheden over de werking van de wet-Dezentjé. Als gevolg van die onduidelijkheid werden door de Belastingdienst op formele punten fouten gemaakt.

In de resterende 16 zaken werd belastingplichtige (deels) in het gelijk gesteld op basis van inhoudelijke gronden (materiële overwegingen). Dit zijn de gevallen waarin de wet-Dezentjé (daadwerkelijk) materiële betekenis had in concrete geschillen. Uiteenlopende materiële overwegingen lagen ten grondslag aan het besluit belastingplichtige (deels) in het gelijk te stellen: In 7 gevallen kon de belastingplichtige niet als medegerechtigd worden aangemerkt van een (buitenlandse) bankrekening, beschikte belastingplichtige niet over de gevraagde informatie, of oordeelde de rechter dat alle opgevraagde informatie was verstrekt door belastingplichtige. In 6 gevallen oordeelde de rechter dat

⁴⁹ ECLI:NL:GHSHE:2013:3380

⁵⁰ De Hoge Raad heeft in BNB 2016/2, ECLI:NL:HR:2015:2795, geoordeeld dat "het niet-nakomen van de administratieve verplichtingen alleen kan leiden tot omkering en verzwaring van de bewijslast als een ter zake door de Inspecteur gegeven informatiebeschikking onherroepelijk is geworden"

de inspecteur tekort was geschoten in de eigen onderzoeksplicht, of dat hij zaken onvoldoende aannemelijk kon maken. In 3 gevallen nam de inspecteur naar het oordeel van de rechter, afgewogen tegen de specifieke situatie, een onevenredig standpunt in; in één geval hield de inspecteur naar het oordeel van de rechter onvoldoende rekening met de psychische en fysieke toestand van belastingplichtige; in een ander geval oordeelde de rechter dat de 'sanctie' van omkering en verzwaring van de bewijslast te zwaar was in verhouding tot de gebreken; tot slot oordeelde de rechter in één geval dat de inspecteur handelde in strijd met het evenredigheidsbeginsel.⁵¹ Dit laatste geval betrof Rechtbank Noord- Nederland, 23 april 2015.⁵² In deze zaak eiste de inspecteur dat de mondelinge vragen ook mondeling en direct werden beantwoord. De rechtbank oordeelde dat de inspecteur niet voldoende rekening heeft gehouden met de belangen van de belastingplichtige (evenredigheidseis).

4.3.2 Hersteltermijn

Uit art. 27e AWR volgt dat de rechter de bevoegdheid heeft aan de belastingplichtige een nieuwe termijn te verlenen om alsnog de gevraagde informatie te verstrekken (herstelbaarheid), op het moment dat de rechter van oordeel is dat het informatieverzoek van de inspecteur gerechtvaardigd is (en belastingplichtige dus niet in het gelijk wordt gesteld). De rechter kan echter ook afzien van het stellen van een hersteltermijn, bijvoorbeeld als de rechter van mening is dat belastingplichtige een (kennelijk) onredelijk gebruik heeft gemaakt van het procesrecht. In de wet zijn geen aanwijzingen gegeven met betrekking tot de duur van de hersteltermijn.

Uit de jurisprudentie-analyse blijkt dat de rechter, wanneer sprake is van een (ontvankelijk) beroep inzake een informatiebeschikking, in beginsel een hersteltermijn stelt. In geval van hoger beroep of cassatie gebeurt dit veelal niet expliciet, maar we veronderstellen dat via de werking van art. 27h, lid 3, AWR de door de rechtbank gestelde hersteltermijn toepassing vindt na uitspraak van gerechtshof of Hoge Raad. In 22 gevallen werd geen hersteltermijn door de rechter gesteld; in 19 gevallen oordeelde de rechter dat er sprake was van onherstelbare gebreken in de administratie en dat het stellen van een termijn daarom geen zin had; in één geval oordeelde de rechter dat een hersteltermijn niet opportuun was vanwege de ontkennende houding van belastingplichtige; in één geval is onduidelijk waarom de rechter geen hersteltermijn heeft gesteld⁵³; in één geval tot slot werd geen nieuwe termijn verleend vanwege kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht.

De duur van de hersteltermijn (in geval deze werd verleend) varieerde van 2 weken tot 6 maanden. Redenen voor een bepaalde duur van de hersteltermijn werden niet aangegeven. Een termijn van 6 weken werd het vaakst vastgesteld.

⁵¹ Evenredigheidseis: De voor een belastingplichtige nadelige gevolgen van een besluit van de overheid mogen niet onevenredig zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen (art. 3:4 lid 2 Awb).

⁵² ECLI:NL:RBNNE:2015:2046

⁵³ ECLI:NL:RBSGR:2012:BY3479

4.4 Overige bevindingen en openstaande vragen

Door het ontbreken van overgangsrecht ontstonden er in de overgangsfase direct na invoering van de wet onduidelijkheden over de werking van de wet-Dezentjé. Via de jurisprudentie wordt nu geleidelijk aan helderheid geboden.

Onmiddellijke ingang informatiebeschikking

Uit het arrest van de Hoge Raad van 2 oktober 2015⁵⁴ blijkt dat de informatiebeschikking direct op 1 juli 2011 in werking treedt voor de gevallen waarin de uitspraak op bezwaar op 1 juli 2011 nog niet is gedaan. Tevens heeft de Hoge Raad gewezen op het feit dat, indien de inspecteur vóór 1 juli 2011 uitspraak op bezwaar heeft gedaan, er nog geen sprake kan zijn van een informatiebeschikking. Indien de wet strikt zou worden toegepast zou dit met zich meebrengen dat er in (hoger) beroep geen omkering en verzwaring van de bewijslast kan intreden. In dat verband heeft de Hoge Raad geoordeeld dat bij uitspraken op bezwaar vóór 1 juli 2011 getoetst moet worden of de inspecteur toentertijd kon uitgaan van het destijds geldende artikel 25 lid 3 letter b van de AWR. De eis van een informatiebeschikking, zoals gesteld in artikel 27e kan niet worden gesteld indien het (hoger) beroep is gericht tegen een uitspraak op bezwaar van vóór 1 juli 2011. Verder oordeelt de Hoge Raad in dit arrest dat voor omkering van de bewijslast in geval van het niet-naleven van de administratieplicht een onherroepelijke informatiebeschikking vereist is. De Hoge Raad overweegt dat, hoewel aan de parlementaire behandeling enige steun kan worden ontleend aan het standpunt dat de informatiebeschikking niet vereist is met betrekking tot niet-naleven van de administratieplicht, in overeenstemming met de bewoordingen van de wettekst ook in deze gevallen een informatiebeschikking vereist is.

Informatiebeschikking in bezwaarfase

Belangrijk is ook dat in (BNB 2016/4)⁵⁵ door de Hoge Raad geoordeeld is dat ook in de bezwaarfase een informatiebeschikking genomen kan worden mits dit niet in strijd is met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Daarnaast heeft de rechter bepaald dat er niet voor iedere aanslag een nieuwe beschikking hoeft te worden opgemaakt. De Rechtbank Noord-Nederland heeft geoordeeld op 22 mei 2014 dat één informatiebeschikking op meerdere aanslagen mag zien.⁵⁶

Civiele rechter

Uit de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch op 26 augustus 2014 blijkt dat de inspecteur via de civiele rechter het leveren van informatie belastingplichtige kan afdwingen.⁵⁷ In geval de belastingdienst bij de civiele rechter in het gelijk wordt gesteld kan belastingplichtige een dwangsom worden opgelegd bij niet-voldoen aan de informatieplicht. De omkering en verzwaring van de bewijslast kan echter niet via de civiele rechter worden bereikt.

⁵⁴ ECLI:NL:HR:2015:2795

⁵⁵ ECLI:NL:HR:2015:2895

⁵⁶ ECLI:NL:RBNNE:2014:2791

⁵⁷ ECLI:NL:GHSHE:2014:2981

Openstaande vraag

Met betrekking tot het proportionaliteits- en evenredigheidsbeginsel toetst de rechter enkel aan deze beginselen in geval strijd met het beginsel gesteld wordt door partijen. Hof 's-Hertogenbosch, 23 juli 2013, oordeelt dat niet in de procedure over de informatiebeschikking maar in de procedure over de naheffingsaanslag of navorderingsaanslag dient te worden beoordeeld of de inspecteur heeft gehandeld in strijd met het evenredigheids- en proportionaliteitsbeginsel en of de 'sanctie' omkering en verzwaring van de bewijslast binnen de grenzen van de redelijkheid valt.⁵⁸ Het Hof doet in dit geval dus geen inhoudelijke uitspraak over deze beginselen met betrekking tot de informatiebeschikking maar verwijst daarvoor naar de rechter die de procedure over de aanslag behandelt. De beoordeling of een rechtmatige informatiebeschikking dient te leiden tot omkering van de bewijslast laat het Hof daarmee over aan de rechter in de procedure over de aanslag.

Hof Amsterdam, 28 mei 2015, gaat daarentegen wel inhoudelijk in op de proportionaliteit van de omkering en verzwaring van de bewijslast. Met verwijzing naar de parlementaire geschiedenis onderbouwt het Hof dat de omkering en verzwaring van de bewijslast behandeld dient te worden in de informatiebeschikkingsprocedure.⁵⁹ Hof 's-Hertogenbosch en Hof Amsterdam verschillen hierin dus van mening. Of de omkering en verzwaring van de bewijslast nu in de informatiebeschikkingsprocedure of de aanslag procedure moet worden behandeld is onduidelijk. De Hoge Raad heeft zich hierover nog niet uitgesproken.

4.5 Conclusie: veronderstellingen vergeleken met de praktijk

In dit hoofdstuk is het aantal informatie- en kostenvergoedingsbeschikkingen geschat op basis van door de Belastingdienst verstrekte gegevens en gesprekken met bij de uitvoering betrokken ambtenaren. Op basis van deze bronnen schatten we dat er in de periode juli 2011 – september 2015 maximaal 3000 informatiebeschikkingen zijn afgegeven. Het aantal beschikkingen is beperkt gebleven, zeker in vergelijking met de verwachtingen op basis van het wetsvoorstel oorspronkelijk voorlag.⁶⁰ Kostenvergoedingsbeschikkingen zijn in voornoemde periode niet afgegeven.

De veronderstelling van de initiatiefnemers was dat de informatiebeschikking met name ten goede zou komen aan kleine ondernemers. Door enkele Kamerleden werd echter de vrees geuit dat met name grote bedrijven zouden profiteren van de wet. Uit onze gegevens blijkt dat het grootste deel van de informatiebeschikkingen betrekking had op het segment particulieren, in het bijzonder vermeende zwartsparenders en gevallen van buitenlandconstructies (op grond van de informatieplicht van art. 47 AWR). Het merendeel van de overige informatiebeschikkingen betrof het segment MKB

⁵⁸ ECLI:NL:GHSHE:2013:3380

⁵⁹ ECLI:NL:GHAMS:2015:2650

⁶⁰ In dat voorstel konden belastingplichtigen om een informatiebeschikking vragen. De Raad voor de Rechtspraak verwachtte dat op basis van het oorspronkelijke voorstel ca. 14.000 verzoeken om een informatiebeschikking per jaar zouden worden ingediend. De regering kwam uit op 155.000 verzoeken om een informatiebeschikking per jaar en vreesde dat met dat aantal de druk op de uitvoeringstaak van de Belastingdienst te groot zou worden (Kamerstukken II 2007-2008, 30 645, nr. 12, p. 8 en p. 9).

(voornamelijk op grond van de administratieplicht van art. 52 AWR). Het aantal beschikkingen dat is afgegeven aan grote ondernemingen is zeer beperkt gebleven.

Van het aantal bezwaarschriften konden we geen schatting maken. Het aantal zaken (in hoger) beroep met betrekking tot de informatiebeschikking kon op basis van een opgave van de Raad voor de Rechtspraak worden vastgesteld op 720 (in de periode juli 2011-januari 2016). In dezelfde periode zijn 18 uitspraken door de Hoge Raad gedaan. Het aantal zaken blijft ver achter bij de veronderstelde 3500 extra procedures op jaarbasis.⁶¹ Het aantal gepubliceerde uitspraken c.q. geschillen in de betreffende periode is een stuk kleiner (132) maar geeft naar ons oordeel wel een representatief beeld van de zaken die in genoemde periode behandeld werden. Uit een analyse van de gepubliceerde zaken blijkt dat ruim de helft betrekking had op het segment particulieren (op grond van art. 47 AWR); dit sluit aan bij onze bevindingen met betrekking tot de genomen beschikkingen.

De centrale veronderstelling is dat de informatiebeschikking de rechtsbescherming van belastingplichtigen vergroot, onder andere doordat de rechtsgevolgen bekend zijn als niet aan het gevraagde in de informatiebeschikking wordt voldaan, tegen de beschikking bezwaar en beroep openstaat en aan belastingplichtige in beginsel een hersteltemijn kan worden verleend om alsnog aan de verplichtingen te voldoen (bij afwijzing van bezwaar of beroep). De veronderstelling was voorts dat de Belastingdienst als gevolg van invoering van de wet minder te vergaande verzoeken om informatie zou doen (zelfreinigend effect). Uit de jurisprudentie-analyse blijkt dat in de meerderheid van de gepubliceerde zaken werd geoordeeld dat de informatiebeschikking rechtmatig was genomen. In een beperkt aantal situaties werd belastingplichtige (deels) in het gelijk gesteld, aan die uitspraken lagen echter vooral formele overwegingen ten grondslag. In 16 gevallen werd belastingplichtige (deels) in het gelijk gesteld op basis van uiteenlopende inhoudelijke gronden (materiële overwegingen). In geen van deze gevallen was sprake van een zogenaamd 'rupsje nooit genoeg', in de zin dat de inspecteur disproportioneel veel informatie opvroeg. Het betrof gevallen waarin de inspecteur naar het oordeel van de rechter zijn informatieverzoek onvoldoende had afgestemd op de specifieke situatie.

Op basis van de analyse van de jurisprudentie kunnen we niet vaststellen of er sprake is van een zelfreinigend effect. De jurisprudentie-analyse geeft geen compleet beeld van het handelen van de Belastingdienst als het gaat om opvraag van informatie. Niet alle geschillen zullen voor de rechter komen en als geen informatiebeschikking is afgegeven is er geen mogelijkheid om beroep aan te tekenen. Ook geeft de jurisprudentie-analyse geen zicht op de situatie voorafgaand aan invoering van de wet-Dezentjé.

Tijdens de parlementaire behandeling van de wet werd de zorg geuit dat kwaadwillende belastingplichtigen de rechtsmiddelen zouden aangrijpen om het aanslagproces te vertragen en zodoende in staat zouden zijn middelen aan het zicht van de

⁶¹ In het wetsvoorstel zoals dat uiteindelijk is ingevoerd is het initiatief voor het nemen van een beschikking bij de inspecteur komen te liggen. De Belastingdienst ging ervan uit dat invoering van het gewijzigde voorstel zou leiden tot ca. 3500 extra procedures op jaarbasis: het geschatte aantal zaken waarin op dat moment jaarlijks omkering van de bewijslast functioneerde (Handelingen II, 100, p. 8086). Uit de tekst blijkt niet of hier bezwaar- of beroepsprocedures worden bedoeld

Belastingdienst te onttrekken. In de parlementaire behandeling sprak men in dit verband van 'traineren'. Als de rechter oordeelt dat belastingplichtige een (kennelijk) onredelijk gebruik heeft gemaakt van het procesrecht, zal hij geen hersteltermijn verlenen. Het niet-verlenen van een hersteltermijn is dus een aanwijzing voor mogelijk traineren door belastingplichtigen. Uit de jurisprudentie zijn geen aanwijzingen verkregen die erop wijzen dat belastingplichtigen (massaal) zouden 'traineren': in slechts één geval werd geen nieuwe termijn gestelde vanwege kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht.

5 Ervaringen met de wet: perspectief van belastingambtenaren

In dit hoofdstuk komen de praktijkervaringen van belastingambtenaren aan bod. De vraag is hoe medewerkers van de Belastingdienst in de praktijk uitvoering geven aan de wet-Dezentjé en hoe zij deze wet ervaren en waarderen. De onderzoeksresultaten in dit hoofdstuk zijn gebaseerd op focusgroepen en interviews met ambtenaren die betrokken zijn bij de uitvoering van de wet-Dezentjé. Voor de leesbaarheid wordt in de tekst niet steeds opgemerkt op welke bron de gegevens gebaseerd zijn. De indeling van het hoofdstuk sluit grotendeels aan bij de volgorde van topiclijsten voor interviews en focusgroepen. De eerste paragraaf gaat in op de voorlichting en hoe deze door respondenten is ervaren (5.1). Vervolgens komen de ervaringen in de verschillende fasen van de procedure aan bod, te weten de informatiebeschikking (5.2) en de bezwaar- en beroepsfase (5.3). Oordelen over doelbereik en signalen van neveneffecten worden in Paragraaf 5.4 beschreven. Ambtenaren doen ook suggesties voor aanpassing van de wetgeving op de terreinen waar de wet-Dezentjé in hun ogen niet functioneert; deze alternatieven komen aan bod in Paragraaf 5.5. In de laatste paragraaf wordt tenslotte de veronderstelde werkwijze van de wet vergeleken met de ervaringen van medewerkers in de praktijk.

5.1 Bekendheid met de wet

De wet-Dezentjé kan alleen als beoogd worden uitgevoerd wanneer betrokken medewerkers voldoende (toegang tot) kennis hebben over de wet. Voorlichting is in dat kader een belangrijke randvoorwaarde. Uit de gesprekken blijkt dat de voorlichting over de wet-Dezentjé na invoering van de wet op gang kwam: in de tweede helft van 2011-begin 2012. In die periode is onder andere de 'Handreiking wet-Dezentjé' verspreid en is men gestart met het informeren van medewerkers en het organiseren van voorlichtingsbijeenkomsten. Medewerkers zijn onder andere geïnformeerd via EP's⁶², nieuwsbrieven, de Beeldkrant, voorlichtingsrondjes langs teams en presentaties tijdens SIM-sessies⁶³. In de Handreiking is de juridische werking van de wet-Dezentjé uitgewerkt en zijn instructies en richtlijnen voor de uitvoering vastgelegd. Tevens zijn in de Handreiking voorbeelden van informatiebeschikkingen opgenomen. Uiteindelijk zijn medewerkers via meerdere kanalen en in verschillende gremia geïnformeerd over de wet.

Een knelpunt was dat de voorlichting met name inging op de informatiebeschikking bij het niet-nakomen van de informatieverplichtingen van artikel 47 AWR. Anders dan in het wetsontwerp, is de informatiebeschikking ook van toepassing op het vlak van de administratie- en bewaarverplichtingen van artikel 52 AWR. Een tijd lang was het de vraag hoe de informatiebeschikking in het geval van artikel 52 AWR eruit zou moeten zien. Inmiddels zijn de respondenten allemaal bekend met het doel van de wet en de rechtsmiddelen die eruit voortkomen. Men weet dat een informatiebeschikking een

⁶² 'Permanente Educatie'

⁶³ 'Samen op weg in MKB'

bestaansvereiste is voor de omkering van de bewijslast en men is op de hoogte van de mogelijkheid van bezwaar en beroep. Ook weet men dat aan belastingplichtigen in beroep nog een hersteltermijn kan worden verleend om alsnog aan de verplichtingen te voldoen. Voor het opstellen van de informatiebeschikking zijn inmiddels sjablonen beschikbaar die volgens respondenten bijdragen aan de kwaliteit van de beschikking. Op het moment van de interviews vindt er volgens respondenten nog steeds voorlichting en scholing plaatsvindt. Daarin is veel aandacht voor ontwikkelingen in de jurisprudentie.

5.2 Ervaringen in de uitvoering: de informatiebeschikking

Uit de focusgroepen en interviews blijkt dat de meeste respondenten ervaring hebben met de informatiebeschikking; geen van de respondenten heeft echter ervaring met de kostenvergoedingsbeschikking. De kostenvergoedingsbeschikking blijft hier dus buiten beschouwing.

5.2.1 Overwegingen voor het afgeven van een informatiebeschikking

Uit de gesprekken blijkt dat voordat een beschikking wordt afgegeven, eerst een verzoek om informatie wordt gedaan. Als belastingplichtige niet voldoet aan de verplichtingen door vragen niet, niet volledig of niet tijdig te beantwoorden, overweegt men een informatiebeschikking af te geven. Een aantal respondenten merkt op dat de informatiebeschikking doorgaans aan het eind van de controle wordt afgegeven (bij artikel 52 AWR); zij zien echter wel een tendens naar sneller afgeven van de beschikking, aan het begin van de controle zodra een gebrek wordt geconstateerd. Bij de keuze wel of geen beschikking af te geven wordt steeds de afweging gemaakt of omkering van de bewijslast nodig is om een correcte aanslag vast te kunnen stellen. Verschillende aspecten worden in de besluitvorming meegewogen:

- Licht de bewijslast al bij de belastingplichtige? Zo ja, dan is geen informatiebeschikking nodig en kan er gewoon een aanslag op worden gelegd.
- Kunnen (voorgenomen) correcties met de aanwezige informatie voldoende worden onderbouwd, ook in het geval van een rechtszaak? Met andere woorden: is de zaak zo sterk dat omkering van de bewijslast niet nodig is? Ook dan kan de aanslag gewoon worden opgelegd.
- Is het mogelijk om te stellen dat de vereiste aangifte niet is gedaan? Zo ja, dan kan de aanslag gewoon worden opgelegd. Voor omkering van de bewijslast is dan geen informatiebeschikking nodig.
- Doelmatigheid: hoe groot is het belang? Gaat het bijvoorbeeld bij een correctie om een relatief en absoluut groot bedrag? Enkele respondenten merken op dat daarbij ook een afweging wordt gemaakt op basis van de beschikbare capaciteit.
- Is het mogelijk om een compromis te sluiten (bijvoorbeeld in het geval van een kleine correctie)?
- Is de civiele procedure in kort geding een geschikter middel? Volgens respondenten is de civiele procedure meer geschikt wanneer duidelijk is dat de betrokkene de informatie toch niet verstrekt. Inmiddels heeft de Belastingdienst al meerdere keren een kort geding aangespannen tegen vermeende zwartsparenders, met name bij KBLux. Via deze procedures dwingt de Belastingdienst de

belastingplichtige op straffe van een dwangsom alsnog de informatieverplichtingen na te komen.⁶⁴ Een respondent merkt op dat belastingplichtigen soms alsnog informatie verstrekken als een civiele procedure wordt aangekondigd.

Voorname aspecten sluiten grotendeels aan bij het beslisschema voor het afgeven van een informatiebeschikking uit de Handreiking wet-Dezentjé. Alle respondenten stellen dat de informatiebeschikking de procedures enorm vertraagt, zowel in de kantoor- als in de veldtoetsing. Die vertraging wordt als een drempel ervaren. Men lijkt daarom in toenemende mate terughoudend te zijn met het afgeven van informatiebeschikkingen. Respondenten formeel recht adviseren de medewerkers eerst goed na te gaan of een informatiebeschikking nodig is voor de bewijspositie. De respondenten hebben weinig zicht op de gevallen waarin geen informatiebeschikking wordt afgegeven; in die gevallen vindt namelijk geen afstemming met formeel recht plaats.

5.2.2 Interne afstemming

Als een medewerker overweegt een informatiebeschikking af te geven dient hij vaktechnisch overleg te voeren met de Vaco formeel Recht en de Vaco toezicht of een daarvoor aangewezen collega. Uit de gesprekken blijkt dat dit overleg aanvankelijk niet overal structureel plaatsvond. Hoewel volgens respondenten niet met zekerheid te zeggen is of afstemming nu *altijd* plaatsvindt, hebben zij de indruk dat de meeste medewerkers de informatiebeschikking inmiddels wel voorleggen bij formeel recht. Soms is de teamleider daar ook bij betrokken; dat wisselt per regio. Afstemming met formeel recht is ook in het belang van de medewerker zelf, zo merkt een respondent formeel recht op: *'Zij willen die informatiebeschikking in stand houden. Ze willen ook dat er gewoon een goede informatiebeschikking de deur uitgaat. Als die niet langs formeel recht komt en het wordt niet beoordeeld, dan bestaat de kans dat de informatiebeschikking in bezwaar niet gehandhaafd kan worden. Dus de meeste komen wel langs.'* Als blijkt dat een medewerker zonder afstemming een informatiebeschikking heeft afgegeven, bijvoorbeeld doordat in de bezwaarfase fouten naar voren komen, dan wordt hij of zij daar informeel op aangesproken. Als een informatiebeschikking niet aan de orde is, omdat de inspecteur in de bezwaarfase zal stellen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, hoeft volgens de Handreiking geen overleg plaats te vinden.

5.2.3 Oordelen over de procedure en kwaliteit van de informatiebeschikking

Volgens respondenten formeel recht kwam het in de periode na invoering van de wet nog wel eens voor dat informatiebeschikkingen werden opgesteld in gevallen waarin een beschikking helemaal niet nodig was. Ook bleek uit controlerapporten dat een informatiebeschikking soms werd overgeslagen terwijl wel omkering van de bewijslast was gesteld. In het algemeen is het beeld dat de wet inmiddels meer geland is.

⁶⁴ Omdat het niet voldoen aan informatieverplichtingen ook een fiscaal delict is, is het mogelijk om ook een strafrechtelijke traject in te zetten parallel aan het traject van de informatiebeschikking. Een respondent van CCB geeft aan dat de FIOD hierin ondersteunt. Beide routes, de civielrechtelijke en de strafrechtelijke zijn volgens de betreffende respondent meer nadrukkelijk in zicht na de introductie van de informatiebeschikking.

Gevraagd naar de inhoud van informatiebeschikkingen merken respondenten op dat met name in het begin nog wel eens beschikkingen werden afgegeven die te weinig specifiek waren. Bij een bezwaarprocedure is dan niet vast te stellen of de gevraagde informatie verstrekt is. Volgens de respondenten gaat dat nu beter. Doordat er sjablonen zijn heeft er standaardisering plaatsgevonden. Dat betekent niet dat er op het moment van evaluatie geen fouten meer worden gemaakt. Een medewerker formeel recht merkt op: *'Zelfs nu vind ik nog af en toe zinnen waarvan ik vind dat is niet helemaal de bedoeling. Het zit niet helemaal tussen de oren.'* In reactie merkt een veldtoetser op: *'Er wordt zoveel over je uitgestort. Je pikt altijd je dingetjes op en als het dan op tafel komt dan zal je er wat mee moeten gaan doen.'* Over de tekst van de beschikking is ook discussie mogelijk omdat in de wet geen enkel vormvoorschrift wordt gegeven, aldus een respondent: *'Uit de wetsgeschiedenis kun je wel het een en ander afleiden: bijvoorbeeld dat vragen moeten worden herhaald. Maar is het dan voldoende om te verwijzen naar een eerdere brief waarin de vragen stonden of moet je ze opnieuw opnemen?'*

In de tussenevaluatie van de wet-Dezentjé is door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) aangegeven dat de inspecteur de informatiebeschikking aanwendt om termijnen te verlengen. Volgens respondenten wordt dat niet bewust gedaan maar is men soms genoodzaakt aan het einde van een termijn (aanslag, of beslistermijn bezwaar) een informatiebeschikking op te leggen omdat informatie die men opvraagt niet verstrekt wordt. Het beeld ontstaat zo dat men de termijnen probeert te verlengen en dat door de Belastingdienst oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van de informatiebeschikking. Een aantal respondenten merkt op dat het in dat kader belangrijk is om goed uit te leggen waarom de informatiebeschikking tegen het eind van de termijn is opgelegd.

5.2.4 Knelpunten met betrekking tot de informatiebeschikking

Uit de gesprekken blijken drie grotere knelpunten met betrekking tot de informatiebeschikking.

Als gevolg van onduidelijkheden in het wetsontwerp en het ontbreken van overgangsrecht was na invoering van de wet niet altijd helder in welke situatie een informatiebeschikking afgegeven diende te worden. Zo was bij invoering van de wet niet duidelijk dat de informatiebeschikking ook van toepassing is in het geval van niet-nagekomen administratie- en bewaarverplichtingen, terwijl daar in de parlementaire geschiedenis niets over vermeld is. Een veldtoetser merkt op: *'..En ik kan me nog herinneren dat het in het begin een beetje fout is gegaan. Dat wij toch het idee hadden dat als de administratie niet voldeed dat het voldoende was voor verzwaarde bewijslast. Terwijl we eigenlijk na 1 juli met de situatie zaten dat een informatiebeschikking afgegeven had moeten worden.'*⁶⁵

⁶⁵ In de Handreiking wet-Dezentjé werd al vermeld dat, hoewel dit niet uit de wetsgeschiedenis blijkt, uit de wettekst volgt dat de informatiebeschikking ook van toepassing is in het geval van niet nagekomen administratie- en bewaarverplichtingen. Dit komt overeen met het arrest van de Hoge Raad, ECLI:NL:HR:2015:2795, waarin de HR oordeelt dat de informatiebeschikking ook geldt voor de administratie- en bewaarplicht (artikel 52 AWR).

Ook ontstond er verwarring in lopende procedures. Een respondent formeel recht vertelt: *'Met het buitenlands vermogen project hebben we heel lang geworsteld. Moeten we dit nu nog wel doen? Dat waren aanslagen van 1994. Moet je in die fase nog de informatiebeschikking afgeven als je al in de bezwaarfase zat?'* Inmiddels is op basis van de jurisprudentie meer duidelijkheid ontstaan, hoewel respondenten nog steeds punten aandragen die vragen om opheldering.

Respondenten wijzen ook op knelpunten met betrekking tot artikel 52 AWR. Ten eerste merken respondenten op dat de informatiebeschikking op dit vlak niet werkt vanwege de aard van de problematiek van de administratieplicht (zie doelbereik). Daarnaast merken ze op dat de informatiebeschikking in het kader van de administratieplicht steeds uitgebreider en specifiekter moet worden. Volgens een respondent formeel recht zijn rechters kritisch en beoordelen zij de informatiebeschikking op formele gronden: *"Wij kunnen wel zeggen dat de administratie niet voldoet, maar dat de rechter zegt: alle punten bezien, klopt dat allemaal wel?"* Er worden steeds meer eisen gesteld aan de informatiebeschikking: *'Specifiek dat je in je beschikking uitschrijft wat je mist, waarom je het mist, waarom je het niet anders kan doen. Dat je duidelijk laat zien waar de hiaten zitten. Wat we normaal gesproken eigenlijk deden als je een aanslag oplegde, bijvoorbeeld bij een theoretische omzetberekening, dus echt om de inhoud. Wat rechters dan zouden vragen is nu een soort naar voren gehaald.'* Het opstellen van de informatiebeschikking in artikel 52 gevallen neemt dus veel tijd in beslag. Enkele respondenten merken op dat de informatiebeschikking in het kader van artikel 52 AWR door voornoemde ontwikkeling wel duidelijker is geworden voor de ontvanger.

5.3 Ervaringen in de uitvoering: de bezwaar- en beroepsfase

De kern van wet-Dezentjé is dat de inspecteur, indien hij van oordeel is dat een belastingplichtige niet of niet volledig heeft voldaan aan de informatie- of administratieverplichtingen, een voor bezwaar en beroep vatbare informatiebeschikking dient af te geven. De belastingplichtige kan tegen de informatiebeschikking bezwaar maken en zijn twijfels over de rechtmatigheid van een informatieverzoek of de omvang van zijn administratie- en/of bewaarplicht voorleggen aan de belastingrechter.

5.3.1 Procedure en beslissing op bezwaar

Als er bezwaar wordt gemaakt moet het bezwaarschrift worden behandeld door een andere medewerker dan de medewerker die de beschikking heeft afgegeven. Een respondent merkt op dat formeel recht ook hier direct of indirect bij betrokken is: *'Een tijdje geleden hadden we er een, dat was dan een controleambtenaar, die maakte een informatiebeschikking. Hij geeft hem aan mij en ik kijk ernaar en terug. Toen kwam er bezwaar en dat ging echt heel erg inhoudelijk van: 'Klopt die administratie ja of nee? Toen heeft de specialist controle het bezwaar in behandeling genomen waarbij ik heb geadviseerd. Formeel recht zit overal wel tussen.'* Dit komt overeen met de Handreiking waarin staat dat de beslissing op een bezwaarschrift waarbij een informatiebeschikking geheel of gedeeltelijk wordt gehandhaafd slechts plaats kan vinden na een fiat van, of namens de Vaco formeel recht.

Als tijdens de behandeling van het bezwaarschrift blijkt dat het informatieverzoek deels of geheel onrechtmatig was wordt de informatiebeschikking ingetrokken of gewijzigd. Volgens de respondenten worden beschikkingen niet vaak ingetrokken. In voorkomende gevallen worden ze na bezwaar ingetrokken omdat een belastingplichtige alsnog informatie verstrekt. Andere redenen voor het intrekken van een informatiebeschikking zijn: een formeel gebrek, bijvoorbeeld gebreken in de tekst van een informatiebeschikking, of een beperkte omvang van materiële gebreken. Respondenten zijn niet bekend met gevallen waarin een belastingplichtige bezwaar maakte op grond van disproportionaliteit. Een respondent merkt op dat wanneer het gaat om de administratie- en/of bewaarplicht (artikel 52 AWR) het alsnog verstrekken van de gevraagde informatie vaak niet mogelijk is. Als gegevens in een eerdere fase niet zijn opgenomen in de administratie of niet zijn bewaard, dan is het vaak niet mogelijk om dit later nog te herstellen.

In de bezwaarfase wordt de dialoog hervat en wordt in voorkomende gevallen een compromis bereikt. Meerdere respondenten merken op dat belastingplichtigen en adviseurs al in de bezwaarfase van de informatiebeschikking toe willen komen aan de inhoud van de aanslag. Een bezwaarbehandelaar vertelt dat in de bezwaarfase zo in een flink aantal gevallen (hij schat 20%) al een compromis wordt gesloten over de hoogte van de aanslag⁶⁶: *"De informatiebeschikking heeft op zich voor belastingplichtige geen gevolgen. Behalve dat het in uitdrukking komt in de hoogte van de aanslagen. Dat is ook de onzekerheid, de pijn die bij belastingplichtige zit. Tegelijkertijd heb je de controlerend ambtenaar, je collega, die ook graag verder wil met zijn onderzoek. Dus je hebt eigenlijk twee partijen die er vaak beiden baat bij hebben om het eens te worden over de aanslagen. En dan kan je al een voorlopig oordeel uitspreken over het bezwaar tegen de informatiebeschikking, wetende dat het al dan niet terecht is. Dan hebben beide partijen toch een beeld van de bewijspositie en kun je kijken of er een compromis mogelijk is."* Onderdeel van het compromis is dat belastingplichtige het bezwaar intrekt, de informatiebeschikking blijft echter staan zodat er in later boekenonderzoek nog naar verwezen kan worden als dat nodig is.

Wat volgens respondenten helpt in de bezwaarfase is dat het dossier wordt opgepakt door een collega die er met een frisse blik naar kijkt. Een respondent formeel recht merkt op: *'Vaak start je de dialoog op. Die posten heb ik ook vaak gehad, dan zit zo'n controlerend ambtenaar heel halsstarrig in zo'n post. (..) En dan komt er in een keer een ander persoon in het dossier en dan ga je dat toch helemaal anders benaderen. Ik ben helemaal los van die controle; ik moet alleen naar die informatiebeschikking kijken. Mijn ervaring is dat ik ook een aantal posten heb gehad waar wel degelijk het probleem wordt opgelost. Oplossen is dan de dialoog aangaan. De communicatie moet weer worden opgestart en maak nou eens duidelijk wat de spelregels zijn en wat de belangen zijn. Daar ontbreekt het ook wel eens aan.'* Een respondent voegt toe dat het in zijn beleving weinig zin heeft om in gesprek te gaan met vermeende zwartsparenders. Zijn ervaring is

⁶⁶ De betreffende respondent merkt op dat informatiebeschikkingen relatief veel voorkomen bij coffeeshops; daar is een compromis volgens hem meestal niet mogelijk omdat de betrokken adviseurs in die gevallen geen compromis willen.

dat deze belastingplichtigen blijven zwijgen, of dat zij volharden in hun weigering informatie te verstrekken.

5.3.2 Uitspraak van de rechter op beroep

In het geval belastingplichtige in bezwaar in het ongelijk is gesteld staat beroep open bij de rechter. Uit de wettekst (Artikel 27e AWR) volgt dat als de rechter het beroep ongegrond verklaard, een nieuwe termijn wordt verleend (herstelbaarheid) voor het voldoen aan de in informatiebeschikking opgelegde verplichtingen (mits daar nog gehoor aan kan worden gegeven en de rechter niet van oordeel is dat er sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht).

Tijdens de gesprekken is aan de medewerkers gevraagd hoe zij de uitspraken van de rechter in een procedure over de informatiebeschikking ervaren. Het algemene beeld is dat in de meeste zaken de Belastingdienst uiteindelijk in het gelijk wordt gesteld. Wel merken enkele respondenten op dat de rechter zich heel soepel opstelt door aan de belastingplichtige altijd een hersteltermijn te verlenen.⁶⁷ Volgens respondenten wordt soms ook in artikel 52 gevallen een hersteltermijn verleend terwijl de gebreken in de administratie niet meer hersteld kunnen worden. Als de rechtbank het beroep tegen een informatiebeschikking gegrond verklaart is dit meestal op basis van formele gebreken, aldus een respondent. Slechts in een enkel geval is een beroep door de rechter gegrond verklaard wegens een disproportioneel informatieverzoek, aldus de respondenten.

5.3.3 Knelpunten in de bezwaar- en beroepsfase

Een knelpunt dat tijdens alle gesprekken terugkomt is dat medewerkers zelf de termijn in de gaten moeten houden voor het opleggen van een aanslag als een informatiebeschikking is afgegeven. De termijn voor het opleggen van een aanslag kan worden verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de informatiebeschikking tot het moment dat de informatiebeschikking onherroepelijk vaststaat of vernietigd is. De automatiseringssystemen van de Belastingdienst zijn daar echter niet op ingericht. Een respondent: *'GBV houdt alleen de afdoeningstermijn van de informatiebeschikking bij; zodra bezwaar is afgedaan verdwijnt het naar het archief. Systeem zegt niets over de aanslagtermijn.'* Medewerkers krijgen dus geen waarschuwing als een aanslag opgelegd moet worden.

Een gerelateerd knelpunt is dat medewerkers zelf na moeten gaan of er door een belastingplichtige beroep of hoger beroep is aangetekend. Als de Belastingdienst een aanslag oplegt voordat de beschikking onherroepelijk is geworden is omkering en verzwaring van de bewijslast niet meer mogelijk in een eventuele rechtszaak die handelt over de aanslag. Volgens meerdere respondenten sturen fiscaal advocaten daar op aan. Een respondent schetst het volgende voorbeeld: In een zaak, waarin een informatiebeschikking was afgegeven, dreigde een aanslagtermijn te verlopen. In die zaak diende de advocaat een beroepschrift in bij een onbevoegde (een verkeerde)

⁶⁷ In één regio stellen enkele respondenten dat de rechter de materiële bewijslast verzwart als ze geen informatiebeschikking afgeven maar van de normale bewijsregels gebruik maken. In de andere regio's wordt dit niet als zodanig ervaren.

rechtbank. Op grond van art. 6:15 Awb stuurt de rechtbank het beroepschrift vervolgens door naar de 'bevoegde' rechtbank, waarbij de datum van ontvangst door de onbevoegde rechtbank telt. Hoewel het beroepschrift dus tijdig is ingediend, ontvangt de 'bevoegde' rechtbank het beroepschrift feitelijk pas ruim na het verstrijken van de beroepstermijn. Wanneer de inspecteur de dag na het verstrijken van de beroepstermijn bij de 'bevoegde' rechtbank informeert of er een beroepschrift is ingediend, geeft de rechtbank aan dat dit niet het geval is. De inspecteur legt vervolgens de aanslag op met omkering en verzwaring van de bewijslast; de informatiebeschikking staat dan immers onherroepelijk vast. Later blijkt echter dat wel een (tijdig) beroepschrift is ingediend, waardoor het opleggen van de aanslag tot gevolg heeft dat de informatiebeschikking op grond van art. 52a, lid 3, AWR vervalt.

Een algemeen knelpunt is de onduidelijke verhouding tussen de informatiebeschikkingsprocedure en de aanslagprocedure. Respondenten merken bijvoorbeeld op dat de jurisprudentie nog geen duidelijkheid heeft gebracht over de vraag waar proportionaliteit van de bewijslast aan de orde zou moeten komen. Een respondent verwoordt het als volgt: *"De ene rechter beoordeelt sec de rechtmatigheid van de informatiebeschikking, en de ander neemt mee, omdat het ook in de rechtsvraag wordt gefietst, of de omkering van de bewijslast wel een gepast middel is voor de casus."*⁶⁸ In het geval van artikel 52 AWR is volgens een aantal respondenten de inhoudelijke behandeling verschoven naar de procedure over de informatiebeschikking (zie ook knelpunten informatiebeschikking). Rechters stellen eisen aan de informatiebeschikking waardoor deze steeds meer op een controlerapport gaat lijken. Op het moment dat de informatiebeschikking wordt behandeld is de controle echter nog niet afgerond. Er is op dat moment dus nog geen zicht op de totale gebreken in de administratie en de correcties die daaruit voortvloeien. Meerdere respondenten komen tot de conclusie dat de 'knip' tussen de informatiebeschikkingsprocedure en de aanslagprocedure niet werkt in artikel 52 AWR gevallen: de vraag over proportionaliteit van omkering en verzwaring van de bewijslast kan niet worden beoordeeld zonder een compleet zicht op de gebreken in de administratie en de correcties die daaruit voortvloeien; tijdens de informatiebeschikkingsprocedure zijn die gegevens echter nog niet voorhanden.

5.4 Oordelen over doelbereik

5.4.1 Rechtsbescherming

De wet-Dezentjé moest de rechtsbescherming van belastingplichtigen vergroten op het vlak van de informatieplicht, en in geval van een verschil van mening over opgelegde administratieverplichtingen. Aan de respondenten is gevraagd wat in hun ogen de effecten van de wet zijn als het gaat om de rechtsbescherming van belastingplichtigen.

Respondenten hebben geen ervaring met de kostenvergoedingsbeschikking; deze draagt in de huidige vorm volgens hen niet bij aan het beoogde doel. Met de invoering van de informatiebeschikking is de formele rechtsbescherming vergroot als het gaat om de

⁶⁸ Zie ook paragraaf 4.3.

informatieplicht van artikel 47 AWR: belastingplichtigen worden al in de aanslagregelende fase geïnformeerd over mogelijke rechtsgevolgen, ze hebben de mogelijkheid om de rechter een oordeel te laten vellen over de rechtmatigheid van opgelegde informatieverplichtingen, en de rechter kan een hersteltermijn verlenen. Enkele respondenten merken wel op dat voor invoering van de wet-Dezentjé al bezwaar en beroep openstond in geval men het niet eens was met een opgelegde aanslag, en men in die procedure ook kon aanvoeren dat een informatieverzoek onrechtmatig was. Ook merken respondenten op dat in de praktijk weinig is veranderd: een beroep tegen een informatiebeschikking is slechts in een enkel geval door de rechter gegrond verklaard wegens een disproportioneel informatieverzoek. Een respondent merkt op: *'Als je rechtsbescherming formuleert als een formele rechtsingang dan heb je gelijk, er wordt een rechtsingang geboden die er eerder niet was. Maar als je rechtsbescherming opvat als dat de burger daadwerkelijk beter tegen de Belastingdienst wordt beschermd, dan is daar geen sprake van. Omdat er gewoon niets aan de hand was voegt het helemaal niets toe.'*

Men is kritisch over de werking van de wet als het gaat om de administratieplicht van artikel 52 AWR. Volgens de respondenten functioneert de wet niet op dat vlak, dat heeft volgens hen te maken met de aard van de problematiek van de administratieplicht: een informatiebeschikking over gebreken in een administratie die in het verleden gevoerd is heeft weinig toegevoegde waarde omdat die gebreken doorgaans niet meer te herstellen zijn. Het levert irritatie op aan de kant van de ontvanger omdat herhaaldelijk gevraagd wordt naar gegevens die niet bewaard zijn gebleven. Een veldtoetser merkt op: *"Het was op zich ook vreemd dat je tijdens de controle in gesprek met de klant al vernam dat bepaalde stukken niet bewaard waren gebleven, dat je dan evengoed nog een beschikking moest verzenden, dat botste een beetje omdat het toch niet meer te repareren viel. Het is er niet en het blijft er niet en dan moet je hem toch nog aanschrijven om die informatie aan te leveren."* Ondanks dat de informatiebeschikking weinig toevoegt geeft men hem wel af omdat uit de wetssystematiek volgt dat anders geen omkering en verzwaring van de bewijslast kan worden geëist. Ook de procedure over de informatiebeschikking en de hersteltermijn voegen volgens respondenten weinig toe omdat er doorgaans geen herstelmogelijkheden zijn. Een algemeen knelpunt dat tijdens de gesprekken naar voren komt (met betrekking tot 47 AWR en 52 AWR), is dat belastingplichtigen die bezwaar en beroep aantekenen tegen de informatiebeschikking langer in onzekerheid zitten over de uitkomst van het geschil (in vergelijking met het oude regime).

5.4.2 Zelfreinigend effect

Een verondersteld effect van de wet was dat inspecteurs minder te vergaande verzoeken om informatie zouden doen. Volgens de meeste respondenten kwamen disproportionele informatie verzoeken al weinig voor en is daar niet veel in veranderd. De voorbeelden van disproportionele informatie verzoeken uit de parlementaire stukken zijn volgens hen uitzonderingen die tijdens de behandeling van de wet zijn uitgegroot om voldoende steun voor de wet te verkrijgen. Een klein deel van de respondenten merkt op dat de Belastingdienst vergaande informatiebevoegdheden heeft waardoor de inspecteur nog wel eens de grenzen van de informatie- en administratieplicht opzocht.

Volgens respondenten worden na invoering van de wet wel meer bewuste keuzes gemaakt als het gaat om informatie verzoeken. Hetzelfde geldt voor de toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast. Over de onderliggende mechanismen is men het echter oneens. Volgens een deel van de respondenten gaat de Belastingdienst sinds invoering van de wet zorgvuldiger om met het opvragen van informatie, met name in de fase van de informatiebeschikking. De wet-Dezentjé biedt in hun ogen tegenwicht doordat belastingplichtige bij twijfels de rechtmatigheid van opgelegde verplichtingen kan laten toetsen door de rechter. Ook het feit dat medewerkers bij het afgeven van een informatiebeschikking moeten overleggen met formeel recht draagt in hun ogen bij aan de zorgvuldigheid. Een veldtoetsers merkt op: *'In eerste instantie vraag je alles op wat in je hoofd komt. Maar dan komt het moment dat je de informatie niet krijgt en dat is het moment van herbezinning waar Dezentjé op doelt. Wil ik die informatie echt hebben en laat ik hem terugkomen in de informatiebeschikking. En dan zie je gebeuren dat ineens wordt gedacht, laat ik die vraag dan maar niet stellen want is die eigenlijk wel essentieel voor het standpunt dat ik in gaan nemen. In die zin heeft de informatiebeschikking wel een bepaald doel bereikt.'*

Andere respondenten zien een negatieve trend. Volgens hen wegen medewerkers meer bewust af of omkering van de bewijslast nodig is omdat zij dan geen informatiebeschikking hoeven af te geven. Een informatiebeschikking kan enorme vertraging in de procedure opleveren. Om dezelfde reden zijn medewerkers volgens hen meer terughoudend met informatie verzoeken als het gaat om de informatiebeschikking. Een respondent verwoordt het als volgt: *'..maar daarbij speelt ook de overweging, wil je dat traject van die informatiebeschikking in met bezwaar en beroep en vertraging? En dan kan het wel eens zijn dat je bij de informatiebeschikking gaat heroverwegen. Heb ik die informatie echt nodig om uiteindelijk tot omkering te komen en dan kan het zijn, met die 90% red ik het ook wel. Dat heeft dan niets met zorgvuldigheid te maken maar alles met doelmatigheid.'* Een andere respondent voegt toe: *'En daar worden dan de beelden opgeplakt: dan zal die eerste opvraag ook wel niet zorgvuldig zijn geweest [...]. Dat is absoluut onwaar.'*

5.4.3 Duidelijkheid over grenzen van de informatie- en administratieplicht

De verwachting bij de kostenvergoedingsbeschikking was dat er rechtspraak zou ontstaan over de rechtmatigheid van informatieverzoeken over derden en de reikwijdte van de administratieverplichtingen. Die rechtspraak zou duidelijkheid moeten verschaffen over de grenzen van die verplichtingen, waardoor inspecteurs minder geneigd zouden zijn de grenzen van die verplichtingen op te zoeken (zelfreinigend effect). Met de kostenvergoedingsbeschikking hebben respondenten geen ervaring, deze heeft dus ook geen duidelijkheid gecreëerd als het gaat om de grenzen van de informatieplicht ten behoeve van de belastingheffing van derden.

Respondenten zijn van mening dat de informatiebeschikking, in ieder geval tot op heden, niet heeft bijgedragen aan meer duidelijkheid over de grenzen van de eigen informatie- en administratieplicht. De rechter toetst marginaal, en in de tekst van de wet is geen

invulling gegeven aan de grenzen van de wettelijke bevoegdheid van de inspecteur om vragen te stellen.

5.5 Neveneffecten

5.5.1 Druk op de uitvoeringstaak

De regering had aanvankelijk twijfels over de uitvoerbaarheid van het wetsvoorstel. In het oorspronkelijke wetsvoorstel kon de belastingplichtige om een informatiebeschikking vragen. De vrees was dat belastingplichtigen veelvuldig bezwaar zouden maken tegen de informatiebeschikking waardoor de massale heffingstaak van de Belastingdienst onder druk zou komen te staan. In het gewijzigde voorstel is het initiatief voor het afgeven van een informatiebeschikking bij de inspecteur komen te liggen. Naar verwacht zou het toezichtproces voor de Belastingdienst op deze wijze meer beheersbaar zijn. Tijdens de gesprekken is gevraagd wat volgens de respondenten de gevolgen van de wet zijn voor de uitvoeringstaak van de Belastingdienst (heffing, controle en inning van belastingen).

De respondenten merken unaniem op dat het aantal bezwaren tegen de informatiebeschikking beperkt is gebleven, toch is de werklast voor medewerkers wel toegenomen doordat de informatiebeschikking het proces enorm vertraagt (in het bijzonder als het gaat om artikel 52 AWR en de belastingplichtige beroep aantekent). De procedures nemen veel tijd in beslag en zolang de informatiebeschikking niet onherroepelijk is (of vernietigd) kan geen aanslag worden opgelegd. Dit kan ook problemen opleveren bij aanslagen in de jaren die volgen: voor die jaren moet dan feitelijk ook weer een informatiebeschikking af worden gegeven. Ook kan de vertraging een belemmering vormen voor andere aanslagen. Het feit dat de controle niet afgerond kan worden levert werkdruk op voor de medewerker, in het bijzonder onder controlemedewerkers die volgens respondenten worden aangesproken op het aantal controles dat zij per jaar afronden.

Verschillende respondenten merken op dat het goed zou zijn als beroepsprocedures korter zouden duren. Enkele respondenten merken op dat het oorspronkelijke wetsvoorstel hun voorkeur had. In dat voorstel moesten belastingplichtigen naar de voorzieningenrechter voor opschorting van de informatieplicht, dat is ook een fiscale rechter maar die handelt veel sneller.

5.5.2 Traineren

Tijdens de behandeling van de wet werd door de regering en enkele Kamerleden de zorg geuit dat kwaadwillende belastingplichtigen de rechtsmiddelen zouden gebruiken om termijnen op ongewenste wijze te verlengen. Aan de respondenten is gevraagd of zij signalen hebben dat belastingplichtigen op deze manier gebruik maken van de wet.

Uit de gesprekken met respondenten is gebleken dat aan het begrip 'traineren' verschillende betekenissen worden toegekend. Respondenten spreken van traineren als belastingplichtige, of hun adviseur of advocaat, een bezwaar- of beroepschrift indient zonder daarbij inhoudelijke argumenten aan te voeren. Men veronderstelt dan dat dit tot doel heeft om het controle- en/of aanslagproces te vertragen in de hoop dat

belastingplichtige (ten onrechte) uiteindelijk minder of geen belasting hoeft te betalen. Volgens respondenten komt deze vorm van traineren veelvuldig voor. Een aantal respondenten merkt wel op dat het moeilijk is om vast te stellen of een belastingplichtige traineert. De vertraging van het proces komt ook voort uit de systematiek van de wettelijke regeling. Belastingplichtigen maken gewoon gebruik van de rechtsmiddelen die voortkomen uit de wet, doordat controles vervolgens lange tijd stil komen te liggen wordt het op de werkvloer ervaren als traineren. Vanuit die gedachte merkt een respondent op: *'Je kunt niet altijd de vinger er op leggen in hoeverre het traineren is. Soms is het traineren en soms is het ook emotie, gevoel.'*

De respondenten ervaren een verschil in de rol van fiscaal adviseurs en fiscaal advocaten. Vooral fiscaal advocaten proberen volgens respondenten termijnen te rekken in de hoop dat de inspecteur het er uiteindelijk 'bij laat zitten' of 'fouten' maakt in de procedure. Daarbij merken enkele respondenten op dat vooral belastingplichtigen die weten dat ze het inhoudelijk niet gaan winnen een fiscaal advocaat inschakelen. Volgens hen is er een toenemend aantal fiscaal advocaten met vooral kennis van formeel recht en minder kennis van fiscaal recht. Zij kijken volgens de respondenten meer naar de procedure: heeft de Belastingdienst op grond van de formele wetten juist gehandeld, terwijl fiscaal adviseurs ook inhoudelijk kijken naar de zaak: heeft de Belastingdienst op grond van de materiële wetten juist gehandeld? Meerdere respondenten merken op dat de tussenkomst van de fiscaal advocaat de communicatie met de belastingplichtige kan verstoren. Soms wordt alleen nog met de advocaat gecommuniceerd. Volgens de respondenten komt het voor dat belastingplichtige niet op de hoogte is van het handelen van de advocaat. Als belastingplichtige dan weer in beeld is, blijkt het mogelijk te zijn om wel tot een oplossing te komen, bijvoorbeeld in de vorm van een compromis.

Gevraagd naar het voorkomen van traineren maken de respondenten een onderscheid tussen wat zij noemen 'de boefjes' en de onderlaag van het MKB. Een respondent verwoordt het als volgt: *'Het hangt heel erg samen met de soort problematiek waarmee je te maken krijgt. De reguliere boekenonderzoeken MKB dat is de onderlaag van het MKB. Zij hebben de kwalitatief mindere adviseurs en die gaan halsstarrig met informatieverstrekking om. Of dat bewuste tactiek is, ik vraag het me af. Ik denk het niet. Maar de posten van de CCB en de post die wij [Trafiteam] hebben, daar wel, daar is bewust voor gekozen.'* Situaties waarin volgens respondenten veelvuldig wordt getraineerd betreffen gevallen waarin vermoedens bestaan van verzwegen buitenlands vermogen of gevallen waarin gebruik wordt gemaakt van fiscale constructies. Ook in de context van coffeeshops wordt volgens respondenten met regelmaat getraineerd om het controle- en aanslagproces te vertragen. Volgens de respondenten wordt in een deel van alle voornoemde gevallen getraineerd, mede om middelen aan het zicht van de Belastingdienst te onttrekken. In relatie tot coffeeshops verwoordt een respondent het als volgt: *'De eerste beslissing op een bezwaar tegen een informatiebeschikking vanwege het niet voeren van de juiste administratie heb ik gedaan in juni 2012. En deze maand is de zitting in hoger beroep geweest. Er is nog geen uitspraak maar het is nu al zeker dat ze doorgaan tot de Hoge Raad. Dan ben je inmiddels ruim 3 jaar verder en je hebt nog geen aanslag opgelegd. Dus dan moeten er nog aanslagen opgelegd worden en dan krijg je weer bezwaar, beroep, hoger beroep, Hoge Raad. Dan hebben de mensen inmiddels alle tijd gehad om hun geld weg te sluizen.'* In geval van vermeende zwartsparenders

wordt ook wel uitgeweken naar een civiele procedure in kort geding. Een respondent merkt op dat een deel van de betreffende belastingplichtigen, op het moment dat zij horen dat een kort geding wordt aangespannen, toch nog de gevraagde stukken verstrekken.

5.6 Conclusie: veronderstellingen vergeleken met de praktijk

De wet-Dezentjé moest de rechtsbescherming van belastingplichtigen vergroten op het vlak van de informatieplicht, en in geval van een verschil van mening over opgelegde administratieverplichtingen. In dat kader werden twee beschikkingen in het leven geroepen: de informatiebeschikking en de kostenvergoedingsbeschikking. Ambtenaren blijken geen ervaring te hebben met de kostenvergoedingsbeschikking; in de huidige vorm draagt de kostenvergoedingsbeschikking volgens hen niet bij aan de rechtsbescherming. Volgens ambtenaren draagt de informatiebeschikking formeel gezien wel bij aan de rechtsbescherming als het gaat om artikel 47 AWR. Daarbij gaat het om de mechanismen die al in de parlementaire stukken werden geschetst: door de informatiebeschikking is men tijdig op de hoogte van mogelijke rechtsgevolgen bij niet voldoen aan opgelegde verplichtingen. Ook zorgt de informatiebeschikking voor een verbetering van de rechtspositie van de belastingplichtige doordat de ontvanger van de informatiebeschikking zijn twijfels over een informatieverzoek kan laten toetsen door de rechter en de rechter een hersteltermijn kan verlenen. Er is daardoor een 'vangnet' als de rechter oordeelt dat de informatiebeschikking rechtmatig is.

In geval van de administratieplicht van artikel 52 AWR werkt de wet volgens ambtenaren niet. Dat komt omdat gebreken in de administratie doorgaans niet meer te herstellen zijn. Een aparte procedure voor de informatiebeschikking voegt volgens ambtenaren daarom weinig toe. De informatiebeschikking roept eerder irritatie op onder belastingplichtigen omdat herhaaldelijk om informatie gevraagd wordt die men niet kan verstrekken. Ook merken enkele ambtenaren op dat de 'knip' tussen de informatiebeschikkingsprocedure en de aanslagprocedure niet werkt omdat de proportionaliteit van omkering en verzwaring van de bewijslast niet los kan worden beoordeeld zonder een compleet beeld van de zwaarte van de gebreken in de administratie en de correcties die daaruit voortkomen. Verschillende respondenten benadrukken dat het goed zou zijn als artikel 52 AWR uit de wet zou worden gehaald.

Een verondersteld effect van de wet was dat de inspecteur minder te vergaande verzoeken om informatie zou doen als belastingplichtigen twijfels over een informatieverzoek voor zouden kunnen leggen aan de rechter (zelfreinigend effect). In de ogen van de meeste ambtenaren kwamen disproportionele informatie verzoeken weinig voor. Respondenten merken wel op dat sinds invoering van de wet meer bewuste keuzes worden gemaakt als het gaat om de informatieverzoeken, in het bijzonder als het de informatiebeschikking betreft. Het openstellen van bezwaar en beroep, en ook het verplichte overleg met formeel recht, dragen ertoe bij dat men zorgvuldig afweegt welke informatie nodig is. Ook overweegt men of omkering en verzwaring van de bewijslast wel nodig is om een correcte aanslag op te kunnen leggen. Deze mechanismen stroken met het beoogde 'zelfreinigend effect' van de wet. Een deel van de ambtenaren plaatst wel

een kanttekening: volgens hen is men uit doelmatigheidsoverwegingen terughoudend met het opvragen van informatie en het afgeven van een informatiebeschikking. Uit de systematiek van de wet volgt dat er geen aanslag opgelegd kan worden zolang de informatiebeschikking nog niet onherroepelijk is. Als belastingplichtigen in bezwaar en beroep gaan loopt men dus enorme vertraging op in de procedures, dat willen ambtenaren graag voorkomen.

Bij het oorspronkelijke wetsvoorstel werd de zorg geuit dat de druk op de uitvoeringstaak van de Belastingdienst te groot zou worden als belastingplichtigen massaal in bezwaar zouden gaan. In het wetsvoorstel zoals dat oorspronkelijk voorlag konden belastingplichtigen om een informatiebeschikking verzoeken; in het definitieve voorstel is het initiatief bij de inspecteur komen te liggen waardoor de werkdruk naar verwacht beperkt zou blijven. Het aantal informatiebeschikkingen en bezwaarschriften is inderdaad beperkt gebleven, toch is de werklust wel toegenomen. Het opstellen van de informatiebeschikking neemt veel tijd in beslag, zeker in geval van artikel 52 AWR waar ambtenaren het gevoel hebben dat de inhoudelijke behandeling verschoven is naar de informatiebeschikkingsprocedure. Ook vertraagt de procedure over de informatiebeschikking het proces: de controle kan niet worden afgerond (in geval van art. 52 AWR), en er kan er geen aanslag worden opgelegd zolang de informatiebeschikking niet onherroepelijk is (of vernietigd).

Een andere zorg was dat kwaadwillende belastingplichtigen de informatiebeschikking zouden gebruiken om termijnen op ongewenste wijze te verlengen. Volgens respondenten grijpen belastingplichtigen de geboden rechtsmiddelen veelvuldig aan om het proces te vertragen in de hoop dat de inspecteur het 'erbij laat zitten' of 'fouten' maakt zodat belastingplichtige (onterecht) uiteindelijk minder of geen belasting hoeft te betalen. Dit komt volgens respondenten met name voor als een fiscaal advocaat bij de zaak betrokken is. Situaties waarin naar mening van respondenten veel getraineerd wordt betreffen gevallen waarin vermoedens bestaan van verzwegen buitenlands vermogen of gebruik wordt gemaakt van fiscale constructies. Ook in de context van coffeeshops wordt volgens respondenten met regelmaat getraineerd. In een deel van alle voornoemde gevallen wordt volgens respondenten ook getraineerd met als doel middelen aan het zicht van de Belastingdienst te onttrekken.

6 Ervaringen met de wet: perspectief van belastingplichtigen en fiscaal deskundigen

In dit hoofdstuk staan de ervaringen van belastingplichtigen en fiscaal deskundigen centraal. We beschrijven hoe belastingplichtigen en fiscaal deskundigen de wet ervaren en waarderen. Het was moeilijk om voldoende belastingplichtigen te vinden die bereid waren om deel te nemen aan een interview. Er hebben uiteindelijk drie interviews plaatsgevonden met belastingplichtigen die een informatiebeschikking ontvingen.⁶⁹ Gezien het beperkte aantal interviews worden de bevindingen als aparte casussen beschreven. De resultaten van interviews met fiscaal deskundigen zijn gebaseerd op gesprekken met vijftien fiscaal adviseurs en vijf fiscaal advocaten. Zij hebben allen (op één na) ervaring opgedaan met de informatiebeschikking. In de selectie van deze respondenten is naast spreiding naar beroepsgroep (advocaat, adviseur) gezorgd voor zoveel mogelijk spreiding naar geografisch werkgebied (landelijk, noord, midden, zuid) en klantsegment (particulieren, MKB, Groot-O). Voor meer details over de interviews met belastingplichtigen en fiscaal deskundigen verwijzen wij naar de methoden van onderzoek (Paragraaf 1.3).

6.1 Ervaringen van belastingplichtigen: drie casussen

In deze paragraaf komen de casussen van belastingplichtigen aan bod; het betreft een weerslag van de gesprekken met drie ondernemers die wat betreft de omvang van hun bedrijf aan de onderkant zitten van het MKB. Er zijn meer belastingplichtigen benaderd maar zij konden na meerdere pogingen niet worden bereikt, of wilden niet deelnemen aan een interview. Een aantal belastingplichtigen gaf aan niet bekend te zijn met de informatiebeschikking, bijvoorbeeld omdat de accountant alles regelt (zie methoden, Paragraaf 1.3.5). De casussen geven een indruk van de context waarin de informatiebeschikking wordt afgegeven en de reactie op de beschikking (voor wat betreft MKB). Omdat het aantal interviews beperkt is kunnen we er niet vanuit gaan dat het een volledig beeld betreft.

Casus 1

Belastingplichtige en familie van belastingplichtige bezitten meerdere horeca bedrijven. Na een boekenonderzoek wilde de Belastingdienst meer informatie hebben over de omzet van het horeca bedrijf van belastingplichtige, waarna belastingplichtige een informatiebeschikking ontving. Volgens de Belastingdienst was de omzet hoger dan was opgegeven. Belastingplichtige merkt op dat de inspecteur die het bedrijf kwam inspecteren weinig kennis had van de horeca en vraagt zich af hoe de inspecteur tot de berekening van de hoge omzet kwam. Als voorbeeld noemt hij de hoeveelheid bier die getapt kan worden op 1 kilo koolzuur; volgens de Belastingdienst is het aantal liter bier veel groter dan volgens de leverancier. Voor belastingplichtige is onduidelijk waar de

⁶⁹ Dit deel van het onderzoek is uitgevoerd door 'Tilburg University, School of Politics and Public Administration'.

Belastingdienst die informatie vandaan haalt. De informatiebeschikking kwam volgens belastingplichtige vrij onverwacht en was onoverzichtelijk. Het was wel duidelijk welke informatie gevraagd werd, maar volgens belastingplichtige betrof het andere vragen dan eerder door de Belastingdienst gesteld. Belastingplichtige begreep aanvankelijk niet dat hij in bezwaar kon gaan. Uiteindelijk is hij wel in bezwaar gegaan tegen de informatiebeschikking omdat hij het een onredelijk informatieverzoek vond. Omdat de familie in dezelfde periode meerdere informatiebeschikkingen ontving, werd belastingplichtige naar eigen zeggen overladen met informatie verzoeken waar hij weken tijd voor nodig had om ze te kunnen verwerken. Hij was echter niet in staat om professionele hulp in te schakelen. Omdat hij uiteindelijk twee dagen te laat bezwaar indiende tegen de informatiebeschikking werd het bezwaar niet ontvankelijk verklaard. Belastingplichtige vindt de termijn waarbinnen bezwaar kan worden gemaakt veel te kort, zeker in vergelijking met de termijnen die de Belastingdienst heeft om een aanslag op te leggen. Belastingplichtige geeft aan altijd goede contacten te hebben gehad met de Belastingdienst; in de periode van de beschikking en de nasleep daarvan heeft belastingplichtige de Belastingdienst echter als weinig flexibel ervaren. Ook heeft hij het idee dat er een spelletje is gespeeld en dat er andere motieven bij de Belastingdienst speelden omdat een vennoot lid is geworden van een motorclub. Belastingplichtige is op het moment van interview failliet en heeft geen drank en horeca vergunning meer.

Casus 2

Belastingplichtige was een kleine ondernemer. Vanwege de recessie en vanwege persoonlijke omstandigheden ging het slecht met het bedrijf en kon het bedrijf nog maar enkele dagen per week open zijn. Volgens de Belastingdienst had de omzet hoger moeten zijn dan in de boeken stond; men geloofde niet dat het zo slecht ging met het bedrijf en gaf daarom een informatiebeschikking af. De informatiebeschikking was duidelijk voor belastingplichtige. Belastingplichtige merkt op ook alle gevraagde informatie te hebben verstrekt maar volgens de Belastingdienst kloppen de gegevens niet. In een gesprek met de Belastingdienst heeft belastingplichtige het verhaal achter de cijfers mondeling toegelicht zonder de ondersteuning van de accountant. In het gesprek werd aan belastingplichtige verteld dat het mogelijk is om tegen de informatiebeschikking in beroep te gaan maar dat het beroep de feiten niet zou veranderen: belastingplichtige zou nog steeds moeten bewijzen dat de cijfers kloppen. Belastingplichtige heeft door de tegenvallende resultaten van de onderneming inmiddels het huis te koop moeten zetten en mist bij de Belastingdienst inlevend vermogen. Op het moment van het interview ligt er een aanslag waar de accountant tegen in bezwaar is gegaan.

Casus 3

Belastingplichtige heeft een klein taxi bedrijf. Na controle van de boekhouding ontving belastingplichtige een informatiebeschikking; de gegevens met betrekking tot de omzet, bpm en btw waren volgens de controle medewerker niet volledig. Volgens de Belastingdienst had belastingplichtige zijn rit administratie niet voldoende verantwoord, het vermoeden bestaat dat belastingplichtige de taxi's ook voor privé doeleinden

gebruikt. Belastingplichtige probeert te bewijzen dat dit niet zo is, er is een privé auto en belastingplichtige houdt nu wel een sluitende ritadministratie bij. De Belastingdienst gelooft belastingplichtige echter niet. Belastingplichtige vond de informatiebeschikking die hij ontving onduidelijk: de inspecteur had bedragen berekend die voor belastingplichtige onduidelijk waren. Belastingplichtige wilde daarom een afspraak maken met de Belastingdienst, maar geeft aan dat de Belastingdienst dat niet nodig vond. Vervolgens wilde belastingplichtige graag een compromis sluiten, maar de Belastingdienst ging daar niet mee akkoord. Uiteindelijk heeft belastingplichtige een adviseur in de arm genomen. Deze heeft bezwaar aangetekend, waarna er een gesprek plaatsvond met drie ambtenaren. Uit het gesprek bleek dat de aanslag erg hoog was waarna er een correctie plaatsvond, daarbij werden ook de boetes die waren opgelegd gereduceerd. De zaak loopt nog; de ambtenaren zijn akkoord maar zij moeten nog in overleg met collega's. Als de Belastingdienst uiteindelijk niet akkoord gaat moet belastingplichtige een bedrag van 98.000 euro betalen; dit kan belastingplichtige niet. Belastingplichtige vindt dat de Belastingdienst een starre houding heeft; pas nadat belastingplichtige door een adviseur werd bijgestaan veranderde de houding van de Belastingdienst. Belastingplichtige ervaart de informatiebeschikking niet als extra rechtsbescherming: de Belastingdienst mag alles opvragen maar wel in redelijkheid. Belastingplichtige vindt dat hij niet juist is behandeld door de Belastingdienst: pas als de adviseur in beeld is gaan de deuren open en is er sprake van bescherming.

Oordeel van belastingplichtigen over de informatiebeschikking (volgens ambtenaren en fiscaal deskundigen)

Omdat slechts een beperkt aantal interviews plaatsvond met belastingplichtigen, is aan belastingambtenaren en fiscaal deskundigen gevraagd hoe zij denken dat belastingplichtigen de wet-Dezentje ervaren en waarderen (gebaseerd op hun praktijkervaringen). Ambtenaren en fiscaal deskundigen hebben de indruk dat belastingplichtigen weinig begrip hebben van de aparte informatiebeschikkingsprocedure. Belastingplichtigen begrijpen niet dat er een aparte procedure voor de informatiebeschikking is die losstaat van de aanslag en die geld, tijd en aandacht kost. Ook merkt men dat belastingplichtigen een (breder) geschil ervaren met de Belastingdienst, belastingplichtigen kijken niet 'geïsoleerd' naar de informatiebeschikking. Volgens fiscaal deskundigen geldt dat in het bijzonder voor het MKB waar de geschillen (vrijwel) uitsluitend betrekking hebben op de administratieplicht van artikel 52 AWR. Een fiscaal deskundige merkt op: *"De informatiebeschikking is te abstract voor het MKB. In het MKB is men uiterst pragmatisch, men wil gewoon een oplossing, de nuances die aan deze informatiebeschikking ten grondslag liggen zijn gewoon niet geland, het is niet iets dat in het denken van mensen zit."*

6.2 Ervaringen van fiscaal deskundigen

6.2.1 Bekendheid en ervaringen met de wet

Fiscaal adviseurs en advocaten (hierna: respondenten) zijn allen bekend met de kostenvergoedingsbeschikking, met de omstandigheden waaronder en de redenen waarvoor er om kan worden verzocht en de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen de

kostenvergoedingsbeschikking. Geen van de respondenten heeft ervaring opgedaan met de kostenvergoedingsbeschikking. Tot het moment van interview (najaar 2015/voorjaar 2016) hadden respondenten en hun cliënten nog geen verzoek om kostenvergoeding ingediend en dus nog geen kostenvergoedingsbeschikking ontvangen.

Ook het doel en de rechtsgevolgen van de informatiebeschikking zijn bekend: respondenten weten dat het mogelijk is om bezwaar en beroep aan te tekenen en men is ervan op de hoogte dat in bezwaar en beroep een hersteltermijn kan worden verleend waarbinnen belastingplichtige alsnog aan het verzoek van de inspecteur kan voldoen. Op één na hebben alle respondenten (direct of indirect) ervaring met de informatiebeschikking. Vanaf invoering van de wet tot het moment van interview waren adviseurs bij maximaal 5 informatiebeschikkingen betrokken; advocaten zagen op hun kantoor grotere aantallen beschikkingen, te weten: 11 tot 20 beschikkingen (3 advocaten), 70 beschikkingen (1 advocaat) en 800 beschikkingen (1 advocaat). De informatiebeschikkingen waar respondenten bij betrokken waren betroffen deels buitenlands vermogen zaken voor particulieren en MKB-ondernemers (particulieren-problematiek, informatiebeschikking op grond van de informatieplicht van artikel 47 AWR). Andere beschikkingen waar respondenten in hun werk mee te maken kregen hadden betrekking op MKB-ondernemingen, waarbij artikel 52 AWR (administratieplicht) de meest gehanteerde grondslag was.

Een klein deel van de respondenten heeft ervaring met bezwaar binnen het kader van de informatiebeschikking; een enkeling heeft ook ervaring met beroep. In het overgrote deel van de gevallen heeft men een beschikking kunnen voorkomen, of is men er in geslaagd een oplossing te vinden in de primaire fase van de informatiebeschikking. Deze oplossing bestond er dan meestal uit dat belastingplichtige alsnog de informatie verstrekke, maar soms ook dat de inspecteur zijn verzoek om informatie introk of dat een compromis werd bereikt. Hoewel niet alle respondenten ervaring hebben met bezwaar en beroep in het kader van de informatiebeschikking, hebben zij wel een beeld van de werking van de bezwaar- en beroepsfase gebaseerd op de wettelijke regeling, de jurisprudentie en ervaringen van collega's.

6.2.2 Oordelen over doelbereik

Volgens respondenten verloopt het proces van informatie opvraag door de Belastingdienst doorgaans goed en doen zich geen problemen voor. Ook op het vlak van de administratieplicht ontstaat doorgaans geen verschil van mening tussen belastingplichtige en inspecteur. De informatiebeschikking dient belastingplichtige rechtsbescherming te bieden in het incidentele geval dat er wel iets mis gaat in dat proces. Fiscaal deskundigen zijn van mening dat de informatiebeschikking die rechtsbescherming biedt waar het gaat om de informatieplicht van artikel 47 AWR; in het geval van de administratieplicht van artikel 52 AWR is dat naar hun oordeel niet het geval. Voordat we ingaan op de informatiebeschikking, beschrijven we kort de beelden van respondenten bij de werking van de kostenvergoedingsbeschikking.

6.2.2.1 Rechtsbescherming: de kostenvergoedingsbeschikking

De meeste respondenten zijn van mening dat de kostenvergoedingsbeschikking in zijn huidige vorm het beoogde doel mist. Geen van de respondenten heeft ervaring met de kostenvergoedingsbeschikking; het overgrote deel van de respondenten geeft aan ook nog nooit een verzoek om een kostenvergoeding te hebben overwogen. Enkele respondenten hebben één of meerdere keren richting de inspecteur aangegeven een verzoek om een kostenvergoedingsbeschikking te overwegen. Ze grijpen de mogelijkheid van de kostenvergoedingsbeschikking aan als preventief middel, opdat de inspecteur afziet van het opleggen van verplichtingen ingevolge de administratieplicht (art. 52, lid 1, AWR), dan wel een verzoek om informatie ten behoeve van de belastingheffing van derden (art. 53, lid 1, letter a, AWR). In een aantal gevallen had dit effect, in die gevallen trok de inspecteur zijn verzoek om informatie in. Een respondent geeft aan dat in één van zijn dossiers een situatie lijkt te ontstaan waarin om een kostenvergoedingsbeschikking verzocht zal gaan worden. In dit geval zijn belastingplichtige en fiscaal advocaat het oneens met het verzoek om derdeninformatie en lijkt de inspecteur niet voornemens zijn verzoek in te trekken. Voldoen aan het informatieverzoek brengt, naar verwachting forse kosten met zich mee voor belastingplichtige.

Meerdere respondenten merken op wel behoefte te hebben aan een rechtsmiddel dat beschermt tegen onrechtmatige opvraag van informatie ten behoeve van de belastingheffing van derden door de Belastingdienst; de kostenvergoedingsbeschikking biedt die rechtsbescherming niet. Hoewel men zich realiseert dat de omkering bewijslast niet speelt bij opvraag van informatie bij derden en belastingplichtige een procedure zou moeten voeren over het (fiscale) belang van een ander, mist men in dit kader een (effectief) rechtsmiddel. Nu wordt men gedwongen om de informatie te verstrekken en kan alleen een kostenvergoeding achteraf gevraagd worden.⁷⁰ Respondenten geven aan hun cliënten te adviseren de gevraagde informatie te verstrekken, ook als ze menen dat het informatieverzoek onrechtmatig is, omdat niet-verstrekken kan leiden tot strafrechtelijke gevolgen. Men merkt op dat de derde, met name in het buitenland, graag wil weten of de bevraagde daadwerkelijk verplicht was om de gevraagde informatie te leveren. Als cliënt kan zeggen ik ben naar de rechter gegaan en moest de informatie verstrekken blijft die relatie zuiver. De opvraag van informatie over derden kent dus niet alleen een kostenaspect, maar kan ook gevolgen hebben voor zakelijke relaties. Aan dat laatste aspect komt de kostenvergoedingsbeschikking onvoldoende tegemoet.

6.2.2.2 De informatiebeschikking in het geval van art. 47 AWR

Respondenten zijn overwegend positief over de informatiebeschikking als het gaat om artikel 47 AWR. In die situatie biedt de informatiebeschikking doorgaans duidelijkheid en draagt de beschikking bij aan een oplossing, een respondent merkt op: *"Daar zie ik precies die informatiebeschikking functioneren zoals hij bedoeld is. We hebben zelf aan de inspecteur gevraagd doe ons nu een informatiebeschikking zodat wij aan de rechter kunnen gaan overleggen of dat wat u vraagt, of dat eigenlijk wel mag en daar heeft de inspecteur in bewilligt."*

⁷⁰ Zie hoofdstuk 4.

In de meeste gevallen zijn respondenten en hun cliënten het eens met de beschikking; in een beperkt aantal situaties ontstaat onenigheid over het verzoek.⁷¹ Door de informatiebeschikking hebben belastingplichtigen dan de mogelijkheid om voorafgaand aan het inhoudelijke geschil duidelijkheid te krijgen over de rechtmatigheid van het informatieverzoek, en daarmee over de toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast. Dit mechanisme sluit aan bij de beoogde werking van de wet en vormt volgens respondenten een verbetering ten opzichte van het oude regime, een respondent verwoordt het als volgt: *“Voor de wet-Dezentjé was de discussie redelijk ‘non-existent’ omdat heel veel cliënten ervoor terug schrokken om dwars te gaan liggen omdat je bij art. 47 AWR ogenblikkelijk een discussie had over omkering en dan gaat het plotseling over hard geld. De informatiebeschikking biedt wel die mogelijkheden, hij leidt aan de ene kant tot juridisering, maar biedt ook mogelijkheden tot discussie.”*

Ook de hersteltermijn draagt volgens respondenten bij aan de rechtsbescherming: door het openstellen van bezwaar en beroep, en het introduceren van een hersteltermijn, is het mogelijk om zonder (onverantwoorde) risico's de strijd met de inspecteur aan te gaan in geval van een geschil over de informatieplicht. Op deze wijze is er, in lijn met de beoogde werkingen van de wet, steeds een 'vangnet' voor belastingplichtigen. Een deel van de respondenten is wel kritisch over de bezwaarfase omdat er in hun ogen geen wezenlijke heroverweging plaatsvindt (hetgeen volgens hen in het algemeen geldt voor de bezwaarfase). Andere respondenten dragen echter voorbeelden aan van situaties waarin wel een heroverweging plaatsvond, daarbij wijzen zij met name op informatiebeschikkingen die vanwege formele gebreken (deels) werden ingetrokken. Beide groepen respondenten hechten veel waarde aan de mogelijkheid om een geschil voor te leggen aan de rechter; ook de mogelijkheid van hoger beroep en cassatie wordt als waardevol ervaren.

Hoewel respondenten positief zijn over de informatiebeschikking als het gaat om artikel 47 AWR, merken zij op dat een verbetering mogelijk is door de doorlooptijd van de informatiebeschikking te verkorten. Vooral als er bezwaar en/of beroep wordt ingesteld is de doorlooptijd erg lang. Opmerkelijk is dat één respondent aangeeft de informatiebeschikking te gebruiken om het proces te versnellen. In deze zaak liep een boekenonderzoek waarbij de nodige vragen worden gesteld, die werden beantwoord, en weer vervolgd met nieuw vragen. Op een gegeven moment, na de 5^e of 6^e vragenbrief, heeft de adviseur gezegd nu vinden we dat de gevraagde info er ligt, bent u nog niet tevreden geeft u dan maar een informatiebeschikking af.

6.2.2.3 De informatiebeschikking in het geval van artikel 52 AWR

Respondenten die ervaring hebben met de informatiebeschikking oordelen zonder uitzondering negatief over de informatiebeschikking als het gaat om de administratieplicht van artikel 52 AWR: in veruit de meeste gevallen bestaat er geen verschil van mening over de administratieplicht, in de gevallen waarin extra

⁷¹ Onenigheid ontstaat met name over informatiebeschikkingen die betrekking hebben op informatie opvraag over derden, informatie waarover belastingplichtigen niet beschikken, of informatie waarvan de adviseur of advocaat meent dat belastingplichtige niet verplicht is deze te verstrekken.

rechtsbescherming wel gewenst is blijkt de informatiebeschikking niet te werken. Een respondent merkt op: *"Leuk dat het als rechtsbeschermingsmiddel is opgenomen, maar in de praktijk is het een paraplu die nog niet tegen de regen beschermt"*. Op het vlak van de administratieplicht draagt de wet dus niet bij aan de beoogde rechtsbescherming; volgens respondenten is de positie van belastingplichtige ten opzichte van de inspecteur eerder verzwakt. Dat de wet op het vlak van de administratieplicht niet werkt heeft volgens respondenten te maken met de aard van de problematiek, de onduidelijkheid over de wetssystematiek en de manier waarop de Belastingdienst omgaat met de informatiebeschikking in het kader van de administratieplicht.

Aard van de problematiek van de administratieplicht

Volgens respondenten is het belangrijkste knelpunt dat gebreken in de administratie achteraf bij controle worden vastgesteld. De informatie is op dat moment vaak niet meer te reproduceren en de geconstateerde gebreken kunnen niet meer worden hersteld. Primaire bescheiden zijn weggegooid (bijvoorbeeld contante verkopen of keukenbonnen), en/of gegevens zijn niet opgenomen in de administratie waardoor de informatie niet meer te reproduceren is. Dat maakt een herhaald verzoek via de informatiebeschikking zinloos en een procedure over de informatiebeschikking tot een kansloze zaak: gebreken in de administratie zijn niet meer te herstellen waardoor geen gebruik kan worden gemaakt van de hersteltermijn en de informatiebeschikking onherroepelijk wordt (zie ook onduidelijkheid over de wetssystematiek).

Onduidelijkheid over de wetsystematiek: verhouding beschikkingsprocedure en aanslagprocedure

Respondenten merken op dat ze zich door onduidelijkheid over de wettelijke regeling min of meer gedwongen voelen om tegen de informatiebeschikking bezwaar en beroep aan te tekenen, ook in gevallen waar dit weinig kans op succes biedt. Die noodzaak voelen ze omdat ze veronderstellen dat de rechter in de aanslagprocedure, met inachtneming van de onherroepelijke informatiebeschikking, sneller dan voorheen zal oordelen dat omkering van de bewijslast intreedt. Respondenten missen met name duidelijkheid over het moment waarop de vraag over proportionaliteit aan de orde kan komen. Men is bang dat de rechter in de procedure over de aanslag niet meer toe zal komen aan de vraag of omkering en verzwaring van de bewijslast in verhouding staat tot de geconstateerde gebreken (proportionaliteitsvraag) als er eenmaal een onherroepelijke informatiebeschikking ligt. Om die reden menen respondenten dat ze de bezwaar en beroepsprocedure niet ongebruikt kunnen laten passeren.

Tegelijkertijd schat men de kans op succes in een procedure over de informatiebeschikking laag in. Vaak is er inderdaad sprake van een zeker gebrek in de administratie en in de regel is een dergelijk gebrek achteraf niet meer te herstellen. Respondenten veronderstellen dat, in geval er daadwerkelijk iets schort aan de administratie de rechter zal constateren dat de informatiebeschikking rechtmatig is. Men veronderstelt dat de rechter de inspecteur niet bij voorbaat zal willen belemmeren in de uitvoering van zijn taak. Het stellen van een nieuwe termijn heeft hier weinig of geen betekenis omdat, zoals opgemerkt, de gebreken in de administratie achteraf niet meer kunnen worden hersteld. Een onherroepelijke informatiebeschikking lijkt dan ook haast

onvermijdelijk. Die veronderstelling leidt bij veel respondenten tot het gevoel dat ze door de informatiebeschikking in geval van de administratieplicht een achterstand oplopen ten opzichte van de inspecteur. Men ervaart in deze situaties tevens een achteruitgang ten opzichte van het oude regime.

De vraag of, en zo ja, op welk moment de evenredigheids- of proportionaliteitstoets wordt aangelegd roept veel onduidelijkheid op. Sommige respondenten menen dat de aanslagrechter de informatiebeschikkingsrechter zal volgen in zijn oordeel over de rechtmatigheid van de informatiebeschikking en dat omkering en verzwaring van de bewijslast als gevolg daarvan onomkeerbaar is (tenzij de gevraagde informatie alsnog verstrekt wordt binnen de door de rechter gestelde hersteltermijn). Naar hun mening vloeit dit voort uit de wetsystematiek. Art. 27e, lid1, AWR bepaalt immers dat een onherroepelijke informatiebeschikking leidt tot omkering en verzwaring van de bewijslast. Men ziet geen ruimte voor de aanslagrechter om daarin nog een eigen afweging te maken. Andere respondenten denken daar genuanceerder over. Zij menen dat omkering en verzwaring van de bewijslast pas aan de orde komt in de aanslagprocedure, als alle relevante feiten bekend zijn. Deze respondenten menen dat de 'aanslagrechter' een eigen afweging maakt. Tegelijkertijd geven zij aan dat de sporen wel zijn getrokken door de beschikkingsrechter: *"Je moet dan in de aanslagprocedure wel een rechter treffen die zelfstandig afweegt of, gegeven de onherroepelijke informatiebeschikking, de gebreken in de administratie al dan niet tot omkering en verzwaring van de bewijslast moeten leiden. Daarbij gaat hij dan wel tegen de tekst van art. 25, lid3, AWR in dat bepaalt dat bij een onherroepelijke informatiebeschikking omkering en verzwaring van de bewijslast intreedt, tenzij is gebleken dat en in hoeverre die belastingaanslag onjuist is."*

In de beleving van vrijwel alle respondenten leidt de onduidelijke verhouding tussen de informatiebeschikkingsprocedure en de aanslagprocedure tot onzekerheid. De wet beoogt de rechtsbescherming en daarmee de rechtszekerheid te vergroten, maar schiet hier tekort. Enkele respondenten geven bovendien aan dat ze veronderstellen dat de inspecteur, in de wetenschap dat er een onherroepelijke beschikking ligt, geneigd zal zijn de schatting van het inkomen, de omzet of het loon hoger uit te laten vallen. Het voeren van (een in hun ogen kansloos) verweer tegen de informatiebeschikking is er dan ook tevens op gericht de inspecteur te bewegen om terughoudendheid te betrachten in de schatting van het inkomen, de omzet of het loon.

Opstelling van de Belastingdienst in de ogen van fiscaal deskundigen

Respondenten geven aan dat niet alleen de gekozen wetsystematiek leidt tot een gevoel van achterstand op de inspecteur, maar ook de opstelling van de Belastingdienst. Een aantal respondenten ervaart de informatiebeschikking eerder als een wapen van de Belastingdienst dan als een 'schild' tegen de Belastingdienst. Zij ondervonden dat de Belastingdienst de informatiebeschikking soms nogal lichtvaardig afgeeft. Men heeft de indruk dat de controlerend ambtenaar zich er dan gemakkelijk afmaakt. Die indruk ontstaat met name als de controlerend ambtenaar al in een vroeg stadium in de uitvoering van zijn controle een informatiebeschikking afgeeft waarin hij meldt dat gebreken zijn geconstateerd in de administratie en dat er gedacht wordt aan omkering

bewijslast. De rechtsbescherming faalt dan naar hun idee: *"Procederen over de informatiebeschikking zonder dat de controle is afgerond en duidelijk is waar de schatting van het inkomen op uit zal komen, dus zonder dat het belang bekend is, voelt als misbruik van de informatiebeschikking door de belastingdienst. Want dan heb je die informatiebeschikking onherroepelijk, dan heb je de omkering en dan gaat het van klits, klets, klander."*

Respondenten ervaren een verschil van mening over de omvang van het geschil in de informatiebeschikkingsprocedure. Veruit de meeste respondenten menen dat in de informatiebeschikkingsprocedure een breed geschil zou moeten worden behandeld, zodat de zwaarte van de administratieve gebreken in de context van het geheel kan worden beschouwd en de rechter kan bepalen of omkering en verzwaring van de bewijslast gerechtvaardigd is (proportionaliteitsvraag). Naar hun oordeel wijst de wetsgeschiedenis daarop. Het inzagedossier moet daarom alle relevante stukken bevatten over de ingestelde controle en de belastingaanslag. Volgens respondenten ziet de Belastingdienst de informatiebeschikkingsprocedure veelal als een geïsoleerd geschil waarin, voorafgaand aan de inhoudelijke procedure, slechts de vraag wordt behandeld of voldaan is aan de informatieplicht c.q. de administratieplicht. De proportionaliteitsvraag zou dan aan de orde komen in de procedure over de aanslag. Die opvatting leidt ertoe dat de inspecteur een beperkt inzagedossier beschikbaar stelt. Respondenten wensen echter, zoals opgemerkt, inzicht in alle stukken betreffende de controle en de aanslag en daarover ontstaat soms een conflict. Een respondent: *"Op het moment dat ik inzage in stukken van de Belastingdienst ga vragen, dossierinzage ga nemen, dan verdiept het conflict zich want dan gaat de fiscus zich op het standpunt stellen dat in dat dossier alleen maar hoort te liggen datgeen dat betrekking heeft op de informatiebeschikking. Terwijl ik denk dat is helemaal niet zo want die informatiebeschikking komt ergens vandaan en alle op de zaak betrekking hebbende stukken horen in het inzagedossier in de informatiebeschikkingsprocedure te liggen."* Rechters oordelen wisselend over dit vraagstuk rondom de omvang van het geschil in de informatiebeschikkingsprocedure, zie hiervoor de jurisprudentie analyse.

Volgens respondenten ziet de Belastingdienst de informatiebeschikkingsprocedure dus als een 'smal' en geïsoleerd geschil. Dat leidt er volgens hen toe dat de informatiebeschikking vaak al in een vroeg stadium tijdens de controle wordt afgegeven. De controle is dan nog niet afgerond en het fiscale (financiële) belang van de geconstateerde gebreken in de administratie is nog niet bekend omdat (voorgenomen) correcties uit de controle nog niet zijn bepaald. In de procedure over de informatiebeschikking weet men dus nog niet over welk financieel belang men procedeert en dat ervaren respondenten als erg lastig. Ook veronderstelt men dat de informatiebeschikkingsrechter, die de informatie opvraag min of meer geïsoleerd behandelt, feitelijk onvoldoende informatie in de zijn beoordeling betreft om te bepalen of de zwaarte van de gebreken in de administratie omkering en verzwaring van de bewijslast rechtvaardigen (zie ook onduidelijkheid over de wetssystematiek).

Gevolgen

De informatiebeschikkingsprocedure, als voorloper op de aanslagprocedure, is moeilijk uit te leggen aan belastingplichtigen. Er moet geprocedeerd worden over de constatering dat er gebreken zijn in de administratie en de formele vraag of die gebreken leiden tot een onherroepelijke informatiebeschikking. Na afloop van deze lange en kostbare procedure moet dan nog eens geprocedeerd worden over de aanslag en de hoogte van de correctie. Soms moet daarna dan nog eens een discussie worden gevoerd over de boete. Een respondent verwoordt het als volgt: *"Ik kan het niet aan cliënten uitleggen, er wordt in de informatiebeschikking gevraagd naar stukken die er niet zijn en waarvan de fiscus weet dat ze er niet zijn."* Een respondent merkt op dat een cliënt bij hem vertrokken is, met achterlating van openstaande rekeningen. Hij verloor het vertrouwen in zijn fiscaal adviseur toen bleek dat na de procedure over de informatiebeschikking, die hoge kosten met zich meebracht en een lange doorlooptijd kende, nog geprocedeerd moest worden over de aanslag.

Doordat de onzekerheid bij belastingplichtigen toeneemt als er een onherroepelijke informatiebeschikking ligt, sturen belastingplichtigen volgens fiscaal deskundigen sterker dan voorheen aan op een compromis. De onherroepelijke informatiebeschikking zet ze echter op achterstand waardoor ze de onderhandelingen ingaan vanuit een zwakkere onderhandelingspositie dan voor de inwerkingtreding van de wet-Dezentjé. Meerdere respondenten dragen voorbeelden aan van situaties waarin de zwakkere positie van belastingplichtige leidde tot een ongunstiger resultaat: de uiteindelijke belastingaanslag werd hoger vastgesteld dan wanneer de informatiebeschikking niet zou zijn ingevoerd en het oude regime geldend was geweest.

6.2.2.4 Zelfreinigend effect

Een veronderstelling bij de wet was dat de Belastingdienst minder te vergaande verzoeken om informatie zou doen na invoering van de wet (zelfreinigend effect). De meningen blijken op dit punt uiteen te lopen. Sommige respondenten hebben de indruk dat de Belastingdienst (iets) terughoudender is geworden in de opvraag van informatie, wat sneller concreet wordt en wat eerder streeft naar volledigheid. Andere respondenten geven aan dat de belastingdienst *niet* anders omgaat met de informatie opvraag sinds de invoering van de informatiebeschikking.

Respondenten die een verschil bemerken zien dat vooral terug in art. 47 AWR gevallen (informatieplicht), rond de art. 52 AWR gevallen (administratieplicht) ziet men geen positief effect op het zelfreinigend vermogen. Men geeft aan dat de Belastingdienst in het verleden soms toch wel de grens opzocht van de informatieplicht, dat lijkt nu minder het geval. Ook het gevoel dat de ene vraag de andere oproept ebt wat weg en het aantal discussies over vragenbrieven lijkt afgenomen. Meerdere respondenten geven aan dat 'fishing expedities' minder voor lijken te komen. Respondenten geven daarbij aan dat ze niet precies kunnen duiden of deze veranderingen samenhangen met de informatiebeschikking, omdat er tegelijk met de introductie van de informatiebeschikking ook andere ontwikkelingen plaatsvonden binnen de Belastingdienst.

6.2.2.5 Duidelijkheid over grenzen van informatie- en administratieplicht

Respondenten merken op dat zij bij de invoering van de wet de verwachting hadden dat er via de rechtspraak (meer) duidelijkheid zou ontstaan over de grenzen van de administratieplicht en informatieplicht. Geuit werd de behoefte aan duidelijkheid op conceptueel niveau over de vraag wanneer die bevoegdheden oneigenlijk worden ingezet, of te veel worden opgerekt; kan de inspecteur eenmaal gestelde vragen in een andere vorm opnieuw stellen omdat de vraag in eerste instantie niet juist was geformuleerd, in welke gevallen moet hij een gegeven antwoord accepteren, is het zo dat wanneer een antwoord hem niet bevalt de inspecteur opnieuw vragen kan stellen en hoe vaak kan dat dan worden herhaald. Die duidelijkheid lijkt niet te komen omdat de bevoegdheden in de AWR erg ruim geformuleerd zijn en de Hoge Raad in de procedure over de informatiebeschikking, die voorafgaat aan het eigenlijke geschil, niet geneigd lijkt om de ruimte van de inspecteur in te perken. Het lijkt toch de kant op te gaan van een te marginale toetsing. Doordat de toetsing door de rechter zo sterk feitelijk is, is het niet mogelijk om meer conceptueel te toetsen. Enkele respondenten bepleiten een invulling van de informatie- en administratieplicht door de Staatssecretaris omdat ze verwachten dat beroepsprocedures die daadwerkelijk de grenzen van de bevoegdheden kunnen verduidelijken, niet veel zullen voorkomen.

Een knelpunt is dat er veel onduidelijkheid bestaat over de uitwerking van de wet als gevolg van het ontbreken van overgangsrecht, daardoor blijft men te vaak en te veel af van de primaire reden waarom de wet in het leven is geroepen; versterking van de rechtsbescherming van belastingplichtigen. Een respondent merkt op: *'We komen eigenlijk nu pas, via uitspraken van de Hoge Raad, toe aan vragen die over het wezen van de informatiebeschikking gaan; wanneer moet je een beschikking afgeven, wanneer had je hem kunnen afgeven, wat moet er in, dat soort basale vragen.'*⁷²

Met betrekking tot de informatie opvraag over derden is geen rechtspraak verschenen omdat tot op heden geen kostenvergoedingsbeschikkingen zijn afgegeven. De wet heeft dus nog niet bijgedragen aan meer duidelijkheid over de grenzen van de informatieplicht met betrekking tot derden.

6.2.3 Neveneffecten en knelpunten

6.2.3.1 Traineren

In de parlementaire geschiedenis wordt door de regering en enkele Kamerleden de zorg geuit dat kwaadwillende belastingplichtigen met de informatiebeschikking een middel krijgen aangereikt dat ze in staat stelt om te traineren. Van traineren is sprake volgens de parlementaire behandeling als rechtsmiddelen worden aangegrepen om het (aanslag)proces te vertragen met als doel het laten verdwijnen van financiële middelen zodat uiteindelijk de verschuldigde belasting niet kan worden voldaan en verhaalsmogelijkheden ontbreken.⁷³ Volgens de initiatiefnemers is de kans op traineren

⁷² Zie hiervoor de jurisprudentie analyse

⁷³ Zie onder meer Kamerstukken II 2007/08, 30645, 11; Handelingen II 2009/10, 100, p. 8081; Handelingen I 2010/11, 24, item 2, p. 3; Handelingen I 2010/11, nr. 24, item 6, p. 23-24.

op basis van het oorspronkelijke en het gewijzigde voorstel klein. Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer merkt de Staatssecretaris op dat ook hij van oordeel is dat met het uiteindelijke voorstel het risico op traineren door kwaadwillende belastingplichtigen is geminimaliseerd. Wel zegt hij toe dat bij de evaluatie ook zal worden gezien of er sprake is van vertragingstactieken door kwaadwillende belastingplichtigen.⁷⁴

Uit de gesprekken blijkt dat de term 'traineren' veel vragen oproept. Respondenten vragen zich af wat onder traineren moet worden verstaan en wanneer sprake is van kwade wil. Daarbij wijzen zij op de wetssystematiek: het nemen van een informatiebeschikking ligt bij de inspecteur, die bepaalt in eerste instantie of er een informatiebeschikking afgegeven wordt. Vervolgens kunnen belastingplichtigen daartegen bezwaar en beroep aantekenen. Weliswaar levert een ingediend bezwaar of beroep tegen een informatiebeschikking vertraging van het (aanslag)proces op, maar het is niet zo dat ieder ingediend bezwaar of beroep tegen een informatiebeschikking aangemerkt kan worden als traineren. De vertraging in het proces vloeit voort uit het wettelijk systeem en mag niet zo maar aan belastingplichtigen toegerekend worden. Om van traineren te kunnen spreken is meer nodig, het doel dat belastingplichtige wil bereiken met het aantekenen van bezwaar en/of beroep tegen een informatiebeschikking is daarin belangrijk. Respondenten merken op dat er (slechts) sprake is van traineren wanneer de rechtsmiddelen worden aangegrepen door belastingplichtigen voor een doel dat strijdig is met hetgeen de wetgever heeft beoogd. Bijvoorbeeld wanneer, zoals de wetsgeschiedenis aangeeft, rechtsmiddelen worden aangegrepen om het (aanslag)proces te vertragen met als doel het laten verdwijnen van financiële middelen zodat uiteindelijk de verschuldigde belasting niet kan worden voldaan en verhaalsmogelijkheden ontbreken.

Het overgrote deel van de respondenten geeft aan op zijn kantoor het 'traineren' van processen via de informatiebeschikking niet te herkennen. Een respondent formuleert het als volgt: *"Traineren van het proces komt bij ons kantoor niet voor. Men voorkomt door overleg met de Belastingdienst vrijwel steeds dat er überhaupt een informatiebeschikking wordt afgegeven. Komt die wel dan verstrekt men alsnog de informatie of men maakt bezwaar op basis van reële inhoudelijke argumenten. In geval van (verzwegen) buitenlands vermogen adviseert men belastingplichtigen van de inkeerdersregeling gebruik te maken, men komt dan aan een informatiebeschikking niet toe".*

Verschillende respondenten geven aan dat ze niet goed begrijpen welk punt hier gemaakt wordt. Zo gaf een respondent, fiscaal advocaat, aan: *"Het belang van traineren begrijp ik niet. Mijn opvatting is dat wanneer iets kansloos is, wanneer de fiscus vraagt naar iets dat er wel is en waarvan ik geen argument heb om dat te onthouden, het zinloos is om zo'n procedure te starten. Ik herken dat ook niet, ik moet naar cliënten een helder beeld schetsen van kansen".* Het merendeel van de respondenten geeft aan ook weinig redenen te hebben om uit te zijn op verlenging van de procedure. Veeleer is men gericht op versnelling van het proces en dat geldt voor zowel fiscaal advocaten als fiscaal adviseurs. Een respondent geeft aan: *"Ik zit iedereen achter de broek aan, tot en met de griffie en de rechtbank. We sturen veel vaker brieven met de vraag waarom hebben we nou nog*

⁷⁴ Handelingen I 2010/2011, 24, item 6, p. 24.

steeds dat verweerschrift van de inspecteur niet, waarom hebben we nu nog steeds geen mondelinge behandeling, dan dat wij naar middelen grijpen om te vertragen.”

Enkele respondenten geven aan dat tijdrekken nog wel eens voorkomt als mensen op het punt staan te overlijden, zodat ze van de boete afkomen. Wanneer men overlijdt voordat de aanslag wordt vast gesteld vervalt namelijk de boete, dat betreft echter zeer incidentele gevallen. Bovendien gebeurt het traineren dan niet zozeer via de informatiebeschikking, er staan genoeg andere mogelijkheden voor open. In een enkel geval dient men bezwaar en/of beroep in omdat de cliënt nog niet alles heeft aangeleverd, men is dan nog niet klaar met het eigen onderzoek of men ziet de verbanden nog niet. Soms kost het gewoon tijd om zaken te doorgronden. Het komt daarnaast voor dat een klant tijd nodig heeft om tot het inzicht te komen dat het verstrekken van informatie het verstandigst is, ook in die gevallen kan het aantekenen van bezwaar en beroep de daarvoor benodigde tijd geven. Respondenten herkennen de irritatie bij de inspecteur wel, die wil graag zijn controle afronden en het vindt het niet fijn dat het proces stukt. Men kiest er echter voor om de belangen van de cliënt voorop te stellen. Traineren is dus zelden een doel op zich, complexer maken soms wel, bijvoorbeeld wanneer de verwachting is dat dit de onderhandelingsruimte kan vergroten. Soms ook is het doel hiervan te kijken of de inspecteur bij heffingen die over hetzelfde onderwerp gaan (inkomen en schenking) ook de andere termijn in zijn agenda heeft staan.

Uit gesprekken met ambtenaren kwam het beeld naar voren dat met name (fiscaal) advocaten de procedurele mogelijkheden aangrijpen om te traineren, mede doordat ze inhoudelijke fiscale kennis missen (hoofdstuk vijf). Dit beeld bestrijdt men. Geïnterviewde advocaten geven aan dat je als advocaat slechts in de fiscaliteit kunt werken als je over diepgaande inhoudelijke kennis beschikt. Ook merken ze allen op een fiscale opleiding op academisch niveau te hebben gevolgd, dat geldt volgens de respondenten ook voor andere advocaten die in de fiscaliteit werkzaam zijn.

6.2.3.2 Knelpunten in de wetgeving en in de praktijk van de wet

Een aantal respondenten geeft aan dat zij de totstandkoming van de wet-Dezentjé toejuichten; enkelen zijn bij de totstandkoming van de wet betrokken geweest. Tegelijkertijd signaleert het merendeel van respondenten dat de wet enkele (fundamentele) gebreken vertoont, waardoor ze niet altijd functioneert zoals vooraf werd beoogd en verwacht. In paragraaf 6.2.2 over doelbereik zijn reeds knelpunten aan de orde gekomen die het doelbereik van de wet-Dezentjé in de weg staan. In deze paragraaf bespreken we overige knelpunten die direct of indirect effect hebben op de beoogde rechtsbescherming van belastingplichtigen.

Onduidelijkheid over toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast

Zoals opgemerkt is de verhouding tussen de informatiebeschikkingsprocedure en de procedure over de aanslag onduidelijk voor respondenten, hetgeen vooral een probleem is in geval van artikel 52 AWR omdat in die situatie doorgaans geen herstel mogelijk is.⁷⁵

⁷⁵ Zie voor een uitgebreide behandeling Paragraaf 6.2.2.3.

De onduidelijkheid betreft de vraag waar de redelijkheid van de sanctie omkering en verzwaring van de bewijslast aan de orde zou moeten komen: in de procedure over de beschikking of pas later, in de procedure over de aanslag. In geval van een 'geïsoleerd' geschil doet de rechter slechts uitspraak over de rechtmatigheid van het informatieverzoek. Respondenten veronderstellen dat de informatiebeschikking vervolgens onherroepelijk wordt; men vraagt zich af of de rechter (gezien art. 27e, lid 1, AWR) in de aanslagprocedure vervolgens wel ruimte heeft om nog een eigen afweging te maken over toepassing van omkering van de bewijslast. Verschillende respondenten merken op dat op deze manier omkering en verzwaring van de bewijslast al intreedt als 'slechts' sprake is van formele gebreken in de administratie, hetgeen een verzwakking van de positie van belastingplichtigen inhoudt. In het verleden werd onderscheid gemaakt tussen formele gebreken in de administratie (bijvoorbeeld het niet-bewaren van bonnetjes) en materiële gebreken in de administratie bestaande uit een laag brutowinstpercentage, negatieve kassen en een onaanvaardbare uitkomst van de vermogensvergelijking. Voor verwerping van de administratie en omkering en verzwaring van de bewijslast waren twee van de drie materiële gebreken vereist.

Informatiebeschikking en bezwaar

Meerdere respondenten signaleren dat de wet onduidelijk is over de fase waarin een informatiebeschikking genomen kan worden. Men is van mening dat een in de primaire fase genomen informatiebeschikking (betreffende art. 47 AWR gevallen) zeker tot versterking van de rechtsbescherming leidt. Dat is niet het geval als de informatiebeschikking in de bezwaarfase tegen de aanslag wordt genomen, men heeft dan sterk het gevoel dat de informatiebeschikking vooral tot doel heeft de beslistermijn op te rekken.⁷⁶

Informatiebeschikking betreft gehele aanslag

Een andere onduidelijkheid die respondenten in de wettelijke regeling signaleren is de vraag of de informatiebeschikking nu ziet op een deel van de aanslag of op de gehele aanslag. Daarop aansluitende speelt de vraag hoe het zit met een informatiebeschikking die over verschillende middelen gaat; als je voor de ene belasting iets niet aanlevert, keert de bewijslast dan ook voor andere middelen om. Verschillende respondenten geven aan dat ze verwachten dat de informatiebeschikking breed opgevat gaat worden en dat leidt ertoe dat wanneer de informatiebeschikking over een klein en ondergeschikt onderdeel van de aangifte of de administratie gaat, een procedure moet worden aangegaan om te voorkomen dat omkering en verzwaring van de bewijslast over het geheel intreedt. Meerder respondenten zien hier een gemiste kans, ze hadden graag gezien dat de wet-Dezertjé zou bepalen dat omkering en verzwaring van de bewijslast slechts intreedt voor elementen waarvoor geldt dat niet, niet-tijdig of niet-volledig informatie is verstrekt.

Herstelmogelijkheid, weeffouten in het wettelijk systeem

Meerdere respondenten stellen vast dat er weeffouten in het wettelijk systeem zitten. Zowel bij art. 47 als 52 AWR geldt dat de wijze waarop de herstelmogelijkheid in de wet is geformuleerd onduidelijkheid oplevert. Men merkt op dat de herkansingsmogelijkheid

⁷⁶ Zie ook de jurisprudentie-analyse in Paragraaf 4.3.

alleen in beroep bestaat en niet in bezwaar. Wanneer belastingplichtige in de bezwaarfase alsnog de gevraagde informatie levert, dan biedt de wet (strikt genomen) geen mogelijkheid om de informatiebeschikking herroepen. De praktijk lost dit echter wel op, maar het lijkt een fout in het wettelijk systeem.

Ingevolge art 27e, lid 2, AWR geldt dat indien de rechter het beroep tegen de informatiebeschikking ongegrond verklaart, hij een nieuwe termijn stelt voor het (alsnog) voldoen aan de informatie-beschikking bedoelde verplichtingen (tenzij daaraan geen gevolg kan worden gegeven of sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van het procesrecht). Als belastingplichtige binnen de gestelde termijn voldoet aan het verzoek zou de informatiebeschikking moeten vervallen, maar omdat de zaak niet meer terugkomt bij de rechter blijft zijn uitspraak gehandhaafd en wordt de informatiebeschikking onherroepelijk, volgens het wettelijk systeem leidt dat tot intreden van omkering en verzwaring van de bewijslast.

Dus ondanks dat belastingplichtige (alsnog) voldoet aan het verzoek van de inspecteur treedt volgens het wettelijk systeem omkering en verzwaring van de bewijslast in, dat kan niet de bedoeling zijn. In dergelijke situaties komt de praktijk ongetwijfeld tot een oplossing. Dat is echter lastiger wanneer belastingplichtige na de uitspraak van de rechter (alsnog) voldoet aan de informatie opvraag, maar de inspecteur vindt dat de vraag nog onvoldoende is beantwoord. Hoe dan gehandeld moet worden is onduidelijk, dat is een weeffout in het wettelijk systeem.

De hierboven beschreven weeffout zou de rechter kunnen ondervangen door een bestuurlijke lus in te bouwen in de procedure over de informatiebeschikking. Hij zou een voorlopig oordeel kunnen vellen waarin hij verwoordt dat de informatiebeschikking terecht is genomen en de volgende vragen moeten worden beantwoord binnen een zekere termijn. Als de inspecteur van mening is dat de beantwoording onvoldoende is moet hij terug naar de beschikkingsrechter, die daar vervolgens een oordeel over uit kan spreken. Eventueel kan de rechter nog een nadere termijn stellen, maar uiteindelijk moet hij een keer stellen; nu is het genoeg geweest. De informatiebeschikking moet dan vervallen of onherroepelijk worden. Overigens roept deze aanpak de vraag op of recht wordt gedaan aan het wettelijk systeem; de rechter toetst dan immers ex nunc (zoals de situatie nu is) en niet ex tunc (zoals de situatie toen was) zoals het wettelijk systeem beoogt.

Civiele procedure (art 52a, lid 4, AWR)

Veel respondenten geven aan grote moeite te hebben met de werking van art. 52a, lid 4, AWR dat de inspecteur toestaat om in een civiele procedure (met dwangsom) te eisen dat de gevraagde informatie wordt geleverd. Men herkent wel de noodzaak van dit artikel, maar men is van mening dat de inspecteur dit slechts in (zeer) uitzonderlijke gevallen zou moeten kunnen toepassen. Bijvoorbeeld in geval van traineren door belastingplichtigen, waarbij de inspecteur dit traineren aannemelijk moet maken. Bovendien merken meerdere respondenten op dat dit artikel eerst zou moeten kunnen worden toegepast als de procedure van de informatiebeschikking is doorlopen; een standpunt dat overeenkomt met de opvatting van de Raad van State in deze

(Kamerstukken II 2009/10, 30645, nr. 15, p. 4). Hoewel in de jurisprudentie de weg naar de civiele rechter reeds was geopend, geven respondenten aan dat art. 52a, lid 4, AWR de mogelijkheid voor de Belastingdienst om gebruik te maken van de civiele procedure verruimd. Respondenten signaleren dat de Belastingdienst, met name ten aanzien van vermeende zwartsparenders in het buitenland, de mogelijkheid om de civiele procedure in te zetten daadwerkelijk gebruikt. Men ziet dat de Belastingdienst in voorkomende gevallen rechtstreeks grijpt naar het civiele kort geding, hetgeen volgens hen strijdig is met de (beoogde) versterking van de rechtsbescherming. Men is daar zeer kritisch over, ondanks het feit dat de Hoge Raad deze gang van zaken heeft gesanctioneerd.⁷⁷

Oprekken van termijnen door de Belastingdienst

In de tussenevaluatie van de wet-Dezentjé is door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) aangegeven dat de inspecteur de informatiebeschikking aanwendt om termijnen te verlengen. Ook tijdens de gesprekken met fiscaal deskundigen wordt gewezen op verlenging van termijnen, bij zowel de beslistermijn op bezwaar als bij de aanslagtermijn. Meerdere gevallen worden gemeld waarin de inspecteur de zaak te lang had laten liggen. Door een informatiebeschikking af te geven kon de inspecteur de termijn voor de aanslag oprekken en zijn vragen stellen (in de vorm van een informatiebeschikking dus). Meerdere respondenten geven daarnaast aan dat cliënten in de bezwaarfase een informatiebeschikking ontvingen. Dit roept het gevoel op dat de informatiebeschikking werd genomen om de beslistermijn te verlengen en men ervaart dit als een onbedoeld gebruik van het middel. Een respondent geeft aan dat hij in één geval de inspecteur in gebreke heeft gesteld omdat de beslistermijn om uitspraak op bezwaar te doen was verlopen, vervolgens heeft de inspecteur twee weken de tijd om uitspraak te doen. Vervolgens stuurde de inspecteur een vragenbrief. De informatiebeschikking werd in dit geval ingezet als een wapen. Weliswaar bleek het een krachteloos wapen doordat beroep kon worden ingesteld voordat de termijn voor het beantwoorden van de vragen was verstreken, maar deze handelwijze gaat volledig voorbij aan het beoogde doel van de informatiebeschikking.

Verschrijving van de wetgever

Een aantal respondenten merkt op dat ze denken dat art. 52 AWR (administratieplicht) niet thuis hoort in art 52a AWR (vaststelling informatiebeschikking). Ze geven aan dat de wetgever hier onvoldoende over heeft nagedacht. Ze wijzen op de wetsgeschiedenis, waarin naar hun oordeel weinig toelichting is gegeven op dit artikel, meerder respondenten geven aan: *"Het is een vergissing, een verschrijving van de wetgever, haal hem er asjeblieft uit"*. Een respondent geeft aan dat een alternatief zou kunnen zijn om belastingplichtige de keuze te laten voor het oude of het nieuwe regime in art. 52 AWR gevallen. Vrijwel alle respondenten spreken zich echter nadrukkelijk uit voor het laten vervallen van de informatiebeschikking voor de administratieplicht ingevolge art. 52 AWR.

⁷⁷ HR 25 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:1042. Het hof oordeelde in het bestreden arrest dat de mogelijkheid om naast de informatiebeschikkingen ex art. 52a AWR een procedure bij de burgerlijke rechter aanhangig te maken strekkende tot nakoming van de informatieverplichting van de AWR, niet beperkt is tot 'bijzondere gevallen' in de uitleg die eisers daaraan geven. Het tegen dit oordeel gerichte middel wordt door de Hoge Raad eveneens verworpen.

Alternatieven

Respondenten dragen tijdens de gesprekken alternatieven aan ter vervanging of aanvulling van de huidige regeling. Een groot aantal respondent geeft aan dat een versnelde procedure een grote verbetering zou opleveren. Een respondent verwoordt deze suggestie in meer algemene zin: *"Mijn stokpaardje, we missen in het belastingrecht een goede kortgeding voorziening. Die is er maar dat is een dode letter, vanwege het connexiteitsvereiste. Mijn gevoel is dat de bezwaarfase geen zin heeft, we hebben de rechter echt nodig."*⁷⁸ Dat geldt ook voor de informatiebeschikking.

Meerdere respondenten geven aan dat het beter zou zijn als de informatiebeschikking (meer) het karakter had van een aanvraag. Nu vraag je hem niet aan, maar wordt hij opgelegd: *"Het is niet zo dat je als adviseur en Belastingdienst overlegt van we komen er even niet uit, zullen we even de tussenstap nemen van de informatiebeschikking, en dan even kijken waar we staan met z'n allen, want zo is hij bedoeld"*. Het zou beter zijn als de informatiebeschikking anders werd gehanteerd, dat je hem ook van de zijde van belastingplichtige kan aanvragen. Een andere respondent geeft aan dat mediation bij verschil van mening over de informatie- en administratieplicht wellicht beter zou werken dan de informatiebeschikking. Dat zou in ieder geval art. 52 AWR zaken zo kunnen zijn.

Tot slot merken enkele respondenten op dat het MKB behoefte heeft aan een duidelijke reglementering van boekenonderzoeken, met een heldere procesbeschrijving voor het verloop van een boekenonderzoek. De gang van zaken rond de informatiebeschikking kan daarin opgenomen worden. Zo zou bijvoorbeeld opgenomen kunnen worden dat de controle volledig afgerond moet zijn alvorens een informatiebeschikking afgegeven wordt, dus met vaststelling van de voorgenomen correcties, theoretische omzetberekening en boetes.

6.3 Conclusie: veronderstellingen vergeleken de praktijk

De wet-Dezentjé moest de rechtsbescherming van belastingplichtigen vergroten met betrekking tot de informatie- en administratieplicht. Uit de gesprekken met fiscaal deskundigen blijkt dat het proces van informatie opvraag door de Belastingdienst doorgaans goed verloopt. In het incidentele geval dat er iets mis gaat in dat proces is er de informatiebeschikking om de burger te beschermen. Volgens ambtenaren en fiscaal deskundigen begrijpen belastingplichtigen doorgaans niet waar de informatiebeschikking over gaat; men ervaart een breder geschil en snapt niet dat er een extra procedure is tussengevoegd die voorafgaat aan de inhoudelijke behandeling van het geschil. Dat geldt in het bijzonder voor artikel 52 AWR gevallen waar fiscaal deskundigen moeilijk kunnen uitleggen waarom er een extra procedure is waarin belastingplichtige gevraagd wordt naar stukken die zij toch niet hebben. Dit lijkt erop te wijzen dat belastingplichtigen, en in het bijzonder MKB-ondernemers, de informatiebeschikkingsprocedure niet als extra rechtsbescherming ervaren.

⁷⁸Het connexiteitsvereiste bepaalt (mede) of de verzoeker van de voorlopige voorziening ontvankelijk is. Dit vereiste houdt in dat eerst bezwaar en/of beroep moet zijn ingesteld bij het bevoegde orgaan, voordat men een voorlopige voorziening kan aanvragen bij de rechter (art. 8:81 lid 1 Awb. Er is geen sprake van connexiteit als het bestuursorgaan een beslissing op bezwaar neemt, voordat de rechter in de voorlopige voorziening uitspraak heeft gedaan. Het verzoek tot voorlopige voorziening wordt dan omgezet in een beroep bij de rechtbank.

Fiscaal deskundigen zijn van oordeel dat de kostenvergoedingsbeschikking in de huidige vorm niet bijdraagt aan het beoogde doel; men heeft er tot op heden niet om verzocht. De informatiebeschikking heeft wel bijgedragen aan de rechtsbescherming als het gaat om artikel 47 AWR. Bij artikel 52 AWR gevallen werkt de wet echter niet als beoogd, hetgeen volgens hen te maken heeft met de aard van de problematiek, de wetssystematiek en de opstelling van de Belastingdienst, met name omdat de inspecteur er volgens fiscaal deskundigen voor kiest de informatiebeschikking af te geven voordat de controle volledig is afgerond. Men heeft het gevoel dat als het gaat om artikel 52 AWR, de onduidelijkheid en onzekerheid over de vraag of omkering en verzwaring van de bewijslast zal intreden groter zijn dan onder het oude regime. Men ervaart dat als een groot knelpunt, waarvan de oorzaak ligt in de omstandigheid dat gebreken in de administratie doorgaans niet te herstellen zijn. Men kan geen gebruik maken van de hersteltermijn en daardoor functioneert het beoogde 'vangnet' niet. Omdat de onzekerheid toeneemt als er een onherroepelijke informatiebeschikking ligt, sturen belastingplichtigen volgens fiscaal deskundigen nadrukkelijker aan op een compromis. Een aantal fiscaal deskundigen merkt op dat die compromissen minder gunstig uitpakken dan voorheen omdat belastingplichtige een zwakkere onderhandelingspositie heeft als er een onherroepelijke informatiebeschikking ligt. Volgens een deel van de fiscaal deskundigen hoort art. 52 AWR (administratieplicht) niet thuis in art 52a AWR (vaststelling informatiebeschikking). Ze menen dat het een verschrijving is van de wetgever.

In lijn met de verwachtingen, ervaart een deel van de fiscaal deskundigen wel een meer terughoudend optreden van de Belastingdienst als het gaat om artikel 47 AWR: waar de Belastingdienst in hun ogen nog wel eens de grens opzocht van de informatieplicht lijkt dat nu minder het geval te zijn. Of dat toe te schrijven is aan de invoering van de wet weet men niet. Een verondersteld effect van de wet was ook dat er meer duidelijkheid zou komen over de grenzen van de administratieplicht en de informatieplicht (met betrekking tot derden). Fiscaal deskundigen hadden hier ook op gehoopt maar ervaren tot op heden geen concretere invulling, het lijkt toch beperkt te zijn tot een marginale toets van de rechtmatigheid van de beschikking. Ook geeft men aan dat door het ontbreken van overgangsrecht lang niet is toegekomen aan het wezen van de informatiebeschikking doordat de werking van de wet nog niet was uitgekristalliseerd.

7 Conclusie en beschouwing

In dit onderzoek is de werking van de wet-Dezentjé in beeld gebracht. Twee onderzoeksvragen stonden centraal in dit rapport: (1) welke doelen en veronderstelde mechanismen liggen ten grondslag aan de wet-Dezentjé en hoe zijn deze in de wet uitgewerkt en (2) hoe wordt in de praktijk uitvoering gegeven aan de wet-Dezentjé, sluit de praktijk van de wet aan bij de beoogde werking van de wet en welke knelpunten en neveneffecten doen zich in de praktijk voor? In dit slothoofdstuk vatten we de belangrijkste bevindingen samen en vergelijken we de bevindingen met de veronderstelde werking van de wet. Het hoofdstuk sluit af met een discussie waarin we de bevindingen nader duiden en enkele discussiepunten opwerpen met betrekking tot doelbereik en effectiviteit van de wet.

7.1 Doelen en wetssystematiek van de wet-Dezentjé

Belastingplichtigen hebben op grond van de AWR een zeer ruime, maar globaal omschreven, informatie- en administratieplicht. Nakoming van die verplichtingen is belangrijk omdat de inspecteur voor de vaststelling van correcte belastingaanslagen mede afhankelijk is van die informatie. Wanneer belastingplichtigen niet (juist, volledig of tijdig) voldoen aan de verplichtingen kan dat een zwaarwegend gevolg hebben: omkering en verzwaring van de bewijslast. Volgens de initiatiefnemers van de wet-Dezentjé genoot de belastingplichtige daarbij onvoldoende rechtsbescherming. Zij vonden het gewenst dat belastingplichtigen zich via een directe, effectieve rechtsingang zouden kunnen beschermen tegen onrechtmatige verzoeken van de inspecteur op het vlak van de informatie- en administratieplicht. Daartoe werden twee nieuwe beschikkingen geïntroduceerd: de informatiebeschikking en de kostenvergoedingsbeschikking.

De informatiebeschikking

De initiatiefnemers beoogden via de informatiebeschikking de *rechtsbescherming* van belastingplichtigen te versterken, doordat:

- de belastingplichtige weet welke informatie gevraagd wordt en tijdig (voordat de sanctie omkering en verzwaring van de bewijslast in kan treden) weet wat de rechtsgevolgen zijn als hij niet aan de informatieverplichting voldoet;
- de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om tegen de informatiebeschikking in bezwaar en beroep te komen;
- aan belastingplichtigen bij afwijzing van het bezwaar of beroep in beginsel een termijn wordt verleend om alsnog aan de verplichtingen te voldoen.

De kostenvergoedingsbeschikking

Met de kostenvergoedingsbeschikking beoogden de initiatiefnemers de rechtsbescherming te vergroten doordat administratieplichtigen in aanmerking komen voor een kostenvergoeding als zij een informatie- of een administratieverplichting

nakomen die achteraf gezien onrechtmatig is opgelegd.⁷⁹ Anders dan de informatiebeschikking die een rechtsingang vooraf biedt, kan de kostenvergoedingsbeschikking pas achteraf worden gevraagd.

Verder werd van de wet-Dezentjé verwacht dat:

- de inspecteur minder te vergaande verzoeken om informatie zou doen omdat daartegen een effectieve rechtsingang openstaat (zelfreinigend effect);
- via de rechtspraak (meer) duidelijkheid zou ontstaan over de rechtmatigheid van informatieverzoeken over derden en de reikwijdte van de administratieverplichtingen (de verwachting was dat ook daar een zelfreinigend effect vanuit zou gaan);
- administratieve lasten van bedrijven en particulieren zouden dalen als gevolg van een meer terughoudend optreden van de Belastingdienst;
- de relatie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst zou verbeteren doordat de inspecteur minder te vergaande verzoeken om informatie doet en de belastingplichtige rechtsmiddelen kan aanwenden in het geval zich dat wel voordoet.

De laatste twee verwachtingen blijven buiten beschouwing in het onderzoek.

Het wetsvoorstel heeft in de loop van de tijd enkele (ingrijpende) veranderingen ondergaan als gevolg van veronderstelde negatieve neveneffecten. Zo veronderstelde men dat de *druk op de uitvoeringstaak* zou toenemen wanneer een groot aantal belastingplichtigen in bezwaar zou komen tegen de informatiebeschikking. Daarnaast werd de zorg geuit dat kwaadwillende belastingplichtigen de aangereikte instrumenten zouden kunnen gebruiken om te *traineren* en zodoende in staat zouden zijn middelen aan het zicht van de Belastingdienst te onttrekken.

Wettelijk systeem

De wet-Dezentjé is ingevoerd via aanpassingen van de art. 25, 27, 52 en 53 AWR en invoeging van het nieuwe art. 52a AWR. Via aanpassing en invoeging van deze artikelen deden de informatiebeschikking en de kostenvergoedingsbeschikking hun intrede binnen de AWR. In het wetsontwerp was het idee dat de omvang van de administratieverplichtingen niet voor bezwaar en beroep vatbaar zou zijn. In het geval van een onrechtmatig verzoek op het vlak van de administratieplicht zou de belastingplichtige alleen een verzoek voor kostenvergoeding in kunnen dienen waarop de inspecteur vervolgens zou beslissen bij voor bezwaar en beroep vatbare kostenvergoedingsbeschikking. Uiteindelijk is de administratieplicht (art. 52 AWR) onder de informatiebeschikking geschaard. Het gevolg is dat de belastingplichtige ook op het vlak van de administratieplicht zijn twijfels omtrent verzoeken van de inspecteur kan voorleggen aan de rechter. Naast aanpassing van de AWR zijn een beperkt aantal artikelen in enkele andere wetten gewijzigd, deze aanpassingen zijn voor deze evaluatie niet van belang en blijven buiten beschouwing.

⁷⁹ Wat betreft informatieplicht gaat het om verplichtingen opgelegd ten behoeve van de belastingheffing van derden.

7.2 Gebruik en toepassing van de wet

7.2.1 Aantal beschikkingen en zaken in (hoger) beroep

Omdat het aantal genomen beschikkingen niet nauwkeurig is geregistreerd door de Belastingdienst is het aantal beschikkingen geschat op basis van door de Belastingdienst verstrekte gegevens en informatie uit gesprekken met belastingambtenaren. Bij het wetsvoorstel zoals dat oorspronkelijk voorlag werd de zorg geuit dat de werklast zou toenemen, waarmee de heffingstaak van de Belastingdienst onder druk zou komen te staan. Uit de kwantitatieve gegevens blijkt dat het aantal beschikkingen beperkt is gebleven: vanaf de invoering van de wet tot en met september 2015 zijn maximaal 3000 informatiebeschikkingen afgegeven; van de kostenvergoedingsbeschikking is voor zover bekend geen gebruik gemaakt.⁸⁰ Het aantal informatiebeschikkingen is beduidend lager dan de oorspronkelijke inschatting van de regering van 155.000 informatiebeschikkingen op jaarbasis (inschatting op basis van het oorspronkelijke wetsvoorstel waarin belastingplichtigen om een informatiebeschikking konden verzoeken).⁸¹

Het was op basis van de beschikbare gegevens niet mogelijk om het aantal bezwaarschriften tegen de informatiebeschikking te schatten. Het aantal zaken (beroep en hoger beroep) kon op basis van de opgave van de Raad voor de Rechtspraak worden bepaald op 720 gevallen (in de periode juli 2011 – januari 2016). In deze periode zijn 18 uitspraken door de Hoge Raad gedaan. Het aantal zaken blijft ver achter bij de verwachte 35.000 extra rechterlijke procedures op jaarbasis (op basis van het oorspronkelijke wetsvoorstel, Kamerstukken II 2007/08, 30645, 12, p. 3). Bij de aantallen beschikkingen en beroepszaken moet worden bedacht dat de situaties waarin de wet-Dezentjé toepassing vond slechts een zeer klein aandeel vormt van het totale aantal situaties waarin de fiscale informatie- of administratieplicht aan de orde was (op grond van schattingen van de Belastingdienst worden jaarlijks bijna tussen de 400.000 en 500.000 informatieverzoeken gedaan, Handelingen I 2010/11, 24, item 6, p. 22).

De veronderstelling was dat invoering van de wet-Dezentjé met name ten goede zou komen aan de kleine ondernemers omdat zij niet in staat zouden zijn om zelf op uitgebreide vragenbrieven te reageren. Uit gegevens van de Belastingdienst, gesprekken met ambtenaren en beschikbare jurisprudentie over de informatiebeschikking blijkt echter dat de meerderheid van de informatiebeschikkingen betrekking had op bijzondere situaties als constructiebestrijding, (zwaardere) fraudegevallen en vermeend buitenlands vermogen (tussen de 1500 en 2100 gevallen). Met name aan vermeende zwartspvaarders zijn relatief veel informatiebeschikkingen afgegeven (op grond van de informatieplicht van art. 47 AWR). Een kleiner deel van de informatiebeschikkingen had betrekking op MKB-ondernemers (minimaal 764 beschikkingen): zij ontvingen een informatiebeschikking op grond van de administratieplicht van art. 52 AWR.

7.2.2 Uitspraken van de rechter in (hoger) beroep

Een verwachting bij de invoering van de wet was dat de inspecteur minder te vergaande verzoeken om informatie zou doen op als daartegen een effectieve rechtsingang

⁸⁰ In één geval werd een kostenvergoedingsbeschikking genomen, deze werd later echter weer ingetrokken.

⁸¹ Kamerstukken II 2007/08, 30645, 12, p. 8 en p. 9

openstaat. Uit de analyse van jurisprudentie over de informatiebescherming blijkt dat belastingplichtigen in een minderheid van de zaken deels of geheel in het gelijk werden gesteld. Het aantal zaken waarin de rechter oordeelde dat gehandeld werd in strijd met het proportionaliteits- of evenredigheidsprincipe blijkt beperkt te zijn. Naar het oordeel van de rechter lijkt er geen sprake te zijn van disproportionele informatieverzoeken. Daarbij dient opgemerkt te worden dat eventuele disproportionele informatieverzoeken die niet aan de rechter zijn voorgelegd buiten beeld zijn gebleven. Ook betreft het slechts een marginale toets: van disproportionaliteit is alleen sprake als de inspecteur handelt in strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur (zie ook discussie). Tenslotte merken we op dat de jurisprudentie-analyse geen inzicht geeft in de situatie voorafgaand aan invoering van de wet. De vraag of sprake is van schending van de informatie- en administratieplicht wordt pas sinds invoering van de wet-Dezentjé in een aparte procedure beantwoord; op basis van de analyse van deze jurisprudentie kunnen we dus niet vaststellen of er voor invoering van de wet *vaker* sprake was van 'te vergaande verzoeken' om informatie.

Bij afwijzing van bezwaar en beroep kan aan belastingplichtigen een termijn worden verleend om alsnog aan de opgelegde informatie- en/of administratieverplichtingen te voldoen (hersteltermijn). De rechter kan hiervan afzien als het middel van bezwaar en beroep tegen een informatiebeschikking louter wordt gebruikt om de juiste gang van zaken bij de voortgang van het proces van heffing te verstoren, en hij tot de conclusie komt dat er sprake is van 'kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht'. Het niet verlenen van een hersteltermijn kan dus een aanwijzing zijn voor *traineren*; één van de veronderstelde negatieve neveneffecten van de wet-Dezentjé. Uit de analyse van jurisprudentie over de informatiebeschikking blijkt dat de rechter, wanneer sprake is van een (ontvankelijk) beroep inzake een informatiebeschikking, in beginsel een hersteltermijn stelt. In slechts één geval werd geen nieuwe termijn verleend vanwege kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht. Dit wijst erop dat 'traineren' enkel om het proces te vertragen, naar het oordeel van de rechter, nauwelijks voorkomt.

7.3 Ervaringen met de wet: oordelen over doelbereik

Het bleek moeilijk te zijn om voldoende belastingplichtigen te vinden die bereid waren deel te nemen aan een interview; het beeld van de praktijkervaringen is daarom gebaseerd op gesprekken met belastingambtenaren en fiscaal deskundigen (advocaten en adviseurs).

7.3.1 Rechtsbescherming

De wet-Dezentjé moest de rechtsbescherming van belastingplichtigen vergroten met betrekking tot de informatie- en administratieplicht. Uit gesprekken met ambtenaren en fiscaal deskundigen blijkt dat het proces van informatie opvraag door de Belastingdienst doorgaans goed verloopt. In de incidentele gevallen dat er iets mis gaat zou de informatiebeschikking belastingplichtige rechtsbescherming moeten bieden. Volgens ambtenaren en fiscaal deskundigen begrijpen belastingplichtigen doorgaans niet waar de informatiebeschikking over gaat; belastingplichtigen ervaren volgens hen een breder geschil en snappen niet dat er een extra procedure is tussengevoegd die voorafgaat aan

de inhoudelijke behandeling van het geschil (in het bijzonder in art. 52 gevallen, zie paragraaf 7.3.1.2). Dit lijkt erop te wijzen dat belastingplichtigen, en met name MKB-ondernemers, de informatiebeschikkingsprocedure niet als extra rechtsbescherming ervaren.

7.3.1.1 Informatiebeschikking in het kader van art. 47 AWR

Met betrekking tot het effect van de informatiebeschikking op de rechtsbescherming wordt zowel door ambtenaren als door fiscaal deskundigen een onderscheid gemaakt tussen gevallen die art. 47 AWR (informatieplicht) betreffen en gevallen inzake art. 52 AWR (administratieplicht). Ambtenaren en fiscaal deskundigen zijn van mening dat de informatiebeschikking de rechtsbescherming versterkt waar het gaat om art. 47 gevallen die betrekking hebben op de informatieplicht. Daarbij onderschrijft men de mechanismen uit de beleidstheorie: de informatiebeschikking biedt de mogelijkheid om voorafgaand aan het inhoudelijke geschil duidelijkheid te krijgen over de vraag of belastingplichtige verplicht is om de informatie te leveren en of omkering en verzwaring van de bewijslast in zal treden wanneer de informatie niet wordt verstrekt. De geboden rechtsmiddelen in combinatie met de hersteltermijn maken het volgens fiscaal deskundigen mogelijk om zonder (onverantwoorde) risico's de strijd met de inspecteur aan te gaan in geval er een verschil van mening ontstaat over de informatieplicht ('equality-of-arms'). In lijn met de beoogde werking van de wet blijkt dat, in het geval van art. 47 AWR, de informatiebeschikking vooraf duidelijkheid biedt over de vraag of omkering en verzwaring van de bewijslast in zal treden in een procedure die een lange doorlooptijd kent, maar die ook als 'veilig' wordt ervaren. Ambtenaren merken wel op dat het effect in de praktijk van de rechtspraak klein is: uit de jurisprudentie blijkt dat de rechter een beroep tegen de informatiebeschikking slechts in een enkel geval gegrond verklaarde wegens een disproportioneel informatieverzoek.

7.3.1.2 Informatiebeschikking in het kader van art. 52 AWR

Zowel ambtenaren als fiscaal deskundigen zijn kritisch over het functioneren van de informatiebeschikking als het gaat over de administratieplicht van art. 52 AWR. Toch geven ambtenaren een informatiebeschikking af als omkering van de bewijslast nodig is om een correcte aanslag op te kunnen leggen (zonder een informatiebeschikking is omkering en verzwaring van de bewijslast doorgaans niet mogelijk). Dat de informatiebeschikking op het vlak van de administratieplicht niet functioneert heeft volgens ambtenaren en fiscaal deskundigen te maken met de aard van de problematiek van de administratieplicht en onduidelijkheden in de wettelijke regeling.

Belastingambtenaren signaleren dat de informatiebeschikking sterk vertragend en versturend werkt in zowel het controleproces als het aanslagproces, terwijl de betekenis van de informatiebeschikking in het overgrote deel van de gevallen (haast) nihil is omdat achteraf geconstateerde gebreken in de administratie veelal niet meer kunnen worden hersteld. Fiscaal deskundigen zijn van mening dat in art. 52 gevallen de onduidelijkheid en onzekerheid over de vraag of omkering van de bewijslast zal intreden groter is dan onder het oude regime. Daarbij baseert men zich op de wettelijke regeling, praktijkervaringen en jurisprudentie over de informatiebeschikking. Fiscaal deskundigen

ervaren, net als belastingambtenaren, dat gebreken in de administratie vaak niet meer kunnen worden hersteld. Wanneer bijvoorbeeld bij belastingcontrole blijkt dat primaire keukenbonnetje zijn weggegooid, terwijl die naar het oordeel van de inspecteur tot de administratie behoren en bewaard hadden moeten blijven, dan is dat gebrek achteraf niet meer te herstellen. Omdat gebreken in de administratie vaak niet te herstellen zijn verwachten fiscaal deskundigen dat de informatiebeschikking onherroepelijk wordt. Men veronderstelt vervolgens dat omkering en verzwaring van de bewijslast (vrijwel) automatisch intreedt in de aanslagprocedure. Fiscaal deskundigen bepalen hun strategie en hun advies met inachtneming van de onzekerheid over de bewijspositie. Zo voelen fiscaal deskundigen zich genoodzaakt om bezwaar en beroep aan te tekenen tegen de informatiebeschikking, ook al beseft men dat het verweer weinig kans van slagen heeft. Als geen verweer wordt gevoerd, zo veronderstelt men, zal omkering en verzwaring van de bewijslast zeker intreden. Ook streeft men ernaar het conflict in de informatiebeschikkingsprocedure tot een breed conflict te maken zodat de rechter toe kan komen aan de toets van proportionaliteit en men zicht kan krijgen op het financiële belang. Omdat de onzekerheid toeneemt als er een onherroepelijke informatiebeschikking ligt en procederen het proces vertraagt, sturen belastingplichtigen volgens fiscaal deskundigen nadrukkelijker aan op een compromis. Een aantal fiscaal deskundigen merkt op dat die compromissen minder gunstig uitpakken dan voorheen omdat belastingplichtigen een zwakkere onderhandelingspositie hebben als er al een onherroepelijke informatiebeschikking ligt. Zowel fiscaal deskundigen als ambtenaren zijn dus kritisch over de informatiebeschikking in art. 52 gevallen. Men is overwegend van mening dat art. 52 AWR niet thuishoort in de wet-Dezentjé.

Volgens ambtenaren en fiscaal deskundigen begrijpen belastingplichtigen doorgaans niet waar de informatiebeschikking over gaat; men ervaart een breder geschil en snapt niet dat er een extra procedure is tussengevoegd die voorafgaat aan de inhoudelijke behandeling van het geschil. Dat geldt in het bijzonder voor artikel 52 gevallen. Het betreft hier overwegend MKB-ondernemers. Volgens fiscaal deskundigen hebben MKB-ondernemers een sterke voorkeur voor een snelle inhoudelijke (totaal)oplossing van het geschil en hechten zij vooral waarde aan de uiteindelijke financiële uitkomst. De informatiebeschikkingsprocedure, die voorafgaat aan de inhoudelijke behandeling van het geschil, wordt als vertragend ervaren en men vindt het vervelend dat op dat moment het financiële belang (vaak) nog niet bekend is.

7.3.1.3 Kostenvergoedingsbeschikking

Tot op heden is geen ervaring opgedaan met de kostenvergoedingsbeschikking. Zowel ambtenaren als fiscaal deskundigen zijn van oordeel dat de kostenvergoedingsbeschikking niet bijdraagt aan het beoogde doel. Fiscaal deskundigen merken op dat er wel behoefte is aan een rechtsmiddel dat beschermt tegen onrechtmatige opvraag van informatie ten behoeve van derden; in de huidige vorm biedt de kostenvergoedingsbeschikking echter niet de gewenste rechtsbescherming.

7.3.2 *Zelfreinigend effect*

Ambtenaren zijn over het algemeen van mening dat de disproportionele informatieverzoeken uit de wetsgeschiedenis incidenten waren. Volgens hen wordt sinds invoering van de wet wel meer bewust omgegaan met informatie verzoeken, zeker als het gaat om de informatiebeschikking: steeds wordt overwogen of de gevraagde informatie nodig is, en of omkering van de bewijslast nodig is om een correcte aanslag op te leggen. Als dat niet het geval is, bijvoorbeeld als (voorgenomen) correcties al voldoende kunnen worden onderbouwd, dan ziet men af van de informatiebeschikking en wordt een aanslag opgelegd zonder omkering en verzwaring van de bewijslast. Deze meer bewuste afweging vindt plaats omdat voor belastingplichtigen en administratieplichtigen bezwaar en beroep openstaat als zij het niet eens zijn met een opgelegde informatie- of administratieverplichting. Ook het feit dat er voor het afgeven van een informatiebeschikking overleg dient plaats te vinden met een formeelrecht deskundige draagt volgens een deel van de ambtenaren bij aan de bewustwording.⁸² Tijdens dat overleg wordt naar de inhoud van de informatiebeschikking gekeken en afgewogen welke vragen in de beschikking terug dienen te komen. Anders dan verwacht lijken doelmatigheidsoverwegingen ook een rol te spelen: omdat de informatiebeschikking forse vertraging oplevert in het verloop van de procedures, in het bijzonder als beroep wordt aangetekend, is men terughoudend als het gaat om het nemen van een informatiebeschikking.

Ook een deel van de fiscaal deskundigen ervaart een meer terughoudend optreden van de Belastingdienst, zij ervaren dit echter alleen als het gaat om artikel 47 AWR: waar de Belastingdienst in hun ogen nog wel eens de grens opzocht van de informatieplicht lijkt dat nu minder het geval te zijn. Of dat toe te schrijven is aan de invoering van de wet weet men niet. In lijn met de veronderstellingen lijkt er dus een 'zelfreinigend effect' uit te gaan van de informatiebeschikking, volgens fiscaal deskundigen is dat effect echter beperkt tot art. 47 gevallen.

7.3.3 *Duidelijkheid over grenzen van de informatie- en de administratieplicht*

Een verondersteld effect bij de kostenvergoedingsbeschikking was dat er meer duidelijkheid zou komen over de grenzen van de administratieplicht en de informatieplicht met betrekking tot derden. Kostenvergoedingsbeschikkingen zijn tot op heden niet of nauwelijks afgegeven, en hebben dus ook niet tot een concretere invulling geleid van de informatieplicht ten behoeve van de belastingplicht van derden. Ook de informatiebeschikking heeft volgens ambtenaren en fiscaal deskundigen tot op heden geen duidelijkheid gecreëerd over de grenzen van de informatie- en administratieplicht, het lijkt toch beperkt te zijn tot een marginale toets van de rechtmatigheid van de beschikking. Ook geeft men aan dat door het ontbreken van overgangsrecht lang niet is toegekomen aan het wezen van de informatiebeschikking doordat de werking van de wet nog niet was uitgekristalliseerd. Enkele ambtenaren zijn kritisch over de tekst van de wet waarin geen invulling is gegeven aan de grenzen van de wettelijke bevoegdheid van de inspecteur om vragen te stellen.

⁸² Het advies aan behandelend ambtenaren is om overleg te plegen met een formeelrecht-deskundige wanneer zijn verwachten dat er met betrekking tot de informatie- en administratieplicht problemen verwacht kunnen worden. Op het moment dat zij daadwerkelijk een informatiebeschikking nemen is overleg verplicht.

7.4 Ervaringen met de wet: traineren en druk op de uitvoeringstaak

Tijdens de behandeling van de wet werd door de regering en enkele Kamerleden de zorg geuit dat belastingplichtigen de rechtsmiddelen tegen de informatiebeschikking zouden gebruiken om termijnen op ongewenste wijze te verlengen ('traineren'). Ook vreesde men dat de druk op de uitvoeringstaak van de Belastingdienst toe zou nemen als belastingplichtigen veelvuldig in bezwaar zouden gaan tegen de informatiebeschikking.

7.4.1 Traineren

Voor wat betreft het onderwerp 'traineren' bestaat er een verschil in perceptie tussen belastingambtenaren aan de ene kant en fiscaal adviseurs en fiscaal advocaten aan de andere kant. De perceptie van veel belastingambtenaren is dat fiscaal adviseurs en met name fiscaal advocaten veelvuldig 'misbruik' maken van de rechtsmiddelen tegen de informatiebeschikking om processen te vertragen. Een beeld dat door fiscaal adviseurs en fiscaal advocaten niet wordt herkend.

Belastingambtenaren spreken van traineren wanneer belastingplichtigen het aanslagproces vertragen door het indienen van bezwaar en beroep tegen de informatiebeschikking, terwijl er geen inhoudelijke argumenten aanwezig zijn die een redelijke kans op succes bieden. Men veronderstelt dat dit tot doel heeft het controle- en aanslagproces te vertragen in de hoop dat de inspecteur het 'erbij laat zitten' of 'fouten' maakt waardoor (ten onrechte) geen belasting hoeft te worden afgedragen. Volgens ambtenaren komt deze vorm van traineren veelvuldig voor. Een aantal ambtenaren vraagt zich af of dit altijd een bewuste tactiek is. Daarbij merkt men op dat vertraging van het proces voortkomt uit de wetssystematiek en niet (per se) de intentie is van belastingplichtige. Situaties waarin naar het oordeel van belastingambtenaren veelvuldig wordt getraineerd betreffen gevallen waarin vermoedens bestaan van verzwegen buitenlands vermogen of gebruik wordt gemaakt van fiscale constructies (CCB). Ook in de context van coffeeshops wordt naar het oordeel van belastingambtenaren met regelmaat getraineerd om het controle- en aanslagproces te vertragen. Volgens ambtenaren wordt in een deel van alle voornoemde gevallen mede getraineerd om middelen aan het zicht van de Belastingdienst te onttrekken. In het algemeen ervaart men een sterke invloed van fiscaal advocaten. Volgens ambtenaren proberen met name fiscaal advocaten de termijnen te rekken door bezwaar te maken, beroep en hoger beroep aan te tekenen.

Fiscaal deskundigen geven aan weinig goede redenen te zien om uit te zijn op vertraging van de procedure; vertraging is zelden een doel op zich. Veeleer is men gericht op versnelling van het proces. In een enkel geval dient men bezwaar en/of beroep in om tijd te winnen. Bijvoorbeeld in situaties die proces-technisch complex zijn; andere situaties kunnen zijn dat een cliënt nog niet alles heeft aangeleverd, men nog niet klaar is met het eigen onderzoek of men de verbanden nog niet ziet. Het komt voor dat het gewoon tijd kost om zaken te doorgronden en het gebeurt ook wel dat een klant tijd nodig heeft om tot het inzicht te komen dat het verstrekken van informatie het verstandigst is; in die

gevallen kan het aantekenen van bezwaar en beroep de daarvoor benodigde tijd geven. Volgens fiscaal deskundigen is in die situaties echter geen sprake van traineren om financiële middelen te laten verdwijnen (als gedefinieerd in de parlementaire stukken). Het overgrote deel van de fiscaal deskundigen geeft aan op zijn kantoor deze laatste vorm van traineren niet te herkennen. Een uitzondering is de situatie waarin vertraging van het proces kan leiden tot verlaging of vervallen van een boete, dit is bijvoorbeeld het geval als mensen op het punt staan te overlijden. Maar ook in die gevallen gebeurt traineren meestal niet via de informatiebeschikking.

Het idee dat met name (fiscaal) advocaten de procedurele mogelijkheden aangrijpen om te traineren, en dat zij minder gericht zijn op de fiscaalinhoudelijke aspecten van een zaak, bestrijden de geïnterviewde fiscaal advocaten. Men geeft aan dat je als advocaat slechts in de fiscaliteit kunt werken als je over diepgaande inhoudelijke kennis beschikt, en je daarbij ook verdiept in de fiscaalinhoudelijke aspecten van een zaak. De geïnterviewde advocaten geven allen aan te beschikken over een fiscale opleiding op academisch niveau, volgens hen geldt dit ook voor andere advocaten die in de fiscaliteit werkzaam zijn.

7.4.2 Druk op de uitvoeringstaak van de Belastingdienst

Gezien het beperkte aantal informatiebeschikkingen (paragraaf 7.2.1) is de druk op de uitvoeringstaak van de Belastingdienst beperkt gebleven. Wel merken ambtenaren op dat de informatiebeschikking de procedures enorm kan vertragen als belastingplichtige beroep aantekent. Dat geldt in het bijzonder in geval van de administratieverplichtingen van art. 52 AWR. De procedure over de informatiebeschikking neemt veel tijd in beslag en de uitvoering van het controleproces en het aanslagproces (vaak ook voor latere jaren) stokken zolang de informatiebeschikking niet onherroepelijk vaststaat of is vernietigd.

7.5 Concluderend

Het aantal informatiebeschikkingsprocedures blijft achter bij de verwachtingen uit de parlementaire geschiedenis. De druk op de uitvoeringstaak lijkt daarmee beperkt gebleven; ambtenaren merken wel op dat de informatiebeschikking sterk vertragend en verstorend werkt in zowel het controleproces als het aanslagproces. Met de kostenvergoedingsbeschikking heeft men geen ervaring; in de huidige vorm draagt deze volgens ambtenaren en fiscaal deskundigen niet bij aan het beoogde doel. Anders dan verwacht had het grootste deel van de informatiebeschikkingen (en procedures) betrekking op vermeende zwartsparenders, waarbij art. 47 AWR (informatieplicht) de meest gehanteerde grondslag is.

Zowel ambtenaren als fiscaal adviseurs en fiscaal advocaten zijn van mening dat de informatiebeschikking de rechtsbescherming heeft verbeterd als het gaat om de informatieplicht, waarbij men wijst op de mechanismen die in de parlementaire geschiedenis werden geschetst. De informatiebeschikkingsprocedure kent een lange doorlooptijd, maar wordt door fiscaal deskundigen als 'veilig' ervaren omdat er steeds een 'vangnet' is (mogelijkheid tot herstel). Op het vlak van de administratieplicht functioneert de wet niet als beoogd. De betekenis van de informatiebeschikking is in het

overgrote deel van de gevallen (haast) nihil omdat achteraf geconstateerde gebreken in de administratie veelal niet meer kunnen worden hersteld. Om die reden verwachten fiscaal adviseurs en fiscaal advocaten dat de informatiebeschikking onherroepelijk wordt, waarna omkering en verzwaring van de bewijslast (vrijwel) automatisch in zal treden. Naar de mening van fiscaal adviseurs en fiscaal advocaten is de onduidelijkheid en onzekerheid over de vraag of omkering van de bewijslast zal intreden daardoor groter dan onder het oude regime.

Ambtenaren hebben het gevoel dat na invoering van de wet meer bewust wordt omgegaan met de informatie- en administratieplicht en de omkering en verzwaring van de bewijslast (hoewel men overwegend van mening is dat disproportionele informatieverzoeken uitzonderingen waren). Er lijkt dus als verwacht sprake van een zelfreinigend effect. Fiscaal adviseurs en fiscaal advocaten geven ook aan een meer terughoudend optreden van de Belastingdienst te ervaren, volgens hen is dat echter beperkt tot art. 47 AWR. Tot op heden heeft de wet-Dezentjé nog niet meer duidelijkheid geboden over de grenzen van de informatie- en administratieplicht. Volgens ambtenaren en fiscaal adviseurs en fiscaal advocaten komt dat doordat de rechter marginaal toetst, maar ook doordat er als gevolg van het ontbreken van overgangsrecht nog weinig toe is gekomen aan een inhoudelijke behandeling van de informatiebeschikking.

7.6 Beschouwing

Sinds de invoering van de wet-Dezentjé wordt de vraag of sprake is van een schending van de informatie- en administratieplicht in een afzonderlijke 'informatiebeschikkingsprocedure' behandeld die voorafgaat aan een eventuele procedure over een aanslag. Met de introductie van deze afzonderlijke procedure wilden de initiatiefnemers van de wet voorkomen dat de belastingplichtige of administratieplichtige pas in de procedure over de belastingaanslag voor het eerst zou worden geconfronteerd met het feit dat hij niet aan zijn informatie- of administratieverplichtingen heeft voldaan, en dat om die reden omkering en verzwaring van de bewijslast intreedt. In de praktijk lijkt de verhouding tussen de informatiebeschikkingsprocedure en de aanslagprocedure echter niet duidelijk te zijn en levert de afzonderlijke informatiebeschikkingsprocedure een aantal knelpunten op. In deze slotparagraaf beschouwen we de belangrijkste knelpunten die uit het onderhavige evaluatieonderzoek naar voren komen.

Verhouding informatiebeschikkingsprocedure en aanslagprocedure

Het belangrijkste knelpunt is dat het onduidelijk is op welk moment de vraag naar de evenredigheid of proportionaliteit van de sanctie omkering en verzwaring van de bewijslast aan de orde kan komen, in de informatiebeschikkingsprocedure of in de aanslagprocedure. In de tweede nota van wijziging wordt opgemerkt dat de redelijkheid van de toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast ook al in de procedure over de informatiebeschikking als bezwaargrond kan worden aangevoerd (Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14). Dit wijst erop dat de proportionaliteitsvraag al in de procedure over de informatiebeschikking aan de orde zou kunnen komen, hetgeen in lijn lijkt met de beoogde werking van de wet. De onduidelijkheid over waar de proportionaliteitsvraag aan de orde kan komen geldt zowel voor de informatieplicht als voor de

administratieplicht, in relatie tot de administratieplicht wordt dit wel veel nadrukkelijker als een knelpunt ervaren. Om te kunnen toetsen of toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast binnen de grenzen van de redelijkheid valt, heeft de rechter een compleet beeld nodig van de gebreken in de administratie en de correcties die daaruit voortvloeien. In de fase van de informatiebeschikkingsprocedure zijn die gegevens doorgaans nog niet allemaal voorhanden omdat de controle nog niet is afgerond. Fiscaal deskundigen zouden graag zien dat in de informatiebeschikkingsprocedure een breed geschil wordt behandeld, zodat de zwaarte van de administratieve gebreken in de context van het geheel kan worden beschouwd en de rechter kan bepalen of omkering en verzwaring van de bewijslast gerechtvaardigd is. De jurisprudentie heeft tot nu toe nog geen helderheid geboden over de vraag waar omkering en verzwaring van de bewijslast moet worden behandeld (zie ook Nuyens, 2014).

Begrip belastingplichtigen

Belastingplichtigen begrijpen volgens ambtenaren, fiscaal adviseurs en fiscaal advocaten doorgaans niet waarom er een aparte informatiebeschikkingsprocedure is die tijd, geld en moeite kost en voorafgaat aan de inhoudelijke behandeling van het geschil. Vooral MKB-ondernemers zouden volgens hen graag snel een totaaloplossing willen voor het geschil. Om uitspraken te kunnen doen over begrip, toegankelijkheid en waardering van de procedure onder belastingplichtigen, is het echter nodig om met een voldoende aantal belastingplichtigen te spreken, met name met MKB-ondernemers (de beoogde doelgroep van de wet-Dezentjé). In het onderhavige onderzoek is dat niet gelukt, niet alleen omdat het moeilijk was om belastingplichtigen te bereiken, maar ook omdat belastingplichtigen soms onbekend waren met de informatiebeschikking (terwijl zij wel een informatiebeschikking ontvingen) en om die reden niet deel wilden nemen aan een interview. Ook dit lijkt erop te wijzen dat belastingplichtigen zelf niet goed op de hoogte zijn van de informatiebeschikking en de rechtsgevolgen die daaruit voortkomen.

Traineren en oprekken van termijnen

Een zorg bij de invoering van de wet-Dezentjé was dat belastingplichtigen de geboden rechtsmiddelen zouden aangrijpen om termijnen op ongewenste wijze te verlengen (traineren). Aan de Eerste kamer is daarom toegezegd dat in de evaluatie van de wet ook zou worden gezien of er sprake is van eventuele vertragingstactieken van kwaadwillende belastingplichtigen om middelen aan het zicht van de Belastingdienst te onttrekken (Handelingen I, 2010/11, 24, item 6, p. 24). Of, en in hoeverre er sprake is van traineren door 'kwaadwillende' belastingplichtigen en hun adviseurs is moeilijk vast te stellen. In de eerste plaats is traineren een vaag begrip dat op verschillende wijzen gedefinieerd kan worden. In de tweede plaats is moeilijk vast te stellen of bezwaar en beroep wordt aangetekend tegen een informatiebeschikking, *louter* om te traineren. Bepalend is immers de intentie waarmee van deze rechtsmiddelen gebruik wordt gemaakt en die is moeilijk vast te stellen. Dit laatste punt geldt ook voor het oprekken van termijnen door belastingambtenaren. In de tussenevaluatie van de wet-Dezentjé werd opgemerkt dat de Belastingdienst de informatiebeschikking oplegt om de termijn voor het opleggen van een aanslag op te rekken; een onvoorzien neveneffect dat onlangs opnieuw is benoemd in een notitie van de NOB. In dezelfde notitie draagt de NOB een

oplossing aan voor vereenvoudiging van wet-Dezentjé die een eind zou moeten maken aan het (ongewenst) verlengen van termijnen. De oplossing die men voorstelt is om in de wet een gezamenlijke behandeling van de informatiebeschikking en de aanslag waarop deze betrekking heeft te borgen, waarbij de herstelmogelijkheid gehandhaafd blijft. Op deze wijze verlengt de informatiebeschikking niet meer de termijnen voor het opleggen van aanslagen. Hoewel niet opgemerkt door de NOB, zou deze oplossing mogelijk ook andere knelpunten weg kunnen nemen. Wanneer de informatiebeschikking en de aanslag gezamenlijk worden behandeld, heeft traineren door het aantekenen van bezwaar en beroep tegen de informatiebeschikking om het informatievergarings-, controle-, of aanslagproces te vertragen weinig zin. Ook zou de vraag waar de redelijkheid van de sanctie omkering en verzwaring van de bewijslast aan de orde moet komen, niet langer relevant zijn in geval van een gezamenlijke behandeling van de informatiebeschikking en de aanslag waarop deze betrekking heeft. Opgemerkt moet worden dat de door het NOB voorgestelde oplossing aanpassing van de wet vereist.

Civiele procedure

Een ander knelpunt dat we hier aan de orde willen stellen heeft betrekking op de civiele procedure. In de wet-Dezentjé is expliciet opgenomen dat de Belastingdienst een procedure aanhangig kan maken bij de burgerlijke rechter (civiele procedure) naast het traject van de informatiebeschikking (art. 52, lid 4, AWR). Tijdens de parlementaire behandeling van de wet adviseerde de Raad van State deze bepaling niet op te nemen om reden dat in de jurisprudentie de weg naar de burgerlijke rechter (met dwangsom) reeds was geopend. De wetgever heeft de bepaling van art. 52, lid 4, AWR (toch) opgenomen om duidelijk te maken dat de bestaande situatie bestendigd moest worden. In de fiscale juridische literatuur en in het onderhavige evaluatieonderzoek zijn bij herhaling kritische kanttekeningen geplaatst bij de keuze van de wetgever om de civiele rechtsingang expliciet op te nemen in de AWR. Het feit dat de rechter heeft gesanctioneerd dat de Belastingdienst (vrijwel) zonder enige beperking kan kiezen voor het starten van een civiele procedure naast het traject van de informatiebeschikking doet aan die kritiek niet af. Volgens fiscaal adviseurs en advocaten wordt op deze wijze de (beoogde) versterking van de rechtsbescherming ondergraven (zie ook de fiscale literatuur: America & Waaijer, 2012; Jansen-Schrijvers & Hendriks, 2014; Luimes, 2016; Nuyens & Ulrich, 2011; van Eijdsen, 2014).

Effectiviteit van de bezwaarfase

Uit het onderhavige onderzoek blijkt dat de behandeling van de informatiebeschikking in de bezwaarfase door fiscaal adviseurs en fiscaal advocaten anders ervaren wordt dan belastingambtenaren beogen. In focusgroepen geven belastingambtenaren aan dat de bezwaarfase wordt gebruikt om tot een (oprechte) heroverweging te komen van de primaire besluitvorming. Daarbij geven zij meerdere voorbeelden van situaties waarin naar hun mening een heroverweging plaatsvond. Een aanzienlijk deel van de geïnterviewde fiscaal adviseurs en fiscaal advocaten geeft echter aan de bezwaarfase als weinig betekenisvol te ervaren. Men geeft aan dat het (haast) nooit voorkomt dat (in zaken met importantie) een belastingambtenaar in de bezwaarfase een collega afvalt en zijn besluit herziet. Dit verschil in perceptie met betrekking tot de bezwaarfase wordt niet alleen gesignaleerd bij de informatie- en administratieplicht, maar geldt volgens hen in

brede zin. Geïnterviewde fiscaal adviseurs en fiscaal advocaten geven aan dat een betere benutting van de bezwaarfase (fors) kan bijdragen aan de efficiëntie van de belastingheffing en aan de kwaliteit van de relatie tussen Belastingdienst en belastingplichtige. Hoewel dit onderzoek naar de werking van de wet-Dezentjé hiertoe een aanzet geeft, zijn in het onderzoek onvoldoende data verzameld om uitspraken te kunnen doen over de feitelijke gang van zaken in de bezwaarfase en de percepties van de verschillende partijen hiervan. Vervolgonderzoek naar de effectiviteit van de bezwaarfase zou naar het oordeel van geïnterviewde fiscaal adviseurs en fiscaal advocaten wenselijk zijn.

Literatuur

- America, P. & Waaijer, R. (2012). De informatieplicht, een ondeugdelijk implantaat in de AWR? *WFR* 2012/565.
- Bakker, R. (2012). Evaluatie als fundering voor het beleid. Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.
- Blieck, L.A. de., van Amersfoort, P. J., de Blieck, J., van der Ouderaa, E. A. G., Koopman, R. J. (2011). *Algemene wet inzake rijksbelastingen*. Deventer, Kluwer.
- Boeijs, H. (2014). *Analyseren in kwalitatief onderzoek. Denken en doen*. Boom Lemma Uitgevers.
- Bont, G. de., Hertoghs, H. & van Immerseel, S. F. (2013). *(Fiscale) Inlichtingenverplichtingen, Enige beschouwingen uit de praktijk en de wetenschap*, Amsterdam, De Bont Advocaten.
- Jansen-schrijvers, L. M. H. & Hendriks, J. M. C. (2014). De informatiebeschikking; een actuele beschouwing. *WFR* 2014/ 1393.
- Eijdsen, J. A. R. van. (2014). Noot bij *BNB* 2014/205.
- Klein Haarhuis, C. & Oosterwaal, A. (2014). *Handvatten voor evaluaties van effectiviteit*. (WODC).
- Leeuw, F. L. (2003). Reconstructing program theories: Methods available and problems to be solved. *American Journal of Evaluation*, 24(1): 5-20.
- Luimes, A. J. (2016). Recente ontwikkelingen rondom de informatiebeschikking. *WFR* 2016/24.
- Ministerie van Financiën (2013), *Tussenevaluatie initiatief wetsvoorstel Dezentjé Hamming-Bluemink en Groot*, DGB/2013/5039 U, 13 oktober 2013
- Nuyens, A. M. E. (2014). Omkering en verzwaring bewijslast: voor wat en wanneer? *Het Register*, juni 2014, nr. 3.
- Nuyens, A. M. E. & Ulrich, G. H. (2011). De informatiebeschikking: rechtsbescherming of slechts illusie. *TFB* 2011/8.
- Pawson, R. (2006). *Evidence-based policy, a realist perspective*. Londen: Sage.
- Pawson, R., & Tilley, N. (2002). *Realist evaluation*. Londen: Sage

Wet- en Regelgeving

- Kamerstukken II 2005/06, 30645, 3.
- Kamerstukken II 2007/08, 30645, 4.
- Kamerstukken II 2007/08, 30645, 6.
- Kamerstukken II 2007/08, 30645, 7.
- Kamerstukken II 2007/08, 30645, 9.
- Kamerstukken II 2007/08, 30645, 11.
- Kamerstukken II 2007/08, 30645, 12.
- Kamerstukken II 2007/08, 30645, 13.

Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14.
Kamerstukken II 2010/11, 30645, 18.
Kamerstukken I 2010/11, 30645, B.
Kamerstukken I 2010/11, 30645, C.
Handelingen II, 2007/08, 75, p. 5237-5245.
Handelingen II, 2009/10, 100, p. 8072-8088.
Handelingen I, 24, item 2, p. 2-6.
Handelingen I, 24, item 6, p. 22-27.

Staatsblad (2011), 265.

Bijlage 1 Wettekst wet-Dezentjé

265

Wet van 27 mei 2011, 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

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz. Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten: Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het wenselijk is om de rechtsbescherming van belastingplichtigen met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus te versterken; Zo is het, dat Wij, de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

ARTIKEL I

De Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 25**, derde lid, komt te luiden: 3. Indien het bezwaar is gericht tegen een aanslag, een navorderings-aanslag, een naheffingsaanslag of een beschikking, met betrekking tot welke de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag of beschikking gehandhaafd, tenzij is gebleken dat en in hoeverre die belastingaanslag of beschikking onjuist is. De eerste volzin vindt geen toepassing voor zover het bezwaar is gericht tegen een vergrijpboete.

B. **Artikel 27e** komt te luiden: **Artikel 27e**

1. Indien de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, verklaart de rechtbank het beroep ongegrond, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is.

2. Indien de rechtbank het beroep tegen een in artikel 52a, eerste lid, bedoelde informatiebeschikking ongegrond verklaart, stelt de rechtbank een nieuwe termijn voor het voldoen aan de in die beschikking bedoelde verplichtingen, in situaties waarin daar nog gevolg aan kan worden gegeven, tenzij sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht.³ Dit artikel vindt geen toepassing voor zover het beroep is gericht tegen een vergrijpboete.

C. Aan **artikel 52** wordt een lid toegevoegd, luidende: 7. Ingeval een administratieplichtige een door de inspecteur op het eerste lid gebaseerde verplichting is nagekomen maar van oordeel is dat de verplichting onrechtmatig is opgelegd, kan hij verzoeken om vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. De inspecteur beslist op dat verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe in geval van een onrechtmatig opgelegde verplichting.

D. Na **artikel 52** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 52a 1. Indien met betrekking tot een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking niet of niet volledig wordt voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 41, 47, 47a, 49, 52, en, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, kan de inspecteur dit vaststellen bij voor bezwaar vatbare beschikking (informatiebeschikking). De inspecteur wijst in de informatiebeschikking op artikel 25, derde lid.

2. De termijn voor de vaststelling van een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of het nemen van een beschikking wordt verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking waarin wordt vastgesteld dat de belastingplichtige niet of niet volledig aan zijn verplichtingen heeft voldaan en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan of wordt vernietigd.

3. Indien de inspecteur een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag vaststelt of een beschikking neemt voordat de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, vervalt de informatiebeschikking.

4. Dit artikel laat onverlet de mogelijkheid voor de inspecteur om een procedure aanhangig te maken bij de burgerlijke rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de verplichtingen voortvloeiende uit deze wet op straffe van een dwangsom. E. Aan **artikel 53** wordt een lid toegevoegd, luidende:

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

ARTIKEL II

Artikel 8:2 van de Algemene Douanewet wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt «de artikelen 26a, 27, 27a en 27b» vervangen door: de artikelen 25, derde lid, 26a, 27, 27a, 27b en 27e.

2. Het zevende lid komt te luiden: 7. Indien het bezwaar is gericht tegen een uitnodiging tot betaling of een beschikking als bedoeld in het tweede lid, met betrekking tot welke: a. de vereiste aangifte niet is gedaan; of b. niet of niet volledig is voldaan aan een verzoek op de voet van artikel 14 van het Communautair douanewetboek om gegevensdragers, of de inhoud daarvan, voor raadpleging beschikbaar te stellen; of c. niet of niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 1:32, wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag of de beschikking gehandhaafd, tenzij aannemelijk is dat het niet of niet volledig voldoen aan genoemd verzoek of aan genoemde verplichtingen het gevolg is van overmacht en tenzij is gebleken dat en in hoeverre de belastingaanslag of de beschikking onjuist is. De eerste volzin vindt geen toepassing voor zover het bezwaar is gericht tegen een vergrijpboete.

3. Onder vernummering van het achtste lid tot het negende lid wordt een lid ingevoegd, luidende: 8. Indien het beroep is gericht tegen een uitnodiging tot betaling of een beschikking als bedoeld in het tweede lid, met betrekking tot welke: a. de vereiste aangifte niet is gedaan; of b. niet of niet volledig is voldaan aan een verzoek op de voet van artikel 14 van het Communautair douanewetboek om gegevensdragers, of de inhoud daarvan, voor raadpleging beschikbaar te stellen; of c. niet of niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 1:32, verklaart de rechtbank het beroep ongegrond, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is. De eerste volzin vindt geen toepassing voor zover het bezwaar is gericht tegen een vergrijpboete.

ARTIKEL III

Vervallen

ARTIKEL IV

Na **artikel 62** van de Invorderingswet 1990 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 62a 1. Ingeval een persoon als bedoeld in de artikelen 58, eerste lid, 59, eerste lid en 62, eerste lid, een door de ontvanger op een van die leden gebaseerde verplichting is nagekomen maar van oordeel is dat de verplichting onrechtmatig is opgelegd, kan hij verzoeken om vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. De ontvanger beslist op dat verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking en kent een redelijke kostenvergoeding toe in geval van een onrechtmatig opgelegde verplichting. 2. Op het bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie inzake de in het eerste lid bedoelde beschikking is hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing.

ARTIKEL V

Vervallen

ARTIKEL VI

Vervallen

ARTIKEL VII

Vervallen

ARTIKEL VIII

In **artikel 30**, eerste lid, van de Wet waardering onroerende zaken wordt na «51,» ingevoegd: 52a,.

ARTIKEL IX

Onderdeel I, onder 1, van de bijlage bij de Algemene wet bestuursrecht komt te luiden:

1. Invorderingswet 1990, met uitzondering van de artikelen 30, 49 en 62a.

ARTIKEL X

Onze Minister van Financiën zendt binnen vier jaar na inwerkingtreding van deze wet aan de Staten-Generaal een verslag over de doeltreffendheid en de effecten van deze wet in de praktijk.

ARTIKEL XI

Deze wet treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren wie zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden. Gegeven te 's-Gravenhage, 27 mei 2011

Beatrix De Staatssecretaris van Financiën, F. H. H. WeekersDe Minister van Veiligheid en
Justitie,I. W. Opstelten Uitgegeven de
derde juni 2011

De Minister van Veiligheid en Justitie,I. W. Opstelten Kamerstuk 30 645 stb-2011-265
ISSN 0920 - 2064 's-Gravenhage 2011
Staatsblad 2011 265 4

Bijlage 2 Wetsartikelen AWR

Artikel 52a AWR (nieuw artikel na invoering van de wet-Dezentjé)

1. Indien met betrekking tot een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking niet of niet volledig wordt voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 41, 47, 47a, 49, 52, en, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, kan de inspecteur dit vaststellen bij voor bezwaar vatbare beschikking (informatiebeschikking). De inspecteur wijst in de informatiebeschikking op artikel 25, derde lid.
2. De termijn voor de vaststelling van een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of het nemen van een beschikking wordt verlengd met de periode tussen de bekendmaking van de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking waarin wordt vastgesteld dat de belastingplichtige niet of niet volledig aan zijn verplichtingen heeft voldaan en het moment waarop deze informatiebeschikking onherroepelijk komt vast te staan of wordt vernietigd.
3. Indien de inspecteur een aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag vaststelt of een beschikking neemt voordat de met betrekking tot die belastingaanslag of beschikking genomen informatiebeschikking onherroepelijk is geworden, vervalt de informatiebeschikking.
4. Dit artikel laat onverlet de mogelijkheid voor de inspecteur om een procedure aanhangig te maken bij de burgerlijke rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de verplichtingen voortvloeiende uit deze wet op straffe van een dwangsom.

Artikel 25, lid 3, AWR (oude regime, voor invoering van de wet-Dezentjé)

3. Indien het bezwaar is gericht tegen een aanslag, een navorderingsaanslag, een naheffingsaanslag of een beschikking, met betrekking tot welke
 - a. de vereiste aangifte niet is gedaan; of
 - b. niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52, alsmede aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag of de beschikking gehandhaafd, tenzij gebleken is dat en in hoeverre de belastingaanslag of de beschikking onjuist is. De vorige volzin vindt geen toepassing voor zover het bezwaar is gericht tegen een vergrijpboete.

Na inwerkingtreding van de wet-Dezentjé:

Artikel 25, lid 3, AWR (nieuwe regime, na invoering van de wet-Dezentjé)

3. Indien het bezwaar is gericht tegen een aanslag, een navorderingsaanslag, een naheffingsaanslag of een beschikking, met betrekking tot welke de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, wordt bij de uitspraak op het bezwaarschrift de belastingaanslag of beschikking gehandhaafd, tenzij is gebleken dat en in hoeverre die belastingaanslag of beschikking onjuist is. De eerste volzin vindt geen toepassing voor zover het bezwaar is gericht tegen een vergrijpboete.

Artikel 27e, (oude regime, voor invoering van de wet-Dezentjé))

Indien:

- a. de vereiste aangifte niet is gedaan; of
- b. niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52, alsmede aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen; verklaart de rechtbank het beroep ongegrond, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is. De vorige volzin vindt geen toepassing, voor zover het beroep is gericht tegen een vergrijpboete.

Na inwerkingtreding van de wet-Dezentjé:

Artikel 27e AWR (nieuwe regime, na invoering van de wet-Dezentjé)

1. Indien de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, verklaart de rechtbank het beroep ongegrond, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is.
2. Indien de rechtbank het beroep tegen een in artikel 52a, eerste lid, bedoelde informatiebeschikking ongegrond verklaart, stelt de rechtbank een nieuwe termijn voor het voldoen aan de in die beschikking bedoelde verplichtingen, in situaties waarin daar nog gevolg aan kan worden gegeven, tenzij sprake is van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht.
3. Dit artikel vindt geen toepassing voor zover het beroep is gericht tegen een vergrijpboete.

Artikel 52, lid 7, AWR (na invoering van de wet-Dezentjé)

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

Artikel 53, lid 5, AWR (na invoering van de wet-Dezentje)

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

Bijlage 3 Wijzigingen in overige wetten

Algemene Douanewet

De Douane heeft te maken met belastingen die vallen onder verschillende algemene wetten: de AWR en de Algemene douanewet. Voor de belastingen die vallen onder de AWR gelden de wijzigingen in de AWR door de wet-Dezentje onverkort.⁸³ Het gaat hier om de accijnzen en verbruiksbelastingen, geheven op grond van de Wet op de accijns, de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken en enkele andere producten en de Wet belastingen op milieugrondslag. Voor zover het gaat om verplichtingen van de administratieplichtige zelf of van een derde ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, zijn de bevoegdheden die genoemd zijn in de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52 en 53 lid 1, 2 en 3 AWR, van toepassing op de heffing van accijnzen en de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken (tenzij er sprake is van een heffing ter zake van de invoer). Als de ondernemer niet of niet volledig heeft voldaan aan de genoemde verplichtingen kan de inspecteur een informatiebeschikking opmaken. Ook de regeling van de kostenvergoedingsbeschikking geldt hier onverkort.

Voor de douanerechten geldt de Algemene douanewet. Deze algemene wet kent sinds 1 juli 2011 in art. 8:2, lid 7, Awb een eigen regime met betrekking tot de omkering en verzwaring van de bewijslast. De aanpassing van de Algemene douanewet beoogt juist te voorkomen dat wijziging wordt aangebracht in het bestaande regime voor omkering en verzwaring van de bewijslast in douanerechten. Een eigen regime voor douanerechten is noodzakelijk omdat dit moet aansluiten op het communautaire douanerecht en om die reden is er geen ruimte voor de informatiebeschikking of de kostenvergoedingsbeschikking. Koppeling met de AWR is daardoor op dit punt dus niet mogelijk.

Invorderingswet 1990

De wet-Dezentjé heeft ook betekenis voor de Invorderingswet 1990, echter uitsluitend voor zover het de kostenvergoedingsbeschikking betreft. Dit is geregeld in het bij de wet-Dezentjé ingevoegde nieuwe art. 62a, lid 1, Invorderingswet 1990. Dit artikel geldt voor belastingschuldigen of aansprakelijkgestelden, derden die beschikken over gegevensdragers van belastingschuldigen en administratieplichtigen.

Het gewijzigde artikel bepaalt dat wanneer een dergelijk persoon een door de ontvanger opgelegde verplichting is nagekomen, maar van oordeel is dat deze verplichting onrechtmatig is opgelegd, kan verzoeken om vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met deze nakoming. De ontvanger beslist op dat verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking (*kostenvergoedingsbeschikking*). Hij kent een redelijke kostenvergoeding toe in geval van een onrechtmatig opgelegde verplichting. Art. 62a, lid.2, Invorderingswet 1990 bepaalt dat op het bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie inzake de kostenvergoedingsbeschikking de regeling van de AWR van overeenkomstige toepassing is. De invorderingswet is op grond van art. 2, lid 1, letter a,

⁸³ Tenzij sprake is van heffing ter zake van de invoer; dan is de douanewetgeving (CDW en Adw) onverkort van toepassing. Als de accijnzen bij invoer worden geheven, volgt de accijnzen de douanerechten. De Douane heft omzetbelasting bij invoer indien de ondernemer geen gebruikmaakt van de mogelijkheid tot verleggen overeenkomstig artikel 23 *Wet omzetbelasting*. Ook hier volgt de OB de douanerechten.

van toepassing op belastingen als bedoeld in art. 1 AWR, als mede op rechten bij invoer en rechten bij uitvoer als bedoeld in art. 7:3 Algemene douanewet die in Nederland worden geheven.

Wet waardering onroerende zaken

In hoofdstuk V van de Wet waardering onroerende zaken is, kort gezegd, bepaald dat voor bezwaar, beroep en de informatieverplichtingen voor deze wet de betreffende artikelen van de AWR van overeenkomstige toepassing zijn. Art. 30, lid 1, Wet waardering onroerende zaken geeft concreet aan welke artikelen uit de AWR van toepassing zijn op de waardebepaling en de waardevaststelling van onroerende zaken ingevolge deze wet. De bepalingen uit de AWR die betrekking hebben op de omkering en verzwaring van de bewijslast maken hiervan deel uit. Door invoeging van art. 52a AWR in art. 30, lid 1, Wet waardering onroerende zaken wordt bereikt dat de informatiebeschikking ook voor deze wet van toepassing wordt en dat gemeenten in het kader van deze wet met de informatiebeschikking van doen krijgen. Evaluatie van de werking van de wet-Dezentjé bij lagere overheden ligt echter buiten het bereik van dit onderzoek en om die reden zal hieraan verder geen aandacht worden besteed.

Algemene wet bestuursrecht

Onderdeel I, onder 1, van de bijlage bij de Algemene wet bestuursrecht komt te luiden: 1. Invorderingswet 1990, met uitzondering van de artikelen 30, 49 en 62a. Onderdeel I, onder 1, van de bijlage van de Algemene wet bestuursrecht bevat besluiten waartegen ingevolge artikel 8:5 geen beroep als bedoeld in de Awb kan worden ingesteld. Teneinde zeker te stellen dat tegen besluiten als bedoeld in artikel 62a Invorderingswet 1990 beroep bij de rechter kan worden ingesteld, dient dit artikel te worden uitgezonderd van de hiervoor bedoelde regeling.⁸⁴

⁸⁴ Kamerstukken II 2008/09, 30645, 14.

Bijlage 4 Jurisprudentie

Rechtbank		
ECLI:NL:RBZWB:2015:980	ECLI:NL:RBNNE:2014:6386	ECLI:NL:RBDHA:2015:7479
ECLI:NL:RBZWB:2015:5042	ECLI:NL:RBNNE:2014:6058	ECLI:NL:RBDHA:2015:698
ECLI:NL:RBZWB:2015:2496	ECLI:NL:RBNNE:2014:6053	ECLI:NL:RBDHA:2015:1202
ECLI:NL:RBZWB:2015:2471	ECLI:NL:RBNNE:2014:5210	ECLI:NL:RBDHA:2015:1202
ECLI:NL:RBZWB:2015:2470	ECLI:NL:RBNNE:2014:2791	ECLI:NL:RBDHA:2014:9667
ECLI:NL:RBZWB:2014:7447	ECLI:NL:RBNHO:2014:8908-	ECLI:NL:RBDHA:2014:6883
ECLI:NL:RBZWB:2014:7166	ECLI:NL:RBNHO:2014:8193	ECLI:NL:RBDHA:2014:6882
ECLI:NL:RBZWB:2014:6368	ECLI:NL:RBNHO:2014:596	ECLI:NL:RBDHA:2014:6419
ECLI:NL:RBZWB:2013:CA3575	ECLI:NL:RBNHO:2014:4324	ECLI:NL:RBDHA:2014:6418
ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ8318	ECLI:NL:RBNHO:2014:11032	ECLI:NL:RBDHA:2014:3073
ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ5866	ECLI:NL:RBNHO:2013:CA4018	ECLI:NL:RBDHA:2014:15639
ECLI:NL:RBZWB:2013:BZ5014	ECLI:NL:RBMNE:2015:2075	ECLI:NL:RBDHA:2014:15636
ECLI:NL:RBZWB:2013:8774	ECLI:NL:RBMNE:2015:2075	ECLI:NL:RBDHA:2014:12585
ECLI:NL:RBZWB:2013:8293	ECLI:NL:RBLEE:2012:BY6173	ECLI:NL:RBDHA:2014:12582
ECLI:NL:RBZWB:2013:6431	ECLI:NL:RBHAA:2012:BY9842	ECLI:NL:RBDHA:2013:9524
ECLI:NL:RBZWB:2013:5879	ECLI:NL:RBHAA:2012:BY4217	ECLI:NL:RBDHA:2013:9523
ECLI:NL:RBZWB:2013:5605	ECLI:NL:RBGEL:2015:5969	ECLI:NL:RBDHA:2013:9517
ECLI:NL:RBZWB:2013:1677	ECLI:NL:RBGEL:2015:5882	ECLI:NL:RBDHA:2013:7940
ECLI:NL:RBZWB:2013:10517	ECLI:NL:RBGEL:2014:90	ECLI:NL:RBDHA:2013:13156
ECLI:NL:RBSGR:2012:BY3479	ECLI:NL:RBGEL:2014:7160	ECLI:NL:RBDHA:2013:12127
ECLI:NL:RBNNE:2015:2301	ECLI:NL:RBGEL:2014:4086	ECLI:NL:RBBRE:2012:BY2216
ECLI:NL:RBNNE:2015:2300	ECLI:NL:RBGEL:2013:CA1899	ECLI:NL:RBBRE:2012:BY0697
ECLI:NL:RBNNE:2015:2299	ECLI:NL:RBDHA:2015:7480	ECLI:NL:RBARN:2012:BY3601
ECLI:NL:RBNNE:2015:2046	ECLI:NL:RBDHA:2015:7479	ECLI:NL:RBAMS:2013:5711

Hof		Hoge Raad
ECLI:NL:GHSHE:2015:626	ECLI:NL:GHARL:2015:3200	ECLI:NL:HR:2016:37
ECLI:NL:GHSHE:2015:454	ECLI:NL:GHARL:2014:9831	ECLI:NL:HR:2015:920
ECLI:NL:GHSHE:2015:3528	ECLI:NL:GHARL:2014:9826	ECLI:NL:HR:2015:473
ECLI:NL:GHSHE:2015:3283	ECLI:NL:GHARL:2014:9825	ECLI:NL:HR:2015:3603
ECLI:NL:GHSHE:2015:2685	ECLI:NL:GHARL:2014:5533	ECLI:NL:HR:2015:3602
ECLI:NL:GHSHE:2014:4686	ECLI:NL:GHARL:2014:5533	ECLI:NL:HR:2015:3489
ECLI:NL:GHSHE:2014:2981	ECLI:NL:GHARL:2014:10021	ECLI:NL:HR:2015:3291
ECLI:NL:GHSHE:2014:2554	ECLI:NL:GHAMS:2015:4102	ECLI:NL:HR:2015:3273
ECLI:NL:GHSHE:2013:3380	ECLI:NL:GHAMS:2015:4101	ECLI:NL:HR:2015:2987
ECLI:NL:GHSHE:2012:BV2696	ECLI:NL:GHAMS:2015:2650	ECLI:NL:HR:2015:2903
ECLI:NL:GHSGR:2012:BW4595	ECLI:NL:GHAMS:2015:1414	ECLI:NL:HR:2015:2895
ECLI:NL:GHDHA:2015:974	ECLI:NL:GHAMS:2015:1413	ECLI:NL:HR:2015:2895
ECLI:NL:GHDHA:2015:973	ECLI:NL:GHAMS:2015:1412	ECLI:NL:HR:2015:2795
ECLI:NL:GHDHA:2015:971	ECLI:NL:GHAMS:2015:1411	ECLI:NL:HR:2014:2144
ECLI:NL:GHDHA:2015:953	ECLI:NL:GHAMS:2014:5074	ECLI:NL:HR:2014:2144
ECLI:NL:GHDHA:2015:382	ECLI:NL:GHAMS:2014:4381	ECLI:NL:HR:2013:BZ3640
ECLI:NL:GHDHA:2015:2771	ECLI:NL:GHAMS:2014:4380	ECLI:NL:HR:2013:1042
ECLI:NL:GHDHA:2015:2770	ECLI:NL:GHAMS:2013:CA0470	ECLI:NL:HR:2013:1017
ECLI:NL:GHDHA:2015:2009	ECLI:NL:GHAMS:2013:CA0470	HR 27 november 1985, BNB
ECLI:NL:GHDHA:2014:4132	ECLI:NL:GHAMS:2011:BU1566	1986/128.
ECLI:NL:GHDHA:2014:3817	ECLI:NL:GHARL:2015:3266	HR 3 februari 2006, BNB
ECLI:NL:GHDHA:2014:3696		2006/205
ECLI:NL:GHDHA:2014:2403		
ECLI:NL:GHARL:2016:633		
ECLI:NL:GHARL:2015:7895		
ECLI:NL:GHARL:2015:6338		
ECLI:NL:GHARL:2015:5945		

