



Onderzoek informatiebeschikking 2023

Als we om rechtsbescherming geven

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

Universiteit Leiden
Instituut voor Fiscale en Economische vakken
Afdeling Belastingrecht
Januari 2024



**Universiteit
Leiden**

Onderzoek informatiebeschikking 2023

Als we om rechtsbescherming geven

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

Universiteit Leiden
Instituut voor Fiscale en Economische vakken
Afdeling Belastingrecht
Januari 2024



Universiteit
Leiden

Voorwoord

“Het blijft lastig met rechtsbescherming. Het is heel onsympathiek om daar een tegengeluid bij te geven. Rechtsbescherming moet goed zijn voor de mensen die je wilt beschermen. Maar je ziet het ook gebruikt worden door mensen die denken: dit is een manier om mij van mijn fiscale verplichtingen te ontdoen en dat maakt het lastig. Want je maakt een wet voor iedereen en zie daar maar eens een balans in te vinden.”¹

Op 1 juli 2011 is de Wet Dezentjé in werking getreden met de bedoeling om belasting- en administratieplichtigen beter te beschermen tegen de uitoefening van controlebevoegdheden door de inspecteur in het algemeen en tegen onrechtmatige informatieverzoeken in het bijzonder. In 2016 is de werking van de wet uitgebreid geëvalueerd en is een aantal knelpunten geconstateerd die vraagtekens zetten bij de werking van de wet: de informatiebeschikkingsprocedure zou te lang duren, niet goed functioneren voor wat betreft de administratieplicht, beoogde kostenvergoedingen voor onrechtmatige informatieverzoeken bleven uit en een mogelijke samenloop van de informatiebeschikkingsprocedure met een civiele dwangsomprocedure werd als onwenselijk ervaren. Het onderzoek laat ook enkele neveneffecten van de wet zien, zoals onwenselijk gebruik van de informatiebeschikking om het controle- en het aanslagproces te vertragen. In 2018 heeft de staatssecretaris van Financiën enkele oplossingsrichtingen voorgesteld om de werking van de wet te verbeteren. Deze oplossingsrichtingen zijn om verschillende redenen nog niet in wetgeving omgezet.

Als we om rechtsbescherming geven.

Dit onderzoeksrapport brengt de werking van de wet vanaf 2016 in kaart. Na een overzicht van cijfers over het aantal procedures en de doorlooptijden ervan (hoofdstuk 3) wordt aan de hand van de ervaringen, meningen en belevingen van belastingambtenaren, fiscaal advocaten en adviseurs alsmede leden van de rechterlijke macht antwoord gegeven op de vraag of de in 2016 geconstateerde knelpunten in 2023 nog steeds bestaan en of er nieuwe knelpunten zijn ontstaan (hoofdstuk 4). Hoewel niet naar oplossingsrichtingen is gezocht, hebben de fiscaal deskundigen verschillende gedachten over versnelling en verbetering van de procedure de revue laten passeren (par. 4.2), delen zij ook hun ervaringen met enkele neveneffecten van de procedure (par. 4.6) en leggen zij bloot dat eerder geconstateerde knelpunten op onderdelen meer zijn gaan knellen (par. 4.8). In hoofdstuk 5 volgt een samenvatting en conclusie. Dit onderzoeksrapport vormt de neerslag van het Onderzoek informatiebeschikking 2023.

¹ Deze uitspraak is gedaan tijdens één van de interviews met fiscaal deskundigen die ervaring hebben met de werking van de informatiebeschikkingsprocedure.

Ik dank het Ministerie van Financiën voor het in mij gestelde vertrouwen. Ook gaat dank uit naar de belastingambtenaren, de fiscaal advocaten en adviseurs en de leden van de rechterlijke macht die mij openhartig te woord hebben gestaan. Daarnaast dank ik de Belastingdienst, de Nederlandse Vereniging van Advocaten-belastingkundigen, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, het Register Belastingadviseurs en de Raad voor de rechtspraak voor het leggen van contact met fiscaal deskundigen die ervaring hebben met de werking van de informatiebeschikkingsprocedure. Verder dank ik de Belastingdienst en de Raad voor de rechtspraak voor het verzamelen van relevante informatie over het gebruik van de wet in de zin van het aantal ingestelde bezwaaren beroepsprocedures tegen de informatiebeschikking en de samenloop met civiele dwangsomprocedures. Tot slot gaat veel dank uit naar Rens Pieterse en enkele collega's van de Afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden voor hun waardevolle suggesties en scherpe opmerkingen naar aanleiding van een eerder concept van dit rapport en ben ik mijn student-assistenten Nynke Brons, Emma Schoonen en Roos Schutte zeer erkentelijk voor het transcriberen van de geruime hoeveelheid interviews en hun bijdrage aan het jurisprudentie- en literatuuronderzoek en de vormgeving van het rapport.

Esther Huiskers-Stoop
Leiden, januari 2024

Leeswijzer

Verkorte inhoudsopgave:

1. Inleiding
2. Knelpunten en oplossingsrichtingen
3. Kwantitatief onderzoek – kengetallen
4. Kwalitatief onderzoek – ervaringen van fiscaal deskundigen
5. Samenvatting en conclusie

Hoofdstuk 1 betreft een inleidend hoofdstuk waarin de opzet van het onderzoek wordt behandeld. In dit hoofdstuk worden de onderzoeksvraag en de -methode nader uiteengezet.

Hoofdstuk 2 schetst de contouren van het onderzoek, waarbij de evaluatie van de Wet Dezentjé uit 2016 als vertrekpunt is genomen. Het hoofdstuk bevat een overzicht van de in 2016 geconstateerde knelpunten en door de staatssecretaris van Financiën voorgestelde oplossingsrichtingen.

In **hoofdstuk 3** volgt de verslaglegging van kwantitatief onderzoek naar het aantal gelijktijdig met een informatiebeschikkingsprocedure gevoerde civiele dwangsomprocedures, het aantal door belastingplichtigen ingestelde bezwaar- en beroepsprocedures tegen de informatiebeschikking en de doorlooptijden van informatiebeschikkingsprocedures die sinds 2016 tot en met de Hoge Raad zijn gevoerd.

In **hoofdstuk 4** worden de resultaten van het kwalitatieve onderzoek besproken. Dit hoofdstuk beschrijft de inzichten uit de interviews die zijn gehouden met belastingambtenaren, fiscaal advocaten en adviseurs alsmede leden van de rechterlijke macht, die ervaring hebben met de werking van de informatiebeschikkingsprocedure. Paragraaf 4.8 geeft een recapitulatie van de ervaringen met de procedure in het algemeen en met de in 2016 geconstateerde knelpunten in het bijzonder, waarbij tevens wordt ingegaan op enkele neveneffecten van de procedure alsmede de vraag of er sinds 2016 nieuwe knelpunten zijn ontstaan.

Tot slot bevat **hoofdstuk 5** een zelfstandig leesbare samenvatting van het onderzoek en worden in dit hoofdstuk de belangrijkste bevindingen gepresenteerd.

Inhoudsopgave

Voorwoord.....	2
Leeswijzer	4
Tabellen	8
Gebruikte afkortingen.....	9
1. Inleiding	11
1.1 Onderzoeksvraag en methode	13
1.1.1 Evaluatie Wet Dezentjé 2016 – vertrekpunt.....	14
1.1.2 Kwantitatief onderzoek – kengetallen.....	14
1.1.3 Kwalitatief onderzoek – ervaringen van fiscaal deskundigen.....	14
1.2 Doel, belang en afbakening	15
1.3 Onderzoeksverantwoording.....	15
1.4 Enkele kernbegrippen	18
2. Knelpunten en oplossingsrichtingen	23
2.1 Evaluatie Wet Dezentjé.....	23
2.2 In 2016 geconstateerde knelpunten	25
2.2.1 De lange doorlooptijd van IFB-procedures.....	25
2.2.2 Het niet-functioneren van de administratieplicht onder de IFB	26
2.2.3 De ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking	26
2.2.4 De samenloop van de IFB-procedure met de civiele dwangsomprocedure	26
2.2.5 Neveneffecten.....	26
2.3 In 2018 voorgestelde oplossingsrichtingen	27
2.3.1 Het schrappen van één feitelijke beroepsinstantie	27
2.3.2 Een beperking van de omvang van de rechtsstrijd	27
2.3.3 De administratieplicht niet langer onder de IFB.....	27
2.4 Kanttekeningen door de Raad voor de rechtspraak.....	28
2.5 Deelconclusie	28
3. Kwantitatief onderzoek – kengetallen	31
3.1 Het aantal gelijktijdig gevoerde civiele dwangsomprocedures	31
3.2 Het aantal tegen de IFB ingestelde bezwaarprocedures	31
3.3 Het aantal tegen de IFB ingestelde (hoger)beroepszaken	32
3.4 Doorlooptijden van IFB-procedures tot en met de Hoge Raad	33
3.5 Deelconclusie	33
4. Kwalitatief onderzoek – ervaringen van fiscaal deskundigen.....	37
4.1 Algemene ervaringen met de IFB-procedure	37
4.1.1 Was er wel een gemis aan rechtsbescherming?	37
4.1.2 Is de omkering en verzwaring van de bewijslast nog wel nodig?.....	38
4.1.3 Er worden minder informatiebeschikkingen afgegeven	39
4.1.4 Er wordt vaker gekozen voor de route van de niet vereiste aangifte.....	39
4.1.5 Minder vaak de route via de informatiebeschikking.....	40
4.1.6 De mogelijkheid om een compromis te sluiten	41

4.1.7	<i>Het effect van de duidelijkheid in de rechtspraak</i>	42
4.1.8	<i>Moet de Wet Dezentjé weer worden afgeschaft?</i>	43
4.1.9	<i>De huidige regeling in het licht van de doelstelling van de wet</i>	43
4.1.10	<i>De mogelijkheid om te kiezen tussen het oude en het nieuwe systeem</i>	44
4.2	Het knelpunt van de lange doorlooptijd en mogelijke oplossingen	45
4.2.1	<i>'In elkaar schuiven' van de IFB-procedure en de aanslagprocedure</i>	46
4.2.2	<i>Het overslaan van de bezwaarfase</i>	47
4.2.3	<i>Een (fiscale of civiele) voorlopige voorziening</i>	48
4.2.4	<i>Een voorprocedure bij de rechter-commissaris</i>	49
4.2.5	<i>Onderscheid tussen enkelvoudige en meervoudige afdoening</i>	50
4.2.6	<i>Een beperking van de omvang van de rechtsstrijd</i>	50
4.2.7	<i>De wettelijke mogelijkheid tot versnelde behandeling in het bestuursrecht</i>	51
4.2.8	<i>Door de IFB 'heengaan'</i>	52
4.2.9	<i>Een rechterlijke behandeling van IFB-procedures met voorrang</i>	52
4.2.10	<i>Het overslaan van een rechterlijke instantie</i>	53
4.2.11	<i>Een (landelijke) gespecialiseerde IFB-kamer</i>	54
4.2.12	<i>Een verbetering van de werking van de hersteltermijn</i>	55
4.3	Het knelpunt van het niet-functioneren van de administratieplicht	56
4.3.1	<i>Administraties die volledig ontbreken of onherstelbaar zijn</i>	56
4.3.2	<i>De beoordeling wat tot de administratie behoort</i>	58
4.3.3	<i>De beoordeling van het belang van gebreken in de administratie</i>	59
4.4	Het knelpunt van de ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking	60
4.4.1	<i>Het belang van de kostenvergoedingsbeschikking</i>	60
4.4.2	<i>Het ontbreken van een rechtsmiddel voor derden</i>	62
4.5	Het knelpunt van de samenloop met de civiele dwangsomprocedure	65
4.5.1	<i>Weinig samenloop tussen IFB-procedure en civiele dwangsomprocedures</i>	65
4.5.2	<i>De civiele dwangsomprocedure wordt ervaren als intimidatie</i>	66
4.5.3	<i>De beperkte fiscale kennis van de civiele rechter</i>	67
4.5.4	<i>(Geen) doorkruising van de bestuursrechtelijke weg</i>	67
4.5.5	<i>Samenloop van de IFB met een strafrechtelijke vervolging</i>	68
4.6	Enkele neveneffecten van de IFB-procedure	69
4.6.1	<i>Het verwijt van traineren 'over en weer'</i>	70
4.6.2	<i>Uitvoeringsproblemen bij de aanslagregeling en/of de invordering</i>	71
4.6.3	<i>Het vertrouwen in de Belastingdienst staat onder druk</i>	72
4.6.4	<i>Het gebrek aan toegankelijke en betaalbare rechtshulp</i>	73
4.7	Zijn er sinds 2016 nieuwe knelpunten ontstaan?	74
4.7.1	<i>Rechtzoekenden overzien het belang van de IFB niet</i>	74
4.8	Recapitulatie	76
5.	Samenvatting en conclusie	83
5.1	<i>Afname van het aantal IFB-procedures onder toename van de doorlooptijd</i>	86
5.2	<i>De in 2016 geconstateerde knelpunten zijn meer gaan knellen</i>	86
5.3	<i>Nieuw knelpunt: rechtzoekenden overzien het belang van de IFB niet</i>	90
5.4	<i>Conclusie</i>	90

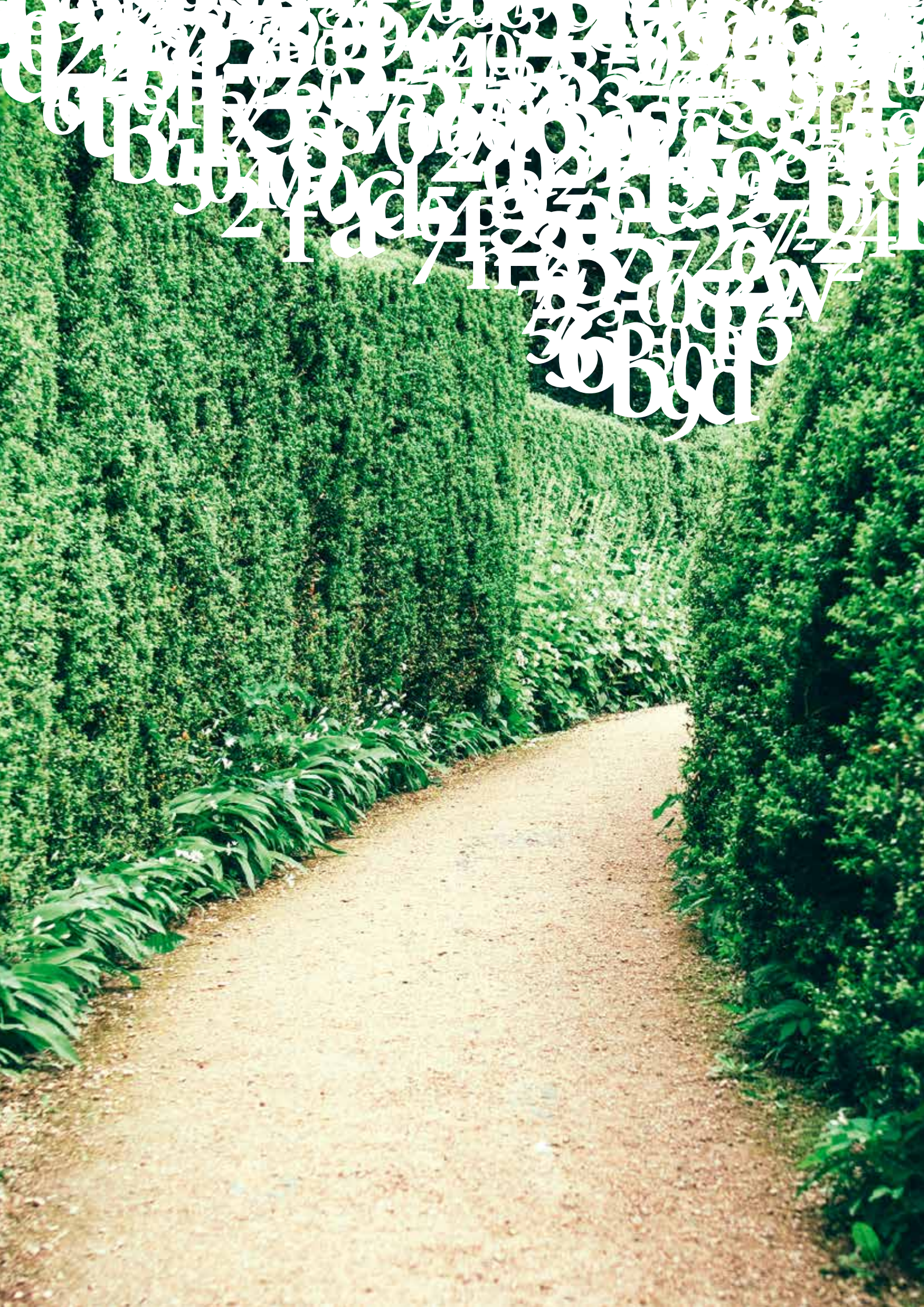
Bijlage 1 Relevante wetsartikelen	95
Bijlage 2 De doorlooptijden tot en met de Hoge Raad	99
Bijlage 3 De ervaringen van belastingambtenaren	101
Bijlage 4 De ervaringen van fiscaal advocaten en adviseurs	113
Bijlage 5 De ervaringen van leden van de rechterlijke macht.....	127
Bijlage 6 Jurisprudentieoverzicht.....	137
Bijlage 7 Literatuuroverzicht.....	143
Colofon	148

Tabellen

1. Overzicht van het aantal tegen de IFB ingestelde bezwaren in de periode van 2016 tot en met 2022 (par. 3.2)
2. Overzicht van het aantal tegen de IFB ingestelde (hoger)beroepszaken in de periode van 2018 tot en met 2022 (par. 3.3)
3. Overzicht van de doorlooptijden in maanden van IFB-procedures die tot en met de Hoge Raad zijn gevoerd in de periode van 1 februari 2016 tot 1 december 2023 (par. 3.4)
4. Recapitulatie van eerder geconstateerde en nieuwe knelpunten (par. 4.8)
5. Overzicht jurisprudentieonderzoek naar doorlooptijden van IFB-procedures die tot en met de Hoge Raad zijn gevoerd in de periode van 1 februari 2016 tot 1 december 2023 (bijlage 2)
6. Gedetailleerde samenvatting van de ervaringen van belastingambtenaren met de knelpunten in de IFB-procedure (bijlage 3)
7. Gedetailleerde samenvatting van de ervaringen van fiscaal advocaten en adviseurs met de knelpunten in de IFB-procedure (bijlage 4)
8. Gedetailleerde samenvatting van de ervaringen van leden van de rechterlijke macht met de knelpunten in de IFB-procedure (bijlage 5)

Gebruikte afkortingen

Abbb	Algemene beginselen van behoorlijk bestuur
Afl.	aflevering
A-G	Advocaat-Generaal
Art./art.	Artikel(en)
AVG	Algemene Verordening Gegevensbescherming
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Bijv.	bijvoorbeeld
BNB	Beslissingen in belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak
CRS	Common Reporting Standard
c.q.	casu quo
DAC	Directive on administrative cooperation
Diss.	Dissertatie
ECLI	European Case Law Identifier
EVRM	Europese Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden
FED	Fiscaal Weekblad FED
GO	grote ondernemingen
HR	Hoge Raad der Nederlanden
i.e.	id est
IFB	Informatiebeschikking
IW 1990	Invorderingswet 1990
KB Lux	Kredietbank Luxemburg
m.b.t.	met betrekking tot
m.nt.	met noot
MKB	Midden- en kleinbedrijf
NDFR	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
NLF	NLFiscaal
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NVAB	Nederlandse Vereniging van Advocaten-Belastingkundigen
nr.	nummer
o.a.	onder andere
OM	Openbaar Ministerie
OvJ	Officier van Justitie
o.v.n.	onder verwijzing naar
p.	pagina
Par.	paragraaf
Rb.	Rechtbank
RB	Register Belastingadviseurs
r.o.	rechtsoverweging
Rv	Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering
RvdR	Raad voor de rechtspraak
Stb.	Staatsblad
TFB	Tijdschrift Formeel Belastingrecht
Vaco	Vaktechnisch coördinator
V-N	Vakstudie Nieuws
Vgl.	vergelijk
Vovo	voorlopige voorziening
Wet MRB 1994	Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet RO	Wet op de rechterlijke organisatie
Wfsv	Wet financiering sociale verzekeringen
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WIB	Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen
WOZ	Waardering onroerende zaken



1

Inleiding

Op 1 juli 2011 is de Wet Dezentjé in werking getreden.² Met de inwerkingtreding is niet alleen de mogelijkheid gecreëerd voor de inspecteur om een informatiebeschikking (hierna: IFB) vast te stellen bij het niet-voldoen aan een informatieverzoek door belasting- en administratieplichtigen, maar is tevens de mogelijkheid gecreëerd voor administratieplichtigen om een kostenvergoedingsbeschikking te verzoeken bij het voldoen aan een onrechtmatig opgelegde administratieve verplichting.³ De bedoeling van de wet is om belasting- en administratieplichtigen, ook wel informatieplichtigen genoemd, rechtsbescherming te bieden tegen de uitoefening van controlebevoegdheden door de inspecteur in het algemeen en tegen onrechtmatige informatieverzoeken in het bijzonder.⁴

Als een informatieplichtige niet kan of wil voldoen aan een informatieverzoek, kan de inspecteur de weigering in een voor bezwaar en beroep vatbare IFB vaststellen. De inspecteur moet een informatieplichtige in de IFB laten weten welke informatie moet worden verstrekt en wat de gevolgen zijn bij het uitblijven daarvan. Het ten onrechte niet voldoen aan de informatie- en administratieplicht resulteert in de regel in een omkering en verzwaring van de bewijslast voor de informatieplichtige in de procedure tegen de belastingaanslag.⁵ Deze omkering en verzwaring wordt ook wel de bewijssanctie genoemd (zie de kernbegrippen in par. 1.4). De Wet Dezentjé moet ervoor zorgen dat de inspecteur zorgvuldiger dan voorheen omgaat met het opvragen van informatie bij informatieplichtigen (ook wel het zelfreinigend effect genoemd) en pas na een grondige bezinning met een (uitgebreid) informatieverzoek komt.⁶

De gewenste rechtsbescherming is vooral van belang in conflictsituaties tussen de inspecteur en informatieplichtigen of als die dreigen te ontstaan. Informatieverzoeken of boekenonderzoeken kunnen in de gevallen waarin informatieplichtigen mogelijk wel, maar mogelijk ook niet compliant zijn, de onderlinge verhoudingen op scherp zetten, waardoor informatieplichtigen de behoefte kunnen hebben om de rechtmatigheid van het verzoek of het onderzoek in een bezwaar- of eventuele beroepsprocedure aan de

-
- 2 De wet, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus (Stb. 2011, 265).
 - 3 Zie respectievelijk de wetsartikelen 52a alsmede 52, lid 7 en 53, lid 5 AWR. Voor wat betreft de invordering van belastingsschulden is een kostenvergoedingsbeschikking opgenomen in art. 62a IW 1990. Zie tevens bijlage 1 Relevante wetteksten (hierna: bijlage 1).
 - 4 Bij de uitoefening van controlebevoegdheden gaat het in de context van dit onderzoek om informatieverzoeken door de inspecteur die zijn gebaseerd op één of meerdere van de volgende wetsartikelen: 41, 47, 47a, 49, 52 en 53, lid 1 tot en met 3 van de AWR. Zie voor de bedoeling van de wet o.a. *Kamerstukken II* 2005/06, 30 645, nr. 3, p. 1. Zie voor alle Kamerstukken in het dossier Wet Dezentjé: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/dossier/30645>.
 - 5 Zie voor omkering en verzwaring van de bewijslast de artikelen 25, lid 3 en 27e AWR (bijlage 1).
 - 6 *Kamerstukken II* 2013/14, 33 772, nr. 1, p. 2. Zie voor alle Kamerstukken in het dossier Evaluatie 2016: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/dossier/33772>.

orde te stellen. Ook de inspecteur kan als de situatie daarom vraagt zijn verzoek kracht bijzetten door de informatie in een dwangsomprocedure bij de civiele rechter op te eisen.⁷

Een eerste beperkte evaluatie van de werking van de Wet Dezentjé in 2013 resulteerde in de conclusie dat de IFB-procedure een reële aanvulling biedt op de rechtsbescherming van belasting- en administratieplichtigen en niet leidt tot noemenswaardige problemen in de uitvoering.⁸ Een uitgebreide evaluatie in 2016 resulteerde in de conclusie dat weliswaar enkele doelstellingen van de wet behaald zijn, maar anderen niet of minder.⁹ Zie par. 2.2 voor een overzicht van de in 2016 geconstateerde knelpunten.

Van de in 2016 geconstateerde knelpunten werd de lange doorlooptijd van de IFB-procedure – die het gevolg was van een opeenstapeling van procedures doordat eerst tegen de IFB moest worden geprocedeerd en daarna nog tegen de belastingaanslag – door betrokkenen gezien als het meest prangende knelpunt.¹⁰ Ook zou de administratieplicht niet functioneren onder de reikwijdte van de IFB. Om invulling te geven aan deze knelpunten stuurde de staatssecretaris van Financiën in 2018 twee brieven naar de Tweede Kamer met daarin de volgende drie oplossingsrichtingen¹¹:

- i. de IFB-procedure moet worden verkort;
- ii. de omvang van de rechtsstrijd moet worden ingeperkt, en
- iii. de administratieplicht moet niet langer onder de IFB vallen.

In het licht van deze oplossingsrichtingen is weliswaar een wijziging van de wet voorbereid, maar wegens capaciteitsredenen en prioritering is het beoogde wetstraject niet gehaald.¹² Bovendien vroeg de Raad voor de rechtspraak nog aandacht voor enkele onderdelen van de voorgestelde oplossingsrichtingen, zodat een overhaaste wijziging niet verstandig leek.¹³ In 2022 is opnieuw naar een mogelijke wetswijziging gekeken, maar bood het inmiddels gedateerde evaluatierapport uit 2016 onvoldoende steun om de voorgestelde oplossingsrichtingen alsnog in wetgeving om te zetten. In de aanbiedingsbrief bij het pakket Belastingplan 2023 is aangekondigd om nieuw onderzoek te doen naar de werking van de Wet Dezentjé en ligt de verslaglegging daarvan thans voor u.¹⁴

7 De mogelijkheid om een civiel kort geding aan te spannen volgt uit art. 254 Rv juncto art. 78 Rv, zie E.A.M. Huiskers, 'WOB-verzoek inzake informatiebeschikkingen', *NTFR* 2017/919. De mogelijkheid om een dwangsom te vorderen volgt uit de artt. 611a tot en met 611i Rv.

8 *Kamerstukken II* 2013/14, 33 772, nr. 1, p. 3.

9 *Kamerstukken II* 2016/17, 33 772, nr. 2 en *Kamerstukken I* 2016/17, 30 645, nr. F.

10 *Kamerstukken II* 2017/18, 33 772, nr. 3, p. 1.

11 *Kamerstukken II* 2017/18, 33 772, nr. 3 en *Kamerstukken II* 2018/19, 33 772, nr. 5.

12 *Kamerstukken II* 2017/18, 33 772, nr. 3.

13 *Kamerstukken II* 2018/19, 33 772, nr. 5, bijlage: Brief Raad voor de rechtspraak van 31 oktober 2018, 'Advies inzake voornemen tot verkorting en verduidelijking van de beroepsprocedure tegen de informatiebeschikking' (hierna: Advies RvdR 2018). Tot een wetsvoorstel is het nog niet gekomen.

14 *Kamerstukken II* 2022/23, 36 202, nr. 6.

1.1 Onderzoeksvraag en methode

Het Onderzoek informatiebeschikking 2023 bouwt voort op de evaluatie uit 2016. Het doel van dit onderzoek is om te beoordelen of de in 2016 geconstateerde knelpunten nog bestaan en of er nieuwe knelpunten zijn ontstaan. De onderzoeksvraag luidt als volgt:

“Bestaan de – in het in 2016 gepubliceerde evaluatierapport – geconstateerde knelpunten in de informatiebeschikkingsprocedure nog steeds en zijn er nieuwe knelpunten ontstaan?”

Om deze vraag te beantwoorden worden eerst de in 2016 geconstateerde knelpunten en de voorgestelde oplossingsrichtingen nader uiteengezet (hoofdstuk 2). Vervolgens wordt de mate waarin rechtzoekenden van de IFB-procedure gebruikmaken en de duur van de procedure in kaart gebracht (hoofdstuk 3). Ook wordt in kaart gebracht hoe vaak er tegelijkertijd met een IFB-procedure door de inspecteur, althans de Staat, een civiele dwangsomprocedure wordt aangespannen. Daarna volgt een bloemlezing van de ervaringen, meningen en belevingen van fiscaal deskundigen met de werking van de IFB-procedure (hoofdstuk 4). De onderzoeksvraag kan worden onderverdeeld in de volgende drie deelvragen:

1. Hoe kunnen de in 2016 geconstateerde knelpunten worden beschreven en hoe zijn de voorgestelde oplossingsrichtingen vormgegeven (hoofdstuk 2)?
2. Hoe vaak wordt er tegelijkertijd met een IFB-procedure een civiele dwangsomprocedure aangespannen, hoe vaak worden door rechtzoekenden bezwaar- en beroepsprocedures ingesteld tegen de IFB en wat zijn de doorlooptijden van IFB-procedures die tot en met de Hoge Raad worden gevoerd (hoofdstuk 3)?
3. Welke praktijkervaringen hebben fiscaal deskundigen met de werking van de IFB-procedure in het algemeen, met de in 2016 geconstateerde knelpunten in het bijzonder en zijn er naar hun beleving in 2023 nieuwe knelpunten ontstaan (hoofdstuk 4)?

Hoewel gedurende het onderzoek niet naar nieuwe oplossingsrichtingen is gezocht, hebben de fiscaal deskundigen in de loop van het proces verschillende gedachten over versnelling en verbetering van de procedure aangedragen (par. 4.2). Ook zijn tijdens de evaluatie in 2016 enkele neveneffecten van de IFB-procedure gesignaleerd, waarmee de respondenten in onderhavig onderzoek eveneens ervaring hebben (par. 4.6). Daarnaast ervaren de fiscaal deskundigen dat eerder geconstateerde knelpunten op onderdelen meer zijn gaan knellen. In par. 4.8 komen de bevindingen bij elkaar en volgt een recapitulatie.

Het onderzoek is als volgt opgezet:

1.1.1 Evaluatie Wet Dezentjé 2016 – vertrekpunt

Hoofdstuk 2 schetst de contouren van het onderhavige onderzoek, waarbij de evaluatie uit 2016 als vertrekpunt is genomen.¹⁵ Voor een behandeling van de beleidstheorie (de doelen en de mechanismen van de wet) en de wetssystematiek wordt verwezen naar de hoofdstukken 2 en 3 van het rapport van de Evaluatie Wet Dezentjé 2016 (hierna: Evaluatie 2016). De beschrijving van de knelpunten en de voorgestelde oplossingsrichtingen in onderhavig onderzoek zijn gebaseerd op literatuuronderzoek, waarbij onder meer gebruik is gemaakt van relevante wet- en regelgeving, Kamerstukken en bijdragen van fiscaal deskundigen in wetenschappelijke en vakliteratuur vanaf februari 2016. Overzichten van de relevante wetsartikelen, jurisprudentie en literatuur zijn opgenomen in de respectievelijke bijlagen 1, 6 en 7 bij dit rapport.

1.1.2 Kwantitatief onderzoek – kengetallen

Hoofdstuk 3 geeft een overzicht van het aantal gelijktijdig met een IFB-procedure gevoerde civiele dwangsomprocedures alsmede het aantal door informatieplichtigen ingestelde bezwaar- en beroepsprocedures tegen de IFB (kengetallen). Tevens worden de doorlooptijden van IFB-procedures die sinds februari 2016 tot en met de Hoge Raad zijn gevoerd in kaart gebracht. De kengetallen over het aantal civiele dwangsomprocedures en de bezwaarprocedures zijn gebaseerd op gegevens van de Belastingdienst. De kengetallen over het aantal beroeps- en hoger beroepszaken zijn gebaseerd op gegevens van de Raad voor de rechtspraak. Het overzicht van de doorlooptijden is gebaseerd op jurisprudentieonderzoek vanaf februari 2016 (zie bijlage 2 bij dit rapport).

1.1.3 Kwalitatief onderzoek – ervaringen van fiscaal deskundigen

Hoofdstuk 4 beschrijft de inzichten uit de interviews die zijn gehouden met fiscaal deskundigen die ervaring hebben met de werking van de IFB-procedure in de fiscale rechtspraak. In deze beschrijving wordt de volgorde aangehouden waarin de knelpunten bij de Evaluatie 2016 zijn besproken.¹⁶ De interviews geven inzicht in de ervaringen, meningen en belevingen van belastingambtenaren, fiscaal advocaten en adviseurs alsmede leden van de rechterlijke macht met de werking van de IFB-procedure in het algemeen, de eerder geconstateerde knelpunten, enkele neveneffecten van de procedure en geven antwoord op de vraag of er nieuwe knelpunten zijn ontstaan. Gedetailleerde samenvattingen van de interviews zijn opgenomen in de bijlagen 3 tot en met 5 bij dit rapport.

¹⁵ Zie *Kamerstukken II 2016/17*, 33 772, nr. 2, bijlage: A.K.J.M. van Steenberg en M. van Londen, *Evaluatie wet-Dezentjé*, Belastingdienst/CKC/Domein Onderzoek, september 2016 (hierna: Evaluatie 2016). Dit eerdere onderzoek naar de werking van de IFB beslaat de periode vanaf 2011 tot februari 2016.

¹⁶ Zie *Kamerstukken II 2017/18*, 33 772, nr. 3.

1.2 Doel, belang en afbakening

Het onderzoek levert nieuwe inzichten op in de werking van de IFB-procedure en het belang is gelegen in een verbetering van het functioneren van de Wet Dezentjé in de fiscale rechtspraak.¹⁷ Het onderzoek beslaat de periode vanaf februari 2016 tot 1 december 2023. Met recentere bronnen is slechts selectief rekening gehouden.

Het onderzoek richt zich op de fiscale informatieverplichtingen, zoals die voortvloeien uit afdeling 2 van hoofdstuk VIII van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). De informatieverplichtingen zoals die voortvloeien uit hoofdstuk VIII van de Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) worden op een enkele verwijzing na, buiten beschouwing gelaten. Evenzeer blijft de Algemene Douanewet, meer in het bijzonder art. 8:2, buiten beschouwing. Het onderzoek is hoofdzakelijk gericht op de werking van de IFB voor de heffing van rijksbelastingen (art. 1, lid 2 AWR), maar een enkele opmerking over andere belastingen, zoals de Waardering onroerende zaken (hierna: WOZ) en de Wet financiering sociale verzekeringen (hierna: Wfsv), kunnen niet uitblijven.

Het veldonderzoek voor de interviews heeft plaatsgevonden in de periode vanaf 15 mei 2023 tot en met 6 juli 2023. Gelet op de ervaringen bij de Evaluatie 2016 zijn geen interviews gehouden met belasting- of administratieplichtigen. De reden hiervan is dat zelfs met grote inspanning geen redelijke afspiegeling van deze doelgroep in het onderzoek kan worden betrokken.¹⁸ De belangen van informatieplichtigen worden verondersteld te worden behartigd door de aan het onderzoek deelnemende fiscaal advocaten en adviseurs. Ten opzichte van de Evaluatie 2016 is de doelgroep in onderhavig onderzoek uitgebreid, doordat ook de rechterlijke macht bereid is gevonden om aan het onderzoek mee te doen.

1.3 Onderzoeksverantwoording

Zowel de opzet van het kwantitatieve onderzoek naar de kengetallen in hoofdstuk 3 als het kwalitatieve onderzoek naar de ervaringen van de fiscaal deskundigen met de IFB-procedure in hoofdstuk 4 verdienen een nadere onderzoeksverantwoording.

Kwantitatief onderzoek

Voor het in kaart brengen van de kengetallen is voor wat betreft het aantal gevoerde civiele dwangsomprocedures gebruikgemaakt van door de Belastingdienst verstrekte

17 Zie in dit verband de Planningsbrief 2023 van 10 februari 2023 (kenmerk 2023-0000023609). In de bijlage bij deze brief is de Planning Vaste Kamercommissie Financiën 2023 opgenomen (Planningsoverzicht Financiën 2023, kenmerk 2023D05553) met onder meer de agendering van Wetsvoorstel Aanpassen systematiek informatiebeschikking.

18 Tijdens de Evaluatie 2016 is veel energie gestopt in de (telefonische) benadering van belastingplichtigen, *Kamerstukken II* 2016/17, 33 772, nr. 2, bijlage Evaluatie 2016, p. 23. Na de identificatie van 78 belastingplichtigen die een informatiebeschikking hadden gekregen, konden de gegevens van slechts 25 belastingplichtigen worden verrijkt met telefoongegevens. Uiteindelijk is met 3 belastingplichtigen een interview gehouden en hebben de overige aangegeven niet aan het onderzoek te willen meewerken, *Kamerstukken II* 2017/18, 33 772, nr. 4, p. 15.

toelichtingen op de civiele heffingsprocedures in de jaarverslagen 2018 tot en met 2020 (par. 3.1) en voor het aantal bezwaarprocedures van cijfers die zijn ontvangen over de periode vanaf 2016 tot en met 2022 (par. 3.2). Kengetallen over (hoger)beroepszaken in de periode vanaf 2018 tot en met 2022 zijn beschikbaar gesteld door de Raad voor de rechtspraak (par. 3.3). In verband met de kengetallen moet worden opgemerkt dat noch de Belastingdienst, noch de Raad voor de rechtspraak een centrale registratie bijhoudt van deze specifieke procedures, zodat de gepresenteerde gegevens weliswaar een indicatie geven van de procedureaantallen, maar geen volledig beeld kunnen geven. Voor de doorlooptijden van de IFB-procedures is gebruikgemaakt van op rechtspraak.nl in de periode tussen 1 februari 2016 en 1 december 2023 gepubliceerde uitspraken. Niet valt uit te sluiten dat er in deze periode IFB-procedures zijn gevoerd die (nog) niet op rechtspraak.nl zijn gepubliceerd.

Kwalitatief onderzoek

Voor de interviews met de belastingambtenaren, fiscaal advocaten en adviseurs alsmede leden van de rechterlijke macht zijn enkele activiteiten verricht om een zo redelijk mogelijke afspiegeling van de doelgroep te realiseren (validiteit van het onderzoek). De respondenten zijn niet rechtstreeks benaderd met het verzoek om een interview te houden, maar door tussenkomst van de (beroeps)organisaties waarbij zij zijn aangesloten. Om zoveel mogelijk spreiding aan te brengen in de achtergrondkenmerken van de respondenten, is bij het leggen van contact rekening gehouden met enkele kenmerken die gerelateerd zijn aan het geografische werkgebied van de respondenten (zoals Noord-, Midden- en Zuid-Nederland) en voor zover mogelijk met het 'klantsegment' waarin zij werkzaam zijn (zoals Grote Ondernemingen (hierna: GO), Midden- en kleinbedrijf (hierna: MKB) en Particulieren). Opgemerkt moet worden dat vooral belastingambtenaren met klantsegmenten werken, terwijl fiscaal advocaten en adviseurs alsmede leden van de rechterlijke macht een dergelijke afbakening in beginsel niet kennen.

Groepsinterviews

Als onderdeel van het kwalitatieve onderzoek zijn drie groepsinterviews gehouden met zogenoemde focusgroepen van de Belastingdienst. Bij een groepsinterview worden onder leiding van de onderzoeker meerdere personen tegelijk geïnterviewd. Elke focusgroep bestond uit zes tot acht belastingambtenaren, veelal met expertise op het terrein van het formele belastingrecht en jarenlange ervaring met de werking van de IFB-procedure. De groepsinterviews zijn in overleg met de Belastingdienst georganiseerd en gehouden op de belastingkantoren in Amsterdam, Arnhem en Eindhoven. De deelnemers aan de focusgroepen zijn benaderd door de vaco's Formeel Recht van de betreffende vestigingen.

Individuele interviews

Naast de groepsinterviews zijn tevens tien individuele interviews gehouden met belastingambtenaren. Het werkterrein van deze ambtenaren bestrijkt de gebieden rondom Amsterdam, Utrecht, Groningen, Zwolle, Eindhoven, Breda, Rotterdam, Middelburg, Den Haag en Hoofddorp. Deze belastingambtenaren hebben vanuit verschillende expertises veelal jarenlange ervaring met de IFB-procedure en

behandelen dossiers in de klantsegmenten van GO, MKB en Particulieren (waaronder in het project Verhuld Vermogen).¹⁹ De Belastingdienst heeft een interne oproep gedaan aan belastingambtenaren met ervaring met de IFB-procedure om zich beschikbaar te stellen voor een interview. Hieruit is een lijst met veertien beschikbare respondenten naar voren gekomen, waarvan met tien een interview is gehouden. In negen gevallen betrof het een individueel interview, in één geval betrof het een interview met twee respondenten.

Ook zijn elf interviews gehouden met fiscaal advocaten en adviseurs. Het werkterrein van deze advocaten en adviseurs bestrijkt de regio's Amsterdam, Arnhem, Nijmegen, Heerlen, Maastricht, Eindhoven, Breda en Rotterdam. De interviews zijn door tussenkomst van de beroepsorganisaties Nederlandse Vereniging van Advocaten-belastingkundigen (NVAB), Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en het Register Belastingadviseurs (RB) tot stand gekomen. De beroepsorganisaties hebben een interne oproep gedaan aan hun leden met ervaring met de IFB-procedure om zich beschikbaar te stellen voor een interview. Hieruit is een lijst met zeventien beschikbare en veelal zeer ervaren respondenten naar voren gekomen, waarmee elf interviews zijn gehouden. In acht gevallen betrof het een individueel interview, in drie gevallen betrof het een interview met twee respondenten.

Tevens hebben zes interviews plaatsgevonden met leden van de rechterlijke macht. Het werkterrein bestrijkt de regio's Amsterdam, Arnhem-Leeuwarden, Den Bosch, Zeeland-West-Brabant, Den Haag en Noord-Holland. De interviews zijn door tussenkomst van de Raad voor de rechtspraak tot stand gekomen. De Raad heeft een interne oproep gedaan aan de fiscale hoven en rechtbanken om een raadsheer, rechter of stafjurist met ervaring met de IFB-procedure beschikbaar te stellen voor een interview. Alle hoven en twee van de vier fiscale rechtbanken hebben hieraan gevolg gegeven. Er zijn interviews gehouden met vier raadsheren, een rechter en een stafjurist.

De in totaal dertig interviews waren semi-gestructureerd van aard en duurden gemiddeld een uur. Aan de hand van een interviewprotocol zijn de ervaringen van de respondenten met de IFB-procedure besproken en meer in het bijzonder de in 2016 geconstateerde knelpunten en mogelijk nieuwe knelpunten. De onderzoeker stelde open vragen en creëerde ruimte voor eigen inbreng van de respondenten. Hoewel voorbereiding door de respondenten niet nodig was hebben zij van tevoren enkele slides kunnen bestuderen, waarin de knelpunten en de voorgestelde oplossingsrichtingen kort uiteen waren gezet. Zo nodig heeft de onderzoeker de knelpunten en oplossingsrichtingen tijdens het interview herhaald. De interviews hebben hoofdzakelijk plaatsgevonden op locatie bij de respondenten. Enkele interviews hebben om redenen van planning of geografische afstand online plaatsgevonden. De interviews zijn op anonieme basis getranscribeerd, waarna de ervaringen, meningen en belevingen van de respondenten per knelpunt of nieuw knelpunt zijn geclusterd (gecodeerd). De dynamiek van het

¹⁹ Project Verhuld Vermogen houdt verband met door belastingplichtigen in het buitenland aangehouden bankrekeningen, bijv. KB Lux-rekeningen, waarvan het vermoeden bestaat dat ze aan het zicht van de Belastingdienst onttrokken worden.

onderzoek heeft ervoor gezorgd dat de interviews ook zogenoemde ‘bijvangst’ hebben gegenereerd, doordat de respondenten naast bespreking van de knelpunten ook gedachten over versnelling en verbetering van de IFB-procedure hebben aangedragen en tevens hun ervaringen met eerder gesignaleerde neveneffecten van de procedure hebben gedeeld, wat van belang is voor de continuïteit van het onderzoek. Van de ‘clusters met uitspraken’ zijn gedetailleerde samenvattingen gemaakt, waaruit inzichten konden worden afgeleid teneinde de onderzoeksvraag te beantwoorden (zie de bijlagen 3 tot en met 5). De inzichten zijn verzameld en beschreven in dit rapport. Ten behoeve van de leesbaarheid van het rapport zijn de bevindingen waar mogelijk geparafraseerd weergegeven (hoofdstuk 4).

Een beperking van deze opzet van het onderzoek is dat de gedetailleerde samenvattingen niet noodzakelijkerwijs de ervaringen, meningen en belevingen van alle respondenten uit de subdoelgroepen representeren, noch generaliseerd kunnen worden naar de gehele doelgroep van fiscaal deskundigen met ervaring met de IFB-procedure. De interviews geven niettemin een fraaie inkijk in het functioneren van de Wet Dezentjé in de fiscale rechtspraak en de inzichten bieden waardevolle informatie voor de beantwoording van de vraag of de in 2016 geconstateerde knelpunten naar de beleving van fiscaal deskundigen nog bestaan en of er nieuwe knelpunten zijn ontstaan.

1.4 Enkele kernbegrippen

In dit onderzoek staan de volgende kernbegrippen centraal:

Informatiebeschikking

De inspecteur kan op grond van art. 52a AWR een voor bezwaar en beroep vatbare informatiebeschikking vaststellen, indien door een belastingplichtige niet is voldaan aan de verplichtingen van art. 41, 47, 47a, 49, 52 en/of door een administratieplichtige niet is voldaan aan de verplichtingen van art. 53, lid 1, 2 en 3 AWR. Het vaststellen van een IFB is een discretionaire bevoegdheid van de inspecteur teneinde bij de oplegging van de aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking de bewijslast te kunnen omkeren en verzwaren; de belastingplichtige kan de IFB niet afdwingen.

Kostenvergoedingsbeschikking

De inspecteur kan op verzoek van een administratieplichtige op grond van art. 52, lid 7 (voor de eigen belastingheffing) of 53, lid 5 AWR (voor de belastingheffing van een derde) een voor bezwaar en beroep vatbare kostenvergoedingsbeschikking vaststellen voor de vergoeding van kosten die rechtstreeks verband houden met de nakoming van door de inspecteur onrechtmatig opgelegde administratieverplichtingen. Het is aan de administratieplichtige om de onrechtmatigheid van de opgelegde verplichtingen alsmede de kosten die met de nakoming verband houden aannemelijk te maken.

Informatiebeschikkingsprocedure

De IFB-procedure is een door belasting- of administratieplichtigen ingestelde bezwaar- en/of beroepsprocedure gericht tegen een door de inspecteur op grond van art. 52a

AWR vastgestelde IFB. De IFB-procedure volgt de gewone fiscale procedureregels en is een volledige procedure die tot en met de Hoge Raad kan worden gevoerd.

Kostenvergoedingsbeschikkingsprocedure

De kostenvergoedingsbeschikkingsprocedure is een door de administratieplichtige ingestelde bezwaar- en/of beroepsprocedure gericht tegen een beslissing van de inspecteur op het verzoek van een administratieplichtige om op grond van art. 52, lid 7 (voor de eigen belastingheffing) of 53, lid 5, AWR (voor de belastingheffing van een derde) een kostenvergoeding vast te stellen.

Rechtsbescherming

De rechtsbescherming die een IFB beoogt te bieden is dat belastingplichtigen weten welke informatie aan de inspecteur verstrekt moet worden en wat de gevolgen zijn van eventuele niet-nakoming daarvan, voordat een eventuele omkering en verzwaring van de bewijslast in de procedure tegen de belastingaanslag intreedt wegens het niet-voldoen aan een informatieverzoek (zie de bewijssanctie hieronder).²⁰ Dit om te “bevorderen dat een belanghebbende zo snel mogelijk duidelijkheid krijgt over de gevolgen, met name voor zijn bewijspositie, indien hij niet voldoet aan een informatieverzoek van de inspecteur”.²¹ De rechtsbescherming die de kostenvergoedingsbeschikking beoogt te bieden is dat kosten voor de nakoming van onrechtmatig door de inspecteur opgelegde administratieve verplichtingen niet voor rekening van de administratieplichtige komen.

De bewijssanctie

Onder de bewijssanctie wordt de omkering en verzwaring van de bewijslast verstaan, zoals volgt uit de toepassing van de artikelen 25, lid 3, en 27e AWR. Omkering houdt in dat daar waar het aanvankelijk aan de inspecteur is om de hoogte van de aanslag aannemelijk te maken, de bewijslast dat de aanslag naar een te hoog bedrag is vastgesteld bij de belasting- of administratieplichtige komt te liggen. In beginsel geldt de omkering voor de gehele aanslag, maar onder omstandigheden kan de omkering ook betrekking hebben op een enkel geschilpunt of een gedeelte van de aangifte.²² De verzwaring houdt in dat belasting- of administratieplichtigen niet langer kunnen volstaan met aannemelijk maken, maar overtuigend moeten aantonen dat de belastingaanslag naar een te hoog bedrag is vastgesteld.²³ Omkering en verzwaring van de bewijslast kan niet alleen intreden als een IFB onherroepelijk is komen vast te staan, maar ook als de vereiste aangifte niet is gedaan. Voor het intreden van de bewijssanctie dienen de gebreken in de nakoming van de informatie- of administratieverplichting in redelijke verhouding te staan tot het doel om een juiste belastingheffing tot stand te brengen.

20 Zie *Kamerstukken II 2008/09*, 30 645, nr. 14, p. 10.

21 Zie HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130, *BNB 2017/92* m.nt. J.A.R. van Eijdsen; *FED 2017/65* m.nt. R.M.P.G. Niessen-Cobben.

22 Zie HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767, *BNB 2022/108* m.nt. J.P. Boer; *FED 2023/64* m.nt. T.A. Cramwinckel. Zie tevens A.D. Ford en B. Jonker, 'Het formele vinkje', *TFB 2023/1*. Zie ook de Raad van State in *Kamerstukken II 2008/09*, 30 645, nr. 15, p. 2.

23 Zie bijv. B.J.G.L. Jaeger, 'De gevolgen van het niet of onjuist doen van aangifte', in: *Jaeger maakt het makkelijk. Conflicten met de fiscus vermijden en uitvechten*, Amsterdam: Elco Print 2021, p. 27: "Bij 'aannemelijk maken' moet een rechter slechts vinden dat het volgens hem meer voor de hand ligt dat de correctie juist is, dan onjuist. Bij 'doen blijken' mag er nagenoeg geen twijfel zijn".

Indien een IFB onherroepelijk is komen vast te staan, leidt dat in de fiscale rechtspraak in de regel tot een omkering en verzwaring van de bewijslast in de procedure tegen de belastingaanslag. In de praktijk slagen belasting- of administratieplichtigen er zelden in om te doen blijken dat de aanslag tot een te hoog bedrag is opgelegd.

Knelpunt

Onder een knelpunt wordt verstaan: een omstandigheid die moeilijkheden veroorzaakt voor het functioneren van wetgeving in de fiscale rechtspraak, zoals onwenselijke gevolgen van de Wet Dezentjé die afbreuk doen aan met de wet beoogde rechtsbescherming of problemen veroorzaken in de fiscale uitvoeringspraktijk.

2

Knelpunten en oplossingsrichtingen

Dit hoofdstuk beschrijft de in 2016 geconstateerde knelpunten en de in 2018 voorgestelde oplossingsrichtingen. Par. 2.1 gaat nader in op eerdere evaluaties van de Wet Dezentjé, par. 2.2 beschrijft de geconstateerde knelpunten en in par. 2.3 komen de door de staatssecretaris van Financiën voorgestelde oplossingsrichtingen aan bod. In par. 2.4 volgen enkele kanttekeningen van de Raad voor de rechtspraak en par. 2.5 sluit af met een deelconclusie.

2.1 Evaluatie Wet Dezentjé

De Wet Dezentjé moest ervoor zorgen “dat de Belastingdienst zorgvuldiger zou worden in het vragen van informatie aan belasting- en administratieplichtigen en pas na een grondige bezinning met een (uitgebreid) informatieverzoek zou komen”.²⁴ Om informatieplichtigen te beschermen moest een weigering om informatie te verstrekken worden vastgesteld in een voor bezwaar en beroep vatbare IFB. De bewijssanctie in de vorm van een omkering en verzwaring van de bewijslast in de procedure tegen de belastingaanslag, kon voortaan niet meer alleen intreden als de vereiste aangifte niet was gedaan, maar ook als een IFB onherroepelijk was komen vast te staan. Voor administratieplichtigen die hadden voldaan aan een onrechtmatig informatieverzoek van de inspecteur, werd het voorts mogelijk om de kosten daarvan vergoed te krijgen. Waar de IFB voor belasting- en administratieplichtigen dus een rechtsingang *vooraf* creëert, kan om een kostenvergoedingsbeschikking alleen na het verstrekken van de gevraagde informatie, en dus *achteraf*, worden verzocht.²⁵

De wetschrijft de ministervan Financiën voor om binnen vier jaar na de inwerkingtreding verslag uit te brengen aan de Staten-Generaal over de doeltreffendheid en de effecten van de wet in de praktijk.²⁶ In zijn brief van 8 oktober 2013 aan de Tweede Kamer geeft de staatssecretaris van Financiën hieraan gevolg.²⁷ De staatssecretaris heeft het functioneren van de wet beoordeeld aan de hand van de ervaringen van:

1. belastingambtenaren; en
2. periodiek met de Belastingdienst overleg voerende organisaties uit de fiscale adviespraktijk (in het kader van het zogenoemde Becon-overleg).²⁸

Deze eerste evaluatie is beperkt van opzet, omdat de wet op het moment van evaluatie nog maar twee jaren in werking is. Met de nodige terughoudendheid concludeert de staatssecretaris dat de wet “een reële aanvulling lijkt te bieden op de beoogde rechtsbescherming van belasting- en administratieplichtigen en niet tot noemenswaardige problemen in de uitvoering door de Belastingdienst heeft geleid”. In 2015 zal de wet opnieuw worden geëvalueerd, aldus de staatssecretaris.

²⁴ *Kamerstukken II* 2013/14, 33 772, nr. 1, p. 2.

²⁵ *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 7.

²⁶ Wet van 27 mei 2011, Stb. 2011, 265, Artikel X.

²⁷ *Kamerstukken II* 2013/14, 33 772, nr. 1.

²⁸ Dit betreft een periodiek overleg tussen de Belastingdienst en met een beconnummer bij de Belastingdienst geregistreerde fiscaal dienstverleners.

Een tweede evaluatie volgt in 2016 en omschrijft het doel van de wet als “het bieden van een betere bescherming aan belastingplichtigen tegen overmatige, disproportionele, (onredelijke) informatiebehoeften van de belastinginspecteur”.²⁹ De onderzoekers menen dat het niet alleen van belang is dat belasting- en administratieplichtigen weten welke informatie van hen wordt verlangd, maar ook dat zij – voordat de bewijssanctie intreedt – weten wat de rechtsgevolgen bij niet-naleving van een informatieverzoek zullen zijn. Bovendien menen de onderzoekers dat na afwijzing van een bezwaar of beroep alsnog een termijn moet worden gegeven om aan de informatieverplichting te voldoen. De onderzoekers veronderstellen dat de aanwezigheid van een rechtsingang ertoe zal leiden dat “de inspecteur minder te vergaande verzoeken om informatie zal doen”. Verder veronderstellen de onderzoekers dat “via de rechtspraak (meer) duidelijkheid zal ontstaan over de rechtmatigheid van informatieverzoeken over derden en de reikwijdte van de administratieverplichtingen”. De onderzoekers gaan ervan uit dat ook van de kostenvergoedingsbeschikking een zogenoemd zelfreinigend effect zal uitgaan.

De conclusies van de Evaluatie 2016 zijn neergelegd in een onderzoeksrapport.³⁰ Het rapport geeft allereerst een overzicht van de wetsgeschiedenis en de veronderstelde werking van de wet (hoofdstuk 2), beschrijft de systematiek van de wettelijke regeling (hoofdstuk 3) en brengt het gebruik en de toepassing van de wet in kaart (hoofdstuk 4). Aan de hand van interviews met belastingambtenaren (hoofdstuk 5), fiscaal advocaten en adviseurs en enkele belastingplichtigen (hoofdstuk 6) geven de onderzoekers inzicht in de ervaringen van betrokkenen met de werking van de wet.³¹ De volgende onderzoeksvragen stonden 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?

De onderzoekers concluderen (in hoofdstuk 7) dat de rechtsbescherming van belasting- en administratieplichtigen is verbeterd voor zover het gaat om de informatieplicht, maar dat dit niet kan worden gezegd voor de administratieplicht, omdat gebreken in de administratie in de regel niet meer te herstellen zijn.³² De onduidelijkheid en onzekerheid over het intreden van de bewijssanctie in de procedure tegen de belastingaanslag zou

29 *Kamerstukken II* 2016/17, 33 772, nr. 2, bijlage Evaluatie 2016, p. 17. Het oorspronkelijke wetsvoorstel spreekt over opheffing van het tekort in de rechtsbescherming van de belastingplichtige, die met een informatieverzoek wordt geconfronteerd en van oordeel is dat het verzoek niet terecht is, zie *Kamerstukken II* 2005/06, 30 645, nr. 3, p. 1.

30 *Kamerstukken II* 2016/17, 33 772, nr. 2, bijlage Evaluatie 2016.

31 Bij de Evaluatie 2016 werden fiscaal advocaten en adviseurs als fiscaal deskundigen aangemerkt. In onderhavig onderzoek worden zowel de belastingambtenaren, fiscaal advocaten en adviseurs alsmede leden van de rechterlijke macht als fiscaal deskundigen aangemerkt.

32 Zie in dit verband G.H. Ulrich, ‘Zes jaar informatiebeschikkingen, rechtsbescherming regeert?’, *TFO* 2017/152.3.

voor de administratieplicht zelfs nog groter zijn dan onder het ‘oude regime’ van voor 2011.³³ Ook concluderen de onderzoekers dat de aanslagregeling door de lange duur van de IFB-procedure te veel wordt vertraagd, maar de vraag of, en in hoeverre daarbij sprake is van bewust traineren kon door de onderzoekers niet worden beantwoord. Van een rechtsbeschermende functie van de kostenvergoedingsbeschikking kon volgens de onderzoekers niet worden gesproken, omdat in de onderzochte periode geen enkele kostenvergoedingsbeschikking was afgegeven.

2.2 In 2016 geconstateerde knelpunten

Volgens het evaluatierapport zijn enkele doelstellingen van de wet behaald, maar zijn er ook kritische kanttekeningen te plaatsen, die tot uitdrukking komen in de volgende door de onderzoekers geconstateerde knelpunten³⁴:

1. De lange doorlooptijd van IFB-procedures;
2. Het niet-functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB (art. 52 AWR);
3. De ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking (art. 52, lid 7 AWR en 53, lid 5 AWR); en
4. De samenloop van de IFB-procedure met de civiele dwangsomprocedure (art. 52a, lid 4 AWR).

Aan de hand van de ervaringen van de respondenten uit het onderzoek kunnen de geconstateerde knelpunten als volgt worden toegelicht.

2.2.1 De lange doorlooptijd van IFB-procedures

Zowel de belastingambtenaren als de fiscaal deskundigen vinden dat de IFB-procedure het proces – dat uiteindelijk moet leiden tot een onherroepelijke belastingaanslag – te veel vertraagt.³⁵ Dit zou komen door het systeem waarin twee opeenvolgende procedures tot en met de Hoge Raad kunnen worden gevoerd; eerst tegen de IFB en daarna tegen de belastingaanslag. Belastingplichtigen verkeren hierdoor lange tijd in onzekerheid en bovendien zou het voor hen vaak niet duidelijk zijn waarom er voorafgaand aan de inhoudelijke behandeling van het geschil over de aanslag een extra procedure moet worden gevoerd over de IFB.³⁶ Doordat een onherroepelijke IFB voor belasting- en administratieplichtigen vrijwel altijd een omkering en verzwaring van de bewijslast in de procedure tegen de belastingaanslag tot gevolg heeft, zijn de procedures nauw met elkaar verbonden. In de onderzochte periode werd ongeveer de helft van de tot en met de Hoge Raad gevoerde IFB-zaken binnen drie jaar afgedaan, maar er waren ook procedures die langer duurden.³⁷

33 Vgl. o.a. R.N.J. Kamerling en B. Jonker, ‘Van uitstel komt toch geen afstel? De informatiebeschikking, de vereiste aangifte, de administratieplicht en de omkering van de bewijslast’, *TFB* 2023/24, par. 2.

34 *Kamerstukken II* 2017/18, 33 772, nr. 3, *Kamerstukken II* 2016/17, 33 772, nr. 2 en *Kamerstukken I* 2016/17, 30 645, nr. F.

35 *Kamerstukken II* 2016/17, 33 772, nr. 2, bijlage: Evaluatie 2016, p. 63 en 80.

36 *Kamerstukken II* 2016/17, 33 772, nr. 2, bijlage: Evaluatie 2016, p. 96-97.

37 *Kamerstukken II* 2016/17, 33 772, nr. 2, bijlage: Evaluatie 2016, p. 53.

2.2.2 Het niet-functioneren van de administratieplicht onder de IFB

Gelet op de ervaringen van de respondenten werkt de wet minder goed als het gaat om de administratieplicht.³⁸ De belastingambtenaren vinden de informatiebeschikking voor de administratieplicht 'sterk vertragend en verstorend' werken.³⁹ Hoewel een ondeugdelijk bevonden administratie in nagenoeg alle gevallen niet meer kan worden hersteld, zou 'zelfs bij een kleine kans van slagen door belasting- en administratieplichtigen de noodzaak worden gevoeld' om tegen de IFB bezwaar en beroep in te stellen, omdat als er geen verweer wordt gevoerd de omkering en verzwaring van de bewijslast zeker zal intreden.⁴⁰

2.2.3 De ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking

In de onderzoeksperiode van de Evaluatie 2016 zijn voor zover de onderzoekers hebben kunnen nagaan geen kostenvergoedingsbeschikkingen afgegeven.⁴¹ Fiscaal adviseurs en advocaten geven aan ook 'nog nooit een verzoek om een kostenvergoeding te hebben overwogen'. Als er niet of nauwelijks gebruik van wordt gemaakt, kunnen vraagtekens worden gezet bij de effectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking, zo stellen de onderzoekers.

2.2.4 De samenloop van de IFB-procedure met de civiele dwangsomprocedure

Hoewel de civiele dwangsomprocedure op zichzelf genomen volgt uit het civiele recht, wordt het inzetten van dit middel door de inspecteur volgens de onderzoekers op grond van art. 52a, lid 4 AWR expliciet mogelijk gemaakt.⁴² Volgens fiscaal adviseurs en advocaten in de Evaluatie 2016 zou de inspecteur te vaak naar dit middel grijpen om de IFB-procedure te omzeilen, waardoor de beoogde rechtsbescherming voor belasting- en administratieplichtigen onder druk komt te staan.⁴³ De fiscaal advocaten en adviseurs vinden het naast elkaar bestaan van deze twee procedures bezwaarlijk. Uit de Evaluatie 2016 komt echter ook naar voren dat het aantal gelijktijdig met de IFB-procedure gevoerde civiele dwangsomprocedures zeer beperkt is.

2.2.5 Neveneffecten

Ook worden in de Evaluatie 2016 door de respondenten enkele neveneffecten van de IFB-procedure benoemd. Zo zouden belastingplichtigen de IFB volgens belastingambtenaren gebruiken om op ongewenste wijze het controle- en aanslagproces te vertragen (traineren), hetgeen overigens door fiscaal advocaten en adviseurs wordt

38 *Kamerstukken II 2016/17*, 33 772, nr. 2, bijlage: Evaluatie 2016, p. 97. Zie tevens *Kamerstukken II 2007/08*, 30 645, nr. 10, p. 1.

39 *Kamerstukken II 2017/18*, 33 772, nr. 3, p. 3.

40 *Kamerstukken II 2016/17*, 33 772, nr. 2, bijlage: Evaluatie 2016, p. 97-98.

41 *Kamerstukken II 2016/17*, 33 772, nr. 2, bijlage: Evaluatie 2016, p. 98.

42 *Kamerstukken II 2016/17*, 33 772, nr. 2, bijlage: Evaluatie 2016, p. 89-90.

43 *Kamerstukken II 2017/18*, 33 772, nr. 3, p. 4.

teggengesproken. Volgens de advocaten en adviseurs zou de uitvoering van het controle- en aanslagproces veeleer vertraging oplopen, doordat belastingambtenaren zouden wachten met het opleggen van een aanslag totdat een IFB onherroepelijk vaststaat of wordt vernietigd.

2.3 In 2018 voorgestelde oplossingsrichtingen

Om invulling te geven aan de geconstateerde knelpunten stelt de staatssecretaris van Financiën in 2018 de volgende oplossingsrichtingen voor:

1. Het schrappen van één feitelijke beroepsinstantie (de rechtbank);
2. Een beperking van de omvang van de rechtsstrijd; en
3. Het niet langer onder de reikwijdte van de IFB laten vallen van de administratieplicht.

Deze oplossingsrichtingen kunnen als volgt worden toegelicht.

2.3.1 Het schrappen van één feitelijke beroepsinstantie

De staatssecretaris stelt allereerst voor om de rechtsgang tegen de IFB in te korten. Deze rechtsgang zou moeten bestaan uit één fiscale feitenrechter en vervolgens de mogelijkheid om cassatie in te stellen bij de Hoge Raad. Het aantal feitelijke instanties wordt bij deze oplossingsrichting teruggebracht van twee naar één, waarbij de rechtbankprocedure wordt overgeslagen. Dit zou volgens de staatssecretaris tot een versnelling van de IFB-procedure moeten leiden; een verkorte procedure brengt eerder duidelijkheid en biedt sneller rechtszekerheid. De verkorte procedure zou voldoende waarborgen blijven bieden in het kader van de rechtsbescherming, omdat een bezwaar- en beroepsmogelijkheid blijft bestaan, zij het met één feitenrechter. Door de mogelijkheid om cassatie in te stellen blijft tevens de rechtseenheid gegarandeerd, aldus de staatssecretaris.

2.3.2 Een beperking van de omvang van de rechtsstrijd

Daarnaast stelt de staatssecretaris voor om de beoordeling van het aantal rechtsvragen in de IFB-procedure terug te brengen. De rechter zou in de IFB-procedure alleen nog moeten oordelen over (i) de rechtmatigheid van de vragen van de inspecteur, (ii) de informatieplicht van de belastingplichtige en (iii) of de belastingplichtige voldoende inspanningen heeft verricht om aan de informatieverplichting te voldoen. De vervolgvraag over de omkering en verzwaring van de bewijslast zou voortaan in de procedure over de belastingaanslag behandeld worden.

2.3.3 De administratieplicht niet langer onder de IFB

Als derde en laatste oplossingsrichting stelt de staatssecretaris voor om de administratieverplichting onder de reikwijdte van de IFB vandaan te halen. Daarmee zullen discussies over de administratieplicht en de toepassing van de bewijssanctie voortaan deel gaan uitmaken van de procedure tegen de belastingaanslag, aldus de staatssecretaris. De loskoppeling van de administratieplicht zal het aantal gerechtelijke procedures verminderen, zo is de verwachting.

2.4 Kanttekeningen door de Raad voor de rechtspraak

De staatssecretaris heeft voorgesteld om de wet te wijzigen en legt de geschetste oplossingsrichtingen ter advies voor aan de Raad voor de rechtspraak.⁴⁴ Voor wat betreft de administratieplicht kan de Raad zich in het voorstel van de staatssecretaris vinden, maar plaatst enkele kritische kanttekeningen bij de invoering van een verkorte procedure en een beperking van de beroepsgronden.

Verkorte procedure

In het licht van de rechtsbescherming en de invoering van twee feitelijke instanties in belastingzaken naar aanleiding van (Europese) rechtspraak over art. 6 EVRM, ziet de Raad geen noodzaak om de IFB-procedure te beperken tot één feitelijke rechtsgang. Daarnaast bestaat er volgens de Raad – dankzij een aantal door de Hoge Raad gewezen arresten – inmiddels op alle wezenlijke beslispunten duidelijkheid over de wijze waarop de wet moet worden uitgelegd. De Raad vraagt zich af of het knelpunt van de lange doorlooptijd zich in de praktijk nog wel voordoet, in de mate zoals door de staatssecretaris wordt geschetst. Als er besloten moet worden tot beperking van de procedure tot één feitelijke rechtsgang, kan de Raad zich vinden in de voorkeur van de staatssecretaris om hiervoor de gerechtshoven aan te wijzen.

Beperking van de beroepsgronden

De Raad zet voorts vraagtekens bij een inperking van de omvang van het geding in relatie tot art. 8:69 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb), op grond waarvan het aan partijen is om de omvang van de rechtsstrijd te bepalen. Daarnaast vraagt de Raad zich af hoe een eventueel verbod voor de rechter om in de IFB-procedure te beslissen over de omkering en verzwaring van de bewijslast zich verhoudt tot het arrest van de Hoge Raad van 10 februari 2017, waarin juist is geoordeeld dat de omkering en verzwaring van de bewijslast “reeds in het kader van de procedure inzake de informatiebeschikking aan de orde kan worden gesteld”, en niet alleen in de procedure in de hoofdzaak.⁴⁵

2.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de in 2016 geconstateerde knelpunten en de door de staatssecretaris voorgestelde oplossingsrichtingen beschreven. Door de respondenten in de Evaluatie 2016 worden de lange doorlooptijd van de IFB-procedure, het niet-functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB, de ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking en de samenloop van de IFB-procedure met de civiele dwangsomprocedure als knelpunten in de werking van de Wet Dezentjé ervaren. Met enkele door de staatssecretaris voorgestelde oplossingsrichtingen zouden de voornaamste knelpunten kunnen worden aangepakt – i.e. de (te) lange doorlooptijd en het niet-functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB – zonder afbreuk te doen aan met de wet beoogde rechtsbescherming en een

⁴⁴ *Kamerstukken II* 2018/19, 33 772, nr. 5, bijlage: Advies RvdR 2018.

⁴⁵ HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130, r.o. 3.4.1.

effectieve uitvoering in de rechtspraak. Hoewel de staatssecretaris een wetswijziging aankondigt, noopt het advies van de Raad voor de rechtspraak tot nadere bezinning en is het initieel beoogde wetstraject mede wegens capaciteitsredenen en prioritering niet gehaald. Een heroverweging van de oplossingsrichtingen in 2022 leert dat de evaluatie uit 2016 onvoldoende basis biedt om alsnog tot wetswijziging over te gaan, zodat aanvullend onderzoek nodig is.

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10
11 12 13 14 15 16 17 18 19 20
21 22 23 24 25 26 27 28 29 30
31 32 33 34 35 36 37 38 39 40
41 42 43 44 45 46 47 48 49 50
51 52 53 54 55 56 57 58 59 60
61 62 63 64 65 66 67 68 69 70
71 72 73 74 75 76 77 78 79 80
81 82 83 84 85 86 87 88 89 90
91 92 93 94 95 96 97 98 99 100

tab



3

Kwantitatief onderzoek – kengetallen

Dit hoofdstuk brengt de samenloop tussen de IFB-procedure en de civiele dwangsomprocedure in kaart (par. 3.1) alsmede het aantal door rechtzoekenden tegen de IFB ingestelde bezwaar- en beroepsprocedures (par. 3.2 en 3.3). Tevens wordt inzicht gegeven in de doorlooptijden van IFB-procedures die tot en met de Hoge Raad zijn gevoerd (par. 3.4). Par. 3.5 sluit af met een deelconclusie.

3.1 Het aantal gelijktijdig gevoerde civiele dwangsomprocedures

Als een belasting- of administratieplichtige niet aan zijn of haar fiscale informatieverplichtingen voldoet, kan de Belastingdienst tegelijkertijd met een lopende IFB-procedure via het civiele recht een dwangsomprocedure aanspannen om alsnog tot nakoming van de informatieverplichtingen te komen. Het gebruik van de term ‘samenloop’ is niet geheel zuiver omdat het feitelijk om twee afzonderlijk van elkaar gevoerde procedures gaat. De Belastingdienst beschikt slechts in beperkte mate over informatie met betrekking tot het aantal daadwerkelijk gelijktijdig met de IFB-procedure gevoerde civiele dwangsomprocedures. Over het aantal niet in combinatie met de IFB-procedure gevoerde civiele dwangsomprocedures, waarbij de inspecteur om andere redenen voor een civiele procedure heeft gekozen, is geen informatie beschikbaar. Met betrekking tot de informatieplicht worden door de ambtenaren van de civiele heffingsprocedures vaak meer civiele dwangsomprocedures voorbereid dan dat er daadwerkelijk worden gevoerd. Dat komt omdat bijvoorbeeld de gevraagde gegevens alsnog worden verstrekt, waarmee de civiele dwangsomprocedure kan worden afgewend. Op basis van de gegevens van de Belastingdienst is het in de jaren 2018 en 2019 in beide jaren drie keer voorgekomen dat tegelijkertijd met een IFB-procedure een civiele dwangsomprocedure werd gevoerd.⁴⁶ In 2020 is dat aantal blijven steken op twee keer.

3.2 Het aantal tegen de IFB ingestelde bezwaarprocedures

Tabel 1 op p. 32 geeft een overzicht van het aantal in de periode van 2016 tot en met 2022 tegen de IFB ingestelde bezwaarprocedures. Het overzicht is gebaseerd op door de Belastingdienst verstrekte gegevens. Omdat er met betrekking tot de ingestelde bezwaren geen centrale registratie bij de Belastingdienst beschikbaar is, zijn de aantallen gebaseerd op door medewerkers van de Belastingdienst gemaakte schattingen. Hoewel de gegevens zijn aangeleverd door bezwaarbehandelaars en vaco's Formeel Recht en deze medewerkers nauw betrokken zijn bij de IFB-procedures, dienen de aantallen met enige terughoudendheid te worden geïnterpreteerd.

⁴⁶ Deze aantallen zijn ontleend aan van de Belastingdienst ontvangen toelichtingen op ‘Civiele heffingsprocedures’ in de respectievelijke jaarverslagen: Jaarverslag 2018, Jaarverslag GO 2019 en Jaarverslag GO 2020.

Tabel 1: Overzicht van het aantal tegen de IFB ingestelde bezwaren in de periode van 2016 tot en met 2022

Bron: *Overzicht werkstroom bezwaar informatiebeschikking 2016-2022*

Belastingmiddel	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Totaal
IB/PVV	286	205	87	70	53	58	27	786
Vennootschapsbelasting	57	39	23	21	25	8	9	182
Loonheffingen	6	5	3	11	5	2	-	32
Omzetbelasting	118	37	19	17	19	11	6	227
Dividendbelasting	-	-	-	10	-	1	51	62
Schenkbelasting	-	-	-	1	1	1	-	3
Assurantiebelasting	-	-	-	-	-	1	-	1
Zorgverzekeringwet	-	1	2	-	-	-	-	3
BPM	-	-	-	-	-	1	-	1
Totaal	467	287	134	130	103	83	93	1297

De tabel laat zien dat er in de betreffende periode naar schatting zo'n 1300 bezwaarprocedures zijn ingesteld. De bezwaren hebben hoofdzakelijk betrekking op de heffing van Inkomstenbelasting/Premies volksverzekeringen. Op de tweede en derde plaats volgen de Omzetbelasting en de Vennootschapsbelasting. Het aantal in 2022 ingestelde bezwaren tegen IFB's voor de Dividendbelasting (eenenvijftig) berust hoogstwaarschijnlijk op een onjuiste verwerking van de gegevens; naar verwachting heeft een deel hiervan betrekking op de Inkomstenbelasting/Premies volksverzekeringen. De tabel laat niettemin zien dat het aantal bezwaarprocedures in de loop van de periode aanzienlijk is afgenomen.

3.3 Het aantal tegen de IFB ingestelde (hoger)beroepszaken

Tabel 2 laat een overzicht zien van het aantal door de rechtspraak behandelde beroeps- en hoger beroepszaken tegen de IFB in de periode van 2018 tot en met 2022. Het overzicht is gebaseerd op door de Raad voor de rechtspraak verstrekte gegevens. Ook de Raad houdt geen centrale registratie bij van het aantal behandelde beroepsprocedures tegen de IFB, zodat ook deze gegevens met enige terughoudendheid moeten worden geïnterpreteerd.

Tabel 2: Overzicht van het aantal tegen de IFB ingestelde (hoger) beroepszaken in de periode van 2018 tot en met 2022

Bron: *InfoRM, eb bestuur, 11 mei 2023*

IFB-procedures	Rechtbank	Hof	Totaal
2018	190	33	223
2019	153	132	285
2020	88	149	237
2021	124	58	182
2022	73	52	125
Totaal	628	424	1052


De tabel toont dat er in de periode van 2018 tot en met 2022 naar schatting ruim 1000 zaken in beroep en hoger beroep zijn afgehandeld. Hiervan zijn er ruim 600 behandeld door de rechtbanken en ruim 400 door de gerechtshoven. De tabel laat voorts zien dat het aantal beroeps- en hoger beroepszaken in de loop van de periode is afgenomen.

3.4 Doorlooptijden van IFB-procedures tot en met de Hoge Raad

Tabel 3 geeft een overzicht van de doorlooptijden in maanden van in de periode tussen 1 februari 2016 en 1 december 2023 tot en met de Hoge Raad gevoerde IFB-procedures. De doorlooptijden zijn berekend op basis van op rechtspraak.nl gepubliceerde jurisprudentie en lopen vanaf de afgifte van de IFB tot en met de uitspraak van de rechtbank, het hof en de Hoge Raad. Een uitgebreider verslag van het jurisprudentieonderzoek is opgenomen in bijlage 2 bij dit rapport.

Tabel 3: Overzicht doorlooptijden in maanden van IFB-procedures die tot en met de Hoge Raad zijn gevoerd in de periode van 1 februari 2016 tot 1 december 2023
Bron: Bijlage 2 De doorlooptijden tot en met de Hoge Raad.

Maanden	Rechtbank	Hof	Hoge Raad
0-12	4	-	-
12-24	17	1	-
24-36	8	15	3
36-48	3	8	8
48-60	2	7	11
>60	-	3	12
IFB-procedures			34

 Categoriën die in de Evaluatie 2016 nog niet in het overzicht waren opgenomen.

De tabel demonstreert dat eenendertig (i.e. acht keer 36-48 maanden; elf keer 48-60 maanden en twaalf keer >60 maanden) van de in totaal vierendertig tot en met de Hoge Raad gevoerde IFB-procedures, dat is 91 procent, een totale doorlooptijd hebben van meer dan 36 maanden. Dat vormt een aanzienlijke toename van de doorlooptijd in vergelijking tot de resultaten uit de Evaluatie 2016.⁴⁷ In die evaluatie werden tien tot en met de Hoge Raad gevoerde IFB-procedures betrokken in het onderzoek. De doorlooptijd van de eerste vijf procedures bedroeg tussen de 24 en 36 maanden na afgifte van de IFB. De andere vijf procedures namen meer dan 36 maanden in beslag (50 procent). De categorieën 36-48 maanden, 48-60 maanden en >60 maanden waren bij de evaluatie in 2016 nog niet in het overzicht vertegenwoordigd. Niet kan worden vastgesteld of deze langere doorlooptijden moeten worden toegerekend aan de rechtsgang van de IFB-procedure zelf of dat ook andere factoren een rol zijn gaan spelen.⁴⁸

3.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is het aantal keren dat er gelijktijdig met een IFB-procedure een civiele dwangsomprocedure is gevoerd in kaart gebracht alsmede het aantal door informatieplichtigen ingestelde bezwaar- en beroepsprocedures tegen de IFB. Tevens is inzicht gegeven in de doorlooptijden van IFB-procedures die tot en met de Hoge Raad zijn gevoerd. De resultaten van het onderzoek laten zien dat in lijn met de Evaluatie 2016 (par. 2.2.4) het aantal civiele dwangsomprocedures onveranderd laag is gebleven (par. 3.1). Dit beeld lijkt te worden bevestigd door de ervaringen van de fiscaal advocaten en adviseurs, die aangeven dat civiele dwangsomprocedures in combinatie

⁴⁷ Kamerstukken II 2016/17, 33 772, nr. 2, bijlage: Evaluatie 2016, p. 53.

⁴⁸ Zoals bijvoorbeeld een toename van het aantal *no cure, no pay*-zaken. Zie Rechtspraak, *Jaarverslag 2022*, par. 1.2.2.

met de IFB nauwelijks voorkomen (zie par. 4.5.1). Ook laat het onderzoek zien dat het aantal tegen IFB's ingestelde bezwaarprocedures in de periode van 2016 tot en met 2022 aanzienlijk is afgenomen (par. 3.2). Dit kan een aanwijzing zijn dat er in de loop van de periode ook minder IFB's zijn afgegeven. Dit beeld lijkt te worden bevestigd door de ervaringen van belastingambtenaren en fiscaal advocaten en adviseurs, die aangeven dat er minder IFB's worden afgegeven (zie par. 4.1.3). In die zin lijkt de druk op de uitvoeringstaak van de Belastingdienst te zijn verminderd. Ook het aantal in de periode vanaf 2018 tot en met 2022 behandelde beroeps- en hoger beroepszaken laat een afname zien (par. 3.3). De doorlooptijden van IFB-procedures die tot en met de Hoge Raad zijn gevoerd, laten daarentegen in de periode van 1 februari 2016 tot 1 december 2023 een aanzienlijke toename zien (par. 3.4). Met enige terughoudendheid lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat het aantal IFB-procedures in de periode vanaf 2016 is afgenomen, terwijl de doorlooptijden aanzienlijk zijn toegenomen.



892XL
0 1 2 3 4 5 6 7 8 9
10 11 12 13 14 15 16 17 18 19
20 21 22 23 24 25 26 27 28 29
30 31 32 33 34 35 36 37 38 39
40 41 42 43 44 45 46 47 48 49
50 51 52 53 54 55 56 57 58 59
60 61 62 63 64 65 66 67 68 69
70 71 72 73 74 75 76 77 78 79
80 81 82 83 84 85 86 87 88 89
90 91 92 93 94 95 96 97 98 99



4

Kwalitatief onderzoek – ervaringen van fiscaal deskundigen

Dit hoofdstuk beschrijft de inzichten uit de interviews met fiscaal deskundigen die ervaring hebben met de werking van de IFB-procedure. De interviews geven inzicht in de ervaringen, meningen en belevingen van belastingambtenaren, fiscaal advocaten en belastingadviseurs alsmede leden van de rechterlijke macht met de werking van de IFB-procedure in het algemeen (par. 4.1), de in 2016 geconstateerde knelpunten in het bijzonder (par. 4.2 tot en met 4.5), enkele neveneffecten van de IFB-procedure (par. 4.6) en beantwoorden de vraag of er nieuwe knelpunten zijn ontstaan (par. 4.7). In par. 4.8 komen de bevindingen bij elkaar en volgt een recapitulatie. Gedetailleerde samenvattingen van de interviews zijn opgenomen in de bijlagen 3 tot en met 5 bij dit rapport.

4.1 Algemene ervaringen met de IFB-procedure

Zoals eerder besproken is de IFB-procedure bedoeld om informatieplichtigen rechtsbescherming te bieden tegen de uitoefening van controlebevoegdheden door de inspecteur en vooral tegen vermeend onrechtmatige informatieverzoeken. Het ten onrechte niet voldoen aan de informatie- en/of administratieplicht resulteert in veel gevallen in een omkering en verzwaring van de bewijslast in de hoofdprocedure tegen de belastingaanslag. Hieronder volgt een overzicht van de algemene ervaringen van fiscaal deskundigen met de werking van de IFB-procedure.

4.1.1 Was er wel een gemis aan rechtsbescherming?

Enkele belastingambtenaren vragen zich af of er vóór de invoering van de Wet Dezentjé wel een gemis aan rechtsbescherming was. Belastingplichtigen konden volgens de ambtenaren bezwaar maken tegen de belastingaanslag, waarna de fiscale rechter beoordeelde of de bewijssanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast moest worden toegepast.⁴⁹ Belastingambtenaren hebben de indruk dat er voorafgaand aan de invoering van de wet helemaal niet zoveel onrechtmatige informatieverzoeken werden gedaan en vragen zich dan ook af of de IFB wel een antwoord was op een bestaand probleem. De fiscaal advocaten en adviseurs menen dat er vóór de invoering van de wet nog rechtsbescherming ontbrak in de zin dat informatieplichtigen voorafgaand aan de procedure tegen de aanslag niet wisten of zij moesten vrezen voor een omkering en verzwaring van de bewijslast.⁵⁰ Enkele leden van de rechterlijke macht menen dat de IFB-procedure alleen extra rechtsbescherming biedt in de gevallen waarin de inspecteur overvraagt en daarmee vroegtijdig ‘gestopt moet kunnen worden’. Naar de ervaringen van de rechters zijn dat uitzonderlijke gevallen en ontstaan problemen tussen informatieplichtigen en de inspecteur vooral als antwoorden uitblijven en er van de zijde van de inspecteur steeds meer vragen komen.

⁴⁹ Zie *Kamerstukken II 2005/06*, 30 645, nr. 3, p. 2.

⁵⁰ Vgl. A.J. Luimes, ‘Recente ontwikkelingen rondom de informatiebeschikking’, *WFR 2016/24*, par. 2.1. Zie tevens *Kamerstukken II 2005/06*, 30 645, nr. 3, p. 4.

4.1.2 Is de omkering en verzwaring van de bewijslast nog wel nodig?

De belastingambtenaren vinden de omkering en verzwaring van de bewijslast nog steeds nodig, omdat het soms ook met een omkering en verzwaring van de bewijslast nog lastig kan zijn om de belastingheffing vast te stellen.⁵¹ Een enkele belastingambtenaar zou afschaffing van de bewijssanctie niet erg vinden, mits er een sanctiemogelijkheid komt voor belastingplichtigen die moedwillig geen informatie verstrekken.⁵² De fiscaal advocaten en adviseurs vragen zich af of het zware middel van omkering en verzwaring van de bewijslast nog wel nodig is, nu veel fiscale informatie gemakkelijker voorhanden is en door de inspecteur onder meer via internationale inlichtingenuitwisseling kan worden verkregen.⁵³ Als de bewijssanctie komt te vervallen is er volgens hen geen rechtsbescherming meer nodig tegen de dreiging ermee.⁵⁴ En de inspecteur blijft de mogelijkheden van een civiele dwangsomprocedure of een eventuele strafrechtelijke afdoening behouden. Alleen omkering zonder verzwaring van de bewijslast is volgens de fiscaal advocaten en adviseurs vaak al zwaar genoeg, maar tegelijkertijd realiseren zij zich dat alleen ‘aannemelijk maken’ in plaats van ‘overtuigend aantonen’ voor kwaadwillenden vermoedelijk te gemakkelijk zal zijn.⁵⁵ Hoewel volgens enkele leden van de rechterlijke macht de vraag terecht is of de informatieachterstand nog wel zo groot is als vroeger en of een verzwaring van de bewijslast nog wel gerechtvaardigd is, menen zij ook dat als de inspecteur tevergeefs om informatie vraagt en een redelijke schatting van de belastingaanslag moet maken, de omkering en verzwaring van de bewijslast nog steeds nodig is en dus een functie vervult.⁵⁶ Dat een belastingplichtige vrijwel nooit aan die verzwaarde bewijslast kan voldoen en de discussie zich vervolgens beperkt tot de redelijkheid van de gemaakte schatting, maakt het verweer voor belastingplichtigen volgens hen wel lastig.

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

52 Vgl. de eerste wijziging van het oorspronkelijke wetsvoorstel in *Kamerstukken II* 2007/08, 30 645, nr. 6, p. 5 naar aanleiding van het advies van de Raad van State en de reactie van de indieners in *Kamerstukken II* 2007/08, 30 645, nr. 4, p. 2.

53 Zie o.a. de artikelen 5, 6 en 7 WIB, de uitwisseling van financiële gegevens volgens de CRS en de Europese uitwisseling van inlichtingen op grond van de DAC (Richtlijn 2011/16/EU).

54 Vgl. G.J.M.E. de Bont, 'Schaf de informatiebeschikking af', *NTFR* 2020/1116.

55 Na verzwaring van de bewijslast moet de belasting- of administratieplichtige doen blijken of overtuigend aantonen dat en in hoeverre de redelijk geschatte belastingaanslag tot een te hoog bedrag is opgelegd. Dat is een (veel) zwaardere bewijsmaatstaf dan aannemelijk maken.

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

4.1.3 Er worden minder informatiebeschikkingen afgegeven

Belastingambtenaren proberen de IFB zoveel mogelijk te vermijden en zeggen er beduidend minder af te geven dan in de beginperiode. Dit komt mede door de lange doorlooptijd van de IFB-procedure. De IFB wordt nog relatief veel gebruikt bij de administratieplicht voor MKB-ondernemingen, bij zogenoemde ‘woonplaatsonderzoeken’ en bij ‘verhuld vermogen’. De fiscaal advocaten en adviseurs hebben eenzelfde ervaring als de belastingambtenaren en geven aan dat er in de beginperiode vooral veel IFB’s werden afgegeven in ‘bankrekeningzaken’, gevolgd door een piek in woonplaatsonderzoeken en IFB’s tegenwoordig relatief veel worden afgegeven aan kleinere MKB-ondernemingen. Verder lijkt het gebruik van de IFB volgens de advocaten en adviseurs te zijn afgenomen. Deze ervaringen van de belastingambtenaren en de fiscaal advocaten en adviseurs bevestigen het in hoofdstuk 3 ontstane beeld (zie par. 3.5) dat er in de periode tussen 2016 tot en met 2022 minder IFB’s worden afgegeven (zie tevens par. 4.1.5). De leden van de rechterlijke macht geven aan weinig zicht te hebben op het aantal afgegeven IFB’s, maar merken wel dat er in de beginperiode vrij veel IFB-procedures werden gevoerd over de uitleg en de werking van de wet en dat dit de laatste jaren minder is geworden.

Volgens de belastingambtenaren kan de IFB-procedure erg lang duren en is dit de laatste jaren verder toegenomen. Een procedure kan zomaar zes of zeven jaar duren en de belastingambtenaren vinden de doorlooptijd een groot knelpunt in de werking van de procedure. Ook de fiscaal advocaten en adviseurs vinden de doorlooptijd te lang en vinden dat niet goed voor de rechtsbescherming van informatieplichtigen. Zoals één van de advocaten opmerkte: “*Het kan bijna niet nog langzamer*”. Een enkele advocaat vindt de lange doorlooptijd geen probleem, maar zorgt er dan wel voor dat de cliënt goed begeleid wordt en inzicht heeft in het verloop van de procedure. Naar de ervaring van de leden van de rechterlijke macht wordt de doorlooptijd steeds langer en is het voor belastingplichtigen gerekend vanaf de eerste informatiebrief een ‘megaproces’ geworden (vgl. par. 3.4 over de doorlooptijden van de IFB-procedure).

4.1.4 Er wordt vaker gekozen voor de route van de niet vereiste aangifte

Belastingambtenaren kiezen steeds vaker voor de route van de niet vereiste aangifte om de bewijssanctie te realiseren. De vereiste aangifte is onder meer niet gedaan als de aangifte inhoudelijke gebreken vertoont. Daarvan is sprake als de in de aangifte verantwoorde belastingschuld op zichzelf beschouwd (absoluut) en verhoudingsgewijs (relatief) aanzienlijk lager is dan de werkelijke belastingschuld.⁵⁷ Inhoudelijke gebreken in de aangifte worden slechts in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven. Omdat het aan de inspecteur is om te onderbouwen dat aan deze eisen is voldaan kiezen de belastingambtenaren vooral voor deze route in de situatie dat er sprake is van een

⁵⁷ Zie HR 24 april 2015, BNB 2015/176 r.o. 2.3.2 en HR 30 oktober 2010, BNB 2010/47 r.o. 3.3.1 tot en met 3.3.3.

ondeugdelijke administratie.⁵⁸ In de situatie dat belastingplichtigen niet voldoen aan een informatieverzoek in de vorm van een vragenbrief⁵⁹ is het volgens de ambtenaren lastiger om aan de gestelde eisen te voldoen. Ook fiscaal advocaten en adviseurs hebben de indruk dat de inspecteur steeds vaker voor de route van de niet vereiste aangifte kiest. Bezwaarlijk vinden zij dat een belastingplichtige dan ‘onmiddellijk in de procedureketen’ zit, omdat in die situatie direct een aanslag wordt opgelegd. Bovendien vinden fiscaal advocaten en adviseurs de route van de IFB ‘sympathieker’ dan wanneer er ‘opeens’ een aanslag wordt opgelegd wegens het niet doen van de vereiste aangifte. Soms verstrekt een belastingplichtige de door de inspecteur gevraagde informatie en dan wordt er geen IFB afgegeven, maar de inspecteur stuurt daar volgens de advocaten geen bevestiging van. Het blijft dan onzeker voor de belastingplichtige of de omkering en verzwaring van de bewijslast is afgewend en soms volgt er dan toch opeens een aanslag met omkering en verzwaring van de bewijslast wegens het niet doen van de vereiste aangifte. Bij ondeugdelijke administraties zien de fiscaal advocaten en adviseurs vrijwel nooit meer dat de inspecteur een IFB afgeeft, maar neemt de inspecteur direct het standpunt in dat de vereiste aangifte niet is gedaan. Enkele leden van de rechterlijke macht geven aan dat het voor de inspecteur niet altijd gemakkelijk is om aan de eisen van ‘absoluut, relatief en bewustheid’ te voldoen, maar zien soms ook dat de inspecteur voor beide ankers gaat liggen om de omkering en verzwaring van de bewijslast te krijgen.⁶⁰

4.1.5 Minder vaak de route via de informatiebeschikking

De belastingambtenaren vinden de IFB-procedure lastig en kiezen daar eigenlijk alleen nog voor als de route van de niet vereiste aangifte niet kan. Lastig vinden zij dat de beoordeling van de omkering en verzwaring van de bewijslast zowel in de IFB-procedure als in de aanslagprocedure plaatsvindt, zodat er na een lange IFB-procedure nog steeds geen zekerheid bestaat.⁶¹ De belastingambtenaren ervaren dat er bij de Belastingdienst tegenwoordig meer gewerkt wordt met het ‘vier-ogen principe’, maar dat de invulling daarvan per belastingkantoor kan verschillen. In principe wordt een IFB pas afgegeven nadat een specialist Formeel Recht ernaar heeft gekeken en heeft getoetst of de IFB nodig is om de informatie te verkrijgen om de aanslag op te leggen of om omkering en verzwaring van de bewijslast te bewerkstelligen. Ook toetst de specialist of de benodigde informatie in de IFB staat. Op sommige belastingkantoren wordt die werkwijze volgens de belastingambtenaren al jaren zo gehanteerd. De fiscaal advocaten en adviseurs hebben de indruk dat IFB’s vooral nog worden afgegeven in zaken met een projectmatige aanpak.⁶² Ze zijn op zichzelf genomen positief over het

58 Art. 52 AWR-verzoek.

59 Art. 47 AWR-verzoek.

60 Gelet op HR 13 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1336, *BNB* 2023/152 m.nt. F.J.P.M. Haas, is daar ook ruimte voor.

61 De omkering en verzwaring van de bewijslast kan zowel aan de orde worden gesteld in de procedure tegen de IFB als in die tegen de belastingaanslag. Zie HR 10 februari 2017, *BNB* 2017/92 en bijv. Hoge Raad 10 oktober 2023, *V-N* 2023/2412; ook na vernietiging van de IFB kan de rechter in de hoofdzaak beslissen dat de administratie- en bewaarplicht geschonden is.

62 Zoals de bankrekeningzaken (Verhuld Vermogen) en woonplaatsonderzoeken.

gebruik van de IFB-procedure voor de beantwoording van de vraag of de door de inspecteur verzochte informatie moet worden verstrekt of dat gevraagde informatie bijvoorbeeld al dan niet onder het verschoningsrecht valt, maar ze vinden de rechterlijke toetsing wel ‘vrij marginaal’ omdat gegevens en inlichtingen al snel van belang kunnen zijn voor de belastingheffing.⁶³ Volgens enkele leden van de rechterlijke macht helpt de IFB-procedure om de procedure in de hoofdzaak in te kaderen, bijvoorbeeld doordat partijen in de IFB-procedure bepaalde zaken afstemmen. Ook de leden van de rechterlijke macht merken op dat een oordeel in de IFB-procedure om de bewijslast al dan niet om te keren en te verzwaren in de hoofdprocedure weer anders kan zijn en soms geven ze dat oordeel in de IFB-procedure om die reden niet.

Enkele leden van de rechterlijke macht vragen aandacht voor het toenemende gebruik van de IFB als ‘pressiemiddel’ bij WOZ-beschikkingen en uiten hun zorgen.⁶⁴ In principe moet de heffingsambtenaar onder aanvoering van vergelijkbare panden aannemelijk maken, dat de WOZ-waarde niet te hoog is vastgesteld. Steeds vaker zien de rechters echter brieven van de heffingsambtenaar waarin staat dat: ‘als u geen foto’s van de binnenzijde van uw woning stuurt, dan schatten wij de waarde en moet u overtuigend aantonen dat het lager moet zijn.’⁶⁵ Hier wordt de IFB gebruikt als omkering en als pressiemiddel tegen gewone burgers, die meestal geen gemachtigde hebben. Dit wordt door de leden van de rechterlijke macht als zeer zorgelijk ervaren. Hier is de IFB volgens de rechters niet voor bedoeld.⁶⁶

4.1.6 De mogelijkheid om een compromis te sluiten

Belastingambtenaren menen dat als een belastingplichtige ‘echt komt praten’ over de vraag of informatie gegeven moet worden en daar goede redenen voor heeft, die redenen goed worden afgewogen. Het komt echter voor dat de Belastingdienst er anders over denkt dan de belastingplichtige, maar het is volgens de belastingambtenaren wel altijd de insteek van de inspecteur om eruit te komen. Een compromis kan volgens de belastingambtenaren in iedere fase van de procedure worden gesloten, maar de aankondiging van de IFB blijkt in de praktijk vaak een aanleiding om met elkaar in gesprek te gaan. De fiscaal advocaten en adviseurs menen dat als je tijdig met elkaar om de tafel zou kunnen zitten en zou kunnen bespreken welke informatie er nog mist om het feitencomplex duidelijk te krijgen, dat een heleboel zaken niet meer bij de rechter zouden komen. Er wordt echter bij de fiscaal advocaten en adviseurs frustratie

⁶³ Belasting- en administratieplichtigen zijn op grond van art. 47, lid 1 AWR in beginsel gehouden om door de inspecteur gevraagde informatie te verstrekken of beschikbaar te stellen, als het gevraagde voldoende concreet is en de informatie van belang kan zijn voor de belastingheffing van de informatieplichtige. Zie bijv. R. Pauli, ‘De informatiebeschikking – ‘fishing expedition’ of terecht?’, *Loonzaken* 2020, afl. 8 o.v.n. HR 25 september 2020, ECLI:NL:HR:2020:1473 en Gerechtshof’s-Hertogenbosch 26 september 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:3533. Zie tevens E.J.M. Rosier, ‘Het verschoningsrecht van de advocaat ‘on the edge?’’, *TFB* 2020/14.

⁶⁴ Art. 30, lid 1 WOZ (bijlage 1).

⁶⁵ Zie bijv. Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 november 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:8191, r.o. 3.12 en gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 22 november 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:10087, r.o. 2.5.

⁶⁶ Zie *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 8 en *Kamerstukken II* 2007/08, 30 645, nr. 4, p. 5.

ervaren; de belastingplichtige denkt alles gegeven te hebben of kan het niet geven en de inspecteur denkt dat er informatie achtergehouden wordt. Volgens de advocaten en adviseurs varieert hun reactie dan van 'schoorvoetend verstrekken', procederen of toch proberen in gesprek te gaan om het 'pragmatisch op te lossen'. De fiscaal advocaten en adviseurs ervaren een tendens dat er vanwege de 'verjonging van de dienst' minder pragmatisch naar oplossingen wordt gezocht. Ervaren inspecteurs lijken vaker bereid om te kijken naar waar het geschil nog over gaat en dan kunnen de gesprekken in het begin ook stroef lopen. De fiscaal advocaten en adviseurs ervaren dat het traject in de aanloop naar de IFB ruimte biedt om met elkaar in discussie te gaan, omdat de IFB nooit onaangekondigd wordt afgegeven; een compromis kan voor beide kanten een functionele tool zijn, waar niet onredelijk mee moet worden omgegaan. Enkele leden van de rechterlijke macht zien dat er na de invoering van de Wet Dezentjé in de hoofdzaak vrijwel geen ruimte meer is om tot een compromis te komen; de omkering en verzwaring van de bewijslast staat na de IFB-procedure al min of meer vast en de inspecteur heeft dan geen reden meer om 'in beweging' te komen. Zolang de omkering en verzwaring van de bewijslast nog 'boven de markt hangt' zijn partijen eerder geneigd om elkaar op te zoeken, zo is de ervaring.

4.1.7 Het effect van de duidelijkheid in de rechtspraak

Volgens de belastingambtenaren was er kort na de invoering van de Wet Dezentjé veel onduidelijkheid over de uitleg van de wet en hebben vooral de civiele procedures antwoorden gegeven. De belastingambtenaren hebben niet de indruk dat de duidelijkheid in de rechtspraak voor een afname van de doorlooptijden heeft gezorgd (vgl. par. 3.4). Fiscaal advocaten en adviseurs menen dat er in de beginperiode veel rechtsvragen speelden omdat veel niet in de parlementaire geschiedenis geregeld was.⁶⁷ De procedures gingen vooral over welke vragen in de IFB-procedure beantwoord moesten worden en wat er nog in de procedure tegen de aanslag aan de orde kon worden gesteld. Volgens de leden van de rechterlijke macht waren er in de beginjaren veel onduidelijkheden in de 'toch wel gebrekkige wetgeving' en die hebben tot heel veel procedures geleid.⁶⁸ In de jaren tussen 2015 en 2017 heeft de Hoge Raad naar hun beleving het juridische kader duidelijk gemaakt en is er een goed raamwerk ontstaan om de vragen die bij de IFB-procedure spelen te beantwoorden. De indruk bestaat niet dat de duidelijkheid invloed heeft op het aantal IFB-procedures of de duur ervan.

67 Het oorspronkelijke wetsvoorstel is vanaf de tweede nota van wijziging d.d. 2 september 2009 (*Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14) herzien, doordat in afwijking van het oorspronkelijke wetsvoorstel een hersteltermijn voor het alsnog verstrekken van informatie werd ingevoerd, door informatieplichtigen niet langer om een IFB kon worden verzocht, derden geen voor bezwaar vatbare beschikking meer kregen, doch slechts om een kostenvergoeding konden verzoeken, en een mogelijke doorkruising van de bestuursrechtelijke weg door de civiele dwangsomprocedure met het nieuwe lid 4 de pas was afgesneden.

68 Zie E.P. Hageman, 'De bewogen geschiedenis en onzekere toekomst van de informatiebeschikking', *FED* 2018/81, par. 3 en F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, 'Hoe staat het met de informatiebeschikking?', *TFB* 2016/8.

4.1.8 Moet de Wet Dezentjé weer worden afgeschaft?

Hoewel sommige belastingambtenaren niet rouwig zouden zijn om de wet weer af te schaffen, menen zij dat het politiek vermoedelijk niet haalbaar is om de (schijn van) rechtsbescherming weer ongedaan te maken. Of belastingplichtigen ook rechtsbescherming ervaren, wordt door hen betwijfeld en roept ook de vraag op of een IFB-procedure die tot en met de Hoge Raad wordt gevoerd het doel wellicht niet voorbijschiet.⁶⁹ Voor meer zekerheid over het intreden van de bewijssanctie, zou de procedure volgens de belastingambtenaren sneller, simpeler en gestroomlijnder moeten worden. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs moet de wet niet worden afgeschaft, omdat er toch een vorm van zekerheid wordt geboden ten opzichte van de situatie vóór de invoering van de IFB. De IFB creëert volgens de fiscaal advocaten en adviseurs niet alleen een onderhandelingsmoment met de inspecteur, maar ook de mogelijkheid om aan een rechter voor te leggen of bepaalde informatie aan de inspecteur moet worden verstrekt. Afschaffing van de wet zou volgens hen alleen kunnen als ook de omkering en verzwaring van de bewijslast wordt afgeschaft. Sommige fiscaal advocaten willen net als in het oorspronkelijke wetsvoorstel een keuzemogelijkheid: zij willen afhankelijk van de omstandigheden kunnen kiezen voor de situatie van vóór de invoering van de Wet Dezentjé, dat wil zeggen de keuze voor een belastingaanslag, of de situatie van daarna, dat wil zeggen de keuze voor een IFB.⁷⁰ Enkele leden van de rechterlijke macht vragen zich af of belastingplichtigen na de invoering van de wet niet slechter af zijn geworden; de inspecteur heeft een sterk middel in handen gekregen door niet alleen via de niet vereiste aangifte omkering en verzwaring van de bewijslast te kunnen bewerkstelligen, maar ook via de IFB. Hoewel enkele rechters, in het licht van de vraag of de IFB voor een belastingplichtige wel zin heeft, neigen naar afschaffing van de wet, lijkt hen dat niet verstandig, maar een volledige IFB-procedure lijkt belastingplichtigen ook niet veel te brengen.⁷¹

4.1.9 De huidige regeling in het licht van de doelstelling van de wet

Volgens de belastingambtenaren moet de wet informatieplichtigen bescherming bieden tegen disproportionele vragenbrieven van de inspecteur, het krijgen van duidelijkheid over de rechtmatigheidsvraag en het geven van gelegenheid om gevraagde informatie alsnog te verstrekken, zonder meteen met omkering en verzwaring van de bewijslast te worden geconfronteerd. Belastingambtenaren vinden het goede van de wet dat er door hen meer wordt nagedacht over de grondslag van een IFB en wat er gevraagd wordt. Art. 47-verzoeken kunnen volgens de ambtenaren best snel verlopen, maar bij een art. 52-controle zou volgens hen de discussie beperkt moeten blijven en de doorlooptijd versneld. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs is de IFB bedoeld om

⁶⁹ Waarbij tevens terugwijzing naar de feitenrechter of verwijzing naar de geheimhoudingskamer mogelijk is.

⁷⁰ In het oorspronkelijke wetsvoorstel was opgenomen dat de inspecteur een verzoek tot nakoming van een informatieverplichting bij voor bezwaar vatbare beschikking kon vaststellen, bij gebreke waarvan de informatieplichtige binnen tien dagen na ontvangst van dat verzoek alsnog zodanige beschikking kon aanvragen (wijzigingsvoorstel art. 56a, lid 1 en 2 (oud) AWR, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 645, nr. 2, p. 2).

⁷¹ Vgl. C.M. Dijkstra, 'Rechtsbescherming in een nette kroeg. Verslag van het WFR Fiscaal Café, donderdag 3 november 2016', *WFR* 2016/229, p. 4/5.

rechtsbescherming te bieden, maar als die rechtsbescherming niet snel kan worden geboden, kan dat doel eigenlijk al niet meer worden behaald. De indruk bestaat dat er in de beginperiode nauwkeurig een afweging werd gemaakt welke informatie de inspecteur nodig had, maar informatieverzoeken lijken volgens hen tegenwoordig weer uitgebreider, omdat veel informatie digitaal beschikbaar is. De invoering van de IFB heeft allerlei gevolgen gehad, die volgens de advocaten en adviseurs soms eerder nadelig lijken voor de rechtsbescherming dan dat zij de rechtsbescherming ten goede komen.⁷²

Sommige advocaten en adviseurs hebben er begrip voor dat de Belastingdienst – en misschien ook wel de rechterlijke macht – ten aanzien van een groep gemachtigden vindt ‘dat ze traineren en daarmee eens op moeten houden’⁷³, maar vinden ook dat de goeden niet onder de kwaden mogen lijden. In het belang van de rechtsbescherming menen sommige advocaten en adviseurs dat er drie instanties moeten blijven; het is volgens hen een geschikt instrument voor als er een reële discussie is. Enkele leden van de rechterlijke macht geven aan dat de IFB bedoeld is om rechtsbescherming te bieden, maar dat het eigenlijk voor de inspecteur een ‘stok is geworden om mee te slaan’; met een onherroepelijke IFB heeft de inspecteur de omkering en verzwaring van de bewijslast al bijna binnen. De vraag rijst wie er precies belang heeft bij de IFB-procedure; als het doel is om rechtsbescherming te bieden, dan wordt dat gezien de doorlooptijden in de praktijk in wezen achterhaald. Of zoals één van de rechters het verwoordde: *“Je balanceert tussen doorlooptijd en rechtsbescherming”*. Voor belastingplichtigen die niet zo goed in staat zijn om voor hun eigen rechten op te komen pakt de nieuwe regeling slechter uit dan de oude regeling: belastingplichtigen overzien vaak de consequenties van de IFB niet, kunnen vaak niet voldoen aan de omgekeerde en verzwaarde bewijslast en ook krijgen ze in de hoofdzaak nauwelijks kans meer op een compromis. Juist bij de wat schrijnendere gevallen pakt de regeling dan omgekeerd uit en dat zijn volgens de rechters juist de kwetsbare mensen die je zou willen beschermen.

4.1.10 De mogelijkheid om te kiezen tussen het oude en het nieuwe systeem

De belastingambtenaren geven aan dat belastingplichtigen niet voor een IFB kunnen kiezen, omdat de wet daarvoor geen ruimte biedt. Het afgeven van de IFB valt onder de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur; het is geen beschikking op aanvraag.⁷⁴ Enkele fiscaal advocaten en adviseurs menen dat als een administratie er niet is of niet meer te herstellen is, een belastingplichtige zou moeten kunnen kiezen voor een belastingaanslag en niet eerst de IFB-procedure moet voeren. En als een belastingplichtige bijvoorbeeld wil weten of e-mails of whatsapp-berichten tot de administratie behoren, dat er dan gekozen kan worden voor de IFB-procedure. Zij

72 Vgl. E. Poelmann, Van de toegankelijkheid van het fiscale recht (oratie 12 februari 2023), Groningen 2023: University of Groningen Press, p. 28.

73 Vgl. *Kamerstukken II* 2016/17, 33 772, nr. 2, bijlage: Evaluatie 2016, p. 71-73.

74 Art. 1:3, lid 3 Awb. Bij de toepassing van een discretionaire bevoegdheid dient de inspecteur zich niettemin rekenschap te geven van het in art. 3:4 Awb gecodificeerde evenredigheidsbeginsel, wat inhoudt dat bij het nemen van een beslissing de betrokken belangen dienen te worden afgewogen en dat eventueel nadelige gevolgen niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de met de beslissing te dienen doelen.

menen dat als ze er zeker van kunnen zijn dat bepaalde vragen over de informatieplicht (ook) in de hoofdzaak behandeld kunnen worden, ze vaker niet in bezwaar (en beroep) zouden gaan tegen de IFB, waardoor er minder IFB-procedures zouden zijn. Onder de huidige (uitleg van de) wetgeving kan een belastingplichtige zich het risico niet permitteren om het op de hoofdzaak te laten aankomen, omdat niet zeker is wat de rechter daar nog zal behandelen. Enkele leden van de rechterlijke macht kunnen zich voorstellen dat er soms behoefte is aan toetsing van de rechtmatigheid van de informatie- of administratieplicht in de procedure tegen de aanslag ‘zonder dat het tegen je werkt’, wat wil zeggen dat alles wat in de IFB-procedure aan de orde kan worden gesteld ook in de aanslagprocedure aan de orde kan worden gesteld. Dus op de oude manier zoals vóór de invoering van de IFB. Eén van de rechters vindt het wel een interessante gedachte als een belastingplichtige zou kunnen kiezen voor de werkwijze van vóór of na de invoering van de Wet Dezentjé. Dat zou volgens de rechter dan wel in de wet tot uitdrukking moeten worden gebracht. Een andere rechter wijst op een vergelijkbare mogelijkheid in de Invorderingswet bij de aansprakelijkheid voor belastingsschulden, namelijk dat als je aansprakelijk gesteld bent voor de betaling van een aanslag, ook de rechtmatigheid van die aanslag ter discussie kan worden gesteld.⁷⁵

4.2 Het knelpunt van de lange doorlooptijd en mogelijke oplossingen

Uit de Evaluatie 2016 komt de lange doorlooptijd van de IFB-procedure naar voren als een groot knelpunt. Dat is naar de ervaring van de fiscaal deskundigen in 2023 nog steeds zo en de doorlooptijd is volgens hen alleen maar langer geworden. Een verkorting van de rechtsgang zou evenwel op gespannen voet staan met de beoogde rechtsbescherming van de Wet Dezentjé. Enkele belastingambtenaren vragen zich bijvoorbeeld af of informatieplichtigen in een verkorte procedure wel mondig genoeg zullen zijn om hun belangen voldoende onder woorden te brengen. Voor de beoordeling van rechtsvragen zijn volgens sommige fiscaal advocaten en adviseurs ‘gewoon drie instanties nodig’ en ook bij de vaststelling van de feiten is het volgens hen de vraag of een belastingplichtige gebaat is bij een verkorte procedure, want als iemand naar de rechter stapt, dan moet de zaak ook goed en grondig bekeken worden. Enkele leden van de rechterlijke macht merken op dat als de wettelijke regeling zo luidt dat pas na de IFB-procedure een belastingaanslag kan worden opgelegd, alle ingrediënten aanwezig zijn om twee procedures achter elkaar te voeren en dat die lange doorlooptijd dan door de wetgever moet zijn voorzien.⁷⁶

Hoewel in onderhavig onderzoek niet naar oplossingsrichtingen is gezocht, hebben de fiscaal deskundigen verschillende gedachten over versnelling (par. 4.2.1 tot en met 4.2.11) en verbetering (par. 4.2.12) van de IFB-procedure aangedragen, waarvan de inzichten zich als volgt laten samenvatten.

⁷⁵ Zie art. 49, lid 5 tot en met 7 IW 1990 (bijlage 1). Zie tevens *Kamerstukken II 2008/09*, 30 645, nr. 14, p. 9.

⁷⁶ Zie *Kamerstukken II 2008/09*, 30 645, nr. 14, p. 11.

4.2.1 ‘In elkaar schuiven’ van de IFB-procedure en de aanslagprocedure

Als de IFB-procedure en de procedure tegen de belastingaanslag in elkaar zouden worden geschoven, dan zien de belastingambtenaren in beginsel weinig verschil met de situatie van vóór de invoering van de Wet Dezentjé.⁷⁷ Een van de belastingambtenaren stelt in dit kader een werkwijze voor waarbij een soort conserverende aanslag wordt opgelegd naar een geschat bedrag en deze aanslag met de belastingplichtige wordt heronderhandeld, nadat de rechter in de procedure tegen de aanslag heeft geoordeeld over de rechtmatigheid van het informatieverzoek.⁷⁸ Dat zou kunnen door middel van een terugwijzing naar de inspecteur of door gebruik te maken van een zogenoemde bestuurlijke lus.⁷⁹ De mogelijkheid om een initieel opgelegde belastingaanslag te heronderhandelen roept tussen de belastingambtenaren onderling discussie op over de bepaling van de hoogte van de schatting zonder over de gevraagde informatie te beschikken en hoe moet worden omgegaan met het nieuwe feit voor navordering bij een te lage schatting.⁸⁰ Deze heronderhandeling met de inspecteur zou tijdswinst op kunnen leveren – omdat er niet twee volledige procedures gevoerd hoeven te worden – maar ten aanzien van de praktische uitvoering stellen de belastingambtenaren zichzelf nog wel de nodige vragen.

Gevraagd naar de mogelijkheid van een ‘omgekeerde geheimhoudingskamer’ in de aanslagprocedure⁸¹, geven belastingambtenaren aan dat de inspecteur in de hoofdzaak een wettelijke verplichting heeft om de zaakstukken die hij/zij geheim zou willen houden in te brengen.⁸² Een belastingplichtige heeft een dergelijke verplichting niet en daarom lijkt een omgekeerde geheimhoudingskamer volgens de belastingambtenaren – op basis van de huidige wetgeving – niet mogelijk. Een belastingplichtige zou dan al – bijvoorbeeld door de rechter – opgedragen moeten worden om bepaalde stukken in te brengen. Eén van de ambtenaren merkt hierover op: *“Naar de letter van de wet kan het naar mijn idee niet. Maar ik vind dit wel een charmante oplossing”*.

77 Bij het ‘in elkaar schuiven’ van de twee procedures wordt de beoordeling van de informatieplicht meegenomen in de procedure in de hoofdzaak en valt de IFB er in wezen tussenuit.

78 Een conserverende aanslag beoogt bepaalde rechten voor de belastingheffing door de inspecteur veilig te stellen. Zie bijv. de artt. 2.8 en 2.9 Wet IB 2001 in verband met te conserveren inkomen voor de heffing van inkomstenbelasting.

79 Zie art 8:72, lid 4 Awb voor de mogelijkheid om door middel van een terugwijzing de inspecteur op te dragen om met inachtneming van de aanwijzingen van de rechter binnen een bepaalde termijn een nieuw besluit te nemen. Zie art. 8:51a Awb voor de bestuurlijke lus-mogelijkheid om bij tussenuitspraak van de rechter de inspecteur binnen een bepaalde termijn een gebrek in het bestreden besluit te laten herstellen.

80 Op grond van de reguliere navorderingsregels zal de inspecteur in beginsel moeten beschikken over een nieuw feit om de initieel te weinig geheven belasting na te vorderen, art. 16, lid 1 AWR.

81 Art. 8:29 Awb bevat een regeling voor het geheel of gedeeltelijk geheimhouden van verplicht te overleggen stukken door de inspecteur in de belastingprocedure. Een verzoek tot geheimhouding wordt behandeld in een zogenoemde geheimhoudingskamer. Met een omgekeerde geheimhoudingskamer wordt bedoeld op de situatie dat niet de inspecteur maar de informatieplichtige zich op geheimhouding van een stuk beroept en dat door een rechter in de geheimhoudingskamer kan laten toetsen.

82 Art. 8:42 Awb.

Fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat met het samenvoegen van de procedures meteen de hoofdzaak wordt binnengetroten en dat er dan wel een aanslag moet zijn. Dat zou ook wat hen betreft een soort conserverende aanslag kunnen zijn. Ook zou volgens de fiscaal advocaten en adviseurs een procedure tegen de aanslag kunnen worden gestart en dat de IFB-procedure daarin dan een ‘incident’ is, net als in een civiele verzoek- of dagvaardingsprocedure.⁸³ Ook fiscaal advocaten en adviseurs menen dat dan eigenlijk wordt teruggegaan naar het oude systeem van vóór de invoering van de Wet Dezentjé, maar wel met een extra toetsmoment voor de informatieplicht.⁸⁴ Enkele fiscaal advocaten geven aan dat een samenvoeging van de procedures voor bijvoorbeeld woonplaatsonderzoeken gunstig zou zijn, omdat de IFB-rechter momenteel slechts oordeelt of aan de inlichtingenverplichting is voldaan, terwijl de vraag naar het primaire heffingsrecht van de inspecteur dan nog in de procedure tegen de aanslag aan de orde moet worden gesteld.⁸⁵

Ook fiscaal advocaten en adviseurs merken op dat er voor een geheimhoudingskamer een informatieverplichting moet zijn voor de belastingplichtige en dat een dergelijke verplichting momenteel niet bestaat; die zou de rechter dan eerst moeten opleggen. Een belastingplichtige zou het vermeende geheime stuk dan in een geheimhoudingskamer kunnen inbrengen. Uit de hoofdprocedure komt dan een vonnis en daartegen kan weer beroep worden ingesteld; dus dat maakt het dan wel weer lastig in de uitvoering.⁸⁶ De leden van de rechterlijke macht merken op dat als de procedures in elkaar geschoven worden de informatieplicht wordt meegenomen in de hoofdzaak en dat de IFB er dan feitelijk tussenuit valt. Een verwijzingskamer heeft dan niet zoveel zin, omdat de rechters in de hoofdzaak het aspect al bij de beoordeling van het dossier meenemen. Een verwijzingskamer gaat er bovendien vanuit dat de informatie er is en die is er niet altijd.

4.2.2 Het overslaan van de bezwaarfase

Belastingambtenaren hebben in het algemeen geen behoefte aan het overslaan van de bezwaarfase tegen een IFB, maar menen wel dat er intern bij de Belastingdienst meer gestuurd kan worden op een snelle(re) afhandeling ervan. Volgens fiscaal advocaten en adviseurs is het belang van de bezwaarfase vooral gelegen in het verkrijgen van inzage

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

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

85 Zie voor enkele woonplaatsonderzoeken, mede in het licht van de toepassing van het evenredigheidsbeginsel, de uitspraken HR 17 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:696 tot en met 698, *BNB* 2020/94 tot en met 96 met conclusie A-G IJzerman ECLI:NL:PHR:2019:1321. Zie tevens J.W. Bosman, ‘De informatieplicht en het evenredigheidsbeginsel’, *TFB* 2020/30, A.J.C. Perdaems en Y. Ameziane, ‘Rechtsbescherming bij vestigingsplaatsonderzoeken’, *WFR* 2019/246, par. 2.4.2 en C.M. Dijkstra, ‘Het sleepnet van de informatiebeschikking: het arrest van 18 december 2015’, *TFB* 2016/4.

86 Niet alleen bij de rechtbank, maar ook bij het hof en zelfs in cassatie kan – voor dezelfde stukken – een beroep op art. 8:29 Awb worden gedaan (zie art. 8:108 Awb voor hoger beroep en schakelbepaling art. 29 AWR voor cassatie).

in de dossierstukken, maar als de feiten helder zijn of als partijen lijnrecht tegenover elkaar staan, dan voegt de bezwaarfase volgens hen weinig toe. Soms is het traject voorafgaand aan het bezwaar al zo uitgebreid geweest, dat de bezwaarfase volgens de advocaten en adviseurs kan worden gemist.⁸⁷ Dat zou de procedure behoorlijk versnellen. Enkele leden van de rechterlijke macht vragen zich af of een bezwaarfase inderdaad nog wel nodig is of dat belastingplichtigen een geschil meteen aan de rechter moeten kunnen voorleggen, omdat het er toch wel de schijn van heeft dat de IFB in de loop van de jaren een belangrijk instrument voor de inspecteur is geworden. In ieder geval menen zij dat de inspecteur in de bezwaarfase voortvarend moet handelen.

4.2.3 Een (fiscale of civiele) voorlopige voorziening

Gelet op de wetsgeschiedenis had de IFB-procedure volgens een van de belastingambtenaren een snelle procedure moeten zijn, waarin de rechter ‘in het kort’ de rechtmatigheidsvraag beantwoordt.⁸⁸ Hiervoor zouden niet alle stukken van het dossier nodig zijn. Een voorlopige voorziening zou volgens de belastingambtenaren geschikt kunnen zijn, maar dan moet er wel invulling gegeven worden aan het spoedeisendheidsvereiste. Praktische bezwaren zijn dat het niet altijd gemakkelijk is om een onderscheid te maken tussen de stukken die nodig zijn voor de beantwoording van de rechtmatigheidsvraag en de overige stukken van het dossier, die gaan over de inhoud. Ook zouden de omvangrijke dossiers over de administratieplicht zich niet goed lenen voor een behandeling binnen de korte termijnen die voor een voorlopige voorziening gelden.

Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs zou een snelle rechtmatigheidstoets, waarna belastingplichtigen weten of ze bepaalde informatie wel of niet moeten verstrekken, kunnen helpen om de procedure te versnellen. Het spoedeisende belang zou volgens hen dan gegeven moeten worden, want die is er bij de IFB eigenlijk niet. Van belang vinden zij wel dat de rechter in de hoofdzaak er dan nog een keer over kan oordelen of dat er een beroepsmogelijkheid is op de voorlopige voorziening, een soort spoedappèl, maar dat zou de versnelling dan wel weer tenietdoen.⁸⁹ Een praktische vraag is nog op welke procedure de voorziening vooruitloopt; als dat de IFB-procedure is, dan ‘schiet niemand er wat mee op’, zegt één van de advocaten, terwijl vooruitlopen op de aanslagprocedure veelal nog niet kan, omdat de aanslag nog ontbreekt. Ook zetten fiscaal advocaten en adviseurs vraagtekens bij een marginale

87 Informatieplichtigen zouden in samenspraak met de inspecteur op grond van art. 7:1a Awb kunnen beslissen om de bezwaarfase over te slaan en rechtstreeks beroep in te stellen bij de rechter. Zie in dit verband tevens *Kamerstukken II 2007/08*, 30 645, nr. 9, p. 6 en *Kamerstukken II 2007/08*, 30 645, nr. 7, p. 4.

88 Vgl. *Kamerstukken II 2005/06*, 30 645, nr. 3, p. 5-6, waarin wordt voorgesteld om na indiening van een bezwaarschrift tegen de IFB een voorlopige voorziening te vragen op grond van art. 8:81 Awb. Zie tevens G.H. Ulrich en R.W.J. Kerckhoffs, *De informatiebeschikking* (FED Fiscale Brochures), Deventer: Wolters Kluwer 2016/1.2, die schrijven dat de toets van de voorzieningenrechter marginaal zou zijn; “hij zou slechts onderzoeken of de inspecteur in redelijkheid tot zijn verzoek om informatie kon komen”.

89 Het is in de fiscale voorlopige voorzieningenprocedure niet mogelijk om, anders dan in de hoofdzaak tegen de belastingaanslag, beroep in te stellen tegen de uitspraak van de voorzieningenrechter (art. 8:104, lid 2 onder d Awb juncto art. 8:84 Awb).

toetsing van administraties en vragen zij zich bovendien af of een niet-deskundige belastingplichtige wel in staat is om een fiscale voorlopige voorziening te voeren. Bij een civiele voorlopige voorziening, wat volgens de advocaten en adviseurs ook zou kunnen, geldt een verplichte procesvertegenwoordiging, maar die procedure is weer zeer kostbaar.⁹⁰

Volgens de leden van de rechterlijke macht is een voorlopige voorziening bedoeld om partijen een oordeel te geven, waarmee ze in de hoofdzaak verder kunnen. Enkele rechters geven aan de voorlopige voorziening niet zo geschikt te vinden voor een 'toch vrij definitieve beslissing' over de IFB, omdat in de hoofdzaak wel met dat oordeel wordt begonnen. Het lijkt de leden van de rechterlijke macht ook een zware taak voor de voorlopige voorzieningenrechter om in de soms omvangrijke dossiers marginaal toetsend vooruit te lopen op de hoofdzaak. Bovendien is de IFB voor de rechtspraak niet iets spoedeisends; dat zou dan al wettelijk geregeld moeten worden. Voor een fiscale voorlopige voorziening moet bovendien zijn voldaan aan het connexiteitsvereiste⁹¹ en de zaak moet niet vooruitlopen op de IFB-procedure, want daar wordt volgens de rechters geen tijd mee gewonnen. Vooruitlopen op de procedure tegen de aanslag zou ook wettelijk geregeld moeten worden, want de aanslag is er in principe nog niet. Hoe een en ander in wetgeving zou moeten worden vormgegeven is voor de leden van de rechterlijke macht nog wel moeilijk voor te stellen. Bovendien rijst bij hen de vraag wat de rechtvaardiging zou moeten zijn voor een grotere stroom aan voorprocedures zonder dat er echt een spoedeisend belang is, wat ten koste gaat van de behandeling van andere zaken.

4.2.4 Een voorprocedure bij de rechter-commissaris

Volgens de belastingambtenaren zou de rechter-commissaris in een voorprocedure alvast een aantal (formeelrechtelijke) vraagpunten kunnen inkaderen, wat zou kunnen helpen om sneller 'in de hoofdzaak te zitten'.⁹² Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs zou een rechter-commissaris snel duidelijkheid kunnen geven over de bewijslastverdeling, maar vinden zij een punt van zorg dat er dan slechts één rechterlijke instantie is die toetst.⁹³ Een ander punt van zorg is dat er in het fiscale recht – anders dan bij de rechter-commissaris in het civiele en het strafrecht – niet verplicht een raadsman aanwezig is en belastingplichtigen mogelijk rechtshulp nodig hebben om hun belangen te behartigen. De leden van de rechterlijke macht denken dat een rechter-commissaris, die in een regiezitting alvast een aantal procesbeslissingen neemt, de procedure 'enorm zou versnellen'. De leden zetten wel vraagtekens bij het borgen van de rechtsbescherming als een rechter-commissaris slechts marginaal toetsend

90 Zie art. 255 Rv juncto art. 79 Rv voor de bepalingen over verplichte procesvertegenwoordiging.

91 Een fiscale voorlopige voorzieningenprocedure kan alleen aanhangig worden gemaakt als er bezwaar of beroep is ingesteld in de hoofdzaak (art. 8:81, lid 1 Awb). Deze eis geldt niet voor de civiele voorlopige voorzieningenprocedure.

92 Zie art. 8:12 Awb.

93 Een rechter-commissaris of raadsheer-commissaris in een voorprocedure behandelt de zaak in een enkelvoudige kamer (unus-rechtspraak) en tegen de uitspraak kan geen beroep worden ingesteld. Wel kan de unus-rechter een zaak indien nodig doorverwijzen naar een meervoudige kamer.

een toch vrij definitieve beslissing neemt, want na de beoordeling van de IFB is er in beginsel sprake van een omkering en verzwaring van de bewijslast. Ook menen zij dat een marginale toetsing van de vaak omvangrijke dossiers over de administratieplicht (te) veel gevraagd is van een ‘unus-rechter’.

4.2.5 Onderscheid tussen enkelvoudige en meervoudige afdoening

Naar de ervaring van de belastingambtenaren gaan IFB-procedures meestal niet om een rechtsvraag, maar veeleer om de beoordeling van feitelijke informatie die wel of niet terecht gevraagd of geweigerd is. Sommige IFB-procedures zouden volgens hen in een enkelvoudige kamer kunnen worden afgedaan, terwijl omvangrijke dossiers zich beter lenen voor afdoening in een meervoudige kamer.⁹⁴ Een fiscaal advocaat meent dat als de griffies in staat zouden zijn om een splitsing te maken tussen ‘troepzaken en echte zaken’, de eerste enkelvoudig kunnen worden afgedaan en de ingewikkelde zaken meervoudig. Enkele fiscaal advocaten en adviseurs menen dat IFB-zaken ook standaard op enkelvoudig gezet zouden kunnen worden, waarbij partijen indien nodig om een meervoudige behandeling kunnen verzoeken. Volgens de leden van de rechterlijke macht worden IFB-procedures echter vaak meervoudig afgedaan, omdat het over het algemeen lijvige dossiers zijn. Als er rechtsvragen spelen, dan worden die per definitie meervoudig afgedaan. Omdat heel weinig IFB's enkelvoudig worden gedaan, zal het maken van een ‘schifting’ tussen enkelvoudige en meervoudige afdoening naar hun mening geen tijdwinst opleveren.

4.2.6 Een beperking van de omvang van de rechtsstrijd

Een door de staatssecretaris voorgestelde oplossingsrichting betreft de beperking van de omvang van de rechtsstrijd in de IFB-procedure door de vraag naar de omkering en verzwaring van de bewijslast alleen nog in de procedure in de hoofdzaak aan de orde te stellen (par. 2.3.2). De belastingambtenaren menen dat een marginale toetsing van de rechtmatigheidsvraag er niet alleen voor zal zorgen dat de procedure sneller gaat en belastingplichtigen eerder rechtszekerheid krijgen, maar ook dat de inspecteur verder kan met de controle. De toetsing zou beperkt moeten blijven tot de beantwoording van de vragen: kan de gevraagde informatie relevant zijn voor de belastingheffing en is die informatie verstrekt? Of dat resulteert in een omkering en verzwaring van de bewijslast moet dan worden beoordeeld in de hoofdzaak tegen de belastingaanslag. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs kan een beperking van de omvang van de rechtsstrijd uit niet veel meer bestaan, dan dat de proportionaliteitstoets voor de omkering en

94 Zie art. 8:10 Awb e.v.

verzwaring van de bewijslast naar de aanslagrechter gaat.⁹⁵ In de IFB-procedure zou dan alleen moeten worden vastgesteld of er een verplichting was, of een belastingplichtige daaraan heeft voldaan en, zo niet, dat daartoe alsnog een mogelijkheid komt. De leden van de rechterlijke macht menen dat het weinig zal uitmaken als alleen de vraag over de omkering en verzwaring van de bewijslast naar de hoofdzaak gaat, want die vraag is in de meeste gevallen bijna het sluitstuk van al het werk wat er voorafgaand is verricht; dat levert volgens hen niet veel tijdwinst op.

4.2.7 De wettelijke mogelijkheid tot versnelde behandeling in het bestuursrecht

Belastingambtenaren menen dat nog afgezien van de wettelijke mogelijkheid tot versnelde behandeling in het bestuursrecht⁹⁶ een betere naleving van de gewone termijnen al een versnelling kan opleveren. De fiscaal advocaten en adviseurs verzoeken de rechter wel eens om de toepassing van de versnelde behandeling van het bestuursrecht – waarbij de inspecteur nadat een beroepschrift is ingediend twee weken de tijd krijgt om verweer te voeren⁹⁷ – maar de rechtbank heeft daar volgens hen op dit moment geen tijd voor. Volgens de leden van de rechterlijke macht kan er weliswaar door partijen om een versnelde behandeling van de zaak worden verzocht, maar is het de rechtspraak zelf die bepaalt of een zaak versneld behandeld wordt.⁹⁸ In de praktijk zien rechters bij een versnelde behandeling vaak dat partijen toch uitgebreider willen reageren en dat twee weken veel te kort is. De leden van de rechterlijke macht vragen zich ook af wat twee weken voor een verweerschrift aan tijdwinst oplevert ten opzichte van de duur van de totale IFB-procedure.

95 Deze proportionaliteitstoets betreft de beoordeling of in de nakoming van de informatieplicht geconstateerde gebreken voldoende ernstig zijn in verhouding tot de ernst van een omkering en verzwaring van de bewijslast. De proportionaliteit van het informatieverzoek zelf wordt beoordeeld in de IFB-procedure. Zie over de proportionaliteit van het informatieverzoek en de schending van algemene beginselen van behoorlijk bestuur R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'Verspeeld recht als onderdeel van het zorgvuldigheidsbeginsel', *NTFR* 2017/3041 en A.T.P. Nefkens, 'Kroniek Algemene beginselen van behoorlijk bestuur', *TFB* 2018/39, par. 3. Zie voor recente ontwikkelingen met betrekking tot het evenredigheidsbeginsel (art. 3:4, lid 2 Awb), op grond waarvan nadelige gevolgen van een besluit niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot het te dienen doel: W.A.P. van Roij, 'Wat vereist de evenredigheidstoetsing van beschikkingen van de (fiscale) bestuursrechter?', *NLF-W* 2022/12 o.v.n. ABRvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285 met conclusie van de staatsraden A-G Widdershoven en Wattel, ECLI:NL:RVS:2021:1468. Zie tevens E. Poelmann en J.D. Baron, 'Het evenredigheidsbeginsel in de fiscaliteit: de volgende stap', *TFB* 2022/16 en J.D. Baron en E. Poelmann, 'Rechterlijke evenredigheidstoetsing: het advies van de staatsraden A-G Widdershoven en Wattel', *TFB* 2021/25.

96 Partijen kunnen de rechter op grond van art. 8:52 Awb verzoeken om een spoedeisende zaak versneld te laten behandelen, maar het is aan de discretionaire bevoegdheid van de rechter om zodanig te beslissen.

97 De termijn van art. 8:42, lid 1 Awb om binnen vier weken een verweerschrift in te dienen wordt bij een versnelde behandeling verkort.

98 Dit in tegenstelling tot de beslissing om een onderzoek ter zitting achterwege te laten; in beginsel is die beslissing aan partijen (art. 8:57 Awb). Zie W.A.P. van Roij, 'Het fiscale gesloten bastion', *NLF-W* 2021/22, par. 4: 'Slagvaardigheid belastingrechtspraak'.

4.2.8 Door de IFB ‘heengaan’

Als de inspecteur tijdens een IFB-procedure alsnog de benodigde informatie binnenkrijgt, kiezen de belastingambtenaren er soms voor – teneinde de procedure te versnellen – om door de IFB ‘heen te gaan’. Dat betekent dat hetzij de IFB wordt vernietigd of ingetrokken, of dat alsnog een aanslag wordt opgelegd, zodat de nog niet onherroepelijk vaststaande IFB van rechtswege komt te vervallen.⁹⁹ De belastingambtenaren leggen uit dat de belangen in de IFB-procedure na verloop van tijd anders kunnen komen te liggen en de IFB dan soms niet meer nodig is om bijvoorbeeld omkering en verzwaring van de bewijslast te verkrijgen. Fiscaal advocaten en adviseurs geven daarentegen aan dat ‘we soms met z’n allen weten’ dat de inspecteur alle informatie heeft – want dan is er bijvoorbeeld informatie uit het buitenland gekomen – en dan denken de advocaten en adviseurs: ‘leg gewoon de aanslag op’. Maar dan laat de inspecteur de IFB volgens hen toch nog anderhalf tot twee jaar liggen, omdat hij omkering en verzwaring van de bewijslast wil en dan gaat de inspecteur juist niet ‘door de IFB heen’ wat de fiscaal advocaten en adviseurs dan juist wel zouden willen; alleen de inspecteur kan door de IFB heengaan. Enkele leden van de rechterlijke macht herkennen dat de inspecteur soms gedurende een IFB-procedure alsnog een aanslag oplegt, maar of dat dan een bewuste strategie is of onhandigheid, kunnen zij niet overzien.

4.2.9 Een rechterlijke behandeling van IFB-procedures met voorrang

De belastingambtenaren ervaren dat zelfs als ze opbellen en een brief sturen met een verzoek om voorrang, het bij de rechtbank nog steeds een jaar duurt voordat de zaak op zitting komt. De indruk bestaat dat de rechterlijke macht geen prioriteit geeft aan de IFB en daar vermoedelijk ook geen capaciteit voor heeft, omdat dan andere zaken langer blijven liggen. Er is naar de ervaring van de belastingambtenaren geen ‘aparte bak’ voor IFB’s, die eerst worden behandeld. Fiscaal advocaten en adviseurs vragen zich af hoe zaken worden geselecteerd en wat de capaciteit is bij de rechterlijke macht. Als er een medewerker bij de griffie is die op de inhoud zou kunnen selecteren, dan zou een IFB-procedure sneller gepland kunnen worden. Dit zou zonder wetswijziging uitvoerbaar moeten zijn, omdat het in de procesregeling van de Rechtspraak kan worden opgenomen.¹⁰⁰ Een voorrangbehandeling zou volgens de fiscaal advocaten en adviseurs te rechtvaardigen zijn, omdat de aanslagtermijn bij een IFB wordt opgeschort en daarna ‘alles op de IFB wacht’. Daarbij moet niet alleen gedacht worden aan de aanslag voor het betreffende belastingjaar, maar ook aan belastingaanslagen voor de komende jaren indien daarin dezelfde problematiek speelt. De advocaten vragen zich wel af of de rechterlijke macht moet worden belast met het plannen bij

99 Zie art. 52a, lid 3 AWR waarin is bepaald dat als een aanslag wordt opgelegd voordat de IFB onherroepelijk is geworden, de IFB vervalt. Gelet op HR 28 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:84, *BNB* 2022/55, m.nt. A.J.H. van Suijlen eindigt in dat geval ook de verlengde aanslagtermijn (lid 2). Zie E.P. Hageman, ‘Kroniek heffing’, *TFB* 2022/28, par. 8.

100 Zie de procesreglementen bestuursrecht en belastingrecht van de Rechtspraak, <https://www.rechtspraak.nl/Voor-advocaten-en-juristen/Reglementen-procedures-en-formulieren/Paginas/Procesreglement.aspx#bestuursrecht>.

voorrang, omdat daar ook geen ‘overschot aan mensen met tijd’ is. Volgens enkele leden van de rechterlijke macht gaat de selectie in principe op basis van *first in, first out*, maar moet een rechter soms andere zittingen doen en dan blijft de ‘first in iets langer liggen, voordat die out is’. Er zijn bij de Rechtspraak enerzijds geluiden te horen dat de IFB meer voorrang zou moeten krijgen, omdat erna nog een heel traject volgt, maar anderzijds zijn er bijvoorbeeld ook boetezaken of ‘immateriële schade-zaken’ die voorrang zouden moeten hebben. Met immateriële schade-zaken wordt bedoeld op belastingzaken waarin de redelijke termijn voor de behandeling van een zaak dreigt te worden overschreden en kan resulteren in een vergoeding van immateriële schade aan de belastingplichtige wegens veronderstelde spanning en frustratie als gevolg van de lange duur van de procedure.¹⁰¹ Het landelijk met voorrang behandelen van IFB-zaken zou op zich binnen de Rechtspraak geregeld kunnen worden, maar dan moet het wel ‘echt heel prangend’ zijn en of dat geldt voor IFB-zaken, valt volgens de rechters te betwijfelen.

4.2.10 Het overslaan van een rechterlijke instantie

De door de staatssecretaris voorgestelde oplossingsrichting om de rechtbank over te slaan (par. 2.3.1), kan volgens de belastingambtenaren aan de ene kant tijdswinst opleveren, maar aan de andere kant is de rechtbank eerder deze eeuw – omdat het knelde met internationale mensenrechtenverdragen – er juist als tweede feitelijke instantie tussengeschoven.¹⁰² Ook levert het volgens de ambtenaren misschien een tijdswinst op van ‘twee jaar op de zes à zeven jaar’; dan is de IFB-procedure nog steeds lang. Enkele fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat als er al een instantie moet worden overgeslagen, dat de rechtbank moet zijn, omdat het hof meer legitimatie zou hebben en beter geëquipeerd zou zijn. Anderen geven aan niets te zien in het overslaan van een instantie, omdat er dan een herkansingsprocedure tussenuit gehaald wordt en er bovendien onwenselijke verschillen tussen de ene fiscale procedure en de andere fiscale procedure zouden ontstaan.¹⁰³ Volgens de leden van de rechterlijke macht zal het overslaan van de rechtbankfase de doorlooptijd verkorten; de tijdsbesparing die dat oplevert kan door de rechters op een andere manier worden ingezet. Volgens één van de rechters zou er een vergelijking getrokken kunnen worden met de fiscale procedure voor de zogenoemde sectorindeling, waarbij de hoven ook de enige feitelijke instantie zijn.¹⁰⁴ Bij de sectorindeling spelen net als bij de IFB-procedure (nog) geen boetes, zodat het ‘staatsrechtelijk gezien zou moeten kunnen’ om één feitelijke instantie

101 Zie het overzichtsarrest van HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252, BNB 2016/140, m.nt. P.G.H. Albert.

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

103 Zie voor een afweging van de voor- en nadelen van een tweede feitelijke instantie C.B. Bavinck, ‘Verkorting van de fiscale procedure’, in: L.J.A. Pieterse en R. van Scharrenburg (red.), *Springende punten. Van Amersfoort-bundel*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 13-19.

104 Op grond van art. 95 Wfsv wordt het bedrijfs- en beroepsleven sinds 1997 bij voor bezwaar vatbare beschikking ingedeeld in sectoren (bijlage 1). Met ingang van 2006 is de belastingrechter, zijnde de gerechtshoven in eerste en enige feitelijke instantie, bevoegd in geschillen over de sectorindeling. Zie art. 5 Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak, bijlage 2 bij de Awb.

te hebben. Gelet op de ervaringen van de rechter lijkt dit bij de sectorindeling goed te werken, alhoewel de procedures soms wel meer moeten worden 'opgelijnd' en er soms ook een tweede zitting nodig is.

Enkele belastingambtenaren hebben juist meer de indruk dat de IFB-procedure thuis zou horen bij een pragmatische rechter zoals de rechtbank, zodat als er al een instantie zou moeten worden overgeslagen, dat het hof zou moeten zijn. Ook menen enkele fiscaal advocaten en adviseurs dat – als er al een instantie zou moeten worden overgeslagen – dat het hof zou moeten zijn, omdat de wet die mogelijkheid al biedt door middel van sprongcassatie.¹⁰⁵ Ook volgens enkele leden van de rechterlijke macht past het overslaan van het hof beter in het huidige wettelijke systeem van sprongcassatie. Bovendien zou het type procedure goed passen bij de 'verfrissend snelle' eerste feitelijke rechter die minder verdieping zou hebben, wat voordelen zou bieden bij dit type zaken.

Volgens andere leden van de rechterlijke macht zit de vertraging of het meeste tijdsbeslag juist in de werkvoorraden bij de rechtbank. De rechtbanken hebben enkelvoudige kamers als uitgangspunt, maar de IFB-procedures zijn over het algemeen meervoudig, waardoor meer rechters moeten worden ingezet. Gelet op het aantal vergoedingen van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn die door de rechtbanken moet worden toegekend, lijken de doorlooptijden bij de hoven volgens deze rechters korter.¹⁰⁶ De leden van de rechterlijke macht vragen zich nog wel af – net als de belastingambtenaren – of het overslaan van een instantie op de gehele procedure zoveel uitmaakt omdat het nog steeds een lange procedure blijft.

4.2.11 Een (landelijke) gespecialiseerde IFB-kamer

De belastingambtenaren zien wel iets in een gespecialiseerde IFB-rechtbank; een rechtbank die zich alleen bezighoudt met IFB-procedures. Ook de fiscaal advocaten en adviseurs zien een specialistische kamer die alleen IFB's doet en daardoor zaken sneller zou kunnen behandelen wel zitten. Ook de leden van de rechterlijke macht opperen de mogelijkheid van een met voldoende waarborgen omklede landelijke kamer met belastingrechters, die alleen IFB-procedures doen. Bij de waarborgen valt te denken aan een volledige procedure, net als in de huidige situatie, maar dan door een specialistische kamer. Er zou een 'poule van rechters' kunnen worden gevormd voor de behandeling van deze zaken. Als de IFB-zaken op de verschillende gerechten worden gedaan, moeten er immers ook rechters worden vrijgemaakt, zo is de gedachte. Zowel de belastingambtenaren als de fiscaal advocaten en adviseurs alsmede de leden van de rechterlijke macht zijn enthousiast over de inrichting van een (landelijke) gespecialiseerde IFB-kamer.

¹⁰⁵ Zie art. 28, lid 3 AWR.

¹⁰⁶ De rechter kan een vergoeding voor immateriële schade vaststellen indien in een beroepsprocedure de redelijke termijn van art. 6 EVRM – waarin een geschil beslecht zou moeten zijn – wordt overschreden (art. 8:88 tot en met 8:95 Awb en art. 8:73 (oud) Awb). De vergoeding dient ter compensatie van ondervonden spanning en frustratie. Zie het overzichtsarrest van HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252, BNB 2016/140 m.nt. P.G.H. Albert.

4.2.12 Een verbetering van de werking van de hersteltermijn

Enkele belastingambtenaren merken op dat in de IFB veelal wordt verzocht om de gevraagde informatie binnen twee weken te verstrekken, maar wijzen er ook op dat belastingplichtigen feitelijk de zes-wekentermijn van bezwaar kunnen benutten om het verzuim te herstellen.¹⁰⁷ De verzoektermijn in de IFB zou met de bezwaartermijn in overeenstemming moeten zijn.¹⁰⁸ De hersteltermijn die gegeven wordt na een beroep bij de rechter vormt volgens de belastingambtenaren een extra toets om te beoordelen of aan de informatieplicht is voldaan.¹⁰⁹ De rechter heeft dan al beslist dat de informatie gegeven moet worden, maar de vraag is of de informatie feitelijk wordt gegeven, of de informatie toereikend is en of het alle informatie is waarom is gevraagd. Deze vragen moeten na afloop van de IFB-beroepsprocedure nog worden beantwoord.¹¹⁰ Fiscaal advocaten en adviseurs vragen zich af wie na afloop van de IFB-procedure gaat beoordelen of er alsnog is voldaan. De praktijk leert volgens hen dat herstellen niet altijd 'zwart-wit' is en dat er na de lange IFB-procedure weer een discussie met de inspecteur ontstaat over de vraag of er hersteld is of niet.¹¹¹ De fiscaal advocaten en adviseurs vinden dat een rechter moet toetsen of er hersteld is of niet en dat dit niet pas in de hoofdprocedure moet gebeuren. De hersteltermijn zou volgens hen in een soort tussenbeslissing gegeven moeten worden door de IFB-rechter. Sommige rechters doen dat ook, is de ervaring. De fiscaal advocaten en adviseurs vinden de praktische uitvoering van de hersteltermijn problematisch: wat is herstellen en wie toetst dat? Volgens enkele leden van de rechterlijke macht is de hersteltermijn na de IFB-procedure door de wetgever uit het oog verloren en kon de Hoge Raad niet anders dan repareren wat de wetgever over het hoofd heeft gezien.¹¹² Eén van de rechters voegt daaraan toe: *“De Hoge Raad kiest altijd voor rechtsbescherming. Dat is ook terecht.*

107 Art. 6:7 Awb. Zie in dit verband het advies van de Raad van State en de reactie van de indieners in *Kamerstukken II 2007/08*, 30 645, nr. 4, p. 8.

108 De NOB wijst in dit verband nog op het ontbreken van een formele hersteltermijn ter afwending van een onmiddellijke intrede van de bewijssanctie na afronding van de bezwaarfase, zie Commissie Wetsvoorstellen, 'Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de Evaluatie van de Wet-Dezentjé (33 772-2)', NOB, 17 januari 2017, par. 4.

109 Zie J.M.J.F. Jansen, 'Misbruik van procesrecht', *TFB 2023/7* over het geven van een hersteltermijn als vangnet voor de informatieplichtige, tenzij in uitzonderlijke gevallen sprake is van misbruik van procesrecht.

110 In art. 27e, lid 2 AWR is bepaald dat als de rechter in de IFB-procedure van oordeel is dat de IFB terecht is vastgesteld, de belasting- of administratieplichtige na afloop van de procedure een nieuwe termijn krijgt om alsnog aan de verplichtingen te voldoen, mits daaraan nog gevolg kan worden gegeven. Dit is niet het geval als herstel niet meer mogelijk is. Ook in het oorspronkelijke wetsvoorstel werd rekening gehouden met een hersteltermijn, maar werd de IFB-procedure verondersteld een doorlooptijd van circa 3 maanden voor de duur van een voorlopige voorzieningenprocedure te hebben (*Kamerstukken II 2005/06*, 30 645, nr. 3, p. 6-9).

111 Afgevraagd kan worden of de gronden van de beslissing, waarin de hersteltermijn is gegeven, wel voldoende nauwkeurig zijn en er voldoende inzicht wordt gegeven in de gedachtegang van de rechter, zodat de beslissing voor partijen controleerbaar en aanvaardbaar is (art. 8:77, lid 1, onder b Awb). Zie R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'Termijnshopping bij infoherstel?', *NTFR Beschouwingen* 2018/2.

112 Zie *Kamerstukken II 2008/09*, 30 645, nr. 14, p. 6 en 11 alsmede HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130, r.o. 3.3.4, BNB 2017/92 m.nt. J.A.R. van Eijdsden en FED 2017/66 m.nt. R.M.P.G. Niessen-Cobben.

En wat je dus eigenlijk krijgt door die hersteltermijn, is dat je een mogelijkheid moet bieden om daar weer op terug te komen, terwijl nadat de rechterlijke uitspraak over de informatiebeschikking onherroepelijk is geworden dat wettelijk gezien niet meer kan. Dat kan dan pas weer als de aanslag is opgelegd. Dat is dus de weeffout met die twee procedures, die zo half door elkaar lopen. En dat is volgens mij nooit beoogd. Als je iets wilt verbeteren in de doorlooptijden moet je iets met 27e, lid 2 AWR". Bij de rechters bestaat de indruk dat een hersteltermijn zelden zin heeft: de informatie is er niet of een belastingplichtige wil de informatie niet geven en als bijvoorbeeld omzet niet goed geadministreerd is, dan is herstel toch niet meer mogelijk. Als een administratie er niet is, dan heeft het geven van een hersteltermijn geen zin en dan is de IFB volgens de rechters dus terecht afgegeven. Het niet-functioneren van de hersteltermijn om alsnog de gevraagde informatie te verstrekken wordt zowel door de belastingambtenaren als de fiscaal advocaten en adviseurs en de leden van de rechterlijke macht als een nieuw knelpunt ervaren, maar in wezen vormt het een aspect van het in 2016 geconstateerde knelpunt van de lange doorlooptijd; na een lange IFB-procedure is het geschil over de informatieplicht nog steeds niet beslecht.

4.3 Het knelpunt van het niet-functioneren van de administratieplicht

Uit de Evaluatie 2016 komt naar voren dat het functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB-procedure door betrokkenen als een knelpunt wordt ervaren. Dat is in 2023 nog steeds zo. De staatssecretaris heeft in 2018 voorgesteld om de administratieplicht onder de IFB vandaan te halen. In de gevallen waarin een administratie er niet is of gebreken vertoont die niet meer te herstellen zijn, voegt een IFB-procedure volgens verschillende respondenten niets toe. In de gevallen waarin een administratieplichtige wil weten of bepaalde gegevens tot de administratie behoren volgens de fiscaal advocaten en adviseurs wel. Hieronder volgt een overzicht van de inzichten uit de interviews.

4.3.1 Administraties die volledig ontbreken of onherstelbaar zijn

Volgens de belastingambtenaren is het doel van de IFB-procedure het verkrijgen van duidelijkheid over de rechtmatigheidsvraag van een informatieverzoek en het bieden van gelegenheid aan belastingplichtigen om de gevraagde informatie alsnog te verstrekken. Voor de administratieplicht geldt volgens de belastingambtenaren dat als de ondeugdelijkheid eenmaal vaststaat, herstel eigenlijk niet meer mogelijk is. De belastingambtenaren verwachten dat het heel veel procedures zal schelen als art. 52 AWR onder de IFB-procedure vandaan valt. De vraag of omkering en verzwaring van de bewijslast gerechtvaardigd is, wordt dan in de procedure tegen de belastingaanslag behandeld. Hoewel het onderscheid tussen art. 52 AWR-verzoeken en art. 47 AWR-verzoeken volgens de belastingambtenaren niet altijd eenvoudig is, blijft het voor de inspecteur mogelijk om op grond van art. 47 AWR informatie op te vragen en alsnog een IFB vast te stellen. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs kan de wetgever nauwelijks bedoeld hebben om art. 52 AWR onder de IFB te laten vallen, want als

een 'stuk' er niet is, kun je het ook niet herstellen.¹¹³ Iets wat er niet is hoeft onder art. 47 AWR niet gegeven te worden, maar als het stuk tot de administratie behoort, is er wel een schending van art. 52 AWR. Als art. 52 AWR onder de IFB vandaan gaat en er ontbreekt een stuk, dan volgt er, net als vóór de invoering van de Wet Dezentjé, omkering en verzwaring van de bewijslast op grond van het niet doen van de vereiste aangifte.¹¹⁴ In die gevallen zou de administratie volgens de fiscaal advocaten en adviseurs onder de IFB vandaan kunnen. Eén van hen merkt op: *"Als ik nu naar die toelichting kijk, dan denk ik dat de hele boel pas later in het wetstechnische proces meer bij elkaar is gebracht, want eigenlijk is het zo logisch niet."* Aan de andere kant geven fiscaal advocaten en adviseurs ook aan dat het lastig zal zijn om een zuiver onderscheid te maken tussen art. 47-verzoeken en art. 52-verzoeken en dat het vreemd zal zijn als er wel een beschermende procedure voor art. 47-verzoeken is en niet voor art. 52-verzoeken. Bovendien is er soms discussie met de inspecteur over wat er tot de administratie behoort en die discussie zal volgens de advocaten en adviseurs zonder IFB voor de administratieplicht minder vaak worden gevoerd. De inspecteur zal in die gevallen naar verwachting zoeken naar een gebrek in de administratie om de omkering en verzwaring van de bewijslast te verkrijgen. De leden van de rechterlijke macht menen aan de ene kant dat de rechtmatigheidstoets voor de administratie in de hoofdzaak meegenomen zou moeten kunnen worden, maar aan de andere kant 'deugt de administratie soms ook gewoon wel' of zijn er omissies die onvoldoende zijn voor een omkering en verzwaring van de bewijslast. Bovendien kan de inspecteur ook via een art. 47 AWR-verzoek nog inzicht in de administratie vragen, waardoor het informatieverzoek volgens hen alsnog een verlengstuk van de administratieplicht zal worden.

De belastingambtenaren menen dat voor de gevallen waarin er in het geheel geen administratie aanwezig is of reparatie niet mogelijk is, de IFB-procedure niets toevoegt. Volgens enkele fiscaal advocaten en adviseurs zijn sommige documenten er gewoon niet en 'wat je niet hebt kun je ook niet geven'. De Belastingdienst wil dat volgens hen soms niet geloven; maar als het er niet is dan 'zit de inspecteur op niks te vissen'. Dus wat er ook uit de IFB-procedure komt, het is er niet, zeggen ze. Dat zou volgens de fiscaal advocaten en adviseurs te stoppen moeten zijn. Dan zou je meteen naar de procedure over de aanslag moeten kunnen gaan en daar de discussie over de omkering en verzwaring van de bewijslast moeten kunnen voeren. Of er stukken zijn en of een administratie aanwezig is zou volgens de fiscaal advocaten en adviseurs

113 Zie o.a. M.H.W.N. Lammers, 'Biedt de informatiebeschikking de beoogde rechtsbescherming?', *TFB* 2016/3, par. 3.1. Zie tevens HR 4 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:822, *BNB* 2021/122, m.nt. A.J.H. van Suilen, waarin is geoordeeld dat als een geschonden administratieplicht niet kan worden hersteld er ook geen ruimte is voor een hersteltermijn.

114 Zie voor een beschouwing over het functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB in relatie tot de omkering en verzwaring van de bewijslast R.N.J. Kamerling en B. Jonker, 'Van uitstel komt toch geen afstel? De informatiebeschikking, de vereiste aangifte, de administratieplicht en de omkering van de bewijslast', *TFB* 2023/24, R.N.J. Kamerling en B. Jonker, 'Beter ten halve gekeerd dan ten hele gedwaald', *TFB* 2020/23 en E. Poelmann, 'Wat doet art. 52 AWR in 52a AWR?', *TFB* 2018/33.

een 'ontvankelijkheidsvraagstuk' in de IFB-procedure moeten zijn.¹¹⁵ Zonder stukken of administratie is er geen belang en voegt een IFB-procedure niets toe. Volgens de leden van de rechterlijke macht lijkt het onzinnig om te procederen als er helemaal niet meer hersteld kan worden; want als de administratie niet deugt, 'zit je toch al in de verzwaarde bewijslast'.¹¹⁶

4.3.2 De beoordeling wat tot de administratie behoort

Belastingambtenaren merken op dat fiscaal relevante gegevens steeds vaker digitaal beschikbaar zijn, zoals bijvoorbeeld bij de handel in *bitcoins*. De handel in cryptovaluta werkt niet op eenzelfde manier als het overmaken van bedragen op een bankrekening, waarbij duidelijk is van wie welk bedrag binnenkomt en waar het naartoe gaat. Fiscaal advocaten en adviseurs hebben de indruk dat de inspecteur steeds meer informatie wil hebben, omdat veel informatie digitaal beschikbaar is, maar de hoeveelheid informatie die opgevraagd wordt moet volgens hen wel behapbaar blijven. Dat bankafschriften gegeven moeten worden is voor iedereen duidelijk, maar hoe zit het met e-mails en whatsapp-berichten? De hele parlementaire geschiedenis is volgens de advocaten en adviseurs gebaseerd op 'toen we nog archiefkasten hadden' en de inspecteur niet in een archiefkast mocht kijken, maar om een specifiek document moest vragen. Maar 'digitale archiefkasten' met e-mails en whatsapp-berichten moeten volgens één van de advocaten 'opeens integraal ter beschikking gesteld worden'.¹¹⁷ De advocaten en adviseurs menen hetzij dat moet worden vastgelegd dat een digitale archiefkast op dezelfde manier benaderd moet worden als een papieren archiefkast, zodat de 'grensverkenning door de inspecteur' kan worden tegengegaan.¹¹⁸ Of dat moet worden vastgelegd dat bijvoorbeeld een inbox met zakelijke e-mails of een zakelijke telefoon met whatsapp-berichten tot de administratie behoort en dat de inspecteur aan de hand van een aantal zoektermen informatie gegeven moet worden. Dan is het ook duidelijk, zeggen ze, maar momenteel vinden ze dat dit speelveld openligt en alleen belastingplichtigen met geld hierover gaan procederen en anderen de informatie maar geven om het risico van een omkering en verzwaring van de bewijslast te ontlopen.¹¹⁹

115 Een ingesteld beroep moet de ontvankelijkheidstoets doorstaan om door een rechter in behandeling te worden genomen (art. 6:6 Awb). Een beroep wordt onder meer niet-ontvankelijk verklaard als een belastingplichtige geen belang heeft bij dat beroep; dat wil zeggen dat het beroep geen kans van slagen heeft.

116 Herstel lijkt alleen mogelijk als gegevens en bescheiden er wel zijn, maar niet in de administratie zijn verwerkt; zie Hof 's-Hertogenbosch 16 juni 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:2422, V-N 2017/3.6 m.nt. Redactie. Gelet op de noot van de redactie lijkt een informatieplichtige die opzettelijk gegevens niet in de administratie verwerkt en nog een hersteltermijn krijgt, beter af te zijn dan de informatieplichtige die (slechts) onzorgvuldig is geweest maar herstel niet meer mogelijk is.

117 Zie A.J.C. Perdaems en M.N.H. Hintzen, 'De inspecteur wil in mijn mailbox, mag dat?', *Het Register* 2023/03.

118 Vgl. *Kamerstukken II 2007/08*, 30 645, nr. 13 waarin aandacht is gevraagd voor signalen dat de AWR gelet op alle automatiseringsprocessen niet meer is toegesneden op de eisen van de moderne tijd. Zie tevens C.M. Dijkstra, 'Rechtsbescherming in een nette kroeg. Verslag van het WFR Fiscaal Café, donderdag 3 november 2016', *WFR* 2016/229, p. 2.

119 Vgl. A.J.C. Perdaems, 'Slechte rechtsbescherming bij informatieverzoeken: naar een snelle rechterlijke toets!', *NTRF* 2023/683.

Die krijgen dus niet de beoogde rechtsbescherming, aldus de advocaten en adviseurs. De fiscaal advocaten en adviseurs maken zich ook zorgen dat als de administratieplicht onder de IFB vandaan gaat, er niet meer getoetst kan worden of bijvoorbeeld e-mails of whatsapp-berichten tot de administratie behoren.¹²⁰ Soms is er ook informatie waar niet of heel moeilijk aangekomen kan worden, omdat de informatie in het buitenland ligt en dan willen de advocaten en adviseurs een oordeel van de rechter kunnen krijgen of er voldoende inspanning is verricht om de informatie te verkrijgen. Ook over de proportionaliteit van de uitvraag willen de advocaten en adviseurs een oordeel kunnen krijgen; bijvoorbeeld als een inspecteur zegt dat alles wat er in de mailbox zit tot de administratie behoort en e-mails op basis van zoekwoorden wil bekijken. Wat er tot de administratie behoort willen fiscaal advocaten en adviseurs – mede in het licht van de toenemende digitalisering – door een rechter kunnen laten toetsen en dat gaat niet als de administratieplicht onder de IFB vandaan valt.

4.3.3 De beoordeling van het belang van gebreken in de administratie

De gebreken in de vaak omvangrijke dossiers over de administratieplicht moeten zowel door bezwaarbehandelaars bij de Belastingdienst als door leden van de rechterlijke macht in beroepszaken worden beoordeeld en het belang ervan moet worden geduid. Zonder een afgeronde controle of een opgelegde belastingaanslag kan dat volgens betrokkenen lastig zijn.¹²¹ Bovendien rijzen in het licht van de toenemende digitalisering telkens nieuwe vragen over welke informatie tot de administratie moet worden gerekend en door administratieplichtigen beschikbaar moet worden gesteld voor de belastingheffing.

Belastingambtenaren vinden dat als na de afgifte van een IFB de controle is stilgelegd, het bij de beoordeling van gebreken in een administratie in de bezwaarfase lastig is, om zonder een afgeronde controle en zonder een opgelegde belastingaanslag, het belang van de gebreken te duiden. Ook enkele leden van de rechterlijke macht ervaren dat na de afgifte van een IFB de controle vaak wordt stilgelegd en dat er dan nog geen idee is op welk bedrag de aanslag zal worden vastgesteld. Als een aanslag is opgelegd kan volgens hen worden beoordeeld wat de gevolgen moeten zijn van een gebrekkige administratie. Als de administratie er (deels) niet is en de inspecteur ook geen openheid van zaken wil of kan geven over de voorgenomen correcties, wordt het voor de rechter een 'hele abstracte exercitie'. Daarnaast geven enkele leden van de rechterlijke macht aan dat veel vragen al in zo'n premature fase van de discussie door de inspecteur zijn gesteld, dat het na verloop van tijd lastig kan zijn om het belang van die informatie vast te stellen. En ook of het ontbreken ervan een omkering en verzwaring van de bewijslast zou kunnen rechtvaardigen, omdat de voorgenomen correcties vaak nog onduidelijk zijn.

120 Zie A.J. van Lint, 'De reikwijdte van de administratie- en bewaarplicht van art. 52 AWR', *TFB* 2018/30 en A.J.H. van Suilen, 'Detailgegevens en bewaarplicht', *NTFR Beschouwingen* 2016/16.

121 Soms wordt gebruikgemaakt van een statistische steekproef, waarbij beoordeeld wordt of het bedrag aan geconstateerde fouten een in het Handboek Controle vastgelegde materialiteitsgrens niet overschrijdt. Als de materialiteitsgrens niet wordt overschreden, wordt de administratie verondersteld zorgvuldig te zijn opgesteld. Zie B.L. Gorissen, 'Guldensteekproef: doelmatig of misleidend? Kritische beschouwing van de guldensteekproef als fiscaal controlemiddel', *WFR* 2018/231.

De beoordeling van het belang van gebreken in de administratie wordt door zowel de belastingambtenaren als de leden van de rechterlijke macht als een nieuw knelpunt ervaren, maar in wezen hangt dit samen met het in 2016 geconstateerde knelpunt van het niet-functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB-procedure.

4.4 Het knelpunt van de ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking

Uit de Evaluatie 2016 komt naar voren dat het functioneren van de kostenvergoedingsbeschikking door betrokkenen als een knelpunt wordt ervaren. Dat is in 2023 nog steeds zo. Dat van de kostenvergoedingsbeschikking niet of nauwelijks gebruik wordt gemaakt is onveranderd gebleven, waarmee het ontbrekende belang lijkt te zijn gegeven. De fiscaal deskundigen ervaren in de praktijk niet zozeer een knelpunt in de rechtsbescherming van derden als het gaat om de vergoeding van kosten wanneer is voldaan aan een onrechtmatig informatieverzoek van de inspecteur (par. 4.4.1), maar in het ontbreken van een rechtsmiddel om de rechtmatigheid van het informatieverzoek zelf door een rechter te laten toetsen (par. 4.4.2). Hieronder volgt een overzicht van de inzichten uit de interviews.

4.4.1 Het belang van de kostenvergoedingsbeschikking

Volgens de belastingambtenaren leeft de kostenvergoedingsbeschikking een beetje; 'als je er vijf hebt dan heb je het wel'. Of zoals één van de respondenten zei: "*Het is een beetje een dode letter, hij komt bijna niet voor*". Volgens de belastingambtenaren weten sommige fiscaal advocaten en adviseurs wel van het bestaan van de kostenvergoedingsbeschikking, maar nemen ze niet de moeite om daarom te verzoeken en dat geeft volgens hen wel aan wat het belang van de kostenvergoedingsbeschikking is. De indruk bestaat dat het kostenelement over het algemeen niet het probleem is waar belastingplichtigen of derden mee zitten. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs wordt er nauwelijks een beroep op de kostenvergoedingsbeschikking gedaan, omdat het verzoek 'heel veel werk en ellende is' en de inspecteur er niet heel vrijgevig mee is. Het aantal kostenvergoedingsbeschikkingen is gelet op de jurisprudentie hierover volgens de fiscaal advocaten en adviseurs 'op één hand te tellen'.¹²² De leden van de rechterlijke macht geven aan de kostenvergoedingsbeschikking in de rechtspraak bijna nooit tegen te komen.

Volgens de belastingambtenaren kan een kostenvergoedingsbeschikking voor de eigen administratie aan de orde zijn als bijvoorbeeld een belastingplichtige zijn administratie van de inspecteur op een bepaalde wijze moet inrichten en daar kosten voor maakt.¹²³ Een lid van de rechterlijke macht merkt op dat in art. 52, lid 7 AWR geen enkele

122 Zie bijvoorbeeld HR 9 juni 2023, ECLI:NL:HR:2023:910 (art. 81 RO) op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van Gerechtshof Amsterdam 25 augustus 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:3205. Zie ook Gerechtshof Den Haag 27 juli 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:1509, V-N 2021/1994 en NLF 2021/1731 m.nt. I. Krukkert en Rechtbank Noord-Holland 17 maart 2017, ECLI:NL:RBNHO:2017:2008, V-N 2017/655.

123 Art. 52, lid 7 AWR. Zie E.A.M. Huiskers, 'WOB-verzoek inzake informatie- en kostenvergoedingsbeschikking', *NtFR* 2020/1680.

verwijzing naar art. 52a AWR staat. Het artikellid verwijst naar een door de inspecteur op grond van art. 52, lid 1 AWR opgelegde verplichting; de administratieplicht is volgens de rechter van wetswege, dus de vraag is welke verplichting de inspecteur dan eigenlijk oplegt.¹²⁴ Enkele leden van de rechterlijke macht hebben de indruk dat in de parlementaire geschiedenis niet is onderkend dat de eigen administratieverplichting zo anders van karakter is dan de administratieplicht ten aanzien van derden; bij de eigen administratie is er een wettelijke plicht om de informatie beschikbaar te stellen en bij derden moet de inspecteur er eerst om verzoeken.¹²⁵

Belastingambtenaren geven aan dat bij informatieverzoeken aan derden, de derden het soms niet eens zijn dat bepaalde informatie verstrekt moet worden en dan voelen zij zich onder druk gezet om de informatie toch te geven. Fiscaal advocaten willen volgens de ambtenaren dan nog wel eens om een kostenvergoedingsbeschikking verzoeken, maar de informatie moet dan wel eerst worden verstrekt.¹²⁶ De belastingambtenaren menen dat zij ten aanzien van derden eigenlijk geen effectief instrument hebben om informatie af te dwingen; alleen het 'kanon van de civiele procedure'. Belastingambtenaren geven aan dat een verzoek om een kostenvergoedingsbeschikking soms wordt gedaan om tegen de afwijzing in bezwaar te kunnen gaan, om inzage in de stukken van het dossier te krijgen. Het doel is dan om na te gaan of de inspecteur wel bevoegd was om een derdenonderzoek te doen.¹²⁷ De fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat om de onrechtmatigheid van de uitvraag door de inspecteur te onderbouwen het dossier nodig is en dat inzage daarin pas wordt gegeven als er bezwaar is gemaakt tegen een afwijzing van het verzoek om een kostenvergoedingsbeschikking vast te stellen. Fiscaal advocaten en adviseurs vinden de kostenvergoedingsbeschikking niet werken omdat er pas na afloop van de informatieverstrekking om kan worden gevraagd; eerst moet de derde gehoorzamen en dan kan om een kostenvergoeding worden gevraagd, maar dan is de inhoudelijke discussie over het verstrekken van de informatie al achter de rug.¹²⁸

De Belastingambtenaren vinden het afgeven van een kostenvergoedingsbeschikking terecht in het geval er ten onrechte aan een informatieverplichting is voldaan. Maar zolang de inspecteur verplichtingen oplegt die rechtstreeks voortvloeien uit de wet, is er volgens de belastingambtenaren eigenlijk nooit sprake van een onrechtmatige verplichting; alles wat van belang kan zijn voor de belastingheffing kan immers worden opgevraagd.¹²⁹ Fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat administratieplichtigen soms hoge kosten moeten maken, bijvoorbeeld als programmeurs aan het werk

124 Zie bijv. G.H. Ulrich en R.W.J. Kerckhoffs, *De informatiebeschikking*, FED Fiscale Brochures 2016/1.3.1: "Hierbij kan worden gedacht aan een ondernemer die een deugdelijke administratie voert maar moet overstappen op een duurder boekhoudprogramma omdat dit de controle voor de inspecteur gemakkelijker maakt" o.v.n. *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 12, waarin meer voorbeelden zijn opgenomen.

125 Zie *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 7 en 12-13.

126 Art. 53, lid 5 AWR.

127 Zie art. 53 AWR.

128 Zie A.B. Vissers en S.D. de Jong, 'Over (derden)onderzoeken bij de belastingadviseur', *WFR* 2021/208 en V.A. Burgers en A.M.E. Nuyens, 'Two is company, three is a crowd. Over rechtsbescherming bij derdenonderzoeken', *TFO* 2017/152.4, par. 4.

129 Zie de kan-bepaling van art. 47 AWR.

moeten worden gezet om ‘data te schiften’. Voor een onrechtmatig verzoek door de inspecteur moet een uitvraag disproportioneel zijn en ‘krijg een rechter maar eens zover’, zegt één van de advocaten. De fiscaal advocaten en adviseurs geven verder aan dat de gemaakte kosten eerst moeten worden onderbouwd en dan nog moeten worden toegerekend, omdat de kosten deels wel en deels niet rechtmatig zijn.¹³⁰ Bovendien moet de inspecteur om een kostenvergoeding worden verzocht en die neemt dan het standpunt in dat het verzoek niet onrechtmatig is, zegt één van de advocaten, zodat er vervolgens over geprocedeerd moet worden. Daar zit de cliënt volgens deze advocaat niet op te wachten. De leden van de rechterlijke macht geven aan dat het voor informatieplichtigen heel lastig kan zijn om de onrechtmatigheid van een informatieverzoek door de inspecteur te onderbouwen.

Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs kan de kostenvergoedingsbeschikking – als er zo weinig om wordt verzocht of over wordt geprocedeerd – nauwelijks een knelpunt genoemd worden. De kostenvergoedingsbeschikking klinkt als rechtsbescherming, zeggen de advocaten en adviseurs, maar dat is het volgens hen niet; het gaat over ‘peanuts-bedragen’ en de kosten om iemand in te huren, die het moet gaan regelen, wegen daar niet tegenop. De leden van de rechterlijke macht lijkt het echter reëel dat als een administratieplichtige kosten heeft moeten maken, dat die ook vergoed worden. Ook een rechter wijst erop dat de derde of de advocaat van de derde soms enorme kosten moet maken om alle informatie boven tafel te krijgen om de onrechtmatigheid van een informatieverzoek te onderbouwen. Dan lijkt het belang van de kostenvergoedingsbeschikking beperkt en is het volgens de rechter ook eigenlijk geen knelpunt meer.

4.4.2 Het ontbreken van een rechtsmiddel voor derden

De kostenvergoedingsbeschikking is ten behoeve van de derde in het leven geroepen.¹³¹ Door derden worden echter niet op de eerste plaats de kosten als een probleem ervaren, maar veeleer het ontbreken van de mogelijkheid om tegen een informatieverzoek van de inspecteur op te komen. Hoewel de belastingambtenaren aangeven dat fiscale informatie in beginsel via de belastingplichtigen zelf wordt verkregen, maakt art. 53 AWR derdenonderzoek ‘in de breedste zin des woords’ mogelijk. Dat kan volgens de ambtenaren niet alleen bij een Nederlandse, maar ook bij een buitenlandse derde zijn en ook wordt aanvullende informatie verkregen via internationale inlichtingenuitwisseling. Fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat soms – terwijl een IFB-procedure nog loopt – door de Belastingdienst informatie uit het buitenland opgevraagd wordt en dat op het formulier ter verkrijging daarvan wordt aangevinkt dat de nationale mogelijkheden om informatie te verzamelen uitgeput zijn.

130 Vgl. Parket HR 28 april 2022, ECLI:NL:PHR:2022:400, concl. A-G IJzerman.

131 Zie *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 1-2 en 7.

Dat is bij informatie die op verzoek wordt gevraagd volgens één van de advocaten onjuist; de procedure over de IFB moet eerst gevoerd worden.¹³² Naar de ervaring van de fiscaal advocaten en adviseurs wordt er door de inspecteur veel gebruikgemaakt van derdenonderzoeken, soms nog voordat de discussie over het verstrekken van bepaalde stukken met de belastingplichtige zelf is gevoerd.

Volgens de belastingambtenaren kan een derde eigenlijk niks, alleen om een kostenvergoedingsbeschikking verzoeken of eventueel een civiele procedure starten. De belastingambtenaren menen zelf niet veel anders te kunnen doen dan de derde te wijzen op de wettelijke verplichting om mee te werken. Een eventuele IFB voor derden zal volgens de belastingambtenaren aan de ene kant te ver gaan, omdat als de belastingplichtige zelf niet meewerkt en de derde bezwaar maakt er door de inspecteur bijna geen controle meer uitgevoerd kan worden. Dat perkt de mogelijkheden voor de inspecteur om informatie te verzamelen in de omgeving van weigerachtige informatieplichtigen in. Aan de andere kant kan een IFB volgens hen wellicht juist helpen om bij derden soms wat meer druk uit te oefenen. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs kan de derde helemaal niks, want de inspecteur kan geen IFB afgeven en dus is er volgens hen ook geen rechtsbescherming.¹³³ De derde krijgt volgens de advocaten en adviseurs nauwelijks informatie van de inspecteur over wat er aan de hand is. Bovendien wordt er een – door de advocaten en adviseurs betwiste – geheimhoudingsplicht opgelegd¹³⁴ en krijgt de derde na afloop van de informatieverstrekking ook geen terugkoppeling van de inspecteur.¹³⁵ De kostenvergoedingsbeschikking is volgens de fiscaal advocaten en adviseurs ‘een doekje voor het bloeden’. Een van de respondenten zegt: “Als je het vanuit rechtsbescherming bekijkt, dan is het eigenaardig dat die derde het allemaal maar over zich heen heeft te laten komen”. Verstrekt de derde niet, dan kan er in uitzonderlijke gevallen een boete worden opgelegd of zelfs strafrechtelijk

132 Op grond van het uitputtingsbeginsel moet een staat eerst de gebruikelijke mogelijkheden om aan informatie te komen hebben benut alvorens een verzoek om gegevens en inlichtingen aan een andere staat wordt gericht (art. 23 juncto art. 14, lid 2, onder c WIB).

133 Vgl. A.J.C. Perdaems en A.H.G.M. Blomen, ‘Recht op privacy van de belastingplichtige: een lege huls!’, *WFR* 2022/195, par. 7. Zie tevens C. van Pelt, ‘Het recht op privacy bij derdenonderzoeken’, *WFR* 2017/210 die meent dat de kostenvergoedingsbeschikkingsprocedure met onvoldoende waarborgen is omkleed om de privacy-toets van art. 8 EVRM in relatie tot het verkrijgen van fiscale informatie te doorstaan. Zie ook de eerste wijziging van het oorspronkelijke wetsvoorstel in *Kamerstukken II* 2007/08, 30 645, nr. 6, p. 24 in reactie op het advies van de Raad van State en de reactie van de indieners in *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 15, p. 3-4.

134 De Belastingdienst meent dat de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR ook geldt voor administratieplichtigen waar een derdenonderzoek wordt uitgevoerd. De fiscaal advocaten en adviseurs betwisten dit. Zie onder meer Commissie Wetsvoorstellen, ‘Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de Evaluatie van de Wet-Dezentjé (33 772-2)’, NOB, 17 januari 2017, par. 2. Zie tevens B. van der Sar, *Fiscale geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld* (diss. Leiden), Universiteit Leiden 2021, par. 7.5.

135 Ook het recht op inzage van art. 66a (nieuw) AWR dreigt aan de derde voorbij te gaan, zie o.a. *Kamerstukken II* 2023/24, 36 418, nr. 110.

worden vervolgd.¹³⁶ Natuurlijk kan de derde – met alle kosten van dien – een civiel kort geding aanspannen, maar de Staat kan volgens de advocaten en adviseurs door middel van een eis in reconventie weer nakoming onder last van een dwangsom eisen, waardoor de derde er niets mee opschiet.¹³⁷ De positie voor derden is volgens de fiscaal advocaten en adviseurs heel slecht, daar zit echt een rechtstekort, zeggen ze.

Voor wat betreft de communicatie menen de belastingambtenaren dat als controlemedewerkers bij derden langsgaan, de derden van tevoren moeten weten waarvoor ze langkomen, welke gegevens de medewerkers willen hebben en voor wiens belastingheffing deze gegevens relevant zijn. Ze vinden ook dat de medewerkers de belastingplichtige na afloop moeten laten zien welke informatie ze meenemen. Verder dan dat gaat het onderzoek volgens de ambtenaren meestal ook niet. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs zou de Belastingdienst opener moeten zijn. Voorheen gingen controlemedewerkers ‘gewoon bij bedrijven langs’ en konden ze toelichten waarvoor ze kwamen. Dan kon er een gesprek gevoerd worden en konden de documenten erbij gepakt worden. Een derde krijgt nu zonder context een briefje toegestuurd met ‘stuur mij alle stukken maar toe’ en wordt volgens de advocaten en adviseurs gedwongen als een soort mede-inspecteur door zijn administratie heen te gaan.

Belastingambtenaren geven aan dat soms de stukken die door controlemedewerkers zijn meegenomen zelf weer vragen oproepen, die de inspecteur dan aan de derde wil gaan stellen. Maar dat is toegestaan, zeggen ze. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs wil de derde gewoon inzage hebben in wat er aan de hand is. Het risico bestaat ook dat derden teveel informatie verstrekken, bijvoorbeeld persoonlijke gegevens van mensen, waarop ze later zelf weer worden aangesproken.¹³⁸ Of de Belastingdienst is geïnteresseerd in informatie over contractpartners waarmee een zakelijke relatie moet worden onderhouden, terwijl de derde niet te horen krijgt of die afnemer of leverancier nog wel een betrouwbare partij is. En soms wordt er op basis van de verstrekte informatie een onderzoek naar de derde zelf gestart of deze wordt verantwoordelijk gehouden voor bijvoorbeeld het bewijs van de Omzetbelasting, die één van de leveranciers of afnemers niet op de juiste wijze heeft verwerkt. Die derde heeft volgens de advocaten en adviseurs ook rechtsbescherming nodig en ‘die is er nu gewoon niet’. Het ontbreken van een rechtsmiddel voor derden wordt door met name de fiscaal advocaten en adviseurs als een nieuw knelpunt ervaren,

136 De AWR biedt geen mogelijkheid om aan de administratieplichtige derde een voor bezwaar vatbare IFB af te geven of wegens te weinig betaalde belasting een boete op te leggen, omdat het derdenonderzoek niet over de eigen belastingheffing van de derde gaat. Een administratieplichtige derde kan op grond van de artikelen 68 en 69 AWR wel strafrechtelijk worden vervolgd. Een eventuele boete kan op grond van art. 11 WIB aan de orde zijn bij de weigering van een derde om mee te werken aan een internationaal onderzoek.

137 Art. 611a juncto 254 en 78 Rv. Zie tevens A.J. Luimes, ‘Recente ontwikkelingen rondom de informatiebeschikking’, *WFR* 2016/24, par. 2.1.

138 Zie G.T.K. Meussen en C.M. Dijkstra, ‘The Law ought to limit every Power it gives’: art. 53 AWR versus art. 8 EVRM (recht op privacy); *WFR* 2016/37. De auteurs beschrijven dat administratieplichtigen in het belang van een doelmatige belastingheffing niet alleen hun eigen privacy schaden, maar in het kader van derdenonderzoek ook medewerking moeten verlenen aan het schaden van andermans privacy (par. 2) en menen dat een verzoek tot derdenonderzoek voor bezwaar en beroep vatbaar moet zijn (par. 7).

maar in wezen hangt het samen met het knelpunt van het niet-functioneren van de kostenvergoedingsbeschikking.

4.5 Het knelpunt van de samenloop met de civiele dwangsomprocedure

Uit de Evaluatie 2016 komt naar voren dat het gelijktijdig voeren van een IFB-procedure met een civiele dwangsomprocedure door betrokkenen als een knelpunt wordt ervaren. Dat is gelet op de ervaringen van de fiscaal deskundigen in 2023 onveranderd gebleven. Art. 52a, lid 4 AWR biedt de inspecteur de mogelijkheid om gelijktijdig met een IFB-procedure een civiele dwangsomprocedure te voeren, althans lid 4 voorkomt discussie of er sprake is van een 'ongeoorloofde doorkruising' van de publiekrechtelijke weg. Of de civiele weg voor de fiscale informatieplicht als vangnet zou moeten dienen, houdt de meningen van de respondenten verdeeld. Hieronder volgt een overzicht van de inzichten uit de interviews.

4.5.1 Weinig samenloop tussen IFB-procedure en civiele dwangsomprocedures

Belastingambtenaren geven aan naar bevind van zaken te bepalen of een civiele dwangsomprocedure wordt aangespannen en zeggen daarbij gebruik te maken van hun gezonde verstand. De belastingambtenaren erkennen dat civiele procedures zowel voor de Belastingdienst als voor belastingplichtigen kostbare procedures zijn, omdat er een verplichte procesvertegenwoordiging geldt en beide partijen een advocaat moeten inschakelen. De belastingambtenaren geven aan – ook gezien de kosten – het middel voorzichtig in te zetten en dat er wel een belang moet zijn. Fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat een procedure 'sowieso geld kost', maar dat een civiele procedure echt kostbaar is.

De belastingambtenaren hebben de indruk dat sinds de Hoge Raad heeft geoordeeld dat de civiele dwangsomprocedure mag worden gebruikt¹³⁹, het gebruik ervan is opgeschaald, maar dat het niet regelmatig en lichtvaardig gebeurt (zie par. 3.1). Bij de fiscaal advocaten en adviseurs bestaat de indruk dat er door de Belastingdienst redelijk wat civiele dwangsomprocedures gevoerd worden, zoals in 'Luxemburgzaken', maar dat civiele dwangsomprocedures in combinatie met de IFB nauwelijks voorkomen; slechts enkelen, 'twee of drie'. Bij de andere civiele dwangsomprocedures wordt volgens de fiscaal advocaten en adviseurs gewoon de civiele weg bewandeld en is er geen samenloop met de IFB-procedure. De leden van de rechterlijke macht geven aan dat in de rechtspraak wel civiele dwangsomprocedures worden gezien, maar dat een echte samenloop tussen een IFB-procedure en de civiele dwangsomprocedure, in niet veel zaken voorkomt.

139 HR 25 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:1042, BNB 2014/205 m.nt. J.A.R. van Eijnsden.

Volgens de belastingambtenaren heeft de civiele dwangsomprocedure een andere dynamiek dan de IFB-procedure: met de civiele dwangsomprocedure willen de belastingambtenaren de informatie boven tafel krijgen en dat willen zij met de IFB ook, maar daar geldt het resultaat: wel of geen omkering en verzwaring van de bewijslast. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs is de civiele dwangsomprocedure een uitweg voor de inspecteur in de gevallen waarin er een redelijke zekerheid is dat de informatie er is, maar niet wordt gegeven.¹⁴⁰ Sommige fiscaal advocaten en adviseurs menen dat de inspecteur in die gevallen dan ook maar moet doorpakken door een civiele dwangsomprocedure aanhangig te maken. Andere fiscaal advocaten en adviseurs menen dat de informatieplicht door een fiscale rechter moet worden getoetst en een enkeling meent dat de samenloop met een civiele dwangsomprocedure moet worden verboden, omdat er een publiekrechtelijke weg openstaat (zie par. 4.5.4). Eén lid van de rechterlijke macht geeft aan dat als de inspecteur een IFB afgeeft, maar geen informatie krijgt, hij nog steeds de omvang van de aanslag aannemelijk zal moeten maken en dan een civiele dwangsomprocedure kan beginnen die een functie vervult en dan is het ook geen knelpunt.

4.5.2 De civiele dwangsomprocedure wordt ervaren als intimidatie

De belastingambtenaren geven aan dat bij een civiele dwangsomprocedure de dwangsommen nogal kunnen oplopen en dat belastingplichtigen dan sneller geneigd zijn om de gevraagde informatie te geven. De belastingambtenaren krijgen van belastingplichtigen wel eens te horen dat het ‘voelen van de geldelijke dwang’ als intimiderend wordt ervaren. Maar aan de andere kant merken sommige belastingambtenaren op dat belastingplichtigen vaak ook gewoon de plicht hebben om de gevraagde informatie te geven. Fiscaal advocaten en adviseurs menen dat als belastingplichtigen met dwangsommen gedwongen worden om de gevraagde informatie te geven, dat voelt als een extra straf. Een fiscaal advocaat geeft aan dat het bijna niet aan cliënten valt uit te leggen dat ze voor het verstrekken van dezelfde informatie twee procedures moeten voeren; een IFB-procedure en een civiel kort geding met dwangsommen. De dwang is volgens enkele advocaten weliswaar niet sterk genoeg om als torture in de zin van het EVRM te worden aangemerkt, maar er moeten volgens hen wel waarborgen zijn dat de verkregen informatie niet voor de boeteoplegging gebruikt wordt.¹⁴¹ Dat is volgens deze advocaten in Nederland niet vastgelegd. En hoewel sommige rechters daar zelf een invulling aan proberen te geven, is de bescherming volgens de advocaten niet genoeg. Soms tonen de advocaten en adviseurs echter juist ook begrip voor de keuze van de inspecteur om een civiele dwangsomprocedure aan te spannen. Eén van de adviseurs merkt in dit verband op: *“Soms dan vind ik ook dat de adviseur het over zichzelf heeft afgeroepen door gewoon de deur dicht te gooien. Evidente vragen over informatie, die evident binnen het kader van 47*

140 Vgl. A.J. van Lint, ‘De administratieve verplichtingen van de AWR; is er nu een machtsevenwicht?’, *TFB* 2019/27, die spreekt over de mogelijkheid om in ‘noodgevallen’ een kortgedingprocedure voor de civiele rechter te voeren en met een dwangsom versneld de informatie op te vragen.

141 Zie in dit verband Hertoghs advocaten, ‘De dwangsom toch een straf’, 20 maart 2017, <https://hertoghsadvocaten.nl/kennisbank/de-dwangsom-toch-een-straf/> o.v.n. HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:310, *BNB* 2017/102 m.nt. J.A.R. van Eijnsden.

passen, en dan niet geven, niks geven, dan denk ik: dan roep je het over jezelf af". Enkele leden van de rechterlijke macht merken op dat de civiele dwangsomprocedure een extra middel is om een partij te dwingen om de gevraagde informatie te verstrekken en dat daar in de fiscale procedures wel eens over wordt geklaagd. Eén van de leden merkt op dat de Belastingdienst zich ook in deze procedure magistraatelijk dient op te stellen tegenover de burger en op gepaste wijze moet handelen.

4.5.3 De beperkte fiscale kennis van de civiele rechter

Omdat vrijwel alle civiele zaken door de Belastingdienst worden gewonnen, hebben de belastingambtenaren de indruk dat de civiele rechter minder streng voor hen is dan de bestuursrechter. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs heeft het er alle schijn van dat de fiscale kennis van de rechters in de civiele procedure 'niet dermate hoog is'. De advocaten geven aan dat sommige fiscale aspecten maar heel moeilijk uit te leggen zijn aan een civiele rechter. Een enkele keer zit er een fiscalist bij en dat ervaart de advocaat als geluk, maar over het algemeen bestaat de indruk dat civiele rechters zich vrij snel laten overtuigen door de Belastingdienst. Eén van de advocaten vertelt: *"In eerste aanleg bij de rechtbank in een civiele zaak zegt de rechter dat iets geen advies is, omdat er geen advies op staat. Dat is vrij zorgelijk"*. De leden van de rechterlijke macht worden een enkele keer uitgenodigd om als belastingrechter plaats te nemen in een civiele zetel om het fiscale aspect in de procedure te duiden. Ze geven aan dat het initiatief daartoe uitgaat van de civiele kamer; die moet onderkennen dat er een leemte is aan fiscale kennis. De mate waarin dit gebeurt verschilt per rechtbank, want niet iedere rechtbank behandelt belastingzaken, terwijl een civiel kort geding bij alle rechtbanken kan plaatsvinden. Ook merkt één van de rechters op dat de werkdruk het soms lastig maakt om rechters uit te lenen.

4.5.4 (Geen) doorkruising van de bestuursrechtelijke weg

De belastingambtenaren geven aan dat hoewel er in art. 52a, lid 4 AWR een verwijzing staat naar de civiele dwangsomprocedure, de procedure op zichzelf genomen gebaseerd is op het civiele recht. De Hoge Raad heeft echter geoordeeld dat een overheidsorgaan de civiele weg mag bewandelen om publiekrechtelijke doelen te bereiken; wel moet er eerst bekeken worden of er in het publieke recht efficiënte middelen zijn om hetzelfde doel te bereiken.¹⁴² Enkele fiscaal advocaten en adviseurs vragen zich af waarom er een civiel vangnet nodig zou zijn, als er een bestuursrechtelijke procedure is. De civiele rechter behoort volgens de advocaten en adviseurs aanvullende rechtsbescherming te bieden, waardoor eerst de bestuursrechtelijke procedure gevoerd zou moeten worden. Eén advocaat merkt op dat art. 52a, lid 4 AWR de hele discussie of er sprake is van een doorkruising weghaalt en voegt daaraan toe: *"Ik vind dat dit wel degelijk de bestuursrechtelijke weg doorkruist, want het is dezelfde vraag, je gaat hem alleen aan een*

¹⁴² Het gaat erom of de inspecteur gebruik mag maken van de privaatrechtelijke weg als dezelfde belangen ook behartigd kunnen worden door een publiekrechtelijke regeling. Daarbij moet gelet worden op de inhoud en strekking van de publiekrechtelijke regeling, welke belangen deze beoogt te beschermen en of er met de publiekrechtelijke regeling een vergelijkbaar resultaat kan worden behaald (o.a. HR 26 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:AC0965, *Windmill*, NJ 1991, 393).

andere rechter voorleggen”. Naar de mening van één van de leden van de rechterlijke macht zou de inspecteur in beginsel in de belastingprocedure stelling moeten nemen en daar moet wachten of de belastingplichtige voldoet of niet en wat de belastingrechter daarover oordeelt.¹⁴³ Als de belastingrechter oordeelt dat de belastingplichtige de informatie moet geven en de informatie komt na het geven van een termijn nog steeds niet, dan is het voor te stellen dat de inspecteur de civiele dwangsomprocedure inzet. Een andere rechter geeft aan het toch wel een ‘atypische gang van zaken’ te vinden als de inspecteur van twee walletjes gaat eten, door zowel omkering en verzwaring van de bewijslast te verkrijgen als de belastingplichtige via dwangsommen onder druk te zetten.

4.5.5 Samenloop van de IFB met een strafrechtelijke vervolging

In het kader van de samenloop van de IFB-procedure met een strafrechtelijke vervolging leggen de belastingambtenaren uit, dat als informatie tussen de Belastingdienst en de Officier van Justitie (hierna: OvJ) op een juiste formele weg wordt opgevraagd, het over en weer mag worden gebruikt.¹⁴⁴ De mogelijkheid tot inlichtingenuitwisseling tussen de fiscale en de strafrechtelijke procedure geldt in het algemeen, maar soms ‘loopt daar ook een IFB doorheen’. Het strafrecht is volgens de ambtenaren een zwaar middel, zodat de OvJ in principe zal wachten met de strafrechtelijke procedure totdat de IFB-procedure is afgerond. Maar de OvJ wil ook niet te lang wachten, zo is de ervaring, omdat dan het risico ontstaat dat de redelijke termijn wordt overschreden en de straf om die reden moet worden gematigd.¹⁴⁵ Fiscaal advocaten geven aan dat het Openbaar Ministerie (hierna: OM) soms op de stukken van de administratie van een belastingplichtige beslag heeft gelegd en dat als die niet worden vrijgegeven er aan de inspecteur niks te geven valt; dan moet de inspecteur al onder het OM beslag gaan leggen.¹⁴⁶ En soms moet een strafrechter beoordelen of een administratie op juiste wijze is gevoerd, terwijl die niet bekend is met de fiscale jurisprudentie en dan ‘mag je hopen dat er een fiscalist in die kamer wordt neergezet’. Strafzaken gaan volgens de advocaten

143 Vgl. het advies van de Raad van State in *Kamerstukken II 2009/10*, 30 645, nr. 15, p. 4, waarin een onherroepelijke IFB als voorwaarde wordt voorgesteld om een civielrechtelijke procedure aanhangig te maken. De Hoge Raad heeft o.v.n. de parlementaire geschiedenis echter geoordeeld dat art. 52a, lid 4 AWR voor de inspecteur de mogelijkheid openlaat om een civiele procedure aan te spannen indien een “(vermoedelijk) belastingplichtige niet voldoet aan verplichtingen die voor hem voortvloeien uit (onder meer) art. 47 van die wet” (r.o. 3.5). Zie onder meer HR 25 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:1042, *BNB 2014/205* m.nt. J.A.R. van Eijnsden, waarbij de annotator aangeeft dat in de parlementaire toelichting expliciet is opgemerkt dat de route via de civiele rechter bedoeld is voor bijzondere gevallen (*Kamerstukken II 2008/09*, 30 645, nr. 14, p. 11). Volgens G.C.D. Grauss, ‘Civiele en fiscale kort gedingen over informatiegeschillen tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige’, *TFB 2021/15* volgt uit de wettekst geen beperking om de civielrechtelijke weg te bewandelen.

144 Zie bijvoorbeeld HR 24 februari 2017, *BNB 2017/79* over het wegens privacy-schending onrechtmatige gebruik door de inspecteur van door het Korps landelijke politiediensten (KLPD) verzamelde ANPR-camerabeelden zonder voldoende precieze wettelijke grondslag. Met ingang van 1 januari 2019 is deze wettelijke grondslag alsnog geformaliseerd in art. 77a Wet MRB 1994.

145 Een overschrijding van de redelijke termijn van art. 6 EVRM in het strafrecht wordt in beginsel verdisconteerd in de strafoplegging. Zie voor de werkwijze bij overschrijding van de redelijke termijn in het belastingrecht par. 4.2.9.

146 P. de Haas, ‘Weten we over welke informatie de Belastingdienst beschikt?’, *TFB 2018/25*, par. 1.

steeds vaker over een schending van art. 47 AWR; zolang er een IFB-procedure loopt zal de strafrechter het OM niet-ontvankelijk verklaren.¹⁴⁷ Maar belastingplichtigen kunnen niet om een IFB verzoeken, want dat is aan de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur. En dan kan het zijn dat de strafrechter gaat oordelen over de fiscale informatieplicht, terwijl de belastingplichtige die vraag niet heeft kunnen voorleggen aan de fiscale rechter.¹⁴⁸ Eén van de advocaten merkt hierover op: *“Kiest de inspecteur ervoor om geen informatiebeschikking op te leggen dan heb je die rechtsbescherming niet. (...) Dat is natuurlijk bizar.”* Belastingplichtigen lopen daarmee volgens de advocaat de met de IFB beoogde rechtsbescherming mis. Enkele andere advocaten voegen daaraan toe: *“Wij zien een hele lading knelpunten, die wij graag opgelost zouden zien: zolang een informatiebeschikkingsprocedure loopt mag je niet een civiele dwangsom opleggen, mag je niet de FIOD erop afsturen en mag je geen buitenlandverzoeken doen, als je niet aan het uitputtingsbeginsel voldaan hebt”*. De leden van de rechterlijke macht menen dat als het OM een zaak maakt van het niet verstrekken van fiscale informatie, het incidenten betreft. Niet zozeer in combinatie met een IFB maar meer in het algemeen met fiscale fraudezaken komt het voor dat een aantal belastingrechters wordt uitgeleend. De afstemming tussen de oplegging van een fiscale boete of een straf vindt plaats in het vooroverleg tussen het OM en de Belastingdienst; in dat overleg wordt veel samenloop weggenomen. De samenloop van de IFB-procedure met een strafprocedure wordt door de fiscaal advocaten en adviseurs als een nieuw knelpunt ervaren, maar in wezen vormt het een uitbreiding van het eerder geconstateerde knelpunt van de samenloop van de IFB-procedure met een civiele dwangsomprocedure.

4.6 Enkele neveneffecten van de IFB-procedure

Uit de Evaluatie 2016 zijn ook enkele neveneffecten van de IFB-procedure naar voren gekomen. Onder meer dat de procedure zich zou lenen voor moedwillige vertraging van het controle- en aanslagproces.¹⁴⁹ In de Evaluatie 2016 wordt de term *traineren* gebruikt, bijvoorbeeld *“als een belastingplichtige, of hun adviseur of advocaat, een bezwaar- of beroepschrift indient zonder daarbij inhoudelijke argumenten aan te voeren”* of *“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”*.¹⁵⁰ Ook de respondenten in het huidige onderzoek hebben ervaring met enkele neveneffecten van de IFB-procedure, die soms ook een meer algemeen met de belastingheffing samenhangend karakter hebben. Hieronder volgt een overzicht van de ervaringen van de respondenten.

¹⁴⁷ Zie Gerechtshof 's-Hertogenbosch 12 juni 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2472, V-N 2018/1234; NLF 2018/1587 m.nt. D. Barmentlo.

¹⁴⁸ Zie G.J.M.E. de Bont en M. Prins, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2022', TFB 2023/8, par. 7 m.b.t. Rb. Zeeland-West-Brabant 8 september 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:5190, NLF 2022/1887 m.nt. B.J.G.L. Jaeger over de ontvankelijkheid van het OM in een strafprocedure over de informatieplicht bij het ontbreken van een door de inspecteur afgegeven IFB.

¹⁴⁹ Kamerstukken II 2016/17, 33 772, nr. 2, bijlage: Evaluatie 2016, p. 100-101.

¹⁵⁰ Kamerstukken II 2016/17, 33 772, nr. 2, bijlage: Evaluatie 2016, p. 71, 85 en 100.

4.6.1 Het verwijt van traineren ‘over en weer’

Bij sommige belastingambtenaren bestaat de indruk dat bepaalde gemachtigden van het creëren van uitstel hun verdienmodel hebben gemaakt. Volgens de ambtenaren hopen ze dan dat de IFB van tafel gaat en hoe langer een procedure loopt, hoe groter de kans is dat er ergens een fout wordt gemaakt. Maar, zegt één van de belastingambtenaren: “*Als zij ons wijzen op fouten die wij maken, dan denk ik van oké, dan moeten wij het maar goed doen*”. Enkele leden van de rechterlijke macht kunnen zich niet aan de indruk onttrekken, dat er soms wordt doorgeprocedeerd om uitstel te krijgen, om te kijken of er fouten worden gemaakt of omdat aanslagen mogelijk vervallen, terwijl er gewoon antwoord gegeven dient te worden.

De belastingambtenaren erkennen dat het in de praktijk ook wel eens voorkomt dat er lang gehoopt wordt dat aan belastingplichtigen gevraagde informatie wordt verstrekt, terwijl de aanslagtermijn ondertussen dreigt te verlopen. Als dan een IFB wordt afgegeven, krijgt de inspecteur ook wel eens het verwijt de IFB te gebruiken om de aanslagtermijn op te rekken.¹⁵¹ Belastingambtenaren geven echter aan dat een IFB die dicht tegen het verlopen van de aanslagtermijn zit onwenselijk is en dat dit dus bij voorkeur niet gebeurt. Voor hen is het namelijk vaak onduidelijk of en wanneer een IFB onherroepelijk vast is komen te staan en dus ook wanneer de aanslagtermijn weer is gaan lopen.¹⁵² Dat betekent in de praktijk dat regelmatig de griffie gebeld moet worden om te vragen wat de status van een uitspraak is. De termijnverlenging volgt volgens de belastingambtenaren uit de wet en is nodig om verjaring te voorkomen, maar dat mag niet de enige reden zijn om een IFB af te geven.¹⁵³ Het afgeven van de IFB moet intern worden afgestemd en er volgt geen goedkeuring als het alleen ‘wel even prettig uitkomt’.¹⁵⁴ Fiscaal advocaten en adviseurs klagen erover dat er soms eindeloze controles worden uitgevoerd en er maar vragen blijven komen en dat er geen mechanisme is om te zeggen: ‘stop daar eens mee’ en leg gewoon een aanslag op of geef een informatiebeschikking af. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs lijkt het er af en toe de schijn van te hebben dat het de Belastingdienst wel erg goed uitkomt om de termijn te verlengen om meer tijd te hebben voor onderzoek. Bij een verlenging van de termijn hoeft de inspecteur volgens de fiscaal advocaten en adviseurs nog geen beslissing te nemen en kan ook de druk op de belastingplichtige worden verhoogd om niet tegen een omkering en verzwaring van de bewijslast aan te lopen. Daar is de IFB volgens de fiscaal advocaten en adviseurs niet voor bedoeld. De leden van de rechterlijke macht hebben een enkele keer de indruk dat de inspecteur zichzelf ‘wat meer ruimte geeft om zijn werk goed te doen’. Dat is uiteindelijk in het belang van iedereen, maar de IFB is nooit bedacht als middel voor de inspecteur om zijn aanslagtermijn te verlengen.

151 Zie in dit verband *Kamerstukken I 2021/22*, 35 708, nr. B, onderdeel 4 en Redactie ‘Memorie van antwoord wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2022’, *NTRF 2021/4055*.

152 Art. 52a, lid 2 AWR.

153 Zie *Kamerstukken II 2008/09*, 30 645, nr. 14, p. 11.

154 Vgl. J.A. Smit, ‘De informatiebeschikking: een verrijking van de fiscale rechtsbescherming?’, *FED 2017/16*, par. 2 o.v.n. HR 2 december 2016, ECLI:NL:HR:2016:2731, V-N 2016/64.5.

4.6.2 Uitvoeringsproblemen bij de aanslagregeling en/of de invordering

Belastingambtenaren ervaren dat in afwachting van een IFB-procedure de controle vaak wordt neergelegd. Daarmee wordt het hele administratieve proces in de aanslagoplegging opgeschort, waarbij het effect voor de gevallen waarin de ‘twaalfjaarstermijn’ geldt nog erger is.¹⁵⁵ Of zoals één van de ambtenaren zei: “*Je krijgt een soort filevorming in het behandelproces van de aangifte*”. De gegevens moeten in dat geval veilig worden gesteld, omdat de systemen voor AVG-doeleinden worden opgeschoond.¹⁵⁶ Zolang er geen aanslag is kan ook de invordering niet worden gestart met alle vrees voor verduistering van verhaalsmogelijkheden.¹⁵⁷ Fiscaal advocaten en adviseurs kunnen zich voorstellen dat als de ontvanger niks doet er na jaren wellicht ook niks meer te halen valt. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs kan de ontvanger echter beslag leggen of kan er een geschatte aanslag worden opgelegd, waarna die (versneld) kan worden ingevorderd. Ook kunnen er zekerheidstellingen worden gevraagd. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs heeft de ontvanger behoorlijk wat ‘wapens’.¹⁵⁸ Een lid van de rechterlijke macht merkt op dat het een processtrategie van een belastingplichtige kan zijn dat er voorlopig niets hoeft te worden betaald, maar het is dan aan de ontvanger om te bekijken welke mogelijkheden er zijn om de invordering veilig te stellen.

De belastingambtenaren wijzen er nog op dat zolang er geen aanslag is opgelegd de belastingrente gewoon doorloopt.¹⁵⁹ Belastingplichtigen kunnen in dat geval om een voorlopige aanslag verzoeken.¹⁶⁰ Ook bij IFB's in de bezwaarfase tegen een aanslag loopt de invorderingsrente door, zolang er niet betaald wordt. De rentepercentages bedragen ten tijde van het onderzoek 6 procent voor de inkomstenbelasting en 8 procent voor de vennootschapsbelasting en kunnen volgens de respondenten nogal aantikken.¹⁶¹ Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs kunnen belastingplichtigen een voorlopige aanslag aanvragen en die ook betalen. Dat kan als *guilty* voelen, maar zo moet dat volgens hen niet worden gezien; de voorlopige aanslag dient louter om doorlopende belastingrente te voorkomen. Enkele leden van de rechterlijke macht

155 Vgl. *Kamerstukken II* 2005/06, 30 645, nr. 3, p. 6. Zie voor de verlengde navorderingstermijn van twaalf jaren art. 16, lid 4 AWR.

156 Systemen worden gewist als bepaalde persoonsgegevens niet langer nodig (lijken te) zijn voor de doeleinden waarvoor ze zijn verzameld. Zie art. 17 AVG (recht op vergetelheid).

157 De fiscale invordering vangt aan met de bekendmaking van het aanslagbiljet door de ontvanger (art. 8 IW 1990).

158 De ontvanger heeft naast de bevoegdheden op grond van de IW 1990 dezelfde middelen tot zijn beschikking als elke andere schuldeiser.

159 Art. 30f e.v. AWR.

160 Art. 13 tot en met 15 AWR.

161 Sinds 1 januari 2022 bedraagt de belastingrente voor de Vennootschapsbelasting 8%. Een verhoging per 1 maart 2023 naar 10,5% is tijdelijk niet doorgevoerd. Zie de Brief van de staatssecretaris van 26 juni 2023 (2023-0000150983). Per 1 juli 2023 bedraagt de belastingrente voor de overige belastingen, waaronder Inkomstenbelasting, Omzetbelasting en Loonheffingen 6%. Deze percentages zijn aan wijzigingen onderhevig; voor belastingjaar 2024 geldt naar verwachting een percentage van 10% voor de Vennootschapsbelasting en 7,5% voor de overige belastingen.

menen dat er voor belastingplichtigen een gevaar schuilt dat ze tijdens de procedure niet met de rente bezig zijn en dat die last later nog komt.

De belastingambtenaren geven aan dat de Belastingdienst per definitie een instantie met een lange adem is en dat het met de IFB-procedure 'precies zo werkt'. IFB-procedures gaan vaak over oude jaren, terwijl de controles in de tussentijd zijn stilgelegd, zodat inspecteurs soms jaren terug in de tijd moeten om aanslagen op te leggen. Fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat soms na een lange tijd procederen de administratie er niet meer is of de mensen die erbij betrokken waren niet. Verzamelde informatie moet zo goed mogelijk worden bewaard en de meeste belastingplichtigen vinden een lange tijd van onzekerheid niet fijn, omdat ze willen weten waar ze aan toe zijn. Volgens de leden van de rechterlijke macht is aan het wettelijk systeem inherent dat er pas na de procedure over de IFB een aanslag kan worden opgelegd en dat er dus na vele jaren procederen een aanslag over een oud jaar volgt, waartegen ook weer tot aan de Hoge Raad geprocedeerd kan worden, wat de voortgang van het aanslag- en invorderingsproces niet bevordert.

4.6.3 Het vertrouwen in de Belastingdienst staat onder druk

Belastingambtenaren ervaren veel meer weerstand bij belastingplichtigen dan voorheen. Ze hebben er moeite mee dat ze door de media worden neergezet als een 'volstrekt ongeorganiseerde organisatie'. Er wordt ook veel meer agressie ervaren tegen de controlemedewerkers die de administraties onderzoeken. Die agressie speelt bij informatieverzoeken minder. De belastingambtenaren menen ook dat procedures steeds meer gaan over proceskostenvergoedingen en of de 'zaakstukken' wel zijn ingebracht, terwijl de geschillen voorheen veel meer over de inhoud gingen.¹⁶² De fiscaal advocaten en adviseurs geven aan de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur om een IFB af te geven te accepteren, maar zouden graag willen dat 'Financiën' de medewerkers instrueert om er 'met gezond verstand' gebruik van te maken. En dat er geen IFB wordt afgegeven voor de 'laatste drie stukjes die nog missen', maar dat er gewoon een standpunt wordt ingenomen of de moed wordt opgebracht om een belastingaanslag op te leggen. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs willen de inspecteurs dan toch liever de zekerheid hebben van een omkering en verzwaring van de bewijslast, maar daar is de IFB volgens hen niet voor bedoeld. Eén van de fiscaal advocaten en adviseurs merkt op: *"We hebben een tijdje geleden gehad dat officieren magistratelijke 'crime fighters' werden genoemd. Maar ergens bekruipt mij het gevoel dat – hoe liever ik het ook anders wil zien – dat die tendens zich doorzet naar de Belastingdienst. Dat we niet meer met elkaar op een fatsoenlijke manier bezig zijn om de belastingheffing te bepalen. Maar dat er continu iets gevonden moet worden en is het niet linksom dan wel rechtsom. En als we niet krijgen wat we willen? Dan gaan we wel een informatiebeschikking doen. Of dan gaan we daarmee dreigen. Ga gewoon met*

¹⁶² Zie in dit verband de bijlage bij de brief van de minister voor Rechtsbescherming van 3 juli 2023 (kenmerk 474503) over de voortgang van de stelselvernieuwing rechtsbijstand: Gevangen in procedures. Een schematische weergave van problemen en oorzaken bij onnodige procedures tussen burger en overheid en het procedeedrag van de overheid, Ministerie van Justitie en Veiligheid, mei 2023.

elkaar een normaal gesprek aan”.¹⁶³ Enkele leden van de rechterlijke macht merken op dat hoewel de IFB bedoeld is om rechtsbescherming te bieden, de IFB onbedoeld door de inspecteur ook als dreiging kan worden gebruikt, althans dat het soms zo door belastingplichtigen wordt ervaren.

4.6.4 Het gebrek aan toegankelijke en betaalbare rechtshulp

Volgens de belastingambtenaren procederen belastingplichtigen soms zelf tegen een IFB en in andere gevallen doen ze dat via een belastingadviseur of fiscaal advocaat. Bij belastingambtenaren bestaat de indruk dat belastingplichtigen doorgaans vertegenwoordigd worden door advocaten en adviseurs van kantoren die niet op toevoegingsbasis werken, zodat ze soms aanzienlijke kosten moeten maken.¹⁶⁴ De toeslagenaffaire laat volgens één van de ambtenaren zien dat er voor veel meer mensen deskundige en betaalbare rechtshulp zou moeten zijn. De gedachte dat het bestuursrecht laagdrempelig is vinden de belastingambtenaren op zich goed, maar voor sommige geschillen heb je volgens hen toch deskundigen nodig.¹⁶⁵ Fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat procederen kostbaar is omdat er veel tijd en dus geld in gaat zitten; iedere brief, rechtsgang of betoog kost geld. Fiscaal advocaten en adviseurs vragen zich af of het bieden van fiscale rechtshulp niet wat breder beschikbaar gesteld zou moeten worden; bijvoorbeeld zoals in het Amerikaanse systeem met een ‘soort Ombudsman’.¹⁶⁶

163 Zie in dit verband W.A.P. van Roij, ‘Het wetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb nader en door een fiscale bril bezien’, *NJB* 2023/1396 en H.W. Riphagen en Y.H. Stouthart, ‘Hoe kan een jonge fiscalist het vertrouwen tussen burger en fiscale overheid herstellen?’, *WFR* 2023/128. Verharding van de relatie houdt de gemoederen al langer bezig, zie o.a. P.J. van Amersfoort, ‘De rechtsstatelijkheid van het handelen van de Belastingdienst’, *WFR* 2017/236 en F.G. Barnard, ‘Veranderingen in de relatie Belastingdienst – belastingplichtige: is er sprake van verharding?’, *TFB* 2017/6.

164 Een toevoeging kan worden omschreven als door de overheid gesubsidieerde rechtsbijstand voor rechtzoekenden met een beperkte financiële draagkracht. Zie o.a. art. 8:75, lid 2 Awb en www.rechtsbijstand.nl.

165 Vanwege het uitgangspunt van laagdrempeligheid kent het (fiscale) bestuursrecht geen verplichte procesvertegenwoordiging, zoals in het civiele of het strafproces. Belastingplichtigen hoeven dus geen fiscaal advocaat of adviseur in te schakelen om bezwaar of beroep in te stellen tegen een beslissing van de inspecteur. Een uitzondering in de fiscale procedure vormt het mondelinge pleidooi in cassatie, daarvoor is wel een advocaat nodig (art. 29c, lid 2 AWR).

166 Zie in dit verband de brief van de staatssecretaris van Financiën van 20 oktober 2022 (*Kamerstukken II* 2022/23, 31 066, nr. 1126) over de invoering van een laagdrempelige, onafhankelijke fiscale rechtshulp naar Amerikaans model (Taxpayer Advocate Service, TAS) om praktische rechtsbescherming beschikbaar en toegankelijker te maken. Zie in dit verband tevens het in april 2021 verschenen rapport *Burgers beter beschermd. Praktische rechtsbescherming in belastingzaken* van de Commissie Praktische Rechtsbescherming in Belastingzaken (CPRB) onder voorzitterschap van Diana van Hout, waaruit onder meer naar voren komt dat de beperkte toegankelijkheid van betaalbare rechtshulp of rechtsbijstand door burgers als een probleem wordt ervaren (*Kamerstukken II* 2020/21, 31 066, nr. 820, bijlage, par. 2.8 en 5.5). Zie tevens P. van der Wal, *Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken: Fiscale rechtsbijstandverlening naar Nederlands recht* (diss. Rotterdam), Erasmus Universiteit 2005.

4.7 Zijn er sinds 2016 nieuwe knelpunten ontstaan?

Het laatste deel van het kwalitatieve onderzoek gaat in op de vraag of er sinds 2016 ook nieuwe knelpunten zijn ontstaan. De bloemlezing aan ervaringen, meningen en belevingen van zowel belastingambtenaren, fiscaal advocaten en adviseurs alsmede leden van de rechterlijke macht in de voorgaande paragrafen leert dat de in 2016 geconstateerde knelpunten op onderdelen meer zijn gaan knellen (zie de recapitulatie in par. 4.8), maar ook dat er een nieuw knelpunt is ontstaan, namelijk dat informatieplichtigen het belang van de IFB niet overzien. De IFB is voor hen onvoldoende herkenbaar, heeft geen vast format of vaste kleur, zoals een belastingaanslag, en ook het taalgebruik alsmede de zuiverheid van de vragen die gesteld worden, laat naar de ervaring van de respondenten te wensen over. Hieronder volgt een overzicht van de ervaringen.

4.7.1 Rechtzoekenden overzien het belang van de IFB niet

Hoewel IFB's bepaalde informatie moeten bevatten, zien ze er volgens de fiscaal deskundigen allemaal anders uit. Dit komt de herkenbaarheid van de IFB niet ten goede, terwijl er zware bewijsrechtelijke consequenties kleven als informatieplichtigen een IFB missen. Bij belastingambtenaren bestaat de indruk dat belastingplichtigen vaak geen idee hebben wat een IFB inhoudt en ook niet wat de consequenties ervan zijn. Als er geen adviseur op de zaak zit geven de belastingambtenaren vaak een extra toelichting, maar de vraag is of dat bij belastingplichtigen aankomt. Belastingambtenaren krijgen vaak geen reactie als een IFB wordt afgegeven, maar aan het einde van de rit is er wel omkering en verzwaring van de bewijslast. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs zegt het overgrote deel van de belastingplichtigen en zelfs hun adviseurs de IFB vrij weinig. Veel adviseurs hebben er in hun praktijk eigenlijk nooit mee te maken of laten de IFB onbewust lopen. Belastingplichtigen realiseren zich vaak niet 'hoe erg een verzwaring is', zo is de indruk. Een omkering snappen ze op zich nog wel maar de consequenties van een verzwaring overzien ze gewoon niet, aldus de fiscaal advocaten en adviseurs. Fiscaal advocaten en adviseurs geven ook aan dat eigenlijk alleen deskundigen met interesse voor het formele belastingrecht er echt ervaring mee hebben. En juist de kleine ondernemers met reguliere boekenonderzoeken of burgers zien het belang niet. Dat is volgens de fiscaal advocaten en adviseurs echt wel een knelpunt te noemen.¹⁶⁷ Enkele leden van de rechterlijke macht bekruipt soms het gevoel dat belastingplichtigen met de nieuwe regeling slechter af zijn dan met de oude. Het komt volgens hen met enige regelmaat voor dat belastingplichtigen procederen tegen de aanslag, terwijl er geen rechtsmiddel is ingesteld tegen de IFB. Soms is de IFB dan voor kennisgeving aangenomen. Dan krijgt de belastingplichtige vervolgens een aanslag en dan volgt er een procedure, maar dan staat die IFB al onherroepelijk vast en dan realiseren belastingplichtigen zich te laat wat daarvan de consequenties zijn.

De belastingambtenaren geven aan dat wat er in de IFB moet worden opgenomen er wel in staat – zoals de jaren en belastingmiddelen waarop de IFB betrekking heeft, de vragen

¹⁶⁷ Zie in dit verband de preadviezen van W.H. van Boom e.a., Klare Taal, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

die niet (volledig) zijn beantwoord of op welke grond niet aan de administratieplicht is voldaan – maar dat de vormgeving van de IFB per belastingkantoor kan verschillen.¹⁶⁸ Er is niet een bepaalde standaardtekst. De belastingambtenaren menen dat een vast format – los van een wettelijke vastlegging daarvan – in een interne procedure kan worden opgenomen. Eén van de belastingambtenaren merkt op: “Zorg ervoor dat het gewoon duidelijk tussen de oren zit bij belastingplichtigen wat het voor consequenties heeft. Met een aangepast tekstblok of wat dan ook. Of nog een keer een belletje: snapt u wat ik bedoel?”. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs staat de informatie er wel uitgebreid op, dat moet de Belastingdienst worden nagegeven, zeggen ze, maar er is niet één herkenbaar format, zoals bij een belastingaanslag. En ook dat er een rechtsmiddel kan worden ingesteld kan veel duidelijker. Het zijn volgens de fiscaal advocaten en adviseurs nu een paar zinnnetjes aan het einde van de brief met ‘u kunt binnen zes weken in bezwaar’. Als we echt om rechtsbescherming geven valt er volgens de fiscaal advocaten en adviseurs qua communicatie vanuit de Belastingdienst nog wel wat te verbeteren.¹⁶⁹ Volgens de leden van de rechterlijke macht is het format van een belastingaanslag helder: de informatie staat er allemaal in en er is over het format nagedacht. Dat mist bij de IFB. Daar ‘kom je veel variëteit tegen’ zegt één van de rechters; de ene inspecteur biedt meer uitleg dan de ander. Dit is niet alleen lastig voor belastingplichtigen en hun adviseurs, maar het verbaast soms ook dat het gemis aan format ertoe leidt dat zelfs inspecteurs ‘miskleunen’; de ene inspecteur is formeel beter en handiger met de IFB dan de ander. En soms staat het er allemaal wel in, maar dan lezen de betrokkenen niet goed en dan kun je zeggen: ‘eigen schuld’, maar dat is niet de bedoeling geweest van de IFB.

Belastingambtenaren streven naar het stellen van zuivere vragen, waarbij inlichtingenverzoeken worden onderscheiden van het geven van een mening. De ambtenaren vertellen dat vooral gewone belastingplichtigen, zonder gemachtigde, soms geen idee hebben wat er van ze verlangd wordt. Het staat er volgens de belastingambtenaren allemaal in, maar niet altijd in een ‘lekkere leesbare taal’. Bij langdurige procedures is de inspecteur soms ook het overzicht kwijt en worden bijvoorbeeld nieuwe vragen vermengd met oude niet-beantwoorde vragen. Dan is het tijd om een collega, die meer afstand heeft tot de zaak, naar het dossier te laten kijken. De fiscaal advocaten en adviseurs vinden dat de vragen allemaal dwars door elkaar heen staan. Het begint met het één, zeggen ze, en dan terloops komt de vraag: ‘wie heeft de vereiste aangifte ingediend en heeft u toen nog overleg gevoerd met iemand?’. Er worden soms geen echte concrete art. 47-vragen gesteld, maar dan wordt een kwalificatie gegeven en gevraagd wat de belastingplichtige ervan vindt. Er worden soms ook zakelijke vragen die bedoeld zijn voor een vennootschap naar de aandeelhouder

168 Zie Belastingdienst (2020), *Handreiking Informatiebeschikking & Kostenvergoedingsbeschikking*, <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-fb00c70f-4c0e-4e0c-9cb5-30deb044c5fe/pdf>, par. 3.4. Zie ook bijlage 3 van de handreiking voor een voorbeeld van een informatiebeschikking. De inhoud van de handreiking is veeleer gericht op de inrichting van interne procedures bij de Belastingdienst, dan dat er sprake is van rechtsregels die hebben te gelden in het verkeer tussen burgers en bestuursorganen, zodat niet kan worden gesproken van beleid waaraan de Belastingdienst op grond van het vertrouwensbeginsel door informatieplichtigen kan worden gehouden (art. 4:81 Awb).

169 Vgl. *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14, p. 10-11.

gestuurd en vice versa. Of er worden aan een Nederlandse dochter vragen gesteld over een buitenlandse moeder, zonder dat duidelijk is wat het belang is voor de Nederlandse heffing. Fiscaal advocaten en adviseurs vinden dat eerst het heffingsbelang behandeld moet worden en dat daarna vragen moeten worden gesteld. En ook als er boetevragen gesteld worden, moeten inspecteurs er volgens de advocaten en adviseurs niet vanuit gaan dat belastingplichtigen een ‘bezinningsmoment’ hebben, want dat hebben ze niet, want ze begrijpen het niet.¹⁷⁰ De Belastingdienst moet volgens de advocaten en adviseurs gewoon in Jip-en-Janneke-taal uitleggen: ‘we gaan u vragen stellen, u heeft op grond van de wet een verplichting om te antwoorden en wij hebben deze vragen nodig om uw belastingheffing te bepalen’. Zoals één van de respondenten aangeeft: “*Je moet die vragen heel goed vormgeven. Per middel, per jaar, per vraag*”. Soms vragen de leden van de rechterlijke macht zich bij het lezen van een IFB af over welke belasting het eigenlijk gaat en over welk jaar. ‘Is het eigenlijk wel een goede IFB?’ De vragen moeten hout snijden en duidelijk zijn; daar is volgens de leden van de rechterlijke macht nog veel te verbeteren.

4.8 Recapitulatie

In dit hoofdstuk zijn de inzichten uit de interviews met fiscaal deskundigen die ervaring hebben met de werking van de IFB-procedure in kaart gebracht. De interviews geven inzicht in de ervaringen, meningen en belevingen van belastingambtenaren, fiscaal advocaten en adviseurs alsmede leden van de rechterlijke macht met de IFB-procedure in het algemeen, de in 2016 geconstateerde knelpunten in het bijzonder, enkele neveneffecten van de IFB-procedure en geven antwoord op de vraag of er nieuwe knelpunten zijn ontstaan.

Gelet op de algemene ervaringen werd er vóór de invoering van de Wet Dezentjé door tenminste een deel van de respondenten een gemis aan rechtsbescherming ervaren, omdat een informatieplichtige voorafgaand aan de procedure tegen de belastingaanslag – met uitzondering van de situatie waarin een administratie volledig ontbrak of onherstelbare gebreken vertoonde – niet wist of er voor een omkering en verzwaring van de bewijslast gevreesd moest worden (par. 4.1.1). Afschaffing van de bewijssanctie zou de rechtsbescherming tegen de dreiging ermee overbodig maken, maar in de gevallen waarin de inspecteur tevergeefs om informatie vraagt, heeft de omkering en verzwaring van de bewijslast nog steeds een functie te vervullen (par. 4.1.2). Het lijkt erop dat inspecteurs ten opzichte van de beginperiode minder IFB’s afgeven (par. 4.1.3), minder gauw voor de IFB-procedure kiezen (par. 4.1.5) en vaker voor de route van de niet vereiste aangifte gaan (par. 4.1.4). De aankondiging van een IFB blijkt in de praktijk vaak aanleiding om met elkaar in gesprek te gaan, maar een compromis in de procedure tegen de belastingaanslag lijkt sinds de invoering van de IFB niet meer haalbaar, want waarom zou een inspecteur – na een onherroepelijk

¹⁷⁰ Waar de civiele dwangsomprocedure wordt aangemerkt als een dwangmaatregel (HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, BNB 2014/1010 m.nt. J.A.R. van Eijnsden) en de verkregen informatie niet mag worden gebruikt voor bestraffingsdoeleinden, geldt dat niet voor informatie die is verkregen in het kader van de IFB. Zie M.H. de Borst en F. Paans, ‘Kroniek Boeterecht 2022’, *TFB* 2022/35 o.v.n. Rb. Zeeland-West-Brabant 2 maart 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:1069.

geworden IFB – nog in beweging komen? (par. 4.1.6). Hoewel er na de nodige uitspraken van de Hoge Raad een duidelijk juridisch kader is ontstaan voor de beantwoording van vragen die in een IFB-procedure spelen, lijkt die duidelijkheid de doorlooptijden van de IFB-procedure niet te bespoedigen (par. 4.1.7), maar moet aan volledige afschaffing van de wet door de meeste respondenten ook niet worden gedacht (par. 4.1.8). De informatieplichtigen willen afhankelijk van de omstandigheden en in overeenstemming met het oorspronkelijke wetsvoorstel kunnen bewerkstelligen dat hetzij een IFB wordt afgegeven of een belastingaanslag wordt opgelegd, omdat in het ene geval hun rechtsbescherming beter gediend is met een IFB en in het andere geval met een belastingaanslag.

Van alle gedachten die zijn aangedragen ter versnelling of verbetering van de IFB-procedure, bestaat er onder de respondenten ruime consensus over het inrichten van een (landelijke) gespecialiseerde IFB-kamer (par. 4.2.11) en zou voor het overslaan van de rechtbankfase – als er al een rechterlijke instantie overgeslagen zou moeten worden – aansluiting gevonden kunnen worden bij de procedure voor de sectorindeling (par. 4.2.10). Initiatieven om de procedures in elkaar te schuiven (par. 4.2.1), de bezwaarfase over te slaan (par. 4.2.2), een voorlopige voorziening in te voeren (par. 4.2.3), een rechter-commissaris in een regiezingting te laten beslissen (par. 4.2.4), te schiften tussen enkelvoudige en meervoudige afdoening (par. 4.2.5), de omvang van de rechtsstrijd te beperken (par. 4.2.6), de versnelde behandeling van art. 8:52 Awb toe te passen (par. 4.2.7), door de IFB 'heen te gaan' (par. 4.2.8) of de IFB-procedure met voorrang te laten behandelen (par. 4.2.9) ondervinden meer weerstand, die veelal is terug te voeren tot praktische bezwaren in de uitvoering, de afwezigheid van vereiste spoed en de (relatief) beperkte tijdwinst die met het initiatief zou kunnen worden behaald. Het niet-functioneren van de hersteltermijn van art. 27e, lid 2 AWR wordt door de respondenten breed gedragen; na een lange IFB-procedure hebben de informatieplichtige en de inspecteur nog steeds geen zekerheid en bestaat nog steeds discussie of aan de informatieplicht is voldaan (par. 4.2.12). De betrokkenen ervaren het niet-functioneren van de hersteltermijn als een nieuw knelpunt, maar in wezen vormt het een uitbreiding van het knelpunt van de lange doorlooptijd. Tabel 4 op p. 78 laat een overzicht zien van de in 2016 geconstateerde knelpunten en de onderdelen waarop ze naar de ervaring van de respondenten in 2023 meer zijn gaan knellen of nieuw zijn ontstaan.

Tabel 4: Recapitulatie van eerder geconstateerde en nieuwe knelpunten

Knelpunten 2016	Nieuwe knelpunten	Knelpunten 2023
1. De lange doorlooptijd van de IFB-procedure	<ul style="list-style-type: none"> De doorlooptijd is langer geworden De hersteltermijn van art. 27e, lid 2 AWR functioneert niet 	1. Een nog langere doorlooptijd van de IFB-procedure en het niet-functioneren van de hersteltermijn van art. 27e, lid 2 AWR
2. Het niet-functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB	<ul style="list-style-type: none"> De beoordeling van het belang van gebreken zonder afgeronde controle of belastingaanslag wordt als lastig ervaren De IFB-procedure blijft van belang voor de beoordeling van wat tot de administratie behoort 	2. Het niet-functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB voor zover de administratie volledig ontbreekt of onherstelbare gebreken vertoont en de lastige beoordeling van het belang van gebreken in de administratie
3. De ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking	<ul style="list-style-type: none"> Het rechtsbeschermende doel van de KVB wordt niet gerealiseerd Een rechtsmiddel voor een rechtmatigheidstoetsing van informatieverzoeken door derden ontbreekt 	3. Het ontbreken van een rechtsmiddel voor een rechtmatigheidstoetsing van informatieverzoeken door derden
4. De samenloop van de IFB-procedure met civiele dwangsomprocedure	<ul style="list-style-type: none"> De samenloop van de IFB-procedure met de strafprocedure 	4. De samenloop van de IFB-procedure met de civiele dwangsomprocedure en/of de strafprocedure
	<ul style="list-style-type: none"> Rechtzoekenden overzien het belang van de IFB niet 	5. Rechtzoekenden overzien het belang van de IFB niet

Gelet op de ervaringen van de fiscaal deskundigen in het huidige onderzoek bestaan de in 2016 geconstateerde knelpunten nog steeds, maar zijn ze op de volgende onderdelen meer gaan knellen:

1. Het knelpunt van de lange doorlooptijd is meer gaan knellen omdat de doorlooptijden zijn opgelopen en de hersteltermijn van art. 27e, lid 2 AWR in de rechtspraktijk niet functioneert wegens onduidelijkheid over wie na een IFB-procedure wanneer moet beoordelen of alsnog aan de informatieplicht is voldaan (par. 4.2);
2. Het knelpunt van de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB is meer gaan knellen omdat de beoordeling van het belang van gebreken in de administratie zonder een afgeronde controle of een belastingaanslag in de rechtspraktijk lastig is, maar de IFB-procedure blijft van belang voor de beoordeling van wat er tot de administratie behoort (par. 4.3);
3. Het knelpunt van de kostenvergoedingsbeschikking is meer gaan knellen omdat wegens het uitblijven ervan het rechtsbeschermende doel niet wordt gerealiseerd en de rechtspraktijk veeleer behoefte aan een rechtmatigheidstoetsing van het derdenverzoek zelf laat zien (par. 4.4);
4. Het knelpunt van de samenloop met de civiele dwangsomprocedure is meer gaan knellen omdat in de rechtspraktijk niet alleen een ongewenste samenloop met het civiele recht wordt ervaren, maar in uitzonderlijke gevallen ook met het strafrecht (par. 4.5).

De ontstane knelpunten kunnen als volgt worden toegelicht:

Ad. 1

De indruk bestaat dat de wetgever over het hoofd heeft gezien dat na afloop van de IFB-procedure op grond van art. 27e, lid 2 AWR aan informatieplichtigen nog een termijn moet worden gegeven om aan de informatie- of administratieplicht te voldoen. Na een lange IFB-procedure is het voor de inspecteur niet duidelijk of de gevraagde informatie nog gaat komen en voor de belastingplichtige niet of met het verstrekken van de informatie alsnog aan de plicht is voldaan, waardoor het geschil over de informatieplicht nog steeds niet tot beslechting is gekomen.¹⁷¹ De door de staatssecretaris voorgestelde oplossingsrichting om de doorlooptijd van de IFB-procedure te verkorten door de omvang van de rechtsstrijd te beperken, wordt gelet op de geringe tijdwinst die daarvan te verwachten is niet breed gedragen (par. 4.2.6). Over de oplossingsrichting om een rechterlijke instantie over te slaan, en zo ja, welke, zijn de meningen verdeeld; er is een spanningsveld tussen de beoogde rechtsbescherming en de vermeende tijdwinst (par. 4.2.10).

Ad. 2

Zowel de belastingambtenaren in de bezwaarfase als enkele leden van de rechterlijke macht in de beroepsfase ervaren de beoordeling van het belang van gebreken in de administratie als lastig, in de gevallen waarin een afgerond controleonderzoek en/of een belastingaanslag ontbreekt. De fiscaal deskundigen zijn het erover eens dat wanneer een administratie volledig ontbreekt of gebleken gebreken onherstelbaar zijn, de IFB-procedure niets heeft toe te voegen en de mogelijkheid tot herstel van de administratie een ontvankelijkheidstoets voor de IFB-procedure zou moeten zijn; is herstel van een administratie niet mogelijk dan volgt niet-ontvankelijkverklaring van het beroep (par. 4.3.1). Voor de vraag of bepaalde informatie tot de administratie behoort heeft de IFB-procedure volgens de fiscaal advocaten en adviseurs wel een rol te vervullen, zeker in het licht van de toenemende digitalisering van fiscale gegevens. Het niet zorgvuldig kunnen duiden van de gebreken in de administratie zonder controle of aanslag wordt door de belastingambtenaren en de leden van de rechterlijke macht als een nieuw knelpunt ervaren, maar hangt in wezen samen met het knelpunt van het niet-functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB-procedure (par. 4.3.3). De oplossingsrichting om de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB vandaan te halen, wordt door de respondenten alleen breed gedragen in de gevallen waarin de administratie volledig ontbreekt of gebreken niet meer te herstellen zijn.

Ad. 3

Gelet op de praktijkervaringen lijkt er bij administratieplichtige derden niet zozeer behoefte aan een vergoeding van kosten die gemaakt zijn ter voldoening aan een onrechtmatig informatieverzoek door de inspecteur, maar wordt door derden

¹⁷¹ Een proces-verbaal van een mondelinge tussenuitspraak door de IFB-rechter, waarin een termijn is opgenomen om de informatie alsnog te verstrekken, waarna deze rechter toetst of alsnog aan de informatieplicht is voldaan, lijkt hiervoor de meest aangewezen route.

veeleer de mogelijkheid tot een inhoudelijke discussie over de rechtmatigheid van het derdenverzoek gemist. De derde kan niet veel meer dan gehoorzamen aan een vermeend onrechtmatig informatieverzoek door de inspecteur, terwijl er situaties denkbaar zijn waarin die derde er belang bij heeft om de rechtmatigheid van het informatieverzoek door een rechter te laten toetsen. Derden zouden een zelfstandig rechtsmiddel moeten hebben. Het ontbreken van een rechtsmiddel voor derden om de rechtmatigheid van een informatieverzoek door een rechter te laten toetsen wordt met name door de fiscaal advocaten en adviseurs als een nieuw knelpunt ervaren. Omdat de kostenvergoedingsbeschikking invulling had moeten geven aan de beoogde rechtsbescherming voor derden, hangt het nieuw gesignaleerde knelpunt in wezen samen met het knelpunt van het niet-functioneren van de kostenvergoedingsbeschikking (par. 4.4.2).

Ad. 4

Door fiscaal advocaten en adviseurs wordt een samenloop van de fiscale informatieplicht met een strafrechtelijke vervolging als problematisch ervaren, omdat het aan de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur is om al dan niet een IFB vast te stellen. Zolang er een IFB-procedure loopt zal het OM niet-ontvankelijk worden verklaard in de strafvervolging. Maar bij het ontbreken van een IFB zal de strafrechtelijke vervolging wel aanvangen en mist de rechtzoekende de beoogde rechtsbescherming om de fiscale informatieplicht (eerst) in een IFB-procedure aan de orde te stellen. De samenloop met de strafrechtelijke vervolging wordt door de fiscaal advocaten en adviseurs als een nieuw knelpunt ervaren en vertoont gelijkenissen met het eerder geconstateerde knelpunt van de samenloop met de civiele dwangsomprocedure (par. 4.5.5).

Als respondenten gevraagd wordt naar de neveneffecten van de IFB-procedure, verwijten de belastingambtenaren en de fiscaal advocaten en adviseurs elkaar over en weer de IFB soms te gebruiken om het aanslag- en invorderingsproces te traineren (par. 4.6.1). In hoeverre dit daadwerkelijk het geval is, kan op basis van de interviews niet worden vastgesteld. Hoewel het effect van de doorlopende belastingrente niet direct samenhangt met de werking van de IFB-procedure, zien alle respondenten het belang in om informatieplichtigen in het licht van de lange doorlooptijd en de actuele rentepercentages hierover goed te informeren (par. 4.6.2). Sommige belastingambtenaren ervaren de negatieve maatschappelijke aandacht voor de Belastingdienst als een belemmering voor hun uitvoeringstaak, terwijl fiscaal advocaten en adviseurs wijzen op een verharding van het gesprek met de Belastingdienst (par. 4.6.3). Een herstel van het vertrouwen zal het gezamenlijke belang van een uitvoerbare wetgeving ten goede komen. De zware bewijssanctie als reactie op een onherroepelijk geworden IFB benadrukt het belang dat informatieplichtigen ook in staat moeten worden geacht om de beoogde rechtsbescherming in te roepen (par. 4.6.4). Een meer algemeen gebrek aan toegankelijke en betaalbare fiscale rechtshulp wordt door de betrokkenen ook bij de IFB-procedure gevoeld, zodanig zelfs dat aan de zelfredzaamheid van informatieplichtigen om zich te beschermen tegen de consequenties van een onherroepelijke IFB kan worden getwijfeld. Dit komt mede tot uitdrukking in een nieuw ontstaan knelpunt (zie 5 hieronder).

Ad. 5

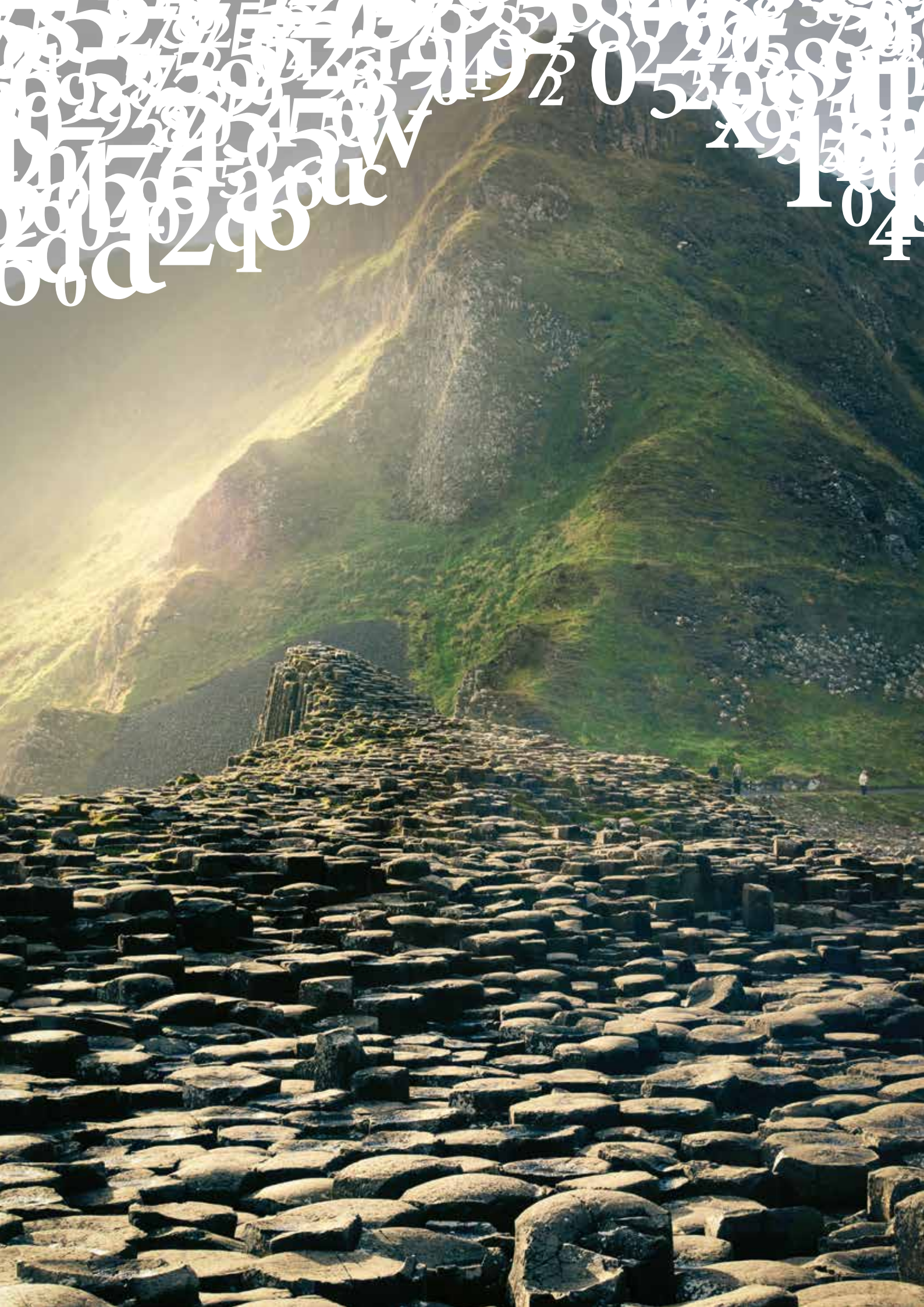
Het ontbreken van een duidelijk format voor de IFB draagt volgens de fiscaal deskundigen niet bij aan het besef van informatieplichtigen wat de bewijsrechtelijke gevolgen zijn van het onbenut laten van een rechtsmiddel tegen de IFB (par. 4.7.1). De rechtspraktijk laat zien dat zelfs fiscaal adviseurs het belang niet altijd overzien en weliswaar tegen de belastingaanslag in bezwaar komen, maar de daaraan voorafgegangene IFB staat dan al onherroepelijk vast. Niet alleen het gebrek aan herkenbaarheid van de IFB, maar ook het ontbreken van duidelijke taal helpt rechtzoekenden volgens de fiscaal deskundigen niet om de voor hen bedoelde rechtsbescherming tijdig in te roepen. Door de gebreken in de vormgeving van de IFB lopen informatieplichtigen de voor hen bedoelde rechtsbescherming ongewenst mis. Zowel de belastingambtenaren, de fiscaal advocaten en adviseurs alsmede de leden van de rechterlijke macht ervaren het niet overzien van het belang van de IFB door informatieplichtigen als een nieuw knelpunt.

Als de knelpunten worden geplaatst in de fiscaal-juridische context van de Wet Dezentjé, dan kunnen niet alleen de eerder geconstateerde knelpunten maar ook de uitbreidingen daarop in verband worden gebracht met het herziene voorstel in de tweede nota van wijziging bij het oorspronkelijke wetsvoorstel.¹⁷² Zoals één van de respondenten zegt: *“Het lijkt alsof ze opeens in de parlementaire geschiedenis een andere weg in zijn geslagen”*. Bij deze wijziging is allereerst de hersteltermijn van art. 27e, lid 2 AWR geïntroduceerd. Bij de wijziging is ook bewerkstelligd dat het aan de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur is om een IFB vast te stellen, waardoor de informatieplichtige de beschikking niet meer kan afdwingen. De in het oorspronkelijke wetsvoorstel voorziene mogelijkheid voor administratieplichtigen om vooraf zekerheid te krijgen over de reikwijdte van de administratieplicht is komen te vervallen. Het oorspronkelijke wetsvoorstel voorzag er tevens in dat de inspecteur een derde bij voor bezwaar vatbare beschikking om informatie zou vragen, maar na de tweede wijziging is het voor de derde slechts nog mogelijk om na het verstrekken van onrechtmatig verzochte informatie om een kostenvergoeding te vragen. Ook een zelfstandig rechtsmiddel om de rechtmatigheid van het informatieverzoek te laten toetsen ontvalt de derde bij deze wijziging. Tot slot is door de introductie van art. 52a, lid 4 AWR de discussie of met het aanspannen van een civiele dwangsomprocedure de bestuursrechtelijke IFB-procedure op onaanvaardbare wijze wordt doorkruist beslecht. De wijzigingen zijn omwille van de uitvoerbaarheid van de regeling doorgevoerd¹⁷³, maar het ontbreken van een duidelijke parlementaire geschiedenis heeft niet alleen gezorgd voor de nodige jurisprudentie om een kader te schetsen voor de beantwoording van de vragen die spelen bij de IFB-procedure, het lijkt er gelet op de ervaringen van de respondenten ook op dat deze herziening de bron is geweest van de later ontstane knelpunten.¹⁷⁴ Dat rechtzoekenden daarnaast het belang van de IFB niet overzien, wordt door de fiscaal deskundigen als een nieuw knelpunt ervaren.

¹⁷² *Kamerstukken II* 2008/09, 30 645, nr. 14. Zie tevens F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, ‘Hoe staat het met de informatiebeschikking?’, *TFB* 2016/8.

¹⁷³ Zie *Kamerstukken II* 2007/08, 30 645, nr. 11, p. 2.

¹⁷⁴ Zie tevens de adviezen van de Raad van State in *Kamerstukken II* 2009/10, 30 645, nr. 15.



0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99

5

Samenvatting en conclusie

Op 1 juli 2011 is de Wet Dezentjé in werking getreden. Met de inwerkingtreding is niet alleen de mogelijkheid gecreëerd voor de inspecteur om een IFB vast te stellen bij het niet-voldoen aan een informatieverzoek door belasting- en administratieplichtigen, maar is tevens de mogelijkheid gecreëerd voor administratieplichtigen om een kostenvergoedingsbeschikking te verzoeken bij het voldoen aan een onrechtmatig opgelegde administratieve verplichting. De bedoeling van de wet is om informatieplichtigen rechtsbescherming te bieden tegen de uitoefening van controlebevoegdheden door de inspecteur in het algemeen en tegen onrechtmatige informatieverzoeken in het bijzonder.

Als een informatieplichtige niet kan of wil voldoen aan een informatieverzoek, kan de inspecteur de weigering in een voor bezwaar en beroep vatbare IFB vaststellen. De inspecteur moet een informatieplichtige in de IFB laten weten welke informatie moet worden verstrekt en wat de gevolgen zijn bij het uitblijven daarvan. Het ten onrechte niet voldoen aan de informatie- en administratieplicht resulteert in de regel in een omkering en verzwaring van de bewijslast voor de informatieplichtige in de procedure tegen de belastingaanslag. Deze omkering en verzwaring van de bewijslast wordt ook wel de bewijssanctie genoemd. De Wet Dezentjé moet ervoor zorgen dat de inspecteur zorgvuldiger dan voorheen omgaat met het opvragen van informatie bij informatieplichtigen (ook wel het zelfreïnigend effect genoemd) en pas na een grondige bezinning met een (uitgebreid) informatieverzoek komt (hoofdstuk 1).

Een eerste beperkte evaluatie van de werking van de wet in 2013 laat een reële aanvulling op de rechtsbescherming van informatieplichtigen zien, terwijl de inspecteur niet aan 'slagvaardigheid heeft ingeboet' en er evenmin noemenswaardige problemen in de uitvoering zijn ontstaan (par. 2.1). In 2016 is de wet uitgebreid geëvalueerd. Hoewel de rechtsbescherming lijkt te zijn verbeterd, worden vier knelpunten in de werking van de wet geconstateerd (par. 2.2):

1. De lange doorlooptijd van IFB-procedures;
2. Het niet-functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB;
3. De ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking; en
4. De samenloop van de IFB-procedure met de civiele dwangsomprocedure.

Deze knelpunten kunnen als volgt worden toegelicht:

Ad. 1

De respondenten van het onderzoek in 2016 vinden dat de IFB-procedure het proces te veel vertraagt. Dit hangt volgens hen samen met het systeem waarin twee opeenvolgende procedures tot en met de Hoge Raad kunnen worden gevoerd; eerst tegen de IFB en daarna tegen de belastingaanslag. Belastingplichtigen verkeren hierdoor lange tijd in onzekerheid. Doordat een onherroepelijke IFB vrijwel altijd een omkering en verzwaring van de bewijslast in de procedure tegen de belastingaanslag

tot gevolg heeft, zijn de procedures nauw met elkaar verbonden. In de periode tussen 2011 en 2016 werd ongeveer de helft van de IFB-procedures die tot en met de Hoge Raad zijn gevoerd binnen drie jaar afgedaan, maar er waren ook procedures die langer duurden.

Ad. 2

Gelet op de ervaringen van de betrokkenen in het onderzoek van 2016 functioneert de administratieplicht niet goed onder de reikwijdte van de IFB. De IFB-procedure werkt 'sterk vertragend en verstrend' en een ondeugdelijk bevonden administratie kan volgens hen in nagenoeg alle gevallen niet meer worden hersteld. Toch tekenen belasting- en administratieplichtigen in veel gevallen bezwaar aan tegen de IFB, omdat als er geen verweer wordt gevoerd de omkering en verzwaring van de bewijslast zeker zal intreden.

Ad. 3

In de onderzochte periode zijn – voor zover de onderzoekers van de evaluatie in 2016 hebben kunnen nagaan – geen kostenvergoedingsbeschikkingen afgegeven. Betrokkenen geven aan 'nog nooit een verzoek om een kostenvergoeding te hebben overwogen'. Omdat er niet of nauwelijks gebruik gemaakt wordt van de kostenvergoedingsbeschikking, worden vraagtekens gezet bij de effectiviteit ervan.

Ad. 4

Hoewel een civiele dwangsomprocedure is gebaseerd op het civiele recht, wordt het inzetten van dit middel door de inspecteur op grond van art. 52a, lid 4 AWR expliciet mogelijk gemaakt. Betrokkenen bij het onderzoek menen dat de inspecteur te vaak naar dit middel grijpt om de IFB-procedure te omzeilen. Fiscaal advocaten en adviseurs vinden de samenloop tussen de IFB-procedure en de civiele dwangsomprocedure bezwaarlijk. Uit de evaluatie volgt echter dat het aantal gelijktijdig met de IFB-procedure gevoerde civiele dwangsomprocedures zeer beperkt is.

Om invulling te geven aan deze knelpunten heeft de staatssecretaris van Financiën in 2018 drie oplossingsrichtingen voorgesteld (par. 2.3):

1. Het schrappen van één feitelijke beroepsinstantie;
2. Een beperking van de omvang van de rechtsstrijd;
3. Het niet langer onder de IFB laten vallen van de administratieplicht.

Deze oplossingsrichtingen kunnen als volgt worden toegelicht:

Ad. 1

De staatssecretaris overweegt een verkorte rechtsgang tegen de IFB, die zou moeten bestaan uit één fiscale feitenrechter en vervolgens de Hoge Raad. Het voorstel is om de rechtbankprocedure over te slaan. Een verkorte procedure zou eerder duidelijkheid en sneller rechtszekerheid bieden, terwijl de rechtsbescherming voldoende gewaarborgd zou blijven omdat de mogelijkheid van bezwaar en beroep blijft bestaan. Door tevens cassatie bij de Hoge Raad in te kunnen stellen, blijft volgens de staatssecretaris de rechtseenheid gegarandeerd.

Ad. 2

Daarnaast overweegt de staatssecretaris om de beoordeling van het aantal rechtsvragen in de IFB-procedure te beperken. De rechter zou in de IFB-procedure alleen nog moeten oordelen over (i) de rechtmatigheid van de vragen van de inspecteur, (ii) de informatieplicht van de belastingplichtige en (iii) of de belastingplichtige voldoende inspanningen heeft verricht om aan de informatieverplichting te voldoen. De vervolgvraag over de omkering en verzwaring van de bewijslast zou dan in de procedure tegen de belastingaanslag moeten worden behandeld.

Ad. 3

Als laatste oplossingsrichting overweegt de staatssecretaris om de administratieverplichting niet langer onder de IFB te laten vallen. Daarmee zullen discussies over de administratieplicht en de toepassing van de bewijssanctie deel gaan uitmaken van de procedure tegen de belastingaanslag. Loskoppeling van de administratieplicht zal naar verwachting tot minder gerechtelijke procedures leiden.

Hoewel de staatssecretaris in 2018 een wetswijziging heeft aangekondigd is het beoogde wetstraject wegens capaciteitsredenen en prioritering niet gehaald. Bovendien heeft de Raad voor de rechtspraak enkele kanttekeningen geplaatst bij de voorgestelde oplossingsrichtingen (par. 2.4). Uit een herbeoordeling van de oplossingsrichtingen in 2022 volgt dat de evaluatie uit 2016 onvoldoende basis biedt om de IFB-procedure alsnog te wijzigen en kondigt de staatssecretaris in de aanbiedingsbrief bij het pakket Belastingplan 2023 nieuw onderzoek aan, waarvan de onderzoeksvraag als volgt luidt:

“Bestaan de – in het in 2016 gepubliceerde evaluatierapport – geconstateerde knelpunten in de informatiebeschikkingsprocedure nog steeds en zijn er nieuwe knelpunten ontstaan?”

Met het Onderzoek informatiebeschikking 2023 zijn nieuwe inzichten verzameld over de werking van de IFB-procedure in het algemeen, de in 2016 geconstateerde knelpunten in het bijzonder en zijn ook nieuwe knelpunten in kaart gebracht. Het onderzoek beperkt zich in beginsel tot de fiscale informatieverplichtingen, zoals die voortvloeien uit de AWR. De informatieverplichtingen uit de IW 1990 worden op een enkele verwijzing na buiten beschouwing gelaten. Hoewel het onderzoek zich primair richt op de rijksbelastingen, kan een enkele opmerking over andere belastingen als de WOZ en Wfsv niet uitblijven. Net als bij de evaluatie in 2016 zijn interviews gehouden met fiscaal deskundigen die ervaring hebben met de werking van de IFB-procedure. Ten opzichte van de evaluatie in 2016 is de onderzoeksgroep in 2023 uitgebreid met leden van de rechterlijke macht, wat de doelgroep ‘fiscaal deskundigen met ervaring met de werking van de IFB-procedure’ beter reflecteert en bovendien nieuwe inzichten oplevert.

Gelet op de ervaringen van de fiscaal deskundigen bestaan de in 2016 geconstateerde knelpunten in 2023 nog steeds, maar zijn ze op onderdelen meer gaan knellen. De dynamiek van het onderzoek heeft er tevens voor gezorgd dat de respondenten enkele gedachten over versnelling en verbetering van de IFB-procedure hebben aangedragen.

Ook hebben de respondenten hun ervaringen gedeeld met enkele in 2016 gesignaleerde neveneffecten van de IFB-procedure.

De resultaten van het onderzoek kunnen als volgt worden samengevat:

5.1 Afname van het aantal IFB-procedures onder toename van de doorlooptijd

De resultaten van het onderzoek laten zien dat in lijn met de evaluatie in 2016 het aantal gelijktijdig met een IFB-procedure gevoerde civiele dwangsomprocedures onveranderd laag is gebleven (par. 3.1). Dit beeld lijkt te worden bevestigd door de ervaringen van de fiscaal advocaten en adviseurs, die aangeven dat civiele dwangsomprocedures in combinatie met de IFB nauwelijks voorkomen. Ook laat het onderzoek zien dat het aantal ingestelde bezwaarprocedures tegen IFB's in de periode van 2016 tot en met 2022 is afgenomen (par. 3.2). Dit kan een aanwijzing zijn dat er in de loop van de periode ook minder IFB's zijn afgegeven. Dit beeld lijkt te worden bevestigd door de ervaringen van de belastingambtenaren en de fiscaal advocaten en adviseurs die aangeven dat er minder IFB's worden afgegeven. In die zin lijkt de druk op de uitvoeringstaak van de Belastingdienst te zijn verminderd. Ook het aantal in de periode vanaf 2018 tot en met 2022 behandelde beroeps- en hoger beroepszaken laat een afname zien (par. 3.3). De doorlooptijden van IFB-procedures die tot en met de Hoge Raad zijn gevoerd, laten daarentegen in de periode van 1 februari 2016 tot 1 december 2023 een aanzienlijke toename zien (par. 3.4). Met enige terughoudendheid lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat het aantal IFB-procedures in de periode vanaf 2016 is afgenomen, terwijl de doorlooptijden aanzienlijk zijn toegenomen.

5.2 De in 2016 geconstateerde knelpunten zijn meer gaan knellen

Gelet op de algemene ervaringen (par. 4.1) werd er vóór de invoering van de Wet Dezentjé door ten minste een deel van de respondenten een gemis aan rechtsbescherming ervaren, omdat een informatieplichtige voorafgaand aan de procedure tegen de belastingaanslag – met uitzondering van de situatie waarin een administratie volledig ontbrak of onherstelbare gebreken vertoonde – niet wist of er voor een omkering en verzwaring van de bewijslast gevreesd moest worden. Afschaffing van deze bewijssanctie zou de rechtsbescherming tegen de dreiging ermee overbodig maken, maar in de gevallen waarin de inspecteur tevergeefs om informatie vraagt, heeft de omkering en verzwaring van de bewijslast nog steeds een functie te vervullen. Het lijkt erop dat inspecteurs ten opzichte van de beginperiode minder IFB's afgeven, minder gauw voor de IFB-procedure kiezen en vaker voor de route van de niet vereiste aangifte gaan. De aankondiging van een IFB blijkt naar de ervaringen van de fiscaal advocaten en adviseurs in de praktijk vaak aanleiding om met elkaar in gesprek te gaan, maar een compromis in de procedure tegen de belastingaanslag lijkt sinds de invoering van de IFB gelet op de ervaringen van enkele leden van de rechterlijke macht niet meer haalbaar, omdat een inspecteur – na een onherroepelijk geworden IFB – niet meer in beweging zou komen. Hoewel er na de nodige uitspraken van de Hoge Raad een duidelijk juridisch kader is ontstaan voor de beantwoording van vragen die in een

IFB-procedure spelen, lijkt die duidelijkheid de doorlooptijden van de IFB-procedure niet te bespoedigen, maar moet aan volledige afschaffing van de wet door de meeste respondenten ook niet worden gedacht. De informatieplichtigen willen afhankelijk van de omstandigheden en in overeenstemming met het oorspronkelijke wetsvoorstel kunnen bewerkstelligen dat hetzij een IFB wordt afgegeven of een belastingaanslag wordt opgelegd, omdat in het ene geval hun rechtsbescherming beter gediend is met een IFB en in het andere geval met een belastingaanslag.

Van alle gedachten die zijn aangedragen ter versnelling of verbetering van de IFB-procedure (par. 4.2), bestaat er onder de respondenten consensus over het inrichten van een (landelijke) gespecialiseerde IFB-kamer en zou voor het overslaan van de rechtbankfase – als er al een rechterlijke instantie overgeslagen zou moeten worden – aansluiting gevonden kunnen worden bij de procedure voor de sectorindeling (Wfsv). Initiatieven om de procedures in elkaar te schuiven, de bezwaarfase over te slaan, een voorlopige voorziening in te voeren, een rechter-commissaris in een regiezitting te laten beslissen, te schiften tussen enkelvoudige en meervoudige afdoening, de omvang van de rechtsstrijd te beperken, de versnelde behandeling van art. 8:52 Awb toe te passen, door de IFB 'heen te gaan' of de IFB-procedure met voorrang te laten behandelen, ondervinden meer weerstand, die veelal is terug te voeren tot praktische bezwaren in de uitvoering, de afwezigheid van vereiste spoed en de (relatief) beperkte tijdswinst die met het initiatief zou kunnen worden behaald. Dat de hersteltermijn van art. 27e, lid 2 AWR niet functioneert wordt door de respondenten breed gedragen; na een lange IFB-procedure hebben de informatieplichtige en de inspecteur nog steeds discussie of aan de informatieplicht is voldaan. De betrokkenen ervaren het niet-functioneren van de hersteltermijn als een nieuw knelpunt, maar in wezen vormt het een uitbreiding van het knelpunt van de lange doorlooptijd.

Gelet op de ervaringen van de fiscaal deskundigen zijn de in 2016 geconstateerde knelpunten in 2023 op onderdelen meer gaan knellen:

1. Het knelpunt van de lange doorlooptijd is meer gaan knellen omdat de doorlooptijden zijn opgelopen en de hersteltermijn van art. 27e, lid 2 AWR in de rechtspraak niet functioneert wegens onduidelijkheid over wie na een IFB-procedure wanneer moet beoordelen of alsnog aan de informatieplicht is voldaan;
2. Het knelpunt van de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB is meer gaan knellen omdat de beoordeling van het belang van gebreken in de administratie zonder een afgeronde controle of een belastingaanslag in de rechtspraak lastig is, maar de IFB-procedure blijft van belang voor de beoordeling van wat er tot de administratie behoort;
3. Het knelpunt van de kostenvergoedingsbeschikking is meer gaan knellen omdat wegens het uitblijven ervan het rechtsbeschermende doel niet wordt gerealiseerd en de rechtspraak veeleer behoefte aan een rechtmatigheidstoetsing van het derdenverzoek laat zien;
4. Het knelpunt van de samenloop met de civiele dwangsomprocedure is meer gaan knellen omdat in de rechtspraak niet alleen een ongewenste samenloop met het civiele recht wordt ervaren, maar in uitzonderlijke gevallen tevens met het strafrecht.

De ontstane knelpunten kunnen als volgt worden toegelicht:

Ad. 1

De indruk bestaat dat de wetgever over het hoofd heeft gezien dat na afloop van de IFB-procedure op grond van art. 27e, lid 2 AWR aan informatieplichtigen nog een termijn moet worden gegeven om aan de informatie- of administratieplicht te voldoen (par. 4.2). Na een lange IFB-procedure is het zowel voor de inspecteur niet duidelijk of de gevraagde informatie nog gaat komen, als voor de belastingplichtige of met het verstrekken van de informatie alsnog aan de plicht is voldaan, waardoor het geschil over de informatieplicht nog steeds niet tot beslechting is gekomen. De door de staatssecretaris voorgestelde oplossingsrichting om de doorlooptijd van de IFB-procedure te verkorten door de omvang van de rechtsstrijd te beperken, wordt gelet op de geringe tijdswinst die daarvan te verwachten is niet breed gedragen. Over de oplossingsrichting om een rechterlijke instantie over te slaan, en zo ja, welke, zijn de meningen van de respondenten verdeeld; er is een spanningsveld tussen de beoogde rechtsbescherming en de vermeende tijdswinst.

Ad. 2

Zowel de belastingambtenaren in de bezwaarfase als enkele leden van de rechterlijke macht in de beroepsfase ervaren de beoordeling van het belang van gebreken in de administratie als lastig, in de gevallen waarin een afgerond controleonderzoek en/of een belastingaanslag ontbreekt (par. 4.3). De fiscaal deskundigen zijn het erover eens dat wanneer een administratie volledig ontbreekt of gebleken gebreken onherstelbaar zijn, de IFB-procedure niets heeft toe te voegen. De mogelijkheid tot herstel van een administratie zou een ontvankelijkheidstoets voor de IFB-procedure moeten zijn; is herstel niet mogelijk dan volgt niet-ontvankelijkverklaring van het beroep. Voor de vraag of bepaalde informatie tot de administratie behoort heeft de IFB-procedure volgens de fiscaal advocaten en adviseurs wel een rol te vervullen, zeker in het licht van de toenemende automatisering. Het niet zorgvuldig kunnen duiden van de gebreken in de administratie zonder controle of aanslag wordt door de belastingambtenaren en de fiscaal advocaten en adviseurs als een nieuw knelpunt ervaren, maar hangt in wezen samen met het knelpunt van het niet-functioneren van de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB-procedure. De oplossingsrichting om de administratieplicht onder de reikwijdte van de IFB vandaan te halen, wordt slechts breed gedragen in de gevallen waarin de administratie volledig ontbreekt of gebreken niet meer te herstellen zijn.

Ad. 3

Gelet op de praktijkervaringen lijkt er bij administratieplichtige derden niet zozeer behoefte aan een vergoeding van kosten die gemaakt zijn ter voldoening aan een onrechtmatig informatieverzoek door de inspecteur, maar wordt door derden veeleer de mogelijkheid tot een inhoudelijke discussie over de rechtmatigheid van het derdenverzoek gemist (par. 4.4). De derde kan niet veel meer dan gehoorzamen aan een vermeend onrechtmatig informatieverzoek door de inspecteur, terwijl er situaties denkbaar zijn waarin die derde er belang bij heeft om de rechtmatigheid van het informatieverzoek door een rechter te laten toetsen. Derden zouden een

zelfstandig rechtsmiddel moeten hebben. Het ontbreken van een rechtsmiddel voor derden om de rechtmatigheid van een informatieverzoek door een rechter te laten toetsen wordt met name door de fiscaal advocaten en adviseurs als een nieuw knelpunt ervaren. Omdat de kostenvergoedingsbeschikking invulling had moeten geven aan de beoogde rechtsbescherming voor derden, hangt het nieuw gesignaleerde knelpunt in wezen samen met het knelpunt van het niet-functioneren van de kostenvergoedingsbeschikking.

Ad. 4

Door fiscaal advocaten en adviseurs wordt een samenloop van de fiscale informatieplicht met een strafrechtelijke vervolging als problematisch ervaren, omdat het aan de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur is om al dan niet een IFB vast te stellen (par. 4.5). Zolang er een IFB-procedure loopt zal het OM niet-ontvankelijk worden verklaard in de strafvervolging. Maar bij het ontbreken van een IFB zal de strafrechtelijke vervolging wel aanvangen en mist de rechtzoekende de beoogde rechtsbescherming om de fiscale informatieplicht (eerst) in een IFB-procedure aan de orde te stellen. De samenloop met de strafrechtelijke vervolging wordt door de fiscaal advocaten en adviseurs als een nieuw knelpunt ervaren en vertoont gelijkenissen met het eerder geconstateerde knelpunt van de samenloop met de civiele dwangsomprocedure.

Als respondenten gevraagd wordt naar de neveneffecten van de IFB-procedure, verwijten de belastingambtenaren en de fiscaal advocaten en adviseurs elkaar over en weer de IFB soms te gebruiken om het aanslag- en invorderingsproces te traineren (par. 4.6). In hoeverre dit daadwerkelijk het geval is, kan op basis van de interviews niet worden vastgesteld. Hoewel het effect van de doorlopende belastingrente niet direct samenhangt met de werking van de IFB-procedure, zien alle respondenten het belang in om informatieplichtigen in het licht van de lange doorlooptijd en de actuele rentepercentages hierover goed te informeren. Sommige belastingambtenaren ervaren de negatieve maatschappelijke aandacht voor de Belastingdienst als een belemmering voor hun uitvoeringstaak, terwijl fiscaal advocaten en adviseurs wijzen op een verharding van het gesprek met de Belastingdienst. Een herstel van het vertrouwen zal het gezamenlijke belang van een uitvoerbare wetgeving ten goede komen. De zware bewijssanctie als reactie op een onherroepelijk geworden IFB benadrukt het belang dat informatieplichtigen ook in staat moeten worden geacht om de beoogde rechtsbescherming in te roepen. Een meer algemeen gebrek aan toegankelijke en betaalbare fiscale rechtshulp wordt door de betrokkenen ook bij de IFB-procedure gevoeld, zodanig zelfs dat aan de zelfredzaamheid van informatieplichtigen om zich te beschermen tegen de consequenties van een onherroepelijke IFB kan worden getwijfeld. Dit komt mede tot uitdrukking in een nieuw ontstaan knelpunt (zie par. 5.3 hierna).

5.3 Nieuw knelpunt: rechtzoekenden overzien het belang van de IFB niet

Het ontbreken van een duidelijk format voor de IFB draagt volgens de fiscaal deskundigen niet bij aan het besef van informatieplichtigen wat de bewijsrechtelijke gevolgen zijn van het onbenut laten van een rechtsmiddel tegen de IFB (par. 4.7). De rechtspraktijk laat zien dat zelfs fiscaal adviseurs het belang niet altijd overzien en weliswaar tegen de belastingaanslag in bezwaar komen, maar de daaraan voorafgegane IFB staat dan al onherroepelijk vast. Niet alleen het gebrek aan herkenbaarheid van de IFB, maar ook het ontbreken van duidelijke taal helpt rechtzoekenden volgens de deskundigen niet om de voor hen bedoelde rechtsbescherming tijdig in te roepen. Door de gebreken in de vormgeving van de IFB lopen informatieplichtigen de voor hen bedoelde rechtsbescherming ongewenst mis. Zowel de belastingambtenaren, de fiscaal advocaten en adviseurs alsmede de leden van de rechterlijke macht ervaren het niet overzien van het belang van de IFB door informatieplichtigen als een nieuw knelpunt.

5.4 Conclusie

Na een uiteenzetting van de in 2016 geconstateerde knelpunten en de voorgestelde oplossingsrichtingen (hoofdstuk 2), gevolgd door een overzicht van kengetallen (hoofdstuk 3) en een bloemlezing van praktijkervaringen van fiscaal deskundigen met de werking van de IFB-procedure (hoofdstuk 4), kan de onderzoeksvraag als volgt worden beantwoord:

“De in 2016 geconstateerde knelpunten in de informatiebeschikkingsprocedure bestaan nog steeds en er is tevens een nieuw knelpunt ontstaan.”

Dit antwoord wordt als volgt toegelicht:

Uit het onderzoek volgt dat niet zozeer het bieden van rechtsbescherming aan informatieplichtigen tegen de uitoefening van controlebevoegdheden door de inspecteur de meningen van de fiscaal deskundigen verdeeld houdt, maar veeleer de wijze waarop de rechtsbescherming moet worden vormgegeven. Niet eens zozeer de omkering maar vooral de verzwarende van de bewijslast als gevolg van de weigering om door de inspecteur gevraagde informatie te verstrekken, wordt door nagenoeg alle betrokkenen ervaren als een zware bewijssanctie waaraan informatieplichtigen in de praktijk nauwelijks kunnen voldoen. Het intreden van deze bewijssanctie roept – nog steeds – de behoefte op om rechtzoekenden te beschermen tegen de uitoefening van controlebevoegdheden door de inspecteur in het algemeen en tegen onrechtmatige informatieverzoeken in het bijzonder.

Of de met de Wet Dezentjé beoogde rechtsbescherming in de praktijk ook zo wordt ervaren, is ten eerste de vraag. Fiscaal advocaten en adviseurs willen kunnen kiezen tussen ‘het oude of het nieuwe systeem’, omdat de rechtsbescherming de ene keer beter is gediend met een belastingaanslag en de andere keer met een IFB. Door de

discretionaire bevoegdheid van de inspecteur om een IFB vast te stellen kan de informatieplichtige de benodigde rechtsbescherming lang niet altijd inroepen. De inrichting van een (landelijke) gespecialiseerde IFB-kamer geniet onder de respondenten brede consensus, waarbij wel aangetekend moet worden dat de capaciteit van de rechterlijke macht op zichzelf genomen niet verandert zodat de relatie met de doorlooptijden lastig valt in te schatten. In de gevallen waarin een administratie volledig ontbreekt of niet meer kan worden hersteld, zijn de betrokkenen het erover eens dat de IFB-procedure niets heeft toe te voegen. De mogelijkheid tot herstel van een administratie zou een ontvankelijkheidstoets voor de IFB-procedure moeten zijn. In de gevallen waarin een rechtsvraag speelt of er discussie is over de vraag wat tot de administratie behoort, heeft de IFB-procedure volgens de fiscaal advocaten en adviseurs – mede gezien actuele vraagstukken in het kader van de digitalisering van informatie – een rol te vervullen en is een mogelijkheid tot het verkrijgen van vroegtijdige zekerheid wenselijk.

Door fiscaal advocaten en adviseurs wordt het ontbreken van heldere communicatie naar derden die met een informatieverzoek van de inspecteur worden geconfronteerd als problematisch ervaren. Derden kunnen veelal niet overzien wat het verstrekken van de gevraagde informatie voor gevolgen heeft voor hun eigen rechtspositie. De kostenvergoedingsbeschikking kan veelal slechts worden benut om in de bezwaarfase de stukken in te zien die de bevoegdheid van de inspecteur om de vragen te stellen kunnen onderbouwen. Derden zouden volgens de fiscaal advocaten en adviseurs net als in het oorspronkelijke wetsvoorstel over een zelfstandig rechtsmiddel moeten beschikken. Naast een samenloop met de civiele dwangsomprocedure wordt door hen ook een samenloop met een strafrechtelijke vervolging over de fiscale informatieplicht als problematisch ervaren, omdat het aan de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur is om al dan niet een IFB vast te stellen. Bij het ontbreken van een IFB zal de strafrechtelijke vervolging aanvangen en mist de rechtzoekende de beoogde rechtsbescherming om de fiscale informatieplicht (eerst) in een IFB-procedure aan de orde te stellen. Evenzeer worden vraagtekens gezet of niet alleen civiele maar ook strafrechters wel voldoende geëquipeerd zijn om de fiscale informatieplicht op zijn merites te beoordelen. Het niet overzien van het belang van de IFB door informatieplichtigen wordt zowel door de belastingambtenaren, de fiscaal advocaten en adviseurs alsmede leden van de rechterlijke macht als een nieuw knelpunt ervaren. Het ontbreken van een duidelijk format voor de IFB draagt volgens de fiscaal deskundigen niet bij aan het besef van informatieplichtigen wat de bewijsrechtelijke gevolgen zijn van het onbenut laten van een rechtsmiddel tegen de IFB. Niet alleen het gebrek aan herkenbaarheid van de IFB, maar ook het ontbreken van duidelijke taal helpt rechtzoekenden volgens de deskundigen niet om de voor hen bedoelde rechtsbescherming tijdig in te roepen.

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

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

De ervaringen, meningen en belevingen van de belastingambtenaren, fiscaal advocaten en adviseurs alsmede leden van de rechterlijke macht met de werking van de IFB-procedure laten zien dat een wettelijke regeling die oorspronkelijk is bedoeld om rechtsbescherming te bieden tegen vermeend onrechtmatige informatieverzoeken door de inspecteur, zich in de loop der jaren heeft ontwikkeld tot een belangrijk instrument in het arsenaal van de inspecteur om via de zware bewijssanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast de belastingheffing ten aanzien van belasting- en administratieplichtigen vast te stellen. De herziening in de tweede nota van wijziging legt pijnlijk bloot waar de bron van de in 2016 geconstateerde knelpunten zit en waarom deze knelpunten in 2023 nog meer zijn gaan knellen. Dat rechtzoekenden bovendien het belang van de IFB niet overzien, maakt de situatie nog pijnlijker. Zoals een van de respondenten zei: *“Er bestaan geen makkelijke oplossingen”*. De knelpunten in de werking van de IFB-procedure vragen moed om de systematiek van de procedure aan te passen en durf om de regeling met een blik op de toekomst in lijn te brengen van de oorspronkelijke doelstelling.

Als we om rechtsbescherming geven.





atwbov 5104

Relevante wetsartikelen

Onderstaande wetsartikelen betreffen de wetteksten zoals die luiden na de invoering van de Wet Dezentjé:

Artikel 52a AWR (informatiebeschikking)

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 (omkering en verzwaring in bezwaar)

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 AWR (omkering en verzwaring in beroep)

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 (kostenvergoedingsbeschikking administratieplichtige: eigen belastingheffing)

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 (kostenvergoedingsbeschikking administratieplichtige: belastingheffing derden)

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 30, lid 1, WOZ (IFB van overeenkomstige toepassing)

1. Met betrekking tot de waardebepaling en de waardevaststelling ingevolge de hoofdstukken III en IV zijn de artikelen 1, derde lid, 5, eerste lid, tweede volzin, 22j, 24a, eerste lid, 25 tot en met 30, 47, 49 tot en met 51, 52a, 53a, 54 en 56 tot en met 60 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing. Met betrekking tot natuurlijke personen die een bedrijf of zelfstandig een beroep uitoefenen, alsmede lichamen, is voorts artikel 52, vierde en vijfde lid, en – voor zoveel het betreft het bewaren van gegevensdragers – zesde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing.

Artikel 49 IW 1990 (bezwaar tegen aanslag na aansprakelijkstelling)

1. Aansprakelijkstelling geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking door de ontvanger en vindt niet plaats vóór het tijdstip waarop de belastingschuldige in gebreke is met de betaling van zijn belastingschuld. In afwijking van de eerste zin vindt aansprakelijkstelling van een bestuurder op de voet van artikel 36b niet plaats voor het tijdstip waarop het aansprakelijk gestelde lichaam in gebreke is met de betaling van zijn aansprakelijkheidsschuld. Voor zover de aansprakelijkstelling betrekking heeft op een bestuurlijke boete, geschiedt zij met overeenkomstige toepassing van hoofdstuk VIIIA, afdeling 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

2. Op de in het eerste lid bedoelde beschikking is afdeling 4.4.2 van de Algemene wet bestuursrecht niet van toepassing.
3. De ontvanger maakt de beschikking bekend door toezending als aangetekend stuk.
4. 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.
5. Met betrekking tot het vierde lid zijn de artikelen 25, derde lid, en 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet van toepassing indien het niet aan de aansprakelijk gestelde is te wijten dat:
 - a. de vereiste aangifte niet is gedaan; of
 - b. niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 41, 47, 47a, 49 en 52 van die wet, alsmede aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, van die wet voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen.
6. De ontvanger stelt de aansprakelijk gestelde desgevraagd op de hoogte van de gegevens met betrekking tot de belasting waarvoor hij aansprakelijk is gesteld voor zover deze gegevens voor het maken van bezwaar, het instellen van beroep of beroep in cassatie redelijkerwijs van belang kunnen worden geacht.
7. Het bezwaar kan geen betrekking hebben op feiten of omstandigheden die van belang zijn geweest bij de vaststelling van een belastingaanslag en ter zake waarvan een onherroepelijke rechterlijke uitspraak is gedaan.

Artikel 62a IW 1990 (onrechtmatig opgelegde verplichting)

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 95 Wfsv (sectorindeling)

1. Bij regeling van Onze Minister, na overleg met Onze Minister van Financiën en nadat hij het UWV in de gelegenheid heeft gesteld daarover advies uit te brengen, wordt het bedrijfs- en beroepsleven ingedeeld in sectoren, waarbij elke sector één of meer takken van bedrijf of beroep of gedeelten daarvan omvat en kan een sector worden onderverdeeld in sectoronderdelen, waarbij elk sectoronderdeel de bedrijfsactiviteiten van één of meer werkgevers omvat.
2. Indien een sector in sectoronderdelen is ingedeeld, stelt de inspecteur ten aanzien van elke bij de betrokken sector aangesloten werkgever bij voor bezwaar vatbare beschikking vast bij welk sectoronderdeel de werkgever behoort of bij welk sectoronderdeel de werkzaamheden die hij doet verrichten, behoren.

3. De inspecteur is bevoegd tot herziening van de beschikking, bedoeld in het tweede lid, indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat de indeling van een werkgever bij een sectoronderdeel onjuist is en deze tekortkoming een gevolg is van een feit dat aan de werkgever kan worden toegerekend of redelijkerwijs kenbaar had kunnen zijn, waardoor de werkgever is beoordeeld. De inspecteur stelt de herziening vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. De bevoegdheid tot herziening werkt uiterlijk terug tot en met 1 januari van enig jaar waarop de beschikking betrekking heeft en vervalt door verloop van 5 jaren na het einde van het kalenderjaar waarop de beschikking betrekking heeft.

Artikel 5 Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak (beroep bij een gerechtshof)

- Tegen een besluit, genomen op grond van een in dit artikel genoemd voorschrift of anderszins in dit artikel omschreven, kan beroep worden ingesteld bij een gerechtshof.
- Wet financiering sociale verzekeringen: een uitspraak op bezwaar als bedoeld in de artikelen 95 en 97.

De doorlooptijden tot en met de Hoge Raad

Tabel 5 op p. 100 geeft een overzicht van de doorlooptijden in maanden vanaf de afgifte van de IFB tot en met de uitspraak van de rechtbank, het hof en de Hoge Raad in de periode vanaf februari 2016 tot 1 december 2023. De doorlooptijd is berekend op basis van op rechtspraak.nl gepubliceerde jurisprudentie. De volgende onderzoeksmethode is gebruikt:

- Ga naar rechtspraak.nl
- Kies uitgebreid zoeken
- Zoeken in uitspraken: 52a AWR (informatiebeschikking)
- Zoeken in alle velden
- Zoeken binnen gepubliceerde uitspraken
- Instantie: Hoge Raad
- Uitspraak/conclusie: uitspraak
- Rechtsgebied: bestuursrecht/belastingrecht
- Datum: tussen 1 februari 2016 tot 1 december 2023
- Sortering: relevantie

Het aantal relevante arresten is beperkter dan dat via de zoekmethode naar voren komt. Er komen arresten naar voren die gaan over de informatieplicht (art. 47 AWR), de administratieplicht (art. 52 AWR) en de kostenvergoedingsbeschikking (art. 52, lid 7 of art. 53, lid 5 AWR). Onderzocht zijn de arresten over de IFB-procedure. Indien meerdere IFB's zijn vastgesteld is gerekend vanaf de datum van de oudste vaststelling (zoals bij Hoge Raad 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130). In een enkel arrest volgt de datum van de IFB niet uit de gepubliceerde uitspraken; deze arresten zijn buiten beschouwing gelaten (zoals Hoge Raad 7 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1234). Procedures waarin wel een IFB is vastgesteld, maar waartegen geen afzonderlijk rechtsmiddel is ingesteld (zoals Hoge Raad 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1311) of waar de IFB is komen te vervallen (zoals Hoge Raad 28 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:84), waardoor het geschil zich enkel (nog) in de hoofdprocedure tegen de aanslag afspeelt, zijn eveneens buiten beschouwing gelaten. In enkele procedures is de zaak na behandeling in cassatie teruggewezen naar het hof, waarna opnieuw cassatie is ingesteld (zoals Hoge Raad 14 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1330).

De gebruikte onderzoeksmethode laat onverlet dat via andere methoden (bijvoorbeeld via een andere zoekmachine) andere arresten naar voren komen. Met de gehanteerde methode zijn de voor de IFB-procedure meest relevante op rechtspraak.nl gepubliceerde arresten onderzocht en wordt een beeld geschetst van de lengte van de doorlooptijden van IFB-procedures in de periode vanaf de evaluatie in 2016.

Tabel 5: Overzicht jurisprudentieonderzoek naar doorlooptijden van IFB-procedures die tot en met de Hoge Raad zijn gevoerd in de periode van 1 februari 2016 tot 1 december 2023 (in maanden)

Uitspraak	IFB	RB	Hof	HR	Totaal
HR 29 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:751	22 oktober 2012	13	13	16	42
HR 29 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:756	19 november 2012	12	13	17	41
HR 17 juni 2016, ECLI:NL:HR:2016:1211+1212	21 november 2012	18	14	11	43
HR 8 juli 2016, ECLI:NL:HR:2016:1415	5 september 2013	10	14	10	34
HR 8 juli 2016, ECLI:NL:HR:2016:1417+1418	21 augustus 2013	15	10	10	35
HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2089+2090	22 juli 2013	20	10	8	38
HR 14 oktober 2016, ECLI:NL:HR:2017:2299	10 augustus 2012	21	12	11	50
HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130 <i>Na terugwijzing naar het hof</i>	12 oktober 2012	16	10	11	
			5	10	52
HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:192	21 oktober 2013	13	15	12	40
HR 17 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:250	12 april 2013	20	15	11	46
HR 17 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:258	1 september 2012	31	12	10	53
HR 10 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:389+390	8 augustus 2014	12	12	7	31
HR 14 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1330 <i>Na terugwijzing naar het hof</i>	31 oktober 2012	17	8	13	
			11	8	57
HR 20 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2654	3 december 2013	16	18	12	46
HR 13 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:568	13 april 2018	26	24	9	59
HR 15 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1785 <i>Na terugwijzing naar het hof</i>	20 april 2012	23	4	17	
			40	7	91
HR 17 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:696	28 januari 2016	20	18	13	51
HR 17 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:697	15 december 2016	3	25	12	40
HR 17 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:698	2 december 2014	29	23	12	64
HR 25 september 2020, ECLI:NL:HR:2020:1473	5 december 2014	31	26	12	69
HR 21 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:751	24 november 2014	24	29	25	78
HR 4 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:819 t/m 821	2 december 2015	19	21	26	66
HR 4 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:822	27 juni 2017	9	14	25	48
HR 11 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:778	30 november 2015	34	16	17	67
HR 25 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:986+987	4 november 2016	20	16	19	55
HR 2 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1045	3 mei 2016	38	8	16	62
HR 24 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:952	5 oktober 2017	25	27	4	56
HR 9 september 2022, ECLI:NL:HR: 1150	9 mei 2016	38	14	24	76
HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1439	3 april 2015	51	19	20	90
HR 21 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:543+640 t/m 644	27 februari 2017	8	37	29	74
HR 12 mei 2023, ECLI:NL:HR:2023:696	14 januari 2019	24	13	15	52
HR 22 september 2023, ECLI:NL:HR:2023:1270	28 oktober 2015	52	17	26	95
HR 22 september 2023, ECLI:NL:HR:2023:1285	27 juni 2019	18	23	10	51
HR 6 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1405	6 oktober 2017	41	20	11	72

De ervaringen van belastingambtenaren

Onderstaand overzicht vormt een gedetailleerde samenvatting van de ervaringen, meningen en belevingen van belastingambtenaren met de IFB-procedure in het algemeen en de in 2016 gesignaleerde knelpunten in het bijzonder, zoals die uit de interviews naar voren zijn gekomen. De belastingambtenaren delen ook hun ervaringen met enkele neveneffecten van de IFB-procedure en gaan nader in op de vraag of er nieuwe knelpunten zijn ontstaan. De interviews zijn afgenomen in de periode tussen 15 mei en 6 juli 2023.

Tabel 6: Gedetailleerde samenvatting van de ervaringen van belastingambtenaren met de knelpunten in de IFB-procedure

Vraag	Bestaan de in 2016 geconstateerde knelpunten in de IFB-procedure nog steeds?
Ervaringen	Ja

1. Algemeen – De bedoeling om rechtsbescherming te bieden

- 1.1 **Gemis aan rechtsbescherming?** Enkele belastingambtenaren vragen zich af of er ten tijde van de invoering van de Wet Dezentjé wel een gemis aan rechtsbescherming werd ervaren. De rechtsbescherming bestond er voordien uit dat tegen de aanslag, waarop de gevraagde informatie betrekking had, bezwaar kon worden gemaakt en de rechter vervolgens beoordeelde of de omkering en verzwaring van de bewijslast in de procedure tegen die aanslag terecht was. Bij de belastingambtenaren bestaat de indruk dat er helemaal niet zoveel onrechtmatige informatieverzoeken gedaan werden. Was de invoering van de IFB wel een ‘antwoord op een bestaand probleem’, vragen zij zich af.
- 1.2 **Is de omkering en verzwaring van de bewijslast nog wel nodig?** De belastingambtenaren menen dat de omkering en verzwaring van de bewijslast ter bescherming van de inspecteur dient en dat het zelfs mét omkering en verzwaring nog lastig kan zijn om een redelijke schatting te maken. De belastingambtenaren geven wel aan dat een inspecteur van tevoren goed moet nadenken of een omkering en verzwaring wel nodig is, omdat soms ook een gewone bewijslastverdeling kan volstaan. Een enkele belastingambtenaar zou zich kunnen vinden in een eventuele afschaffing van de omkering en verzwaring van de bewijslast, maar wenst dan wel een sanctiemogelijkheid voor belastingplichtigen die ‘moedwillig geen informatie verstrekken’.
- 1.3 **Minder IFB’s:** de belastingambtenaren geven aan dat de IFB – gelet op de lange doorlooptijd – zoveel mogelijk wordt vermeden en dat er ‘beduidend minder’ IFB’s worden afgegeven dan in de beginperiode. De IFB komt relatief gezien nog wel veel voor bij de beoordeling van administraties in het MKB, bij particulieren met ‘verhuld vermogen’ en bij woonplaatsonderzoeken.

- 1.4 Langere IFB-procedures:** alles duurt lang en het is de laatste jaren alleen maar erger geworden: zowel de fase voorafgaand aan de IFB, de bezwaarprocedure, de procedures voor de rechtbank, het hof en de Hoge Raad en dan volgt alles nog een keer tegen de belastingaanslag. De IFB-procedure kan soms wel zes of zeven jaar duren en de belastingambtenaren zien de lange duur dan ook als één van de grote knelpunten van de IFB.
- 1.5 De route van de niet vereiste aangifte:** de belastingambtenaren geven aan dat gelet op de lange doorlooptijd steeds vaker gekozen wordt voor de route van de niet vereiste aangifte om de omkering en verzwaring van de bewijslast te bewerkstelligen. De feiten moeten dan wel zodanig zijn dat aan de eisen van ‘absoluut, relatief en bewustzijn’ wordt voldaan en er moet een ‘redelijke schatting’ van de belastingaanslag kunnen worden gemaakt. Bij een ondeugdelijke administratie is deze route voor de belastingambtenaren gemakkelijker, dan in de situatie waarin gevraagde informatie niet wordt verstrekt.
- 1.6 De route via de informatiebeschikking:** de belastingambtenaren ervaren de IFB-procedure als een ‘lastige route’ waardoor ‘je lang in onzekerheid zit’, zodat tegenwoordig veelal slechts voor deze route gekozen wordt als de route van de niet vereiste aangifte niet kansrijk is. Een lastigheid is dat de beoordeling van de omkering en verzwaring in de hoofdzaak nog een keer plaatsvindt, zodat er na een lange IFB-procedure nog steeds geen zekerheid over de omkering is. De belastingambtenaren menen dat telkens beoordeeld moet worden of een IFB op zichzelf gerechtvaardigd is: “gaan die paar restvragen nog ergens over” en is het niet “te ver gezocht”?
- 1.7 Verbeterde interne procedures bij de Belastingdienst:** de belastingambtenaren geven aan dat er tegenwoordig meer ‘vier-ogen principes’ zijn, maar dat de invulling daarvan per belastingkantoor kan verschillen. In beginsel gaat de afgifte van een IFB via de specialist Formeel Recht, die toetst of de IFB nodig is en of alles erin staat. Op sommige belastingkantoren gaat dat al jaren zo.
- 1.8 Het belang van een compromis:** belastingambtenaren geven aan dat als een belastingplichtige ‘echt komt praten’ of gevraagde informatie gegeven moet worden en daar goede redenen voor heeft, dat die redenen dan goed worden afgewogen, maar het ook kan voorkomen dat de Belastingdienst er anders naar kijkt dan de belastingplichtige. Het is wel altijd ‘de insteek van de inspecteur’ om te kijken of er tot een compromis gekomen kan worden met elkaar. Een compromis kan feitelijk in iedere fase gesloten worden, maar de aankondiging van de IFB blijkt in de praktijk vaak de aanleiding om ‘met elkaar in gesprek te gaan’.
- 1.9 Het effect van de duidelijkheid in de rechtspraak:** in de beginperiode was er veel onduidelijkheid en hebben vooral de civiele procedures antwoorden opgeleverd, maar dat was wel een ‘dure les’ omdat het kostbare procedures zijn. Het lijkt er echter niet op dat de duidelijkheid in de rechtspraak voor een afname van de doorlooptijd van de procedures heeft gezorgd.

- 1.10 Moet de Wet Dezentjé weer worden afgeschaft?** Hoewel sommige belastingambtenaren niet rouwig zouden zijn om de wet af te schaffen, menen zij dat het 'politiek vermoedelijk niet te verkopen is' om de (schijn van) rechtsbescherming weer ongedaan te maken. Of er rechtsbescherming door belastingplichtigen wordt ervaren valt volgens hen te betwijfelen en roept ook de vraag op of zo'n 'volledige procedure' zijn 'doel wellicht voorbijschiet'. Voor meer zekerheid over de omkering en verzwaring van de bewijslast, zou de procedure volgens de belastingambtenaren 'sneller, simpeler en gestroomlijnder' moeten worden gemaakt.
- 1.11 Verkorten van de rechtsgang doet afbreuk aan de rechtsbescherming:** uitgaande van het doel om rechtsbescherming te bieden, is het de vraag of belastingplichtigen in een verkorte of vereenvoudigde procedure wel 'mondig genoeg' zullen zijn om hun belangen onder woorden te brengen of dat ze daarvoor adviseurs nodig hebben die hen daarin bijstaan.
- 1.12 Huidige regeling in het licht van de doelstelling van de wet:** de wet is volgens de belastingambtenaren bedoeld om belastingplichtigen bescherming te bieden 'tegen disproportionele vragenbrieven', het krijgen van 'duidelijkheid over de rechtmatigheidsvraag' en het 'geven van gelegenheid' om gevraagde informatie alsnog te geven, zonder 'meteen tegen een omkering aan te lopen'. Belastingambtenaren vinden het goede van de wet dat er 'meer nagedacht wordt' over de 'grondslag van een IFB' en wat er gevraagd wordt; het is een extra 'proportionaliteitstoets'. Art. 47 AWR verzoeken kunnen volgens de belastingambtenaren 'best snel verlopen'. Maar bij art. 52 verzoeken zou de discussie over de feiten beperkt moeten worden en de doorlooptijd versneld.
- 1.13 Kiezen voor een IFB of belastingaanslag:** de wet biedt momenteel geen mogelijkheid om de afgifte van een IFB (met succes) aan de inspecteur te verzoeken, omdat dit onder de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur valt; het is geen beschikking op aanvraag.

2. Doorlooptijd – Verkorten van de rechtsgang

- 2.1 Procedures 'in elkaar schuiven':** de samenvoeging van de procedures roept allereerst de vraag op wat dan het verschil is met de situatie van vóór de invoering van de Wet Dezentjé? Gevraagd naar een 'omgekeerde geheimhoudingskamer' geven de belastingambtenaren aan dat in een geheimhoudingsprocedure de inspecteur een 'verplichting' heeft om zaakstukken die hij/zij geheim wil houden in te brengen. Een belastingplichtige heeft die verplichting niet en daarom lijkt een omgekeerde geheimhoudingskamer – op basis van de huidige wetgeving – niet mogelijk. De belastingplichtige zou dan al – bijvoorbeeld door de rechter – 'opgedragen' moeten worden om bepaalde stukken in te brengen. Eén van de belastingambtenaren overweegt de mogelijkheid om de procedures samen te voegen door alvast naar een geschat bedrag een (soort conserverende) aanslag op te leggen en deze – na uitkomst van de rechtmatigheidstoets door de rechter – te 'heronderhandelen'. Dat zou kunnen door middel van 'terugwijzing' door de rechter naar de inspecteur of met een 'bestuurlijke lus'. Dit roept wel discussie op over de hoogte van de schattingen en het 'nieuwe feit' bij

te lage schattingen. De ‘heronderhandeling met de inspecteur’ zal tijdswinst opleveren, omdat er niet twee volledige procedures gevoerd hoeven te worden, maar ten aanzien van de praktische uitvoering van deze variant stellen de belastingambtenaren zichzelf nog wel wat vragen.

- 2.2 **De bezwaarfase overslaan:** belastingambtenaren geven aan geen behoefte te hebben om de bezwaarfase over te slaan, maar ze geven wel aan dat er meer (intern) gestuurd zou kunnen worden op een snelle(re) afhandeling daarvan.
- 2.3 **(Fiscale en civiele) voorlopige voorziening:** gelet op de wetsgeschiedenis had de IFB-procedure volgens een van de ambtenaren een ‘snelle procedure’ moeten worden, waarin de rechter ‘in het kort’ de rechtmatigheidsvraag beantwoordt. Hiervoor zouden niet alle stukken van het dossier nodig zijn en zou de beoordeling ook beperkt kunnen blijven. Een voorlopige voorziening zou hier volgens de ambtenaar goed bij kunnen passen. Er moet volgens de ambtenaren dan wel invulling gegeven worden aan het ‘spoedeisendheidsvereiste’. Daarnaast zou het niet altijd gemakkelijk zijn om een onderscheid te maken tussen stukken die over de rechtmatigheidsvraag gaan of over de inhoud van de zaak. Bovendien lenen omvangrijke dossiers over de administratieverplichting zich volgens de belastingambtenaren niet goed voor een behandeling binnen de korte termijnen die gelden voor een voorlopige voorziening. Voor de informatieverplichting op grond van art. 47 AWR zou een Vovo beter gaan. De belastingambtenaren geven wel aan dat als er geen beroepsmogelijkheid is bij de Vovo, de rechtsbescherming van belastingplichtigen wordt ingeperkt. Ook geven zij aan dat als de rechtmatigheidsvraag in de hoofdzaak weer aan de orde kan worden gesteld, de vermoedelijke tijdswinst weer teniet wordt gedaan.
- 2.4 **De rechter-commissaris in een voorprocedure:** het aantal (formeelrechtelijke) vraagpunten zou in een voorprocedure bij de rechter-commissaris voorafgaand aan de hoofdzaak alvast kunnen worden ingekaderd. Dit is een variant die zou kunnen helpen om ‘sneller in de hoofdzaak te zitten’.
- 2.5 **Onderscheid tussen enkelvoudige en meervoudige afdoening:** in een IFB-procedure gaat het volgens de belastingambtenaren meestal niet om een rechtsvraag, maar om een verzoek om feitelijke informatie, die wel of niet terecht gevraagd c.q. geweigerd is. Voor een IFB-procedure zou in beginsel met een enkelvoudige kamer kunnen worden volstaan, waarbij omvangrijke dossiers door een meervoudige kamer behandeld worden.
- 2.6 **Een beperking van de omvang van de rechtsstrijd:** de belastingambtenaren menen dat een marginale toets over de rechtmatigheid van de informatievraag de procedure kan versnellen, belastingplichtigen rechtszekerheid zal geven en dat de inspecteur ‘ook verder kan’. De vragen die beantwoord zouden moeten worden zijn: kan de gevraagde informatie relevant zijn voor de belastingheffing en is de informatie verstrekt? Of dat resulteert in een omkering en verzwaring van de bewijslast kan dan worden getoetst in de hoofdzaak tegen de belastingaanslag.

- 2.7 De versnelde behandeling in het bestuursrecht:** volgens de belastingambtenaren zou 'alleen al het strakker regelen van de termijnen' van een normale procedure een versnelling kunnen opleveren.
- 2.8 Door de IFB 'heengaan':** als er gedurende een IFB-procedure bij de inspecteur alsnog voldoende informatie binnenkomt om een aanslag op te leggen, dan kan de inspecteur om de procedure te versnellen door de IFB 'heengaan'. Dat wil zeggen dat alsnog een aanslag wordt opgelegd en zodra die aan de belastingplichtige bekend is gemaakt, de IFB van rechtswege vervalt. De belastingambtenaren geven aan dat in een IFB-procedure na verloop van tijd de 'belangen anders kunnen worden', waardoor een IFB soms niet meer nodig is.
- 2.9 Behandeling IFB-procedures met voorrang:** de ervaring van de belastingambtenaren is dat 'zelfs als je opbelt en een brief stuurt met het verzoek om voorrang' dat het bij de rechtbank nog steeds een jaar duurt. De indruk bestaat dat de rechterlijke macht geen prioriteit geeft aan de IFB en daar vermoedelijk ook geen capaciteit voor heeft, omdat dan 'de rest langer blijft liggen'. Er is naar de ervaring van de belastingambtenaren geen 'aparte bak' voor IFB's, die eerst worden behandeld.
- 2.10 De rechtbank overslaan:** enerzijds zal het overslaan van de rechtbank volgens de belastingambtenaren tijdswinst kunnen opleveren, maar aan de andere kant is eerder deze eeuw – omdat het knelde met internationale verdragen – de rechtbank er juist als tweede feitelijke instantie tussengeschoven. Het overslaan van de rechtbank zou je volgens de belastingambtenaren 'staatsrechtelijk niet moeten willen' en bovendien beperkt het de beoogde rechtsbescherming van belastingplichtigen. Daarnaast levert het 'misschien een tijdswinst op van twee jaar op de zes à zeven jaar' en dan 'moet er nog steeds een aanslag worden opgelegd'.
- 2.11 Het hof overslaan:** de indruk bestaat bij de belastingambtenaren dat de IFB-procedure meer thuis zou horen bij een 'pragmatische' rechter, zodat als er al een instantie zou moeten worden overgeslagen, dat volgens hen beter het hof kan zijn dan de rechtbank.
- 2.12 Een (landelijke) IFB-kamer:** de belastingambtenaren overwegen een gespecialiseerde rechtbank als oplossing voor de lange doorlooptijd, met rechters die zich alleen maar bezighouden met de IFB.
- 2.13 Het functioneren van de hersteltermijn (art. 27e, lid 2 AWR):** de belastingambtenaren geven aan dat in de IFB wordt verzocht om de gevraagde informatie binnen twee weken te geven, maar feitelijk kunnen belastingplichtigen gebruik maken van de zes-wekentermijn om het bezwaar in te dienen. Na een beroep bij de rechter vormt de hersteltermijn een extra toets: de rechter zegt dat de informatie gegeven moet worden, maar de vraag is of er wel iets gegeven wordt, of dat voldoet en of het alles is wat is opgevraagd? Die vragen moeten na afloop van de IFB-beroepsprocedure nog beantwoord worden.

3. Administratieplicht – Het niet-functioneren van de administratieplicht

- 3.1 De administratieplicht uit de IFB-procedure:** het doel van de IFB is volgens de belastingambtenaren het verkrijgen van duidelijkheid over de rechtmatigheidsvraag voor belastingplichtigen en de gelegenheid om de gevraagde informatie alsnog te verstrekken. Bij de administratieplicht lijkt dat laatste niet nodig, want als de ondeugdelijkheid eenmaal vaststaat dan is herstel eigenlijk niet meer mogelijk. De belastingambtenaren verwachten dat ‘het heel veel procedures zal schelen’ als art. 52 AWR onder de IFB-procedure vandaan valt en de vraag over omkering en verzwaring van de bewijslast in de procedure tegen de aanslag behandeld wordt. Hoewel het onderscheid tussen art. 52 AWR-verzoeken en art. 47 AWR-verzoeken niet altijd eenvoudig is, blijft het mogelijk om op grond van art. 47 AWR informatie op te vragen en alsnog een IFB vast te stellen. De IFB-procedures over art. 47 AWR zijn meestal wat overzichtelijker en ook korter, aldus de belastingambtenaren.
- 3.2 Administraties die volledig ontbreken of onherstelbaar zijn:** voor de gevallen waarin er in het geheel geen administratie aanwezig is of ‘reparatie’ daarvan niet meer mogelijk is, voegt de IFB-procedure volgens de belastingambtenaren niets toe.
- 3.3 Vaak omvangrijke dossiers:** IFB-procedures over de administratieplicht zijn volgens de belastingambtenaren meestal niet de ‘eenvoudigste procedures’ en ook de beoordeling daarvan in de bezwaarfase is ‘allesbehalve een marginale toetsing’.
- 3.4 Beoordeling van de administratie in het licht van de digitalisering:** belastingambtenaren vertellen dat fiscaal relevante gegevens steeds vaker digitaal voor handen zijn, zoals het gebruik van *bitcoins*. Ze vinden het echter best lastig om bijvoorbeeld in het kader van de administratieplicht aan een rechter uit te leggen dat ‘van blok a tot c de geanonimiseerde *hashes* 100 tot en met 150 missen.¹⁷⁵ Het handelen in cryptovaluta werkt niet op dezelfde manier als een bankrekening, waarop je kunt zien ‘van wie wat binnenkomt en waar het naartoe gaat’.
- 3.5 De beoordeling van het belang van de gebreken zonder controle of aanslag:** de belastingambtenaren geven aan, dat als bijvoorbeeld na het afgeven van een IFB de controle is stilgelegd, het bij de beoordeling van de gebreken in een administratie door de bezwaarbehandelaar, lastig is om het belang daarvan te duiden, mede omdat er geen afgeronde controle is en er ook nog geen aanslag is opgelegd.

4. Kostenvergoedingsbeschikking – De ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking

- 4.1 Een gering aantal kostenvergoedingsbeschikkingen:** de kostenvergoedingsbeschikking ‘leeft een beetje’, maar heel weinig zeggen de belastingambtenaren; ‘als je er vijf hebt dan heb je het wel’. De indruk bestaat dat het ‘kostenelement’ over het algemeen ook niet het probleem is waar belastingplichtigen mee zitten.

¹⁷⁵ Een *hash* kan worden uitgelegd als een omgevormde reeks van getallen en/of letters naar een reeks met een vaste lengte (string), wat van belang is om veilige cryptotransacties te kunnen doen.

- 4.2 Onderscheid kostenvergoedingsbeschikking voor eigen administratie of voor derden:** een kostenvergoedingsbeschikking kan volgens de belastingambtenaren aan de orde zijn als bijvoorbeeld een belastingplichtige zijn administratie van de inspecteur op een bepaalde manier moet inrichten en daar kosten voor maakt (art. 52, lid 7 AWR). Ten aanzien van een derde heeft de inspecteur eigenlijk geen effectieve instrumenten om informatie af te dwingen, anders dan het ‘kanon van de civiele procedure’. Soms zijn derden het volgens de belastingambtenaren niet eens met de informatieverstrekking en voelen zich dan onder druk gezet om de informatie toch te geven. Advocaten verzoeken in dat geval nog wel eens om een kostenvergoedingsbeschikking (art. 53, lid 5 AWR), maar belastingplichtigen moeten de gevraagde informatie wel eerst verstrekken, voordat daarom kan worden gevraagd.
- 4.3 Aannemelijk maken van de onrechtmatigheid:** in het geval er ten onrechte aan een verplichting is voldaan, dan lijkt een kostenvergoeding volgens de belastingambtenaren terecht. Maar zolang de inspecteur verplichtingen oplegt die rechtstreeks voortvloeien uit de wet, is er eigenlijk nooit sprake van een onrechtmatige verplichting; alles wat van belang kan zijn voor de belastingheffing kan immers worden opgevraagd.
- 4.4 Verkrijgen van inzage in de dossierstukken:** de belastingambtenaren geven aan dat een verzoek om een kostenvergoedingsbeschikking soms wordt gedaan om tegen de afwijzing daarvan in bezwaar te kunnen gaan en inzage in de stukken van het dossier te krijgen. Het doel is dan om na te gaan of we ‘wel bevoegd waren’ om een derdenonderzoek te doen.
- 4.5 Beperkt belang van de kostenvergoedingsbeschikking:** sommige advocaten en adviseurs weten volgens de belastingambtenaren wel van het bestaan van de kostenvergoedingsbeschikking, maar ‘nemen niet de moeite’ om erom te verzoeken en ‘dat geeft wel aan wat het belang van de kostenvergoedingsbeschikking is’.
- 4.6 Informatieverzameling in de omgeving van belastingplichtigen:** hoewel belastingambtenaren aangeven dat informatie in beginsel via belastingplichtigen zelf wordt verkregen, maakt art. 53 AWR aanvullend derdenonderzoek ‘in de breedste zin des woords’ mogelijk. Dat kan bij een Nederlandse maar ook bij een buitenlandse derde zijn. Ook verkrijgen inspecteurs aanvullende informatie via internationale inlichtingenuitwisseling.
- 4.7 Het ontbreken van een rechtsmiddel voor derden:** een derde kan volgens de belastingambtenaren ‘eigenlijk niks’, alleen een kostenvergoedingsbeschikking verzoeken of eventueel een civiele procedure starten. En de belastingambtenaren kunnen eigenlijk alleen maar wijzen op de ‘wettelijke verplichting om mee te werken’. Het invoeren van een IFB voor derden zal volgens de belastingambtenaren aan de ene kant ‘te ver gaan’, omdat als de belastingplichtige niet meewerkt en de derde bezwaar maakt, er ‘bijna geen controle meer uitgevoerd kan worden’. Terwijl een IFB aan de andere kant wellicht juist ‘kan helpen’ om bij derden ‘soms wat meer druk uit te oefenen’.

- 4.8 Heldere communicatie over het doel van een derdenonderzoek:** belastingambtenaren menen dat als controlemedewerkers bij derden langsgaan, dat die derden van tevoren moeten weten waarvoor ze langskomen, welke gegevens de medewerkers willen hebben en voor wiens belastingheffing het is. Na afloop moeten de medewerkers de belastingplichtige ook 'laten zien wat ze meenemen'. En verder dan dat gaat het onderzoek ook meestal niet, aldus de ambtenaren.
- 4.9 De vrees dat pijlen zich op de derde zelf gaan richten:** belastingambtenaren geven aan dat soms de 'stukken die door controlemedewerkers zijn meegenomen' zelf weer vragen oproepen, die de inspecteur dan aan de derde zelf wil stellen. Maar dat is toegestaan, zeggen ze.

5. Civiele dwangsomprocedure – Samenloop met de civiele dwangsomprocedure

- 5.1 Weinig samenloop tussen IFB-procedures en de civiele dwangsomprocedure:** de belastingambtenaren bepalen 'naar bevind van zaken' of een civiele dwangsomprocedure wordt aangespannen en gebruiken daarbij het 'gezond verstand'. Sinds de Hoge Raad heeft gezegd dat de civiele dwangsomprocedure mag worden gebruikt, is het gebruik opgeschaald, maar 'het gebeurt niet vaak' en 'ook niet zomaar'.
- 5.2 Het belang van de civiele dwangsomprocedure:** de civiele dwangsomprocedure heeft een 'andere dynamiek' dan de IFB-procedure: met de civiele dwangsomprocedure willen de belastingambtenaren de informatie 'boven tafel krijgen' en dat willen zij met de IFB ook, maar daar geldt als resultaat 'wel of geen omkering en verzwaring' van de bewijslast.
- 5.3 Civiele dwangsomprocedure wordt ervaren als intimidatie:** bij een civiele dwangsomprocedure kunnen de dwangsommen volgens de belastingambtenaren 'nogal oplopen' en dan zijn belastingplichtigen 'sneller geneigd' om de gevraagde informatie te geven. De belastingambtenaren horen van belastingplichtigen wel dat het aanspannen van een civiele dwangsomprocedure en het 'voelen van de geldelijke dwang' als intimiderend wordt ervaren. Maar aan de andere kant vinden de belastingambtenaren dat belastingplichtigen vaak ook 'gewoon de plicht hebben om de gevraagde informatie te geven'.
- 5.4 Kostbare civiele procesvertegenwoordiging:** civiele procedures zijn zowel voor de Belastingdienst als voor belastingplichtigen 'kostbare procedures', omdat er een verplichte procesvertegenwoordiging geldt en beiden een advocaat moeten inschakelen. De belastingambtenaren geven aan het middel 'voorzichtig' in te zetten; er moet 'wel een belang zijn'.
- 5.5 Een beperkte fiscale kennis van de civiele rechter:** omdat vrijwel alle civiele zaken door de Belastingdienst worden gewonnen, hebben de belastingambtenaren de indruk dat de civiele rechter voor hen minder streng is dan de bestuursrechter.

- 5.6 (Geen) doorkruising van de bestuursrechtelijke weg:** hoewel in art. 52a, lid 4 AWR een verwijzing staat naar de civiele dwangsomprocedure, is de procedure volgens de belastingambtenaren op zichzelf genomen gebaseerd op het civiele recht. De Hoge Raad heeft echter geoordeeld dat een overheidsorgaan de civiele weg mag bewandelen om publiekrechtelijke doelen te bereiken; wel zou er eerst bekeken moeten worden of er in het publiekrecht efficiënte middelen zijn om hetzelfde doel te bereiken.
- 5.7 De samenloop van een IFB met een strafrechtelijke vervolging:** als informatie tussen de Belastingdienst en de OvJ op een 'juiste formele weg' wordt opgevraagd, mag het 'over en weer' worden gebruikt. Die uitwisseling geldt in het algemeen tussen de fiscale en strafrechtelijke procedure, maar soms 'loopt daar ook een IFB doorheen'. Het strafrecht is een zwaar middel, zodat de OvJ in principe zal wachten totdat de IFB-procedure is afgerond. Maar de OvJ wil ook weer niet te lang wachten, zo is de ervaring, omdat dan de redelijke termijn kan worden overschreden. De samenloop tussen de fiscale en de strafprocedure wordt volgens de belastingambtenaren in de praktijk afgestemd.

6. Neveneffecten – Enkele effecten die samenhangen met de IFB-procedure

- 6.1 Het verwijt van traineren 'over en weer':** voor sommige belastingplichtigen 'werkt het tijdsverloop niet tegen', menen de belastingambtenaren, en soms is er voor hen weinig te verliezen met het creëren van uitstel; 'aan het eind van het liedje' krijgen ze hooguit te horen dat ze de informatie alsnog moeten verstrekken. Bij sommige belastingambtenaren bestaat de indruk dat voor bepaalde gemachtigden 'het creëren van uitstel' hun verdienmodel is geworden. Daarmee 'hopen ze wellicht dat de IFB van tafel gaat'; hoe langer het proces loopt hoe groter de kans is 'dat er ergens formeel een fout gemaakt wordt'. Soms verjaart er een jaar of wordt de aanslag vastgesteld voordat de IFB onherroepelijk is geworden. De belastingambtenaren geven ook wel aan dat het in de praktijk voorkomt dat inspecteurs er 'lange tijd op hopen' dat de gevraagde informatie gaat komen, terwijl ondertussen de verjaringstermijn voor de aanslagoplegging 'in zicht komt'; soms wordt dan alsnog een IFB afgegeven en dan krijgt de inspecteur ook wel het verwijt de IFB te gebruiken 'om de aanslagtermijn op te rekken'.
- 6.2 Een IFB ter afwending van het vervallen van de aanslagtermijn:** een IFB die 'dicht tegen het verlopen van de aanslagtermijn zit' is voor de belastingambtenaren onwenselijk, dus 'dat gebeurt bij voorkeur niet'. Het is voor de belastingambtenaren vaak onduidelijk 'of en wanneer een IFB onherroepelijk vast is komen te staan' en dus ook wanneer de aanslagtermijn weer begint te lopen. Er zit soms wat 'tijdsverloop tussen het doen van de uitspraak door een rechter en het moment waarop die uitspraak de inspecteur uiteindelijk bereikt; dat betekent in de praktijk dat 'regelmatig de griffie gebeld moet worden' om te vragen wat de status van een uitspraak is. De termijnverlenging voor de aanslagoplegging volgt volgens de belastingambtenaren 'gewoon' uit art. 52a AWR en is volgens hen nodig om 'verjaring te voorkomen'. Maar verjaring voorkomen moet volgens de belastingambtenaren 'niet de enige reden zijn' om een IFB af te geven; het moet intern worden afgestemd en er volgt geen goedkeuring als het alleen 'wel even prettig uitkomt'. Er moeten gegronde redenen zijn om (nadere) stukken of informatie op te vragen.

- 6.3 Uitvoeringsproblemen bij de aanslagregeling en/of invordering:** volgens de belastingambtenaren wordt, zodra een IFB wordt vastgesteld, de controle vaak neergelegd in afwachting van de IFB-procedure. Dat schort het hele administratieve proces in de aanslagoplegging op. Dat effect is volgens de ambtenaren nog groter als er met de lange twaalftaljaarstermijn gewerkt wordt; dan moet de informatie in de systemen ‘veilig worden gesteld’, omdat ze voor AVG-doeleinden ‘leeggemaakt’ worden. Zolang er geen aanslag is opgelegd, kan volgens de ambtenaren ook de invordering niet worden gestart met alle ‘vrees voor verduistering’ van de verhaalsmogelijkheden; zolang de IFB-procedure loopt ‘komt het sommige belastingplichtigen goed uit dat er nog niet betaald hoeft te worden’.
- 6.4 Oplopende belastingrente:** zolang er geen aanslag is opgelegd loopt de belastingrente door. Een belastingplichtige kan volgens de belastingambtenaren wel om een voorlopige aanslag verzoeken om de oplopende belastingrente te ondervangen. Bij IFB’s in de bezwaarfase is er weliswaar een aanslag, maar zolang die niet wordt betaald loopt ook daar de invorderingsrente door. De rentepercentages zijn behoorlijk en bedragen ten tijde van het onderzoek 6% voor de IB en 8% voor de Vpb.
- 6.5 Belastingheffing terug in de tijd:** de belastingambtenaren geven aan dat de Belastingdienst per definitie een instantie ‘met een lange adem is’; en met de IFB-procedure ‘werkt dat precies zo’. IFB-procedures gaan vaak over oude jaren, terwijl de controles in de tussentijd zijn stilgelegd, zodat inspecteurs soms jaren terug in de tijd moeten gaan.
- 6.6 Het vertrouwen in de Belastingdienst staat onder druk:** belastingambtenaren ervaren tegenwoordig ‘veel meer weerstand’ bij belastingplichtigen dan voorheen. Ze geven aan door de media te worden ‘geframed’ als een ‘volstrekt ongeorganiseerde organisatie’. Het lijkt er ook op dat er veel meer ‘agressie is tegen controlemedewerkers’ die administraties onderzoeken. Die agressie speelt bij informatieverzoeken minder. Belastingprocedures gaan volgens de belastingambtenaren tegenwoordig ook steeds meer over ‘vergoeding van proceskosten’ en het ‘inbrengen van stukken’, terwijl geschillen voorheen veel meer over de inhoud gingen.
- 6.7 Een gebrek aan toegankelijke en betaalbare rechtshulp:** soms procederen belastingplichtigen zelf tegen een IFB en in andere gevallen via een belastingadviseur of fiscaal advocaat. De indruk bestaat bij de belastingambtenaren dat belastingplichtigen doorgaans vertegenwoordigd worden door advocaten en adviseurs van kantoren die niet ‘op toevoegingbasis’ werken. Onder meer de toeslagenaffaire heeft volgens de belastingambtenaren laten zien dat er eigenlijk voor veel meer mensen ‘deskundige en betaalbare rechtshulp’ zou moeten zijn. De gedachte dat het bestuursrecht laagdrempelig moet zijn vinden de belastingambtenaren ‘op zich goed’, maar voor sommige geschillen heb je deskundigen nodig.

Vraag	Zijn er nieuwe knelpunten ontstaan?
Ervaringen	Ja

7. Aandachtspunten in de vormgeving van de IFB

- 7.1 Belastingplichtigen overzien het belang van de IFB niet:** bij belastingambtenaren bestaat de indruk dat belastingplichtigen vaak ‘geen idee hebben’ wat een IFB inhoudt en ook niet wat de consequenties ervan zijn. Als er ‘geen adviseur op de zaak zit’ wordt er door inspecteurs vaak wel extra toelichting gegeven, maar ook dan is het de vraag of dat ‘bij de belastingplichtigen aankomt’. Vaak komt er vanuit belastingplichtigen geen reactie als er een IFB wordt afgegeven en ‘aan het einde van de rit is er wel omkering van de bewijslast’.
- 7.2 De IFB heeft geen duidelijk format:** de belastingambtenaren geven aan dat ‘de dingen die erop moeten staan, er wel op staan’, maar het verschilt per belastingkantoor. Er is niet een bepaald ‘standaard tekstblok’. De belastingambtenaren overwegen dat een dergelijk format – los van een wettelijke vastlegging – wel in een ‘intern memo kan worden opgenomen’.
- 7.3 Gebrekkige formulering van informatieverzoeken:** de belastingambtenaren geven aan te streven naar het stellen van ‘zuivere vragen’, waarbij inlichtingenverzoeken moeten worden onderscheiden van het ‘geven van een mening’. De ambtenaren vertellen dat ‘gewone belastingplichtigen zonder gemachtigde’ soms geen idee hebben wat er van ze verlangd wordt; het staat er allemaal in maar soms ‘niet in hele lekkere leesbare taal’. Als een procedure lang duurt is soms ook de inspecteur het overzicht kwijt en worden bijvoorbeeld nieuwe vragen vermengd met oude niet-beantwoorde vragen; dan is het zinvol om een collega, die wat meer afstand tot de zaak heeft, naar het dossier te laten kijken.



abcdefghijklmnopqrstuvwxyz
ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz
ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ

De ervaringen van fiscaal advocaten en adviseurs

Onderstaand overzicht vormt een gedetailleerde samenvatting van de ervaringen, meningen en belevingen van fiscaal advocaten en adviseurs met de IFB-procedure in het algemeen en de in 2016 gesignaleerde knelpunten in het bijzonder, zoals die uit de interviews naar voren zijn gekomen. De fiscaal advocaten en adviseurs delen ook hun ervaringen met enkele neveneffecten van de IFB-procedure en gaan nader in op de vraag of er nieuwe knelpunten zijn ontstaan. De interviews zijn afgenomen in de periode tussen 15 mei en 6 juli 2023.

Tabel 7: Gedetailleerde samenvatting van de ervaringen van fiscaal advocaten en adviseurs met de knelpunten in de IFB-procedure

Vraag	Bestaan de in 2016 geconstateerde knelpunten in de IFB-procedure nog steeds?
Ervaringen	Ja

1. Algemeen – De bedoeling om rechtsbescherming te bieden

- 1.1 **Gemis aan rechtsbescherming?** Wat de IFB-procedure volgens de fiscaal advocaten en adviseurs oplevert is 'dat een belastingplichtige weet of hij of zij moet vrezen voor omkering en verzwaring van de bewijslast'. Dat is op zichzelf rechtsbescherming, die nog ontbrak.
- 1.2 **Is de omkering en verzwaring van de bewijslast nog wel nodig?** De omkering en verzwaring van de bewijslast is volgens de fiscaal advocaten en adviseurs 'een heel zwaar middel' en 'je zou je als overheid kunnen afvragen of dat nog wel nodig is', nu informatie gemakkelijker voorhanden is of via internationale inlichtingenuitwisseling kan worden verkregen. De omkering en verzwaring van de bewijslast zou volgens de fiscaal advocaten en adviseurs 'eruit gegooid kunnen worden' en dan is 'die dreiging er ook niet meer'. Er blijft dan nog wel een dreiging over 'door de civiele dwangsomprocedure of via het strafrecht'. Fiscaal advocaten en adviseurs opperen dat ook 'alleen de omkering gehandhaafd kan worden', zonder de verzwaring, wat 'al zwaar genoeg kan zijn'. Als er 'alleen aannemelijk gemaakt hoeft te worden', kan dat echter voor kwaadwillende belastingplichtigen 'juist weer aantrekkelijk zijn' om te gaan procederen, zeggen ze.
- 1.3 **Minder IFB's:** hoewel er in de beginperiode volgens fiscaal advocaten en adviseurs veel IFB's werden afgegeven bij 'bankrekeningzaken' en er een piek is geweest bij woonplaatsonderzoeken, lijkt het aantal IFB's tegenwoordig af te nemen. IFB's komen nog wel relatief veel voor bij de kleinere MKB-ondernemingen.
- 1.4 **Langere IFB-procedures:** veruit de meeste fiscaal advocaten en adviseurs vinden de doorlooptijd (veel) te lang en dat is 'geen positief element' als het gaat om rechtsbescherming. De 'termijnen lopen weer op' en dat is 'niet goed voor het

rechtsgevoel van rechtzoekenden, aldus de advocaten en adviseurs. Een enkeling geeft aan dat 'als je cliënten goed begeleidt, ze er niet mee zitten' en de lange onzekerheid accepteren; ze krijgen op een gegeven moment ook 'inzicht in het dossier' en kunnen dan 'beter begrijpen wat er aan de hand is'.

1.5 De route van de niet vereiste aangifte: bij de fiscaal advocaten en adviseurs bestaat de indruk dat steeds vaker voor de route van de niet vereiste aangifte wordt gekozen. Een belastingplichtige zit dan wel 'onmiddellijk in de procedureketen' en dat 'zet de boel op scherp'. Fiscaal advocaten en adviseurs vinden de route van de IFB wat 'sympathieker' dan dat er 'opeens' een aanslag wordt opgelegd 'wegens de niet vereiste aangifte'. Soms wordt er informatie verstrekt en dan komt er geen IFB, maar daar krijg 'je dan geen bevestiging van', zodat het onduidelijk blijft, maar dan opeens komt er toch een aanslag wegens de niet vereiste aangifte. Als de administratie ondeugdelijk is krijgen de advocaten en adviseurs 'eigenlijk nooit meer een IFB', maar stelt de inspecteur meteen dat de vereiste aangifte niet is gedaan.

1.6 De route via de informatiebeschikking: de fiscaal advocaten en adviseurs hebben soms de indruk dat IFB's vooral worden afgegeven in zaken met een 'projectmatige aanpak', zoals de woonplaatsonderzoeken. Soms lijkt er overigens bij woonplaatsonderzoeken geen heffingsbelang, maar dat wordt volgens de advocaten en adviseurs 'vrij makkelijk door de rechter weggewuifd'. Het is ook een vrij marginale toetsing en 'iets kan al snel van belang zijn voor de belastingheffing'. Fiscaal advocaten geven aan dat 'voor situaties waarin je bijvoorbeeld voorafgaand aan het verstrekken van informatie wilt weten of iets onder het verschoningsrecht valt', de route van de IFB-procedure zich goed leent.

1.7 Verbeterde interne procedures bij de Belastingdienst: n.v.t.

1.8 Het belang van een compromis: als je met elkaar om de tafel zou kunnen zitten en zou kunnen bespreken: 'welke informatie mist er nog om het feitencomplex duidelijk te hebben', dan zouden een heleboel zaken volgens de fiscaal advocaten en adviseurs niet meer bij de rechter komen. Maar er wordt een 'soort frustratie ervaren'; de belastingplichtige denkt alles gegeven te hebben of kan het niet geven en de inspecteur denkt dat er dingen achtergehouden worden. Soms is het 'schoorvoetend verstrekken', procederen of met de inspecteur in gesprek gaan om het 'pragmatisch op te lossen'. Er lijkt ook een tendens dat er 'vanwege de verjonging van de dienst' minder pragmatisch naar oplossingen wordt gezocht. Ervaren inspecteurs lijken volgens de fiscaal advocaten en adviseurs vaker bereid om te kijken waar het geschil nog over gaat en 'dan gaat het eerste half uur ook niet altijd even lekker'. Het hangt volgens de advocaten en adviseurs van de persoon af; soms is ook de 'aanslaginspecteur toegankelijker en soms is dat juist de bezwaarbehandelaar'. Het voordeel van de IFB is volgens de advocaten en adviseurs 'dat je voorafgaand aan de vaststelling daarvan' met elkaar in discussie kunt gaan; de IFB wordt 'nooit zomaar opgelegd'. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs kan 'eruit proberen te komen' voor beide kanten een 'functionele tool' zijn, waar 'niet onredelijk mee moet worden omgegaan'.

- 1.9 Het effect van de duidelijkheid in de rechtspraak:** de rechtsvragen die in het begin speelden kwamen volgens de fiscaal advocaten en adviseurs eigenlijk omdat er ‘geen adequate wetsgeschiedenis was’; heel veel was niet in de parlementaire geschiedenis geregeld. Die onduidelijkheid ging vooral over ‘wat wel en wat niet bij de IFB-procedure besproken moest worden’ en wat er nog in de procedure tegen de aanslag aan de orde kon of moest worden gesteld.
- 1.10 Moet de Wet Dezentjé weer worden afgeschaft?** ‘We moeten niet van de IFB afstappen.’ Het geeft volgens de fiscaal advocaten en adviseurs toch ‘een vorm van zekerheid’ en anders ‘kom je weer terug in de oude situatie’. Fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat de IFB ook een ‘onderhandelingsmoment biedt’ met de Belastingdienst. Het biedt ook een mogelijkheid om aan de rechter te kunnen voorleggen wat die ‘vindt van de informatie die wordt uitgevraagd’, zonder te ‘bakkeleien’ over de vraag naar de rechtmatigheid van de aanslag. Fiscaal advocaten en adviseurs vinden dat de wet alleen kan worden afgeschaft als ‘ook de omkering en verzwaring van de bewijslast wordt afgeschaft’. Sommige fiscaal advocaten en adviseurs willen een keuzemogelijkheid: kunnen kiezen tussen de ‘toepassing van de oude of de nieuwe situatie’.
- 1.11 Verkorten van de rechtsgang doet afbreuk aan de rechtsbescherming:** rechtsvragen hebben volgens de fiscaal advocaten en adviseurs ‘drie instanties nodig’. Maar ook ‘bij de vaststelling van feiten’ is het de vraag of een belastingplichtige wel zo met een inperking van de procedure gebaat is; ‘als je naar de rechter stapt, dan wil je dat het goed en grondig wordt gedaan’.
- 1.12 Huidige regeling in het licht van de doelstelling van de wet:** het doel van de IFB is volgens de fiscaal advocaten en adviseurs het ‘bieden van rechtsbescherming’, maar als het ‘niet snel kan’ is dat er volgens hen eigenlijk al niet meer. De indruk bestaat dat er in het begin ‘nauwkeurig een afweging werd gemaakt’ wat voor informatie de inspecteur wil hebben, maar nu lijkt het weer helemaal ‘door te schieten’ omdat veel informatie digitaal beschikbaar is. De IFB heeft allerlei gevolgen die volgens de fiscaal advocaten en adviseurs soms ‘eerder slechter zijn voor de rechtsbescherming dan beter’. Er is begrip dat de Belastingdienst, en misschien ook wel de rechterlijke macht, ten aanzien van een groep gemachtigden vindt ‘dat ze traineren en daarmee eens op moeten houden’, maar volgens de fiscaal advocaten en adviseurs mogen de ‘goeie’ niet onder de ‘kwade’ lijden door ‘dan maar geen rechtsbescherming voor iedereen’ te bieden. Als de procedure sneller zou kunnen, dan kunnen gemachtigden het ‘niet meer gebruiken om te traineren’ en de inspecteur ‘niet meer gebruiken om de termijn te verlengen’. Voor het bieden van rechtsbescherming zouden de drie instanties volgens de advocaten en adviseurs moeten blijven; het is een ‘prima instrument’ voor als er ‘echt een reële discussie is’. Voor de rechtsbescherming van belastingplichtigen menen fiscaal advocaten en adviseurs, dat belastingplichtigen om een IFB of om een ‘aanslag volgens het oude systeem’ moeten kunnen verzoeken.
- 1.13 Kiezen voor een IFB of belastingaanslag:** fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat ‘als een administratie er niet is of niet meer te herstellen is’, dat een belastingplichtige zou moeten kunnen kiezen ‘voor een belastingaanslag’. En als een belastingplichtige

wil weten 'of bepaalde e-mails of whatsapps tot de administratie behoren', dan zou er gekozen moeten kunnen worden voor het afgeven van een IFB. Fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat een belastingplichtige de mogelijkheid wil hebben om de IFB 'te laten lopen' en 'alle vragen die gaan over de informatieplicht' in de hoofdzaak gesteld moeten kunnen worden. Fiscaal advocaten en adviseurs geven ook aan dat een belastingplichtige de IFB onder de huidige wetgeving niet kan laten lopen, omdat hij 'niet weet in hoeverre de rechter er in de hoofdzaak nog naar gaat kijken'. Als de rechtmatigheidstoets nog in de hoofdzaak gedaan zou kunnen worden, dan kan een belastingplichtige 'de IFB-procedure vaker laten lopen' en zijn er minder IFB-procedures.

2. Doorlooptijd – Verkorten van de rechtsgang

- 2.1 **Procedures 'in elkaar schuiven':** voor een geheimhoudingskamer moet er een 'informatieverplichting' zijn en voor de belastingplichtige 'is die er niet'. Die zou de rechter dan 'eerst moeten opleggen'. De procedure tegen de IFB en tegen de aanslag kunnen dan wel 'in elkaar geschoven' worden. Een belastingplichtige zou 'het vermeende geheime stuk' in een geheimhoudingskamer kunnen inbrengen. Daar komt dan ook 'een vonnis in en daartegen kan weer appel worden ingesteld'; dus dat maakt het wel lastig in de uitvoering. Door het samenvoegen van de procedures 'treed je wel meteen de hoofdzaak binnen' en er moet ook nog een aanslag zijn, maar dat zou een soort 'conserverende aanslag' kunnen zijn. Ook zou een 'aanslagprocedure' kunnen worden gestart en dat de IFB-procedure daarin dan een 'incident' is, net als in een 'civiele verzoek- of dagvaardingsprocedure'. Fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat 'je dan eigenlijk teruggaat naar het oude systeem met een extra toetsmoment'. Enkele fiscaal advocaten geven aan dat 'samenvoeging' voor bijvoorbeeld woonplaatsonderzoeken gunstig zou zijn, omdat de IFB-rechter slechts oordeelt 'of aan de inlichtingenverplichting is voldaan', terwijl de vraag naar het 'primaire heffingsrecht van de inspecteur' dan nog in de procedure tegen de aanslag aan de orde moet worden gesteld.
- 2.2 **De bezwaarfase overslaan:** enerzijds wijzen fiscaal advocaten en adviseurs erop dat het belang van de bezwaarfase is dat een belastingplichtige inzage krijgt in het dossier. Anderzijds, als de feiten helder zijn of als partijen als 'kemphanen tegenover elkaar staan', dan is het volgens de advocaten en adviseurs een zinloos 'rondje om de kerk'. Soms is 'er al zoveel overleg in de voorfase geweest', dat de bezwaarfase wel kan worden overgeslagen.
- 2.3 **(Fiscale en civiele) voorlopige voorziening:** voor versnelling van de procedure zou een Vovo volgens de fiscaal advocaten en adviseurs kunnen helpen. Zij geven aan dat er 'wel een beroepsmogelijkheid' moet zijn, die de procedure dan 'weer kan verlengen'. Het zou een snelle rechtmatigheidstoets moeten zijn, zodat een belastingplichtige weet of hij 'informatie wel of niet moet verstrekken', wetende dat de rechter in de hoofdzaak er toch 'nog een keer over oordeelt'. Dus 'in wezen moet je dezelfde gangen door' alleen 'kleed je de procedure anders in' en heb je een voorlopig oordeel. Er moet nog wel invulling gegeven worden aan de vereiste spoed, die voor de inspecteur kan zitten in het

‘tijdig kunnen opleggen van aanslagen’, maar voor de belastingplichtige is ‘die vereiste spoed er eigenlijk niet’. Het spoedeisende belang bij een IFB zou dan ‘gegeven’ moeten worden. Daarnaast is het de vraag waarop ‘het een voorlopige voorziening is’; als dat op de IFB-procedure is, dan wordt er ‘niets mee opgeschoten’ en over de procedure tegen de aanslag kan het nog niet gaan, omdat ‘die er nog niet is’. Een marginale toetsing zou bovendien voor de beoordeling van een informatieverzoek ‘nog wel gaan’, maar voor een administratie wordt dat moeilijker. Ook is het de vraag of je van een ‘niet-deskundige belastingplichtige’ kunt verwachten dat die een (fiscale) Vovo gaat voeren; ‘het is wel complex aan het worden’. Bij een civiele Vovo geldt er weliswaar verplichte procesvertegenwoordiging, maar die procedure ‘kost bakken met geld’.

- 2.4 **De rechter-commissaris in een voorprocedure:** een r-c kan volgens de fiscaal advocaten en adviseurs interessant zijn als een belastingplichtige snel duidelijkheid zou kunnen krijgen over de vraag ‘hoe de bewijslast verdeeld wordt’. Qua rechtsbescherming zou een nadeel zijn dat er ‘slechts één instantie’ is en de r-c niet een ‘echte beslissing’ kan nemen. Een ander zorgpunt is dat er – anders dan bij de rechter-commissaris in het civiele en strafrecht – in het fiscale recht geen ‘verplichte raadsman’ is bij zo’n procedure.
- 2.5 **Onderscheid tussen enkelvoudige en meervoudige afdoening:** als de griffies een splitsing zouden kunnen maken tussen ‘troepzaken en echte zaken’, dan zouden die eerste enkelvoudig kunnen worden gedaan en de meer ingewikkelde zaken meervoudig. Zaken zouden volgens fiscaal advocaten en adviseurs ook ‘standaard op enkelvoudig’ gezet kunnen worden, waarbij partijen indien nodig om een ‘meervoudige behandeling’ kunnen verzoeken.
- 2.6 **Beperking van de omvang van de rechtsstrijd:** de beperking kan er volgens de fiscaal advocaten en adviseurs uit bestaan dat de ‘proportionaliteitstoets naar de aanslagrechter’ gaat, maar ‘niet heel veel meer’. De beoordeling of de bewijslast moet worden omgekeerd en verzwaaard moet ‘in een bodemprocedure’, dus bij de aanslag. In de IFB-procedure zou alleen moeten worden vastgesteld ‘of er een verplichting was, of een belastingplichtige daaraan heeft voldaan en, zo niet, dat daartoe alsnog een mogelijkheid komt’. Dit kan helpen voor dossiers waar er ‘van alles wordt bijgehaald’ maar verder zal de beoordeling ‘niet veel verder kunnen worden ingeperkt’.
- 2.7 **De versnelde behandeling in het bestuursrecht:** fiscaal advocaten en adviseurs geven aan wel eens te verzoeken om de toepassing van de ‘gewone versnelde termijnen’, waarbij de inspecteur nadat een beroepschrift is ingediend twee weken de tijd krijgt om verweer te voeren. Maar daar heeft de rechtbank volgens de advocaten en adviseurs ‘op dit moment ook geen tijd voor’.
- 2.8 **Door de IFB ‘heengaan’:** soms ‘weten we met z’n allen’ dat de inspecteur ‘alles’ heeft, want dan is er bijvoorbeeld informatie uit het buitenland gekomen en dan denken we ‘leg dat ding gewoon op’, maar dan laat de inspecteur de IFB toch nog ‘anderhalf, twee jaar liggen’, omdat hij gewoon de omkering en verzwaring van de bewijslast wil. En dan leggen ze de aanslag toch niet op.

- 2.9 Behandeling IFB-procedures met voorrang:** de vraag die fiscaal advocaten en adviseurs stellen is 'hoe zaken worden geselecteerd' en wat de 'capaciteit is' bij de rechterlijke macht. Als er een medewerker bij de griffie is die op de inhoud zou kunnen selecteren, dan zou een IFB-procedure 'toch sneller gepland' moeten kunnen worden. De praktische kant hiervan is volgens de fiscaal advocaten en adviseurs 'uitvoerbaar zonder wetwijziging', het kan 'in de procesregeling' worden opgenomen. Een behandeling met voorrang is volgens de advocaten en adviseurs te rechtvaardigen, omdat de IFB de aanslagtermijn opschort en 'alles wacht op de IFB'. De IFB-procedures zouden volgens de advocaten en adviseurs een 'aparte code' moeten kunnen krijgen, maar het is ook de vraag of de rechterlijke macht hiermee moet worden belast, want ze hebben ook geen 'overschot aan mensen met tijd'.
- 2.10 De rechtbank overslaan:** enkele fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat als er al een instantie moet worden overgeslagen dat het de rechtbank moet zijn, omdat het hof meer 'legitimatie' heeft en beter 'geëquipeerd' zou zijn. Anderen geven aan überhaupt 'niets te zien' in het overslaan van een instantie, omdat er dan een 'herkansingsprocedure tussenuit gehaald wordt' en er bovendien onwenselijke verschillen ontstaan 'tussen de ene fiscale procedure en de andere'; de procesgang van fiscale procedures zou zoveel mogelijk gelijk moeten zijn.
- 2.11 Het hof overslaan:** andere fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat als er al een instantie zou moeten worden overgeslagen, dan zou dat het hof moeten zijn, omdat 'de wet die mogelijkheid al biedt door sprongcassatie'. Deze versnelling zou binnen de huidige wettelijke kaders kunnen worden uitgevoerd.
- 2.12 Een (landelijke) IFB-kamer:** volgens de fiscaal advocaten en adviseurs zouden er 'specialistische kamers' gevormd kunnen worden, die 'alleen IFB's doen', daarop ook zijn ingericht en zaken sneller kunnen behandelen. Die rechter zou – als de geschilpunten niet zo groot zijn – een procedure gewoon 'in zes weken' moeten kunnen doen.
- 2.13 Het functioneren van de hersteltermijn (art. 27e, lid 2 AWR):** volgens de fiscaal advocaten en adviseurs kan een administratie soms worden hersteld. Bijvoorbeeld als een onderneming nog niet zolang geleden is gestart en de informatie nog beschikbaar is, 'maar meestal kan het niet meer'. Fiscaal advocaten en adviseurs vragen zich af wie er als een procedure inmiddels is afgelopen 'gaat kijken of er alsnog aan is voldaan'. Dan 'heb je die hele IFB-procedure achter de rug en dan heb je weer een discussie over of er hersteld is of niet'. De praktijk leert dat herstellen niet altijd 'zwart-wit' is. Fiscaal advocaten en adviseurs vinden dat 'je dat dan aan de rechter moet kunnen voorleggen' en 'niet pas in de hoofdprocedure'; de herstelbeslissing moet volgens de fiscaal advocaten en adviseurs 'in een soort tussenbeslissing' worden opgenomen door de IFB-rechter. Sommige rechters doen dat ook, is de ervaring. De fiscaal advocaten en adviseurs ervaren de hersteltermijn als een nieuw knelpunt: 'wat is herstellen en wie toetst dat?'

- 3.1 De administratieplicht uit de IFB-procedure:** de wetgever kan volgens de fiscaal advocaten en adviseurs ‘nauwelijks bedoeld hebben om art. 52 AWR onder de IFB te laten vallen’, want ‘als een stuk er niet is, kun je het ook niet herstellen’. ‘Een stuk dat er niet is, hoef je onder art. 47 AWR ook niet te geven, maar als het tot de administratie behoort, heb je wel een schending van art. 52 AWR.’ Fiscaal advocaten en adviseurs vragen zich af ‘wat de sanctie is als je een stuk niet hebt’ als art. 52 AWR onder de IFB vandaan gaat? Dan volgt er omkering en verzwaring van de bewijslast op grond van het niet doen van de vereiste aangifte. In die gevallen zou de administratie onder de IFB vandaan kunnen, want ‘of de administratie deugt is dan meer van belang bij de beoordeling van de aanslag’. Aan de andere kant geven fiscaal advocaten en adviseurs ook aan dat ‘het lastig is om een zuiver onderscheid te maken tussen art. 47-verzoeken en art. 52 verzoeken’ en dat ‘het vreemd is als er dan wel een beschermende procedure voor art. 47 is en niet voor art. 52’. Bovendien geven advocaten en adviseurs aan dat er ‘soms discussie is over wat er tot de administratie behoort’ en die discussie zonder IFB minder zal worden gevoerd, omdat de inspecteur dan ‘zal zoeken naar een gebrek’ om de omkering en verzwaring van de bewijslast te krijgen.
- 3.2 Administraties die volledig ontbreken of onherstelbaar zijn:** soms zijn documenten er volgens de fiscaal advocaten en adviseurs ‘gewoon niet’ en ‘wat je niet hebt kun je niet geven’, maar dan zegt de Belastingdienst: ‘ik geloof je niet’. Maar als het er niet is ‘dan zit je op niks te vissen’. Dus wat er ook uit de IFB-procedure komt, het is er niet! Dat zou ‘te stoppen moeten zijn’. Dan zou je meteen naar de ‘procedure over de aanslag’ moeten kunnen gaan en daar de ‘discussie over de omkering en verzwaring van de bewijslast’ moeten kunnen voeren. Of stukken er zijn zou een ‘ontvankelijkheidsvraagstuk’ in de IFB-procedure moeten zijn. Zonder stukken is er geen belang.
- 3.3 Vaak omvangrijke dossiers:** rechters moeten volgens fiscaal advocaten en adviseurs ‘voldoende voorbereidingstijd’ hebben om zich ‘omvangrijke dossiers eigen te maken’.
- 3.4 Beoordeling van de administratie in het licht van de digitalisering:** de ervaring van de fiscaal advocaten en adviseurs is dat de inspecteur meer en meer informatie wil omdat veel digitaal is, maar het moet volgens hen ‘ook behapbaar blijven’. Dat ‘je bankafschriften moet geven is voor iedereen duidelijk, maar e-mails, whatsappjes?’. De hele parlementaire geschiedenis is volgens de fiscaal advocaten en adviseurs ‘gebaseerd op toen we nog archiefkasten hadden en de inspecteur niet in een archiefkast mocht kijken, maar om specifieke documenten moest vragen’. Maar de digitale archiefkast met e-mails en whatsappjes die moet volgens enkele advocaten ‘nu opeens integraal ter beschikking gesteld worden’. Volgens deze advocaten moeten ‘we of vaststellen dat een digitale archiefkast hetzelfde is als een papieren archiefkast’, en daarmee ‘de grensverkenning door de inspecteur tegengaan’ of ‘je moet bijvoorbeeld vastleggen: de inbox met zakelijke e mails/zakelijke telefoon met whatsappjes behoort tot de administratie en met een aantal zoektermen moet de volgende informatie worden gegeven; dan is het ook duidelijk’. Maar ‘nu ligt dit speelveld open en alleen belastingplichtigen met geld gaan procederen’, anderen ‘geven het maar om het risico

van omkering en verzwaring van de bewijslast te ontlopen, maar die krijgen dus niet de beoogde rechtsbescherming’.

- 3.5 Beoordeling wat tot de administratie behoort:** als de administratieplicht onder de IFB vandaan gaat ‘kun je die niet meer laten toetsen’. Bijvoorbeeld of ‘e-mails of whatsapp-berichten tot de administratie behoren’. Soms is er ook informatie waar ‘niet of heel moeilijk aangekomen kan worden’, omdat het in het buitenland ligt en dan ‘wil je een oordeel van de rechter of er voldoende inspanning is verricht’. Ook over de ‘proportionaliteit van de uitvraag wil je een oordeel’; bijvoorbeeld als een inspecteur zegt dat ‘alles wat er in de mailbox zit tot de administratie behoort’ en ‘e-mails op basis van zoekwoorden wil bekijken’, waaronder soms overigens ook e-mails met de advocaat. Wat er tot de administratie behoort willen fiscaal advocaten en adviseurs – mede in het licht van de toenemende digitalisering – kunnen laten toetsen en ‘dat gaat niet als de administratie onder de IFB vandaan gaat’.

4. Kostenvergoedingsbeschikking – De ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking

- 4.1 Een gering aantal kostenvergoedingsbeschikkingen:** er wordt volgens fiscaal advocaten en adviseurs ‘nauwelijks een beroep op gedaan’. Het verzoek om een kostenvergoedingsbeschikking is ‘heel veel werk en ellende’ en de inspecteur is er ‘niet heel vrijgevig mee’. De kostenvergoedingsbeschikkingen zijn gelet op de jurisprudentie ‘op één hand te tellen’.
- 4.2 Onderscheid kostenvergoedingsbeschikking voor eigen administratie of voor derden:** het is ‘na afloop van’ het verstrekken van de informatie. Fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat derden ‘eerst moeten gehoorzamen en dan kun je achteraf pas om een vergoeding vragen’. De inhoudelijke discussie is dan ‘al achter de rug’.
- 4.3 Aannemelijk maken van de onrechtmatigheid:** fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat er soms erg hoge kosten zijn. Bijvoorbeeld als programmeurs aan het werk gezet worden om ‘data te schiften’. Maar voor een onrechtmatige uitvraag moet een uitvraag disproportioneel zijn; ‘en krijg een rechter maar eens zover’. Advocaten en adviseurs geven aan dat ‘je allereerst de kosten moet gaan bewijzen’ en dan zijn er nog kosten ‘die deels wel en deels niet rechtmatig zijn’ en dan moet ‘je ook nog gaan toerekenen’. Bovendien moet er bij de inspecteur om worden verzocht ‘en die zegt dan: het is niet onrechtmatig’. En dan moet een cliënt daarover gaan procederen; ‘daar zit een cliënt niet op te wachten’.
- 4.4 Verkrijgen van inzage in de dossierstukken:** fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat ‘om de onrechtmatigheid van de uitvraag door de inspecteur te bewijzen, je het dossier nodig hebt’ en dat ‘je de inzage daarin pas krijgt als je bezwaar maakt tegen een afwijzing van de kostenvergoedingsbeschikking’.
- 4.5 Het belang van de kostenvergoedingsbeschikking:** fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat ‘je de kostenvergoedingsbeschikking nauwelijks een knelpunt kunt noemen; als er zo weinig om wordt verzocht of over wordt geprocedeerd’. De procedure

over de kostenvergoedingsbeschikking 'klinkt als rechtsbescherming, maar dat is het niet'. Het gaat over 'peanuts-bedragen' en de 'kosten om iemand in te huren, die het moet gaan regelen, wegen daar niet tegenop'.

- 4.6 Informatieverzameling in de omgeving van belastingplichtigen:** fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat er soms terwijl er nog een IFB-procedure loopt, door de Belastingdienst informatie uit het buitenland opgevraagd wordt – bijvoorbeeld bij woonplaats- of vestigingsplaatsdiscussies – en dat op het formulier wordt 'aangevinkt' dat de 'nationale mogelijkheden uitgeput zijn'. Dat is bij 'informatie op verzoek' volgens de advocaten onjuist. De procedure over de IFB moet eerst gevoerd worden, vinden ze. Er wordt volgens de fiscaal advocaten en adviseurs ook veel gebruikgemaakt van derdenonderzoeken. Soms nog voordat de discussie over het verstrekken van bepaalde stukken met de belastingplichtige zelf is beslecht. Bijvoorbeeld of bepaalde stukken onder het verschoningsrecht van de advocaat vallen.
- 4.7 Het ontbreken van een rechtsmiddel:** de derde kan niks, want de inspecteur kan geen IFB afgeven, dus er is ook geen rechtsbescherming, vinden de fiscaal advocaten en adviseurs. Die derde krijgt volgens de advocaten en adviseurs ook 'nauwelijks informatie', bovendien wordt er gezegd dat er een 'geheimhoudingsplicht' is en de derde 'krijgt ook geen terugkoppeling'. Ze kunnen de kostenvergoedingsbeschikking gebruiken, wordt er dan gezegd; 'hoezo kun je die gebruiken?'. De belastingplichtige moet eerst de informatie verstrekken voordat om een vergoeding van de kosten kan worden gevraagd. De kostenvergoedingsbeschikking is volgens de fiscaal advocaten en adviseurs 'een doekje voor het bloeden'. En verstrekt de derde de informatie niet, dan kan er in uitzonderlijke gevallen zelfs een boete en een strafrechtelijke vervolging volgen. Die derde kan volgens de advocaten en adviseurs weliswaar een civiel kort geding aanspannen tegen de inspecteur – met alle kosten van dien – maar de staat kan 'middels een eis in reconventie weer nakoming onder een dwangsom eisen', waardoor de derde 'er niets mee opschiet'. De positie voor derden is 'echt heel slecht', daar 'zit echt een rechtstekort', volgens de advocaten en adviseurs.
- 4.8 Heldere communicatie over het doel van een derdenonderzoek:** de Belastingdienst zou volgens de fiscaal advocaten en adviseurs 'opener moeten zijn'. Voorheen gingen controlemedewerkers 'gewoon bij bedrijven langs' en konden ze 'toelichten waarvoor ze kwamen'. Dan kon er een 'gesprek gevoerd worden' en konden de 'documenten erbij gepakt worden'. Een derde krijgt nu 'zonder context' een briefje toegestuurd met 'stuur mij alle stukken maar toe' en wordt volgens de advocaten en adviseurs gedwongen als een soort mede-inspecteur door zijn administratie heen te gaan.
- 4.9 De vrees dat pijlen zich op de derde zelf gaan richten:** de derde wil volgens de fiscaal advocaten en adviseurs 'gewoon inzage hebben in wat er aan de hand is'. Het risico bestaat volgens de advocaten en adviseurs ook dat derden 'teveel informatie verstrekken', bijvoorbeeld persoonlijke gegevens van mensen, waarop ze later 'dan weer worden aangesproken'. Of het gaat om informatie over 'contractpartners waarmee een zakelijke relatie moet worden onderhouden', terwijl ze niet te horen krijgen of die afnemer of leverancier 'nog wel een betrouwbare partij is'. Of er wordt op basis

van de verstrekte informatie een ‘onderzoek naar de derde zelf gestart’ of deze wordt verantwoordelijk gehouden voor bijvoorbeeld ‘het bewijs van de btw, die een van jouw leveranciers of afnemers niet op de juiste wijze heeft gedaan’. Die derde heeft volgens de advocaten en adviseurs ook rechtsbescherming nodig en die is er nu gewoon niet.

5. Civiele dwangsomprocedure – Samenloop met de civiele dwangsomprocedure

- 5.1 **Weinig samenloop tussen IFB-procedure en civiele dwangsomprocedure:** bij fiscaal advocaten en adviseurs bestaat de indruk dat er ‘redelijk wat civiele dwangsomprocedures gevoerd worden door de Belastingdienst’, zoals in de Luxemburgzaken, maar dat ze ‘in combinatie met de IFB nauwelijks voorkomen’; slechts enkelen, ‘twee of drie’. Bij andere civiele dwangsomprocedures wordt door de Belastingdienst ‘gewoon de civiele weg gepakt’.
- 5.2 **Het belang van de civiele dwangsomprocedure:** de civiele dwangsomprocedure is volgens de fiscaal advocaten en adviseurs een ‘uitweg voor de Belastingdienst voor de gevallen waarin er een redelijke zekerheid is dat de informatie er is en het niet gegeven wordt’. Sommigen menen dat de Belastingdienst dan ook ‘maar moet doorpakken’ en een procedure moet aanspannen, terwijl anderen menen dat de informatieplicht door ‘de fiscale rechter getoetst moet worden’ en dat de samenloop met een civiele dwangsomprocedure moet worden ‘geschrapt’ of ‘verboden’.
- 5.3 **Civiele dwangsomprocedure wordt ervaren als intimidatie:** fiscaal advocaten en adviseurs menen dat met die dwangsommen belastingplichtigen worden gedwongen om informatie te geven; het voelt als een ‘extra straf’. Aan belastingplichtigen die zowel in een IFB-procedure zitten als in een civiel kort geding met de dreiging van een last onder dwangsom, ‘valt die samenloop bijna niet uit te leggen’. Deze ‘drukuitoefening’ is echter niet sterk genoeg om als ‘torture’ in de zin van het EVRM te worden aangemerkt, maar dan moeten er volgens de fiscaal advocaten en adviseurs ‘wel waarborgen zijn dat de verkregen informatie niet voor de boeteplegging gebruikt wordt’. Dat is volgens hen in Nederland niet vastgelegd en sommige rechters proberen daar ‘zelf invulling aan te geven’, maar eigenlijk ‘is de bescherming niet genoeg’.
- 5.4 **Kostbare civiele procesvertegenwoordiging:** fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat een procedure ‘sowieso geld kost’, maar dat een civiele procedure ‘echt geld kost’.
- 5.5 **Een beperkte fiscale kennis van de civiele rechter:** het heeft er volgens de fiscaal advocaten en adviseurs alle schijn van dat de fiscale kennis in de civiele procedure ‘niet dermate hoog is’. Ze geven aan dat ‘je sommige fiscale dingen’ maar heel ‘moeilijk uitgelegd krijgt’ aan een civiele rechter. Een enkele keer zit er een fiscalist bij en ‘dan heb je geluk’, maar over het algemeen bestaat de indruk dat civiele rechters zich ‘vrij snel laten overtuigen door de Belastingdienst’.

- 5.6 (Geen) doorkruising van de bestuursrechtelijke weg:** fiscaal advocaten en adviseurs vragen zich af 'waarom er een civiel vangnet nodig zou zijn, als er een bestuursrechtelijke procedure is'. De civiele rechter behoort volgens de advocaten en adviseurs 'aanvullende rechtsbescherming' te bieden, waardoor 'eerst de bestuursrechtelijke procedure' gevoerd zou moeten worden. Art. 52a, lid 4 AWR haalt die hele discussie of er sprake is van een doorkruising weg.
- 5.7 Desamenloop van een IFB met een strafrechtelijke vervolging:** fiscaal advocaten geven aan dat het OM soms op alle stukken van de administratie van een belastingplichtige beslag heeft gelegd en dat als die niet worden vrijgegeven 'je aan de inspecteur niks te bieden hebt'; dan moet de inspecteur al 'onder het OM beslag gaan leggen'. En soms moet een strafrechter beoordelen of een administratie op juiste wijze is gevoerd, terwijl die niet bekend is met de fiscale jurisprudentie en dan 'mag je hopen dat er een fiscalist in die kamer wordt neergezet'. Ook gaan strafzaken volgens de advocaten steeds vaker over de schending van art. 47 AWR; zolang er dan een IFB-procedure loopt zal de strafrechter het OM niet-ontvankelijk verklaren. Maar belastingplichtigen kunnen niet om een IFB verzoeken, want dat is aan de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur. En dan gaat de strafrechter dus oordelen over de fiscale informatieplicht. Dan kan een belastingplichtige dus strafrechtelijk veroordeeld worden voor het niet verstrekken van informatie, terwijl de belastingplichtige die vraag niet heeft kunnen voorleggen aan de fiscale rechter. Volgens de fiscaal advocaten en adviseurs loopt een belastingplichtige de beoogde rechtsbescherming van de IFB dan mis.

6. Neveneffecten – Enkele effecten die samenhangen met de IFB-procedure

- 6.1 Het verwijt van traineren 'over en weer':** fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat het 'de inspecteur soms goed uitkomt om de IFB in te zetten', bijvoorbeeld om meer 'tijd te krijgen voor onderzoek', om meer 'feiten te verzamelen' of om het 'dossier overzichtelijker te maken'. Fiscaal advocaten en adviseurs klagen dat er soms 'eindeloze controles' zijn en er maar 'vragen gesteld blijven worden' en dat er 'geen mechanisme is om te zeggen: stop daar eens mee' en 'leg gewoon een aanslag op of die informatiebeschikking'.
- 6.2 Een IFB ter afwending van het vervallen van de aanslagtermijn:** het lijkt er volgens de fiscaal advocaten en adviseurs af en toe wel de schijn van te hebben, dat de IFB de Belastingdienst 'wel erg goed uitkomt om de termijn te verlengen' om meer tijd te hebben voor onderzoek. Bij verlenging hoeft de inspecteur 'nog geen beslissing te nemen' en kan de 'druk op de belastingplichtige worden verhoogd', want als de informatie niet wordt gegeven dan krijg 'je een omkering en verzwaring tegen je aan'. Daar is de IFB volgens de fiscaal advocaten en adviseurs niet voor bedoeld.
- 6.3 Uitvoeringsproblemen in de aanslagregeling en/of invordering:** fiscaal advocaten en adviseurs erkennen dat 'als de ontvanger niks doet', er wellicht na zoveel jaren 'niks meer te halen is'. Als het nodig is kan er beslag gelegd worden of kan er een geschatte aanslag worden opgelegd, die dan (versneld) kan worden ingevorderd. Ook kunnen er 'zekerheidstellingen' gevraagd worden. 'Als ontvanger heb je zoveel wapens.'

- 6.4 Oplopende belastingrente:** fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat belastingplichtigen een voorlopige aanslag kunnen vragen en betalen. Dat kan weliswaar als ‘guilty’ gevoeld worden, maar ‘zo moet het niet worden gezien’. De voorlopige aanslag is niet omdat er ‘kleur bekend’ wordt, maar om de ‘belastingrente te stoppen’. Dat ‘je ten opzichte van de aangifte een andere positie inneemt’ kun je in overleg met de inspecteur doen. Het moet wel een voorlopige aanslag zijn en niet ‘per ongeluk een echte’.
- 6.5 Belastingheffing terug in de tijd:** fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat soms ‘na een lange tijd procederen’ de administratie er niet meer is of ‘de mensen die erbij betrokken waren niet’. De verzamelde informatie moet zo goed mogelijk ‘worden bewaard’ en de meeste belastingplichtigen vinden ‘zo’n lange onzekerheid niet fijn’ omdat ze willen ‘weten waar ze aan toe zijn’.
- 6.6 Het vertrouwen in de Belastingdienst staat onder druk:** fiscaal advocaten en adviseurs erkennen de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur om een IFB af te geven, maar soms zouden ze willen dat ‘Financiën’ de medewerkers instrueert om er ‘met gezond verstand’ gebruik van te maken. En dat ze niet een IFB afgeven voor de ‘laatste drie stukjes die ze nog missen’ maar dan gewoon ‘een standpunt innemen’ of ‘de moed opbrengen’ om een aanslag op te leggen. Naar de ervaring van de advocaten en adviseurs ‘willen ze toch liever de zekerheid van die omkering en verzwaring’, maar daar is de IFB volgens de advocaten en adviseurs niet voor bedoeld.
- 6.7 Een gebrek aan toegankelijke en betaalbare rechtshulp:** fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat procederen kostbaar is, omdat er veel tijd en geld in gaat zitten; ‘iedere brief, rechtsgang en betoog’. Fiscaal advocaten en adviseurs vragen zich af of het bieden van fiscale rechtshulp niet wat breder beschikbaar gesteld zou moeten worden? Bijvoorbeeld zoals in het Amerikaanse systeem met een ‘soort van Ombudsman’.

Vraag	Zijn er nieuwe knelpunten ontstaan?
Ervaringen	Ja

7. Aandachtspunten in de vormgeving van de IFB

- 7.1 Belastingplichtigen overzien het belang van de IFB niet:** volgens de fiscaal advocaten en adviseurs zegt ‘het overgrote deel van de belastingplichtigen en zelfs adviseurs’ de IFB ‘vrij weinig’. Veel adviseurs hebben er in de praktijk eigenlijk nooit mee te maken of laten het onbewust lopen. Soms komen ze met een ‘onherroepelijke IFB onder de arm’ bij een advocaat; ‘het kwartje moet wel vallen!’. Belastingplichtigen realiseren zich vaak ook niet ‘hoe erg een verzwaring is’, een omkering ‘snappen ze op zich nog wel’, maar de ‘consequenties van een verzwaring overzien ze gewoon niet’. Fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat ‘eigenlijk alleen advocaten met interesse voor het formele belastingrecht’ er echt ervaring mee hebben. En ‘juist de kleine ondernemers met reguliere boekenonderzoeken of burgers zien het belang niet’. Dat is volgens de fiscaal advocaten en adviseurs ‘echt wel een knelpunt te noemen’.

- 7.2 De IFB heeft geen duidelijk format:** het staat er volgens de fiscaal advocaten en adviseurs 'wel uitgebreid op', dat 'moet de Belastingdienst worden nagegeven', maar er is niet één herkenbaar format'. En ook 'dat er een rechtsmiddel is' kan duidelijker. Het zijn volgens de fiscaal advocaten en adviseurs 'nu gewoon een paar zinnestukjes op het eind': 'u kunt binnen zes weken in bezwaar'. Als 'we het hebben over rechtsbescherming' valt er volgens de fiscaal advocaten en adviseurs 'qua communicatie vanuit de Belastingdienst echt nog wel wat te verbeteren'.
- 7.3 Gebrekkige formulering van informatieverzoeken:** de fiscaal advocaten en adviseurs geven aan dat vragen 'allemaal dwars door elkaar heen' staan. Het begint met 'het een en dan terloops' komt de vraag: 'wie heeft die vereiste aangifte ingediend en heeft u toen nog overleg gevoerd met iemand?'. Er worden soms ook geen echte concrete 47-vragen gesteld, maar 'dit is onze kwalificatie, wat vindt u ervan?'. Er worden ook zakelijke vragen die voor de vennootschap bedoeld zijn, naar de aandeelhouder gestuurd en *vice versa*. Of er worden vragen gesteld aan een Nederlandse dochter over een buitenlandse moeder, waarvan onduidelijk is wat het Nederlandse heffingsbelang is. Behandel eerst het heffingsbelang en ga dan vragen stellen, vinden de fiscaal advocaten en adviseurs. En ook als er boetevragen gesteld worden, moet er volgens de advocaten en adviseurs 'niet vanuit gegaan worden dat belastingplichtigen een bezinningsmoment hebben'; 'dat hebben ze niet, want ze begrijpen het niet'. De Belastingdienst moet volgens de advocaten en adviseurs 'gewoon in Jip-en-Janneke-taal' uitleggen: 'we gaan u vragen stellen, u heeft op grond van de wet een verplichting om te antwoorden en wij hebben deze vragen nodig om uw belastingheffing te bepalen'.



De ervaringen van leden van de rechterlijke macht

Onderstaand overzicht vormt een gedetailleerde samenvatting van de ervaringen, meningen en belevingen van de leden van de rechterlijke macht met de IFB-procedure in het algemeen en de in 2016 gesignaleerde knelpunten in het bijzonder, zoals die uit de interviews naar voren zijn gekomen. De rechters delen ook hun ervaringen met enkele neveneffecten van de IFB-procedure en gaan nader in op de vraag of er nieuwe knelpunten zijn ontstaan. De interviews zijn afgenomen in de periode tussen 15 mei en 6 juli 2023.

Tabel 8: Gedetailleerde samenvatting van de ervaringen van leden van de rechterlijke macht met de knelpunten in de IFB-procedure

Vraag	Bestaan de in 2016 geconstateerde knelpunten in de IFB-procedure nog steeds?
Ervaringen	Ja

1. Algemeen – De bedoeling om rechtsbescherming te bieden

- 1.1 **Gemis aan rechtsbescherming?** Dat één van de conclusies uit de evaluatie van 2016 was dat de invoering van de IFB ‘goed was voor de rechtsbescherming’ roept bij enkele leden van de rechterlijke macht enige verbazing op in het licht van de vraag: ‘wie heeft er nou eigenlijk belang bij?’. De IFB levert alleen rechtsbescherming op die er nog niet was, als de inspecteur in het kader van informatievragen of ‘in zijn toets’ aan de administratieplicht ‘buiten zijn boekje gaat’ door te ‘overvragen’ en daarmee eerder dan bij de aanslagoplegging gestopt moet kunnen worden. De ervaring is echter dat de Belastingdienst zelden ‘onmogelijke, onrechtmatige of onbetamelijke’ vragen stelt. Doorgaans stellen ze de vragen die nodig zijn om een oordeel te kunnen vormen over de fiscale positie van een burger om een aanslag op te kunnen leggen of om een bezwaar af te kunnen handelen. Het levert pas problemen op als de antwoorden niet komen, er steeds meer vragen komen en IFB’s steeds omvangrijker worden. De vraag is dan: ‘voor wie is die IFB er nou eigenlijk?’.
- 1.2 **Is de omkering en verzwaring van de bewijslast nog wel nodig?** Volgens enkele leden van de rechterlijke macht kan de vraag worden gesteld of de informatieachterstand nog wel zo groot is, zoals die vroeger was en of een verzwaring nog wel gerechtvaardigd is. Als een belastingplichtige ‘er eenmaal inzit’, is hij doorgaans wel ‘zwaar de pineut’. Als een administratie niet op orde is, zijn er ook geen middelen meer waarmee overtuigend bewijs kan worden geleverd. Dat een belastingplichtige aan de verzwaarde bewijslast voldoet, komt vrijwel nooit voor, zodat je al vrij snel ‘in de redelijke schatting zit’. Als er informatie gevraagd wordt en die wordt niet verstrekt, zodat de inspecteur moet schatten, dan lijkt een verzwaring terecht. En dan is de inspecteur soms ‘wel erg ruim met het berekenen van de winst’ of ‘erg hard in het niet aftrekken van kosten’ en gaat er nog wat van de aanslag af of wordt een boete wegens de lange duur verlaagd, maar verder krijgt een belastingplichtige ‘het wel heel lastig’.

- 1.3 Minder IFB's:** in het begin waren er volgens enkele leden van de rechterlijke macht behoorlijk wat IFB-procedures over de uitleg en de werking van de wet, maar dat is de laatste jaren minder geworden. Een enkeling geeft aan wat meer IFB-procedures te hebben dan destijds.
- 1.4 Langere IFB-procedures:** die lange doorlooptijd is volgens de leden van de rechterlijke macht 'onmiskenaar' en 'wordt alleen maar langer'. In het begin duurde het soms 'zo'n vier jaar' vanaf de vaststelling van de IFB tot de uitspraak van het hof en tegenwoordig 'zo'n tien jaar', waarmee je gemiddeld komt 'op een jaar of zeven' en het 'om een of andere reden oploopt'. En dan nog 'een cassatieprocedure van zo'n twee jaar'. Dat is vervelend voor de burger, maar er lijkt ook 'weinig aan te veranderen'. Het is sowieso vervelend als een procedure lang duurt, maar 'voor ons is het gewoon een zaak', die in plaats van een aanslag over een IFB gaat. Vanuit de kant van de belastingplichtige is het wel 'echt een megaproces' als je de periode telt vanaf de eerste brief. Die duur zou moeten worden aangepakt.
- 1.5 De route van de niet vereiste aangifte:** die niet vereiste aangifte is volgens enkele leden van de rechterlijke macht niet altijd een 'makkelijk kader' voor de inspecteur. In zaken met verzwegen inkomsten of een heel laag inkomen, terwijl er 'wel allerlei materie is', lukt het soms om de eisen van 'absoluut, relatief en bewustheid' aannemelijk te maken om vervolgens een redelijke schatting te maken. En soms kan de inspecteur ook 'voor beide ankers' gaan liggen om de omkering en verzwaring te krijgen.
- 1.6 De route via de informatiebeschikking:** als in de IFB-procedure geoordeeld wordt dat sprake is van omkering en verzwaring van de bewijslast, dan kunnen de rechters in de hoofdzaak tegen de aanslag nog steeds anders beslissen. Het niet voldoen aan de administratieplicht heeft echter wel bijna altijd omkering en verzwaring van de bewijslast tot gevolg. De IFB-procedure kan helpen om de procedure in de hoofdzaak in te kaderen, doordat partijen bijvoorbeeld hebben afgestemd 'welke informatie er niet meer is'.
- 1.7 Toenemend gebruik IFB in WOZ-zaken:** enkele leden van de rechterlijke macht maken zich zorgen dat de IFB in toenemende mate wordt gebruikt bij WOZ-beschikkingen. Zonder IFB moet de heffingsambtenaar met vergelijkbare panden of met een bepaalde onderbouwing komen om de WOZ-waarde aannemelijk te maken. Steeds vaker wordt echter vermeld in brieven: 'als u geen foto's van de binnenzijde van uw woning stuurt, dan schatten wij de waarde en moet u aantonen dat het lager moet zijn'. Hier wordt de IFB dus gebruikt als 'omkering, als pressiemiddel, tegen gewone burgers', die meestal niet voor dit soort zaken een gemachtigde hebben. Hier is de IFB volgens de rechters niet voor bedoeld.
- 1.8 Het belang van een compromis:** de IFB-procedure kan helpen om in te kaderen waar het geschil over gaat; men raakt met elkaar 'in gesprek over de concrete overblijvende vragen en de relevantie' daarvan, mogelijk zelfs beter dan wanneer meteen een aanslag zou worden opgelegd. De mogelijkheid tot overleggen hangt niet specifiek samen met de IFB; overleggen kan altijd. Er is na een IFB-procedure wel minder ruimte om in de

hoofdzaak tot een compromis te komen, omdat dan de omkering ‘eigenlijk al vaststaat’ en de inspecteur ‘geen reden heeft om in beweging te komen.’ Zolang die omkering nog ‘een beetje boven de markt hangt, dan zijn partijen eerder geneigd om elkaar op te zoeken.’ De indruk bestaat dat voordat de IFB-procedure werd ingevoerd er ‘meer compromissen in de hoofdzaak’ werden gesloten.

- 1.9 Het effect van de duidelijkheid in de rechtspraak:** in de beginjaren waren er volgens de leden van de rechterlijke macht veel onduidelijkheden in de ‘toch wel gebrekkige wetgeving’, die tot heel veel procedures heeft geleid, maar in de jaren 2015 tot ongeveer 2017 heeft de Hoge Raad het juridische kader wel duidelijk gemaakt. Er is wel een ‘goed raamwerk om vragen op te lossen en te beantwoorden’, maar de indruk bestaat niet dat dit leidt tot een beperking van het aantal procedures en ‘de omvang van de zaken’ lijkt alleen maar te zijn toegenomen.
- 1.10 Moet de Wet Dezentjé weer worden afgeschaft?** De wet is bedoeld om rechtsbescherming te bieden, maar het is volgens enkele leden van de rechterlijke macht de vraag of de belastingplichtige niet slechter af is. De inspecteur heeft ‘een sterk middel in handen gekregen’ door niet alleen via de vereiste aangifte omkering te kunnen krijgen maar ook via de IFB. Hoewel enkele rechters de voorkeur aan afschaffing zouden willen geven en zich daarbij afvragen of de IFB ‘eigenlijk nog wel zin heeft’, lijkt hen dat toch niet verstandig, maar een ‘volledige’ IFB-procedure lijkt de belastingplichtige ook ‘niet heel veel’ te brengen.
- 1.11 Verkorten van de rechtsgang doet afbreuk aan de rechtsbescherming:** als het wettelijk zo is geregeld dat er pas na de IFB-procedure een aanslag wordt opgelegd, dan ‘heb je alle ingrediënten om twee procedures achter elkaar te voeren’ en zou je zeggen ‘dat die lange doorlooptijd is voorzien’. Hoewel enkele leden van de rechterlijke macht vraagtekens zetten of de IFB-procedure nog wel een ‘volledige procedure’ moet zijn, kom je bij inperking van de procedure aan de rechtsbescherming van belastingplichtigen.
- 1.12 Huidige regeling in het licht van de doelstelling van de wet:** de IFB is volgens enkele leden van de rechterlijke macht bedoeld om rechtsbescherming te bieden, maar is ‘eigenlijk voor de inspecteur een stok om mee te slaan’; ‘met de IFB in de hand, heeft de inspecteur de omkering al bijna binnen’. De bescherming voor belastingplichtigen moest de toepassing van de omkering begrenzen; daar moest een ‘extra rechterlijke toets aan te pas komen’. Als het doel is om rechtsbescherming te bieden, dan wordt dat ‘gezien de doorlooptijden in de praktijk in wezen achterhaald’. Ook pakt de regeling voor belastingplichtigen ‘die niet zo goed in staat zijn om voor hun eigen rechten op te komen’ slechter uit dan de oude regeling; de consequenties van de IFB overzien ze vaak niet, aan de omgekeerde en verzwaarde bewijslast kunnen ze vaak niet voldoen en ook krijgen ze in de hoofdzaak ‘geen kans meer op een compromis’. Juist bij de ‘wat schrijnendere gevallen’ pakt de regeling ‘omgekeerd uit’ en dat zijn nou juist de ‘kwetsbare mensen die je zou willen beschermen’.

- 1.13 Kiezen voor een IFB of belastingaanslag:** er kan volgens enkele leden van de rechterlijke macht behoefte zijn om de rechtmatigheid van de informatie- of administratieplicht in de procedure tegen de aanslag te laten toetsen ‘zonder dat het tegen je werkt’. Dus ‘op de oude manier’. Dat zou dan in de wet tot uitdrukking moeten komen. In de Invorderingswet is zoiets gecreëerd dat ‘als je aansprakelijk gesteld bent voor de betaling van een aanslag, dat je ook nog kunt procederen over de rechtmatigheid van de aanslag’. Er kunnen situaties zijn dat de belastingplichtige erbij gebaat is ‘om maar gelijk de aanslag aan te vechten’ in plaats van eerst de IFB-procedure, maar je moet het rechtsmiddel dan wel onbenut kunnen laten, anders ‘doe je jezelf enorm tekort’.

2. Doorlooptijd – Verkorten van de rechtsgang

- 2.1 Procedures ‘in elkaar schuiven’:** bij het in elkaar schuiven van de procedures kun je stellen dat er wordt teruggekeerd naar de afschaffing van de IFB. Bij een omgekeerde geheimhoudingskamer ‘neem je de informatieplicht mee in de hoofdzaak’ en valt de IFB er feitelijk tussenuit. Een verwijzingskamer ‘heeft dan niet zoveel zin’ want de rechters in de hoofdzaak nemen het ‘aspect bij de beoordeling van het dossier’ toch al mee. Een verwijzingskamer gaat er ook vanuit dat de informatie er is en die is er niet altijd. Er moet bovendien een aanslag zijn.
- 2.2 De bezwaarfase overslaan:** vanuit de gedachte dat de IFB een middel voor de inspecteur lijkt te zijn geworden, kun je je afvragen of een bezwaarfase nog wel nodig is of dat de belastingplichtige het geschil meteen aan de rechter zou moeten kunnen voorleggen. De inspecteur zou volgens de leden van de rechterlijke macht in de bezwaarfase in ieder geval voortvarend moeten handelen.
- 2.3 (Fiscale en civiele) voorlopige voorziening:** een voorlopige voorziening is bedoeld om partijen een oordeel te geven, waarmee ze in de hoofdzaak verder kunnen en is volgens de leden van de rechterlijke macht eigenlijk niet geschikt om een vrij definitieve beslissing over een IFB te nemen. In de hoofdzaak wordt namelijk wel met het oordeel begonnen. De Vovo-rechter lijkt ook een zware taak te krijgen om in soms omvangrijke dossiers marginaal toetsend vooruit te lopen op de hoofdzaak. Bovendien is de IFB voor de rechtspraak ‘niet iets spoedeisends of onomkeerbaars’ voor een burger om ‘alles te laten vallen om even tussendoor te doen’. Dat zou je dan al wettelijk moeten regelen. Voor een fiscale Vovo zit je nog met het connexiteitsvereiste; het moet geen Vovo zijn op de IFB-procedure want dan ‘win je geen tijd’ en de aanslag is er in principe nog niet. Dat zou dan geregeld moeten worden. ‘Je zou nog wel de kleinere zaken in een korte voorprocedure bij de rechtbank kunnen beleggen – een Vovo of iets anders – wetende dat de Hoge Raad heeft gezegd dat de omkering en verzwaring van de bewijslast in de hoofdprocedure nog een keer aan de orde komt’. Hoe dat in wetgeving vorm moet worden gegeven is voor enkele leden van de rechterlijke macht ‘wel moeilijk voor te stellen’ en de vraag is ook nog wat de rechtvaardiging is voor een ‘grotere stroom voorprocedures’ zonder dat er ‘echt een spoedeisend belang is’, wat wel ten koste gaat van de behandeling van andere zaken.

- 2.4 De rechter-commissaris in een voorprocedure:** een r-c die alvast in een regiezitting procesbeslissingen neemt, zou volgens de leden van de rechterlijke macht op zichzelf genomen kunnen en dat zou de procedure enorm versnellen, maar de vraag rijst wat een marginale toetsing doet met de rechtsbescherming van de belastingplichtige als er meteen een definitieve beslissing over de IFB genomen wordt, want daarna 'ligt er in beginsel gewoon een omkering van de bewijslast'. Ook is het de vraag of de soms omvangrijke dossiers niet teveel gevraagd is van een 'unus-rechter', ook al is het mogelijk om de zaak alsnog naar een meervoudige kamer te verwijzen.
- 2.5 Onderscheid tussen enkelvoudige en meervoudige afdoening:** de meeste IFB-procedures worden volgens de leden van de rechterlijke macht meervoudig gedaan; het zijn vaak 'lijvige dossiers'. Een nieuwe rechtsvraag is per definitie meervoudig. Er zijn heel weinig IFB's die enkelvoudig worden gedaan. Omdat het vrijwel altijd meervoudig is, zal het maken van een 'shifting' tussen enkelvoudig en meervoudig op de lange termijn geen tijdwinst opleveren.
- 2.6 Beperking van de omvang van de rechtsstrijd:** het maakt volgens de leden van de rechterlijke macht nauwelijks een verschil om de vraag of de omkering van de bewijslast gerechtvaardigd is alleen in de hoofdzaak te behandelen; dat is 'bijna het sluitstuk van al het werk wat er voorafgaand is verricht'. Vaak moeten toch alle dossiers worden doorlopen om te beoordelen of iemand wel of niet heeft voldaan aan de informatie- of aan de administratieplicht. Slechts in enkele gevallen is de zaak niet zo ingewikkeld. Dit levert niet heel veel tijdwinst op.
- 2.7 De versnelde behandeling in het bestuursrecht:** hoewel je om versnelde behandeling kunt verzoeken is het toch meestal de rechtspraak zelf die bepaalt of een zaak versneld behandeld wordt. Soms wordt in een verzoek van partijen meegegaan, maar dan zien rechters in de praktijk toch dat partijen uitgebreider willen kunnen reageren en dat 'twee weken veel te kort' is 'en vier weken ook' en 'mag ik daar drie maanden voor?'. Partijen wensen dan eigenlijk toch meer tijd, meer maatwerk 'wat in hun agenda past'. 'En wat levert die twee weken voor een verweerschrift op bij een procedure die vanaf de beschikking tot en met de rechtbank toch al zo'n vijfeneenhalf tot zes jaar duurt?'
- 2.8 Door de IFB 'heengaan':** het komt volgens enkele leden van de rechterlijke macht wel eens voor dat de inspecteur gedurende een IFB-procedure een aanslag oplegt. Of dat een bewuste strategie is of onhandigheid, kan niet helemaal worden overzien.
- 2.9 Behandeling IFB-procedures met voorrang:** in de basis is het 'first in, first out', maar soms moet een rechter andere zittingen doen en blijft de 'first in iets langer liggen, voordat die first out is'. Aan de ene kant zijn er geluiden dat de IFB meer voorrang zou moeten hebben, omdat er nog een traject na volgt. Aan de andere kant zouden boetezaken of 'immateriële schade-zaken' ook voorrang moeten hebben. Om 'landelijk' zaken met voorrang te behandelen, zou je binnen de rechtspraak kunnen regelen, maar dan moet het wel 'heel prangend' zijn. Of dat voor de IFB geldt valt te betwijfelen.

- 2.10 De rechtbank overslaan:** als er een fase tussenuit valt zal de doorlooptijd korter worden en het bespaart tijd van de rechters, die hun tijd op een andere manier kunnen besteden. Er valt wel een vergelijk te trekken met de ‘sectorindeling’ waar de hoven de enige feitelijke instantie zijn; daar moet de rechter wel meer ‘oplijnen en uitvragen’ en soms is dan ook een tweede zitting nodig, maar ‘dat lijkt goed te werken’. Bij de sectorindeling spelen net als bij de IFB (nog) geen boetes, zodat het ‘staatsrechtelijk gezien zou moeten kunnen’. Tegengeluiden zijn dat het overslaan van een instantie de rechtsbescherming uitholt, dat het ‘typisch lijkt’ dat in de hoofdprocedure – waar ‘alles nog eens dunnetjes wordt overgedaan’ – wel twee feitelijke instanties zijn en de vraag is of het overslaan van een instantie op de gehele procedure ‘nou zoveel uitmaakt’.
- 2.11 Het hof overslaan:** het overslaan van het hof past volgens de leden van de rechterlijke macht in het huidige wettelijke systeem van sprongcassatie. De rechtsmatigheidstoets hoeft ‘op zich niet ingewikkeld te zijn’ en past beter bij de ‘verfrissend snelle’ eerste feitelijke rechter die ‘minder verdieping’ heeft, wat voordelen heeft bij ‘dit soort zaken om sneller te beslissen en door te gaan naar de hoofdzaak’.
- 2.12 Een (landelijke) IFB-kamer:** volgens enkele leden van de rechterlijke macht ‘zou je kunnen denken aan een landelijke kamer’ van belastingrechters die dit soort zaken doen en die voldoende waarborgen biedt. Er zou een ‘poule van rechters’ kunnen komen. Als deze zaken – zoals nu – op de verschillende gerechten worden gedaan, moeten er immers ook rechters worden vrijgemaakt. ‘Waarom niet?’
- 2.13 Het functioneren van de hersteltermijn (art. 27e, lid 2 AWR):** het is volgens enkele leden van de rechterlijke macht door de wetgever ‘uit het oog verloren’ dat er na een uitspraak over de IFB nog een hersteltermijn komt; de Hoge Raad ‘kon niet anders dan repareren’ wat de wetgever ‘over het hoofd heeft gezien’. Maar als een administratie er niet is heeft het geven van een hersteltermijn geen zin en betekent het dat de IFB terecht is afgegeven. De indruk bestaat dat een hersteltermijn zelden zin heeft: het is er niet, een belastingplichtige wil het niet geven en als ‘omzet niet goed geadmistreerd is, dan kan je het toch nooit meer herstellen?’.

3. Administratieplicht – Het functioneren van de administratieplicht

- 3.1 De administratieplicht uit de IFB-procedure:** aan de ene kant zou de toets voor de administratie in de hoofdzaak meegenomen kunnen worden en aan de andere kant ‘deugt soms de administratie ook gewoon’ of zijn er omissies die onvoldoende zijn voor een omkering en verzwaring van de bewijslast of kan de administratie nog hersteld worden. ‘Het is niet per definitie zo, dat de IFB-procedure niks oplevert’. En bovendien kan de inspecteur ook nog via een informatieverzoek inzicht in de administratie krijgen, waardoor het alsnog een ‘verlengstuk van de administratieplicht’ wordt.
- 3.2 Administraties die volledig ontbreken of onherstelbaar zijn:** alleen als er helemaal niet meer hersteld kan worden, lijkt het volgens de leden van de rechterlijke macht ‘onzinnig’ dat daar nog over geprocedeerd zou worden; als de administratie niet deugt, zit je toch al in de verzwaarde bewijslast.

- 3.3 Vaak omvangrijke dossiers:** soms is een geschil beperkt en kan het volgens de leden van de rechterlijke macht enkelvoudig worden gedaan, maar vaak gaat het om veel informatie en zijn het niet altijd de eenvoudigste procedures, althans ‘er zit een dik dossier aan vast’, soms ‘dozen vol met stukken’. Om te beoordelen of een IFB rechtmatig is moet je vaak toch ‘de hele achtergrond kennen’.
- 3.4 De beoordeling van de administratie in het licht van de digitalisering:** n.v.t.
- 3.5 De beoordeling van het belang van de gebreken zonder een aanslag:** veel vragen zijn door de inspecteur in zo’n premature fase van de discussie gesteld, dat het soms lastig is om vast te stellen of het belangrijke informatie betreft. En ook of het ontbreken daarvan een omkering kan rechtvaardigen in het licht van correcties die vaak ook nog niet duidelijk zijn. De controle wordt bij de afgifte van een IFB vaak stilgelegd en er is nog ‘geen idee waar de aanslag op uit gaat komen’. Ook bij een gebrekkige administratie kunnen rechters in samenhang met een aanslag beter beoordelen wat de gevolgen zijn; hoe zou de aanslag ‘eruit moeten zien’ en waaraan moet een administratie dan voldoen? Als de administratie er (deels) niet is en de inspecteur ook geen openheid van zaken wil of kan geven over de voorgenomen correcties, wordt het een hele ‘abstracte exercitie’. Hier wordt wel vaak door rechters ‘tegenaan gelopen’.

4. Kostenvergoedingsbeschikking – De ineffectiviteit van de kostenvergoedingsbeschikking

- 4.1 Een gering aantal kostenvergoedingsbeschikkingen:** de kostenvergoedingsbeschikking kom je in de rechtspraak bijna nooit tegen.
- 4.2 Onderscheid kostenvergoedingsbeschikking voor de eigen administratie of voor derden:** in art. 52, lid 7 AWR staat ‘gek genoeg’ geen enkele verwijzing naar art. 52a AWR. Het verwijst naar een door de inspecteur op art. 52, lid 1 AWR gebaseerde verplichting; maar dat is een verplichting van wetswege, dus ‘welke verplichting legt de inspecteur nou eigenlijk op?’. Er is volgens enkele leden in de parlementaire geschiedenis van de IFB niet onderkend dat de eigen administratieverplichting zo anders van karakter is dan de administratieplicht ten aanzien van derden (art. 53, lid 5 AWR), bij een derde moet de inspecteur eerst een verzoek doen.
- 4.3 Aannemelijk maken van de onrechtmatigheid:** het is volgens enkele leden van de rechterlijke macht ‘heel lastig’ om aan de eisen te voldoen dat het verzoek onrechtmatig is.
- 4.4 Verkrijgen van inzage in de dossierstukken:** n.v.t.
- 4.5 Het belang van de kostenvergoedingsbeschikking:** op zich lijkt het reëel dat als iemand kosten heeft moeten maken dat die ook vergoed worden. Maar de derde of de advocaat van de derde zal soms ook enorme kosten moet maken om alle informatie ‘boven tafel te krijgen’ om die onrechtmatigheid te onderbouwen. Dan lijkt het belang van de kostenvergoedingsbeschikking beperkt en ‘is het ook eigenlijk geen knelpunt meer’.
- 4.6 Tot en met 4.9:** n.v.t.

5. Civiele dwangsomprocedure – Samenloop met de civiele dwangsomprocedure

- 5.1 Weinig samenloop tussen IFB-procedure en civiele dwangsomprocedure:** er worden in de rechtspraak wel civiele dwangsomprocedures gezien, maar een echte samenloop tussen een IFB en de civiele dwangsomprocedure, komt in niet veel zaken voor.
- 5.2 Het belang van de civiele dwangsomprocedure:** als de inspecteur een IFB afgeeft, maar geen informatie krijgt, dan moet hij nog steeds de omvang van de aanslag aannemelijk maken en dan kan hij een civiele dwangsomprocedure beginnen. Dan vervult de civiele dwangsomprocedure volgens enkele leden van de rechterlijke macht 'een functie' en lijkt het ook 'geen knelpunt'.
- 5.3 Civiele dwangsomprocedure wordt ervaren als intimidatie:** de civiele dwangsomprocedure is een extra middel om een partij te dwingen om informatie te verstrekken; daar wordt 'in de fiscale procedures wel over geklaagd'. De Belastingdienst zal zich ook in deze procedure magistraatelijk moeten opstellen tegenover de burger en op gepaste wijze moeten handelen.
- 5.4 Kostbare civiele procesvertegenwoordiging:** n.v.t.
- 5.5 Een beperkte fiscale kennis van de civiele rechter:** een enkele keer worden 'we als belastingrechter wel gevraagd om deel te nemen in een civiele zetel', om het fiscale aspect te duiden. Dan gaat het initiatief daartoe wel uit van de civiele kamer, die dan moet onderkennen dat er een 'leemte is aan fiscale kennis'. Het zal ook per rechtbank of hof verschillen, want er zijn 'niet overal rijksbelastingen met fiscaal geschoolde rechters' wat wil zeggen dat niet iedere rechtbank belastingzaken behandelt en daarmee beschikt over fiscale rechters. Ook maakt de werkdruk het soms lastig om rechters uit te lenen.
- 5.6 (Geen) doorkruising van de bestuursrechtelijke weg:** de inspecteur behoort volgens een van de rechters in beginsel in de belastingprocedure 'stelling te nemen' en daar te wachten of de belastingplichtige voldoet of niet, en wat de belastingrechter erover oordeelt. En als de belastingrechter oordeelt dat de belastingplichtige de gevraagde informatie moet geven, dan volgt er een termijn en als de informatie dan niet komt, dan 'is het voor te stellen dat de inspecteur de civiele dwangsomprocedure gaat inzetten'. Het lijkt een enkele rechter een 'atypische gang van zaken' als de inspecteur van 'twee walletjes gaat eten', door zowel omkering en verzwaring van de bewijslast te krijgen als de belastingplichtige onder druk te zetten via een dwangsom.
- 5.7 De samenloop van een IFB met een strafrechtelijke vervolging:** dat het OM een zaak maakt van het niet verstrekken van informatie betreft volgens één van de rechters incidenten en dan is het 'meestal bijvangst bij een andere verdenking'. Niet zozeer in combinatie met een IFB maar meer in het algemeen met fiscale fraudezaken komt het voor dat 'een aantal belastingrechters wordt uitgeleend'. De afstemming tussen de oplegging van een fiscale boete of een straf in het strafrecht vindt plaats in het vooroverleg tussen het OM en de Belastingdienst; in dat overleg wordt veel samenloop weggenomen.

6. Neveneffecten – Enkele effecten die samenhangen met de IFB-procedure

- 6.1 Het verwijt van traineren ‘over en weer’:** soms lijkt het alsof er wordt doorgeprocedeerd voor uitstel of om te kijken waar fouten worden gemaakt, of aanslagen vervallen, of er ‘wat van de kar valt’, terwijl er ‘antwoord gegeven dient te worden’. Hier lijkt de rechtsbescherming te worden benut om de ‘fiscale positie zo te kunnen uitwerken, dat zo min mogelijk wordt betaald’, in plaats van het verkrijgen van zekerheid of het informatieverzoek wel rechtmatig is. Bij elke vorm van rechtsbescherming in een democratie, ‘zie je dat het leidt tot gebruik of misbruik van de procedure’, waarvoor de rechtsbescherming niet in het leven geroepen is.
- 6.2 Een IFB ter afwending van het vervallen van de aanslagtermijn:** een enkele keer bestaat de indruk bij de leden van de rechterlijke macht dat de inspecteur zichzelf ‘wat meer ruimte geeft om zijn werk goed te doen’. Dat is in het belang van iedereen, maar de IFB is ‘nooit bedacht als middel voor de inspecteur om zijn aanslagtermijn te verlengen’.
- 6.3 Uitvoeringsproblemen bij de aanslagregeling en/of invordering:** volgens enkele leden van de rechterlijke macht kan het een strategie zijn dat met de informatieprocedure ‘voorlopig niets hoeft te worden betaald’. De ontvanger moet kijken welke mogelijkheden er zijn om de invordering veilig te stellen.
- 6.4 Oplopende belastingrente:** volgens enkele leden van de rechterlijke macht schuilt voor belastingplichtigen het gevaar dat de rente niet iets is waar ze tijdens de procedure mee bezig zijn, ‘dat komt later’.
- 6.5 Belastingheffing terug in de tijd:** volgens de leden van de rechterlijke macht is aan het systeem inherent dat er pas na de procedure over de IFB een aanslag opgelegd kan worden; dus na vele jaren procederen volgt er ‘over een oud jaar een aanslag’, waartegen ook weer tot aan de Hoge Raad geprocedeerd kan worden.
- 6.6 Het vertrouwen in de Belastingdienst staat onder druk:** de IFB geeft rechtsbescherming aan de belastingplichtige, maar kan tegelijkertijd ook een dreiging zijn door de inspecteur, althans het lijkt er soms op dat het door belastingplichtigen als een dreiging wordt ervaren.
- 6.7 Rechtbanken ervaren forse werkdruk:** de vertraging of meeste tijdsbeslag zit volgens enkele leden van de rechterlijke macht vermoedelijk in de werkvoorraden bij de rechtbank; rechtbanken hebben enkelvoudig als uitgangspunt, maar IFB-procedures zullen over het algemeen meervoudig zijn, waardoor meer rechters nodig zijn. Het versnellen van de werkstroom zal ten koste gaan van andere zaken, waar dan weer de werkvoorraad onder druk komt te staan. Gezien het aantal vergoedingen van immateriële schade die door de rechtbanken worden toegekend zijn de doorlooptijden bij de hoven korter.

Vraag	Zijn er nieuwe knelpunten ontstaan?
Ervaringen	Ja

7. Aandachtspunten in de vormgeving van de IFB

- 7.1 Belastingplichtigen overzien het belang van de IFB niet:** de regeling is bedoeld voor de rechtsbescherming van belastingplichtigen, maar soms ‘bekruipt het gevoel’ dat belastingplichtigen slechter af zijn. Het komt met enige regelmaat voor dat belastingplichtigen procederen tegen de aanslag, terwijl er geen rechtsmiddel is ingesteld tegen de IFB. Er is dan een boekenonderzoek of een vragenbrief geweest, de administrateur overlegt met de inspecteur, waarna een IFB wordt vastgesteld, die vervolgens ‘in de lucht blijft hangen’. Soms is de IFB dan ‘voor kennisgeving aangenomen’. Dan krijgt belastingplichtige vervolgens een aanslag en dan volgt er een procedure, maar dan staat die IFB onherroepelijk vast. Belastingplichtigen ‘realiseren zich dan te laat’ dat daar consequenties aan verbonden zijn in de procedure.
- 7.2 De IFB heeft geen duidelijk format:** volgens de leden van de rechterlijke macht is het ‘format van een belastingaanslag helder, het staat er allemaal in en er is over nagedacht’. Dat mist bij de IFB. Daar kom je ‘veel variëteit in tegen’; de ene inspecteur ‘biedt meer uitleg dan de ander’. Dit is niet alleen lastig voor burgers en hun adviseurs, maar het verbaast soms ook dat een gemis aan format ertoe leidt dat inspecteurs ‘miskleunen’; de één is ‘formeel beter en handiger’ met een IFB dan de ander. En soms staat het er allemaal in ‘maar dan lezen mensen niet goed’ en dan kun je zeggen: ‘eigen schuld’ maar dat is niet de bedoeling geweest van de IFB.
- 7.3 Gebrekkige formulering van informatieverzoeken:** soms vragen leden van de rechterlijke macht zich af: over ‘welke belasting’ gaat dit en over ‘welk jaar’? ‘Is het wel een goede IFB?’ Het moeten vragen zijn ‘die hout snijden’ en duidelijk zijn, ‘daar is nog veel te verbeteren’.

Jurisprudentieoverzicht

Onderstaand jurisprudentieoverzicht geeft inzicht in voor de rechtspraak van de IFB-procedure relevante uitspraken in de periode vanaf 1 februari 2016 tot 1 december 2023. Waar de Hoge Raad het beroep in cassatie op basis van art. 80a, lid 1 of art. 81, lid 1 Wet RO heeft afgedaan, geven de uitspraken van de onderliggende feitenrechters in enkele gevallen relevante inzichten. Het overzicht bevat ook enkele uitspraken over het gebruik van de kostenvergoedingsbeschikking en de samenloop van de IFB-procedure met de civiele dwangsomprocedure. Ook zijn enkele uitspraken opgenomen over de samenloop van de IFB-procedure met een strafrechtelijke vervolging, het gebruik van de IFB in WOZ-procedures en de rol die een rechter- of raadsheer-commissaris in het belastingrecht kan spelen. Het overzicht beoogt niet uitputtend te zijn.

-
- 2023
- HR 13 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1336 en 2131 (omkering en verzwaring na vernietigde IFB; art. 52 AWR), *BNB* 2023/152 m.nt. F.J.P.M. Haas; *V-N* 2023/2412.
 - HR 6 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1405 (IFB; art. 47 AWR; Project Debet-Creditcards; art. 81, lid 1 RO; cassatie van ECLI:NL:GHDHA:2022:2193).
 - HR 22 september 2023, ECLI:NL:HR:2023:1285 (IFB; art. 52a AWR; art. 47 AWR; art. 81, lid 1 RO; cassatie van ECLI:NL:GHSHE:2022:3885)
 - HR 22 september 2023, ECLI:NL:HR:2023:1270 (IFB; art. 52a AWR; art. 47 AWR; samenloop strafrecht), *BNB* 2023/142 m.nt. P.G.H. Albert; *V-N* 2013/9.11; concl. A-G IJzerman 15 november 2022.
 - HR 25 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1129 (gebruik IFB in WOZ-procedure; art. 81, lid 1 RO; cassatie van ECLI:NL:GHARL:2022:10087), *NTR* 2023/1459.
 - HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1093 (hoofdzaak; omkering; redelijke schatting), *BNB* 2023/126 m.nt. A.O. Lubbers.
 - HR 9 juni 2023, ECLI:NL:HR:2023:910 (kostenvergoedingsbeschikking; art. 52, lid 7 AWR; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHAMS:2022:3205).
 - HR 12 mei 2023, ECLI:NL:HR:2023:696 (IFB; art. 47 AWR; KB Lux; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHAMS:2022:584).
 - HR 21 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:543 en 640 tot en met 644 (IFB; art. 47 AWR; ontbonden rechtspersoon), *BNB* 2023/114 m.nt. P.G.H. Albert; concl. A-G IJzerman 28 februari 2022.
 - Gerechtshof Amsterdam 21 juni 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:1777 (raadsheer-commissaris; art. 47 AWR; verschoningsrecht), *FutD* 2023-2085; *V-N Vandaag* 2023/1743.
 - Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 november 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:8191 (gebruik IFB in WOZ-procedures; omkering en verzwaring van de bewijslast).

-
- 2022
- EHRM 4 oktober 2022, ECLI:CE:ECHR:2022:1004JUD005834215 (civiele dwangsomprocedure; art. 47 AWR; art. 6 EVRM; nemo tenetur), *AB* 2022/368 m.nt. R. Stijnen.
 - HR 2 december 2022, ECLI:NL:HR:2022:1811 (IFB; art. 47 AWR; rechtsgeldigheid beschikking), *V-N* 2022/12.1.4.
 - HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1439 (IFB; art. 47 AWR; art. 52 AWR; geen IFB voor dezelfde tekortkoming), *BNB* 2023/8 m.nt. E.B. Pechler; *FED* 2022/121 m.nt. W.A.P. van Roij.
 - HR 9 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1150 (IFB; art. 52 AWR; shishalounge), *BNB* 2022/134 m.nt. F.J.P.M. Haas; *FED* 2023/87 m.nt. R.M.P.G. Niessen-Cobben; *NLF* 2022/1814 m.nt. A. Perdaems; concl. A-G Ettema 28 december 2021.
 - HR 24 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:952 (IFB; art. 47 AWR; Panama papers; art. 80a, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHAMS:2022:507).
 - HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767 (bewijssanctie; vereiste aangifte; ‘trustvakje’; partiële omkering), *BNB* 2022/108 m.nt. J.P. Boer; *FED* 2023/64 m.nt. T.A. Cramwinckel.
 - HR 18 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:198 (IFB; art. 52 AWR; traineren; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHDHA:2020:182), *V-N* 2020/22.1.7.
 - HR 28 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:84 (IFB; art. 47 AWR; vervallen; beëindiging aanslagtermijn), *BNB* 2022/55 m.nt. A.J.H. van Suilen.
 - HR 14 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:20 (IFB; art. 52 AWR; bewaarplicht; e-mails; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHSHE:2020:1744), *V-N* 2020/40.1.5.
 - HR 3 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:830 (kostenvergoedingsbeschikking; art. 53, lid 5 AWR; informeel verschoningsrecht; *fair play*-beginsel), concl. A-G IJzerman 28 april 2022.
 - ABRvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285 (evenredigheidsbeginsel), *FED* 2022/39 m.nt. C. Maas; *NLF* 2021/1687 m.nt. D. Barmiento; concl. A-G Widdershoven en Wattel 7 juli 2021.
 - Gerechtshof Den Haag 13 december 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:2640 (art. 47 AWR; gebruik IFB in WOZ-procedure; abbb), *NTR* 2023/197 m.nt. R.J. de Jong.
 - Gerechtshof Den Haag 8 november 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:2184 (civiele dwangsomprocedure; KB Lux)
 - Rechtbank Zeeland-West-Brabant 8 september 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:5190 (samenloop met strafprocedure; ontbreken IFB; geen niet-ontvankelijkheid OM), *NLF* 2022/1887 m.nt. B.J.G.L. Jaeger.

-
- 2021
- HR 26 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1788 (IFB; art. 52 AWR; reikwijdte administratie; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHARL:2019:9863), *V-N* 2020/7.1.5.
 - HR 24 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1375 (IFB; art. 47 AWR; bezwaarfase; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHARL:2020:10521), *V-N Vandaag* 2020/3266.

- HR 9 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1086 (bewijssanctie; vereiste aangifte; art. 52 AWR), *BNB* 2021/138 m.nt. R.F.C. Spek; *NLF* 2021/1509 m.nt. A. Perdaems; concl. A-G IJzerman 28 januari 2021.
- HR 2 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1045 (IFB; art. 47 AWR; bankrekening), *BNB* 2021/133, m.nt. A.O. Lubbers; *FED* 2021/103 m.nt. M.H.W.N. Lammers; *NLF* 2021/1453 m.nt. A. Nuyens.
- HR 25 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:986 (IFB; art. 52 AWR; evenredigheid), *BNB* 2021/125 m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk; *FED* 2021/101 m.nt. P. van der Wal.
- HR 25 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:987 (IFB; art. 52 AWR; bewaarplicht), *BNB* 2021/126 m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk; *FED* 2021/102 m.nt. P. van der Wal.
- HR 11 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:778 (IFB; art. 47 AWR; informatieplicht erfgenamen), *BNB* 2021/131 m.nt. E.B. Pechler; *NLF* 2021/1255 m.nt. M. Hennevelt.
- HR 4 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:819 tot en met 821 (IFB; art. 52 AWR; geen gedeeltelijke vernietiging), *BNB* 2021/121 m.nt. A.J.H. van Suilen.
- HR 4 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:822 (IFB; art. 52 AWR; geen herstel achteraf), *BNB* 2021/122 m.nt. A.J.H. van Suilen.
- HR 21 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:751 (IFB; art. 53a AWR; verschoningsrecht), *BNB* 2021/108 m.nt. J.J.Vetter; *NLF* 2021/1109 m.nt. A. Perdaems; *NTFR* 2021/1735 m.nt. P.A. Caljé.
- HR 26 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:472 (IFB; art. 52 AWR; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHSHE:2020:1751), *V-N* 2020/41.1.3.
- Gerechtshof Den Haag 27 juli 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:1509 (kostenvergoedingsbeschikking; art. 53, lid 5 AWR; fair play-beginsel), *V-N* 2021/1994; *NLF* 2021/1731 m.nt. I. Krukkert.

-
- 2020
- HR 25 september 2020, ECLI:NL:HR:2020:1473 (IFB; *fishing expedition*; marginale toetsing; art. 81, lid 1 RO; cassatie van ECLI:NL:GHSHE:2019:3533)
 - HR 17 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:696 (IFB; art. 47 AWR; bevoegdheid navordering), *BNB* 2020/94; concl. A-G IJzerman 12 december 2019.
 - HR 17 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:697 en 698 (IFB; art. 47 AWR; woonplaatsonderzoek; evenredigheidsbeginsel), *BNB* 2020/95, concl. A-G IJzerman 12 december 2019.
 - HR 17 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:698 (IFB; art. 47 AWR; woonplaatsonderzoek; evenredigheidsbeginsel), *BNB* 2020/96, concl. A-G IJzerman 12 december 2019.
 - Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 23 september 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:7628 en 7629 (samenloop strafprocedure; niet-ontvankelijkheid OM; bezwaar IFB), *V-N* 2020/53.23.

-
- 2019
- HR 15 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1785 (IFB; art. 47 AWR; stapelen procedures), *BNB* 2020/30 m.nt. G.J.M.E. de Bont; *Ntfr* 2019/2872 m.nt. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma.
 - Rechtbank Limburg 16 januari 2019, ECLI:NL:RBLIM:2019:325 (civiele dwangsomprocedure; inzicht geldstromen; verschoningsrecht).
-
- 2018
- HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1311 (onherroepelijke IFB; art. 47 AWR; reikwijdte stelplicht), *BNB* 2018/178 m.nt. A.O. Lubbers; concl. A-G Niessen 26 april 2018.
 - HR 13 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:568 (IFB; KB-Lux; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHARL:2017:5864), *V-N Vandaag* 2018/880.
 - HR 16 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:359 (bewijssanctie; tegemoetkoming bewijsproblemen; interieurwinkel), *BNB* 2018/88 m.nt. F.J.P.M. Haas.
 - Gerechtshof 's-Hertogenbosch 12 juni 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2472 (samenloop strafprocedure; niet-ontvankelijkheid OM; bezwaar IFB; détournement de pouvoir), *V-N* 2018/1234; *NLF* 2018/1587 m.nt. D. Barmentlo.
 - Gerechtshof Amsterdam 5 juni 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:1746 (IFB; art. 52 AWR; rechtmatigheidstoets; hersteltermijn), *Ntfr* 2018/2376 m.nt. R.M.P.G. Niessen-Cobben.
-
- 2017
- HR 20 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2654 (IFB; art. 47 AWR; feitelijke gegevens), *BNB* 2017/220 m.nt. A.O. Lubbers; *NLF* 2017/2536 m.nt. A. Nuyens; *Ntfr* 2017/2621 m.nt. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma.
 - HR 14 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1330 (IFB; art. 47 AWR; stapelen procedures), *BNB* 2017/191; *Ntfr* 2017/1965 m.nt. R.M.P.G. Niessen-Cobben.
 - HR 7 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1234 (IFB; art. 52 AWR; belanghebbende), *BNB* 2017/183 m.nt. R.F.C. Spek.
 - HR 9 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1046 (civiele dwangsomprocedure; KB Lux), *BNB* 2017/152 m.nt. A.O. Lubbers; *NLF* 2017/1563 m.nt. B.J.G.L. Jaeger.
 - HR 31 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:532 (bewijssanctie; art. 52 AWR; bewaarplicht), *BNB* 2017/137 m.nt. E.B. Pechler.
 - HR 10 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:389 en 390 (IFB; art. 47 AWR; kan-bepaling; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHAMS:2016:3828 en 3829), *V-N* 2017/696.
 - HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:310 (civiele dwangsomprocedure; art. 6 EVRM; straf), *BNB* 2017/102 m.nt. J.A.R. van Eijnsden.
 - HR 17 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:258 (IFB; art. 47 AWR; kan-bepaling; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHAMS:2016:4148), *V-N Vandaag* 2016/2456.
 - HR 17 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:250 (IFB; art. 52 AWR; geen herstel achteraf; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie ECLI:NL:GHARL:2016:2456), *V-N Vandaag* 2017/400.

- HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:192 (IFB; art. 47 AWR; reikwijdte informatieplicht), *BNB* 2017/93 m.nt. J.A.R. van Eijdsen; *FED* 2017/65 m.nt R.M.P.G. Niessen-Cobben.
- HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130 (IFB; art. 47 AWR; bewijssanctie in beide procedures; hersteltermijn), *BNB* 2017/92 m.nt. J.A.R. van Eijdsen; *FED* 2017/66 m.nt R.M.P.G. Niessen-Cobben.
- HR 27 januari 2017, ECLI:NL:HR:2017:81 en 82 (IFB; art. 47 AWR; bestuursrechtelijke dwangsom; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHDHA:2016:1783 en 1784), *V-N Vandaag* 2017/233.
- Rechtbank Den Haag 30 juni 2017, ECLI:NL:RBDHA:2017:9295 (civiele dwangsomprocedure; KB Lux; tenuitvoerlegging vonnis informatieverstrekking).
- Rechtbank Noord-Holland 17 maart 2017, ECLI:NL:RBNHO:2017:2008 (kostenvergoedingsbeschikking; art. 52, lid 7 AWR; beslissing op verzoek), *V-N* 2017/655.

2016

- HR 2 december 2016, ECLI:NL:HR:2016:2731 (IFB; bekendmaking; art. 3:41 Awb), *V-N* 2016/64.5.
- HR 14 oktober 2016, ECLI:NL:HR:2017:2299 (IFB; bewijssanctie; evenredigheid; art. 52 AWR; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHAMS:2015:2650), *V-N* 2015/1452.
- HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2089 en 2090 (IFB; art. 47 AWR; KB Lux; samenloop civiele dwangsomprocedure; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHAMS:2016:27 en 31), *V-N* 2016/2095.
- HR 8 juli 2016, ECLI:NL:HR:2016:1415 (IFB; art. 47 AWR; kan-bepaling KB Lux; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHDHA:2015:2770).
- HR 8 juli 2016, ECLI:NL:HR:2016:1417 en 1418 (IFB; art. 47 AWR; KB Lux; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHDHA:2015:2771 en 2772), *V-N* 2016/14.1.1.
- HR 17 juni 2016, ECLI:NL:HR:2016:1205 en 1206 (IFB; art. 52a AWR; overgangsrecht), *BNB* 2016/190.
- HR 17 juni 2016, ECLI:NL:HR:2016:1211 en 1212 (IFB; art. 47 AWR; KB Lux; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHSHE:2015:2685 en 2686), *V-N* 2015/1472.
- HR 29 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:751 (IFB; art. 47 en 49 AWR; KB Lux), *BNB* 2016/134.
- HR 29 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:756 (IFB; art. 47 AWR; KB Lux; art. 81, lid 1 Wet RO; cassatie van ECLI:NL:GHARL:2014:9825), *V-N* 2015/57.
- HR 25 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:485 (IFB; art. 47 AWR; samenloop civiele dwangsomprocedure; tijdigheid uitspraak op bezwaar), *BNB* 2016/111 m.nt. F.J.P.M. Haas; concl. A-G IJzerman 13 november 2015.
- Gerechtshof 's-Hertogenbosch 15 november 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:5122 (civiele dwangsomprocedure; KB Lux; tenuitvoerlegging vonnis).
- Gerechtshof 's-Hertogenbosch 16 juni 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:2422 (IFB; art. 52 AWR; art. 27e, lid 2 AWR; herstel gebreken), *V-N* 2017/3.6 m.nt. Redactie

- Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 30 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:2456 (IFB; art. 52 AWR; geen herstel achteraf), *NTFR* 2016/1124 m.nt. I.R.J. Thijssen.
- Rechtbank Den Haag 4 mei 2016, ECLI:NL:RBDHA:2016:8267 (civiele dwangsomprocedure; KB Lux; tenuitvoerlegging vonnis informatieverstrekking).

Literatuuroverzicht

Onderstaand literatuuroverzicht geeft inzicht in wetenschappelijke en vakpublicaties met betrekking tot de IFB-procedure, hoofdzakelijk gepubliceerd in de databanken van de Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht (NDFR) en Kluwer Navigator (KN) in de periode vanaf 1 februari 2016 tot 1 december 2023. Het overzicht beoogt niet uitputtend te zijn.

-
- 2023
- G.J.M.E. de Bont en M. Prins, 'Tour d'horizon fiscaal strafrecht anno 2022', *TFB* 2023/8.
 - T.A. Cramwinckel en M.J.S. Lavreysen, 'De informatiebeschikking in recente jurisprudentie', *TFB* 2023/10.
 - A.D. Ford en B. Jonker, 'Het formele vinkje', *TFB* 2023/1.
 - E.P. Hageman, 'Informatieverplichtingen en informatiebeschikkingen', *TFO* 2023/187.2.
 - E.P. Hageman, 'Kroniek heffing', *TFB* 2023/25, par. 8.
 - J.M.J.F. Jansen, 'Misbruik van procesrecht', *TFB* 2023/7.
 - R.N.J. Kamerling en B. Jonker, 'Van uitstel komt toch geen afstel? De informatiebeschikking, de vereiste aangifte, de administratieplicht en de omkering van de bewijslast', *TFB* 2023/24.
 - Bert Marseille e.a., 'Kleine Gids voor het wetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb', *NJB* 2023/819, afl. 12.
 - A.J.C. Perdaems, 'Opinie: Jaap van den Berge-literatuurprijs: lofredde voor winnaar Wendy van Roij', *NLF Opinie* 2023/12, 4 juli 2023.
 - A.J.C. Perdaems, 'Slechte rechtsbescherming bij informatieverzoeken: naar een snelle rechterlijke toets!', *NDFR* 2023/683.
 - A.J.C. Perdaems en M.N.H. Hintzen, 'De inspecteur wil in mijn mailbox, mag dat?', *Het Register* 2023/03.
 - E. Poelmann, *Van de toegankelijkheid van het fiscale recht* (oratie 12 februari 2023), Groningen 2023: University of Groningen Press, p. 28.
 - H.W. Riphagen MSc en Y.H. Stouthart, 'Hoe kan een jonge fiscalist het vertrouwen tussen burger en fiscale overheid herstellen?', *WFR* 2023/128.
 - W.A.P. van Roij, 'Het wetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb nader en door een fiscale bril bezien', *NJB* 2023/1396.
-
- 2022
- C.A.H. Bikkers, 'Kroniek Algemene beginselen van behoorlijk bestuur', *TFB* 2022/23.
 - M.H. de Borst en F. Paans, 'Kroniek Boeterecht 2022', *TFB* 2022/35.
 - T.A. Cramwinckel en M.J.S. Lavreysen, 'De administratieplicht en de informatiebeschikking: verbetering van de rechtsbescherming in recente arresten?', *TFB* 2022/11.
 - E.P. Hageman, 'Kroniek heffing', *TFB* 2022/28.
 - A.J.C. Perdaems en A.H.G.M. Blomen, 'Recht op privacy van de belastingplichtige: een lege huls!', *WFR* 2022/195.

- E. Poelmann en J.D. Baron, 'Het evenredigheidsbeginsel in de fiscaliteit: de volgende stap', *TFB* 2022/16.
- W.A.P. van Roij, 'Wat vereist de evenredigheidstoetsing van beschikkingen van de (fiscale) bestuursrechter?', *NLF-W* 2022/12.

-
- 2021
- J.D. Baron en E. Poelmann, 'De Belastingdienst en evenredigheidstoetsing van fiscale beschikkingen en wet- en regelgeving', *NLF-W* 2021/43.
 - J.D. Baron en E. Poelmann, 'Rechterlijke evenredigheidstoetsing: het advies van de staatsraden A-G Widdershoven en Wattel', *TFB* 2021/25.
 - T.A. Cramwinckel en M.J.S. Lavreysen, 'Recente arresten over de informatiebeschikking en de inlichtingenplicht: verbetering van de rechtsbescherming?', *TFB* 2021/39.
 - G.C.D. Grauss, 'Civiele en fiscale kort gedingen over informatiegeschillen tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige', *TFB* 2021/15.
 - E.P. Hageman, 'Kroniek heffing', *TFB* 2021/28.
 - B.J.G.L. Jaeger, 'De gevolgen van het niet of onjuist doen van aangifte', in: *Jaeger maakt het makkelijk. Conflicten met de fiscus vermijden en uitvechten*, Amsterdam: Elco Print 2021
 - Redactie, 'Memorie van antwoord wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2022', *NLFR* 2021/4055.
 - W.A.P. van Roij, 'Het fiscale gesloten bastion', *NLF-W* 2021/22, par. 4.
 - A.B. Vissers en S.D. de Jong, 'Over (derden)onderzoeken bij de belastingadviseur', *WFR* 2021/208.

-
- 2020
- G.J.M.E. de Bont, 'Schaf de informatiebeschikking af', *NLFR* 2020/1116.
 - J.W. Bosman, 'De informatieplicht en het evenredigheidsbeginsel', *TFB* 2020/30.
 - E.A.M. Huiskers, 'WOB-verzoek inzake informatie- en kostenvergoedingsbeschikking', *NLFR* 2020/1680.
 - R.N.J. Kamerling en B. Jonker, 'Beter ten halve gekeerd dan ten hele gedwaald', *TFB* 2020/23.
 - V.S.T. Leenders, 'AVG: wat kan de adviseur ermee?', *WFR* 2020/121.
 - R. Pauli, 'De informatiebeschikking – 'fishing expedition' of terecht?', *Loonzaken* 2020, afl. 8.
 - E.J.M. Rosier, 'Het verschoningsrecht van de advocaat 'on the edge'?', *TFB* 2020/14.
 - E. Thomas, 'Kroniek heffing', *TFB* 2020/33

-
- 2019
- A.J. van Lint, 'De administratieve verplichtingen van de AWR; is er nu een machtsevenwicht?', *TFB* 2019/27.
 - A.J.C. Perdaems en Y. Ameziane, 'Rechtsbescherming bij vestigingsplaatsonderzoeken', *WFR* 2019/246, par. 2.4.2.
 - E. Poelmann en R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'De toekomst van de fiscale rechtsbescherming?', *TFB* 2019/29.
 - E. Thomas, 'Kroniek heffing', *TFB* 2019/34.

-
- 2018
- B.L. Gorissen, 'Guldensteekproef: doelmatig of misleidend? Kritische beschouwing van de guldensteekproef als fiscaal controlemiddel', *WFR* 2018/231.
 - P. de Haas, 'Weten we over welke informatie de Belastingdienst beschikt?', *TFB* 2018/25.
 - E.P. Hageman, 'De bewogen geschiedenis en onzekere toekomst van de informatiebeschikking', *FED* 2018/81.
 - A.J. Lint, 'De reikwijdte van de administratie- en bewaarplicht van art. 52 AWR', *TFB* 2018/30.
 - A.T.P. Nefkens, 'Kroniek Algemene beginselen van behoorlijk bestuur', *TFB* 2018/39, par. 3.
 - R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'Termijnshopping bij infoherstel?', *NTFR Beschouwingen* 2018/2.
 - E. Poelmann, 'Wat doet art. 52 AWR in 52a AWR?', *TFB* 2018/33.
 - J.H.P.M. Raaijmakers, 'Informatiebeschikking: knelpunten en oplossingen', *Loonzaken* 2018, afl. 8.
 - E. Thomas, 'Kroniek heffing', *TFB* 2018/34.

-
- 2017
- P.J. van Amersfoort, 'De rechtsstatelijkheid van het handelen van de Belastingdienst', *WFR* 2017/236.
 - F.G. Barnard, 'Veranderingen in de relatie Belastingdienst – belastingplichtige: is er sprake van verharding?', *TFB* 2017/6.
 - C.B. Bavinck, 'Verkorting van de fiscale procedure', in: L.J.A. Pieterse en R. van Scharrenburg (red.), *Springende punten. Van Amersfoort-bundel*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 13-19.
 - V.A. Burgers en A.M.E. Nuyens, 'Two is company, three is a crowd. Over rechtsbescherming bij derdenonderzoeken', *TFO* 2017/152.4, par. 4.
 - E.A.M. Huiskers, 'WOB-verzoek inzake informatiebeschikkingen', *NTFR* 2017/919.
 - M.H.W.N. Lammers, 'Commentaar NOB op Evaluatie Wet rechtsbescherming controlehandelingen fiscus', *NTFR* 2017/355.
 - R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'Verspeeld recht als onderdeel van het zorgvuldigheidsbeginsel', *NTFR* 2017/3041.
 - R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'Kroniek Procesrecht', *TFB* 2017/4.
 - C. van Pelt, 'Het recht op privacy bij derdenonderzoeken', *WFR* 2017/210, par. 2.
 - J.A. Smit, 'De informatiebeschikking: een verrijking van de fiscale rechtsbescherming?', *FED* 2017/16.
 - E. Thomas, 'Kroniek Heffing', *TFB* 2017/6.
 - G.H. Ulrich, 'Zes jaar informatiebeschikkingen, rechtsbescherming regeert?', *TFO* 2017/152.3.
 - Commissie Wetsvoorstellen, 'Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de Evaluatie van de Wet-Dezentjé (33 772-2)', NOB, 17 januari 2017.

-
- 2016
- C.M. Dijkstra, 'Rechtsbescherming in een nette kroeg. Verslag van het WFR Fiscaal Café, donderdag 3 november 2016', *WFR* 2016/229.
 - C.M. Dijkstra, 'Het sleepnet van de informatiebeschikking: het arrest van 18 december 2015', *TFB* 2016/4.
 - F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, 'Hoe staat het met de informatiebeschikking?', *TFB* 2016/8.
 - M.H.W.N. Lammers, 'Biedt de informatiebeschikking de beoogde rechtsbescherming?', *TFB* 2016/3.
 - A.J. Luimes, 'Recente ontwikkelingen rondom de informatiebeschikking', *WFR* 2016/24.
 - C. Maas, 'De flexibele inzetbaarheid van mondelinge wetsgeschiedenis bij de motivering van rechterlijke uitspraken', *WFR* 2016/67.
 - G.T.K. Meussen en C.M. Dijkstra, 'The Law ought to limit every Power it gives': art. 53 AWR versus art. 8 EVRM (recht op privacy)', *WFR* 2016/37.
 - L.J.A. Pieterse, 'Een boekbespreking van 'My way. Liber amicorum mr. Hans Hertoghs' onder redactie van prof. mr. Guido de Bont. Uitgegeven door De Bont Advocaten, Amsterdam 2016', *WFR* 2016/115.
 - A.J.H. van Suilen, 'Detailgegevens en bewaarplicht', *NtFR Beschouwingen* 2016/16.
 - E. Thomas, 'Kroniek Heffing', *TFB* 2016/5-6.
 - G.H. Ulrich en R.W.J. Kerckhoffs, *De informatiebeschikking* (FED Fiscale Brochures), Deventer: Wolters Kluwer 2016.



ACADEMIA MEDICINA PATAVINA
PRAESIDIUM LIBERTATIS

SI
DIVM LIBER
TA



B
RE

DI
ERE



Colofon

- Ontwerp:** Robert van Sluis – <https://www.opticnerve.nl>
- Beeldredactie:** Roos Schutte, Emma Schoonen, Robert van Sluis
- Drukwerk:** Drukmotief, Apeldoorn
- Fotografie:** Monique Shaw (omslag), Wirestock (p. 10), Zetong Li (p. 22), Dan Grinwis (p. 30), Nancy Vanderveer (p. 36), Patrick Metzdorf (p. 82), Jonas Tebbe (p. 94), Eilis Garvey (p. 112), Hoogheemraadschap van Rijnland (p. 126), Anna Loh (p. 147)

