

23. Preconsultatie informatiebeschikking: relevantste aanbeveling genegeerd

MR. N. VAN DEN HOEK

Op 13 april 2025 ging het ‘beleidsdocument informatiebeschikking’ in preconsultatie.¹ Het Ministerie van Financiën doet hierin voorstellen om de informatiebeschikkingsprocedure aan te passen. De preconsultatie volgt na evaluaties van de informatiebeschikking in 2013, 2016 en 2023. Het voornaamste knelpunt dat daarin naar voren kwam, was de vertraging die (de procedure over) een informatiebeschikking veroorzaakt.

Na een aantal inleidende paragrafen bespreek ik een belangrijk deel van de voorstellen in het beleidsdocument. Matig enthousiast ben ik over het gecombineerde voorstel om de informatiebeschikking en de verzwarende van de bewijslast af te schaffen. Aan de suggestie om een informatiebeschikking gelijktijdig met het opleggen van de aanslag te geven, zodat daartegen gelijktijdig kan worden geprocedeerd, is helaas geen aandacht besteed in het beleidsdocument. Dat is jammer omdat juist die mogelijkheid voor tijdswinst kan zorgen.

1. De informatiebeschikking

Sinds 1 juli 2011 kan de inspecteur een informatiebeschikking nemen als bedoeld in art. 52a AWR. In deze voor bezwaar vatbare beschikking stelt de inspecteur vast dat de belastingplichtige niet heeft voldaan aan zijn fiscale informatieverplichting en/of administratie- en bewaarplicht,² wat de gevolgen daarvan zijn (omkering en verzwarende van de bewijslast)³ en welke informatie moet worden verstrekt om aan die gevolgen te ontkomen.⁴ Als de rechter het beroep tegen een informatiebeschikking ongegrond verklaart, biedt hij de belastingplichtige een (herstel) termijn om de verzochte informatie alsnog te verstrekken, mits herstel mogelijk is.⁵ Uitgangspunt is dat de inspecteur wacht met het opleggen van de aanslag totdat de informa-

tiebeschikking onherroepelijk vaststaat. De inspecteur kan echter ook in de bezwaarfase een informatiebeschikking nemen. De beslistermijn van het bezwaar tegen de aanslag is dan opgeschort – de behandeling van het bezwaarschrift wordt aangehouden – zodat de belastingplichtige weet of de bewijslast wordt omgekeerd en verzwaard als hij gaat procederen over de aanslag.⁶ De vraag of het informatieverzuim van voldoende gewicht is om tot omkering en verzwarende van de bewijslast te leiden, komt in de procedure over de informatiebeschikking aan de orde. Deze vraag kan (opnieuw) aan de orde worden gesteld in de procedure over de aanslag.⁷

2. Omkering en verzwarende van de bewijslast

Hoofregel in het fiscale procesrecht is dat de partij die zich beroept op de rechtsgevolgen van door hem of haar gestelde feiten de bewijslast van die feiten draagt (‘wie eist, bewijst’). Tenzij de wet anders bepaalt, dient een partij deze feiten, in geval van betwisting door de wederpartij, aanneemelijk te maken.⁸ De bewijslast wordt echter omgekeerd en verzwaard als de belastingplichtige niet de vereiste aangifte heeft gedaan of als er sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking. De belastingplichtige dient in zo’n geval te doen blijken (i.e. overtuigend aan te

1 Reageren op het beleidsdocument kon tot en met 1 juni 2025 op <https://www.internetconsultatie.nl/beleidsrichtinginformatiebeschikking/b1>.

2 Art. 52a AWR verwijst op dit punt naar de art. 41, 47, 47a, 49 en 52 AWR.

3 Art. 25 en 27e AWR.

4 Omkering en verzwarende van de bewijslast blijft achterwege indien binnen de gestelde (herstel)termijn alsnog aan het verzoek van de inspecteur wordt voldaan. HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130, r.o. 3.3.4, NTFR 2017/422 m.nt. P.G.M. Jansen.

5 Art. 27e lid 2 AWR.

6 De opschorting van de bezwaartermijn is geregeld in art. 52a lid 2 AWR.

7 Van belang is dat de gebreken in de medewerking van de kant van de belanghebbende van een zodanig gewicht zijn dat de omkering en verzwarende van de bewijslast gerechtvaardigd is. HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130, r.o. 3.3.4-3.3.6, NTFR 2017/422 m.nt. P.G.M. Jansen. Vgl. HR 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1740 en HR 18 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BO4376.

8 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2007, p. 302.

tonen) dat en in hoeverre de door de inspecteur (in redelijkheid) geschatte aanslag onjuist is.⁹

De bewijslast wordt omgekeerd om de informatieachterstand van de inspecteur te compenseren

In 1982 en 1989 betoogde Hofstra dat de corrigerende strekking van de omkering en verzwaring van de bewijslast vooropstaat.¹⁰ Daarmee bedoelt hij dat de regeling beoogt het door de belastingplichtige verstoorde processuele evenwicht te herstellen. Anders gezegd: de regeling beoogt de informatieachterstand van de inspecteur te compenseren. De Hoge Raad was dat in 1998 met hem eens.¹¹ Koopman schreef in 1996 dat de omkering en verzwaring van de bewijslast naar zijn aard een sanctie is van zowel corrigerende als bestraffende aard.¹² Hij wijst voor het bestraffende aspect onder meer op de verzwaring van de bewijslast.¹³ De verzwaring zou volgens hem leedtoevoegend of afschrikkend zijn omdat die verder gaat dan nodig is om het processuele evenwicht tussen partijen te herstellen. In 2003 achtte redactie van *Vakstudie Nieuws* de verzwaring van de bewijslast in de praktijk een onevenredig zware benadeling van de belastingplichtige.¹⁴ Wattel noemde de omkering en verzwaring van de bewijslast in 2005 ‘ongekend onsubtiel en dus al snel onevenredig’.¹⁵ In 2007 achtte Hamer de omkering van de bewijslast niet irreal, maar de verzwaring ging haar ‘veel te ver’.¹⁶ De Bont heeft er in 2020 op gewezen dat herstel van procespositie evenzeer volgt uit de gewone redelijke verdeling van de bewijslast

(de partij die in strijd met zijn rechtsplicht bewijsnood bij de andere partij veroorzaakt draagt de bewijslast).¹⁷

3. Andere gronden voor omkering van de bewijslast

Evenals daarvoor is ook na de invoering van de informatiebeschikking de bewijslast omgekeerd en verzwared als niet de vereiste aangifte is gedaan. Daarvan is sprake is als i) niet (tijdig) aangifte is gedaan terwijl de belastingplichtige is uitgenodigd en aangemaand om aangifte te doen,¹⁸ ii) (formele) vragen in het aangiftebiljet niet of onjuist zijn beantwoord¹⁹ en iii) de belastingplichtige een aangifte heeft gedaan die zowel in absolute als relatieve zin aanzienlijk te laag was en de belastingplichtige zich daarvan bewust moet zijn geweest (i.e. de inhoudelijk gebrekkige aangifte).²⁰ Van laatstgenoemde categorie kan sprake zijn als de administratie zodanige gebreken en tekortkomingen bevat dat deze niet kan dienen als grondslag voor de winst- en omzetberekening.²¹ In die gevallen hoeft de inspecteur dus geen informatiebeschikking te nemen om omkering van de bewijslast te bewerkstelligen.

4. Situatie voorafgaand aan invoering informatiebeschikking

Tot 1 juli 2011 werd de discussie over omkering van de bewijslast beslecht in de procedure over de aanslag.²² In die procedure werd beoordeeld of al dan niet terecht was voldaan aan een informatieverzoek van de inspecteur en of dat een ‘omkering’ rechtvaardigde. Of de administratie- en bewaarplicht was geschonden, kwam ook aan de orde in de procedure over de aanslag. Belastingplichtigen voldeden vaak uit voorzorg aan een informatieverzoek van de inspecteur, ook als zij aan de rechtmatigheid daarvan twijfelden. Zij wilden niet het risico lopen op een omgekeerde en verzwarde bewijslast omdat het overtuigend weerleggen van een geschatte aanslag niet eenvoudig is. Herstel was in dit (oude) regime niet mogelijk, al stond het partijen wel vrij om in hoger beroep nadere stukken in de procedure te brengen die tot een ander oordeel over de bewijslastverdeling konden leiden.

9 Indien (formele) vragen in het aangiftebiljet niet of onjuist zijn beantwoord en in het geval van een onherroepelijke informatiebeschikking geldt een partiële omkering en verzwaring van de bewijslast. Dit betekent dat de omkering van de bewijslast alleen geldt voor de posten in de aangifte ter zake waarvan de belastingplichtige een verwijt kan worden gemaakt. De vraag of ook sprake is van een partiële omkering van de bewijslast als een inhoudelijk gebrekkige aangifte is gedaan, ligt momenteel voor bij de Hoge Raad. Zie hierover de conclusie van A-G Koopman van 31 januari 2025, ECLI:NL:PHR:2025:130.

10 Annotaties van H.J. Hofstra in *BNB* 1982/213 en *BNB* 1989/145.

11 HR 8 juli 1998, nr. 32417, ECLI:NL:HR:1998:AA2337.

12 R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken*, Deventer: Wolters Kluwer 1996, p. 134 en p. 164-165.

13 De overige argumenten die hij aandraagt zijn niet erg actueel, namelijk dat omkering van de bewijslast voor de gehele aangifte geldt en dat de sanctie niet ongedaan wordt gemaakt als de belastingplichtige alsnog aan zijn verplichtingen voldoet.

14 Annotatie van de redactie bij HR 14 november 2003, ECLI:NL:HR:2003:AN8169, *V-N* 2003/58.6.

15 Bijlage bij de conclusie van A-G Wattel van 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140, onderdeel 1.4.

16 M.J. Hamer, ‘Omkering van de bewijslast verdient heroverweging’, *TFB* 2007, aflevering 1. Zie ook E.B. Pechler, ‘Vóórschrift bij TFB 2007 M. Hamer “Omkering bewijslast verdient heroverweging”’, *TFB* 2024/19, afl. 3.

17 G.J.M.E. de Bont, ‘Schaf de informatiebeschikking af’, *NTFR* 2020/1116, onder verwijzing naar M. Schreuder-Vlasblom, *Rechtsbescherming en bestuurlijke voorprocedure*, 6e druk, Deventer: Kluwer 2017, p. 755. Zie hierover ook de bijlage bij de conclusie van A-G Wattel van 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140, onderdeel 1.4.

18 HR 14 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:675 en HR 15 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AZ4416.

19 HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767, *NTFR* 2022/2079 m.nt. A.J. Meijer.

20 HR 30 oktober 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH1083.

21 HR 9 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1086, r.o. 3.1.3, *NTFR* 2021/2278 m.nt. P.G.M. Jansen.

22 Zie hierover ook A.S. van Middelkoop, ‘De omkering en verzwaring van de bewijslast’, *TFB* 2024/32.

5. Beoogde werking van de informatiebeschikking

Het doel van de Wet Dezentjé,²³ die tot de invoering van de informatiebeschikking heeft geleid, was om de belastingplichtige een betere rechtsbescherming te bieden tegen overmatige, disproportionele en onredelijke informatieverzoeken van de inspecteur.²⁴ Verwacht werd dat de inspecteur minder vaak te vergaande verzoeken om informatie zou doen, omdat daartegen een effectieve rechtsingang zou openstaan (zelfreinigend effect). Daarnaast werd verwacht dat via de rechter (meer) duidelijkheid zou ontstaan over de rechtmatigheid van informatieverzoeken en de reikwijdte van de administratieverplichtingen. Een ander doel was om de belastingplichtige niet pas in beroep of hoger beroep tegen de aanslag te confronteren met een omgekeerde en verzwaarde bewijslast.²⁵

6. Evaluaties 2013, 2016 en 2023

Een eerste beperkte evaluatie van de werking van de Wet Dezentjé in 2013 had als conclusie dat de informatiebeschikking een reële aanvulling biedt op de rechtsbescherming van belasting- en administratieplichtigen en niet leidt tot noemenswaardige problemen in de uitvoering.²⁶ In 2016 vond een uitgebreide evaluatie plaats met als conclusie dat weliswaar enkele doelstellingen van de wet waren behaald, maar andere niet of minder.²⁷

De in 2016 gesignaleerde knelpunten zijn meer gaan knellen en de doorlooptijden van de procedures zijn verder zijn opgelopen

Het meest prangende knelpunt was de lange doorlooptijd van procedures die wordt veroorzaakt door het eerst kunnen procederen over de informatiebeschikking en daarna tegen de aanslag. Ook zou de toetsing van de administratie- en bewaarplicht niet functioneren onder de informatiebeschikking. Vanwege capaciteitsredenen en prioritering van het Ministerie van Financiën is de wet na de evaluatie uit 2016 niet gewijzigd.²⁸ De conclusie uit de evaluatie uit 2023 is dat de in 2016 gesignaleerde knelpunten meer zijn gaan knellen en dat doorlooptijden van

procedures verder zijn opgelopen.²⁹ Ook is er een knelpunt bijgekomen, namelijk dat het belang van een informatiebeschikking niet altijd wordt ingezien door degene aan wie die wordt gegeven. Bezwaar blijft daardoor (ook in de reële gevallen) uit en de omkering en verzwaring in de procedure tegen de aanslag is dan het uitgangspunt. Dit leidt tot minder, in plaats van meer rechtsbescherming.

7. De lange doorlooptijd van de informatiebeschikkingsprocedure

Het eerste knelpunt dat het beleidsdocument behandelt, is de lange doorlooptijd van de informatiebeschikkingsprocedure. De voorstellen om de doorlooptijd te verkorten, zijn het overslaan van één feitelijke (beroeps)instantie en de invoering van een gespecialiseerde informatiebeschikkingskamer. Deze voorstellen kunnen worden gecombineerd.

7.1 Overslaan van een instantie

Bij het overslaan van een (beroeps)instantie zou het mijn voorkeur hebben om de procedure bij de rechtbank over te slaan in plaats van die bij het hof. Mijn indruk is dat de werkdruk bij de hoven lager ligt. Ook worden bij de hoven relatief weinig uitspraken gedaan door enkelvoudige kamers. Dit komt de kwaliteit van de beslissingen ten goede. Het voorstel van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) om te onderzoeken of het overslaan van de bezwaarfase tijdswinst kan opleveren, vind ik een goede suggestie.³⁰ Voor de rechtsbescherming is dat een betere optie dan het overslaan van een rechterlijke instantie. Het beleidsdocument geeft overigens aan dat de lange doorlooptijd vooral bezwaarlijk is voor de belastingplichtige. Hoewel ik betwijfel dat dit werkelijk zo eenzijdig wordt gevoeld, zijn er in dat geval ook gemakkelijkere instrumenten: stem altijd in met verzoeken om prorogatie (het overslaan van de bezwaarfase) en sprongcassatie (het overslaan van hoger beroep).³¹ Dat geeft de belastingplichtige een middel om zelf een ‘versneller’ in te zetten. De praktijk leert dat dergelijke verzoeken in de regel worden afgewezen.

7.2 Gespecialiseerde informatiebeschikkingskamer

Over het invoeren van een gespecialiseerde informatiebeschikkingskamer ben ik niet enthousiast. Dit houdt in dat procedures over de informatiebeschikking worden behandeld door een lokale of landelijke kamer met rech-

23 Wet Dezentjé, Stb. 2011, 265.

24 Kamerstukken II 2008/09, 30645, nr. 14; *Handelingen II* 2009/10, nr. 100, p. 8074-8075 en *Handelingen I* 2010/11, 24, item 6, p. 22.

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

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

27 Kamerstukken II 2016/17, 33772, nr. 2, bijlage; A.K.J.M. van Steenberghe & M. van Londen, *Evaluatie wet-Dezentjé, Belastingdienst/CKC/Domein Onderzoek*, september 2016 en *Kamerstukken I* 2016/17, 30645, letter. F.

28 Kamerstukken II 2017/18, 33772, nr. 3.

29 E.A.M. Huiskers-Stoop, *Onderzoek Informatiebeschikking 2023 – Als we om rechtsbescherming geven*, Leiden: Universiteit Leiden, Instituut voor Fiscale en Economische vakken, Afdeling Belastingrecht, januari 2024, <https://open.overheid.nl/documenten/427d1c35-7623-4106-810e-621340a38b44/file>.

30 Nederlandse Orde van Belastingadviseurs 1 juni 2025, ‘Reactie internetconsultatie pre-consultatie beleidsrichting informatiebeschikking’ <https://www.nob.net/publicaties/informatiebeschikking-opnieuw-tegen-het-licht-gehouden/>. Deze suggestie kwam ook voor in E.A.M. Huiskers-Stoop, *Onderzoek Informatiebeschikking 2023 – Als we om rechtsbescherming geven*, Leiden: Universiteit Leiden, Instituut voor Fiscale en Economische vakken, Afdeling Belastingrecht, januari 2024, p. 47-48.

31 Zie voor prorogatie art. 7:1a Awb en voor sprongcassatie art. 28 lid 3 AWR.

ters of raadsheren die relatief gezien meer informatiebeschikkingszaken behandelen. De verwachting is dat dit de doorlooptijd zal verkorten.³² Het lijkt mij dat dit alleen voor tijdswinst zorgt als deze zaken met voorrang worden behandeld. De betreffende rechters zullen immers ook andere zaken behandelen.³³ Van den Maagdenberg heeft ter vergelijking gewezen op de douanekamer van de rechtbank Noord-Holland; een specialistische kamer met forse doorlooptijden.³⁴ Bovendien zijn informatiebeschikkingszaken vaak feitelijk van aard, zodat specialistische kennis op het gebied van de informatiebeschikking niet nodig is om ze goed te kunnen behandelen. De behandeling van zaken met een omvangrijk dossier, zoals bij de informatiebeschikking vaak het geval is, vergt veel tijd. Een gespecialiseerde kamer gaat daar geen verandering in brengen. Bovendien heeft het kunnen beschikken over verschillende rechterlijke perspectieven (van meerdere rechtbanken en hoven) meerwaarde voor de rechtspraktijk, wat pleit tegen invoering van een gespecialiseerde landelijke kamer.³⁵

8. Afschaffen informatiebeschikking en verzware van de bewijslast

De meest verregaande optie die in het beleidsdocument wordt genoemd, is het afschaffen van de informatiebeschikking.³⁶ Dat houdt in dat wordt teruggekeerd naar de systematiek van vóór de invoering van de informatiebeschikking. Om te borgen dat de rechtsbescherming beter is ten opzichte van die situatie wordt als optie voorgesteld de verzware van de bewijslast te schrappen. De bewijslast keert dus wel om, maar wordt niet verzwaard. Dat betekent dat de belastingplichtige niet hoeft te doen blijken dat de schatting van de inspecteur onjuist is, maar kan volstaan met dat aannemelijk te maken. Uit de praktijk blijkt namelijk dat het in geval van omkering én verzware van de bewijslast erg lastig is de belastingaanslag op een lager bedrag te krijgen. Ik ben voorstander van het afschaffen van de verzware van de bewijslast. De inspecteur is voldoende geholpen met omkering zonder verzware. Het lijkt mij daarom goed dat het bestraffende aspect, de verzware van de bewijslast, verdwijnt. Hulde voor dit voorstel.

Wellicht is bij Financiën sprake van een vooruitziende blik. Als de Wet versterking waarborgfunctie Awb wordt ingevoerd, is het in de toekomst namelijk mogelijk wetten in formele zin te toetsen aan het evenredigheidsbeginsel.³⁷ Hoewel het dwingende karakter van de omgekeerde en verzwaarde bewijslast door de Hoge Raad al is genuanceerd,³⁸ is het niet uitgesloten dat hij na invoering van de bedoelde wet bereid is nog verder te gaan.³⁹ Bijvoorbeeld door de verzware van de bewijslast achterwege te laten, zoals gerechtshof Arnhem-Leeuwarden onlangs deed,⁴⁰ om – in de woorden van Wattel en Widdershoven – in concrete gevallen apert onevenredige effecten van een onwrikbare formele wet te vermijden.⁴¹

Ik ben voorstander van het afschaffen van de verzware van de bewijslast

Door afschaffing van de informatiebeschikking en de verzware van de bewijslast wordt niet voorkomen dat de belastingplichtige zich overvallen kan voelen door een omgekeerde bewijslast in de procedure over de aanslag. Dit was een van de redenen voor de invoering van de informatiebeschikking. Andere redenen voor invoering van de informatiebeschikking – de verwachting dat de inspecteur te vergaande verzoeken om informatie achterwege zou laten en meer duidelijkheid over de rechtmatigheid van informatieverzoeken – verdwijnen met dit voorstel ook naar de achtergrond. Onder aan de streep ben ik daarom enthousiast over dit voorstel. Afschaffing van de verzware van de bewijslast is een goede stap, maar als compensatie voor een verlies aan rechtsbescherming komt het willekeurig over omdat het niet de kern raakt van de problemen die de informatiebeschikking beoogde op te lossen.

9. Gelijktijdig procederen tegen aanslag en informatiebeschikking

Een suggestie uit de evaluatie uit 2023 is om de informatiebeschikkingsprocedure en de procedure over de aanslag ‘in elkaar te schuiven’. In de evaluatie komen twee moge-

32 Beleidsdocument informatiebeschikking (preconsultatie), par. 2.1.2, p. 5., <https://www.internetconsultatie.nl/beleidsrichtinginformatiebeschikking/b1>.

33 Huiskers-Stoop merkt hierover op dat de capaciteit van de rechterlijke macht op zichzelf genomen niet verandert zodat de relatie met de doorlooptijden lastig valt in te schatten. E.A.M. Huiskers-Stoop, ‘De informatiebeschikking: over knelpunten en oplossingen’, *MBB* 2025/26.

34 S.P.M. van den Maagdenberg, ‘De toekomst van de informatiebeschikking; zekerheid maar een kortere doorlooptijd?’, *WFR* 2025/151.

35 Het kunnen beschikken over verschillende rechtelijke perspectieven blijft bij invoering van een gespecialiseerde landelijke kamer minimaal behouden omdat de evenredigheid van de sanctie ook aan de orde kan worden gesteld in de procedure over de aanslag (die niet zal worden behandeld door een gespecialiseerde kamer).

36 Zie hierover ook G.J.M.E. de Bont, ‘Schaf de informatiebeschikking af’, *NFR* 2020/1116.

37 Het wetsvoorstel en de concept-MvT te vinden op www.internetconsultatie.nl/waarborgfunctieawb/b1. Reacties konden tot en met 31 juli 2024 worden ingediend. Zie hierover ook A.T. Marseille e.a., ‘Addendum bij de “Kleine Gids voor het wetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb”’, *NJB* 2024/867; B.J.G.L. Jaeger, ‘Het wetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb’, *Fiscaal Praktijkblad* 2024-0049 en A.P. Monsma, ‘Nieuwe waarborgen voor zorgvuldig bestuurshandelen en de doorwerking in lokale belastingen’, *Belastingblad* 2023/332.

38 Zie bijvoorbeeld de jurisprudentie over de partiële omkering en verzware van de bewijslast HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:767, *NFR* 2022/2079 m.nt. A.J. Meijer.

39 Vgl. bijlage bij de conclusie van A-G Wattel van 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140, onderdelen 8.7, 8.9, 8.10 en 8.15.

40 Hof Arnhem-Leeuwarden 25 februari 2025, ECLI:NL:GHARL:2025:1137, *V-N* 2025/25.16 met (instemmende) annotatie van de redactie.

41 Conclusie van staatsraden advocaat-generaal Wattel en Widdershoven van 7 juli 2021, ECLI:NL:RVS:2021:1468.

lijke varianten hiervan naar voren. De eerste is dat tegelijk met het geven van de informatiebeschikking een ‘soort conserverende aanslag’ wordt opgelegd, die kan worden ‘heronderhandeld’ nadat de rechter heeft geoordeeld over de rechtmatigheid van het informatieverzoek. De tweede variant is dat een procedure tegen de aanslag wordt gestart en dat de rechtmatigheid van het informatieverzoek daarin een ‘incident’ is. Het procedurele incident is een bekend fenomeen in het civiele procesrecht en wordt omschreven als een processueel verzoek 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. Over deze tweede suggestie ben ik enthousiast. Er zijn dan grofweg twee uitkomsten mogelijk, die ik hierna omschrijf:

1. De rechter doet eerst tussenuitspraak over de rechtmatigheid van het informatieverzoek. Dit lijkt erg op de huidige situatie waarin de rechter in de procedure over de informatiebeschikking een oordeel geeft over de rechtmatigheid van het informatieverzoek. Een tussenuitspraak ligt voor de hand als het informatieverzoek rechtmatig is en het aannemelijk is dat de belastingplichtige de verzochte informatie (alsnog) kan aanleveren. Relatief kort na het aflopen van de hersteltermijn plant de rechter een tweede zitting om de laatste schriftelijke ronde te bespreken, waarna hij uitspraak doet in de procedure over de aanslag.
2. De rechter doet direct uitspraak over de rechtmatigheid van het informatieverzoek, de bewijslastverdeling en de aanslag. Dit ligt voor de hand als het informatieverzoek onrechtmatig is of als er om een andere reden geen aanleiding is voor omkering (al dan niet met verzwaring) van de bewijslast.

De NOB heeft een soortgelijke aanbeveling gegeven.⁴² De NOB stelt voor dat, als de informatiebeschikking wordt gegeven nadat de aanslag is opgelegd, de schorsende werking van de informatiebeschikking wordt geschrapt, zodat de procedure tegen de informatiebeschikking en die tegen de aanslag gelijk op kunnen lopen. Met daarbij als aanvullend vereiste dat via tussenuitspraak een oordeel wordt gegeven over de gelegenheid tot herstel.

9.1 Onwenselijke situaties?

Huiskers-Stoop heeft in dit verband gewezen op wat zij ‘onwenselijke situaties’ noemt.⁴³ Namelijk de situaties waarin i) de belastingplichtige de informatie in de beroepsfase heeft verstrekt terwijl de appelrechter anders beslist en ii) in de beroepsfase de bewijslast is omgekeerd terwijl dat in hoger beroep niet het geval is. De situatie onder (ii) lijkt mij niet onwenselijk; dit is simpelweg het gevolg van

de herkansingsfunctie van het hoger beroep. Om verasingen te voorkomen, kan de appelrechter een tussenuitspraak doen als hij op het punt van de bewijslastverdeling of informatieverplichting tot een andere conclusie komt dan de eerstelijnsrechter. De situatie onder (i) is interessanter. Als de rechtbank (bij tussenuitspraak) tot de conclusie komt dat de belastingplichtige zijn informatieverplichting heeft geschonden en hij in reactie daarop alsnog informatie verstrekt waarvan het hof oordeelt dat hij die informatie niet had hoeven geven, dan komt dat naar mijn mening voor risico van de belastingplichtige. Hij kan er immers ook voor kiezen niet te voldoen aan de (tussen)uitspraak van de rechtbank en het hoger beroep af te wachten. Bij het hof heeft hij dan, bij een gelijklopend oordeel via tussenuitspraak, opnieuw de mogelijkheid de informatie alsnog te verstrekken. Weigeren de informatie te geven kan dan alsnog, maar als de Hoge Raad de uitspraak van het hof in stand laat, dan heeft de belastingplichtige niet de mogelijkheid om de informatie alsnog in de procedure te brengen. Dat laatste is misschien wrang, omdat pas bij de Hoge Raad een definitief oordeel kan worden gekregen over de vraag of de informatieverplichting is geschonden en de bewijslast terecht is omgekeerd. Procederen is evenwel riskeren, dus ik ben geneigd daar niet te zwaar aan te tillen.

9.2 Tijdwinst

De echte tijdwinst van het in elkaar schuiven van procedures is gelegen in het niet eerst hoeven procederen tegen de informatiebeschikking en daarna over de aanslag.⁴⁴ En hoewel een tussenuitspraak met opvolgende schriftelijke ronde bewerkelijk is voor de rechter, is het nog altijd minder bewerkelijk dan de huidige praktijk van opvolgende (opzichzelfstaande) procedures.

Een tussenuitspraak met opvolgende schriftelijke ronde is minder bewerkelijk dan de huidige praktijk van opvolgende (opzichzelfstaande) procedures

Een bijkomend voordeel is dat de discussie over het belang van de gestelde vragen (meer) uitgekristalliseerd is als de aanslag al is opgelegd.⁴⁵ Het knelpunt dat het belang van een informatiebeschikking niet altijd wordt ingezien, kan worden ondervangen door een bezwaarschrift tegen de aanslag tevens aan te merken als een bezwaarschrift tegen de informatiebeschikking (tenzij uit het bezwaarschrift het tegendeel blijkt).⁴⁶ De informatiebeschikking kan als ‘nevenbeschikking’ op het aanslagbiljet worden vermeld

42 Nederlandse Orde van Belastingadviseurs 1 juni 2025, *Reactie internetconsultatie pre-consultatie beleidsrichting informatiebeschikking*, <https://www.nob.net/publicaties/informatiebeschikking-opnieuw-tegen-het-licht-gehouden/>.

43 E.A.M. Huiskers-Stoop, ‘De informatiebeschikking: over knelpunten en oplossingen’, *MBB* 2025/26.

44 De Bont noemt de tijdwinst die hiermee gemoeid is astronomisch omdat het stapelen van procedures wordt voorkomen. G.J.M.E. de Bont, ‘Schaf de informatiebeschikking af’, *NtFR* 2020/1116.

45 Vgl. HR 10 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:130, r.o. 3.3.5, *NtFR* 2017/422 m.nt. P.G.M. Jansen.

46 Vlg. art. 24a AWR, op grond waarvan een bezwaar tegen de aanslag ook wordt aangemerkt als een bezwaar tegen de op het biljet vermelde boete (tenzij uit het bezwaarschrift het tegendeel blijkt).

(zoals thans het geval is bij onder meer de beschikking belastingrente).

9.3 Beleidsdocument negeert deze suggestie

Het is jammer dat in het beleidsdocument geen aandacht is besteed aan de suggestie uit de evaluatie uit 2023 om de informatiebeschikkingsprocedure en de procedure over de aanslag ‘in elkaar te schuiven’. Na de evaluatie uit 2016 ging het ministerie evenmin in op deze suggestie.⁴⁷ Kennelijk kleven er aan deze suggestie te veel haken en ogen. Zo heeft Huiskers-Stoop erop gewezen dat de mogelijkheid tot het doen van een tussenuitspraak op grond van art. 8:80a Awb in beginsel beperkt is tot de situatie waarin de zogenaamde bestuurlijke lus van art. 8:51a Awb van toepassing is.⁴⁸ De Wet versterking waarborgfunctie Awb beoogt echter te voorzien in een uitbreiding van de mogelijkheden voor de bestuursrechter om een tussenuitspraak te doen.⁴⁹ Het toevoegen van de mogelijkheid van tussenuitspraak in art. 27e AWR (over omkering van de bewijslast in de beroepsfase) is ook een optie.

Wellicht zijn de beleidsambtenaren van het Ministerie van Financiën niet overtuigd van de tijdswinst die hiermee kan worden bereikt. Dit is helaas gissen. Omdat een beleidsdocument (met preconsultatie) bij uitstek geschikt is om hierover van gedachten te wisselen met de praktijk is het negeren van deze (in mijn ogen) meest relevante suggestie uit de door het ministerie bestelde evaluatie uit 2023 een gemiste kans.

10. Het loskoppelen van de administratie- en bewaarplicht van de informatiebeschikking

Voorgesteld wordt om de administratie- en bewaarplicht los te koppelen van de informatiebeschikking. Wanneer een administratie niet meer te herstellen is, voegt een informatiebeschikkingsprocedure niets toe, aldus het beleidsdocument. Hoewel ik dat onderschrijf, gaat het in zo’n procedure natuurlijk in de eerste plaats om de vraag óf de administratie aan de daaraan te stellen eisen voldoet. Maar dat het bieden van een hersteltermijn bij een negatief antwoord op die vraag meestal niet zinvol is, lijkt mij juist. Het beleidsdocument geeft als alternatief dat omkering en verzwaring van de bewijslast intreedt bij het opleggen van de belastingaanslag als niet is voldaan aan de administratie- en bewaarplicht. Een administratieplichtige kan dan in de procedure over de aanslag aan de orde stellen of hij daadwerkelijk

zijn administratie- en bewaarplicht heeft geschonden, en of omkering en verzwaring van de bewijslast proportioneel is. Andere mogelijkheden zijn dat de bewijslast alleen wordt omgekeerd, maar niet wordt verzaamd, of dat in het geheel geen verschuiving van de bewijslast plaatsvindt als niet is voldaan aan de administratie- en bewaarplicht. Bij deze laatste optie wordt in het beleidsdocument de kanttekening geplaatst dat het de inspecteur nog wel vrijstaat het standpunt in te nemen dat de bewijslast moet worden omgekeerd en verzaamd op de grond dat niet de vereiste aangifte is gedaan, doordat de administratie zodanige gebreken en tekortkomingen bevat dat deze niet kan dienen als grondslag voor de winst- en omzetberekening. In het beleidsdocument wordt nog opgemerkt dat de informatiebeschikking wel functioneert als de belastingplichtige en de inspecteur van mening verschillen over de vraag of bepaalde gegevens tot de administratie behoren. Gezien de toegenomen digitalisering van administraties blijven hier nieuwe rechtsvragen over opkomen. Dat de informatiebeschikking in dit kader wel functioneert, lijkt mij voor discussie vatbaar. Discussies over de administratie- en bewaarplicht gaan naar zijn aard namelijk over gevallen waarin niet is geadmistreerd (of bewaard) conform het standpunt van de inspecteur.⁵⁰ Als hij gelijk krijgt van de rechter is herstel niet mogelijk. De informatiebeschikking functioneert dan niet. Krijgt hij ongelijk, dan verschuift de bewijslast niet, zodat slechts in mindere mate behoefte bestaat aan een voorprocedure (over de informatiebeschikking).

Met de hiervoor vermelde suggestie om de informatiebeschikkingsprocedure en de procedure over de aanslag ‘in elkaar te schuiven’, wordt naar mijn mening een goede balans gevonden tussen enerzijds de rechtsbescherming en anderzijds het aanpakken van de knelpunten in het functioneren van de informatiebeschikking ten aanzien van de administratie- en bewaarplicht en de doorlooptijden. Er hoeft immers geen tussenuitspraak te worden gedaan als geen herstel mogelijk is, zodat de rechter in zo’n geval direct einduitspraak kan doen over de aanslag en de administratie- en bewaarplicht.

11. Ex nunc-toetsing informatiebeschikking

Op dit moment wordt een informatiebeschikkingsprocedure *ex tunc* getoetst, naar het moment waarop de informatiebeschikking is afgegeven. De gegevens die na het geven van de informatiebeschikking zijn verstrekt, worden dus niet meegenomen bij de beoordeling van de rechtmatigheid van de informatiebeschikking. Deze gegevens worden wel meegenomen bij het beantwoorden van de vraag of de bewijslast moet worden omgekeerd en verzaamd. Om de rechtszekerheid te verbeteren, wordt in het beleidsdocument voorgesteld om de *ex tunc*-toetsing aan te passen

47 Zo valt in het evaluatierapport over de evaluatie uit 2016 (t.a.p.) te lezen: ‘Belastingplichtigen begrijpen volgens ambtenaren, fiscaal adviseurs en fiscaal advocaten doorgaans niet waarom er een aparte informatiebeschikkingsprocedure is die tijd, geld en moeite kost en voorafgaat aan de inhoudelijke behandeling van het geschil.’ Zie hierover ook G.J.M.E. de Bont, ‘Schaf de informatiebeschikking af’, *NtFR* 2020/1116 en het commentaar van de NOB op de evaluatie uit 2016 ‘Wet rechtsbescherming controlehandelingen fiscus’, *NtFR* 2017/355.

48 E.A.M. Huiskers-Stoop, ‘De informatiebeschikking: over knelpunten en oplossingen’, *MBB* 2025/26.

49 Zie de consultatieversie van de Wet versterking waarborgfunctie Awb (februari 2024), par. 3.10.3, <https://www.internetconsultatie.nl/waarborgfunctieawb/b1>.

50 Fiscaal relevante informatie die voorhanden is bij de belastingplichtige, maar die volgens hem niet onder zijn administratie- en bewaarplicht valt, kan door de inspecteur bij hem worden opgevraagd op basis van art. 47 AWR. Art. 47 AWR legt namelijk geen koppeling met de administratie- en bewaarplicht van art. 52 AWR.

naar een *ex nunc*-toetsing. Dat wil zeggen dat gegevens die zijn ontvangen na het vaststellen van de informatiebeschikking worden meegenomen in de boordeling van de rechtmatigheid daarvan. Een belastingplichtige kan dus ook in de beroepsfase herstel bieden door alsnog de gevraagde informatie aan te leveren. Het is voor de rechtsbescherming inderdaad beter als het verstrekken van informatie na het afgeven van een informatiebeschikking niet wordt behandeld in het kader van de uitzonderingsregel (dat bij een terecht genomen informatiebeschikking omkering van de bewijslast achterwege blijft als dit niet proportioneel is), maar bij de hoofdvraag (of de informatiebeschikking in stand moet blijven omdat het de inspecteur aan informatie ontbreekt). Rechters zijn over het algemeen namelijk terughoudend bij het toepassen van uitzonderingsregels. Dit voorstel onderschrijf ik dus van harte.

12. Conclusie

Eerder dit jaar ging een beleidsdocument in preconsultatie waarin aanpassingen zijn voorgesteld van de informatiebeschikkingsprocedure. De voornaamste kritiek op de huidige regeling is de lange doorlooptijd van procedures. Hoewel het document nuttige voorstellen bevat, zoals het afschaffen van de verzwaarde bewijslast in combinatie met het schrappen van de informatiebeschikking, blijft een

belangrijke suggestie uit een evaluatie uit 2023 onderbelicht. De mogelijkheid om de informatiebeschikkingsprocedure te combineren met de aanslagprocedure ontbreekt namelijk, terwijl juist die aanpak tijdswinst kan opleveren en het systeem efficiënter maakt. De introductie van een gespecialiseerde kamer voor informatiebeschikkingen lijkt mij weinig effectief omdat niet te verwachten valt dat dit zal leiden tot kortere doorlooptijden. Tot slot wordt getwijfeld aan de juistheid van de opmerking in het beleidsdocument dat de informatiebeschikking wel functioneert als de belastingplichtige en de inspecteur van mening verschillen over de vraag of bepaalde gegevens tot de administratie behoren. Als de administratie op orde is, bestaat in mindere mate behoefte aan een voorprocedure over de informatiebeschikking. Is de administratie niet op orde, dan is herstel doorgaans niet mogelijk, zodat de informatiebeschikkingsprocedure in dat geval evenmin veel waarde toevoegt op het gebied van de rechtsbescherming.

Dit artikel is afgesloten op 4 augustus 2025.

Over de auteur

Mr. N. (Nick) van den Hoek

Fiscaal advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen en redacteur van TFB.