

Mr. dr. B. Jonker

De bedrijfsadministratie en de rechtsbescherming van administratieplichtigen

 Wolters Kluwer

Deventer – 2026

WOORD VOORAF BIJ DEZE FISCALE MONOGRAFIE

De oorspronkelijke versie van deze *Fiscale Monografie* heb ik op 6 oktober 2025 als proefschrift succesvol verdedigd aan de Nyenrode Business Universiteit. Namens deze universiteit waren de promotor en copromotor respectievelijk prof. dr. T.M. Berkhout en prof. dr. M. Snippe RA. De leescommissie bestond uit: prof. mr. dr. G.J.M.E. de Bont (Erasmus Universiteit Rotterdam), prof. dr. mr. E.C.J.M. van der Hel-van Dijk RA (Nyenrode Business Universiteit), em. prof. dr. V. van Kommer (Universiteit Utrecht) en prof. dr. E. Poelmann (Rijksuniversiteit Groningen).

Het recht ontwikkelt zich continu. Vandaar dat ik voor deze uitgave mijn dissertatie heb geactualiseerd. Zo behandel ik in deze *Fiscale Monografie* onder meer ook het conceptwetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb en de preconsultatie beleidsrichting informatiebeschikking. Daarnaast heb ik op enkele plekken de tekst enigszins aangepast naar aanleiding van een aantal belangwekkende rechterlijke uitspraken, die sinds mijn jurisprudentieonderzoek zijn gedaan, dan wel verwijst ik naar die uitspraken.

Bart Jonker
Ouderkerk aan de Amstel, 15 februari 2026

VOORWOORD

Na vele jaren van onderzoek, schrijven en vooral ook weer tekstdelen schrappen, is nu eindelijk mijn proefschrift over het belang van de bedrijfsadministratie tijdens belastingcontroles en de rechtsbescherming van fiscaal administratieplichtigen klaar. Daarin beschrijf ik het historisch, huidig en mogelijk toekomstig perspectief hiervan en doe ik voorstellen om de huidige fiscale administratieplicht en de daarmee samenhangende rechtsbescherming te herzien.

Naast mijn werkzaamheden voor Nyenrode Business Universiteit ben ik al vele jaren werkzaam in de controlepraktijk van de Belastingdienst. In mijn werk kom ik regelmatig in aanraking met situaties waarin de bedrijfsadministratie volgens een controlemedewerker van de Belastingdienst gebreken vertoont, maar de ondernemer beweert dat hij zich van geen kwaad bewust is. Vooral in dergelijke situaties is een adequate rechtsbescherming van belang. Ter verduidelijking een narratieve casus om die controlepraktijk te illustreren:

‘Ik had een Aziatisch restaurant met een zogenaamd “all you can eat” arrangement in een drukke winkelstraat. Het liep goed, totdat de Belastingdienst langskwam voor een boekenonderzoek. Omdat er bij mij – zoals in elke horecagelegenheid – veel contant betaald werd, vroegen de controlemedewerkers naar mijn kasadministratie en hoe ik de opbrengsten registreerde. Toen ze zagen dat dit via een kassasysteem ging, wilden zij de detailgegevens inzien. Dit systeem bewaart echter geen detailgegevens, maar alleen de “verdichte” overzichten van de dagomzetten. Zij vermoeden daarom geheel ten onrechte dat ik bonnen uit het kassasysteem zou hebben verwijderd. Wat een onzin! Dat zou ik immers nooit doen! Dit is trouwens ook niet eenvoudig om te doen. Daarvoor moet je heel veel technische kennis hebben en die ontbeert ik. Desondanks trokken de controlemedewerkers de betrouwbaarheid van mijn bedrijfsadministratie in twijfel, want er zouden volgens hen verschillen zijn tussen de aangegeven omzet en de uitdraaien uit het kassasysteem. Ze maakten vervolgens een eigen schatting van mijn omzet, op basis van ingekocht vlees, rijst, drank en dergelijke. Volgens hun berekening zou ik structureel meer verkocht hebben dan ik had opgegeven, ook omdat volgens hen mijn brutowinstmarge beduidend lager zou zijn dan die van mijn concurrenten. Dit alles had als resultaat dat ik naheffingen en navorderingen van vele tienduizenden euro’s aan btw en winstbelasting met boetes kreeg opgelegd. Die bedragen kon ik natuurlijk nooit zomaar ineens betalen! Ik ging daarom in bezwaar en vervolgens in beroep en hoger beroep, want ik heb echt nooit iets achtergehouden en die berekening is geheel gebaseerd op vage en onjuiste aannames. De ontbrekende omzetgegevens kunnen namelijk logisch worden verklaard door een verbouwing. Tijdens die verbouwing was mijn restaurant uiteraard dicht. Ook de ontbrekende stortingen van de kasontvangsten kunnen worden verklaard uit zowel deze verbouwing, als ook uit de (tijdelijke) sluiting van het lokale bankfiliaal. Bovendien is in dat jaar mijn computer gecrasht. Op die computer hield ik mijn bedrijfsadministratie bij. Dit kan ik bewijzen met correspondentie met de computerleverancier. Maar de inspecteur zei: “Uw administratie is niet controleerbaar. Dan mogen wij de omzet schatten.” De rechter gaf hem uiteindelijk gelijk. Mijn fiscale administratie voldeed niet aan de wettelijke eisen en dan blijkt de Belastingdienst een eigen schatting van de belastinggrondslagen te mogen maken. Ik moest dus uiteindelijk toch die veel te hoge bedragen aan belastingen en boetes betalen, terwijl er echt geen sprake van opzet of fraude was; ik kon gewoonweg mijn argumenten onvoldoende met overtuigende administratieve gegevens onderbouwen, met het einde van mijn mooie restaurant tot gevolg. Dit was mijn lust en leven, en dat hebben ze van mij afgepakt.’

De controlemedewerkers die deze belastingcontrole namens de inspecteur uitvoerden, hebben evenwel een heel andere lezing van deze controle:

*'Bijna tien jaar geleden heeft de Belastingdienst al een keer een boekenonderzoek bij dit restaurant uitgevoerd. Toen is ook al geconstateerd dat het kassasysteem niet voldeed en is een schriftelijke waarschuwing aan de ondernemer uitgereikt. Daarin was opgenomen dat voortaan ook de onderliggende gegevens in detail moeten worden bewaard, zoals de bestellingen, de omzetten per artikel per dag, de afrekeningen per ober per dag en de aansluiting van de dagomzetten met de grootboekrekening. Tijdens deze belastingcontrole bleek dat de ondernemer helemaal niets met deze waarschuwing heeft gedaan. De administratieve vastleggingen met betrekking tot het verkoopproces voldeden nog steeds niet. Tja, dan houdt het een keer op. Vandaar dat wij voorafgaande aan het opleggen van de aanslagen een informatiebeschikking hebben afgegeven. Daarin hebben wij duidelijk aangegeven welke administratieve gegevens er ontbreken en dat dit de controle van de omzet onmogelijk maakt. Zo geven de verdichte dagoverzichten onvoldoende zicht op de omzetverantwoording, omdat de transacties per klant niet inzichtelijk zijn en niet meer te zien is of tussendoor correcties hebben plaatsgevonden. En dit is wel nodig gelet op het "all you can eat-concept" van deze onderneming, waardoor er verder geen enkel verband meer kan worden gelegd tussen de (totale) in- en verkoop op artikelniveau.'*¹

In beroep en hoger beroep gaf de rechter de inspecteur in deze casus dus gelijk dat de fiscale administratie niet aan de wettelijke eisen voldeed, wat leidde tot de toepassing van de administratieve dwangmaatregel omkering en verzwaring van de bewijslast. Hoewel er formeel dus wel bezwaar- en beroepsmogelijkheden zijn, wringt het toch. De belastingplichtige moet namelijk in dergelijke situaties in de procedure over de aanslagen overtuigend aantonen dat de soms nogal hoge schatting van de correcties onjuist is; een vrijwel onmogelijk situatie zeker als zijn bedrijfsadministratie gebreken kent. Dit creëert een asymmetrische bewijspositie: fouten in de bedrijfsadministratie betekenen vaak automatisch verlies voor de ondernemer in de procedure. Bovendien toetst de rechter slechts of de schatting van de inspecteur 'redelijk' is, niet of deze precies klopt.

Met de informatiebeschikking, waarbij de Belastingdienst formeel en gedetailleerd aangeeft welke opgevraagde informatie niet is verstrekt of welke gebreken de bedrijfsadministratie vertoont voordat omkering en verzwaring van de bewijslast kan volgen, tracht de wetgever de ondernemer te beschermen tegen onnodige en disproportionele informatieverzoeken. Ook als de fiscale administratie gebreken vertoont, zal de inspecteur veelal een dergelijke beschikking afgeven. Hieruit volgt dat de informatiebeschikking ten aanzien van de informatie- en administratieplicht als vooraankondiging van een mogelijke administratieve dwangmaatregel op het snijvlak staat van het (kunnen) uitvoeren van een effectieve en efficiënte controle, het bieden van rechtsbescherming en de morele verantwoordelijkheid die daarbij hoort. Morele verantwoordelijk omvat de plicht om het eigen handelen te rechtvaardigen, wat sterk samenhangt met zowel rechtmatigheid, als rechtvaardigheid. Niet alleen het respecteren en nauwgezet naleven van (fiscale) wet- en regelgeving (rechtmatigheid) is namelijk een uiting van morele verantwoordelijkheid, maar de intentie en de billijkheid van die wetten en regels zelf (rechtvaardigheid) zijn ook onderwerp van morele reflectie.² De wet- en regelgeving rondom de administratieplicht en de informatiebeschikking kan derhalve vanuit verschillende filosofische perspectieven worden beschouwd. Zonder volledigheid na te streven, beperk ik mij in dit voorwoord tot de volgende vier bekende filosofen: Immanuel Kant, Michel Foucault, Ton Derksen en Jürgen Habermas.

1 Rb. Zeeland-West-Brabant 6 april 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:1581 en Hof 's-Hertogenbosch 7 augustus 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:2523 vormen de bronnen van inspiratie voor deze narratieve casus.

2 Van Es 2019.

Immanuel Kant (1724-1804) stelt bijvoorbeeld dat de mens nooit louter als middel mag worden gebruikt, maar dat de mens altijd een doel op zich(zelf) is. Deze gedachte vormt het fundament van de moderne rechtstaat: rechtsbescherming is geen gunst van de overheid, maar een morele plicht tegenover de burger als autonoom en waardig wezen. Met de informatiebeschikkingsprocedure erkent de wetgever de belastingplichtige als rationeel subject met recht op uitleg, bezwaar en beroep. Burgers moeten kunnen weten waar ze aan toe zijn, zodat zij hun plichten bewust en vrij kunnen vervullen. Dit waarborgt de rechtszekerheid die volgens Kant essentieel is voor morele autonomie. Tegelijkertijd benadrukt Kant dat burgers ook een plicht hebben tot eerlijkheid, transparantie en verantwoordelijkheid; de administratieplicht is daarmee niet slechts een last, maar een morele opdracht voor administratieplichtigen binnen een rechtvaardige samenleving.³

Michel Foucault (1926-1984) biedt een ander perspectief en ziet de fiscale administratieplicht niet als een neutrale verplichting, maar als een instrument van disciplineren en subtiele controle. Volgens Foucault regeert de moderne samenleving niet langer primair via geweld, maar via voorgeschreven (administratieve) processen, via verplichte registratie van personen, feiten en omstandigheden in systemen, en door (overheids)toezicht. De informatiebeschikking lijkt op het eerste gezicht een vorm van rechtsbescherming, omdat de Belastingdienst formeel moet aankondigen dat informatie ontbreekt of dat de bedrijfsadministratie gebreken vertoont voordat een administratieve dwangmaatregel kan volgen. Toch bevestigt dit volgens Foucault juist het machtsmechanisme: een ondernemer wordt gedwongen tot voortdurende documentatie, zelfverantwoording en transparantie binnen een systeem dat hij niet zelf heeft ontworpen. Rechtsbescherming is daarmee dubbelzinnig; enerzijds biedt zij ruimte voor verweer, anderzijds dwingt zij tot volledige controleerbaarheid en maakt zij de administratieplichtige verdacht als hij zijn plichten mogelijk heeft verzaakt.⁴

In het verlengde daarvan waarschuwt Ton Derksen (geboren in 1943) in zijn werk voor het gevaar dat juridische systemen ontsporen wanneer procedurele logica en institutionele belangen belangrijker worden dan waarheidsvinding. Hoewel zijn analyse zich vooral richt op strafzaken, zijn zijn inzichten ook relevant voor het belastingrecht. De informatiebeschikking is bedoeld als waarborg, maar Derksen zou zich afvragen of deze procedure werkelijk gericht is op waarheidsvinding, of vooral op het afdwingen van gehoorzaamheid. Met name de omkering van de bewijslast kan tot onrecht leiden als de burger niet over dezelfde rechtsmiddelen beschikt als de staat. Zo wordt de informatiebeschikking een maatstaf voor de integriteit van het systeem: staat de waarheid centraal, of het gelijk van de machtige partij?⁵

Tot slot benadrukt Jürgen Habermas (geboren in 1929) dat een rechtvaardige samenleving gebaseerd moet zijn op rationele communicatie en wederzijdse erkenning. Wetgeving en overheidshandelen zijn pas legitiem als alle betrokkenen vrij en gelijkwaardig zijn. Hoewel de informatiebeschikking een moment van dialoog creëert, blijft de vraag of deze communicatie daadwerkelijk gelijkwaardig is. Heeft de belastingplichtige voldoende kennis, middelen en tijd om zich te verweren tegen een machtige overheidsinstantie? Formele procedures zijn met andere woorden alleen legitiem als ze ook materieel toegankelijk zijn; dat wil zeggen: begrijpelijk, eerlijk en inclusief. De rechtsbescherming van administratieplichtigen vraagt

3 Gebaseerd op zijn boeken *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten* uit 1785 (*Grondlegging van de metafysica van de zeden*) en *Kritik der praktischen Vernunft* uit 1788 (*Kritiek van de praktische rede*).

4 Gebaseerd op zijn boek *Surveiller et punir* uit 1975 (*Discipline, toezicht en straf*).

5 Gebaseerd op onder meer zijn boeken *Het OM in de fout* uit 2008, *Verknijpt bewijs* uit 2014 en *Dubbel gedwaald* uit 2017.

daarom om voortdurende reflectie op de vraag of de Belastingdienst de ondernemer werkelijk als gelijkwaardige gesprekspartner erkent of slechts als controlesubject. Vanuit dit perspectief is de informatiebeschikking niet alleen een juridisch instrument, maar ook een graadmeter voor democratische legitimiteit.⁶

Samenvattend tracht de informatiebeschikking de belastingplichtige tegen willekeur te beschermen, maar bevestigt die ook diens plicht tot transparantie en verantwoordelijkheid binnen het fiscale systeem. In een democratische rechtstaat als Nederland is de wetgever continu op zoek naar het vinden van een balans tussen de plicht tot administreren en informatie verstrekken door de ondernemer, de controlebevoegdheden van de fiscus en de rechtsbescherming van de administratieplichtige, om zo enerzijds effectieve handhaving mogelijk te maken en anderzijds de rechtmatigheid, eerlijkheid en rechtszekerheid binnen het belastingstelsel te waarborgen.

Nieuwe administratieve mogelijkheden en nieuwe visies op rechtsbescherming zijn in de loop van de tijd van invloed geweest op het vinden van het juiste evenwicht. In het begin van de 20e eeuw werkten bedrijven nog uitsluitend met handmatige boekhoudingen, terwijl ze tegenwoordig voornamelijk digitale systemen gebruiken voor hun bedrijfsadministratie. In de toekomst is het denkbaar dat ondernemingen overgaan tot integratie van kunstmatige intelligentie (AI) in de administratieve processen en gebruik gaan maken van blockchaintechnologie voor de beveiliging en de transparantie van hun bedrijfsadministratie. Daarnaast is in de afgelopen eeuw ook de visie op rechtsbescherming verschoven van een beperkt, formeel en elitair recht naar een breed gedragen, fundamenteel mensenrecht, dat toegankelijk moet zijn voor iedereen en voortdurend wordt aangepast aan maatschappelijke en internationale ontwikkelingen.⁷

In dit proefschrift onderzoek ik het fiscaal belang van de bedrijfsadministratie tijdens belastingcontroles en de rechtsbescherming van administratieplichtigen als die administratie (mogelijk) gebreken vertoont in historisch, huidig en toekomstig perspectief. Ik beperk mij daarbij niet tot een beschrijving van het wetgevingsproces en analyse van de relevante jurisprudentie, maar kijk ook hoe in een aantal vergelijkbare landen als Nederland de administratieplicht en de rechtsbescherming van administratieplichtigen is geregeld en wat wij daarvan kunnen leren.

De primaire doelgroep van dit proefschrift zijn ondernemers, hun adviseurs en belastingdienstmedewerkers, maar hopelijk lezen ook belastingrechters en politici dit proefschrift. Rechters moeten immers de fiscale administratieplicht en rechtsbescherming nader inkaderen met hun rechterlijke uitspraken en hopelijk nemen politici kennis van mijn verbetervoorstellen om die plicht en bescherming te herzien.

6 Gebaseerd op zijn boek *Faktizität und Geltung* uit 1992 (*Feitelijkheid en gelding*; in het Engels vertaald als *Between Facts and Norms*).

7 Zie bijvoorbeeld: *Rechtsontwikkeling door de bestuursrechter, preadviezen uitgebracht door prof. dr. E.M.H. Hirsch Ballin, mr. dr. R. Ortlep en mr. dr. A. Tollenaar voor de algemene vergadering van de VAR Vereniging voor Bestuursrecht op 22 mei 2015*, VAR-reeks 154, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2015; Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *De toekomst van de nationale rechtstaat*, rapporten aan de regering nr. 63, Den Haag: Sdu Uitgevers 2002.

VERKORTE INHOUDSOPGAVE

Woord vooraf bij deze Fiscale Monografie / V

Voorwoord / VII

Afkortingen / XVII

Begrippenlijst / XXIII

Hoofdstuk 1 Inleiding / 1

Hoofdstuk 2 Methodologische verantwoording / 43

Hoofdstuk 3 Rechtsprekende instanties / 69

Hoofdstuk 4 Belastingcontrole en de boekhoudplicht / 99

Hoofdstuk 5 Belastingcontrole en fiscale administratieplicht / 179

Hoofdstuk 6 Belastingcontrole en de wet-Dezentjé / 235

Hoofdstuk 7 Internationale ontwikkelingen / 335

Hoofdstuk 8 Conclusies en aanbevelingen / 371

Bijlage 1 Literatuurlijst / 411

Bijlage 2 Chronologische ontwikkelingen bedrijfsadministratie en rechtsbescherming / 445

Bijlage 3 Summary in English / 449

Bijlage 4 Curriculum vitae / 453

Inleiding

1.1 Aanleiding tot het onderzoek

De bekende Nederlandse uitdrukking ‘wie schrijft, die blijft’ heeft tegenwoordig een andere betekenis dan vroeger. Tegenwoordig betekent dit veelal dat het geschreven woord de herinnering aan (de opvattingen van) de schrijver in stand houdt.¹ Zo wordt het bijvoorbeeld ook gebruikt in de context dat wetenschappelijk onderzoek dat niet wordt vastgelegd en niet onder een breder publiek wordt verspreid, altijd onbekend zal blijven en daarmee vergelijkbaar is met onderzoek dat nooit is uitgevoerd.² Oorspronkelijk betekende deze uitdrukking dat een ondernemer zijn boekhouding op orde moet hebben. Alleen dan kan hij zijn bedrijfsactiviteiten overzien.³ Wanneer een ondernemer niet (goed) administreert, kan hij zijn bedrijf niet in stand houden.⁴ Ruim honderd jaar geleden wordt deze spreuk dan ook als reclameslogan gebruikt in het aanprijzen van blanco kantoor- en winkelboeken, nota’s, kwitanties, rekeningen, postpapier, enveloppen en andere schrijfbenodigdheden om bedrijfsactiviteiten vast te leggen.⁵ Daarmee sluit niet alleen de huidige, maar ook de oorspronkelijke betekenis van deze uitdrukking goed aan bij deze studie.

Tegenwoordig worden bedrijfsactiviteiten trouwens niet langer uitsluitend op papier vastgelegd, maar vaak ook geheel of gedeeltelijk op elektronische wijze. Het primaire doel blijft evenwel onveranderd: het verstrekken van informatie door middel van het registreren en verwerken van relevante feiten. De bedrijfsadministratie moet onder meer inzicht geven in de belangrijke gegevens die nodig zijn voor de bedrijfsvoering in enge zin, zoals voorde-ningen, schulden, omzet, kosten en winst. Hiermee kan een onderneming inspelen op de bedrijfseconomische ontwikkelingen die voor haar van belang (kunnen) zijn. Dit kan alleen als die administratie is afgestemd op de aard, omvang en complexiteit van een onderneming.

Naast voor de bedrijfsvoering in enge zin is de bedrijfsadministratie ook van belang voor de bedrijfsvoering in ruime zin. Uit de wet- en regelgeving vloeien namelijk ook (informatie- en verantwoordings)verplichtingen voort die aan de bedrijfsvoering verbonden zijn. Zo zijn rechtspersonen ex art. 2:10 Burgerlijk Wetboek (BW) verplicht een administratie te voeren en te bewaren, zodat altijd hun rechten en plichten kunnen worden gekend. Voor de overige bedrijven en beroepsbeoefenaren is dit geregeld in art. 3:15i BW. Jaarlijks maken veel ondernemingen op

1 Van Dale 2022 (zoek op: ‘wie schrijft die blijft’) (geraadpleegd op 18 februari 2024).

2 Van der Wouden 2011.

3 Aan de lezer(es): waar in deze uitgave de mannelijke voornaamwoorden hij, hem of zijn worden gebruikt in een context die met evenveel recht en reden het gebruik van vrouwelijke voornaamwoorden zou rechtvaardigen, gelieve u naar eigen inzicht zij of haar te lezen.

4 www.ensie.nl/spreekwoord/die-schrijft-die-blijft (geraadpleegd op 26 mei 2023).

5 www.ensie.nl/woordenboek-van-populair-taalgebruik/wie-schrijft-die-blijft (geraadpleegd op 26 mei 2023).

basis van hun administratie een jaarrekening op. Die is van belang voor de belanghebbenden, waaronder de financiers. Rechtspersonen moeten een jaarrekening ex art. 2:394 BW deponeren bij het Handelsregister en middelgrote en grote ondernemingen moeten die ex art. 2:393 jo. 2:396 BW laten voorzien van een controleverklaring van een accountant.⁶

Op basis van haar bedrijfsadministratie doet een onderneming tevens belastingaangiften. Art. 52 Awr schrijft voor aan welke eisen de fiscale administratie moet voldoen. Een administratie die daaraan voldoet, geeft continu een actueel inzicht in de fiscale rechten en bevordert een effectieve en efficiënte belastingcontrole. Om gebruik te kunnen maken van bepaalde fiscale regelingen, zoals de kleine-ondernemersregeling ex art. 25 Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) of de concernregeling ex art. 32 Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) jo. art. 8.4b Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011, is het voeren van een administratie, die aan specifieke wettelijke eisen voldoet, zelfs een *conditio sine qua non*.

De inspecteur kan een boekenonderzoek uitvoeren om de aanvaardbaarheid van de fiscale aangiften van een onderneming vast te stellen. In de praktijk gebeurt dit door één of meer controlemedewerkers die dit in mandaat namens hem doen.

Uit mediaberichten blijkt dat in 2017 een kwart van de belastingaangiften van grote ondernemingen (GO) vrijwel niet wordt 'geïnspecteerd'⁷ en ook het aantal controles in het midden- en kleinbedrijf (mkb) blijft in 2019 achter bij de 'gewenste' intensiteit.⁸

Het aantal boekenonderzoeken bij grote ondernemingen is in de jaren 2016-2019 met 29% en in het mkb zelfs met 37% gedaald. De belangrijkste oorzaken hiervan zijn: de groei van het aantal ondernemers, de afname van het aantal (controle)medewerkers, een selectievere inzet van boekenonderzoeken en een toenemende complexiteit van wet- en regelgeving en juridisering.⁹

Omdat het aantal boekenonderzoeken sinds 2016 sterk is gedaald, vraagt de Tweede Kamer in april 2022 om een rapportage hierover.¹⁰ Uit de jaarrapportage 2022 blijkt dat de Belastingdienst in dat jaar in totaal 8.707 boekenonderzoeken bij bedrijven heeft ingesteld.¹¹ In 2021 zijn door de fiscus 7.051 boekenonderzoeken verricht. Dit aantal is in 2022 dus gegroeid, maar het ligt nog altijd veel lager dan het aantal controles naar de aanvaardbaarheid van aangiften van bedrijven en instellingen in 2016. In dat laatste jaar werden er namelijk nog 27.930 boekenonderzoeken ingesteld, waarvan 27.013 bij mkb-bedrijven (ruim 96,5%).¹² Ook in 2022 vond veruit het grootste deel van de onderzoeken plaats bij mkb-bedrijven (bijna 93%).¹³ De Belastingdienst geeft aan dat het toezicht achteraf in 2022 onder druk stond, onder meer door capaciteitsproblemen. Ook was het aantal bedrijfsbezoeken door de maatregelen in het kader van de coronapandemie (COVID-19) in de eerste maanden van dat jaar nog beperkt,

6 Sommige rechtspersonen kunnen een beroep doen op een vrijstelling.

7 www.trouw.nl/home/de-belastingdienst-controleert-steeds-minder-bedrijven-aca8e357/ (geraadpleegd op 26 mei 2023).

8 www.trouw.nl/home/het-piept-en-kraakt-bij-de-belastingdienst-a5182715/ (geraadpleegd op 26 mei 2023).

9 Rapport analyse niveau toezicht achteraf p. 72-73, bijlage bij de aanbiedingsbrief van de staatssecretaris bij het jaarplan 2022 Belastingdienst d.d. 31 januari 2022, nr. 31.066-958. Zie ook: de brief van de staatssecretaris van 17 oktober 2018, *Kamerstukken II 2018/19*, 31 066, nr. 435.

10 *Kamerstukken II 2021/22*, 31 066, nr. 993.

11 *Kamerstukken II 2022/23*, 31 066, nr. 1230, bijlage, p. 8.

12 *Kamerstukken II 2021/22*, 31 066, nr. 958 (beantwoording van vraag 26 door de staatssecretaris).

13 *Kamerstukken II 2022/23*, 31 066, nr. 1230, bijlage, p. 5.

zij het veel minder dan in 2021.¹⁴ Uit het jaarplan Belastingdienst 2023 komt naar voren dat de Belastingdienst de komende jaren – mede vanwege pensionering – geconfronteerd wordt met een grote uitstroom van ervaren medewerkers. Vandaar dat de Belastingdienst op grote schaal nieuw personeel werft.¹⁵ De Belastingdienst zet de komende jaren ook meer in op de digitalisering van de processen en het gebruik van moderne technieken op het gebied van data-analyse en ICT.¹⁶ Het werven van nieuw personeel kan daar een bijdrage aan leveren, want jongeren beschikken over het algemeen over meer digitale basisvaardigheden dan ouderen.¹⁷

Ondanks de afname van het aantal belastingcontroles komt overigens uit de fiscale monitor een beeld naar voren dat de overheid de laatste jaren nog niet te klagen heeft over de belastingmoraal van de meeste Nederlandse ondernemers; ongeveer negen op de tien bevraagden vindt belastingontduiking onaanvaardbaar en ruim 84% zegt zich aan alle regels te houden. Het antwoord op de vraag of de Belastingdienst veel en effectief controleert, is echter minder bemoedigend. Uit dezelfde fiscale monitor komt naar voren dat minder dan 40% van de ondernemers denkt dat dit het geval is. Circa 7% van de ondernemers kan zich voorstellen dat kasontvangsten buiten de boeken worden gehouden en ongeveer 21% van hen schat de kans klein dat de Belastingdienst dit ontdekt.¹⁸ Op de vraag of de gevolgen ernstig kunnen zijn als de fiscus boven tafel krijgt dat een onderneming bewust vals speelt, antwoordt ruim drie kwart van de ondernemers met 'ja'. Op deze vraag kan het antwoord ook neutraal of 'niet ernstig' zijn. Van de ondernemers denkt slechts 4% dat de gevolgen 'niet ernstig' zijn. Uit deze antwoorden blijkt naast de noodzaak van effectieve belastingcontroles ook het belang van een goede rechtsbescherming voor ondernemers als tijdens die controles (mogelijke) administratieve tekortkomingen worden geconstateerd.

In 1994 is art. 52 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) ingevoerd. Dit wetsartikel ziet op de administratieplicht ten dienste van de heffing van rijksbelastingen. Het doel hiervan is onder andere om controle van aangiften aan de hand de bedrijfsadministratie binnen een redelijke termijn mogelijk te maken.

Als tijdens een controle blijkt dat de administratie toch niet 'goed genoeg' is bijgehouden of als bewijsstukken 'niet lang genoeg' zijn bewaard, kan de controlemedewerker daar niet of onvoldoende op steunen. Hij zal het dan vaak een eigen inschatting moeten maken. Daarbij maakt de controlemedewerker een theoretische omzet-, winst- en/of loonberekening om de belastinggrondslagen te kunnen schatten. De uitkomst van die berekening kan voor een onderneming ongunstig uitpakken. Alhoewel die schatting redelijk moet zijn, zal de controlemedewerker vaak binnen een redelijke bandbreedte de maximale positie bepalen. Onduidelijkheden over de belastinggrondslag vanwege een ontoereikende bedrijfsadministratie worden namelijk vrijwel altijd in het nadeel van de belastingplichtige uitgelegd.

14 *Kamerstukken II 2022/23*, 31 066, nr. 1230, bijlage, p. 6-7.

15 <https://over-ons.belastingdienst.nl/blog-we-gaan-de-wervingsklus-klaren/>.

16 <https://over-ons.belastingdienst.nl/organisatie/missie-visie/vernieuwing-dienstverlening-en-toezicht/>; Belastingdienst 2024b, p. 5.

17 www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2023/45/nederlanders-digitaal-steeds-vaardiger.

18 Deze cijfers zijn van de fiscale monitor 2018. Dergelijke detailleringen zijn van latere jaren niet bekend. Wel blijkt uit de fiscale monitor 2021 dat de (globalere) cijfers over de periode 2010-2020 nauwelijks gewijzigd zijn (zie: Trendtabellen Fiscale Monitoring 2021 op <https://over-ons.belastingdienst.nl/organisatie/hoe-ziet-nederland-de-belastingdienst/> (geraadpleegd op 27 mei 2023)). Zie ook van recentere datum www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2024/11/18/fiscale-monitor-2024. Zie ook Kamerbrief www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2024/12/11/strategie-en-prioriteiten-belastingdienst-en-compliance-map-2024.

Daarnaast kan dit negatieve gevolgen hebben voor de bewijslastpositie van de ondernemer. Als de ondernemer het niet eens is met die berekening, kan het zelfs zo zijn dat hij in de bezwaar- en beroepsfase niet langer kan volstaan met leveren van aannemelijk tegenbewijs, maar moet 'doen blijken', dat wil zeggen overtuigend aantonen, dat die berekening onjuist is. Dit kan het geval zijn wanneer hij niet de vereiste aangifte heeft gedaan of een informatiebeschikking ex art. 52a AWR (voor het niet voldoen aan de verplichtingen van art. 52 AWR) onherroepelijk is geworden. De ondernemer wordt dan geconfronteerd met een situatie van 'omkering en verzwaring van de bewijslast'. Die administratieve maatregel is voor de bezwaarfase geregeld in art. 25 lid 3 AWR en voor de (hoger)beroepsfase in art. 27e AWR. In de praktijk blijkt het voor ondernemers uiterst moeilijk, zo niet onmogelijk, om dit verzwaarde tegenbewijs te leveren met veelal navorderingen, naheffingen en boeten tot gevolg. Aardema spreekt zelfs van een 'diabolische bewijslast'.¹⁹

Het niet voldoen aan de administratieplicht kan naast deze maatregel gericht op een juiste belasting ook andere negatieve gevolgen hebben. Zo kan dit ex art. 68 en 69 AWR kwalificeren als een strafbaar feit. Bovendien kan het niet voldoen aan de civielrechtelijke administratieplicht duiden op 'onbehoorlijk bestuur' en daarmee een belangrijke rol spelen in de bestuurdersaansprakelijkheid voor diverse belastingen ex art. 36 Invorderingswet 1990 (IW 1990).²⁰ Ten slotte kan sinds 1 juli 2016 een (rechts)persoon die in staat van faillissement is verklaard onder andere een strafrechtelijke sanctie krijgen wanneer hij niet aan zijn civielrechtelijke administratieplicht heeft voldaan.²¹ Dit geldt ook als deze (rechts)persoon uiteindelijk niet failliet gaat.²²

De gevolgen van het niet voldoen aan wettelijke administratieve verplichtingen kunnen derhalve verstrekkend zijn. De kosten qua tijd en geld van de fiscaal-administratieve werkzaamheden voor een onderneming moeten niet onderschat worden.²³ Uit onderzoek naar de administratieve lastenverlichting uit 2010 blijkt dat voor ondernemers in het mkb de 'verplichte administratieve handelingen' in verband met belastingen een belangrijke bron van ergernis zijn. Zij ergeren zich onder meer aan het aanleveren van in hun ogen nutteloze en dubbele informatie, de hoeveelheid verplichtingen (omvang, zin), de enorme papierwinkel en bureaucratie, de betutteling, het gemak waarmee de overheid eisen stelt, de hoge frequentie van veranderende regelgeving, de tegenstrijdige en soms onduidelijke regelgeving en de boeten voor niet of te laat invullen.²⁴

Uit vervolgonderzoek uit 2013 blijkt dat administratieve lasten nog steeds hoger uitpakken dan in de ramingen van de ministeries. Uit dit laatste onderzoek komt naar voren dat de administratieve lasten in omvang toenemen met de bedrijfsgrootte, maar dat deze lasten relatief zwaarder drukken op de kleinere ondernemingen (circa 2% van de bedrijfskosten), dan

19 Aardema 1986, p. 1.

20 De bepalingen van art. 52 AWR hebben veel overeenkomsten met art. 2:10 BW (voor rechtspersonen) en art. 3:15i BW (voor natuurlijke personen). Ook in deze artikelen is de term 'administratie' niet duidelijk afgebakend. Niet voldoen aan deze privaatrechtelijke administratieplicht kan tot aansprakelijkheid leiden (zie verder: par. 5.2.9).

21 Wet van 8 april 2016, *Stb.* 2016, 154.

22 Inwerkingtredingsbesluit van 27 mei 2016, *Stb.* 2016, 205.

23 De belangrijkste fiscaal-administratieve taken zijn: registreren voor belastingplicht, verkrijgen van toereikende kennis van en inzicht in fiscale wet- en regelgeving, verzamelen en administreren van fiscaal relevante gegevens, indienen van aangiften, betalen van belastingen, derden-informatie verstrekken op aanvraag of automatisch (bijvoorbeeld loongegevens van werknemers en bankgegevens), verzamelen en verstrekken van informatie bij boekenonderzoeken (OECD 2020b, p. 29).

24 Snoei & Van der Linden 2010, p. 7-10.

op de grotere ondernemingen (ongeveer 0,5% van de bedrijfskosten).²⁵ Cijfers van de Europese Unie (EU) geven eenzelfde beeld over de hoogte van de fiscaal-administratieve lasten. Uit die cijfers blijkt eveneens dat de relatieve fiscaal-administratieve lasten omgekeerd evenredig zijn aan de omvang van de onderneming.²⁶ De vraag naar het nut van al die verplichtingen is dan ook opportuun.

Deze feiten geven aan dat bij het stellen van wettelijke eisen aan de bedrijfsadministratie het noodzakelijk is dat er sprake is van evenredigheid tussen het fiscale (controle)belang van de inspecteur en de administratieve lasten voor de fiscaal administratieplichtige. Hoewel het stellen van (administratieve) eisen van belang kan zijn voor het toezicht op het nakomen van fiscale verplichtingen, zal er derhalve ook rekening gehouden moeten worden met de (administratieve) last die het voor (burgers en) bedrijven met zich meebrengt. Een discussie die wij ook steeds weer terugzien in Kamerdebatten in het kader van het wetgevingsproces. Het is dan ook van belang dat extra eisen minimaal zijn en zij zoveel mogelijk aansluiten bij de praktijk; het dagelijks leven.²⁷

Het voeren van een administratie voor fiscale doeleinden betreft een wettelijke verplichting (art. 52 AWR). De wetgever heeft echter bewust opengelaten hoe aan diverse verplichtingen in dit wetsartikel moet worden voldaan. Een onderneming heeft daardoor enerzijds de verplichting om een administratie te voeren, maar anderzijds ook een zekere vrijheid om haar bedrijfsadministratie naar eigen inzicht en behoefte in te richten, te voeren en te bewaren. Die vrijheid kan daarentegen in bepaalde situaties ook tot onzekerheid leiden: wordt nog wel aan art. 52 AWR voldaan? Wanneer dit niet het geval is, kan dit grote gevolgen hebben. Meerdere malen moet de rechter eraan te pas komen om invulling te geven aan de norm in dit wetsartikel. Dit heeft geleid tot een omvangrijke hoeveelheid jurisprudentie. Die rechtspraak heeft deze open norm nader vormgegeven, maar is nog niet geheel uitgekristalliseerd; er blijft derhalve vrijheid over voor de ondernemer, maar tevens rechtsonzekerheid voor betrokkenen – met alle gevolgen van dien.

Om de rechtsbescherming voor belastingplichtigen te versterken, dient in 2006 onder andere het Tweede Kamerlid Dezentjé-Hamming een initiatiefwetsvoorstel in. Dit leidt medio 2011 tot wijziging van de AWR. Deze wetswijziging heet officieel de ‘Wet rechtsbescherming administratieplicht en controlehandelingen’, maar staat in de fiscale praktijk beter bekend als de wet-Dezentjé.²⁸ Zo zal ik deze wet in het vervolg van deze dissertatie ook noemen.

Met deze wet ziet ook de informatiebeschikking het licht. Met deze beschikking stelt de inspecteur vast dat een ondernemer niet of onvoldoende heeft voldaan aan de verplichting(en) van art. 41, 47, 47a, 52 en/of 53 lid 1, 2 en 3 AWR. De ondernemer krijgt vervolgens nog een laatste kans om alsnog aan deze informatie- en/of administratieplicht(en) te voldoen. Voldoet hij daar niet aan, dan kan dit leiden tot omkering en verzwaring van de bewijslast. Voortaan

25 Boog & Vendrig 2013, p. 5-6.

26 De administratieve lasten voor het mkb in de lidstaten kunnen oplopen tot 2,5% van de omzet en 52% van het bedrag aan betaalde belastingen. Voor grote bedrijven zijn die lasten ‘slechts’ circa 0,7% van de omzet en ongeveer 1,9% van de betaalde belastingen (European Commission 2018, p. 27-28 en 47).

27 Recente voorbeelden hiervan zijn een verzoek tot evaluatie van de administratieve lasten bij de btw-heffing op diensten voor onroerende zaken tijdens de parlementaire behandeling van de Eerste Kamer naar aanleiding van het Belastingplan 2025 (*Handelingen I* 2024/25, nr. 12, item 13, p. 7, 10 december 2024) en de vragen van een Tweede Kamerlid over de mogelijkheid tot vermindering van de administratieve lasten naar aanleiding van de Wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024 (*Kamerstukken II* 2024/25, 36 609, nr. 7, p. 6).

28 Zie bijvoorbeeld: Van Steenberghe & Van Londen 2016 en NOB 2017.

kan deze administratieve maatregel alleen optreden wanneer een informatiebeschikking onherroepelijk is geworden of als de vereiste aangifte niet is gedaan (art. 25 lid 3 en 27e lid 1 AWR), dan wel indien een ondernemer niet voldoet aan de (administratieve) verplichtingen van de omzetbelasting (art. 36 Wet OB 1968).

Uit de evaluaties van deze wet blijkt onder meer dat die de positie van administratieplichtigen onvoldoende heeft versterkt en dat de extra informatiebeschikkingsprocedure vertragend op het controle- en aanslagproces werkt.²⁹ Bovendien heeft een informatiebeschikking vanwege het niet voldoen aan de administratieplicht ook weinig nut, aangezien de meeste gebreken in de administratie achteraf niet meer te herstellen zijn. Vandaar dat de (voormalige) staatssecretaris heeft aangegeven een wetsvoorstel te willen indienen dat – voor wat betreft de rechtsbescherming rondom de administratieplicht – naar verwachting grosso modo een terugkeer impliceert naar de onzekere positie van administratieplichtigen van vóór de wet-Dezentjé.³⁰ Ik betwijfel daarom of het voorstel van de staatssecretaris zal leiden tot een effectieve rechtsbescherming van administratieplichtigen.³¹ Meerdere auteurs in de fiscale literatuur delen echter de mening van de staatssecretaris om de administratieplicht niet langer onderdeel te laten uitmaken van een informatiebeschikkingsprocedure.³² Tot op heden is het bij een voornemen van de staatssecretaris gebleven; de wet is op dit punt nog niet gewijzigd.

Om na te gaan welke rechtsbescherming administratieplichtigen kennen, ga ik na hoe de jurisprudentie art. 52 AWR heeft ingevuld en in welke gevallen er sprake is omkering en verzwarening van de bewijslast, wanneer niet aan verplichtingen in dit wetsartikel wordt voldaan.

De fiscale administratieplicht is van invloed op het toezicht van de Belastingdienst. Niet alleen het fiscaal toezicht heeft sinds de invoering van dit wetsartikel in 1994 grote veranderingen ondergaan, hetzelfde geldt voor de wijze van administreren. En de ontwikkelingen staan zeker niet stil. In deze studie ga ik na wat die ontwikkelingen voor invloed kunnen hebben op art. 52 AWR en de daarmee samenhangende wetsartikelen, en of de rechtsbescherming van fiscaal administratieplichtigen in voldoende mate gewaarborgd is. Tevens wil ik onduidelijkheden en onjuistheden in de wet- en regelgeving benoemen en met aanbevelingen komen om de wet- en regelgeving te herzien.

Met de uitkomst van deze studie wil ik ook contouren schetsen van de plaats van de bedrijfsadministratie in het fiscale speelveld van de toekomst, rekening houdend met de vereiste rechtsbescherming van fiscaal administratieplichtigen en de maatschappelijke noodzaak van effectieve en efficiënte uitvoering van de belastingwetten door de Belastingdienst.

²⁹ Van Steenberghe & Van Londen 2016; Huiskers-Stoop 2024, p. 2, 26 en 84.

³⁰ Brief van staatssecretaris Snel aan de Voorzitter van de Tweede Kamer van 30 november 2018 (nr. 2018-0000145648) en zijn Kamerbrief van 28 maart 2019 naar aanleiding van het advies van de Raad voor de rechtspraak over zijn oplossingsrichtingen (nr. 2019-0000047002); Kamerling & Jonker 2020, p. 16 e.v. en Kamerling & Jonker 2023, p. 40 e.v. De initiatiefnemers van de wet-Dezentjé verwijzen daartoe in de memorie van toelichting o.a. naar Van Eijnsden 2006, p. 313 e.v.; Geppart & Flinterman 1997; Feteris & Kamerling 1997, p. 1027 e.v.; Van Leijenhof 2003, p. 1187 e.v.; Happé 2001, p. 429 e.v.; Van Rijn 1997, p. 1466 e.v. Uit de evaluatie van het fiscale procesrecht is naar voren gekomen dat veel geïnterviewde rechters en belastingadviseurs van oordeel zijn dat er sprake is van een rechtstekort in de controlesfeer (Pechler & Feteris 2004, p. 95.7).

³¹ De termen 'ondernemingen', 'administratieplichtigen' en 'belastingplichtigen' worden in deze studie door en naast elkaar gebruikt. Dit met uitzondering van de gevallen waarin een nadere precisering is vereist.

³² Smit 2017, p. 4; Poelmann 2018, p. 25; Raaijmakers 2018b, p. 4; Redactie *Vakstudie Nieuws* 2018, p. 87.

1.2 Boekhouding en administratie

Het is onbekend wanneer onze voorouders voor het eerst gegevens van hun bedrijfsactiviteiten zijn gaan registreren. Uit archeologische vondsten blijkt dat dit in ieder geval al ruim duizenden jaren geleden op kleitabletten in Babylonië (vanaf circa 3500 v.Chr.) en op papyrusrollen in Egypte (vanaf circa 2600 v.Chr.) wordt gedaan.³³ In de loop van de geschiedenis neemt het aantal vastleggingen toe, mede vanwege de toename van de handel en – naar ik aanneem – ook omdat papier makkelijker voorhanden is³⁴ en door de afname van het analfabetisme.³⁵

De ondernemers zien in de loop van de tijd steeds vaker het belang en op den duur ook de noodzaak in van het registreren van hun transacties en vooral van het vastleggen van de financiële aspecten daarvan. Dat laatste staat bekend onder de term 'boekhouden'. Met een boekhouding hebben en houden zij immers overzicht van hun inkomen en uitgaven, en geleidelijk aan ook zicht op hun vermogen en resultaat.

Tot aan de Middeleeuwen verkrijgen ondernemers dit overzicht en inzicht op basis van enkel of enkelvoudig boekhouden.³⁶ Bij dit boekhoudkundig systeem worden de dagelijkse boekingen in dagboeken genoteerd. Periodiek, veelal jaarlijks, worden de bezittingen en schulden geïnventariseerd om de balans op te kunnen stellen. Het eigen vermogen is het verschil tussen de bezittingen en de schulden. De winst is dan het verschil tussen het eigen vermogen aan het einde en dat aan het begin van dat boekjaar. Deze methode van vermogensvergelijking ligt nog steeds ten grondslag aan de winstberekening in de huidige aangiften inkomsten- en vennootschapsbelasting.³⁷

In de Renaissance ontstaat in Italië het systeem van dubbel boekhouden. De eerste beschrijving van dit systeem is van de Italiaanse franciscaner monnik Luca Pacioli in 1494 in zijn boek *Summa de Arithmetica Geometria Proportione et Proportionalita*.³⁸ Het dubbel boekhouden heeft als voordeel dat op ieder gewenst moment inzicht kan worden verkregen in de actuele stand van bezittingen en schulden. Inventarisatie is daarvoor niet langer noodzakelijk, maar kan worden gebruikt om te controleren of de administratieve balansaldi kloppen en om oorzaken van eventuele fouten te achterhalen. Het verkrijgen van inzicht in vermogen en resultaat wordt steeds belangrijker, omdat met de opkomst van het bankwezen externe vermogensverschaffers een steeds prominenter rol gaan vervullen in de financiering van ondernemersactiviteiten.³⁹

33 Friedlob & Plewa 1996, p. 1.

34 Bekend is dat in 105 n.Chr. in China al papier wordt gebruikt. Die kennis verspreidt zich via Azië en het Midden-Oosten naar Europa. De eerste papierfabriek wordt in 1150 gebouwd in de buurt van Valencia te Spanje (Samuels 2014a, p. 10-13). Ook de boekdrukkunst is in China uitgevonden en wel in de 9e eeuw. Sinds halverwege de 15e eeuw worden in Europa boeken gedrukt. De Delftse Bijbel is in 1474 het eerste boek dat in de Nederlandse taal is gedrukt (Samuels 2014b, p. 6-11).

35 In 1900 wordt de Leerplichtwet aangenomen; hiermee komt een einde aan de kinderarbeid en wordt in de loop van de 20e eeuw analfabetisme in Nederland steeds meer een uitzondering. Maar volgens de Stichting Lezen en Schrijven is ook tegenwoordig nog steeds circa 12% van de volwassen laaggeletterd, waarvan circa 55% autochtoon is (zie De Greef, Segers & Nijhuis 2018, p. 14 en 20).

36 Dit staat ook wel bekend als kameralistiek of kameralistisch boekhouden.

37 Van Arendonk e.a. 2013, p. 59-60 en 193-195.

38 Samuels 2014a, p. 23.

39 De eerste moderne banken in Europa ontstonden tijdens de Middeleeuwen en vroege Renaissance in de rijke steden in het noorden van Italië (het woord 'bank' is afgeleid van het Italiaanse woord 'banco', dat de tafel is waarop de geldtransacties plaatsvonden). Een van de beroemdste Italiaanse banken was de Medici Bank, opgericht door Giovanni de' Medici in 1397. Deze bank had vestigingen in heel Europa. In Nederland werd in 1609 de eerste bank, De Amsterdamsche Wisselbank, opgericht. Van Lanschot Kempen NV, is de oudste onafhankelijke financiële instelling van Nederland, met een geschiedenis die teruggaat tot 1737.

De Oostenrijker Johann Matthias Puechberg heeft deze wijze van boekhouden verfijnd. In 1762 publiceert hij de *Einleitung zu einem verbesserten Kameral-Rechnungsfuße, auf die Verwaltung einer Kameral-Herrschaft angewandt*. Met deze boekhoudkundige methode is het voortaan niet alleen mogelijk om de balans met daarin het vermogen, maar ook om de verlies-en-winstrekening op elk moment op te maken. Aangezien met deze methode alle administratieve saldi van de jaarrekening continu bekend zijn, nemen ook de controlemogelijkheden toe. Alle administratieve saldi (de zogenoemde 'Soll'-posities) kunnen namelijk voortaan periodiek worden vergeleken met de werkelijkheid (de zogenoemde 'Ist'-posities) en eventuele verschillen kunnen worden geanalyseerd.

Het heeft echter lang geduurd voordat het systeem van dubbel boekhouden in Nederland gemeengoed is. Terwijl in de ons omringende landen, zoals het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk, Duitsland en België, de industrialisering al vanaf het begin van de 19e eeuw een feit is, is Nederland in die eeuw nog overwegend een agrarische maatschappij waar boeren 's winters in de industrie bijverdienden. En als een bedrijf al een boekhouding bijhoudt, is die meestal gebaseerd op het systeem van het enkel boekhouden. In die tijd is de boekhouding voor de meeste bedrijven slechts een middel om achteraf het bedrijfsresultaat vast te kunnen stellen. Dit gebeurt in de regel aan het einde van het jaar. De meeste bedrijven hebben daardoor waarschijnlijk onvoldoende inzicht in hun kostenopbouw.⁴⁰

Het Wetboek van Koophandel (WvK) schrijft vanaf 1838 voor dat een naamloze vennootschap (nv) een controleerbare boekhouding moet hebben die is ingericht naar 'goed koopmansgebruik'.⁴¹ Het aantal nv's is op dat moment nog beperkt en neemt pas rond het begin van de 20e eeuw sterk toe.⁴² In de nv is het bedrijfskapitaal gescheiden van het privévermogen. Het doel van de nv is winstmaximalisatie, dat brengt met zich mee dat de rentabiliteit – ook gedurende het boekjaar – gedetailleerd berekend moet (kunnen) worden. Daarmee neemt ook de toepassing van het dubbel boekhouden toe. Daarvoor is het gebruik daarvan in Nederland uiterst beperkt.⁴³ Pas in 1928 wordt de publicatieplicht van beurs-nv's wettelijk verankerd.⁴⁴

De ontwikkelingen op het terrein van de administratieve vastleggingen volgen daarbij de maatschappelijke ontwikkelingen. Rond 1900 werken in Nederland de meeste mensen in de landbouw, visserij, handel of dienstensector. In Nederland loopt in de jaren twintig de industriële ontwikkeling nog steeds achter bij de landen die ons omringen. Pas in het interbellum komen de ontwikkeling en de groei van het bedrijfsleven echt op gang.⁴⁵ Dit heeft tot gevolg dat in de loop van de 20e eeuw ook de toepassing van het dubbel boekhouden in het Nederlandse bedrijfsleven meer gemeengoed wordt.

Daarnaast zijn de administratieve mogelijkheden na de Tweede Wereldoorlog verder uitgebreid, geautomatiseerd en gedigitaliseerd. Aan het begin van de 21e eeuw is het vanwege de voortschrijdende digitalisering in toenemende mate administratief mogelijk om snel en op elk gewenst moment resultaten en andere belangrijke financiële gegevens van een onderneming te verstrekken.

40 Van den Boogaard e.a. 2008, p. 25.

41 Wet van 10 april 1838, *Stb.* 1838, 12. Voor een uitgebreide studie hierover zie: Harmsen, *Administratieplicht en aansprakelijkheid voor het boedeltekort (O&R nr. 115)* 2019.

42 Het aantal nv's in Nederland stijgt van minder dan 150 in 1850 naar ruim 5.000 in 1910 (Camfferman & van den Brand 2010, p. 12).

43 Bakker 1995, p. 79-80, 82 en 84-85.

44 Epe & Koetzier 2014, p. 26.

45 Van Zanden 1997, p. 17 en 128 e.v.

Ondernemingen krijgen in de loop van de tijd ook steeds meer behoefte aan informatie, die niet uitsluitend geproduceerd kan worden met behulp van de boekhoudkundige verwerking van financiële gegevens. Te denken valt onder andere aan informatie voor het nemen van strategische beslissingen en de bewaking van het juist en op tijd uitvoeren van de werkzaamheden door het personeel. Daarvoor zijn ook niet-financiële gegevens nodig. Indien de vastlegging van de gegevens de informatieverzorging van de gehele organisatie tot doel heeft, spreken we niet meer van een boekhouding, maar van een administratie. Vandaag de dag vindt zelfs uitbreiding plaats naar informatiebehoefte over duurzaamheidsaspecten, zoals het produceren en verkrijgen van goederen en diensten op een manier die het milieu en de natuur zo min mogelijk belast, en het hergebruik van reststoffen (circulaire economie). De aandacht voor die aspecten is ook van invloed op de aard en omvang van de bedrijfsadministratie.

Van oudsher stond de term 'boekhouding' centraal. Deze term wordt veelal opgevat als het louter financiële gedeelte van een administratie. De term 'administratie' is daarentegen veel ruimer. Die ziet namelijk ook op het vastleggen en toetsen van bestuurs- en beheersdaden, op de interne organisatie in het algemeen en het interne berichtenverkeer in het bijzonder.⁴⁶ Het spreekt voor zich dat een ondernemer tegenwoordig niet meer genoeg heeft aan uitsluitend een boekhouding en vanuit zijn eigen behoefte en noodzaak – inclusief de verantwoording over het bedrijfsgebeuren – zijn informatie ontleent aan de gehele bedrijfsadministratie.

De administratieve mogelijkheden zijn vooral de laatste decennia sterk toegenomen door de ontwikkelingen in de informatietechnologie, die alsmat geavanceerder wordt. Vandaar dat tegenwoordig (de facetten van) vrijwel alle bedrijfsprocessen worden geregistreerd. En al die registraties behoren tot de administratie en kunnen daarmee onder de reikwijdte van de fiscale administratieplicht ex art. 52 AWR vallen.⁴⁷

1.3 Zonder verleden geen heden

1.3.1 Belastingheffing in de 19e eeuw en het begin van de 20e eeuw

De fiscaal-administratieve ontwikkelingen lopen parallel aan de ontwikkelingen in de belastingheffing van met name (bedrijfs)winsten en de mogelijkheid om de juistheid en de volledigheid hiervan te controleren.

In 1776 verschijnt *An inquiry into the Nature and Cause of the Wealth of Nations*, meestal kortweg aangeduid als *The Wealth of Nations*. In dit boek legt de Schotse moraalfilosoof Adam Smith de basis voor het economisch liberalisme dat in de 19e eeuw veel invloed in de westerse wereld krijgt. Smith wijst een directe, persoonlijke inkomstenbelasting af, omdat die de neutraliteit van de overheid tegenover de particuliere sector zou schenden. De overheid is er namelijk volgens hem alleen om het privébezit van burgers te beschermen en moet zo klein mogelijk zijn (nachtwakersstaat).⁴⁸

Liberaal denkers blijven nagenoeg allen – en in dikwijls felle bewoordingen – de persoonlijke inkomstenbelasting afwijzen.⁴⁹ Er is bovendien fel verzet tegen gedetailleerde informatieverplichtingen van belastingplichtigen en uitgebreide controle mogelijkheden van

46 *Kamerstukken II 1988/89*, 21 287, nr. 3, p. 4.

47 *Kamerstukken II 1988/89*, 21 287, nr. 3, p. 3.

48 Hofstra & Stevens 1998, p. 2 en 5.

49 Hofstra & Stevens 1998, p. 2.

de Belastingdienst, want die maken op de vrijheid van de burgers een onaantvaardbare inbreuk. Sommige politici spreken in dit tijd zelfs van het gevaar van 'fiscale inquisitie'.⁵⁰

De staatkundige structuren van de 19e eeuw, zoals met name het beperkte kiesrecht,⁵¹ verschaffen een overwegende zeggenschap – ook in belastingkwesties – aan die groepen van de bevolking die de vigerende belastingstelsels het meest bevoordelen en die er geen enkel belang bij hebben inzicht te verschaffen in hun inkomens- en vermogenspositie.⁵² Vandaar dat gedurende nagenoeg de gehele 19e eeuw het systeem van kracht blijft dat in onze Stelselwet van 1821 is vastgelegd.⁵³ Dit komt erop neer dat het inkomen indirect en in hoofdzaak aan de hand van uiterlijke kentekenen globaal wordt geschat en tegen relatief lage tarieven wordt belast. Er wordt op die wijze grondbelasting (op ongebouwde en gebouwde eigendommen) en een personele belasting (over huurwaarde, deuren en vensters, haardsteden, meubilair, dienstboden en paarden) geheven.

Daarnaast blijft in die periode het Regt op Patent van kracht.⁵⁴ Deze belasting is in de Bataafs-Franse tijd (1794-1813)⁵⁵ als opvolger van het gildgeld op voorstel van de agent (na 1806: de Minister) van Financiën, Alexander Gogel, ingevoerd.⁵⁶ De patentbelasting is een 'zekere som welke door ieder, die eenigen handel, enig bedrijf of beroep of eenige neering wil uitoefenen of zekere voorwerpen van weelde of vermaken begeert te genieten, aan den Lande betaald moet worden'.⁵⁷

Na afloop van de Franse bezetting wordt deze wetgeving in 1819 hervormd tot de Wet op het patentrecht en krijgt deze wet min of meer zijn definitieve vorm, al zijn er telkens weer wijzigingen in aangebracht.⁵⁸ Op grond van deze wet wordt jaarlijks belasting geheven op de vergunning (het patent) voor het kunnen uitoefenen van handel, beroep, bedrijf, handwerk en nering. Enkele beroepen zijn vrijgesteld, zoals advocaten en landbouwers. De overige natuurlijke personen worden ingedeeld in tariefklassen, waarbij naast de vestigingsplaats ook de omvang van het bedrijf een rol speelt. Alleen nv's worden op grond van deze wet belast al naar gelang zij winst uitdelen.

De patentbelasting heeft nog niet het karakter van een winstbelasting, zoals wij die nu kennen, maar knoopt voor niet-nv's aan bij uiterlijke tekenen van bedrijvigheid, zoals het aantal knechten, het aantal werkpaarden van een vervoerder, het aantal kuipen in een badhuis, de

50 Hofstra & Stevens 1998, p. 4-5.

51 Het censuskiesrecht is met de grondwet van 1848 ingevoerd. Met de grondwetsherziening van 1887 is dit kiesrecht enigszins verruimd. Voortaan mochten alle mannelijke ingezetenen stemmen die 'kentekenen van maatschappelijke welstand en geschiktheid' vertonen. Niet langer is uitsluitend doorslaggevend hoeveel belasting men betaalt, maar bijvoorbeeld ook of men huur betaalt. In 1917 is dit censuskiesrecht vervangen door het algemeen kiesrecht. Alle mannen krijgen actief kiesrecht en vrouwen passief kiesrecht. In 1919 krijgen ook vrouwen actief kiesrecht, dat zij voor het eerst kunnen uitoefenen bij de Tweede Kamerverkiezingen van 1922.

52 Hofstra & Stevens 1998, p. 5.

53 Wet houdende de grondslagen van het stelsel van 's Rijksbelastingen van 12 juli 1821, *Stb.* 1821, 9.

54 Ordonnantie patentrecht 1805 (acte van patent vanaf 1806) van het Bataafsche Gemeenebest.

55 In december 1794 trekken de Franse troepen de Nederlanden in en na een politiek roerige tijd wordt de Bataafse Republiek opgericht. Van 1806 tot 1810 is Lodewijk Napoleon koning van het Koninkrijk Holland. Op 9 juli 1810 wordt Holland ingelijfd bij het Franse Keizerrijk met aan het hoofd keizer Napoleon Bonaparte. In oktober 1813 trekken de Franse troepen zich terug uit België en Nederland. Op 30 november 1813 keert Willem I terug en wordt het Koninkrijk der Nederlanden uitgeroepen.

56 Gogel centraliseert ook de inning van de belastingen en is daarmee de oprichter van de Nederlandse Belastingdienst.

57 <https://erfgoedcentrumzutphen.nl/> (zoek op: ontdekken/informatiebladen/patenten 18 oktober 2018) (geraadpleegd op 18 februari 2024).

58 Wet van 21 mei 1819, *Stb.* 1819, 34.