

1 Inleiding

Elise Okhuizen

1.1 De verhouding van de AWR en Invorderingswet 1990 tot de Awb

1.1.1 De AWR in relatie tot de Awb

Het formele belastingrecht is voor een belangrijk deel te vinden in de Awb, de AWR en de IW 1990. Andere bronnen van het formele belastingrecht zijn, afgezien van jurisprudentie en beleidsregels, onder meer verdragen als het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM), het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR), het Wetboek van Strafrecht en het Wetboek van Strafvordering. Startpunt voor de bestudering van het formele belastingrecht is de AWR. Daarin zijn de algemene regels voor de heffing van belastingen opgenomen. De AWR is in 1959 in het Staatsblad gepubliceerd.¹ Voor die tijd stonden de diverse formeelrechtelijke bepalingen verspreid in de diverse heffingswetten. De AWR is niet onmiddellijk na de publicatie in werking getreden. Art. 95 AWR maakt en maakte het mogelijk om de diverse bepalingen van de wet voor de verschillende belastingen en tijdvakken op verschillende tijdstippen in werking te doen treden. Voor de meeste belastingwetten is dat gebeurd op 1 oktober 1962.²

Belastingrecht is een speciale vorm van bestuursrecht. Dat betekent dat uitgangspunt is dat de Awb voor het belastingrecht geldt. Ten tijde van de vaststelling van de AWR bestond er nog geen algemeen bestuursrechtelijke wet. Die wet, de Awb, is pas ruim dertig jaar daarna, in 1994 – ter uitvoering van art. 107 lid 2 Grondwet – ingevoerd. Voor het belastingrecht geldt sindsdien de AWR als *lex specialis*. In de Awb staan de hoofdregels. De AWR bevat in de eerste plaats de afwijkingen.³ Bij verschil gaat de AWR voor. Dat volgt uit de regel ‘*lex specialis derogat legi generali*’. Dat geldt onder andere voor het boeterecht.⁴ Hoofdstuk V van de Awb

1 Stb. 1959, 301.

2 Vergelijk Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen Deel, art. 95, aant. 2.

3 Zie bijvoorbeeld de bepalingen over vertegenwoordiging in art. 41 t/m 46 AWR. Deze vormen een aanvulling op en verbijzondering van de algemene regeling van vertegenwoordiging opgenomen in art. 2:1 en 2:2 Awb.

4 Zie bijvoorbeeld art. 67g lid 2 en 67o AWR.

bevat de voor alle bestuurlijke sancties geldende algemene bepalingen. Titel 5.4 gaat in het bijzonder over bestuurlijke boeten. Hoofdstuk VIIIA AWR bevat de beboetbare gedragingen (afdeling 1) en de voor het belastingrecht geldende aanvullende voorschriften (afdeling 2). Dit zien we ook bij bezwaar en beroep. De hoofdregels daarvan staan in hoofdstuk 6 Awb (algemene regels voor bezwaar en beroep), hoofdstuk 7 Awb (bijzondere bepalingen over bezwaar en administratief beroep) en hoofdstuk 8 Awb (bijzondere bepalingen over de wijze van procederen bij de bestuursrechter). Hoofdstuk V van de AWR, dat over bezwaar en beroep gaat, bevat voor het belastingrecht geldende afwijkende bepalingen. De AWR is echter niet alleen een *lex specialis* ten opzichte van de Awb. In de AWR zijn ook onderwerpen geregeld die niet voorkomen in de Awb, zoals strafrechtelijke bepalingen (art. 68 e.v. AWR).

Net als de AWR was ook de Awb na de totstandkoming ervan niet onmiddellijk integraal van toepassing op alle delen van het belastingrecht. Hoofdstuk 8, dat het procesrecht in eigenlijke zin bevat, is eerst met ingang van 1 september 1999 van toepassing geworden in belastingzaken.⁵ Nog tot en met het jaar 2007 golden in het kader van de AWR voor de behandeling van een bezwaar langere beslistermijnen dan op grond van de Awb.⁶ Nog steeds zijn op de heffing van belastingen titel 5.2 van de Awb (toezicht op de naleving) en afdeling 10.2.1 (goedkeuring) van de Awb niet van toepassing (zie art. 1 lid 3 AWR). Titel 5.2 is uitgezonderd, omdat, volgens de wetgever, bij toepassing van de verplichtingen ten dienste van de belastingheffing het accent ligt op uitvoeringstoezicht en niet op de naleving van wettelijke voorschriften en vergunningen waarop titel 5.2 van de Awb ziet.⁷ Dat afdeling 10.2.1 Awb in art. 1 AWR wordt genoemd, is om onzekerheid uit te sluiten over de vraag of via art. 10:32 Awb de in afdeling 10.2.1 opgenomen bepalingen van toepassing zouden zijn op de verhouding tussen de minister van Financiën en de inspecteur.⁸ De goedkeuringsprocedure als bedoeld in afdeling 10.2.1 Awb is een vorm van preventief toezicht en is in het belastingrecht onbekend. De daarin opgenomen bepalingen zijn niet geschreven voor het geval er een hiërarchische verhouding bestaat tussen twee bestuursorganen, zoals tussen de minister van Financiën en de inspecteur. Zo bezien is de uitsluiting van afdeling 10.2.1 Awb overbodig en had deze achterwege kunnen blijven.

De belangrijkste afwijking van de Awb die in de AWR is te vinden, betreft de vormgeving van de rechtsbescherming. De Awb voorziet in een open stelsel van rechtsbescherming. Dit betekent dat tegen elk besluit van een bestuursorgaan bezwaar en beroep openstaat. Dat is vormgegeven in art. 8:1 en 7:1 Awb. Art. 8:1 Awb bepaalt dat een belanghebbende tegen een besluit beroep kan instellen bij de

5 Dat is gebeurd bij de Wet herziening van het fiscale procesrecht, Stb. 1998, 621.

6 Op grond van art. 25 lid 1 (oud) AWR had de inspecteur een jaar de tijd om uitspraak te doen op een bezwaar. Ingevolge het tweede lid daarvan kon die periode met een jaar worden verlengd.

7 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 5, p. 75.

8 Zie Kamerstukken II 1996/97, 25 280, nr. 3, p. 93 en Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 185.

bestuursrechter. Art. 7:1 Awb bepaalt dat, afgezien van het geval dat het beroep zich richt tegen het niet tijdig nemen van een besluit, voorafgaand daaraan bezwaar moet worden gemaakt. Die regeling geldt niet voor het belastingrecht. Het stelsel van rechtsbescherming in belastingzaken is gesloten. In art. 26 lid 1 AWR is daartoe bepaald dat, in afwijking van art. 8:1 lid 1 Awb tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit slechts beroep kan worden ingesteld (a) als het een belastingaanslag betreft of (b) een voor bezwaar vatbare beschikking. Van een voor bezwaar vatbare beschikking is alleen sprake als de wet uitdrukkelijk bepaalt dat die beschikking voor bezwaar vatbaar is. De voldoening of afdracht op aangifte en de inhouding van belasting door een inhoudingsplichtige worden voor de mogelijkheid van beroep gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking (art. 26 lid 2 AWR).⁹ Tegen andere beschikkingen kan niet in rechte worden opgekomen.¹⁰

Art. 8 lid 2 AWR bepaalt dat het doen van een aangifte geen aanvraag is in de zin van art. 3 lid 3 Awb. Hierdoor zijn de daarop betrekking hebbende bepalingen van de Awb niet van toepassing op de aangifte.¹¹

De staatssecretaris van Financiën heeft diverse beleidsregels opgesteld die de toepassing van de Awb betreffen. Dat beleid is neergelegd in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 21 november 2023, nr. 2023-24452, Stcrt. 31898 (BFB),¹² het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst van 28 juni 2016, Stcrt. 2016, 34921 (BBBB)¹³ en het Besluit beroep in belastingzaken van 25 maart 2021, nr. 2021-1729, Stcrt. 2021, 16743 (BBIB).¹⁴

9 Reden daarvoor is dat bij voldoenings- en afdrachtsbelastingen in eerste instantie belasting wordt geheven zonder dat de inspecteur daarbij betrokken is. De belastingplichtige of inhoudingsplichtige vervaardigt als het ware zijn eigen beschikking. Zulke beschikkingen worden daarom ook wel doe-het-zelfbeschikkingen genoemd. Zie daarover meer in hoofdstuk 2.

10 Zie voor kritiek op het gesloten stelsel R.H. Happé, Gesloten stelsel van rechtsbescherming: ten onrechte op de monumentenlijst!, WFR 2007/219, p. 219-220, R.H.C. Luja, Het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming: een Europeesrechtelijke belemmering?, WFR 2008/114, p. 114-120 en M.W.C. Feteris, Het belastingrecht: coherentie en divergentie na 25 jaar Awb, in: A.T. Marseille e.a. (red.), 25 jaar Awb. In eenheid en verscheidenheid, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 331-338.

11 Zie art. 1:3 lid 3 en titel 4.1 Awb. Zie hierover ook par. 2.1.1.1.

12 Dit besluit vervangt het BFB van 15 oktober 2021, nr. 2021-9584 (Stcrt. 2021, 44622), zoals gewijzigd bij Besluit van 18 januari 2023, nr. 2023-26730 (Stcrt. 2023, 1519).

13 Het BBBB is laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 22 juni 2023, nr. 2023-13263, Stcrt. 2023, 17366.

14 Dit besluit vervangt het Besluit beroep in belastingzaken van 7 april 2017, nr. 2017-59142, Stcrt. 2017, 22374 en is laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 2 november 2021, nr. 2021-18832, Stcrt. 2021, 46005.

1.1.2 De Invorderingswet 1990 in relatie tot de Awb

De IW 1990 regelt de invordering van rijksbelastingen. Daarop zijn op grond van art. 1 lid 2 IW 1990 belangrijke delen van de Awb niet van toepassing. Meer in het bijzonder is in art. 1 lid 2 IW 1990 bepaald dat art. 3:40 Awb (inwerkingtreding van besluiten), de titels 4.1 t/m 4.3 Awb (over respectievelijk beschikkingen, subsidies en beleidsregels), art. 4:125 Awb (bezwaar en beroep tegen bijkomende beschikkingen), titel 5.2 Awb (toezicht op de naleving), hoofdstuk 6 Awb (algemene bepalingen over bezwaar en beroep), hoofdstuk 7 Awb (bijzondere bepalingen over bezwaar en administratief beroep) en afdeling 10.2.1 Awb (goedkeuring) niet van toepassing zijn bij de invordering van belastingen.¹⁵

Ook hoofdstuk 8 Awb (bijzondere bepalingen over de wijze van procederen bij de bestuursrechter) is in invorderingszaken in beginsel niet van toepassing. Dat vloeit voort uit art. 8:5 Awb jo. art. 1 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak (Bijlage 2 Awb). Alleen art. 30, 49 en 62a IW 1990 zijn daarvan uitgezonderd. Ook de Kostenwet invordering rijksbelastingen (Kw Inv. Rb) is daarin, afgezien van art. 7 Kostenwet invordering rijksbelastingen, uitgezonderd.¹⁶ Tegen besluiten van de ontvanger kan daardoor in het algemeen niet worden opgekomen bij de bestuursrechter of belastingrechter. Dat is anders als het in de Invorderingswet 1990 en Kostenwet als voor bezwaar vatbaar aangeduide beschikkingen betreft (art. 30 lid 1, 49 lid 1 en 62a lid 1 IW 1990). Daarbij wordt steeds hoofdstuk V AWR van overeenkomstige toepassing verklaard (vergelijk art. 30 lid 2, 49 lid 4 en 62a lid 2 IW 1990; art. 7 lid 1 Kw Inv. Rb).¹⁷ Langs die weg is ook hoofdstuk 8 Awb van overeenkomstige toepassing. In die gevallen kan, na voorafgaand bezwaar, beroep worden ingesteld bij de belastingrechter.

Hoewel de Invorderingswet 1990 voornoemde delen van de Awb uitzondert, is in de Leidraad Invordering 2008, een beleidsregel van de staatssecretaris van Financiën, bepaald dat de ontvanger zoveel mogelijk handelt in overeenstemming met de

15 Zie over titel 10.2.1 Awb hetgeen daarover in par. 1.1.1 is opgemerkt. Tot 1 juli 2009 was in art. 1 lid 2 IW 1990 hoofdstuk 4 van de Awb integraal uitgesloten. Met ingang van 1 juli 2009 is de vierde tranche van de Awb in werking getreden. Daarvan maakt ook titel 4.4 Awb, die handelt over bestuursrechtelijke geldschulden, deel uit. Met uitzondering van afdeling 4.4.5, die handelt over bezwaar en beroep, is titel 4.4 ook van toepassing in fiscale invorderingszaken. De andere titels van hoofdstuk 4 van de Awb zijn dat nog steeds niet. Voor titel 4.2 Awb, die handelt over subsidies, is dat vanzelfsprekend. Daarvoor lijkt geen nadrukkelijke uitsluiting nodig. De uitsluiting van titel 4.3 Awb, die over beleidsregels gaat, ligt minder voor de hand.

16 Het betreft de betalingskorting, invorderingsrente, aansprakelijkstellingen en verzoeken om kostenvergoeding vanwege een onrechtmatige informatiebeschikking.

17 Zie ook art. 22bis lid 11 en 17, art. 26a lid 1 en 3, en art. 63b lid 1, 2 en 4 IW 1990. Onduidelijk is waarom die artikelen niet in Bijlage 2 bij de Awb worden genoemd. De wetgever lijkt te hebben verzuimd die bijlage aan te passen.

Awb en het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.¹⁸ Op de toepasselijkheid van hoofdstuk 8 Awb heeft dat echter geen invloed.

1.2 De reikwijdte van de AWR

Voor de reikwijdte van de AWR zijn in de eerste plaats art. 1 en 2 AWR van belang.

In art. 1 lid 1 AWR is bepaald dat de AWR geldt bij de heffing van rijksbelastingen. Art. 1 lid 2 AWR definieert rijksbelastingen als belastingen welke van rijkswege door de rijksbelastingdienst worden geheven. Daaronder vallen ook accijnzen. Op grond van art. 2 lid 3 aanhef en onderdeel d, ten tweede, AWR worden tot het Rijk gerekend Nederland en de BES-eilanden (Bonaire, Sint-Eustatius en Saba). Belasting die op de BES-eilanden wordt geheven, is echter in het slot van art. 1 lid 1 AWR uitgezonderd van de toepassing van de AWR.¹⁹ De rijksbelastingen waarvoor de AWR wel geldt, zijn: de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de vennootschapsbelasting, de dividendbelasting, de bronbelasting (op renten en royalty's), de bankenbelasting, de kansspelbelasting, de erf- en schenkbelasting, de overdrachtsbelasting, de assurantiebelaasting, de omzetbelasting, de belasting van personenauto's en motorrijwielen, de motorrijtuigenbelasting, de belasting zware motorrijtuigen, de belasting op leidingwater, de afvalstoffenbelasting, de kolenbelasting, de energiebelasting, de vliegbelasting en de CO₂-heffing industrie.

Op grond van art. 1 lid 1 AWR is de AWR behalve op Nederlandse rijksbelastingen, ook van toepassing op de heffing van belastingrente, revisierente en bestuurlijke boeten die ingevolge de belastingwet kunnen worden vastgesteld of opgelegd. In art. 2 lid 1 AWR is 'belastingwet' gedefinieerd als 'deze wet', dat wil zeggen de AWR, en andere wettelijke bepalingen betreffende de heffing van de onder art. 1 vallende belastingen. Gelet op de aanhef van art. 2 lid 1 AWR ('Deze wet verstaat onder') geldt deze definitie alleen voor de AWR en niet ook voor andere belastingwetten.²⁰

De regeling van de belastingrente en revisierente is opgenomen in hoofdstuk VA AWR. De vermelding van de begrippen belastingrente en revisierente in art. 1 lid 1 AWR lijkt daarom overbodig. Ook in andere belastingwetten zijn echter

18 Zie par. 1.1.5 en 1.2 van de bijlage bij het Besluit van 12 juni 2008, nr. CPP2008/1137M, Stcrt. 2008, 122, laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 22 december 2023, nr. 2023-260897, Stcrt. 2023, 35664.

19 Zie over het formele belastingrecht van de BES-eilanden P. Kavelaars, J.A. Adeler, D. Beeks en J. Lopez Ramirez, Het fiscale stelstel in het Caribisch Koninkrijk (Fiscale Geschriften nr. 29), Den Haag: Sdu 2022, hoofdstuk 9.

20 Dat de AWR een algemene wet is, betekent dus niet dat daarin opgenomen definities steeds voor alle heffingswetten gelden. Art. 2 lid 2 en 3 AWR bevatten, anders dan art. 2 lid 1 AWR, wel algemeen, althans voor wat volgens de AWR een belastingwet is, geldende definities.