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 andere 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

1 Stb. 1959, 301.

2 Vergelijk 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.

verschil gaat de AWR voor. Dat volgt uit de regel 'lex specialis derogat legi generali'. Dat geldt onder andere voor het boeterecht. Hoofdstuk V van de Awb 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 (bijzondere bepalingen over de wijze van procederen bij de bestuursrechter). Hoofdstuk V van de AWR 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 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. 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.[4] 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 meer sprake is van uitvoeringstoezicht en niet zozeer van toezicht op de naleving van wettelijke voorschriften waarop titel 5.2 van de Awb ziet.[5] Dat titel 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 daarin opgenomen bepalingen van toepassing zouden zijn op de verhouding tussen de minister van Financiën en de inspecteur.[6] 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. Zo bezien is de uitsluiting van titel 10.2.1 Awb overbodig en had deze achterwege kunnen blijven.

De belangrijkste afwijking van de Awb die in de AWR is te vinden, ligt in de vormgeving van de rechtsbescherming. De Awb voorziet in een open stelsel van rechtsbescherming. Dat betekent dat tegen elk besluit van een bestuursorgaan

4 Ingevolge 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.

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

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

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 rechtbank. 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 als het een belastingaanslag betreft of 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).[7] Tegen andere beschikkingen kan niet in rechte worden opgekomen.[8]

Art. 8 lid 3 AWR bepaalt dat het doen van een aangifte geen aanvraag is. Hierdoor zijn de daarop betrekking hebbende bepalingen van de Awb niet van toepassing op de aangifte.[9]

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 9 mei 2017, nr. 2017-1209, Stcrt. 2017, 28270, het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst van 28 juni 2016, Stcrt. 2016, 34921 (BBBB) en het Besluit beroep in belastingzaken van 7 april 2017, nr. 2017-59142, Stcrt. 2017, 22374 (BBIB).

1.1.2 De Invorderingswet 1990 in relatie tot de Awb

De IW 1990 regelt de invordering van rijksbelastingen. Daarop zijn ingevolge 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 (alge-

7 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-zelf-beschikkingen genoemd. Zie daarover meer in hoofdstuk 2.

8 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 en R.H.C. Luja, Het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming: een Europeesrechtelijke belemmering?, WFR 2008/114, p. 114-120.

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

mene bepalingen over bezwaar en beroep), hoofdstuk 7 Awb (bijzondere bepalingen voor bezwaar en administratief beroep) en titel 10.2.1 Awb (goedkeuring) niet van toepassing zijn bij de invordering van belastingen.[10]

Ook hoofdstuk 8 Awb (bijzondere bepalingen over beroep bij de rechtbank) is in invorderingszaken in beginsel niet van toepassing. Dat vloeit voort uit art. 8:5 Awb jo. art. 1 van 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, uitgezonderd.[11] 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 (art. 30 lid 2, 49 lid 4 en 62a lid 2 IW 1990; art. 7 lid 1 Kostenwet). 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 Awb en het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.[12] 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.

---

10 Zie over titel 10.2.1 Awb hetgeen daarover hiervoor bij 'De AWR in relatie tot de Awb' 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.

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

12 Zie 1.2 van de bijlage bij het Besluit van 12 juni 2008, CPP 2008/1137M, Stcrt. 2008, 122, laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 15 juni 2017, nr. 2017-112951, Stcrt. 2017, 35158.

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.[13] De rijksbelastingen waarvoor de AWR wel geldt, zijn: de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de vennootschapsbelasting, de dividendbelasting, de bankenbelasting, de verhuurderheffing, de kansspelbelasting, de erf- en schenkbelasting, de belastingen van rechtsverkeer, de omzetbelasting, de belasting van personenauto's en motorrijwielen, de motorrijtuigenbelasting, de belasting zware motorrijtuigen, de belasting op leidingwater, de afvalstoffenbelasting, de belasting op kolen en de energiebelasting.

Ingevolge 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.[14]

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 bepalingen over de belastingrente en revisierente te vinden.[15] Mede daarom heeft de afzonderlijke vermelding van beide begrippen in art. 1 lid 1 AWR betekenis. Datzelfde geldt voor de bestuurlijke boeten. De algemene regeling daarvan is opgenomen in hoofdstuk VIIIA AWR.

13 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 Uitgevers 2018, hoofdstuk 9.

14 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.

15 Zie voor de belastingrente onder andere art. 2 lid 2, 22 lid 3, slot, en 26 lid 8 IW 1990 en art. 5.3 lid 2, 9.5 lid 5 en 6 en 9.6 lid 4 Wet IB 2001 en voor de revisierente onder andere art. 2 lid 2 en 26 lid 8 IW 1990 alsmede art. 9.5 lid 5 en 9.6 lid 4 Wet IB 2001.

Ingevolge art. 1 lid 1 AWR is de AWR ook van toepassing bij de uitvoering van de basisregistratie inkomen. De regeling die betrekking heeft op de uitvoering van inkomensafhankelijke regelingen is sinds 1 januari 2009 opgenomen in hoofdstuk IVA AWR (art. 21 t/m 21k AWR).[16] De bepalingen hebben alleen betekenis voor toeslagen en niet voor rijksbelastingen. Opname in de AWR heeft blijkens de wetsgeschiedenis plaatsgevonden vanwege de band met het heffingsproces van de inkomstenbelasting en loonbelasting, om de fiscale rechtsgang te borgen en om mee te kunnen liften op het in de AWR opgenomen begrippenkader.[17] Gelet op de inhoud van de regeling, had ons inziens opname in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) meer in de rede gelegen.

De AWR is in diverse andere wetten van overeenkomstige toepassing verklaard. Dat is bijvoorbeeld het geval bij de heffing van premies voor volksverzekeringen en werknemersverzekeringen. Dat volgt uit art. 58 en 59 Wet financiering sociale verzekeringen (Wfsv), waarin is bepaald dat de betreffende premies worden geheven met overeenkomstige toepassing van de voor de heffing van respectievelijk de inkomstenbelasting en de loonbelasting geldende regels. Reden hiervoor is dat de heffing van die premies is opgedragen aan de rijksbelastingdienst (art. 57 Wfsv).

Ook op de heffing van lokale heffingen, zoals de onroerende-zaakbelasting en rioolrechten, is de AWR van overeenkomstige toepassing. De vormgeving van de wettelijke regeling daarvan is soms wat ondoorzichtig, onder andere doordat de relevante bepalingen in de betreffende wetten niet steeds bij elkaar staan. Art. 231 lid 1 Gemw bepaalt dat de heffing van gemeentelijke belastingen plaatsvindt met toepassing van de AWR als waren die belastingen rijksbelastingen. In art. 236 Gemw is een aantal bepalingen van de AWR buiten toepassing verklaard. Art. 246a Gemw voorziet in de mogelijkheid om bij algemene maatregel van bestuur een aantal van de in art. 236 Gemw buiten toepassing verklaarde artikelen toch geheel of gedeeltelijk van toepassing te verklaren. De Provinciewet en de Waterschapswet bevatten dienovereenkomstige bepalingen. Zie art. 227a, 228 en 230 Provinciewet en art. 123 lid 2, 126 en 126a Waterschapswet.

Hoewel niet uitdrukkelijk uitgesloten in art. 1 lid 1 AWR, is de AWR niet op invoerrechten van toepassing. Daarvoor gelden de regels van het Douanewetboek van de Unie (DWU), ook Union Customs Code (UCC) genoemd, en de Algemene douanewet. De AWR is ook niet van toepassing op accijnzen geheven bij invoer. Die worden op grond van art. 62 van de Wet op de accijns geheven als invoerrechten. Dat geldt ingevolge art. 22 van de Wet op de omzetbelasting 1968 ook voor de heffing van omzetbelasting bij invoer.

16 Zie de Wet van 27 juni 2008, Stb. 2008, 269 (ook wel genoemd Wet basisregistratie inkomen en basisregistratie waarde onroerende zaken). De wet is in werking getreden bij KB van 18 december 2008, Stb. 2008, 568.

17 Kamerstukken II 2006/07, 31 085, nr. 3, p. 3-4.

1.3 De reikwijdte van de Invorderingswet 1990

In art. 1 lid 1 IW 1990 is bepaald dat de IW 1990 van toepassing is bij de invordering van rijksbelastingen. Ingevolge art. 2 lid 1 aanhef en onderdeel a IW 1990 worden onder 'rijksbelastingen' verstaan, de belastingen bedoeld in art. 1 AWR alsmede rechten bij invoer en uitvoer bedoeld in art. 7:3 Algemene douanewet, die in Nederland worden geheven. Anders dan de AWR ziet de IW 1990 dus ook op invoerrechten. Ingevolge art. 2 lid 2 aanhef en onderdeel a IW 1990 worden, eveneens anders dan in de AWR, onder rijksbelastingen ook verstaan de belastingrente, revisierente, compenserende rente, kosten van ambtelijke werkzaamheden en bestuurlijke boeten.[18] De invordering daarvan is daarmee ook in handen van de ontvanger.

De Invorderingswet 1990 is van overeenkomstige toepassing op de heffing van premies voor de volksverzekeringen en werknemersverzekeringen. Dat volgt uit art. 60 Wfsv.

In art. 231 lid 1 Gemw is bepaald dat bij de invordering van gemeentelijke belastingen de Invorderingswet 1990 en de Kostenwet invordering rijksbelastingen van toepassing zijn als waren die belastingen rijksbelastingen. In art. 249 Gemw is een aantal artikelen uit de IW 1990 daarvan weer uitgezonderd. Op grond van art. 246a Gemw kunnen enkele uitgezonderde artikelen bij algemene maatregel van bestuur geheel of gedeeltelijk van toepassing worden verklaard. Overeenkomstige bepalingen zijn opgenomen in de Provinciewet (Provw) en de Waterschapswet (Wschw).[19] De systematiek is in grote lijnen hetzelfde als bij de heffing van lokale belastingen.[20]

18 Compenserende rente is rente die in verband met douanerechten wordt geheven om het financiële voordeel te ontnemen dat het gevolg is van een verschuiving van het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat.

19 Zie art. 227a, 230 en 232 Provw en art. 123 lid 2, 126a en 138 Wschw.

20 De volgorde van deze artikelen is niet logisch: art. 246a Gemw krijgt pas betekenis door art. 249 Gemw. In de Provinciewet en Waterschapwet is sprake van eenzelfde systematische ongerijmdheid.