

De minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
mr. drs. H.G.J. Bruins Slot
d.t.v. H. Naves, Raad Voorzitter Raad voor de rechtspraak

datum 3 april 2023

onderwerp Reactie Landelijk Overleg Belastingrechtspraak gerechtshoven
inzake Preconsultatie Wet versterking waarborgfunctie Awb

Opmerkingen bij het concept wetsvoorstel

1. Inleiding

De opmerkingen van het Landelijk Overleg Belastingrechtspraak gerechtshoven (hierna: LOVBel) spitsen zich toe op de gevolgen voor de belastingrechtspraak. Waar in dit stuk de term rechter wordt gebruikt, wordt daarmee de rechter of raadsheer in de belastingrechtspraak bedoeld.

De inschatting van een hogere of lagere instroom van zaken die bij sommige onderdelen wordt gemaakt, heeft alleen betrekking op de belastingrechtspraak.

2. Reactie op de in de preconsultatie voorgestelde wijzigingen in de Awb, Bijlagen 1 en 2

Dienstbare taakuitoefening en begrijpelijke motivering besluit/beslissing op bezwaar

- Artikel 2:4a Awb (Onderdeel A)
- Artikel 3:47 eerste lid Awb (Onderdeel C)
- Artikel 7:12 eerste lid Awb (Onderdeel X)

De gedachte achter de tekst van het voorgestelde artikel 2:4a Awb is zo evident dat een burger dat ook zonder de voorgestelde wijziging van de overheid mag verwachten. Datzelfde heeft te gelden voor de voorgestelde wijzigingen in de artikelen 3:47, eerste lid en 7:12, eerste lid Awb. Het is echter de vraag of het aangewezen is om dit in een wet (in dit geval de Awb) op te nemen. Als een attitudewijziging is beoogd dan zijn er betere mogelijkheden om dat doel te bereiken.

Daarnaast kunnen de voorgestelde wijzigingen aanleiding zijn voor het voeren van bezwaar en/of beroepsprocedures wanneer belanghebbenden menen dat er geen sprake is van een dienstbare opstelling door het bestuur of van een begrijpelijke motivering van het besluit of het bezwaar. Het zal dan aan de rechter zijn om deze normen in te vullen (wat is dienstbaar? Wat is een vermelding op een voor belanghebbenden begrijpelijke wijze?), wat meer rechtszaken tot gevolg kan hebben.

Uitbreiding verschoonbaarheid van termijnoverschrijding

- Artikel 6:11 Awb (Onderdeel R)

In de Memorie van Toelichting en in het artikelsgewijze commentaar wordt beschreven dat de wetgever de ruimte wil vergroten om de termijnoverschrijding bij een te laat ingediend bezwaar- of beroepschrift verschoonbaar te achten.¹ Om die reden wordt voorgesteld het huidige artikel 6:11 Awb te splitsen in twee gronden voor verschoonbaarheid. Het eerste deel heeft betrekking op termijnoverschrijdingen die het gevolg zijn van bijzondere persoonlijke omstandigheden van de indiener.

Uit de tekst van de Memorie van Toelichting volgt dat de wetgever met dit deel van het voorgestelde artikel 6:11 Awb de huidige strikte lijn wil verlaten en ruimte wil bieden om meer maatwerk te leveren in individuele gevallen waar tijdelijk sprake is van een zogenoemd verminderd “doenvermogen” van een individu.

Vanuit dat perspectief wordt het redelijk geacht om ook de termijn voor het alsnog indienen van een beroep- of bezwaarschrift te verruimen. Welke termijn daarbij passend is, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. In het merendeel van de gevallen zal deze termijn redelijkerwijs echter langer zijn dan de termijn van twee weken die nu over het algemeen wordt aangehouden.

Het tweede deel van het voorgestelde artikel heeft betrekking op overige redenen – niet zijnde persoonlijke omstandigheden – die tot een verschoonbare termijnoverschrijding kunnen leiden. In de artikelsgewijze toelichting wordt opgemerkt dat het de verwachting is dat de lijn zich voortzet zoals die zich in de jurisprudentie heeft ontwikkeld. Deze opmerking kan gezien de context alleen zien op de overige redenen (het tweede deel van het voorgestelde artikel). De normen voor het eerste deel van het voorgestelde artikel zullen in de jurisprudentie wel verder moeten worden ingevuld.

Doordat in de wet expliciet is opgenomen dat bijzondere persoonlijke omstandigheden moeten worden meegewogen, zullen wellicht meer belanghebbenden dan voorheen alsnog bezwaar of beroep indienen na de formele bezwaartermijn. Het LOVBel ziet daarbij twee mogelijke ontwikkelingen. Enerzijds is het mogelijk dat bestuursorganen minder ingediende bezwaarschriften niet-ontvankelijk zullen verklaren, zodat er minder beroepsprocedures over de niet-ontvankelijkheid worden gestart (zie ook hierna bij de informele afdoening waarbij uit het voorgestelde artikel 7:1b Awb volgt om in deze gevallen contact op te nemen met belanghebbenden). Anderzijds kan het aantal bezwaarschriften met een kansloos beroep op een verschoonbare termijnoverschrijding stijgen, waardoor ook het aantal niet-ontvankelijk verklaarde bezwaarschriften stijgt.

Hoe dan ook: bij deze wijziging zal de rechter de ruimere normen moeten invullen, wat kan leiden tot een hogere instroom aan (hoger) beroepszaken.

¹ Bijlage 2: Memorie van Toelichting, paragraaf 3.7, pagina 15; Artikelsgewijze toelichting, pagina 36-37.

Eerdere toegang tot of inzage in stukken

- Artikel 3:45b Awb (Onderdeel C)
- Artikel 7:4 Awb (Onderdeel U)

In de artikelsgewijze toelichting bij de voorgestelde wijziging van artikel 3:45b Awb staat dat als iemand het niet eens is met een besluit van een bestuursorgaan, hij bij het opstellen van het bezwaar al over de op de zaak betrekking hebbende stukken dient te kunnen beschikken.² Daardoor kan eerder dan in de huidige situatie om de stukken worden gevraagd bij het bestuursorgaan.

Het LOVBel meent dat het goede ontwikkeling is wanneer belanghebbenden zo snel mogelijk kunnen beschikken over de informatie waarop de beslissing in hun zaak is gebaseerd. Daardoor kan een belanghebbende beter inschatten waarop de beslissing is gebaseerd en of het instellen van bezwaar kansrijk is.

De verplichting om stukken eerder ter beschikking te moeten stellen kan - in combinatie met de ruime opvatting van de Hoge Raad over het begrip op de zaak betrekking hebbende stukken (zie onder meer ECLI:NL:HR:2018:1316) - volgens het LOVBel echter ook verdere juridisering als onbedoeld neveneffect hebben. Voor bijvoorbeeld no-cure-no-pay-gemachtigden kan deze verruiming om stukken eerder te krijgen aanleiding zijn om ook daarover te procederen.

In de artikelsgewijze toelichting bij artikel 7:4 Awb is beschreven dat stukken die bij de bestuursrechter voor belanghebbende beschikbaar zijn, in de bezwaarfase voor belanghebbenden beschikbaar moeten zijn.³ In de wettekst komt dit niet tot uitdrukking. Het is ook maar de vraag of door de wetgever is beoogd dat stukken die beschikbaar zijn voor de bestuursrechter ook in de bezwaarfase beschikbaar zijn. Het LOVBel raadt aan om deze passage uit de toelichting te halen, omdat het dossier van de bestuursrechter omvangrijker kan zijn dan het dossier ten tijde van het nemen van het besluit.

Uitbreiden hoorplicht en beperking uitzonderingen, positie financiële belastingaanspraken?

- Artikel 4: 12, tweede lid Awb (Onderdeel G)

Op grond van het huidige artikel 4:12, eerste lid Awb hoeft niet te worden gehoord wanneer de nadelige gevolgen volledig ongedaan gemaakt kunnen worden. In artikel 4:12, tweede lid Awb worden daarnaast categorieën beschikkingen genoemd waarbij de hoorplicht niet achterwege kan worden gelaten. Met de voorgestelde wijziging wordt beoogd dat voorafgaand aan het nemen van financiële beschikkingen vaker moet worden gehoord dan nu het geval is, onder andere door de groep uitzonderingen te verkleinen en een drempelbedrag te introduceren.

In de Memorie van Toelichting is aan het einde van paragraaf 3.4 de volgende passage over het horen in belastingzaken opgenomen: “Wanneer er geen sprake is van een financiële aanspraak, bijvoorbeeld bij belastingen en premies en ook bij financiële beschikkingen die een nadeel opleveren voor de betrokkene dat het drempelbedrag van € 1.500 niet overschrijdt, blijft artikel 4:12 immers onverkort van toepassing.”

² Bijlage 2, Artikelsgewijze toelichting, pagina 23.

³ Bijlage 2, Artikelsgewijze toelichting, pagina 24.

datum 3 april 2023
pagina 4 van 7

In de artikelsgewijze toelichting staat in onderdeel G over het horen dat “Ook na deze wijziging blijft de uitzondering van artikel 4:12 van toepassing op verreweg de meeste beslissingen die in het belastingrecht en het sociale zekerheidsrecht worden genomen.”

Wanneer voor verreweg de meeste beslissingen in het belastingrecht de hoorplicht vooraf is uitgezonderd, dan zijn er ook beslissingen in het belastingrecht waarvoor de verplichting wel geldt. Het advies van het LOVBel is dan ook om de passages in de Memorie van Toelichting en de artikelsgewijze toelichting te verduidelijken door explicieter op te nemen dat voor financiële belastingaanspraken met een belang van € 1.500 de hoorplicht al dan niet van toepassing is.

Indien nodig afwijken van beleidsregel, ook onder normale omstandigheden

- Artikel 4:84 Awb (Onderdeel H)

Met de wijziging zal het bestuursorgaan in alle gevallen – en niet meer uitsluitend onder bijzondere omstandigheden - van de beleidsregel moeten afwijken wanneer toepassing tot onevenredige uitkomsten leidt.

Deze wijziging leidt ertoe dat in meer bezwaar- en beroepsprocedures moet worden bekeken of afwijken van de beleidsregels noodzakelijk is of was. Door deze beoordeling en de uitwerking van de beoordeling in het bezwaar- of (hoger)beroepschrift zal het meer tijd kosten om een zaak af te doen.

Aanpassen termijn indienen bezwaar- of (hoger) beroepschrift

- Artikel 6:7 Awb (Onderdelen S, Q en KK)

In de Memorie van Toelichting wordt beschreven dat van organisaties of bedrijven kan worden verwacht dat zij in staat zijn om binnen zes weken bezwaar of beroep aan te tekenen tegen beslissingen waarbij zij zijn betrokken. De regering concludeert echter ook dat er gegronde redenen zijn bij individuen voor een deel van de bestuursrechtelijke regelingen een langere termijn te hanteren. Ook hier wordt gerefereerd aan het feit dat personen soms een verminderd doenvermogen hebben. Daarnaast wordt meegewogen dat de gevolgen van een besluit niet in alle gevallen direct duidelijk of te voorzien zijn. Daarom wordt in de preconsultatie voorgesteld om de termijn voor het indienen van een bezwaar- of beroepschrift voor bepaalde besluiten te verlengen van zes naar dertien weken.

Voor het belastingrecht is in artikel 2 van Bijlage 4 het volgende opgenomen:

Artikel 2

De bezwaar- en beroepstermijn, bedoeld in artikel 6:7, bedraagt voorts dertien weken indien het bestreden besluit betreft een besluit, genomen op grond van een in dit artikel genoemd voorschrift of anderszins in dit artikel omschreven.

De volgende besluiten:

[...]

Algemene wet inzake rijksbelastingen, tenzij het beroep of hoger beroep door een natuurlijke persoon is ingesteld tegen een uitspraak inzake een besluit met betrekking tot de toepassing van:

- de Wet op de dividendbelasting 1965
- de Wet op de omzetbelasting 1968
- de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992

- d. de Wet op de accijns
 - e. de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken
 - f. de Wet belastingen op milieugrondslag
- [...]

Het LOVBel heeft het idee dat de voorgestelde tekst van dit artikel van de Bijlage niet goed aansluit bij de in de Memorie van Toelichting uiteengezette bedoeling.

Uit het artikel lijkt te volgen dat:

- De bezwaartermijn in alle besluiten in belastingzaken (die zijn gebaseerd op de AWR) dertien weken is, zowel voor natuurlijke als voor niet-natuurlijke personen;
De uitzondering noemt immers alleen het instellen van beroep of hoger beroep;
- De (hoger) beroepstermijn zes weken bedraagt voor een natuurlijke persoon die (hoger) beroep instelt tegen een besluit met toepassing van de onder a. tot en met f. genoemde belastingwetten;
- De (hoger) beroepstermijn dertien weken bedraagt voor een niet-natuurlijke persoon die (hoger) beroep instelt tegen een besluit met toepassing van de onder a. tot en met f. genoemde belastingwetten?

De wettelijke opzet om te bepalen welke termijn wanneer van toepassing is, lijkt voor veel belanghebbenden te moeilijk te zijn. Dit vraagt om duidelijke communicatie in het besluit van het bestuursorgaan (en de rechtsmiddelverwijzingen). Dat zou extra procedures ten opzichte van de huidige situatie met zich mee kunnen brengen.

Op grond van artikel 7:10 Awb heeft de verlenging van de bezwaartermijn gevolgen voor de termijn waarbinnen een bestuursorgaan moet beslissen op een bezwaarschrift. In de artikelsgewijze toelichting worden argumenten gegeven waarom het niet nodig of mogelijk is om verdere wijzigingen aan te brengen in het startmoment van de beslistermijn.

Het LOVBel signaleert dat de langere termijn voor het instellen van bezwaar en de daaraan gekoppelde beslistermijn om uitspraak op bezwaar te doen bij de huidige lijn in de jurisprudentie van invloed kunnen zijn op de toekenning van een immateriële schadevergoeding wegens overschrijding van de redelijke termijn. Die termijn begint immers te lopen vanaf het moment dat het bezwaarschrift is ingediend. Dit probleem wordt echter niet opgelost door het al dan niet aanpassen van de beslistermijn, maar hangt samen met de verlenging van de bezwaartermijn van zes naar dertien weken. Of en in welke omvang dit een problematisch neveneffect is, laat het LOVBel aan de wetgever.

Informele afdoening

- Artikel 7:1b Awb (Onderdeel S)
- Artikel 7:3 Awb (Onderdeel T)

De informele afdoening bestaat uit vijf onderdelen:

1. Op besluiten worden contactgegevens vermeld, zodat belanghebbenden contact kunnen opnemen. Door vroegtijdig contact kunnen onduidelijkheden worden opgelost en kunnen bezwaarprocedures worden voorkomen.
2. De achterliggende stukken waarop een besluit is gebaseerd kunnen eerder worden opgevraagd. Zie ook artikel 3:45b Awb hiervoor.

3. Wanneer een bezwaarschrift wordt ingediend, gaat het bestuursorgaan eerst in overleg met de indiener van het bezwaar kijken of er op een informele manier aan het bezwaar tegemoet kan worden gekomen.
4. Bij bezwaren die kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond zijn moet het bestuursorgaan contact opnemen met de bezwaarmaker en bijvoorbeeld onderzoeken of er sprake is van een verschoonbare termijnoverschrijding. Voorgesteld wordt ook om de uitzonderingen op de hoorplicht bij deze bezwaren aan te passen.
5. Verduidelijken dat de bezwaarprocedure een volledige heroverweging is van het besluit.

Het LOVBel is in principe positief over de punten die hierboven zijn genoemd, omdat contact met belanghebbenden in veel gevallen onduidelijkheden oplost, waardoor er minder bezwaren worden ingediend. Bij ingediende bezwaren kan tussentijds informeel contact het begrip bij een belanghebbende verhogen, omdat hij zich gehoord voelt of beter begrijpt waarom een besluit is genomen.

Het LOVBel ziet echter een grote taakverzwaring bij de bestuursorganen, waarvan het de vraag is of de verwachtingen kunnen worden waargemaakt. Wanneer grote aantallen bezwaren die kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond waren, toch in behandeling worden genomen voor een beslissing op bezwaar, dan ontstaat hierdoor mogelijk ook een stijging van het aantal beroepszaken. Ook beslissingen van bestuursorganen om niet te horen onder de voorgestelde nieuwe voorwaarden kunnen aanleiding zijn voor een stijging in het aantal beroepsprocedures.

Nadere bewijsmogelijkheid: Burgerlijke lus

- Artikel 8:51e Wet Awb (onderdeel FF)
- Artikel 8:51f Wet Awb (onderdeel FF)
- Artikel 8:51g Wet Awb (onderdeel FF)
- Artikel 8:57 Wet Awb (onderdeel GG)

Met de bestuurlijke lus kan het bestuursorgaan gebreken in het besluit herstellen. In de preconsultatie wordt de burgerlijke lus geïntroduceerd als soort van tegenhanger van de bestuurlijke lus: met de burgerlijke lus kan de rechter aan een belanghebbende de mogelijkheid bieden om een aangedragen stelling aannemelijk te maken. Het is nadrukkelijk niet bedoeld als extra mogelijkheid voor een belanghebbende om (motiverings- of andere) gebreken te herstellen, maar om zijn (bewijs)positie te versterken ten opzichte van het bestuursorgaan (equality of arms).

Volgens de Memorie van Toelichting kan de rechter de bestuurlijke lus het beste toepassen bij tussenuitspraak. Op dit moment kent de Awb de tussenuitspraak alleen bij de toepassing van de bestuurlijke lus. In de preconsultatie wordt de tussenuitspraak ook voor andere situaties, waaronder de burgerlijke lus, voorgesteld.

Het LOVBel vat de burgerlijke lus op als een extra instrument in “de gereedschapskist” van de rechter dat kan – maar niet hoeft – te worden ingezet in bepaalde situaties. Het LOVBel merkt op dat er tot nu toe geen echte behoefte is geweest aan de mogelijkheid die de burgerlijke lus zou bieden en dat de verwachting is dat het werken met tussenuitspraken vertragend zal werken in de (hoger) beroepsprocedures. Vooralsnog heeft het LOVBel niet het idee dat er veel gebruik zal worden gemaakt van een burgerlijke lus in het belastingrecht.

De vraag is dan ook voor welk (fiscaal) probleem deze regeling een oplossing biedt. Het is zaak dat een onderbouwing van een feitelijke stelling in een zo vroeg mogelijk stadium van de procedure wordt gegeven. Het risico bestaat dat belanghebbenden veel afwachtender worden bij het leveren van bewijs, omdat men verwacht dat de rechter bij onduidelijkheden zelf een concrete bewijsopdracht zal geven.

Tot slot ten aanzien van Bijlagen 1 en 2

In Bijlage 1 zijn geen bepalingen met overgangsrecht opgenomen. Vooral bij de verlenging van de bezwaar- en beroepstermijn lijkt overgangsrecht noodzakelijk.

3. Reactie op de in de preconsultatie voorgestelde wijzigingen in de Awb in Bijlage 3

Evenredigheidsbeginsel

- Artikel 3:4 tweede lid Awb

Met het voorgestelde tweede lid maakt de wetgever duidelijk dat het evenredigheidsbeginsel van toepassing is bij alle wettelijke voorschriften en daarmee ook bij wetten in formele zin. Alle besluiten kunnen op deze manier worden getoetst aan het evenredigheidsbeginsel, ook als deze besluiten gebaseerd zijn op een dwingende bevoegdheid in een wet in formele zin. Bij het oordeel over de uitvoering van een voorschrift kan de rechter het voorschrift of de beleidsregel betrekken waarop dat besluit is gebaseerd (exceptieve toetsing).⁴

Op pagina 8 van Bijlage 3 wordt ingegaan op de gevolgen voor de rechtspraak: de bestuursrechter zal in de toekomst meer aspecten bij een belangenafweging moeten betrekken. Volgens de toelichting volgt dat niet uit de onderhavige wijziging van artikel 3:4, tweede lid Awb, maar uit de uitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van 2 februari 2022.⁵ In de passage wordt ook opgemerkt dat wellicht vaker een beroep zal worden gedaan op artikel 3:4 Awb, maar dat dit beroep ook onder het huidige recht al veelvuldig wordt gedaan.⁶

De wetgever lijkt hiermee tot uitdrukking te brengen dat er weliswaar werklastgevolgen zijn verbonden aan de exceptieve toetsing en het evenredigheidsbeginsel, maar dat die niet zozeer het gevolg zijn van het in deze preconsultatie voorliggende wetsvoorstel versterking waarborgfunctie Awb.

Ondanks het voorgaande is het LOVBel van mening dat de aanpassing van artikel 3:4 Awb een substantiële verzwaaring van de werklast binnen de belastingrechtspraak tot gevolg zal hebben. De belastingschuld vloeit immers voort uit de wet. Oftewel, er is sprake van een samenstel van wettelijke bepalingen die de inspecteur dwingen in een bepaalde situatie een besluit met een bepaalde inhoud te nemen.⁷ Tot op heden wordt niet getoetst of bijvoorbeeld een aanslag nadelige gevolgen heeft, die niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen.

⁴ HR 1 december 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5523.

⁵ ABRvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285.

⁶ Bijlage 3 – Voorstel evenredigheidsbeginsel, pagina 8.

⁷ Vergelijk ABRvS 1 maart 2023, ECLI:NL:RVS:2023:772.