

# FISCAAL PRAKTIJKBLAD



Vaktijdschrift voor de fiscale praktijk

**Fiscaal Praktijkblad is een uitgave van Fiscaal up to Date – onderdeel van Rendement Uitgeverij BV**

Conradstraat 38  
3013 AP Rotterdam  
E-mail: redactie@futd.nl

#### **Hoofdredacteur**

J.H.P.M. Raaijmakers  
Belastingadviseur, Raaijmakers Belastingadvies en Educatie

#### **Redactieraad**

drs. J. van der Struis  
Partner bij Baker Tilly (Netherlands) N.V.

Mr. Peter F.J. de Kock  
DeKock DHK Tax & Legal

Mr. D. van der Veen  
Civra

#### **Abonnementenadministratie**

Rendement Uitgeverij BV  
Postbus 27020  
3003 LA Rotterdam  
Telefoon: (010) 243 39 33  
E-mail: info@rendement.nl

#### **Abonnementen**

Fiscaal Praktijkblad verschijnt 10 keer per jaar. (Proef)abonnementen kunnen ieder moment ingaan, maar slechts worden beëindigd indien uiterlijk twee maanden voor het einde van de abonnements-periode is opgezegd. Zonder of bij niet-tijdige opzegging wordt het abonnement automatisch verlengd met een jaar. Abonnementen worden geacht zakelijk te zijn. Wilt u een particulier abonnement, dan dient u dit binnen één maand na het aangaan van het abonnement aan ons door te geven. Rendement behoudt zich het recht voor om prijzen en inhoud van de algemene voorwaarden te wijzigen. U kunt de volledige algemene voorwaarden nalezen op [www.rendement.nl/av](http://www.rendement.nl/av).

#### **ISSN 1569-4151**

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

© Rendement Uitgeverij BV 2024

Ludwijn Jaeger<sup>1</sup>

# Het wetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb

2024-0049

Op 1 februari jongstleden is het wetsvoorstel dat de Algemene wet bestuursrecht (Awb) wijzigt om de waarborgfunctie daarvan te versterken, in consultatie gegaan.<sup>2</sup> Een jaar eerder ging het wetsvoorstel in preconsultatie.<sup>3</sup> Het wetsvoorstel vormt onder meer een reactie van het kabinet op het recente rapport van de Parlementaire ondervragingscommissie kinderopvangtoeslag. Met de voorgestelde aanpassingen beoogt de wetgever bestuursorganen te stimuleren om besluiten begrijpelijker te motiveren en ambtenaren zich meer te laten verplaatsen in burgers en zich minder formeel op te laten stellen. Voor reacties is maar liefst zes maanden de tijd gegeven (tot 31 juli aanstaande), waarna opnieuw, met inachtnaam van de budgettaire consequenties en de uitvoerbaarheid, de afwijking zal worden gemaakt om de wet daadwerkelijk aan de Kamer voor te leggen, al dan niet na verwerking van aangereikte alternatieven. In dit artikel beschrijf ik de beoogde wijzigingen van de Awb vanuit de optiek wat naar mijn inschatting de uitwerking zal zijn op de fiscale procedure.<sup>4</sup>

## Het voorstel in het kort

Het voorstel introduceert allereerst het dienstbaarheidsbeginsel voor de inspecteur. Daarnaast krijgt het evenredigheidsbeginsel nadrukkelijker vorm: ook bij gebonden beschikkingen (zoals belastingaanslagen) wordt een wettelijke regel niet (langer) strikt toegepast als de gevolgen daarvan onevenredig zijn ten opzichte van het doel van de regel. Bovendien moeten aanslagen en uitspraken op bezwaar begrijpelijk worden gemotiveerd. En herstel van kennelijke schrijf- of rekenfouten in een aanslag of uitspraak verdient de voorkeur boven het doorlopen van een formele (bezwaar)procedure. Voorafgaand aan een aanslag neemt de inspecteur contact op om te verifiëren of van de juiste gegevens wordt uitgegaan.

De ontvanger moet meer maatwerk leveren bij het verlenen van uitstel van betaling. Termijnoverschrijding is vaker verschoonbaar, ambtshalve vermindering duidelijker de norm. Ter voorkoming van procedures wordt bij het opleggen van een aanslag duidelijk gemaakt welke inspecteur het dossier kent en wanneer bezwaar wordt gemaakt, treedt hij in contact met de bezwaarmaker. Waarbij hij bij een te laat bezwaar tevens nagaat of daar goeie redenen voor zijn. Tot slot moet de rechter meer de mogelijkheid bieden beroepsgronden verder te onderbouwen of ingenomen stellingen aannemelijk te maken.

## De aanleiding

Omdat volgens de Kamer wel heel veel Bulgaren fraudeerden met de kinderopvangtoeslag, moest het toeslagenstelsel robuust, fraudebestendig en onwrikbaar zijn. Dat wat nu meestal de toeslagenaffaire wordt genoemd, werd in wetgeving ingebakken. Het gevolg zal niemand zijn ontgaan: zelfs onbedoelde kleine fouten konden leiden tot onmenselijke en onevenredige gevolgen. Nu veert de overheid weer terug: vertrouwen moet herwonnen worden, de menselijke maat moet het uitgangspunt zijn, de rechtspositie moet worden versterkt. Ik verzijn het niet zelf: de overheid moet volgens de wetgever uitgaan van een realistischer mensbeeld.<sup>5</sup> De discussie of de toeslagenaffaire door de rechterlijke macht had kunnen worden voorkomen, of dat de rechter gegeven de wet niets anders mocht, is nog niet beslecht. Wel geeft het wetsvoorstel blijk van besef dat in ieder geval wetten en regels van goede kwaliteit moeten zijn, de Belastingdienst goed moet zijn toegerust op zijn taken en de rechter zo nodig de belastingplichtige in bescherming moet nemen. In het wetsvoorstel zijn veel aangenomen moties omarmd en is de Awb tegen het licht gehouden teneinde knelpunten te voorkomen en de rechtspositie van de belastingplichtige te verbeteren. Overigens wordt terecht in de memorie van toelichting opgemerkt dat de Awb niet alles kan ondervangen: ook de overige fiscale wetten en besluiten moeten op orde zijn.

Hoofdstuk 2 van de memorie van toelichting beschrijft redelijk uitvoerig de aanleiding voor het wetsvoorstel. Allereerst gaat het om de ontwikkeling richting een "responsieve" overheid. Minder focus op strikte naleving, meer oog voor het individuele geval. Al zwakt de memorie van toelichting "deze ontwikkeling" vervolgens wel af en is het altijd al de bedoeling geweest dat de overheid rekening hield met de positie en belangen van de belastingplichtige. Dit stemt mij niet optimistisch. Waarom is dit wetsvoorstel het vastleggen van een ontwikkeling en niet het voorkomen dat het nog een keer zo extreem fout kan gaan (voor zover mogelijk)? Het is dus ook zeker niet bedoeld als radicaal anders, het gaat slechts om een "accentverschuiving".<sup>6</sup> Ook meldt de memorie van toelichting dat de toeslagenaffaire de discussie over de menselijke maat weliswaar in een stroomversnelling heeft gebracht, maar dat het wetsvoorstel de vrucht is van "ontwikkelingen in het bestuursrecht en de bestuurspraktijk die deels al in gang" waren gezet. Een andere "ontwikkeling" is het groeiende besef dat de burger vaak minder zelfredzaam is dan de overheid veronderstelt. Het besef is wat laat, maar desalniettemin mooi. Maar is dan minder (moeilijke) regelgeving niet een betere oplossing dan een "ventiel" in de Awb? Ben ik te cynisch, of is deze toelichting op de aanleiding de voorbode van de constatering dat het besef van de onwenselijke gevolgen van de toeslagenaffaire niet echt is ingedaald en dit slechts een doekje is voor het bloeden? Welwillende woorden, die "ons" in de praktijk weinig gaan brengen?

Ik loop de onderdelen langs.

### Het dienstbaarheidsbeginsel

Na het verbod op vooringenomenheid en belangenverstrengeling (het huidige artikel 2:4 Awb) wordt artikel 2:4a Awb toegevoegd, waarin de normstelling komt te staan dat de inspecteur en ontvanger zich verplicht dienstbaar op moeten stellen in de uitoefening van hun taak. Volgens de toelichting is de functie van deze norm, naast bewustheid van het effect van hun handelen op de belastingplichtige en de plicht beleid en uitvoering optimaal in te richten op rechtsbescherming, om ongelijkheid te compenseren. Dienstbaarheid moet een grondhouding worden. Met de Raad van State, die al in de preconsultatie op het wetsvoorstel heeft gereageerd,<sup>7</sup> ben ik het eens dat de norm sympathiek is, maar zich waarschijnlijk slecht voor rechterlijke toetsing leent.

Tegen het uitgangspunt kan nauwelijks bezwaar bestaan. Ook al is de norm vaag. Die vaagheid geldt voor de meeste bestuurlijke gedragsnormen, zeker totdat in concrete situaties (door de rechter of beleidsmaker) daar invulling aan wordt gegeven. In het belastingrecht zie ik niet veel ruimte voor een geslaagd beroep

op geschonden dienstbaarheid. In het belastingrecht gaan we ervan uit dat de wet de juiste hoogte van de aanslag voorschrijft, daar er weinig tot geen beslissruimte voor de inspecteur is (de gebonden beschikking). Anders gezegd, een gebrek aan hoffelijkheid beïnvloedt de hoogte van de te betalen belasting niet. Bovendien streven we bij het procederen in fiscale geschillen naar finale geschillenbeslechting en komen terugwijzingen (behalve dan bij het schenden van het hoorrecht) nauwelijks voor. Moet dat bij schending van de dienstbaarheid anders worden? Ik denk het niet.

De hoop is natuurlijk dat het beginsel gaat leven binnen de Belastingdienst. En het kan soms best beter. Maar de vraag is natuurlijk of dat lukt door wetgeving, of dat het beter vanuit de organisatie kan komen en in beleid kan worden vervat. De bedoeling en daarmee vrij expliciete oproep schaaft echter niet.

### Het evenredigheidsbeginsel, de menselijke maat

Bij beboeten en bestraffen gaat de rechter al sinds jaar en dag uit van evenredigheid, de menselijke maat. De boete of straf moet passend en geboden zijn, naar alle feiten en omstandigheden. Bij het heffen van belastingen geldt die maatstaf voor de rechter niet. Hoeveel belasting moet worden betaald is aan de wetgever. De rechter gaat ervan uit dat de wetgever de juiste afweging heeft gemaakt en het niet aan de rechter is die te toetsen. De rechter toetst alleen of dat wat de wetgever heeft opgeschreven en bedoelt juist in een aanslag is vormgegeven. En dat ging bij de toeslagen dus erg mis. De wet was onwrikbaar, de bedoeling duidelijk. En de uitwerking was onmenselijk, de gevolgen enorm voor vele toeslagenouders.

Voor wie daar nooit aan twijfelde, ook de wetgever is feilbaar. Natuurlijk dient de wet al evenredig te zijn en is het in eerste instantie aan de politiek om de afwegingen daarbinnen te maken. Zoals de memorie van toelichting ook vermeldt,<sup>8</sup> "ook voor de toekomst valt niet uit te sluiten dat een wet niet geheel aan dat ideaal voldoet". Bovendien, en volgens mij nog veel belangrijker, is het op voorhand best onmogelijk om alle gevolgen in elk individueel geval te voorzien. Het is niet de bedoeling dat de rechter, zoals bij straffen en beboeten, in elk geval beoordeelt of het wel een beetje redelijk is, maar, als ultimum remedium, moet hij bij een gebonden beschikking wel kunnen ingrijpen. En voordat we bij de rechter zijn, de inspecteur ook al. In de nieuwe vormgeving van artikel 3:4 Awb kunnen de inspecteur en de rechter, ook bij gebonden beschikkingen (wat de fiscale in de regel zijn) een regel niet (langer) strikt toepassen als de gevolgen onevenredig zijn ten opzichte van het beoogde doel van de regel. Het gaat er daarbij om de regel (deels) terzijde te kunnen stellen, niet alleen bij door de wetgever niet-verdisconteerde omstandig-

heden, maar ook indien de wetgever deze specifieke gevolgen niet kan hebben bedoeld, of voorzien. Of, zoals Widdershoven en Wattel dat stelden: "om in concrete gevallen apert onevenredige effecten van een 'onwrikbare' formele wet te vermijden".<sup>9</sup>

De memorie van toelichting geeft aan dat de wetgever meent dat deze toets past binnen de trias politica en strookt met het toetsingsverbod van artikel 120 Grondwet. Hoewel ik het daarmee eens ben, vrees ik meer het maatschappelijk debat en de invloed die dat heeft op de aanvaardbaarheid van rechterlijke beslissingen. Is de toetsing te strikt, zo weten we uit de toeslagenaffaire, dan is de kritiek heel fors. Aan de andere kant komt er ook, zelfs van parlementsleden, kritiek op uitspraken waar de rechter, volgens die criticasters, te zeer op de stoel van de politiek gaat zitten, terwijl de wetgever wel een democratische legitimering heeft, de rechter niet. Gelukkig blijft vertrouwen in de rechterlijke macht groot, zeker als je het vergelijkt met het vertrouwen in de politiek. Het is in mijn ogen een mooie uitbreiding, een terecht ventiel.

De memorie van toelichting geeft een schema hoe deze toetsing moet worden toegepast.<sup>10</sup> Hoofregel blijft natuurlijk regel- en beleidsconforme uitvoering. Ook de keuze voor de minst ingrijpende uitleg van de regel gaat voor op doorbreking op grond van evenredigheid. Blijft het gevolg onevenredig, dan schrijft de memorie van toelichting toetsing overeenkomstig de uitgangspunten die in "de Harderwijkzaak" zijn gegeven,<sup>11</sup> met dien verstande dat het niet alleen opgaat voor beleid, maar ook voor formele wetten. In die uitspraak is expliciet afstand genomen van een te marginale toetsing; intensievere toetsing is de nieuwe norm. Afwijken van de wettelijk voorgeschreven belastingheffing in een specifiek geval, op grond van knellende omstandigheden zal niet snel aan de orde zijn. Ik verwacht niet dat een beroep op de menselijke maat snel reden zal zijn een aanslag te verlagen. Ook al is op grond van de "Harderwijkse" toetsstenen op grond van "aard en gewicht" bij een aanslag al snel een "indringende toets" voorgeschreven. Bovendien is belastingheffing in beginsel een (in de regel gerechtvaardigde) inbreuk op het fundamentele recht van eigendom. De intensiteit van de aan te leggen toets is dus al snel hoog.

In één van de factoren om evenredigheid te toetsen, de evenwichtigheid, zie ik nog wel wat. Bij die factor wordt het voorbeeld gegeven van voorgeschreven uitgangspunten die niet kloppen. Dan moet van de feitelijk juiste gegevens, niet dat uitgangspunt, worden uitgegaan. In veel belastingwetten zijn uitgangspunten opgenomen. Zo werkt de WOZ-beschikking door naar de IB, het inkomen door naar de toeslagen, de FE OB naar aansprakelijkheid. Ageren tegen het uitgangspunt leidt

in een procedure al snel tot een frustrerende verwijzing naar het andere loket. Ga maar naar de gemeente, je moet niet bij rood, maar bij blauw zijn, had je destijds maar tegen de beslissing moeten opkomen. Misschien biedt de voorgestane evenwichtigheidstoets iets vaker dan nu uitkomst.

Ik hoop echter vooral dat het intensiever toetsen van evenredigheid en een afnemende "regel is regel", en "zo doen we het altijd", de grondhouding van de gemiddelde inspecteur bijstelt en vooral ook van de ontvanger. De inning van belastingen is wel erg strikt geregeld. Terug naar wat veelal nog oudere mannen dan ik meewarig roepen: het "*freies ermessen*" van de belastingambtenaar. De oproep tot toepassing van de menselijke maat en de ruimere evenredigheidstoets richt zich ook primair tot de inspecteur en ontvanger, in mindere mate tot de rechter. Het probleem dat nog wel moet worden overwonnen is angst voor precedentwerking en willekeur. Vast niet geheel toevallig heeft het ministerie van Binnenlandse Zaken op 5 maart jl. een onderzoeksrapport gepubliceerd over de menselijke maat in het bestuursrecht: "Dilemma tussen menselijke maat en angst voor precedentwerking en willekeur".<sup>12</sup> Een wat cynisch inzicht van dit rapport is dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel zelden slaagt. Maar op grond van het Cruiffiaanse beginsel is het voordeel daar dan weer van dat de angst voor precedentwerking een onzinnig argument is om de menselijke maat niet toe te passen. Sterker nog, de menselijke maat beoogt juist vanwege specifieke omstandigheden dus de ongelijkheid ten opzichte van de ander, een gepaste uitkomst te bewerkstelligen. Verder constateert het onderzoeksrapport dat het rechtzekerheidsbeginsel, de voornaamste bron van de angst voor willekeur, dat dit beginsel wat begint te verschuiven naar de zekerheid dat recht wordt gedaan. Jammer genoeg is kennelijk wel meer empirisch onderzoek nodig om te komen met praktijkvoorbeelden en een handleiding voor de uitvoeringspraktijk.

### **Begrijpelijke motivering**

Dat aanslagen en uitspraken op bezwaar begrijpelijk worden gemotiveerd is niet nieuw, maar komt in de wet te staan. Er zijn al veel initiatieven door de Belastingdienst op dit punt genomen. Met wisselend succes. Maar bij de Belastingdienst en de belastingrechter is dit in grote lijnen best op orde. Tuurlijk kan het beter. Bij sommige inspecteurs zal het dubbele vereiste van begrijpelijkheid vast nog wat kunnen worden ingescherpt. Daarbij gaat het om de volgende vereisten:

- De motivering moet in voor de belastingplichtige begrijpelijke taal worden opgesteld.
- De belastingplichtige moet kunnen begrijpen hoe de inspecteur tot de beslissing is gekomen en wat dit voor hem of haar betekent.

Maar als belastingprofessional mogen we ons best gelukkig prijzen: in de enkele toeslagenzaak die ik doe, valt me op dat het werken met tekstblokken en het werken met brieven die verwijzen naar bijlagen die weer verwijzen naar bijlagen, ervoor zorgt dat ik de strekking behoorlijk kwijtraak.

In het belastingrecht zorgt een motiveringsgebrek zelden tot nooit voor aantasting van de aanslag. Ook na codificatie van de verplichting zal dat niet anders worden.

### **Correctie van kennelijke fouten**

Aan hoofdstuk 3 Awb wordt een afdeling toegevoegd over de correctie van kennelijke fouten. De gedachte is dat herstel van kennelijke schrijf- of rekenfouten in een aanslag of uitspraak de voorkeur verdient boven het doorlopen van een formele (bezwaar)procedure.

Aan dit herstelrecht kleven meerdere kanten. Ook het belastingrecht kent de ambtshalve herziening. Ook belastingaanslagen die al onherroepelijk vaststaan, worden herzien als daar aanleiding voor is en het verzoek daartoe niet ziet op vijf jaar oude feiten. Daarnaast is er weinig op tegen dat een fout eenvoudig wordt hersteld. En procederen is zowel een tijdrovende als vaak een dure optie. Dit herstelrecht sluit aan op het beoogde nieuwe formeelrechtelijke heffingssysteem waarvan vorig jaar de contouren zijn geschetst.<sup>13</sup> In het beoogde systeem kunnen zowel burger als fiscus binnen drie jaar zonder voorwaarden wijzigingen doorvoeren in de aangifte, zowel in het voor- als nadeel van de belastingplichtige.

Het wordt anders als er een plicht tot herstel ontstaat. Nog vrij onschuldig is de verplichting voor de inspecteur om voorafgaand aan een aanslag contact op te nemen om te verifiëren of van de juiste gegevens wordt uitgegaan. Net als het redelijk kortstondige probeersel van de Belastingdienst om bezwaarmakers te bellen, is het vervatten van dit soort initiatieven in regelgeving vaak niet functioneel. In veel gevallen is het een zinloze tijdrovende extra belasting. Beter is dit soort zaken op beleidsniveau iets specifieker te regelen. Als het bovendien de kant op gaat zoals bij de voorlopige aanslag (eerst vragen om herziening, dan pas bezwaar), dan komt er in veel gevallen een onhandige extra hoepel bij, als op voorhand duidelijk is dat het uitloopt op een procedure.

De correctie van kennelijke fouten moet vooral gericht zijn op het dienen van de eenvoud, niet op de invoering van extra verplichtingen. Hoe goed ook bedoeld. En wat dat betreft is de trackrecord van de overheid, inclusief de Belastingdienst, niet direct hoopgevend.

### **Vaker horen in de voorbereiding**

In het belastingrecht geldt het recht te worden gehoord pas in de bezwaarfase. Daar komt misschien verandering in, tenminste als de ontvanger geen (of onder voorwaarden) uitstel zal verlenen. Als bij vernietiging van een op te leggen aanslag niet alle gevolgen ongedaan gemaakt kunnen worden (bijvoorbeeld omdat alvast moet worden betaald of zekerheid wordt verlangd), dan moet in de toekomst wellicht al tijdens de voorbereiding worden gehoord.

### **Invorderingsmaatregelen**

De ontvanger moet meer maatwerk gaan leveren bij het verlenen van uitstel van betaling en de mogelijkheden voor kwijtschelding worden uitgebreid. Voor een aantal onderdelen, zoals deze en de besproken punten hiervoor, geldt dat Financiën vast met deels afwijkende, deels flankerende regelingen zal komen. Daardoor is op basis van het wetsvoorstel niet in te schatten wat het effect zal zijn voor de fiscaliteit. Op dit punt is dat helemaal zo. Justitie gaat niet over de ontvanger, Financiën wel. Veelzeggend is dat de Awb grotendeels niet van toepassing is verklaard in artikel 1, lid 2 IW 1990.

### **De verschoonbare termijnoverschrijding en rechtsmiddelverwijzing**

De rechtsmiddelverwijzing moet worden aangepast en uitgebreid. Allereerst moet voortaan de einddatum voor het maken van bezwaar of instellen van beroep worden vermeld in plaats van, of naast de termijn. Ook moet worden vermeld dat ontijdigheid leidt tot niet-ontvankelijkheid en dat de mogelijkheid bestaat om een proformabezwaar of -beroepschrift in te dienen.

Het zou zo maar kunnen zijn dat gebreken aan deze verwijzing zullen leiden tot verschoonbaarheid van een termijnoverschrijding. Dat is de huidige lijn, mits er geen professionele rechtsbijstandverlener bij betrokken is.

Overigens wordt termijnoverschrijding ook vaker verschoonbaar. Wie de huidige jurisprudentie bekijkt, ziet dat te laat bezwaar maken of beroep instellen zelden verschoonbaar is. Ambtshalve toetsing aan de termijn is al verleden tijd. Beroept de inspecteur zich niet op de overschrijding (wat ik overigens zelden zie), dan mag de rechter niet zelf de niet-ontvankelijkheid uitspreken. Ook de redenen voor verschoonbaarheid zijn door de rechter al uitgebreid.<sup>14</sup> Het voorstel is daardoor verworpen tot codificatie. Termijnoverschrijding is ook verschoonbaar bij ingrijpende omstandigheden in de persoonlijke sfeer.

Zeker omdat in het belastingrecht derden geen rol spelen en er relatief weinig belang is bij snelle onherroepelijkheid zodat derden weten waaraan ze toe zijn, is

een hele strikte toepassing van de verschoonbaarheid niet nodig. Ik heb dan ook nooit begrepen waarom er zo weinig “met de hand over het hart” werd gestreken op dit vlak. De verruiming is dus *long overdue*. Maar het dekt in de verste verte niet het probleem van het niet meer toekomen aan een inhoudelijke toetsing.

Dat probleem wordt namelijk niet veroorzaakt door een strikte toepassing van de verschoonbare termijnoverschrijding, maar door een te strikte toepassing van de verzendtheorie en ontvangsttheorie. De inspecteur (en rechter) hoeven alleen aan te tonen dat hun besluit op juiste wijze is verzonden, terwijl de belastingplichtige moet aantonen dat zijn bezwaar daartegen daadwerkelijk is ontvangen. Hierdoor komen alle problemen bij postbezorging op het bord te liggen van de belastingplichtige. Wat extra wringt, is dat problemen bij postbezorging een zorgelijke omvang heeft gekregen (en de inspecteur een bezwaar per e-mail niet accepteert). Alle post die kwijtraakt, of dat nou de ontvangst is van de aanslag, of de ontvangst door de inspecteur van het bezwaar daartegen, leidt in beginsel tot termijnoverschrijding. En tot verspeling van het recht op een inhoudelijke toetsing. Dat tekort aan rechtsbescherming is met een versoepeling van de verschoonbare termijnoverschrijding op grond van persoonlijke omstandigheden niet ondervangen.

### Varia

Het wetsvoorstel bevat heel veel aanpassingen ik noem er nog kort een paar:

- Ambtshalve vermindering duidelijker de norm.
- Ter voorkoming van procedures wordt bij het opleggen van een aanslag duidelijk gemaakt welke inspecteur het dossier kent. Wanneer bezwaar wordt gemaakt treedt hij in contact. Waarbij hij bij een te laat bezwaar tevens nagaat of daar goeie redenen voor zijn.
- Recht op inzage in de op de zaak betrekking hebbende stukken voordat bezwaar is gemaakt (het voorgestelde artikel 3:45a Awb regelt dit).
- De rechter moet de belastingplichtige meer de mogelijkheid bieden beroepsgronden verder te onderbouwen of ingenomen stellingen aannemelijk te maken.
- De geheimhoudingskamer wordt ook benaderbaar voor de belastingplichtige.

De laatste werk ik nog even uit. In artikel 8:29 Awb is nu geregeld dat in het geval een partij verplicht is stukken bij de rechter in te dienen, beroep op de geheimhou-

dingskamer kan worden gedaan om te beoordelen of een beperkte kennisname/indiening gerechtvaardigd is. Ingevolge artikel 8:42 Awb moet de inspecteur alle op de zaak betrekking hebbende stukken insturen. Vanwege bijvoorbeeld privacy of strategische belangen kunnen via de procedure in artikel 8:29 Awb stukken toch buiten het geding blijven of worden geanonimiseerd. De belastingplichtige is zelden verplicht om stukken te overleggen. Stukken die hij zou willen gebruiken, maar anonimiseren, of alleen aan de rechter zou willen geven en niet aan de inspecteur, kunnen straks ook via de geheimhoudingskamer lopen. Ook bijvoorbeeld de toetsing of “fair play” van toepassing is, of het verschooningsrecht, kunnen straks op deze wijze door de rechter worden getoetst.

### Conclusie

Het wetsvoorstel bevat veel goede initiatieven. Ook de doelstelling is zeker nastrevenswaardig. Maar op wat kleinere onderdelen na gaat het niet om in een belastingprocedure afdwingbare bepalingen. De belangrijkste wijzigingen gaan eerder over de poging de “mindset” van de inspecteur te verbeteren. De inspecteur toeschietelijker laten zijn, responsiever. Pareltsjes in het voorstel daargelaten, beklijft het idee dat het formaliseren van dienstbaarheid, menselijke maat en responsiviteit niet via de wetgever moet. De ambtelijke top lijkt mij eerder aangewezen om de juiste grondhouding uit te stralen en in te voeren. Ook vraag ik me af of Financiën de Belastingdienst niet als zo afwijkend van andere bestuursorganen ziet, dat ze met dit wetsvoorstel van Binnenlandse Zaken weinig hoeven.

### Noten:

1. Mr. B.J.G.L. Jaeger is advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.
2. <https://www.internetconsultatie.nl/waARBorgfunctieawb/b1>.
3. Kamerstukken II 2022/23, 29279, nr. 763 met bijlagen. Reacties konden tot 21 april 2023 worden ingediend.
4. In het artikel neem ik onder meer de inspecteur en de aanslag als uitgangspunt, terwijl het in het voorstel vanzelfsprekend breder vorm is gegeven: de overheid, het bestuur, besluiten, etcetera.
5. MvT, p. 4.
6. MvT, p. 5 onderaan.
7. <https://www.raadvanstate.nl/publicaties/consultaties/pre-consultatie-wet-versterking/>.
8. MvT, p. 11 bovenaan.
9. Conclusie staatsraden A-G Widdershoven en Wattel 7 juli 2021, ECLI:NL:RVS:2021:1468, FutD 2021-2171.
10. MvT, p. 17 e.v.
11. ABRvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285 (drugspand Harderwijk).
12. <https://www.open.overheid.nl/documenten/cc782b99-516e-40fe-8596-08ac580e66f7/file>.
13. Kamerstukken II 2023/24, 31 066, 1290 met bijlagen en Kamerstukken II 2022/23, 36 107, nr. 6, p. 10.
14. CBb 30 januari 2024, ECLI:NL:CBB:2024:31 t/m 34. De consultatie loopt wat achter, want vermeldt in noot 122 alleen de conclusie van Widdershoven die eraan vooraf is gegaan.