

Prof. mr. S.C.W. Douma  
Dr. R.J. Koopman  
Mr. E.A.G. van der Ouderaa

# **Algemene wet inzake rijksbelastingen**

*Vijftiende herziene druk*

 Wolters Kluwer

Deventer – 2023

## VOORWOORD

### ***Bij de vijftiende druk***

De in de Algemene wet inzake rijksbelastingen geregelde onderwerpen spelen dagelijks een rol in het proces van de belastingheffing. Het formele belastingrecht raakt aan principiële vragen naar de verhouding tussen enerzijds de belastingplichtige en de inhoudingsplichtige en anderzijds de Belastingdienst, en daarmee aan de grondslagen van de fiscale rechtsorde. Het gaat dan om de rechten en verplichtingen van de belastingplichtige en van de inhoudingsplichtige, de bevoegdheden van de Belastingdienst en de wijze waarop deze behoren te worden uitgeoefend.

In de loop van het ruim zestigjarig bestaan is de AWR in de kern – de procedure van het opleggen van belastingaanslagen – nagenoeg onveranderd gebleven. Dat neemt niet weg dat deze wet voortdurend wordt aangepast en gaandeweg ingrijpend is gewijzigd. Daarbij gaat het zowel om verbetering van de informatieverstrekking aan de Belastingdienst als om verbetering van de rechtsbescherming van de individuele burger.

De opzet van het boek is ten opzichte van de vorige druk ongewijzigd. De tekst is op vele plaatsen gewijzigd als gevolg van nieuwe ontwikkelingen in regelgeving en jurisprudentie. Met de vorige drukken zijn ook de bepalingen in de AWR inzake de beroepsprocedure behandeld en dat is in de vijftiende druk wederom het geval. Wij behandelen de beroepsprocedure echter beknopt, aangezien over dit onderwerp de reeks Fed Fiscale Studieserie een uitgave bevat van de hand van M. Lambregts, Ch.J. Langereis en I. de Roos, te weten *Procesrecht in belastingzaken* (2015). Dat geldt ook voor de behandeling van de Algemene wet bestuursrecht, in welk verband wordt verwezen naar het – eveneens in de reeks Fed Fiscale Studieserie verschenen – boek *Algemeen fiscaal bestuursrecht* van R.H. Happé, L.F. van Kalmthout, M.R.T. Pauwels, L.J.A. Pieterse en M.A. Schreinemachers (2017). Voor een behandeling van (onder meer) de in de AWR opgenomen bepalingen van internationaal belastingrecht wordt verwezen naar *Internationaal belastingrecht* door A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, eveneens in de reeks Fed Fiscale Studieserie (2023).

Met de elfde druk is een einde gekomen aan het auteurschap van Luc de Blicck en Jos de Blicck; tezamen met Paul van Amersfoort waren zij de auteurs van de in 1983 verschenen eerste druk van dit boek. In de tijd is het boek gaandeweg bekend geworden als de ‘De Blicck’. Als het boek zo wordt aangeduid, zullen we dat opvatten als een blijk van waardering voor de auteurs van het eerste uur.

Na het verschijnen van de veertiende druk is afscheid genomen van onze gewaardeerde medeauteur Jules Wortel. De vijftiende druk heeft derhalve drie auteurs. De hoofdstukken 10 en 11 zijn meegelezen door Claire Hofman, die wij daarvoor zeer erkentelijk zijn. Het voordeel van verschillende invalshoeken dat kan voortvloeien uit de combinatie van auteurs overtreft, althans zo hopen wij, het nadeel van enkele onvermijdelijke stijlbreuken die optreden bij de onderlinge taakverdeling van de tekst.

De kopij is afgesloten op 1 juli 2023.

Leiden/Noorden/Amsterdam, augustus 2023

# INHOUDSOPGAVE

## **Voorwoord / V**

## **Lijst van afkortingen / XXV**

### HOOFDSTUK 1

#### **De totstandkoming van de AWR / 1**

- 1.1 De geschiedenis van de AWR / 1
- 1.2 De vereenvoudigingsgedachte / 1
- 1.3 De Vereenvoudigingscommissie / 2
- 1.4 De omvang van de codificatie / 3
- 1.5 Van ontwerp tot wet / 4
- 1.6 De inwerkingtreding / 4
- 1.7 De ontwikkeling van de AWR / 4
- 1.8 De toekomst van de AWR / 5

### HOOFDSTUK 2

#### **De verhouding tussen de AWR, de Awb, het EVRM en het Unierecht / 9**

- 2.1 Inleidende opmerkingen / 9
- 2.2 De verhouding tussen de AWR en de Algemene wet bestuursrecht / 9
  - 2.2.1 De verhouding van de Awb tot andere wetgeving / 9
  - 2.2.2 De opbouw en de inhoud van de Awb / 10
    - 2.2.2.1 Inleidende bepalingen / 10
    - 2.2.2.2 De eerste gelaagde structuur / 11
      - 2.2.2.2.1 Verkeer tussen burgers en bestuursorganen / 11
      - 2.2.2.2.2 Algemene bepalingen over besluiten / 11
      - 2.2.2.2.3 Bijzondere bepalingen over besluiten / 14
    - 2.2.2.3 Het hoofdstuk over handhaving / 19
    - 2.2.2.4 De tweede gelaagde structuur / 19
      - 2.2.2.4.1 Algemene bepalingen over bezwaar en beroep / 19
      - 2.2.2.4.2 Bijzondere bepalingen over bezwaar en beroep / 20
    - 2.2.2.5 Klachtbehandeling / 21
    - 2.2.2.6 Mandaat, delegatie en attributie / 21
  - 2.2.3 De betekenis van enkele kernbegrippen van de Awb voor het belastingrecht / 22
    - 2.2.3.1 Bestuursorgaan / 23

- 2.2.3.2 Besluiten en andere handelingen / 23
  - 2.2.3.2.1 Besluiten van algemene strekking / 23
  - 2.2.3.2.2 Beschikkingen / 24
- 2.2.3.3 Belanghebbende / 24
- 2.2.3.4 Aanvraag / 25
- 2.3 De verhouding tussen de AWR en het EVRM en het IVBPR / 25
  - 2.3.1 Art. 14, vijfde lid, IVBPR / 25
  - 2.3.2 Art. 6 EVRM / 26
  - 2.3.3 Art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR / 28
  - 2.3.4 Art. 8 EVRM / 28
  - 2.3.5 Ne bis in idem (art. 14, zevende lid, IVBPR) / 29
  - 2.3.6 Het recht op eigendom / 30
- 2.4 De verhouding tussen de AWR en het recht van de Europese Unie / 32
  - 2.4.1 Het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie / 32
  - 2.4.2 De verlengde navorderingstermijn / 34
  - 2.4.3 Belastingrente / 35
  - 2.4.4 Verrekening van voorheffingen / 36

### HOOFDSTUK 3

#### **Bepalingen van algemene aard / 39**

- 3.1 Inleidende opmerkingen / 39
- 3.2 De werkingssfeer van de AWR / 40
  - 3.2.1 Bepalingen van de werkingssfeer / 40
  - 3.2.2 Het begrip ‘belastingen’ / 41
  - 3.2.3 Uitgezonderde afdelingen van de Algemene wet bestuursrecht / 41
  - 3.2.4 Welke belastingen vallen onder de werkingssfeer van de AWR / 42
  - 3.2.5 De Basisregistratie inkomen / 42
- 3.3 De begripsbepalingen / 43
  - 3.3.1 Inleidende opmerkingen; het verschil tussen de definities van het eerste lid en die van het tweede en derde lid van art. 2 AWR / 43
  - 3.3.2 Belastingwet (art. 2, eerste lid, onderdeel a) / 43
  - 3.3.3 Lichamen (art. 2, eerste lid, onderdeel b) / 44
  - 3.3.4 Vereniging (art. 2, tweede lid, onderdeel a) / 46
  - 3.3.5 Een bestuurder van een lichaam (art. 2, tweede lid, onderdeel b) / 46
  - 3.3.6 Mogendheid, staat, verdrag en regeling ter voorkoming van dubbele belasting (art. 2, tweede lid, onderdeel c tot en met f) / 46
  - 3.3.7 Onze Minister (art. 2, derde lid, onderdeel a) / 46
  - 3.3.8 Directeur, inspecteur, ontvanger (art. 2, derde lid, onderdeel b) / 47
    - 3.3.8.1 Inleiding / 47
    - 3.3.8.2 Wie is de inspecteur, de ontvanger en de directeur? / 47
    - 3.3.8.3 De instructiebevoegdheid van de Minister / 49
    - 3.3.8.4 Mandaat / 50
  - 3.3.9 Open commanditaire vennootschap (art. 2, derde lid, onderdeel c) / 53
    - 3.3.9.1 Inleiding / 53
    - 3.3.9.2 De commanditaire vennootschap in het civiele recht / 53

	3.3.9.3	Vrije overdraagbaarheid / 54
3.3.10		Koninkrijk, Rijk, Nederland en BES-eilanden (art. 2, derde lid, onderdeel d, 1°, 2°, 3° en 4°) / 55
3.3.11		Belastingaanslag (art. 2, derde lid, onderdeel e) / 55
3.3.12		Aandeel (art. 2, derde lid, onderdeel f) / 56
3.3.13		Communautair douanewetboek (art. 2, derde lid, aanhef en onderdeel g, onderdeel h en onderdeel ha) / 57
3.3.14		Kind (art. 2, derde lid, onderdeel i) / 57
3.3.15		Het burgerservicenummer (art. 2, derde lid, onderdeel j) / 58
3.3.16		Vennootschap (art. 2, derde lid, onderdeel k) / 58
3.3.17		Partner (art. 2, derde lid, onderdeel l) / 59
3.3.18		Algemeen nut beogende instelling, culturele instelling, sociaal belang behartigende instelling en steunstichting SBBI (art. 2, derde lid, onderdeel m, n, o en p) / 59
3.3.19		Bestuur van 's Rijks belastingen (art. 2, vierde lid) / 59
3.3.20		Schakelbepaling ten behoeve van de conserverende belastingaanslagen (art. 2, vijfde lid) / 60
3.3.21		Het geregistreerd partnerschap (art. 2, zesde lid) / 60
3.3.22		De Europese coöperatieve vennootschap (art. 2, zevende lid) / 61
3.4		De bevoegdheid van de inspecteur, de ontvanger en de directeur / 61
	3.4.1	Inleiding / 61
	3.4.2	De absolute competentie / 61
	3.4.3	De relatieve competentie / 62
3.5		Elektronisch berichtenverkeer / 64
	3.5.1	Het Awb-kader / 64
	3.5.2	De geldende regeling in de AWR / 65
	3.5.3	Nieuwe regeling volgens de AWR: keuzerecht voor uitgaande berichten / 67
3.6		De woonplaats en de vestigingsplaats / 69
	3.6.1	Inleiding / 69
	3.6.2	De functie van art. 4 AWR / 69
	3.6.3	Voor de bepaling van de woon- en vestigingsplaats van belang zijnde fictiebepalingen / 70
	3.6.3.1	Inleiding / 70
	3.6.3.2	Fictiebepalingen in afzonderlijke heffingswetten / 70
	3.6.3.3	Schepen en luchtvaartuigen (art. 4, tweede lid, AWR) / 71
	3.6.3.4	Moeder-dochterrichtlijn, fusierichtlijn en interest- en royaltijrichtlijn / 71
	3.6.3.5	Een instelling voor collectieve belegging in effecten / 72
	3.6.3.6	De alternatieve beleggingsinstelling / 72
3.6.4		Het begrip 'woonplaats' in belastingverdragen / 73
	3.6.4.1	Inleiding / 73
	3.6.4.2	Dubbele woonplaats / 73
3.6.5		De woonplaats van natuurlijke personen / 75
	3.6.5.1	Algemeen / 75
	3.6.5.2	De betekenis van de wil van belanghebbende / 77
3.6.6		De plaats van vestiging van lichamen / 77

- 3.6.7 Bewijslastverdeling in woon- en vestigingsplaatsprocedures / 78
- 3.7 Het basispartnerbegrip / 79
  - 3.7.1 Inleidende opmerkingen / 79
  - 3.7.2 Wie kunnen als partner worden aangeduid / 79
  - 3.7.3 Regeling voor het jaar waarin men partner wordt of uit elkaar gaat / 80
  - 3.7.4 Niet meer dan één partner / 81
  - 3.7.5 Partners in verpleeghuis / 81
- 3.8 De Geefwet / 81
  - 3.8.1 Inleidende opmerkingen / 81
  - 3.8.2 Algemeen nut beogende instelling / 82
    - 3.8.2.1 Wettelijk kader / 82
    - 3.8.2.2 'Algemeen nut beogend', het toetsingskader nader bezien / 85
    - 3.8.2.3 De steunstichting / 88
    - 3.8.2.4 De integriteitsbepaling / 89
    - 3.8.2.5 Ex-ANBI's / 90
    - 3.8.2.6 Delegatiebepalingen / 91
  - 3.8.3 De sociaal belang behartigende instelling / 91
  - 3.8.4 De steunstichting SBBI / 92
- 3.9 Vergoedingsvordering tussen echtgenoten / 92
- 3.10 Vertegenwoordiging buiten rechte / 93
  - 3.10.1 Inleidende opmerkingen / 93
  - 3.10.2 De vertegenwoordiging krachtens volmacht dan wel met vergunning van de inspecteur / 95
    - 3.10.2.1 Volmacht / 95
    - 3.10.2.2 Zaakwaarneming / 97
    - 3.10.2.3 Persoonlijk optreden van de belastingplichtige en uitsluiting van de vertegenwoordiger / 98
  - 3.10.3 Weigering van bijstand of vertegenwoordiging / 99
  - 3.10.4 De overige vormen van vertegenwoordiging / 99
    - 3.10.4.1 Vertegenwoordiging van een lichaam / 99
    - 3.10.4.2 Vertegenwoordiging van een minderjarige, curandus, failliet e.d. / 100
    - 3.10.4.3 Vertegenwoordiging van erfgenamen / 100
- 3.11 De hardheidsclausule / 101
  - 3.11.1 Onbillijkheden van overwegende aard / 101
  - 3.11.2 Beoordeling door de Minister / 101
  - 3.11.3 Beroep op de rechter? / 101
  - 3.11.4 Delegatiebepaling voor tegemoetkoming in schrijnende gevallen / 102
- 3.12 De doelmatigheidsbepaling / 103
- 3.13 Geheimhouding / 104
  - 3.13.1 Twee geheimhoudingsbepalingen / 104
  - 3.13.2 Strekking van de geheimhoudingsplicht / 104
  - 3.13.3 Wie is tot geheimhouding verplicht? / 105
  - 3.13.4 Wat valt onder de geheimhoudingsplicht? / 105
  - 3.13.5 Uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht / 106
    - 3.13.5.1 Een wettelijk voorschrift verplicht tot bekendmaking / 106

- 3.13.5.2 De goede vervulling van een publiekrechtelijke taak / 107
- 3.13.5.3 Bekendmaking aan degene op wie de gegevens betrekking hebben / 108
- 3.13.6 Ontheffing van de geheimhoudingsverplichting / 108
- 3.13.7 Verschoningsrecht ambtenaar / 108
- 3.13.8 Schending van de geheimhoudingsverplichting / 110
- 3.13.9 Bevoegde rechter / 110

## HOOFDSTUK 4

### **De verplichtingen van de belanghebbende / 111**

- 4.1 Inleidende opmerkingen / 111
- 4.2 De aangifteplicht / 111
  - 4.2.1 Inleiding / 111
  - 4.2.2 De betekenis van de aangifte / 112
    - 4.2.2.1 Heffing bij wege van aanslag / 112
    - 4.2.2.2 Heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte / 114
    - 4.2.2.3 Aangifte is geen aanvraag in de zin van de Awb / 115
  - 4.2.3 Het ontstaan van de verplichting tot het doen van aangifte / 116
    - 4.2.3.1 Het uitnodigen tot het doen van aangifte / 116
    - 4.2.3.2 De verplichting te verzoeken om tot het doen van aangifte te worden uitgenodigd / 118
  - 4.2.4 Het doen van aangifte / 120
    - 4.2.4.1 De verplichting tot het doen van aangifte / 120
    - 4.2.4.2 De wijze waarop aangifte moet worden gedaan / 120
    - 4.2.4.3 De te verstrekken gegevens en gegevensdragers moeten van belang kunnen zijn / 123
    - 4.2.4.4 Duidelijk, stellig en zonder voorbehoud / 124
    - 4.2.4.5 De ondertekening van de aangifte / 125
  - 4.2.5 De ontheffing voor het doen van aangifte / 126
  - 4.2.6 De aangiftetermijnen / 127
    - 4.2.6.1 De belastingen die worden geheven bij wege van aanslag / 127
    - 4.2.6.2 De belastingen die worden geheven bij wege van voldoening of afdracht op aangifte / 128
  - 4.2.7 Gelijkstelling van de spontane aangifte met een op uitnodiging gedane aangifte / 129
  - 4.2.8 Sancties op het niet voldoen aan de aangifteplicht / 130
  - 4.2.9 De actieve informatieverplichting / 132
- 4.3 Bijkomende verplichtingen ten dienste van de belastingheffing / 134
  - 4.3.1 Inleiding; het belang van de informatieverplichtingen / 134
  - 4.3.2 Hoofdpijnen van de informatieverplichtingen / 136
  - 4.3.3 Grenzen aan de toepassing van de informatieverplichtingen / 139
    - 4.3.3.1 Inleiding / 139
    - 4.3.3.2 De te verstrekken informatie moet 'van belang kunnen zijn' / 139
    - 4.3.3.3 Algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 141
    - 4.3.3.4 Algemene beginselen van procesrecht / 144



- 4.3.3.5 De informatieverplichtingen en de mensenrechten / 146
- 4.3.3.6 Het recht op eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer (privacy) / 152
- 4.3.3.7 Onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal / 153
- 4.3.4 De informatieverplichtingen met betrekking tot de eigen belastingheffing en inhoudingsplicht / 156
  - 4.3.4.1 Het 'desgevraagd' verstrekken van gegevens en inlichtingen / 156
  - 4.3.4.2 De gegevens en inlichtingen moeten van belang kunnen zijn voor de belastingheffing / 158
  - 4.3.4.3 De wijze waarop de gegevens en inlichtingen worden verstrekt / 159
  - 4.3.4.4 Het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers / 159
  - 4.3.4.5 Het begrip 'gegevensdrager' / 160
  - 4.3.4.6 De wijze waarop de gegevensdragers voor raadpleging beschikbaar worden gesteld / 161
  - 4.3.4.7 De plaats waar gegevensdragers voor raadpleging beschikbaar moeten zijn / 161
  - 4.3.4.8 Voor wie gelden de verplichtingen van art. 47 AWR? / 162
  - 4.3.4.9 Nakoming van inlichtingenverplichtingen via de civiele rechter / 162
- 4.3.5 De informatieverplichtingen in internationale verhoudingen / 164
  - 4.3.5.1 Inleiding / 164
  - 4.3.5.2 Informatie in bezit van buitenlandse dochterondernemingen / 165
  - 4.3.5.3 Informatie in bezit van buitenlanders / 165
  - 4.3.5.4 Verdragstoepassing gaat in beginsel aan toepassing van art. 47a AWR vooraf / 166
  - 4.3.5.5 Een gebrek aan medewerking in het buitenland pardonneert niet / 168
  - 4.3.5.6 Volkenrechtelijke aspecten / 168
  - 4.3.5.7 EU-rechtelijke aspecten / 169
- 4.3.6 De gevolgen van een niet voldoen aan de verplichtingen van art. 47, 47a, 49 en 53, eerste lid, onderdeel b, AWR / 169
- 4.3.7 De identificatieverplichting en het burgerservicenummer / 169
- 4.3.8 De administratieverplichting / 171
  - 4.3.8.1 Inleiding / 171
  - 4.3.8.2 Het begrip 'administratie' / 172
  - 4.3.8.3 De administratieplicht in het civiele recht / 175
  - 4.3.8.4 Voor wie geldt de administratieverplichting / 175
  - 4.3.8.5 De bewaarplicht / 176
  - 4.3.8.6 De vorm waarin de gegevensdragers behoren te worden bewaard / 177
  - 4.3.8.7 De verplichting tot medewerking / 178
  - 4.3.8.8 De gevolgen van het niet nakomen van de administratieverplichting / 179

- 4.3.8.9 De bewijsfictie van art. 54 AWR / 179
- 4.3.8.10 Toepassing van art. 52 AWR in internationale verhoudingen / 180
- 4.3.9 De informatiebeschikking / 180
  - 4.3.9.1 Inleiding / 180
  - 4.3.9.2 Hoofdlijn van de regeling / 181
  - 4.3.9.3 Wat moet er in de informatiebeschikking staan / 181
  - 4.3.9.4 De inspecteur kan een informatiebeschikking nemen of niet nemen / 182
  - 4.3.9.5 Over de fase van een (potentieel) geschil waarin de informatiebeschikking kan worden genomen / 183
  - 4.3.9.6 Kan de inspecteur een tweede informatiebeschikking nemen? / 185
  - 4.3.9.7 Gevolg van de informatiebeschikking, omkering en verzwaring van de bewijslast / 185
  - 4.3.9.8 Het alsnog voldoen aan een verzoek om informatie / 187
  - 4.3.9.9 Termijnverlenging / 188
  - 4.3.9.10 De informatiebeschikking bij het niet voldoen aan de administratieplicht / 189
  - 4.3.9.11 Schadevergoeding bij een onrechtmatig verzoek om informatie / 190
  - 4.3.9.12 Beoordeling van de informatiebeschikking door de rechter / 190
  - 4.3.9.13 Overgangsrecht / 192
- 4.3.10 Verplichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden / 193
  - 4.3.10.1 Algemeen / 193
  - 4.3.10.2 Derdenonderzoek en privacy / 195
  - 4.3.10.3 Inzage in een controledossier / 196
  - 4.3.10.4 Voorschrift informatie fiscus/banken / 197
  - 4.3.10.5 Het verstrekken van gegevens en inlichtingen uit eigen beweging / 198
  - 4.3.10.6 De toepassing van art. 53, eerste lid, AWR in internationale verhoudingen / 199
- 4.3.11 Het fiscale verschoningsrecht / 199
  - 4.3.11.1 Ratio van het verschoningsrecht / 199
  - 4.3.11.2 Hoofdlijn van de regeling / 200
  - 4.3.11.3 Beperking van het verschoningsrecht van notarissen / 201
  - 4.3.11.4 De positie van accountants, belastingadviseurs en bedrijfsfiscaalisten / 202
  - 4.3.11.5 Afgeleid verschoningsrecht / 204
  - 4.3.11.6 Wijziging van het verschoningsrecht / 204
- 4.3.12 Het verlenen van toegang tot gebouwen en grond / 205
- 4.3.13 De informatieplicht van de overheid / 206
- 4.3.14 Jegens wie bestaan de verplichtingen van art. 47 e.v. AWR / 206
- 4.3.15 Informatieverstrekking voor de vaststelling van de rendementsgrondslag box 3 / 207
- 4.3.16 Informatieverstrekking door platformexploitanten / 207

## HOOFDSTUK 5

**Belastingaanslagen en voor bezwaar vatbare beschikkingen / 209**

- 5.1 Beschikkingen in de zin van de Awb / 209
  - 5.1.1 Inleidende opmerkingen / 209
  - 5.1.2 Beschikkingen en beschikkingen op aanvraag / 209
  - 5.1.3 Hoorplicht / 210
  - 5.1.4 Beslistermijn / 211
  - 5.1.5 Inwerkingtreding en bekendmaking / 212
  - 5.1.6 Motiveringsplicht / 213
- 5.2 De methoden van heffing / 214
  - 5.2.1 Algemeen / 214
  - 5.2.2 De heffing bij wege van aanslag / 215
  - 5.2.3 Modernisering van de heffing bij wege van aanslag / 216
  - 5.2.4 De heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte / 217
- 5.3 De aanslag / 218
  - 5.3.1 Het vaststellen van de aanslag / 218
    - 5.3.1.1 Inleidende opmerkingen / 218
    - 5.3.1.2 De functie van de aanslag / 218
    - 5.3.1.3 Geen tweede aanslag; conversie / 219
    - 5.3.1.4 Meer aanslagen op één aanslagbiljet / 220
    - 5.3.1.5 Nihilaanslag / 220
    - 5.3.1.6 Ambtshalve vastgestelde aanslag / 221
    - 5.3.1.7 Herziening van de aanslag; herziening WOZ-beschikking / 221
  - 5.3.2 De dagtekening van het aanslagbiljet / 222
  - 5.3.3 De aanslagtermijn / 223
    - 5.3.3.1 Tijdvak van drie jaren / 223
    - 5.3.3.2 Begin van de aanslagtermijn / 223
    - 5.3.3.3 Einde van de aanslagtermijn / 223
    - 5.3.3.4 Aanslag na de aanslagtermijn / 224
    - 5.3.3.5 Vervallen bevoegdheid tot opleggen aanslag binnen aanslagtermijn / 224
    - 5.3.3.6 Verlenging van de aanslagtermijn; uitstel voor het doen van aangifte / 225
    - 5.3.3.7 Verlenging van de aanslagtermijn: spontane aangiften in het laatste halfjaar / 226
    - 5.3.3.8 Rechterlijke toetsing aanslagtermijn / 226
  - 5.3.4 De tenaamstelling van de aanslag / 226
- 5.4 De voorlopige aanslag / 227
  - 5.4.1 Het vaststellen van de voorlopige aanslag / 227
    - 5.4.1.1 Inleidende opmerkingen / 227
    - 5.4.1.2 De functie van de voorlopige aanslag / 227
  - 5.4.2 De voorlopige aanslag van art. 13 / 228
    - 5.4.2.1 Algemeen / 228
    - 5.4.2.2 De negatieve voorlopige aanslag en de voorlopige teruggaaf van art. 13 / 229

- 5.4.2.3 Integratie van het opleggen van positieve en negatieve voorlopige aanslagen inkomstenbelasting / 229
- 5.4.3 De voorlopige aanslag van art. 14 / 230
- 5.5 De verrekening van voorheffingen en voorlopige aanslagen / 230
  - 5.5.1 Algemeen / 230
  - 5.5.2 Verrekening / 230
  - 5.5.3 De te verrekenen voorheffingen / 231
    - 5.5.3.1 Inleidende opmerkingen / 231
    - 5.5.3.2 Kansspelbelasting / 231
    - 5.5.3.3 Dividendbelasting / 231
    - 5.5.3.4 Loonbelasting / 232
  - 5.5.4 Verrekening bij voor bezwaar vatbare beschikking / 233
- 5.6 De beschikking geen aanslag / 234
- 5.7 De navorderingsaanslag / 235
  - 5.7.1 Het vaststellen van de navorderingsaanslag / 235
    - 5.7.1.1 Inleidende opmerkingen / 235
    - 5.7.1.2 De functie van de navorderingsaanslag / 236
  - 5.7.2 Navordering algemeen / 236
    - 5.7.2.1 De navordering van art. 16 AWR / 236
    - 5.7.2.2 Verkapte navordering; foutenleer / 237
  - 5.7.3 De navordering van art. 16, eerste lid / 238
    - 5.7.3.1 De vereisten / 238
    - 5.7.3.2 Enig feit / 239
    - 5.7.3.3 Ambtelijk verzuim in de rechtspraak / 239
    - 5.7.3.4 Kwade trouw / 241
    - 5.7.3.5 Nuanceringen op de eis van het nieuwe feit in de rechtspraak / 242
    - 5.7.3.6 Algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 243
    - 5.7.3.7 Tijdstip nieuw feit / 243
    - 5.7.3.8 Opvolgende navorderingsaanslagen / 244
    - 5.7.3.9 Vervanging van het nieuwe feit / 244
    - 5.7.3.10 Navordering tot herstel van bepaalde handelingen / 245
    - 5.7.3.11 Navordering en herziening WOZ-beschikking / 246
  - 5.7.4 De navordering van art. 16, tweede lid / 246
    - 5.7.4.1 Inleidende opmerkingen / 246
    - 5.7.4.2 Art. 16, tweede lid; correcties op het wettelijke systeem / 247
    - 5.7.4.3 Herstel verkeerde verrekening voorheffingen en voorlopige aanslagen (onderdeel a) / 247
    - 5.7.4.4 Herstel verkeerde toerekening inkomensbestanddelen (onderdeel b) / 247
    - 5.7.4.5 Herstel fouten (onderdeel c) / 248
    - 5.7.4.6 DAC 6: Melding grensoverschrijdende constructies / 250
  - 5.7.5 De navorderingstermijn / 250
    - 5.7.5.1 Inleidende opmerkingen / 250
    - 5.7.5.2 Verruimde navorderingstermijn bij herziening toerekening inkomens- en vermogensbestanddelen / 250

- 5.7.5.3 Beperkte navorderingstermijn bij herstel van fouten / 251
- 5.7.5.4 Verruimde navorderingstermijn voor buitenlandsituaties / 251
- 5.7.5.5 Navorderingstermijn en verliescompensatie / 253
- 5.7.5.6 Navorderingstermijn en heffingskorting / 253
- 5.8 De naheffingsaanslag / 253
  - 5.8.1 Het vaststellen van de naheffingsaanslag / 253
    - 5.8.1.1 Inleidende opmerkingen / 253
    - 5.8.1.2 De functie van de naheffingsaanslag / 254
  - 5.8.2 Voldoening en afdracht op aangifte / 256
    - 5.8.2.1 Inleidende opmerkingen / 256
    - 5.8.2.2 Tijdstip van voldoening of afdracht / 256
    - 5.8.2.3 Uitstel van betaling en verrekening / 257
  - 5.8.3 De voorwaarden voor naheffing / 257
    - 5.8.3.1 Wanneer een naheffingsaanslag / 257
    - 5.8.3.2 Wat kan worden nageheven; voldoeningsbelastingen / 258
    - 5.8.3.3 Wat kan worden nageheven; afdrachtbelastingen / 259
    - 5.8.3.4 Verrekening van nageheven belasting; afdrachtbelastingen / 259
    - 5.8.3.5 Over welke periode kan worden nageheven / 260
    - 5.8.3.6 De algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 260
  - 5.8.4 De tenaamstelling van de naheffingsaanslag / 261
    - 5.8.4.1 Inleidende opmerkingen / 261
    - 5.8.4.2 Voldoeningsbelastingen / 262
    - 5.8.4.3 Afdrachtbelastingen / 262
  - 5.8.5 De termijn voor naheffing / 263
- 5.9 Terugvordering van staatssteun / 264
- 5.10 Vrijwillig betaalde belasting / 265
- 5.11 De vermelding van het inkomensgegeven / 266
  - 5.11.1 De Basisregistratie inkomen / 266
  - 5.11.2 Het authentieke inkomensgegeven / 266
  - 5.11.3 De bekendmaking van het inkomensgegeven / 267
  - 5.11.4 De verstrekking van het inkomensgegeven / 268

## HOOFDSTUK 6

### **De algemene beginselen en de vaststellingsovereenkomst / 269**

- 6.1 Het kader van wet, jurisprudentie, resoluties en aanwijzingen van de bewindslieden van Financiën / 269
  - 6.1.1 Inleidende opmerkingen / 269
  - 6.1.2 Wetten, verdragen en supranationale regelingen / 269
  - 6.1.3 Jurisprudentie / 270
  - 6.1.4 Algemene rechtsbeginselen / 271
  - 6.1.5 Beleidsregels / 273
  - 6.1.6 Andere aanwijzingen van de bewindslieden / 277
  - 6.1.7 Kennisgroepstandpunten / 278
- 6.2 De begrenzing van de bevoegdheden van de inspecteur door de beginselen van behoorlijk bestuur / 279

- 6.2.1 Het vertrouwensbeginsel / 279
  - 6.2.1.1 Inleidende opmerkingen / 279
  - 6.2.1.2 Beleidsregels; historische ontwikkeling / 280
  - 6.2.1.3 Toelichting aangiftebiljet/website Belastingdienst / 285
  - 6.2.1.4 Aanslag; uitspraak op bezwaarschrift; beschikking 'zekerheid vooraf' / 286
  - 6.2.1.5 Inlichtingen; toezeggingen; akkoordverklaringen / 289
  - 6.2.1.6 Boekenonderzoek / 292
  - 6.2.1.7 Aanvang en einde van opgewekt vertrouwen / 292
  - 6.2.1.8 Conclusie / 294
- 6.2.2 Het gelijkheidsbeginsel / 295
  - 6.2.2.1 Inleidende opmerkingen / 295
  - 6.2.2.2 Gelijke gevallen / 297
  - 6.2.2.3 Begunstigend beleid / 298
  - 6.2.2.4 Geen rechtvaardiging voor de beperking van de begunstiging / 298
  - 6.2.2.5 Verandering van inzicht / 299
  - 6.2.2.6 Fout in de meerderheid van de gevallen / 300
  - 6.2.2.7 Stelplicht en bewijslastverdeling / 302
  - 6.2.2.8 Toepassing van het gelijkheidsbeginsel over de grenzen van het onderdeel / 303
  - 6.2.2.9 Gelijkheid contra het recht van de EU / 304
- 6.2.3 Het zorgvuldigheidsbeginsel en het motiveringsbeginsel / 304
- 6.2.4 Het evenredigheidsbeginsel / 306
- 6.3 De fiscale vaststellingsovereenkomst / 308
  - 6.3.1 Inleidende opmerkingen / 308
  - 6.3.2 De vaststellingsovereenkomst nader beschouwd / 309
  - 6.3.3 Een enkele akkoordverklaring met een belastingaanslag bindt de belanghebbende niet / 311
  - 6.3.4 Fiscaal compromis en boete / 312
- 6.4 Advance rulings / 312
- 6.5 Onrechtmatige overheidsdaad / 314

## HOOFDSTUK 7

### **Rechtsbescherming / 317**

- 7.1 Inleidende opmerkingen / 317
- 7.2 Bezwaar / 317
  - 7.2.1 Gesloten stelsel van rechtsbescherming / 317
  - 7.2.2 Het karakter van de bezwaarschriftprocedure / 319
  - 7.2.3 Waartegen kan bezwaar worden gemaakt? / 321
  - 7.2.4 Wie kan bezwaar maken? / 322
  - 7.2.5 Hoe kan bezwaar worden gemaakt? / 323
    - 7.2.5.1 Het bezwaarschrift / 323
    - 7.2.5.2 Aan het bezwaarschrift klevende gebreken / 326
  - 7.2.6 Binnen welke termijn kan bezwaar worden gemaakt? / 329

- 7.2.6.1 De bezwaartermijn / 329
- 7.2.6.2 De gemitigeerde verzendtheorie / 331
- 7.2.6.3 Vóór aanvang van de termijn ingediend bezwaarschrift / 332
- 7.2.6.4 Verschoonbare termijnoverschrijding / 334
- 7.2.6.5 Indiening bezwaarschrift bij onbevoegde instantie / 337
- 7.2.7 Voeging van bezwaren / 338
- 7.2.8 De behandeling van het bezwaar / 340
- 7.2.9 De uitspraak op het bezwaarschrift / 342
  - 7.2.9.1 De beslistermijn / 342
  - 7.2.9.2 De beslissing op het bezwaar; interne compensatie / 343
  - 7.2.9.3 De motivering van de uitspraak op het bezwaarschrift / 346
  - 7.2.9.4 De bekendmaking van de uitspraak op het bezwaarschrift / 346
  - 7.2.9.5 De totstandkoming en inwerkingtreding van de uitspraak op het bezwaarschrift / 347
  - 7.2.9.6 Gevoegde behandeling / 347
  - 7.2.9.7 Tweede uitspraak / 348
- 7.2.10 Kostenvergoeding / 348
- 7.2.11 De omkering van de bewijslast / 349
  - 7.2.11.1 Algemeen / 349
  - 7.2.11.2 Het niet doen van de vereiste aangifte / 351
  - 7.2.11.3 Het niet voldoen aan bepaalde verplichtingen / 354
- 7.2.12 Collectieve uitspraak op massaal bezwaar / 356
- 7.2.13 Bezwaar tegen inkomensgegevens in het kader van de Basisregistratie inkomen / 357
- 7.3 Ambtshalve vermindering / 358
  - 7.3.1 Karakter van de regeling / 358
  - 7.3.2 Termijn / 359
  - 7.3.3 Beroep op de rechter? / 360
  - 7.3.4 Bijzondere regeling inzake ambtshalve vermindering inkomstenbelasting / 360
- 7.4 Beroep / 361
  - 7.4.1 Wie is de belastingrechter? / 361
  - 7.4.2 Waartoe is de belastingrechter op aarde? / 362
    - 7.4.2.1 De partijen / 362
    - 7.4.2.2 De omvang van het geschil / 362
    - 7.4.2.3 Algemene beginselen van behoorlijk procesrecht / 363
      - 7.4.2.3.1 Onafhankelijkheid en onpartijdigheid / 363
      - 7.4.2.3.2 Toegankelijkheid van de procedure / 364
      - 7.4.2.3.3 Processuele gelijkheid van partijen / 364
      - 7.4.2.3.4 Redelijke termijn / 364
      - 7.4.2.3.5 Hoor en wederhoor / 365
      - 7.4.2.3.6 Geen verrassingsbeslissingen / 367
    - 7.4.2.4 De beslissing / 367
  - 7.4.3 Welke instrumenten heeft de belastingrechter? / 368
    - 7.4.3.1 De vaststelling van feiten / 368
    - 7.4.3.2 Het vinden van het recht / 370

- 7.4.4 De instelling van het beroep / 370
- 7.4.5 Het vooronderzoek / 372
- 7.4.6 Versnelde behandeling / 372
- 7.4.7 Vereenvoudigde behandeling / 372
- 7.4.8 De zitting / 373
- 7.4.9 De uitspraak / 374
- 7.4.10 Voorlopige voorziening / 376
- 7.4.11 Schadevergoeding / 376
- 7.5 Hoger beroep / 377
  - 7.5.1 Inleidende opmerkingen / 377
  - 7.5.2 De functie van het hoger beroep / 377
  - 7.5.3 Wie kan hoger beroep instellen? / 378
  - 7.5.4 Waartegen kan hoger beroep worden ingesteld? / 378
  - 7.5.5 Wie is de hogerberoepsrechter? / 378
  - 7.5.6 De instelling van het hoger beroep / 379
  - 7.5.7 Het verdere verloop van de procedure en de instelling van incidenteel hoger beroep / 380
  - 7.5.8 Omvang van het geding in hoger beroep / 381
  - 7.5.9 De uitspraak / 382
- 7.6 Cassatie / 382
  - 7.6.1 Inleidende opmerkingen / 382
  - 7.6.2 De taak van de Hoge Raad / 383
  - 7.6.3 Gronden voor cassatie / 384
    - 7.6.3.1 Inleiding / 384
    - 7.6.3.2 Schending van het recht / 385
    - 7.6.3.3 Verzuim van vormen / 386
  - 7.6.4 De omvang van het geding in cassatie / 386
  - 7.6.5 Wie kan het cassatieberoep instellen? / 386
  - 7.6.6 Waartegen kan cassatieberoep worden ingesteld? / 387
  - 7.6.7 De instelling van het cassatieberoep en het verloop van de procedure / 387
  - 7.6.8 De conclusie van de procureur-generaal / 388
  - 7.6.9 Het arrest / 389
  - 7.6.10 Na verwijzing / 389
- 7.7 Herziening / 390
- 7.8 Prejudiciële vragen aan de Hoge Raad / 390

## HOOFDSTUK 8

### **Fiscale rechtsvinding en fraus legis / 391**

- 8.1 Inleiding / 391
  - 8.1.1 Rechtsvinding in het belastingrecht / 391
  - 8.1.2 Interpretatie van rechtsregels / 392
  - 8.1.3 Rechtsvinding als syllogisme / 393
  - 8.1.4 Vaststelling van de feiten / 394
  - 8.1.5 Fiscale kwalificatie / 395
  - 8.1.6 Rechtsvinding en rechtsvorming / 395



- 8.1.7 Rechtsvinding in een meerlagige rechtsorde / 397
- 8.1.8 Exceptieve toetsing / 399
- 8.1.9 Ontgaan en ontduiken van belasting / 400
- 8.1.10 De bijzondere rechtsmiddelen richtige heffing en fraus legis / 401
- 8.1.11 Verschillen tussen fraus legis en richtige heffing / 403
- 8.2 Fraus legis / 404
  - 8.2.1 Inleidende opmerkingen / 404
  - 8.2.2 De voorwaarden voor toepassing van het leerstuk van de wetsontduiking / 405
  - 8.2.3 De verhouding tussen fraus legis en richtige heffing / 407
- 8.3 Misbruik van recht in Europees verband / 407

## HOOFDSTUK 9

### **Belastingrente en revisierente / 411**

- 9.1 Voorgeschiedenis / 411
- 9.2 Belastingrente / 411
  - 9.2.1 Inleidende opmerkingen / 411
  - 9.2.2 De belastingen die worden geheven bij wege van aanslag / 413
    - 9.2.2.1 Inleidende opmerking / 413
    - 9.2.2.2 Belastingrente in rekening brengen / 413
    - 9.2.2.3 Belastingrente vergoeden / 417
  - 9.2.3 De belastingen die worden geheven bij wege van voldoening of afdracht op aangifte / 420
    - 9.2.3.1 Inleidende opmerking / 420
    - 9.2.3.2 Belastingrente in rekening brengen / 420
    - 9.2.3.3 Belastingrente vergoeden / 421
  - 9.2.4 Afwijkingen van belastingrente in internationaal verband en bij verboden staatssteun / 422
- 9.3 Revisierente / 423
- 9.4 Matiging van belastingrente (art. 30ia AWR) / 423
- 9.5 Het percentage van de belastingrente / 425
- 9.6 Formele aspecten / 425
  - 9.6.1 Belastingrente / 425
  - 9.6.2 Revisierente / 427

## HOOFDSTUK 10

### **De bestuurlijke boeten / 429**

- 10.1 Inleidende opmerkingen / 429
- 10.2 Overzicht van het bestuurlijke boetestelsel van de AWR / 430
  - 10.2.1 Wettelijk systeem / 430
  - 10.2.2 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) / 431
  - 10.2.3 Degene aan wie de boete kan worden opgelegd / 432
- 10.3 Verzuimboeten / 434
  - 10.3.1 Algemeen / 434

- 10.3.1.1 Geen straf zonder schuld (AVAS) / 434
- 10.3.1.2 Aangifte- en betalingsverzuimen/te laat doen of niet doen / 435
- 10.3.1.3 De hoogte van de verzuimboete / 435
- 10.3.2 Aangifteverzuim bij aanslagbelastingen (art. 67a) / 437
- 10.3.3 Aangifteverzuim bij aangiftebelastingen (art. 67b) / 438
- 10.3.4 Betalingsverzuim bij aangiftebelastingen (art. 67c) / 440
- 10.3.5 Overige verzuimen (art. 67ca) / 442
- 10.4 Vergrijpboeten / 444
  - 10.4.1 Algemeen, strafverzwarende subjectieve bestanddelen / 444
    - 10.4.1.1 De begrippen 'opzet' en 'grove schuld' / 444
    - 10.4.1.2 Persoonlijk karakter van opzet en culpa / 446
    - 10.4.1.3 Afwezigheid van schuld als strafuitsluitingsgrond / 447
    - 10.4.1.4 Opzet/grove schuld en pleitbaar standpunt / 447
    - 10.4.1.5 Opzet of grove schuld en de grondslag van de boete / 448
    - 10.4.1.6 Het bewijs van opzet of grove schuld, omkering van de bewijslast / 450
    - 10.4.1.7 De hoogte van de vergrijpboeten / 452
  - 10.4.2 Vergrijpboete in verband met een verzoek om een voorlopige aanslag dan wel herziening (art. 67cc) / 453
  - 10.4.3 Vergrijpboete bij primitieve aanslag (art. 67d) / 454
  - 10.4.4 Vergrijpboete bij navorderingsaanslag (art. 67e) / 455
  - 10.4.5 Vergrijpboete bij naheffingsaanslag (art. 67f) / 457
  - 10.4.6 Vergrijpboete bij overtreding actieve informatieverplichting / 458
- 10.5 Formeel boeterecht / 459
  - 10.5.1 Algemeen / 459
    - 10.5.1.1 Verdragsbepalingen en beginselen van behoorlijk bestuur als toetsingskader / 459
    - 10.5.1.2 Toegang tot de rechter; invordering vóór onherroepelijk worden; termijnen. / 460
    - 10.5.1.3 Openbaarmaking van een boetebeschikking / 461
    - 10.5.1.4 Berechting binnen een redelijke termijn / 462
    - 10.5.1.5 Legaliteitsbeginsel; wijziging van wetgeving / 464
    - 10.5.1.6 Rechtsgevolgen van onrechtmatigheden / 465
  - 10.5.2 Mededeling en inhoud van de boetebeschikking / 467
  - 10.5.3 Recht op inzage in het boetedossier / 469
  - 10.5.4 Zwijgrecht / 470
  - 10.5.5 Verhoor, cautie, rechtsbijstand en oproeping / 471
  - 10.5.6 Bijzondere waarborgen bij vergrijpboeten / 474
    - 10.5.6.1 Vrijwillige verbetering / 474
    - 10.5.6.2 Boeterapport en zienswijzeprocedure / 476
  - 10.5.7 Samenloop en 'ne bis in idem' / 477
  - 10.5.8 Una via / 480
  - 10.5.9 Boeteverval bij overlijden / 480

## HOOFDSTUK 11

**Strafrechtelijke bepalingen / 483**

- 11.1 Algemeen / 483
  - 11.1.1 Inleidende opmerkingen / 483
  - 11.1.2 De aard van het fiscale delict / 484
- 11.2 Opzet; het subjectieve delictsbestanddeel bij de misdrijven / 486
- 11.3 Poging / 486
- 11.4 Daderschap en deelneming / 486
- 11.5 Daderschap van rechtspersonen, feitelijk leidinggeven / 488
- 11.6 Tijd en plaats van het fiscale delict / 490
- 11.7 Samenloop en specialiteit; 'hetzelfde feit' / 491
- 11.8 Verval van het recht tot strafvervolgning / 495
  - 11.8.1 Art. 68 Sr, 'ne bis in idem' / 495
  - 11.8.2 Una-viaregeling / 497
  - 11.8.3 Andere redenen voor verval van het recht tot strafvervolgning / 498
- 11.9 De strafbare feiten in de AWR / 498
  - 11.9.1 De overtredingen van art. 68 AWR / 498
    - 11.9.1.1 Art. 68, eerste lid, AWR / 498
    - 11.9.1.2 Art. 68, tweede lid, AWR / 501
    - 11.9.1.3 Art. 68, derde lid, AWR / 501
  - 11.9.2 De misdrijven van art. 69 AWR / 501
    - 11.9.2.1 Streckingsvereiste / 501
    - 11.9.2.2 Art. 69, eerste lid, AWR / 502
    - 11.9.2.3 Art. 69, tweede lid, AWR / 504
    - 11.9.2.4 Art. 69, derde lid, AWR (inkeerregeling) / 505
    - 11.9.2.5 Art. 69, vierde lid, AWR (verhouding tot art. 225, tweede lid, Sr) / 507
    - 11.9.2.6 Art. 69, vijfde lid, AWR / 507
    - 11.9.2.7 Straffen op art. 69, tweede lid, AWR; bijkomende straf / 507
  - 11.9.3 Art. 69a AWR / 508
  - 11.9.4 Art. 70 en 71 AWR / 509
- 11.10 Strafbeschikking / 509
- 11.11 Fiscale strafvordering / 513
  - 11.11.1 Inleidende opmerkingen / 513
  - 11.11.2 De organisatie van de fiscale opsporing / 513
  - 11.11.3 Art. 80 AWR / 514
    - 11.11.3.1 De rol van het proces-verbaal / 514
    - 11.11.3.2 Het belang van beleidsuitgangspunten / 516
  - 11.11.4 Bijzondere opsporingsbevoegdheden in de AWR / 517
    - 11.11.4.1 Inbeslagneming / 518
    - 11.11.4.2 Betreden van plaatsen, woningen en kantoren van verschoningsgerechtigden / 519
  - 11.11.5 Spreekplicht en zwijgrecht; samenloop van controle- en opsporingsbevoegdheden / 521
  - 11.11.6 Vervolgning / 526

11.11.7 Competentie / 528

11.11.8 Rechtsmiddelen / 529

**Literatuurlijst / 531**

**Jurisprudentieregister / 553**

**Trefwoordenregister / 593**

## HOOFDSTUK 1

# De totstandkoming van de AWR

### 1.1 De geschiedenis van de AWR

In de periode 1950-1965 is in het kader van een algemene herziening van de belastingwetgeving een groot aantal belastingwetten tot stand gekomen. Deze wetten sloten veelal aan op destijds reeds bestaande regelingen. Voor het formele belastingrecht kon dat niet; de toen bestaande regelingen op dat terrein waren namelijk over diverse heffingswetten en heffingsbesluiten verspreid en vormden niet bepaald een eenheid. Deze werden daarom samengebracht in een nieuwe wet, de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Daarmee werd het formele belastingrecht voor een groot aantal heffingen op uniforme wijze geregeld.

De idee van een algemene wet was niet nieuw. In 1921 werd in een preadvies voor de Broederschap van Kandidaat-notarissen reeds gepleit voor een grotere uniformiteit in de algemene bepalingen van het belastingrecht door deze in één wet samen te brengen. Bepaalde onderwerpen waren overigens toen al voor een aantal belastingen gezamenlijk geregeld. Zo bestond voor de invoerrechten en accijnzen sedert 1822 reeds een algemene wet. In 1845 was de zogenoemde Wet op de invordering van 's Rijks directe belastingen tot stand gekomen (in 1990 vervangen). Met de Wet op de raden van beroep van 1914 werd eenheid gebracht in de rechtspraak met betrekking tot de directe belastingen. In 1934 volgde voor de rechtspraak inzake een belangrijk deel van de indirecte belastingen de Tariefcommissiewet (inmiddels ingetrokken). Getracht was in de verspreide algemene bepalingen een zekere eenheid te scheppen door deze qua inhoud en redactie op elkaar af te stemmen.

In het kader van de algemene herziening en vereenvoudiging van de belastingwetgeving werd, als gezegd, de gelegenheid aangegrepen een aantal verspreid geregelde meer algemene onderwerpen samen te brengen in een algemene wet. Dat neemt overigens niet weg dat men ook in heffingswetten bepalingen vindt met betrekking tot deze onderwerpen. Zo kent bijvoorbeeld menige heffingswet bepalingen die de algemene bepalingen aanvullen of daarvan afwijken.

### 1.2 De vereenvoudigingsgedachte

Aan de algemene herziening van de belastingwetgeving uit het midden van de vorige eeuw liggen de volgende gedachten ten grondslag. Het belastingrecht had in enkele tientallen jaren een ongewone groei kracht getoond. In een betrekkelijk kort tijdsverloop had een over het algemeen vrij eenvoudig samenstel van bepalingen zich ontwikkeld tot een omvangrijk en ingewikkeld geheel. Voor een belangrijk deel liet deze ontwikkeling zich verklaren uit wijzigingen in het maatschappelijke leven en in het overheidsbeleid. Een toename van

overheidstaken en daarmee van de geldbehoefte van de overheid – welke laatste sterk toenam tijdens de oorlogsjaren – leidde tot het aanboren van nieuwe bronnen van belastingopbrengst (zoals belastingen op bedrijfswinst en omzet) en tot het verhogen van tarieven. Daarnaast bleken, zowel om hardheden weg te nemen die konden voortvloeien uit de toepassing van wetgeving als om het ontgaan van belasting te keren, verfijningen van regelgeving nodig. De snelle groei van het belastingrecht werd voorts mede veroorzaakt door de introductie in het belastingrecht van bepalingen waarmee doeleinden van financieel-economische, sociale of culturele aard werden gediend. De wetstechniek bleef bij de boven geschetste ontwikkelingen achter. Vragen van technisch-juridische aard kwamen slechts incidenteel aan de orde, waardoor van een systematische opbouw en een innerlijke samenhang over het gehele terrein gaandeweg minder sprake was.

In de jaren 1940-45 zijn onder de Duitse bezetter op het gebied van de loon-, inkomsten- en vennootschapsbelasting ingrijpende wijzigingen tot stand gekomen.<sup>1</sup> Los van de waardering die men daarvoor in technische zin kan hebben, staat vast dat die wijzigingen niet hebben bijgedragen aan de overzichtelijkheid van de toen geldende belastingwetten.<sup>2</sup> Voor het formele recht was vaak volstaan met het van toepassing verklaren van bepalingen van vroegere regelingen. De bedoeling daarvan was de omvang van de nieuwe bepalingen zoveel mogelijk te beperken. Het gevolg was echter dat de voorschriften die voor de heffing van een bepaalde belasting golden, soms over twee of meer wetten en besluiten waren verspreid.

Na de bevrijding van de Duitse bezetting zijn besluiten genomen die de Belastingdienst vergaande bevoegdheden verleenden, zoals het Besluit Zekerheidsstelling belastingen (*KB* 11 juni 1945, *Stb.* F 90) en het Buitengewoon navorderingsbesluit (*KB* 3 september 1945, *Stb.* F 159).<sup>3</sup> Het Besluit uitbreiding bevoegdheden belastingambtenaren (*KB* 9 november 1945, *Stb.* F 254), dat tot 1 januari 1951 heeft gegolden, voorzag onder meer in een verbod op het openen van een safe (een brandvrije kluis) of het daaruit verwijderen van voorwerpen zonder toestemming van de inspecteur. Dit samenstel van bepalingen, aangeduid als 'fiscaal noodrecht', vormde een onderdeel van de vele maatregelen die de regering na de bevrijding heeft genomen om inflatie te voorkomen en een redelijke verdeling van lasten te bewerkstelligen.<sup>4</sup> Met de Wet houdende bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht (Wet VFN) is het fiscaal noodrecht (voor zover nog van kracht) ingetrokken (Wet van 23 april 1952, *Stb.* 191).

### 1.3 De Vereenvoudigingscommissie

Ofschoon de intrekking van het fiscaal noodrecht tot een normalisering van de bevoegdheden van de fiscus heeft geleid, vroeg de belastingwetgeving dringend om een algemene herziening.

De eerste stap daartoe was de instelling, door Minister van Financiën Liefstinck, van de zogeheten Vereenvoudigingscommissie. Deze commissie, onder voorzitterschap van dr. W.H.

1 Zie over deze episode Klemann 2002, p. 157-174 en Essers 2012.

2 Adriani 1946 wijst op de vele uitvoeringsbeschikkingen en een stroom aan ambtelijke voorschriften.

3 Adriani 1948.

4 Aldus de wetgever in de MvT op de Wet houdende bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht, *Kamerstukken II 1950/51*, 1957, nr. 3, p. 3, i.k.

van den Berge, kreeg opdracht op korte termijn voorstellen te doen voor in de belastingwetgeving aan te brengen vereenvoudigingen. De commissie bracht haar eindrapport uit in 1954 en voegde daarbij conceptontwerpen voor een Algemene wet inzake rijksbelastingen en voor een achttal heffingswetten,<sup>5</sup> met bijbehorende concepten van memories van toelichting. Deze zouden het uitgangspunt van de algemene herziening gaan vormen. Met het oog op de eenheid van formulering diende het deel van de algemene herziening dat in de AWR kon worden belichaamd, vooraf te gaan aan de herziening van de heffingswetten. De AWR vormde daarmee als het ware de speerpunt van de algemene herziening. De omstandigheid dat het ontwerp-AWR het eerste ingediende 'vereenvoudigingsontwerp' is, brengt mee dat zijn parlementaire geschiedenis inzicht biedt in de grondslagen van de naoorlogse belastingwetgeving. De denkbeelden van de Vereenvoudigingscommissie zijn kort samengevat in de memorie van toelichting bij het ontwerp-AWR weergegeven.

De commissie trachtte allereerst te komen tot een wettekst die niet alleen behoorlijk leesbaar was, maar die ook aan een interpretatie overeenkomstig de strekking van de wettelijke regeling zoveel mogelijk steun verleende. Deze gedachte leidde tot het in de tekst opnemen van enerzijds begrippen die in het verleden, hetzij door een gelukkig gekozen wetsredactie, hetzij door een interpretatie van de Hoge Raad, reeds waren ingevuld en anderzijds van begrippen die nog door de rechter (in overeenstemming met de strekking van de regeling) moesten worden ontwikkeld. In samenhang hiermee streefde de commissie in het algemeen naar een abstracte formulering van de bepalingen. Daarmee kreeg de rechter de bewegingsvrijheid die noodzakelijk was om binnen het kader van de wettelijke regeling te komen tot een rechtsontwikkeling die niet alleen een gelijke behandeling van gelijke gevallen bevorderde, maar die ook een aanpassing van de wet aan wijzigingen in de rechtsofpvatting en in de sociaaleconomische verhoudingen kon realiseren.

Voorts heeft de commissie zich beraden over de wenselijke mate van beleidsvrijheid van de belastingadministratie. Zowel voor- als nadelen van deze beleidsvrijheid werden door de commissie onderkend, getuige de gedachtevorming over delegatiebepalingen. Aan de bezwaren van een tekort aan delegatie (overbelasting van het wetgevende apparaat, mogelijke verstarring in de uitvoering enz.) en van een teveel aan delegatie (het met strengere hand uitvoeren dan in concrete gevallen gewenst is enz.) werd tegemoetgekomen door de gedelegeerde bevoegdheden nauwkeurig te omschrijven en het aantal delegaties zo beperkt mogelijk te houden.

Andere denkbeelden van de commissie waren meer 'down to earth': het vervangen door één regeling van alle in hoofdzaak overeenkomende maar op detailpunten afwijkende regelingen en het hanteren van een eenvormige terminologie ter verbetering van de overzichtelijkheid en innerlijke samenhang der bepalingen.

#### 1.4 De omvang van de codificatie

In de AWR zoals deze werd opgesteld werden de verspreide bepalingen van formeelrechtelijke aard samengebracht, zoals voorschriften inzake de aangifte, de heffingsmethoden, het opleggen van boeten, de rechtsmiddelen en de verplichting tot het verstrekken van

<sup>5</sup> Voor een commissarissenbelasting, een dividendbelasting, een inkomstenbelasting, een loonbelasting, een personele belasting, een vennootschapsbelasting, een vereveningsbelasting en een vermogensbelasting.

inlichtingen. Daarnaast bevatte de AWR bepalingen van materieel recht met een algemeen karakter zoals voorschriften inzake de woonplaats en inzake het tegemoetkomen aan onbillijkheden van overwegende aard, die voordien in tal van heffingswetten voorkwamen, en zoals de bepalingen betreffende de richtige heffing, die voordien in een afzonderlijke wet waren ondergebracht. Ten slotte werden in de AWR het fiscale strafrecht en de fiscale strafvordering geregeld.

### 1.5 Van ontwerp tot wet

Het ontwerp-AWR, dat de neerslag vormde van de denkbeelden van de Vereenvoudigingscommissie, werd door de regering, volgens haar zeggen nagenoeg ongewijzigd, op 16 september 1955 bij de Tweede Kamer ingediend. De gang van de parlementaire behandeling was niet altijd even vlot: pas op 28 augustus 1959 bereikte de AWR het *Staatsblad*.<sup>6</sup>

### 1.6 De inwerkingtreding

De inwerkingtreding van de AWR, volgens art. 95 AWR op een door de Kroon te bepalen tijdstip, is een proces van lange en ongelijkmatige adem geweest. Aanvankelijk was het de bedoeling om, telkens wanneer een heffingswet tot stand was gebracht of was aangepast, de AWR voor die wet in werking te laten treden. In verband met de inwerkingtreding van de (inmiddels vervallen) AWDA, is evenwel besloten om per 1 oktober 1962 voor alle in art. 1 AWR genoemde belastingen (met uitzondering van de rechten van registratie en zegel) een groot gedeelte van de AWR in werking te doen treden (Besluit van 18 augustus 1962, *Stb.* 1962, 319).

Met ingang van 1 januari 1985 is de AWR van toepassing verklaard voor de rechten van successie, overgang en schenking.<sup>7</sup>

Bij gelegenheid van de algehele herziening van de accijnswetgeving is per 1 januari 1992 de AWR ook van toepassing verklaard op de heffing van accijnzen in binnenlandse situaties;<sup>8</sup> een aantal nieuwe indirecte belastingen is gevolgd. Van 1 juni 1996 tot 1 augustus 2008 vielen ook de rechten bij invoer en bij uitvoer onder de werkingsfeer van de AWR.<sup>9</sup>

### 1.7 De ontwikkeling van de AWR

In ruwweg de eerste vijftig jaren na de inwerkingtreding leidde de AWR een min of meer rimpelloos bestaan. Slechts een enkele wijziging werd in de tekst aangebracht.

November 1984 bracht op een viertal punten wijziging in de AWR en sedertdien hebben vele – soms omvangrijke – wijzigingen in tekst en ook opzet van de AWR plaatsgevonden. In het vervolg van dit boek zullen deze nader aan de orde komen. In vogelvlucht worden hier genoemd de realisering per 1 april 1987 van de heffingsrenteregeling in hoofdstuk VA, later aangevuld met een regeling van de revisierente en per 1 juli 1997 fors gewijzigd, de

<sup>6</sup> Wet van 2 juli 1959, *Stb.* 301.

<sup>7</sup> Wet van 8 november 1984, *Stb.* 1984, 545, en vervolgens KB van 18 december 1984, *Stb.* 1984, 637.

<sup>8</sup> Wet van 19 december 1991, *Stb.* 1991, 740.

<sup>9</sup> Wet van 2 november 1995, *Stb.* 1995, 554 (overheveling van AWDA naar AWR), en Wet van 3 juli 2008, *Stb.* 2008, 303 (overheveling van AWR naar Algemene Douanewet).



uitbreiding van de informatieverplichtingen en de invoering van een boekhoudverplichting in hoofdstuk VIII per 17 december 1987, gevolgd door een complete herziening van de informatieverplichtingen medio 1994, de uitbreiding van de werkingssfeer tot de rechten bij in- en uitvoer per 1 januari 1992, de aanpassing per 1 januari 1994 aan de Algemene wet bestuursrecht (Awb eerste tranche), de beperking van de bescherming van het nieuwe feit bij navordering in mei 1994, de invoering van een geheel nieuw boetestelsel per 1 januari 1998 en de herziening van het fiscale procesrecht per 1 september 1999. Ook de grootscheepse herziening van de inkomstenbelasting per 2001 heeft de AWR niet ongemoeid gelaten. Vervolgens waren er het opheffen van de Tariefcommissie per 1 januari 2002, de reorganisatie van de Belastingdienst per 1 januari 2003 en de invoering van de belasting-rechtspraak in twee instanties per 1 juli 2005, die wijzigingen in de AWR veroorzaakten.

En het blijft voortgaan, met per 1 januari 2008 de versterking van de fiscale rechtshandhaving, het weer uit de AWR halen van de douanerechten per 1 augustus 2008, de invoering van de bepalingen inzake Basisregistratie inkomen per 1 januari 2009, de aanpassing van de AWR aan de vierde tranche Awb per 1 juli 2009, de invoering van het fiscale partnerbegrip per 1 januari 2011, de introductie van de informatiebeschikking per 1 juli 2011, de overheveling van de ANBI-regelgeving naar de AWR per 1 januari 2012 en de omzetting van de heffingsrente in een belastingrente per 1 januari 2013.

Per 1 november 2015 is een verplichting ingevoerd tot elektronisch communiceren met de Belastingdienst en per 1 januari 2017 zijn aan de AWR bepalingen toegevoegd die het voor de fiscale feitenrechter mogelijk maken om prejudicieel vragen te stellen aan de Hoge Raad.

Met ingang van 1 juli 2020 is de zogeheten 'Mandatory Disclosure-richtlijn' in werking getreden (Richtlijn (EU) 2018/822, *PbEU* 2018, L 139). Deze richtlijn voorziet in een verplichting voor 'intermediairs' om 'agressieve fiscale planningsconstructies' aan de belastingautoriteiten van de betreffende lidstaat te melden. De implementatie van deze richtlijn heeft geleid tot wijzigingen van de Wet op de internationale bijstandsverlening (zie par. 4.3.1).

Sedert de vorige druk zijn aan de AWR weinig wijzigingen toegevoegd. Genoemd wordt het met ingang van 1 januari 2023 in werking getreden art. 30ia AWR, dat de inspecteur een bevoegdheid verleent om belastingrente te matigen in situaties waarin zou worden geheven over een periode waarover de belasting reeds is betaald (par. 9.4).

## 1.8 De toekomst van de AWR

Het in 2012 ingediende voorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst voorzag in het invoeren van een wettelijke basis voor het verplicht stellen van elektronisch berichtenverkeer tussen burger en Belastingdienst, een verkorting van termijnen voor het opleggen van belastingaanslagen, de introductie van de mogelijkheid tot herziening van de aanslag of een voorlopige aanslag inkomstenbelasting, schenkbelasting of erfbelasting, alsmede een verruiming van de bevoegdheid tot navordering.<sup>10</sup> Nadat het verplicht stellen van elektronisch communiceren van de Belastingdienst met de burger uit dat wetsvoorstel is gelicht en bij afzonderlijke wet is ingevoerd (art. 3a AWR), is het voorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst ingetrokken, omdat – kort gezegd – het te

<sup>10</sup> *Kamerstukken II* 2012/13, 33 714, nr. 1 e.v.

ingewikkeld zou zijn.<sup>11</sup> Inmiddels heeft de wetgever een einde gemaakt aan het verplicht elektronisch communiceren van de Belastingdienst met de burger. In plaats daarvan krijgt de burger het recht om te kiezen tussen het ontvangen van berichten van de Belastingdienst in hetzij een elektronische, hetzij een niet-elektronische vorm. De wettelijke bepalingen waarin deze keuzeregeling door middel van de Wet Overige fiscale maatregelen 2020 is vastgelegd wachten nog op inwerkingtreding (zie par. 3.5.3).

Enkele voornemens die op nadere besluitvorming wachten zijn:

- een aanpassing van het verschoningsrecht (zie par. 4.3.11.6);
- een aanpassing van de regeling van de informatiebeschikking (zie par. 4.3.9.10 en 4.3.9.12); en
- de Wet delegatiebepalingen tegemoetkoming schrijvende gevallen (zie par. 3.11.4).

De toeslagenaffaire heeft ernstige onvolkomenheden in de rechtsbescherming van de burger aan het licht gebracht.<sup>12</sup> Het gaat hier om de uitvoering van toeslagwetten waarvoor het formeelrechtelijke kader is gegeven in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir). Voor het rechterlijk toezicht op de uitvoering van deze wetten is – behoudens beschikkingen inzake de vaststelling van het inkomen en de kosten van invordering – de algemene bestuursrechter bevoegd. Dat neemt niet weg dat in het kader van de toeslagenaffaire ook bij de heffing van inkomstenbelasting ernstige gebreken in de fiscale rechtsbescherming aan het licht zijn gekomen, zoals het gebruik van nationaliteit in risicomodellen en controleselectieregels (het zogeheten etnisch profileren).<sup>13</sup>

De toeslagenaffaire heeft de rechtspraak niet onberoerd gelaten, vanwege de omstandigheid dat het jaren heeft geduurd voordat de bestuursrechter tot de conclusie kwam dat art. 26 Awir niet dwingend voorschreef dat in geval van herziening van een op voorschot verleende toeslag het gehele bedrag van de belanghebbende zou moeten worden teruggevorderd.<sup>14</sup> Het aan toelagerechtigden gedurende jaren onthouden van de vereiste rechtsbescherming heeft binnen de bestuursrechtspraak tot ernstig zelfonderzoek geleid.<sup>15</sup>

Deze gang van zaken heeft ook invloed op de belastingrechtspraak. In dat verband springt de uitspraak ABRvS 1 maart 2023, V-N 2023/15.15,<sup>16</sup> het meest in het oog, omdat daarin – kort gezegd – is beslist dat een dwingendrechtelijke bepaling in een individueel geval onder omstandigheden buiten toepassing moet worden gelaten, indien strikte toepassing

11 Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 10 mei 2017, nr. 2017-000002216 en brief van de Staatssecretaris van Financiën van 16 oktober 2018, nr. 2017-0000220676.

12 *Ongekend onrecht*, Verslag Parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag, *Kamerstukken II 2019/20*, 35 510, nr. 1.

13 Brief van de Staatssecretarissen van Financiën van 11 mei 2020, *Kamerstukken II 2019/20*, 31 066, nr. 637.

14 ABRvS 23 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3535 en ECLI:NL:RVS:2019:3536. Daarmee kwam een einde aan de zogeheten 'alles of niets'-benadering die op (zeer) veel toelagerechtigden onevenredig zwaar heeft gedrukt.

15 *Recht vinden bij de rechtbank*, Rapport werkgroep reflectie toeslagenaffaire rechtbanken, oktober 2021, en *Lessen uit de kinderopvangtoeslagzaken*, Reflectierapport van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, november 2021. Zie voorts European Commission for democracy through law (Venice Commission), *The Netherlands Opinion On The Legal Protection Of Citizens*, Opinion nr. 1031/2021, 19 oktober 2021.

16 Zie ook HR 9 juni 2023, V-N 2023/28.20, r.o. 3.3.1 t/m 3.3.4.

daarvan in dat geval tot onevenredig nadelige gevolgen leidt (zie par. 6.2.4). Daarnaast hebben de controlepraktijken van de Belastingdienst die in het kader van de toeslagaffaire in beeld zijn gekomen de vraag doen rijzen of de resultaten van een onderzoek door de Belastingdienst gebruikt mogen worden, indien in het kader van dat onderzoek discriminerende selectiecriteria zijn toegepast. In het arrest HR 10 december 2021, *BNB* 2022/41 is het antwoord op deze vraag in de sleutel gezet van het leerstuk 'onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal' (zie par. 4.3.3.7).

In een op initiatief van de Tweede Kamer uitgebracht rapport zijn de schijnwerpers gericht op de dagelijkse praktijk van de rechtsbescherming in belastingzaken.<sup>17</sup> De in dat rapport gedane aanbevelingen hebben betrekking op de wijze waarop de bestaande (wettelijke) regels van rechtsbescherming door de Belastingdienst worden uitgevoerd en luiden als volgt:

1. Zet de praktische rechtsbescherming van burgers centraal bij alle onderdelen van de Belastingdienst.
2. Houd rekening met verschillen in het *doenvermogen* van burgers.
3. Breng rechtshandhaving en rechtsbescherming beter met elkaar in evenwicht.
4. Herijk de organisatiestructuur en -cultuur van de Belastingdienst met meer oog voor *de menselijke maat*.

Deze aanbevelingen gaan vanzelfsprekend uit van de bestaande categorieën van besluiten en belanghebbenden in het formele belastingrecht (zie par. 7.2.1 e.v.). Dat kader blijkt soms toch te beperkt te zijn. Zo heeft de Hoge Raad, met toepassing van het EVRM, voorzien in de lacune dat de AWR geen rechtsingang biedt voor een toeslaggenieter die in bezwaar kwam tegen de vaststelling van het inkomensgegeven van haar ex-partner.<sup>18</sup> Tevens heeft de Raad van State de rechtsbescherming verruimd door een brief van het Ministerie van Financiën, als een 'bestuurlijk rechtsoordeel', met een besluit in de zin van art. 1:3 Awb gelijk te stellen.<sup>19</sup> Voorts lijkt de vraag gerechtvaardigd of – anders dan waarin de wet thans voorziet – ook derdenbelanghebbenden of organisaties van (derden)belanghebbenden zich in een concrete zaak tot de Belastingdienst respectievelijk de belastingrechter zouden moeten kunnen wenden, bijvoorbeeld om de rechtsbescherming te verbeteren van degenen die vallen onder de massaalbezwaarprocedure (zie par. 7.2.12) of met het oog op toepassing van het Europese staatssteunrecht.<sup>20</sup>

17 Motie-Omtzigt van 21 maart 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 31 066, nr. 468, respectievelijk het rapport 'Burgers beter beschermd' van de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021.

18 HR 5 februari 2021, *BNB* 2021/70.

19 ABRvS 12 februari 2020, *BNB* 2020/73; zie ook par. 3.3.2 en 7.2.1.

20 Zie voor een concreet voorstel op het terrein van het staatssteunrecht: Metselaar, *Drie rechters en één norm* 2016, p. 132 en 166-168.

## HOOFDSTUK 2

# De verhouding tussen de AWR, de Awb, het EVRM en het Unierecht

### **2.1 Inleidende opmerkingen**

De AWR functioneert niet in een vacuüm. Zij wordt in toenemende mate beïnvloed door andere wetten, verdragen en rechtsbeginselen. Deze beïnvloeding komt in dit boek aan de orde bij de behandeling van specifieke bepalingen van de AWR. Het is nuttig aan het begin van dit boek een algemeen overzicht te geven als basis voor hetgeen komen gaat. Eerst bespreken wij hoe de AWR zich verhoudt tot de Algemene wet bestuursrecht en de daarin gecodificeerde beginselen. Voorts laten wij zien hoe de AWR wordt beïnvloed door het EVRM, het IVBPR en het recht van de Europese Unie. Waar mogelijk verwijzen wij daarbij naar vindplaatsen verderop in dit boek waar de desbetreffende bepalingen van de AWR meer in detail worden besproken.

### **2.2 De verhouding tussen de AWR en de Algemene wet bestuursrecht**

#### **2.2.1 De verhouding van de Awb tot andere wetgeving**

In de Awb zijn vier typen van rechtsregels opgenomen:

- regels van dwingend recht;
- regels van regelend (semidwingend) recht;
- regels van aanvullend recht;
- regels van facultatief recht.

De regels van dwingend recht zijn absoluut geformuleerd. In hun formulering is niet voorzien in de mogelijkheid tot afwijking. Zij zijn bedoeld om zonder uitzondering voor het gehele bestuursrecht te gelden. Een voorbeeld is art. 6:7 Awb, waarin is bepaald dat de termijn voor het indienen van een bezwaar- of beroep schrift zes weken bedraagt. Bij gelegenheid van de invoering van de Awb zijn tal van wetten aangepast om strijd met de regels van dwingend recht te voorkomen. Zij hebben gelding boven in lagere regelgeving voorkomende afwijkende bepalingen. In wetten in formele zin kan van die regels worden afgeweken, maar dat moet dan volgens de bedoeling van de wetgever uitdrukkelijk geschieden. In de AWR is dat op diverse plaatsen gedaan; voorbeelden daarvan komen verspreid in dit boek ter sprake. De reden daarvan is dat een aantal regels van de Awb niet geschikt werd geacht om onverkort te gelden voor de fiscale praktijk. Een bekend voorbeeld is art. 26 AWR (het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming), waarvan het eerste lid bepaalt: 'In afwijking van artikel 8:1 van de Algemene wet bestuursrecht kan

tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit slechts beroep bij de bestuursrechter worden ingesteld, indien het betreft: a. een belastingaanslag, daaronder begrepen de in artikel 15 voorgeschreven verrekening, of b. een voor bezwaar vatbare beschikking.' Deze techniek – het gebruik van de woorden 'in afwijking van' – wordt doorgaans gebruikt om afwijkingen van de Awb aan te geven.

Regels van regelend recht hebben geen gelding boven lagere regelgeving (algemene maatregelen van bestuur, ministeriële regelingen, verordeningen van lagere overheden). In de Awb is de hoofdregel opgenomen. Bij en krachtens wettelijk voorschrift – dus niet bij beleidsregel – kan daarvan worden afgeweken. Een voorbeeld is art. 6:16 Awb, waarin is bepaald dat het bezwaar of beroep de werking van het besluit waartegen het is gericht niet schorst, tenzij bij of krachtens wettelijk voorschrift anders is bepaald.

De regels van aanvullend recht zijn in de Awb opgenomen voor gevallen waarin geen voor alle gevallen geschikte algemene regel kon worden bedacht. Een voorbeeld is art. 4:13, eerste lid, Awb, waarin is bepaald dat een beschikking dient te worden gegeven binnen de bij wettelijk voorschrift bepaalde termijn of, bij gebreke daarvan, binnen een redelijke termijn na ontvangst van de aanvraag.

De regels van facultatief recht gelden alleen indien ze bij wettelijk voorschrift of bij (ander) besluit van een bestuursorgaan van toepassing zijn verklaard. Een voorbeeld is de uniforme openbare voorbereidingsprocedure van afdeling 3.4 Awb.

## **2.2.2 De opbouw en de inhoud van de Awb**

De Awb vertoont gelaagde structuren. In deze paragraaf worden die beschreven.

### **2.2.2.1 Inleidende bepalingen**

In hoofdstuk 1 zijn definitiebepalingen opgenomen en andere bepalingen betreffende de reikwijdte van de wet. Belangrijk voor het belastingrecht zijn met name de volgende definities:

- bestuursorgaan: (onder meer) een orgaan van een rechtspersoon die krachtens publiekrecht is ingesteld (art. 1:1, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Awb);
- belanghebbende: degene wiens belang rechtstreeks bij een besluit is betrokken (art. 1:2, eerste lid, Awb);
- besluit: een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan, inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling (art. 1:3, eerste lid, Awb);
- beschikking: een besluit dat niet van algemene strekking is, met inbegrip van de afwijzing van een aanvraag daarvan (art. 1:3, tweede lid, Awb);
- aanvraag: een verzoek van een belanghebbende, een besluit te nemen (art. 1:3, derde lid, Awb);
- beleidsregel: een bij besluit vastgestelde algemene regel, niet-zijnde een algemeen verbindend voorschrift, omtrent de afweging van belangen, de vaststelling van feiten of de uitleg van wettelijke voorschriften bij het gebruik van een bevoegdheid van een bestuursorgaan (art. 1:3, vierde lid, Awb);
- het maken van bezwaar: het gebruikmaken van de ingevolge een wettelijk voorschrift bestaande bevoegdheid, voorziening tegen een besluit te vragen bij het bestuursorgaan dat het besluit heeft genomen (art. 1:5, eerste lid, Awb);

- het instellen van beroep: (onder meer) het instellen van beroep bij een administratieve rechter (art. 1:5, derde lid, Awb);
- bestuursrechter: een onafhankelijk, bij de wet ingesteld orgaan dat met administratieve rechtspraak is belast (art. 1:4, eerste lid, Awb).

Titel 1.2 van hoofdstuk 1 gaat over de uitvoering van besluiten van organen van de Europese Unie. Het is voor het belastingrecht niet van belang.

#### 2.2.2.2 De eerste gelaagde structuur

De eerste zich over meerdere hoofdstukken uitstreckende gelaagde structuur van de Awb omvat de hoofdstukken 2 tot en met 4.

##### 2.2.2.2.1 Verkeer tussen burgers en bestuursorganen

Hoofdstuk 2 Awb handelt over het verkeer tussen burgers en bestuursorganen. Het bevat bepalingen over de bevoegdheid van eenieder zich ter behartiging van zijn belangen in het verkeer met bestuursorganen te laten bijstaan of door een gemachtigde te laten vertegenwoordigen (art. 2:1 en 2:2 Awb). Verder is in dit hoofdstuk voor bestuursorganen opgenomen een doorzendverplichting met betrekking tot verkeerd geadresseerde stukken (art. 2:3 Awb), een gebod van onpartijdigheid (art. 2:4 Awb) en een geheimhoudingsverplichting (art. 2:5 Awb). Art. 2:6 Awb schrijft voor dat bestuursorganen de Nederlandse taal gebruiken, tenzij bij wettelijk voorschrift anders is bepaald, dan wel het gebruik van een andere taal doelmatiger is en de belangen van derden daardoor niet onevenredig worden geschaad. Ten slotte bevat hoofdstuk 2 bepalingen over het elektronische verkeer tussen burgers en bestuursorganen (art. 2:13 tot en met 2:17 Awb). Deze zien vooral op de voorwaarden waaronder elektronische verzending van berichten tussen burgers en bestuursorganen mogelijk is. Art. 3a AWR bepaalt in afwijking van art. 2:14, eerste lid, Awb dat in het verkeer tussen belastingplichtigen en de inspecteur een bericht uitsluitend elektronisch wordt verzonden. Zie hierover nader par. 3.5.

##### 2.2.2.2.2 Algemene bepalingen over besluiten

In hoofdstuk 3 volgen algemene bepalingen over besluiten, die gelden zowel voor besluiten van algemene strekking als voor beschikkingen. Voor het belastingrecht is met name van belang de codificatie van de volgende beginselen van behoorlijk bestuur:

- het beginsel dat een besluit zorgvuldig wordt voorbereid (art. 3:2 Awb);
- het verbod van détournement de pouvoir (art. 3:3 Awb);
- het beginsel dat de rechtstreeks bij het besluit betrokken belangen worden afgewogen (beginsel van redelijke belangenafweging; art. 3:4, eerste lid, Awb);
- het verbod van willekeur, het materiële zorgvuldigheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel (art. 3:4, tweede lid, Awb);
- het motiveringsbeginsel (art. 3:46 tot en met 3:50 Awb).

Verder zijn van dit hoofdstuk voor het belastingrecht van belang de bepaling dat een besluit niet in werking treedt voordat het is bekendgemaakt (art. 3:40 Awb), de bepalingen over de