

Studenteneditie 2020-2021

# Formeel Belastingrecht

Dr. E. Poelmann, redacteur  
J.H.P.M. Raaijmakers  
Mr. W.A.P. van Roij, redacteur  
Mr. F.H.H. Sijbers  
Mr. drs. M.M. de Werd

 Wolters Kluwer

Deventer – 2020

# VOORWOORD

De Cursus Belastingrecht heeft al vele jaren een vaste plek in het onderwijs op het gebied van het fiscale recht, zowel bij universiteiten als bij andere onderwijsinstellingen. Specifiek voor studiedoel-einden is deze studenteneditie vervaardigd. De inhoud van deze studenteneditie Formeel Belastingrecht is integraal overgenomen uit het Cursusonderdeel Formeel Belastingrecht.

In 2020 verschijnen eveneens de volgende studentenedities:

- Inkomstenbelasting,
- Vennootschapsbelasting,
- Omzetbelasting,
- Loonbelasting en Premieheffing,
- Internationaal Belastingrecht,
- Europees Belastingrecht,
- Schenk- en Erfbelasting,
- Overdrachtsbelasting.

De studenteneditie Formeel Belastingrecht is door aard en opzet niet alleen geschikt voor het onder-wijs, maar ook voor gebruik in de fiscale praktijk.

Het complete hoofdwerk Cursus Belastingrecht is beschikbaar via Navigator, [www.navigator.nl](http://www.navigator.nl).

Voor opmerkingen en/of suggesties van lezers houdt de redactie zich graag aanbevolen. U kunt deze sturen naar: [boeken-NL@wolterskluwer.com](mailto:boeken-NL@wolterskluwer.com).

# VERKORTE INHOUDSOPGAVE

## HOOFDSTUK 0

### **Inleiding**

- 0.0.0 Inleiding / 1
- 0.0.1 De basis van de Nederlandse rijksbelastingwetten / 1
- 0.1.0 Bronnen van formeel recht: AWR, Awb en Invorderingswet 1990 / 4
- 0.2.0 Inhoud Cursus deel Formeel Belastingrecht / 7

## HOOFDSTUK 1

### **Heffingssystemen**

- 1.1.0 Inleiding in de heffingssystemen / 9
- 1.1.1 Karakter van de belastingschuld / 11
- 1.1.2 Plaats van de heffing bij wege van aanslag in het heffingsstelsel / 11
- 1.1.3 Plaats van de heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte in het heffingsstelsel / 12
- 1.1.4 Heffing bij wege van uitnodiging tot betaling: rechten bij invoer / 12
- 1.2.0 Heffing bij wege van aanslag / 12
- 1.2.1 Taak belastingplichtige / 15
- 1.2.2 Taak inspecteur / 17
- 1.2.3 Voorlopige aanslag / 23
- 1.2.4 Aanslagtermijn / 25
- 1.2.5 Verlenging van de aanslagtermijn / 28
- 1.2.6 Geen nadere definitieve aanslag / 29
- 1.2.7 Bijzondere situaties bij opleggen van één definitieve aanslag / 30
- 1.3.0 Heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte / 31
- 1.3.1 Taak belastingplichtige / 32
- 1.3.2 Taak inspecteur / 36
- 1.3.3 Betaling van aangiftebelastingen / 37
- 1.3.4 Uitsstel van betaling / 38
- 1.3.5 Verzoek om teruggaaf / 38
- 1.4.0 Voorstel voor een nieuw heffingssysteem / 39
- 1.4.1 Wijziging van de aanslagtermijn / 41
- 1.4.2 Herziening van aanslagen / 42
- 1.4.3 Ambtshalve vermindering / 45
- 1.4.4 Conclusie / 45

## HOOFDSTUK 2

### **Navordering en naheffing**

- 2.0 Inleiding / 47
- 2.0.0 Algemeen / 47
- 2.0.1 Onderscheid tussen navordering en naheffing / 48
- 2.1 Navordering / 49
- 2.1.1 Navordering bij aanslagbelastingen / 49
- 2.1.2 Vereisten voor navordering / 49
- 2.1.3 De navorderingsgrond 'nieuw feit' nader bezien / 51
- 2.1.4 De navorderingsgrond 'kwade trouw van de belastingplichtige' (art. 16 lid 1, tweede volzin AWR) nader bezien / 70
- 2.1.5 De navorderingsgronden in art. 16 lid 2 onderdeel a, b en c AWR nader bezien / 73

- 2.1.6 De in de rechtspraak ontwikkelde navorderingsgronden nader bezien / 77
- 2.1.7 Andere uitzonderingen in de jurisprudentie / 84
- 2.1.8 Wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst / 86
- 2.1.9 De navorderingstermijn nader bezien / 87
- 2.1.10 Termijnen voor navordering in grensoverschrijdende situaties (art. 16 lid 4 AWR) / 91
- 2.1.11 Andere vormen van navordering / 96
- 2.1.12 Navordering bij herziening WOZ-waarde (art. 18a AWR) / 97
- 2.1.13 Navordering en naheffing bij staatssteun / 99
  
- 2.2 Naheffing (art. 19 en 20 AWR) / 99
  - 2.2.1 Inleiding / 99
  - 2.2.2 Onderscheid voldoening/afdracht en tijdstip-/tijdvakbelastingen / 100
  - 2.2.3 De functie van de naheffingsaanslag: het creëren van een formele betalingsverplichting / 101
  - 2.2.4 Het wettelijke systeem van naheffing / 101
  - 2.2.5 De voorwaarden voor naheffing / 102
  - 2.2.6 Degene van wie kan worden nageheven (art. 20 lid 2 AWR) / 103
  - 2.2.7 Het aanslagbiljet / 104
  - 2.2.8 De naheffingsgrond 'geheel of gedeeltelijk niet betaald' (art. 20 lid 1, eerste volzin AWR) nader bezien / 105
  - 2.2.9 De naheffingsgrond 'op verzoek tot een te hoog bedrag verleende vrijstelling, vermindering of teruggaaf' (art. 20 lid 1, tweede volzin AWR) nader bezien / 107
  - 2.2.10 Verzoeken om teruggaaf van de BTW / 109
  - 2.2.11 Tot 1 januari 2010 in de wet: 'ingevolge een in de belastingwet gedaan verzoek' / 110
  - 2.2.12 De naheffingstermijn nader bezien / 111
  - 2.2.13 Het naheffingstijdvak nader bezien / 113
  - 2.2.14 De juiste tenaamstelling van de naheffingsaanslag nader bezien / 114
  - 2.2.15 Onderzoeksplicht van de inspecteur bij naheffing / 119
  - 2.2.16 Keuzerecht bij voorheffing op andere belastingen / 119

### HOOFDSTUK 3

#### **Aangifte- en informatieverplichtingen**

- 3.1.0 Inleiding / 125
  - 3.1.1 Noodzaak van bijkomende verplichtingen / 125
  - 3.1.2 Sancties bij niet nakomen van informatieverplichtingen / 126
  - 3.1.3 De te behandelen stof / 127
- 3.2.0 Verplichtingen met betrekking tot het doen van aangifte / 127
  - 3.2.1 Uitnodiging tot het doen van aangifte (art. 6 lid 1 AWR) / 127
- 3.3.0 Inlichtingenplicht volgens de hoofdregel (art. 47 AWR) / 132
  - 3.3.1 Algemene aspecten van aangifte- en informatieverplichtingen / 132
  - 3.3.2 Initiatief tot gegevensverwerving ligt bij de inspecteur / 134
  - 3.3.3 Passieve informatieplicht (art. 47 lid 1 onderdeel b AWR) / 141
  - 3.3.4 Actieve informatieplicht / 143
  - 3.3.5 Gevolgen van weigeren medewerking / 144
  - 3.3.6 Informatieplicht in internationale verhoudingen (art. 47a AWR) / 146
  - 3.3.7 Uitbreiding van de informatieplicht (art. 47a AWR) / 146
  - 3.3.8 Gevolgen van weigeren medewerking (art. 25 lid 3 en art. 27e AWR en mogelijk art. 68 en 69 AWR) / 148
- 3.4.0 Identificatieplicht (art. 47b AWR) / 148
- 3.5.0 Beschikbaar stellen van gegevensdragers (art. 49 en 50 AWR) / 149
  - 3.5.1 Verkrijging van gegevens en inlichtingen / 150
  - 3.5.2 Binnentreden (art. 50 AWR) / 150
- 3.6.0 Geheimhouding (art. 51 AWR) en verschoningsrecht (art. 53a AWR) / 151
- 3.7.0 Administratie en bewaarplicht (art. 52 AWR) / 157
  - 3.7.1 Administratieplichtigen / 157
  - 3.7.2 Inhoud van de administratieplicht (art. 52 lid 1 AWR juncto art. 2:10 BW) / 157
  - 3.7.3 Bewaarplicht en conversie (art. 52 lid 4 en 5 AWR) / 158
  - 3.7.4 Sanctie / 159
- 3.8.0 Derdenonderzoek (art. 53 AWR) / 160

- 3.9.0 Informatieverplichtingen in andere belastingwetten / 161
- 3.9.1 Loonbelasting (art. 28 Wet LB 1964) / 161
- 3.9.2 Omzetbelasting (art. 34-39 Wet OB 1968) / 162
- 3.9.3 Venootschapsbelasting (art. 8b Wet VPB 1969) / 162
- 3.9.4 Internationale bijstandsverlening (de WIB) / 163
- 3.9.5 Invordering / 167

#### HOOFDSTUK 4

##### **Algemene beginselen van behoorlijk bestuur**

- 4.1.0 Belastingheffing en rechtszekerheid / 169
- 4.1.1 Rechtsbescherming bij overheidsoptreden / 171
- 4.2.0 De algemene beginselen van behoorlijk bestuur (a.b.b.b.) / 177
- 4.3.0 Het vertrouwensbeginsel / 180
- 4.3.1 Gewekt vertrouwen en bevoegdheid / 182
- 4.3.2 Beleidsregels / 186
- 4.3.3 Inlichtingen / 193
- 4.3.4 Expliciete standpuntbepalingen / 197
- 4.3.5 Impliciete standpuntbepalingen / 206
- 4.4.0 Het gelijkheidsbeginsel / 211
- 4.4.1 Gelijkheidsbeginsel en (relatieve) competentie / 222
- 4.4.2 Gelijkheidsbeginsel en bewijslast / 225
- 4.4.3 Rechtvaardigingsgronden voor ongelijke behandeling / 226
- 4.4.4 Rechtsgevolgen van het ingrijpen door de rechter / 227
- 4.5.0 Het evenredigheidsbeginsel / 228
- 4.6.0 Het zorgvuldigheidsbeginsel / 230
- 4.7.0 Het fair play-beginsel / 234
- 4.8.0 Het verbod op détournement de pouvoir en op vooringenomenheid / 234
- 4.9.0 De vaststellingsovereenkomst / 235
- 4.9.1 De burgerrechtelijke vaststellingsovereenkomst / 236
- 4.9.2 Vaststellingsovereenkomst met de fiscus / 238
- 4.9.3 Wijziging of opzegging / 248
- 4.9.4 Bijzondere vormen van fiscale (vaststellings)overeenkomsten / 249
- 4.9.5 Handhavingconvenanten / 251
- 4.9.6 Beleid voor convenanten / 253
- 4.9.7 Verhouding tussen verticale en horizontale handhaving / 254
- 4.9.8 De rol van de rechter bij convenanten / 255

#### HOOFDSTUK 5

##### **Onrechtmatige wetgeving, (internationale) discriminatie en bezitsbescherming**

- 5.0.0 Inleiding / 257
- 5.0.1 De Nederlandse rechtsorde / 258
- 5.0.2 De internationale rechtsorde / 265
- 5.1.0 Het toetsingskader voor art. 14 EVRM en art. 26 BuPo-verdrag / 273
- 5.1.1 De door het EHRM ontwikkelde toetsingscriteria / 273
- 5.2.0 De jurisprudentie van het EHRM / 276
- 5.2.1 Margin of appreciation / 276
- 5.3.0 De Nederlandse rechtspraak inzake art. 14 EVRM en art. 26 BuPo-verdrag / 279
- 5.3.1 Ambtshalve toetsing? / 281
- 5.3.2 Kritische beschouwing / 289
- 5.4.0 Ingrijpen door de rechter / 290
- 5.5.0 Bezitsbescherming door art. 1 Protocol 1 EVRM / 293

#### HOOFDSTUK 6

##### **Fiscale rechtsbescherming**

- 6.0 Inleiding / 305
- 6.0.0 Algemene kenschets / 305

- 6.0.1 De geschiedenis van het fiscale procesrecht / 306
  - 6.1 Bezwaar / 309
    - 6.1.0 Inleiding / 309
      - 6.1.1 Bezwaar waartegen? / 310
      - 6.1.2 Formele eisen aan een bezwaarschrift / 313
      - 6.1.3 Behandeling van het bezwaar / 343
      - 6.1.4 Uitspraak op bezwaar / 354
      - 6.1.5 Kostenvergoeding / 358
      - 6.1.6 Gevolgen van de uitspraak / 365
      - 6.1.7 Massaal bezwaar / 365
      - 6.1.8 'Overslaan' bezwaarprocedure (prorogatie) / 366
    - 6.2 Goede rechtspleging en goede procesorde / 366
      - 6.2.0 Inleiding / 366
        - 6.2.1 Kernwaarden rechtspraak / 367
        - 6.2.2 Hoor en wederhoor / 369
        - 6.2.3 Processuele gelijkheid van partijen / 370
        - 6.2.4 Het verdedigingsbeginsel / 370
      - 6.3 Beroep bij de rechtbank / 371
        - 6.3.0 Inleiding / 371
          - 6.3.1 Voor beroep vatbare beschikkingen / 372
          - 6.3.2 Formele regels / 372
          - 6.3.3 Schriftelijke stukken / 380
          - 6.3.4 Vooronderzoek / 386
          - 6.3.5 De zitting / 388
          - 6.3.6 Het onderzoek ter zitting / 391
          - 6.3.7 Beslissing op het beroep: de uitspraak / 394
          - 6.3.8 Bijzondere behandelingen / 405
          - 6.3.9 Vergoeding van griffierecht, proceskosten en schade / 407
        - 6.4 Hoger beroep bij het gerechtshof / 412
          - 6.4.0 Inleiding / 412
            - 6.4.1 Formele regels / 412
            - 6.4.2 Schriftelijke stukken / 416
            - 6.4.3 Incidenteel hoger beroep / 417
            - 6.4.4 Reikwijdte hoger beroep, noodzaak instellen incidenteel hoger beroep / 419
            - 6.4.5 Behandeling van het hoger beroep / 421
            - 6.4.6 Beslissing op het hoger beroep: de uitspraak / 422
            - 6.4.7 Overslaan hoger beroep (sprongcassatie) / 424
          - 6.5 Beroep in cassatie bij de Hoge Raad / 424
            - 6.5.0 Inleiding / 424
              - 6.5.1 Tegen welke uitspraken is beroep in cassatie mogelijk? / 425
              - 6.5.2 Wie mag procederen? / 425
              - 6.5.3 Eisen aan het beroepschrift in cassatie en de cassatietermijn / 426
              - 6.5.4 Behandeling van het beroep in cassatie / 427
              - 6.5.5 Incidenteel beroep in cassatie / 428
              - 6.5.6 De uitspraak van de Hoge Raad / 428
              - 6.5.7 Prejudiciële vragen aan de Hoge Raad / 429
            - 6.6 Bijzondere procedures / 430
              - 6.6.0 De voorlopige voorziening / 430
                - 6.6.1 Procedure bij de wrakingskamer en de verschoningskamer / 432
                - 6.6.2 Herziening / 440
                - 6.6.3 Rectificatie van een rechterlijke uitspraak / 443
                - 6.6.4 De niet-fiscale bestuursrechter / 446
                - 6.6.5 De burgerlijke rechter / 448

- 6.6.6 De geheimhoudingskamer / 451
- 6.6.7 Prejudiciële vragen aan het Europese Hof van Justitie / 452
- 6.6.8 Beroep bij het Europese Hof voor de Rechten van de Mens / 453
- 6.6.9 Klacht bij de Nationale ombudsman / 455
- 6.6.10 De Commissies voor de Verzoekschriften / 455
- 6.6.11 Mediation / 455
  
- 6.7 De omvang van het geding en het bewijsrecht / 456
- 6.7.0 Inleiding / 456
- 6.7.1 Omvang van het geschil; rechtsstrijd en voorschriften van openbare orde / 457
- 6.7.2 Taakopvatting belastingrechter. Aanvulling van gronden en feiten / 458
- 6.7.3 Niet alles behoeft bewijs / 460
- 6.7.4 Regels met betrekking tot de stelplicht en bewijslastverdeling / 461
- 6.7.5 Bewijsmiddelen / 470
- 6.7.6 Onrechtmatig verkregen bewijs / 470
- 6.7.7 Tijdstip van aanbieden van (tegen)bewijs. Voorwaardelijk bewijsaanbod / 473
- 6.7.8 Zwaarte van de bewijslast. Begrippenkader / 475
- 6.7.9 Omkering van de bewijslast / 476
- 6.7.10 Bewijswaardering / 480
- 6.7.11 Bewijsrecht EU-aangelegenheden / 481

## HOOFDSTUK 7

### **Methoden van rechtsvinding. Interpretatiemethoden en fraus legis. Het onderscheid tussen (rechts)feiten en rechtsregels**

- 7.0 Inleiding / 483
  
- 7.1 Rechtsvinding / 483
- 7.1.0 Inleidende opmerkingen over de rechtsvinding / 483
- 7.1.1 Vaststelling van de feiten / 484
- 7.1.2 Verschillende methoden van rechtsvinding / 485
- 7.1.3 Grammaticale interpretatie / 485
- 7.1.4 Wetshistorische interpretatie / 488
- 7.1.5 Wetsystematische interpretatie / 489
- 7.1.6 Teleologische interpretatie / 490
- 7.1.7 Doctrine en jurisprudentie / 490
- 7.1.8 Redelijke wetstoepassing / 491
  
- 7.2 Schijnhandeling / 493
  
- 7.3 Zelfstandige fiscale kwalificatie / 494
  
- 7.4 Historisch overzicht richtige heffing en fraus legis / 496
- 7.4.0 Inleiding / 496
- 7.4.1 Richtige heffing / 496
- 7.4.2 Fraus legis / 497
- 7.4.3 De richtige heffing en fraus legis staan naast elkaar / 498
  
- 7.5 De leer van de wetsontduiking thans: fraus legis / 499
- 7.5.0 Inleiding / 499
- 7.5.1 Rechtsvinding en fraus legis / 499
- 7.5.2 Toepassingsvereisten van fraus legis / 501
- 7.5.3 Het doel- en strekkingvereiste / 501
- 7.5.4 Het vrijdelingsvereiste / 505
- 7.5.5 Gevolgen van toepassing van de leer van de wetsontduiking / 507
- 7.5.6 Kan fraus legis worden toegepast naast specifieke antimisbruikbepalingen? / 508
- 7.5.7 Kan fraus legis worden toegepast indien de ontgaansmogelijkheid door de wetgever was voorzien? / 508
- 7.5.8 Als wetsontduiking bestempelde constructies / 509

## HOOFDSTUK 8

### Het fiscale bestuurlijke boeteregime

- 8.0.0 Inleiding / 519
- 8.1.0 Wettelijke systematiek / 520
- 8.1.1 Indeling van boetebepalingen in de AWR / 520
- 8.1.2 Beleid BBBB / 520
- 8.1.3 Berechting binnen redelijke termijn / 521
- 8.2.0 Verzuimboeten / 522
- 8.2.1 Inleiding / 522
- 8.2.2 Art. 67a AWR; niet of niet tijdig doen van aangifte voor aanslagbelasting / 522
- 8.2.3 Art. 67b AWR; niet of niet tijdig doen van aangifte voor aangiftebelasting / 523
- 8.2.4 Art. 67c AWR; niet of niet geheel (tijdig) betalen van aangiftebelasting / 524
- 8.2.5 Art. 67ca AWR; niet nakomen van wettelijke verplichtingen / 524
- 8.3.0 Vergrijpboeten / 525
- 8.3.1 Inleiding / 525
- 8.3.2 Art. 67cc AWR; opzettelijk verstrekken van onjuiste of onvolledige gegevens en inlichtingen / 526
- 8.3.3 Art. 67d AWR; opzettelijk niet, onjuist of onvolledig doen van aangifte bij aanslagbelasting / 527
- 8.3.4 Art. 67e AWR; handelingen waardoor de aanslagbelasting onjuist is vastgesteld / 527
- 8.3.5 Art. 67f AWR; handelingen waardoor te weinig belasting dan wel niet tijdig op aangifte is voldaan of afgedragen / 528
- 8.3.6 Art. 10a AWR; niet nakomen informatieplicht / 529
- 8.4.0 Specifieke kenmerken van vergrijpboeten / 530
- 8.4.1 Grondslag van de vergrijpboete / 530
- 8.4.2 Opzet en grove schuld / 530
- 8.4.3 Opzet of grove schuld moet gericht zijn op bestanddeel boetebepaling / 532
- 8.4.4 Opzet en grove schuld: verdere aspecten / 532
- 8.5.0 Wettelijke beletselen voor het opleggen van strafvervolgning of bestuurlijke boeten / 532
- 8.5.1 Pleitbaar standpunt / 532
- 8.5.2 Het una via-stelsel en het ne bis puniri-beginsel / 535
- 8.5.3 Inkeerbepaling / 537
- 8.6.0 Wettelijke voorschriften inzake het opleggen van een bestuurlijke boeten / 539
- 8.6.1 Boeteprocedure bij vergrijpboeten (art. 5:48 Awb) / 539
- 8.6.2 Geen boete bij overlijden of bij ontbinden / 541
- 8.6.3 Art. 67q AWR; vergrijpboete na verzuimboete bij nieuwe bezwaren / 542
- 8.6.4 Beboeting van deelnemers aan beboetbare gedragingen / 542
- 8.6.5 Beboeting van rechtspersonen / 544
- 8.6.6 Beboeting van publiekrechtelijke rechtspersonen / 544
- 8.7.0 Bewijsrecht in het fiscale boeterecht / 544
- 8.7.1 Inleiding / 544
- 8.7.2 Verdeling van de bewijslast ten aanzien van de grondslag van de boete / 545
- 8.7.3 Verdeling van de bewijslast ten aanzien van de verwijtbare gedraging / 545
- 8.7.4 In beginsel geen toerekening opzet of grove schuld adviseur / 546
- 8.7.5 Gevolgen van omkering van de bewijslast en bewijsvermoedens / 547
- 8.7.6 Onrechtmatig verkregen bewijs / 547
- 8.8.0 Het nemo tenetur-beginsel / 548
- 8.8.1 Algemeen / 548
- 8.8.2 Zwijgrecht en 'criminal charge' / 548
- 8.8.3 Omvang van het zwijgrecht / 549
- 8.8.4 Gebruik van afgedwongen materiaal / 550
- 8.9.0 Straftoemeting in het fiscale boeterecht / 551

## HOOFDSTUK 9

### Fiscaal strafrecht

- 9.0.0 Inleiding / 553
- 9.1.0 Fiscale strafbepalingen. Algemeen / 553
- 9.1.1 Fiscale overtredingen (art. 68, 70 en 71 AWR) / 553
- 9.1.2 Fiscale misdrijven ex art. 69 AWR / 556



- 9.1.3 Strekkingsvereiste (art. 69 lid 1 en 2 AWR) / 558
- 9.1.4 Pleegtijd en pleegplaats bij fiscale delicten / 558
- 9.1.5 Berekening van de te weinig geheven belasting / 559
- 9.1.6 Formele fiscale strafbepalingen / 561
- 9.1.7 Fiscaal misdrijf; opzettelijk niet nakomen van aangifteverplichting art. 69a AWR / 562
- 9.2.0 Daderschap en deelneming / 563
  - 9.2.1 Kwaliteitsdelicten / 563
  - 9.2.2 Daderschap van rechtspersonen / 564
  - 9.2.3 Opdracht geven en feitelijk leiding geven (art. 51 lid 2 Sr) / 566
  - 9.2.4 Medeplegen (art. 47 lid 1 Sr) en medeplichtigheid (art. 48 lid 1 en 2 Sr) / 567
  - 9.2.5 Doen plegen en uitlokken (art. 47 lid 1 en 2 Sr) / 567
  - 9.2.6 De belastingadviseur en de accountant als medepleger en medeplichtige / 568
- 9.3.0 Samenhang met commune delicten / 569
  - 9.3.1 Algemeen / 569
  - 9.3.2 Valsheid in geschrift (art. 225 Sr) / 569
  - 9.3.3 Deelname aan een criminele organisatie (art. 140 lid 1 Sr) / 571
  - 9.3.4 Witwassen (art. 420bis, 420t en 420q Sr) en heling (art. 416, 417 en 417bis Sr) / 571
  - 9.4.0 Samenhang met antimisbruikwetgeving / 573
    - 9.4.1 Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme / 573
    - 9.4.2 Ontneming wederrechtelijk verkregen voordeel (art. 36e Sr) / 574
- 9.5.0 Voorbereidend onderzoek / 575
  - 9.5.1 Algemeen / 575
  - 9.5.2 Richtlijnen AAFD / 577
  - 9.5.3 Verhoor / 579
  - 9.5.4 Toegangneming (art. 83 AWR) / 581
  - 9.5.5 Inbeslagneming en vordering uitlevering stukken (art. 81 AWR) / 582
  - 9.5.6 Aanhouding (art. 53 Sv), invezekeringstelling (art. 67 Sv) en voorlopige hechtenis (art. 67a Sv) / 583
  - 9.5.7 Onderzoek à decharge / 584
  - 9.5.8 Vervolgingsbeslissing (art. 80 AWR) / 584
- 9.6.0 (Fiscaal) Strafprocesrecht / 586
  - 9.6.1 Onderzoek ter terechtzitting / 586
  - 9.6.2 Dagvaarding en vonnis / 588
  - 9.6.3 Hoger beroep en beroep in cassatie (art. 77 lid 2 en 3 AWR en art. 427 Sv) / 591

## HOOFDSTUK 10

### Invordering

- 10.0 Algemeen / 593
  - 10.0.1 De indeling van de Invorderingswet 1990 / 593
  - 10.0.2 Geschiedenis / 594
- 10.1 Algemene bepalingen (art. 1 t/m 7c Invorderingswet 1990) / 595
  - 10.1.0 Reikwijdte van de Invorderingswet 1990 / 595
  - 10.1.1 Algemene wet bestuursrecht / 595
  - 10.1.2 Algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 595
  - 10.1.3 Open systeem / 596
  - 10.1.4 Belastingdeurwaarder / 602
  - 10.1.5 Bevoegdheid ontvanger / 602
  - 10.1.6 Toerekening van de betalingen / 603
- 10.2 Invordering in eerste aanleg (art. 8-10 Invorderingswet 1990) / 605
  - 10.2.0 Uitreiking aanslagbiljet / 605
    - 10.2.1 Betalingstermijnen / 607
    - 10.2.2 Versnelde invordering / 608
- 10.3 Dwanginvordering (art. 11-20 Invorderingswet 1990) / 610
  - 10.3.0 Aanmaning / 610
  - 10.3.1 Dwangbevel; het uitvaardigen en betekenen van een dwangbevel / 611

- 10.3.2 Versnelde tenuitvoerlegging / 614
- 10.3.3 Beslaglegging / 615
  
- 10.4 Bijzondere bepalingen (art. 21-27 Invorderingswet 1990) / 625
  - 10.4.0 Voorrecht / 625
  - 10.4.1 Bodemrecht / 626
  - 10.4.2 Katvanger / 631
  - 10.4.3 Bijzonder verhaalsrecht bezwaarde goederen / 632
  - 10.4.4 Verrekening / 633
  - 10.4.5 Uitstel van betaling / 635
  - 10.4.6 Kwijtschelding / 641
  - 10.4.7 Verjaring / 643
  
- 10.5 Betalingskorting en rente (art. 27a-31a Invorderingswet 1990) / 645
  - 10.5.0 Betalingskorting / 645
  - 10.5.1 Invorderingsrente / 645
  
- 10.6 Aansprakelijkheid (art. 32-57 Invorderingswet 1990) / 647
  - 10.6.0 Materiële bepalingen (art. 32-48a Invorderingswet 1990) / 647
  - 10.6.1 Formele bepalingen (art. 49-54 Invorderingswet 1990) / 688
  - 10.6.2 Bijzondere verhaalsmogelijkheden voor aansprakelijken (art. 55-57 Invorderingswet 1990) / 699
  
- 10.7 Verplichtingen ten behoeve van de invordering (art. 58-63a Invorderingswet 1990) / 700
  
- 10.8 Terugvordering en invordering staatssteun / 702
  
- 10.9 Bestuurlijke boeten (art. 63b en 63c Invorderingswet 1990) / 702
  
- 10.10 Strafrechtelijke bepalingen (art. 64-66 Invorderingswet 1990) / 702
  
- 10.11 Aanvullende regelingen (art. 67-70 Invorderingswet 1990) / 703
  
- 10.12 Slot- en overgangsbepalingen (art. 70a-70f Invorderingswet 1990) / 704

# Hoofdstuk 0

## Inleiding

Mr. drs. M.M. de Werd

### 0.0.0 Inleiding

In dit inleidende hoofdstuk gaan wij in op de grondslagen van de Nederlandse rijksbelastingwetten (FBR.0.0.1 t/m FBR.0.0.1.G) en op de bronnen van het formele belastingrecht.

### 0.0.1 De basis van de Nederlandse rijksbelastingwetten

#### 0.0.1.A Inleiding

Bij belastingen onderscheiden wij rijksbelastingen en belastingen van de decentrale (lagere) overheden. In de Cursus Belastingrecht besteden wij met name aandacht aan de rijksbelastingen. In art. 1 lid 2 AWR zijn rijksbelastingen als volgt gedefinieerd: de belastingen die van rijkswege door de rijksbelastingdienst worden geheven. Voorbeelden van rijksbelastingen zijn de IB, de Vpb., LB en OB.

#### 0.0.1.B Grondwettelijke basis

De heffing van rijksbelastingen is altijd gebaseerd op een wet in formele zin. Dit zogenoemde legaliteitsbeginsel is neergelegd in de Grondwet. Art. 104, eerste volzin Gw luidt:

‘Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet.’

Hiermee is bedoeld dat aan ieder handelen van de rijksoverheid in het kader van belastingheffing ten laste van het belastingsubject een wet in formele zin ten grondslag moet liggen. Met een wet in formele zin is bedoeld een wet die tot stand gekomen is door de regering (ook wel de Kroon genoemd) en de Staten-Generaal gezamenlijk (art. 81 Gw). De redenen dat aan de heffing van rijksbelastingen wetten in formele zin ten grondslag moeten liggen zijn dat belastingheffing als een inbreuk op het eigendomsrecht kan worden beschouwd en dat burgers recht hebben op bescherming tegen willekeurige belastingheffing.<sup>1</sup>

#### 0.0.1.C Delegatie

De Grondwetgever heeft met het in de Gw vastleggen van het legaliteitsbeginsel ten aanzien van belastingheffing *niet beoogd* dat *alle* regelgeving inzake de heffing van rijksbelastingen in wetten in formele zin geregeld moet worden. Dit blijkt uit *Kamerstukken II 1979/80*, 15 575, nr. 10 behorende bij de invoering van het huidige art. 104 Gw:

‘Het amendement beoogt (...) met de handhaving van de term “uit kracht van een wet” uit artikel 188 lid 1 van de huidige Grondwet tot uitdrukking te brengen dat bij delegatie in de belastingwetgeving grote terughoudendheid geboden is. Toekenning van een legislatieve macht aan de Regering in fiscalibus is ongewenst voor zover het betreft de elementen van het belastbaar feit, de basis van het tarief en de kring van de belastingplichtigen. Een ruime bevoegdheid tot delegatie zou de mogelijkheid openen dat afbreuk wordt gedaan aan het van oudsher hier te landen en ook elders gehuldigde beginsel dat geen belasting wordt geheven zonder consent van de wetgever.’

---

1. Zie E.J. Janse de Jonge, Commentaar op artikel 104 van de grondwet, in: E.M.H. Hirsch Ballin en G. Leenknecht (red.), *Artikelsgewijs commentaar op de Grondwet*, webeditie 2014 ([www.nederlandrechtsstaat.nl](http://www.nederlandrechtsstaat.nl)).

Hieruit blijkt dat de grondwetgever het essentieel acht dat het belastbaar feit, het tarief en de kring belastingplichtigen in wetten in formele zin worden geregeld. Voor het overige kan delegatie plaatsvinden. In de praktijk zien we dan ook dat in de wetten in formele zin veelvuldig bepalingen voorkomen die delegatie aan de regering mogelijk maken. Dat betreft met name bepalingen die delegatie toestaan 'bij algemene maatregel van bestuur'<sup>2</sup> (AMvB) of 'bij ministeriële regeling'.<sup>3</sup> Delegatie bij AMvB zien we terug in de uitvoeringsbesluiten.<sup>4</sup> Een AMvB (ook wel genoemd: koninklijk besluit) is een besluit van algemene strekking dat is genomen door de Kroon (de voltallige ministerraad). Delegatie bij ministeriële regeling vinden we terug in de uitvoeringsregelingen en uitvoeringsbeschikkingen.<sup>5</sup> Een ministeriële regeling is een regeling die is gemaakt door een minister, dus zonder dat daar de ministerraad bij betrokken is. Zowel de AMvB als de ministeriële regeling komt (in beginsel) tot stand zonder dat daar de Tweede en Eerste Kamer bij betrokken zijn. We kunnen bij deze regeling spreken van wetgeving in materiële zin. Wetten in materiële zin kunnen, anders dan de wetten in formele zin, getoetst worden aan de Grondwet. De regeling die door delegatie tot stand komt, dient binnen de door de hogere wetgever gestelde grenzen te blijven. Indien de lagere regelgever buiten de aan hem gedelegeerde bevoegdheid treedt, dan zal de rechter de regeling onverbindend verklaren.<sup>6</sup>

Daarnaast komt het voor dat de wet in formele zin de bevoegdheid om wetten in materiële zin te maken toekent aan decentrale organen. Zie bijv. art. 216 Gem.w. waarin is opgenomen dat de gemeenteraad bevoegd is tot onder andere het invoeren van een gemeentelijke belasting door het vaststellen van een belastingverordening. Ook dan geldt, op straffe van onverbindendverklaring, dat de materiele wetgeving (de belastingverordening) binnen de door de formele wetgever gestelde grenzen moet blijven. Een voorbeeld waarin een belastingverordening onverbindend is verklaard is te vinden in *HR 21 juni 2019, nr. 19/00458, ECLI:NL:HR:2019:1000, BNB 2019/127 (noot J.A. Monsma)*. Hierin werd geoordeeld dat met betrekking tot de in het geding zijnde belastingverordening niet aan de bekendmakingsvoorschriften van art. 139 Gem.w. was voldaan met het hiervoor vermelde gevolg.

#### 0.0.1.D Invordering en heffing

Zoals gesteld is er een groot aantal bepalingen in afzonderlijke wetten in formele zin vevat, die steeds regelen wanneer en bij wie belastingschulden ontstaan en hoe en tot welke bedragen deze worden vastgesteld. Dit zijn de zogenoemde heffingswetten (zie FBR.0.0.1). Het woord 'geheven' in art. 104, eerste volzin Gw moet ruim worden uitgelegd in die zin dat daaronder niet alleen de eigenlijke heffing moet worden verstaan maar ook de invordering.<sup>7</sup>

De invordering vindt plaats in de fase na de heffing: indien een belastingschuld vaststaat, moet geregeld worden op welke wijze deze belastingschuld wordt betaald en wat er moet gebeuren indien de burger niet vrijwillig betaalt. De inspecteur is belast met de heffing. Aan de ontvanger is de zorg van de invordering toevertrouwd. A-G *Wattel* vatte het proces van heffing en invordering in de sfeer van de vennootschapsbelasting als volgt samen in zijn conclusie voor *HR 16 maart 2012, nr. 10/04770, BNB 2012/149 (concl. Wattel, noot R.J. de Vries)*:

'Ik zou menen dat met "verzekering van de heffing" niet slechts de technische betekenis van "grond-slagbepaling" is bedoeld, maar "vaststelling van de belastingschuld", dus de betekenis die de term "heffing" in de AWR heeft (grondslagbepaling plus tariefbepaling plus toepassing van dat tarief en van eventuele kortingen, vrijstellingen, verrekeningen, verminderingen, opslagen, etc.) en die bedoeld is om de "heffing" (vaststelling van de belastingschuld) te onderscheiden van de "invordering" (incasso van die belastingschuld). Art. 15(3) Wet VPB 1969 maakt dan ook gewag van "heffing en invordering": die processen worden complementair aan elkaar gesteld. Ik acht

2. Zie als voorbeeld art. 3.11 lid 4 Wet IB 2001: 'de voordelen die worden behaald (...) kunnen onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden buiten aanmerking blijven'.

3. Zie, naast vele andere bepalingen, art. 9 lid 6 Wet VPB 1969: 'Bij ministeriële regeling kunnen ter voorkoming van concurrentievervalsing, lichamen, groepen lichamen of activiteiten worden uitgezonderd van de toepassing van het eerste lid onderdeel h'.

4. Zie bijv. Uitvoeringsbesluit IB 2001.

5. Zie bijv. Uitvoeringsregeling LB 2011.

6. Zie over delegatie in het belastingrecht: *R.E.C.M. Niessen*, Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht, Kluwer Deventer 2010, p. 161-165.

7. Zie ook *H. Vermeulen*, Invordering van belastingschulden. Fiscaalrechtelijk, algemeen-bestuursrechtelijk of civielrechtelijk?, Sdu Amersfoort 2007, p. 26.

aannemelijk dat de wetgever met de term “heffing en invordering” het gehele proces bedoelde van aanslagregeling (vaststelling van de belastingschuld, inclusief kortingen en verrekeningen, in de vorm van een titel voor invordering: de aanslag), gevolgd door de incasso van die belastingschuld.’

### 0.0.1.E **Heffingswetten en algemene wetten**

#### 0.0.1.E.a **Inhoud heffingswetten en algemene wetten**

Naast het onderscheid tussen heffing en invordering maakt men in de doctrine ook een onderscheid tussen zogenoemde (bijzondere) (materiële) heffingswetten en algemene (formele<sup>8</sup>) wetten. De heffingswetten bevatten de regels om de omvang van de belastingschuld vast te stellen: belastingplicht, heffingsgrondslag en tarief. De belastingschuld is de uitkomst van de heffingsgrondslag maal het tarief, waarbij nog rekening wordt gehouden met eventuele kortingen, vrijstellingen, verrekeningen, verminderingen, opslagen, enz. Met de algemene wetten wordt behalve op de Awb – de fiscus dient bepaalde voorschriften in acht te nemen in zijn contact met de belastingplichtigen op basis van deze wet<sup>9</sup> – gedoeld op algemene fiscale wetten – de AWR en de Invorderingswet 1990 – ter onderscheiding van de bijzondere heffingswetten die doorgaans één belastingsoort regelen. De algemene fiscale wetten hebben gemeen dat zij tal van onderwerpen regelen die voor elke belastingsoort van belang zijn. Ze regelen hoe die belastingschuld formeel wordt vastgesteld en bekendgemaakt. We spreken in dit verband over de heffingssystemen. Zij verlenen de fiscus bevoegdheden om belasting-schulden uit hoofde van de heffingswetten vast te stellen en deze te innen. Daarnaast leggen zij aan belastingplichtigen verplichtingen ten dienste van de belastingheffing en -invordering op, zoals informatieverplichtingen en bevatten zij regelingen over het vergoeden en in rekening brengen van rente. Ook bevatten zij regels over fiscale boeten en straffen en over de wijze waarop de fiscale rechtsbescherming is vormgegeven.

Naast talrijke (bijzondere) heffingswetten zijn er naast de Awb maar twee algemene wetten, te weten de AWR en de Invorderingswet 1990.

#### 0.0.1.E.b **Verhouding heffingswetten tot algemene wetten**

Veelal zal het geen enkel probleem zijn om vast te stellen hoe de heffingswetten en de algemene wetten zich tot elkaar verhouden. Ze vullen elkaar normaal gesproken aan en zitten niet in elkaars vaarwater. Toch kan het voorkomen dat dezelfde onderwerpen in beide wetten geregeld worden. De vraag is dan welke wet voorrang heeft. Soms geeft de wet zelf het antwoord. Zie bijvoorbeeld art. 9.5 Wet IB 2001, dat bijzondere regels geeft voor voorlopige aanslagen in de inkomstenbelasting. Hiermee wijkt de wetgever voor wat betreft de bezwaarmogelijkheid tegen voorlopige aanslagen af van de algemene wetten. In art. 9.5 lid 3 Wet IB 2001 heeft de wetgever dit opgelost door te bepalen dat ‘in afwijking van de Awb en art. 26 van de AWR’ een voorlopige aanslag niet voor bezwaar vatbaar is. De heffingswet vormt in dit geval een *lex specialis* ten opzichte van de Awb en de AWR. Dat geldt ook voor art. 9.6 Wet IB, dat bijzondere regels voor ambtshalve verminderingen in de inkomstenbelasting geeft. Hier is geen expliciete uitsluiting van de algemene ambtshalve-regeling van art. 65 AWR opgenomen, maar wel is bepaald dat ambtshalve vermindering uitsluitend op de voet van art. 9.6 Wet IB 2001 plaatsvindt. Ook als er niets in die trant is opgenomen, zal naar onze mening de bijzondere regeling die in de heffingswet vervat is voorrang moeten krijgen op de algemene regeling van de algemene wetten. Dus ook dan zal de heffingswet als *lex specialis* hebben te gelden.

### 0.0.1.F **Andere landen**

In andere landen wordt veelal op andere wijze met de indeling van de fiscale wettelijke bepalingen omgegaan. Zo kent Duitsland één algemene wet waarin zowel de heffing van belastingen als de invordering is geregeld. Dit is de *Abgabenordnung*.

De Verenigde Staten hebben slechts één wetboek voor alle belastingen, de *Internal Revenue Code*, waarin zowel het materiële als het formele recht is geregeld. In de Verenigde Staten werkt men dus niet met verschillende, bijzondere heffingswetten.

8. Niet te verwarren met ‘wetten in formele zin’. Zie FBR.0.0.1.B en FBR.0.0.1.C.

9. Zie nader FBR.0.1.0.C.

## 0.0.1.G Formeel belastingrecht

Het formeel belastingrecht beschrijft het geheel van regels ter verwezenlijking van het materiële belastingrecht. Het materiële belastingrecht is geregeld in de (afzonderlijke) heffingswetten terwijl het formele belastingrecht is vastgelegd in algemene wetten. De benaming formeel belastingrecht voor alle materie die geregeld is in de algemene wetten is niet geheel juist.<sup>10</sup> De algemene wetten bevatten naast de formele bepalingen materiële bepalingen zoals die over de vaststelling van de verschuldigheid en omvang van boeten en straffen.

### 0.1.0 Bronnen van formeel recht: AWR, Awb en Invorderingswet 1990

#### 0.1.0.A Inleiding

De AWR, de Awb en de Invorderingswet 1990 zijn de algemene wetten die voor het fiscale recht van belang zijn.<sup>11</sup> Daarbij zijn de AWR en de Invorderingswet 1990 specifiek gericht op het belastingrecht. De Awb heeft een veel bredere betekenis nu die wet geldt voor het gehele bestuursrecht. Hierna volgt een historische verhandeling over de totstandkoming van de AWR. Dan staan wij kort stil bij het algemene bestuursrecht dat is geregeld in de Awb. Daarna behandelen wij hoe het belastingrecht en daarmee de AWR zich verhouden tot de Awb. Tenslotte besteden wij kort aandacht aan de Invorderingswet 1990.

#### 0.1.0.B Historisch overzicht: totstandkoming AWR

Vóór 1959 ontbrak een algemene wet, waarin formele voorschriften waren opgenomen die bij het heffen van rijksbelastingen van belang werden geacht. Deze voorschriften bevonden zich steeds in de afzonderlijke bijzondere heffingswetten.<sup>12</sup> De vele bijzondere regelingen in de verschillende heffingswetten leidden tot een totaal onoverzichtelijke situatie met betrekking tot de 'formele' regels die tussen fiscus en burgers in acht genomen moesten worden.

Na de Tweede Wereldoorlog werd herziening en vooral ook vereenvoudiging van de belastingwetgeving dan ook hard nodig geacht. De Minister van Financiën stelde in 1948 een Commissie in die in de wandeling de Vereenvoudigingscommissie werd genoemd.<sup>13</sup> Zij stond onder voorzitterschap van de latere Staatssecretaris van Financiën *W.H. van den Berge*. Deze Commissie bracht in 1954 haar rapport uit. Daarbij presenteerde zij het concept voor een Algemene wet voor het heffen van belastingen alsmede concepten voor maar liefst acht verschillende heffingswetten. Van al die voorstellen werd dat voor een Algemene wet het eerst tot uitvoering gebracht. De AWR is tot stand gekomen bij Wet van 2 juli 1959, *Stb.* 1959, 301. Zij maakte de formeelrechtelijke bepalingen in de afzonderlijke heffingswetten overbodig. In feite bewerkstelligde zij een harmonisatie van dit deel van het belastingrecht. Dat proces is overigens zeer geleidelijk verlopen: het heeft geruime tijd geduurd voordat alle rijksbelastingen onder de werking van de AWR waren gebracht. Zo geldt de AWR pas sinds 1 januari 1985 voor de rechten van successie, overgang<sup>14</sup> en schenking. De AWR heeft inmiddels een ruim toepassingsgebied nu de wet ook geldt voor de heffing van belastingrente en revisierente, bij het opleggen van bestuurlijke boeten en bij de uitvoering van de basisregistratie inkomsten (art. 1 lid 1 AWR). Daar komt bij dat de wet thans ook betekenis heeft voor andere belastingen dan rijksbelastingen, daar zij voor tal van heffingen van lagere overheden geheel of gedeeltelijk van (overeenkomstige) toepassing is verklaard. Net zoals andere fiscale wetten bevat de AWR ook een aantal delegatiebepalingen die uitgewerkt zijn in het Uitvoeringsbesluit en de Uitvoeringsregeling AWR. Verder verdient in dit verband nog aandacht het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB).<sup>15</sup> Dat is geen uitvoeringsbesluit in vorenbedoelde zin maar het betreft een door de Staatssecretaris van Financiën als uitvoerder van de wet uitgevaardigd samenstel van beleidsregels met betrekking tot het opleggen van boetes door de inspecteur. De staatssecretaris geeft hierin te kennen hoe de inspecteurs de in de AWR neer-

10. Zie ook *M.W.C. Feteris*, *Formeel belastingrecht*, Kluwer Deventer 2007, p. 1-2.

11. Vanaf 1 augustus 2008 bevinden zich in de Algemene douanewet algemene bepalingen met betrekking tot de in- en uitvoer, die voordien waren opgenomen in Hfdst IVA AWR. Vanwege het specifieke karakter van deze bepalingen wordt daaraan slechts kort aandacht besteed.

12. *MvT, Kamerstukken II 1954/55, 4080*, nr. 3, p. 11-12.

13. *Beschikking Minister van Financiën van 17 september 1948*, nr. 316, *Stcrt.* 1948, 181.

14. Het recht van overgang is met ingang van 1 januari 2010 uit de Successiewet 1956 verdwenen.

15. *Besluit Staatssecretaris van Financiën 20 december 2019*, nr. 2019-22295, *Stcrt.* 2019, 66184.

gelegde boetebepalingen in de praktijk moeten toepassen. Het BBBB vormt beleid dat gebaseerd is op Hoofdstuk VIIIA AWR, waarin de bepalingen over de bestuurlijke boeten zijn opgenomen. Die bestuurlijke boetes worden, zoals de naam al zegt, opgelegd door het bestuur. Dat is in het geval van de rijksbelastingen de inspecteur. Zie Hoofdstuk 8 FBR. Dit regime moeten we onderscheiden van het fiscale strafrecht. De bepalingen inzake fiscaal-strafbare feiten zijn opgenomen in Hoofdstuk IX AWR; vervolging van die feiten kan alleen plaatsvinden door het Openbaar Ministerie. Zie Hoofdstuk 9 FBR.

### 0.1.0.C Totstandkoming Awb

Naast de algemene fiscale wetten als de AWR en de Invorderingswet 1990 is voor het fiscale recht de Awb van belang. Deze wet geeft algemeen-bestuursrechtelijke regels.

Evenals het belastingrecht heeft het overige bestuursrecht lange tijd te kampen gehad met een heilloze versnippering. Met het doel daaraan een einde te maken is in 1983 in art. 107 lid 2 Gw bepaald dat bij wet algemene regels van bestuursrecht worden vastgesteld. Daaraan voorafgaand was in 1982 reeds een ambtelijke werkgroep ingesteld die als taak kreeg het opstellen van een plan voor het tot stand brengen van algemene regels van bestuursrecht.<sup>16</sup> Het rapport van voornoemde werkgroep heeft geleid tot invoering van de Awb. In deze wet is gekozen voor een systeem van aanbouwwetgeving, hetgeen inhoudt dat zij in tranches ter wereld komt. Steeds worden nieuwe delen aan de bestaande wetgeving toegevoegd. De redenen hiervoor zijn dat de omvang en complexiteit te groot zijn om alle onderwerpen in één keer in een allesomvattende wettelijke regeling vast te kunnen leggen.<sup>17</sup>

Op 1 januari 1994 zijn de Eerste en Tweede tranche van de Awb in werking getreden.<sup>18</sup> Zij bevatten algemene en bijzondere regels over besluiten, aanvragen, regels over het verkeer tussen burgers en bestuursorganen, bepalingen over bezwaar en administratief beroep en bepalingen over beroep bij de rechtbank, sector bestuursrecht (uniform bestuursprocesrecht).

Op 1 januari 1998 is vervolgens de Derde tranche Awb in werking getreden.<sup>19</sup> Zij bevat regels over mandaat en delegatie, toezicht op bestuursorganen, subsidies, beleidsregels en handhaving.

Op 1 juli 2009 is het voorstel voor de Vierde tranche Awb tot wet verheven.<sup>20</sup> Zij bevat regels over bestuursrechtelijke geldschulden, bestuurlijke handhaving (boeten e.d.: zie Hoofdstuk 8 FBR) en attributie van bevoegdheden aan ambtenaren. Daarnaast bevat zij enige andere wijzigingen en aanvullingen. Er zijn op dit moment nog geen concrete voorstellen voor invoering van een vijfde tranche. De Awb wordt niet louter 'aangebouwd' door toevoeging van de verschillende tranches. Tussentijds is de Awb een aantal malen uitgebreid door opneming van verschillende onderdelen bij afzonderlijke wetten.<sup>21</sup>

### 0.1.0.D Wisselwerking tussen de Awb en de AWR

Bij de totstandkoming van de Awb heeft de wetgever zich beraden over haar toepasselijkheid in het belastingrecht. Het standpunt in een belangrijk deel van de literatuur was duidelijk: de Awb was onvoldoende toegesneden op de specifieke eigenaardigheden van het belastingrecht; het belastingrecht zou evenals het strafrecht moeten worden uitgezonderd van de Awb.<sup>22</sup> Dat is niet gebeurd. De Awb is in beginsel wél van toepassing op het belastingrecht maar steeds zijn bepaalde delen van de Awb voor het fiscale recht uitgesloten. *Wattel* heeft de Aanpassingswet Awb<sup>23</sup> voor het belastingrecht gekarakteriseerd als 'Afwijkingswet'.<sup>24</sup> Als gevolg daarvan hoeft de fiscus verschillende algemeen bestuursrechtelijke normen niet in acht te nemen, althans niet op grond van de Awb. In die zin bevat de AWR bijzondere bepalingen die afwijken van de algemene bepalingen van de Awb. De AWR vormt zodoende voor zover die afwijkt van de Awb een *lex specialis*. Na invoering van de Awb zijn steeds meer bepalingen van de Awb ook voor het belastingrecht gaan gelden. Zo is op 1 september 1999 de

16. Hiermee werd uitvoering gegeven aan genoemde in 1983 in de Grondwet neergelegde opdracht tot codificatie van het bestuursrecht.

17. MvT, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 3.

18. Wet van 4 juni 1992, *Stb.* 1992, 315.

19. Wet van 20 juni 1996, *Stb.* 1996, 333, bekend gemaakt bij *Besluit van 11 december 1997, Stb.* 1997, 581.

20. Wet van 25 juni 2009, *Stb.* 2009, 264.

21. MvT, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 3.

22. J.C.J. van Vught, De betekenis van de Algemene wet bestuursrecht voor het belastingrecht; Rapport van Commissie ter bestudering van de betekenis van de Algemene wet bestuursrecht voor het belastingrecht, Kluwer Deventer 1989 (Geschrift van de Vereniging voor de Belastingwetenschap nr. 177).

23. VwW, *Kamerstukken II* 1990/91, 22 061, nr. 1-2.

24. P.J. *Wattel*, De algemene wet bestuursrecht en het belastingrecht, *NTB* 1992/4, p. 127.

Wet herziening van het fiscale procesrecht in werking getreden, waarin het uniforme bestuursprocesrecht van Hoofdstuk 8 Awb van toepassing is verklaard op de belastingrechtspraak.<sup>25</sup> Een ander voorbeeld is de beslistermijn voor uitspraken op bezwaar. Sinds 2008 geldt, anders dan daarvoor, de regel van de Awb.<sup>26</sup> Vanwege het specifieke karakter van het belastingrecht is in de AWR nog steeds een aantal van de Awb afwijkende bepalingen opgenomen. Dat betreft bijvoorbeeld de bepalingen die gaan over de wijze van heffen van belastingen. Het ligt niet voor de hand om deze specifieke materie in de Awb te regelen. Een belangrijk verschil tussen de Awb en de AWR betreft verder de wijze waarop de fiscale rechtsbescherming is geregeld. In het 'gewone' bestuursrecht geldt het zogenaamde 'open stelsel' van rechtsbescherming hetgeen inhoudt dat tegen ieder besluit bezwaar gemaakt kan worden.<sup>27</sup> Het fiscale procesrecht kent daarentegen een gesloten stelsel van rechtsbescherming. Op grond daarvan is alleen bezwaar en beroep mogelijk tegen uitdrukkelijk in de wet beschreven gevallen.<sup>28</sup> Zie FBR.6.1.1.A. Dit onderscheid heeft te maken met de massaliteit van de belastingheffing waarbij jaarlijks tal van contacten bestaan tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst en waarbij de laatste jaarlijks tal van beslissingen neemt. De wetgever acht het tot nu toe wenselijk om de rechtsbescherming te stroomlijnen in die zin dat alleen tegen met name genoemde besluiten bezwaar en beroep mogelijk is. Daarmee bestaat er evenwicht tussen de massaliteit van het heffings- en inningsproces enerzijds en de rechtsbescherming van de belastingplichtige anderzijds. Tevens voorkomt men zo dat discussies ontstaan over welke beslissingen als besluiten in de zin van de Awb aangemerkt moeten worden.<sup>29</sup> Tegen dit systeem is in de literatuur veel kritiek uitgeoefend<sup>30</sup>, maar de wetgever houdt tot op heden nog steeds vast aan het gesloten systeem. Wel heeft de wetgever reeds in 1998 aangegeven dat de betreffende problematiek bij de invoering van de vijfde tranche van de Awb (die nog moet plaatsvinden) nader bekeken moet worden:

'Wij zijn van mening dat een mogelijke – ingrijpende – wijziging van het gesloten stelsel van rechtsbescherming het best kan worden bekeken in het kader van het hoofdstuk heffingen in de vijfde tranche van de Awb.'<sup>31</sup>

Ook de Belastingdienst vindt het steeds belangrijker om Awb-uniform te werken. Een voorbeeld daarvan vormt par. 9 van het beleidsvoorschrift Besluit fiscaal bestuursrecht.<sup>32</sup> Hierin is voorgescreven dat het initiatief voor het horen in de bezwaarfase, anders dan is bepaald in art. 25 lid 1 AWR maar in lijn met art. 7:2 Awb bij de inspecteur ligt.

Het voorgaande leidt ertoe dat er een soort van 'wisselwerking' is ontstaan tussen de Awb en de AWR. Dan weer is de Awb van toepassing, dan weer de AWR, zonder dat daar een duidelijke structuur in is te onderkennen. Het gevolg is dat een niet eenvoudig leesbaar geheel van op het belastingrecht van toepassing zijnde bepalingen is ontstaan, waarbij het ook voor menig fiscaal deskundige niet erg gemakkelijk zal zijn om zijn weg daarin te vinden. De omstandigheid dat beide wetten ook een geheel andere opbouw kennen draagt aan de overzichtelijkheid van het geheel niet bij.<sup>33</sup>

Samenvattend stellen we vast dat de Awb in de afgelopen twintig jaar een steeds prominentere rol is gaan vervullen in het (formele) belastingrecht. De hoofdregel is dat de Awb op het belastingrecht van toepassing is. De Awb geldt immers voor het gehele bestuursrecht, waarvan het belastingrecht een bijzonder deel vormt. Voor zover in de AWR van de Awb afwijkende regels zijn opgenomen hebben die voorrang op de Awb. In zoverre vormt de AWR dan de *lex specialis*.<sup>34</sup>

25. Wet van 29 oktober 1998, houdende aanpassing van het fiscale procesrecht aan de Awb en wijziging van een aantal fiscale en andere wetten, *Stb.* 1998, nr. 621.

26. De beslistermijn voor het doen van uitspraak was op grond van art. 25 lid 1 AWR gesteld op een jaar na ontvangst van het bezwaarschrift. Met ingang van 1 januari 2008 (wet van 27 september 2007, *Stb.* 2007, 376) is deze bepaling opgeheven en sindsdien geldt art. 7:10 lid 1 Awb, waarin de termijn van zes weken (gerekend vanaf de dag waarop de termijn voor het indienen van het bezwaarschrift is verstreken) is genoemd.

27. Zie art. 8:1 Awb in combinatie met art. 7:1 Awb.

28. Zie art. 26 AWR.

29. *Kamerstukken II 2006/07*, 30 943, nr. 6, p. 3.

30. Zie bijv. *E.B. Pechler*, Minder gesloten of open?, *FED 2007/23*, *E. Thomas*, Waarom kiest de wetgever niet voor een open systeem van bezwaar en beroep?, *FED 2008/41* en *M.W.C. Feteris*, Formeel Belastingrecht, Kluwer Deventer 2007, p. 402.

31. Verslag *Kamerstukken II 1997/98*, 25 175, nr. 5, p. 38.

32. Besluit fiscaal bestuursrecht van 9 mei 2017, nr. 2017-1209, *Strct.* 2017, 28270.

33. Zie *R.E.C.M. Niessen*, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, negende druk, Kluwer Deventer 2010, p. 246 waarin de auteur de gehanteerde techniek van wetgeven weinig aantrekkelijk noemt.

34. Zie *E.B. Pechler*, Belastingprocesrecht, Fiscale Monografie, Kluwer Deventer 2009, p. 7.



Nu belastingrecht onderdeel uitmaakt van het bestuursrecht is het van belang om te constateren dat de inspecteur een bestuursorgaan is. Dat betekent dat hij zich dient te houden aan de in het algemeen bestuursrecht ontwikkelde normen omtrent de uitoefening van bevoegdheden.<sup>35</sup>

### 0.1.0.E Invorderingswet 1990

De Invorderingswet 1990 bevat het geheel van regels die zien op de invordering van belastingsschulden. Vóór de huidige Invorderingswet 1990 was er de Wet op de invordering van 's Rijks directe belastingen van 22 mei 1845, die in de wandeling de Invorderingswet 1845 werd genoemd. In de Invorderingswet 1990 is bepaald dat een groot aantal wettelijke bepalingen van de Awb buiten toepassing blijft voor de invordering van geldschulden.<sup>36</sup> Bovendien zijn veel belangrijke invorderingsonderwerpen niet geregeld in de Awb, zoals kwijtschelding en aansprakelijkheid voor andermans belastingsschuld. Die onderwerpen zijn opgenomen in de Invorderingswet 1990.<sup>37</sup> Voor de invordering van belastingsschulden geldt het zogenoemde open systeem, dat wil zeggen dat de ontvanger naast de bevoegdheden die hij bezit op basis van de invorderingswet ook de bevoegdheden kan gebruiken die 'gewone' schuldeisers hebben op grond van het privaatrecht.<sup>38</sup> Zie ook FBR.10.1.3.

### 0.2.0 Inhoud Cursus deel Formeel Belastingrecht

Zoals we zagen hebben specifiek voor het belastingrecht geldende algemene wetten, de AWR en de Invorderingswet 1990, gemeen dat zij tal van onderwerpen regelen die voor elke belastingsoort van belang zijn. Sommige van die onderwerpen hebben we hiervoor al aangestipt. In dit boek zullen we op een aantal van die onderwerpen uitvoerig ingaan. Het betreft onder meer de wijze waarop aanslagen worden opgelegd (de heffingssystemen), informatieverplichtingen voor de belastingplichtigen, fiscale boeten en straffen, fiscaal procesrecht en de regels betreffende de invordering van verschuldigde belasting. In Hoofdstuk 1, 2, 3, 6, 8 en 9 staat de AWR centraal. De wijze waarop belasting kan worden geheven behandelen we in Hoofdstuk 1 FBR. Naheffing en navordering van belasting komen aan bod in Hoofdstuk 2 FBR. De informatieverplichtingen zijn onderwerp van bespreking in Hoofdstuk 3 FBR. In Hoofdstuk 6 FBR gaan we nader in op de fiscale rechtsbescherming. In de Hoofdstukken 8 en 9 FBR besteden we aandacht aan de boeten en straffen. Naast geschreven regels van fiscale rechtsbescherming zijn er ter bescherming van de belangen van de belastingplichtige ook ongeschreven regels, namelijk de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Die bespreken we in Hoofdstuk 4 FBR. Verder dient de wetgever zich te houden aan de internationale non-discriminatieregels van art. 14 EVRM en art. 26 BuPo-verdrag. De behandeling daarvan vindt plaats in Hoofdstuk 5 FBR. In Hoofdstuk 7 FBR gaan we in op de diverse methoden van rechtsvinding. Kort gezegd gaat het daarbij om de vraag hoe de rechter het recht toepast op de feiten. Tenslotte bespreken we de regels betreffende de invordering van verschuldigde belasting in Hoofdstuk 10 FBR.

35. R.J. Koopman, Het belastingrecht en de Vierde tranche Awb, *NJB* 2000, p. 1192.

36. Zie art. 1 lid 2 Invorderingswet 1990.

37. Zie J.J. Vetter en A.J. Tekstra, *Invordering van belastingen*, negende druk, Kluwer Deventer 2016, p. 2.

38. Zie art. 4:124 Awb en J.J. Vetter en A.J. Tekstra, *Invordering van belastingen*, negende druk, Kluwer Deventer 2016, p. 5.



# Hoofdstuk 1

## Heffingsystemen

Mr. drs. M.M. de Werd

### 1.1.0 Inleiding in de heffingsystemen

#### 1.1.0.A Inleiding

Hierna staan we stil bij de twee basismethoden van heffing die het Nederlandse belastingstelsel hanteert en die sinds 1959 in de AWR zijn opgenomen. In Hoofdstuk III AWR is de heffing bij wege van aanslag geregeld en in Hoofdstuk IV AWR de heffing bij wege van aangifte. Eerst beschrijven we deze twee heffingsmethoden. Vervolgens gaan we in op het afwegingsproces voor de wetgever bij de keuze voor een aanslagbelasting dan wel een aangiftebelasting. Tenslotte schetsen wij kort hoe de heffing in enkele andere landen is geregeld.

#### 1.1.0.B Twee basismethoden van heffing: aanslagbelastingen en aangiftebelastingen

Heffen is het formeel vaststellen van de belastingschuld. De belastingschuld vloeit voort uit de materiële heffingswetten. De regels met betrekking tot de formalisering van de belastingschuld vinden we terug in de AWR. Er zijn twee basismethoden van heffing. Aanslagbelastingen worden bij wege van aanslag geheven. Daarentegen worden aangiftebelastingen op aangifte voldaan. Beide soorten belastingen hebben gemeen dat de belastingschuld uit de belastingwet voortvloeit. Het onderscheid is er in gelegen dat bij een aanslagbelasting de betalingsverplichting eerst uit de door de inspecteur vast te stellen aanslag ontstaat terwijl bij een aangiftebelasting die betalingsverplichting reeds ontstaat bij de aangifte: de burger zelf berekent hoe hoog de belastingschuld is, vermeldt deze in zijn aangifte en betaalt deze vervolgens. Anders dan bij aanslagbelastingen ontstaat de betalingsverplichting bij aangiftebelastingen dus niet pas nadat de inspecteur een aanslag heeft vastgesteld. In plaats daarvan ontstaat niet alleen de belastingschuld maar ook de betalingsverplichting uit de wet zelf. De betaling is geregeld in art. 19 AWR. De belastingplichtige dient de omvang van de belastingschuld zelf vast te stellen, aan te geven door middel van aangifte en te betalen. *Feteris* karakteriseert deze heffing dan ook als een 'doe-het-zelf-belasting' en een 'doe-het-zelf-heffing'.<sup>1</sup> Betaalt de belastingplichtige een eigen belastingschuld, zoals de verschuldigde OB, op aangifte, dan is sprake van een voldoeningsbelasting. Het voldoen impliceert kennelijk dat een eigen schuld wordt betaald. Wordt de schuld van een ander, zoals div.bel., op aangifte betaald, dan is sprake van een afdrachtsbelasting. Het afdragen impliceert kennelijk dat een schuld van een ander wordt voldaan door een bedrag dat men voor die ander onder zich houdt af te dragen. Zie nader FBR.1.3.1.C.a belastingplichtige en FBR.1.3.1.C.b.

In de heffingswetten zelf is geregeld of een bepaalde belasting een aanslagbelasting of een aangiftebelasting is door te bepalen dat de in de wet aan de orde zijnde belasting bij wege van aanslag wordt geheven of op aangifte moet worden voldaan of afgedragen. Zo is in art. 9.1 Wet IB 2001 bepaald dat de IB bij wege van aanslag wordt geheven. Aldus is de IB een aanslagbelasting. Een andere bekende aanslagbelasting is de Vpb. Art. 24 lid 1 Wet VPB 1969. In de MvT bij het (inmiddels ingetrokken) wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst is een onderzoek aangekondigd naar het omvormen van de Vpb. van een aanslag- naar een aangiftebelasting.<sup>2</sup> Bij aangiftebelastingen is in de heffingswet opgenomen dat de belasting op aangifte wordt voldaan ('voldoeningsbelasting') of afgedragen ('afdrachtsbelasting'). Een voorbeeld van een afdrachtsbelasting is de LB. Art. 27 lid 5 Wet LB 1964. De OB is een voorbeeld van een voldoeningsbelasting.<sup>3</sup> Andere aangiftebelastingen zijn

1. M.W.C. *Feteris*, Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte, Kluwer Deventer 2005, p. 4.

2. MvT, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 15.

3. Art. 14 lid 1 Wet OB 1968.

onder meer de Div.bel. Art. 7 Wet DB 1965. ('afdrachtsbelasting'), de overdrachtsbelasting<sup>4</sup> ('voldoeningsbelasting') en de kansspelbelasting (zowel 'afdrachtsbelasting' als 'voldoeningsbelasting').<sup>5</sup>

### 1.1.0.C Keuze van de wetgever voor aanslagbelasting of aangiftebelasting

Het grote voordeel voor de overheid van aangiftebelastingen is dat in sommige gevallen (bijvoorbeeld loonbelasting en OB) het aantal belasting- of inhoudingsplichtigen beperkt is en dat de belasting- of inhoudingsplichtige een groot deel van het werk doet. Die berekent de materiële belastingschuld, doet daarvan aangifte en betaalt die vervolgens. Door deze werkwijze formaliseert hijzelf de materiële belastingschuld. Dat is anders bij de aanslagbelastingen. Daar levert de belastingplichtige door middel van de aangifte wel een aantal gegevens aan, maar het is de inspecteur die een aanslag vaststelt en oplegt. Daarmee is in dat geval de inspecteur primair verantwoordelijk voor het formaliseren van de belastingschuld. Zo bezien vormen aangiftebelastingen een aantrekkelijke optie voor de overheid. Ook voor de belastingplichtige heeft een aangiftebelasting voordelen. De belastingplichtige stelt zelf zijn belastingschuld vast en is daarvoor niet afhankelijk van de inspecteur. In die zin weet de belastingplichtige sneller waar hij aan toe is.<sup>6</sup> Maar er zit ook een keerzijde aan. De meeste belastingplichtigen zijn leken op het gebied van belastingen en dat betekent dat er grenzen zijn aan wat je hen kunt laten doen. In zijn algemeenheid kan naar onze mening de wetgever in redelijkheid slechts dan voor een aangiftebelasting kiezen als de werkzaamheden voor de belastingplichtige eenvoudig van aard zijn en als de belastingplichtige daarbij redelijk eenvoudig zijn verplichtingen kan overzien.<sup>7</sup>

Hiervan uitgaande lijkt het een vreemde gedachte om van de Vpb. mogelijk een aangiftebelasting te maken. De eenvoud van die belasting is immers ver te zoeken. Toch menen wij dat er wel degelijk goede argumenten zijn om de Vpb. om te vormen tot een aangiftebelasting. Van belang is namelijk dat Vpb.-plichtigen ook nu al in de meeste gevallen bijgestaan worden door professionals. Die zijn in staat om een kwalitatief goede aangifte in te dienen en dat zal in het geval de Vpb. een aangiftebelasting zou worden niet anders zijn. Daar komt bij dat in de afgelopen tien jaar het horizontaal toezicht<sup>8</sup> een hoge vlucht genomen heeft. In dat kader komen de belastingplichtige en de inspecteur overeen dat zij in een vroeg stadium fiscale risico's of onduidelijkheden met elkaar bespreken. Vervolgens neemt de inspecteur daar, ook in een vroeg stadium, een standpunt over in zodat de belastingplichtige snel zekerheid heeft over zijn fiscale positie. Door deze twee aspecten, de professionaliteit van degenen die de aangiften indienen en het vooroverleg bij discutabele punten, lijkt de Vpb. als aangiftebelasting een aantrekkelijke optie.

Ook in de inkomstenbelasting signaleren we ontwikkelingen. Er is op wetgevend gebied al lang een tendens tot beperking van het aantal aftrekposten. Ook zien we de laatste jaren het fenomeen van de 'vooringevulde aangifte' steeds meer opdoemen.<sup>9</sup> Afhankelijk van de beschikbare informatie wordt de aangifte door de Belastingdienst vooringevuld met onder meer naam, adres, woonplaatsgegevens, het loon, WOZ-gegevens, heffingskortingen en bankgegevens. De Staatssecretaris van Financiën merkte in 2015 op dat de aangifte al zo vergaand door de Belastingdienst is ingevuld dat bijna driekwart van de particulieren niets meer hoeft in te vullen en de rest vaak heel weinig. Uit deze en andere maatschappelijke ontwikkelingen (zoals de digitalisering) trok hij de voorzichtige conclusie dat de inkomstenbelasting op termijn karakteristieken zou kunnen krijgen van een aangiftebelasting, in plaats van de aanslagbelasting.<sup>10, 11</sup>

### 1.1.0.D Andere landen

Op deze plaats zij opgemerkt dat de Franse, Belgische en Duitse heffingsstelsels grote gelijkenis vertonen met het onze.<sup>12</sup> Men maakt in deze landen evenals in Nederland een onderscheid tussen aangifte- en aanslagbelastingen. In de Verenigde Staten kent men echter slechts een aangiftebelastingstelsel. Anders dan in Nederland kennen de Verenigde Staten uitsluitend een *self-reporting and*

4. Art. 17 Wet BRV.

5. Art. 5a en 6 Wet op de kansspelbelasting.

6. Dat voordeel is enigszins beperkt in die zin dat bij aangiftebelastingen de mogelijkheden om een naheffingsaanslag op te leggen aanzienlijk ruimer zijn dan de mogelijkheden om bij aanslagbelastingen een navorderingsaanslag op te leggen.

7. Vgl. M.W.C. Feteris, Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte, Kluwer Deventer 2005, p. 22.

8. Zie ook FBR.4.1.1.G.

9. Zie J.C.K.W. Bartel, Vooringevulde aangifte vervolgd, NTFR 2013/936.

10. Brief Staatssecretaris van Financiën van 20 mei 2015, nr. DGB/2015/2173 U.

11. Zie in dit verband ook G.J.M.E. de Bont, Requiem voor de inkomstenbelasting als aanslagbelasting, NTFR 2018/707.

12. Zie ook M.W.C. Feteris, Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte, Kluwer Deventer 2005, p. 22-23.