

Reactie internetconsultatie ‘Wet versterking waarborgfunctie Awb’

Amsterdam, 25 juli 2024

Geachte heer/mevrouw,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de NOB) heeft met belangstelling kennisgenomen van de ter consultatie gebrachte Wijziging van de Algemene wet bestuursrecht in verband met de versterking van de waarborgfunctie van de Algemene wet bestuursrecht (Wet versterking waarborgfunctie Awb) en maakt gebruik van de mogelijkheid te reageren op de internetconsultatie.

In onderdeel 1 geeft de NOB een algemene reflectie op de Wet versterking waarborgfunctie Awb, in onderdeel 2 geeft de NOB een fiscaaltechnische (artikelsgewijze) reactie op de voorgestelde wetsartikelen en afsluitend maakt de NOB in onderdeel 3 nog een slotopmerking.

Met haar reactie wil de NOB bijdragen aan de ontwikkeling van kwalitatieve wetgeving ten behoeve van de rechtszekerheid en rechtsbescherming van burgers en tevens bijdragen aan de ontwikkeling van eenvoudigere, uitvoerbare wetgeving. Dat doet zij vanuit haar expertise en ervaring. Wij hebben daarbij aandacht voor de fundamentele rechts- en wetgevingsbeginselen zoals rechtsgelijkheid, rechtszekerheid, handhaafbaarheid en uitvoerbaarheid.

Met vriendelijke groeten,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen



1. Algemeen

De NOB heeft er, gelet op de achtergrond van het wetsvoorstel (de kinderopvangtoeslagaffaire), alle begrip voor dat de regering in dit wetsvoorstel uitgebreid stilstaat bij de kwetsbare positie van de burger. Voor de volledigheid wenst de NOB te benadrukken dat deze wetgeving uiteindelijk van toepassing is op alle burgers en bedrijven en dat achter ieder bedrijf één of meer burgers zitten. Zo verschilt de bakker om de hoek (met B.V.) uiteindelijk weinig van de bakker op de hoek (met eenmanszaak) en kunnen beide bakkers uiteindelijk in betalingsnood verkeren. Tussen burgers en bedrijven zou in onze optiek dan ook niet te veel onderscheid moeten worden gemaakt.

De NOB is een voorstander van het invoeren van nieuwe en duidelijkere waarden/uitgangspunten voor de wijze waarop bestuursorganen met hun bevoegdheden om zouden moeten gaan. Te denken valt hierbij aan het dienstbaarheidsbeginsel en het motiveringsbeginsel. Wel stelt de NOB hierbij de vraag wat het gevolg is van het potentieel niet naleven van deze grondbeginselen door een bestuursorgaan. De NOB geeft in overweging om deze uitgangspunten te verankeren in de klachtenprocedure, zodat een burger ook daadwerkelijk een beroep hierop kan doen. Hiermee zou dan ook recht worden gedaan aan hetgeen in paragraaf 3.1 is vermeld, namelijk dat het opnemen van nieuwe en beter gedefinieerde uitgangspunten in de Awb een meer dan symbolische betekenis heeft. Dit sluit ook aan bij hetgeen in paragraaf 3.9 is verwoord over het 'Passend contact met de overheid'. Het voorgaande geldt vanzelfsprekend ook indien het niet de burger is die communiceert met het bestuursorgaan, maar diens gemachtigde.

Daarnaast wenst de NOB te benadrukken dat een groot deel van de wetsartikelen ook directe impact heeft op het fiscale domein, maar dat in dit consultatiewetsvoorstel maar beperkt bij die impact wordt stilgestaan. Wij zullen daar hieronder, voor zover relevant, dan ook enige aandacht aan besteden.

Uit paragraaf 6.1.12 blijkt dat een gedane suggestie van Prof. Barkhuysen tijdens de preconsultatie niet is overgenomen. Deze suggestie zag op het invoeren van strakkere termijnen voor het indienen van processtukken door bestuursorganen. De NOB herkent de werkwijze dat processtukken niet binnen de termijn van artikel 8:42 Awb worden ingediend. Indien een rechtszoekende burger zijn beroepschrift te laat indient, riskeert hij niet-ontvankelijkheid van zijn beroep, terwijl voor het bestuursorgaan in de praktijk geen consequenties worden verbonden aan de door Prof. Barkhuysen gestelde werkwijze. Het onderliggende wetsvoorstel ziet voor een groot deel op omgangsnormen en basiswaarden voor bestuursorganen. Daarom geeft de NOB in overweging om de naleving van dit soort voor procespartijen belangrijke termijnen beter in de wet te verankeren. Dat zou immers recht doen aan het 'equality of arms'-beginsel waarnaar in paragraaf 3.10.1 wordt verwezen.





2. Fiscaaltechnische (artikelsgewijze) reactie

Onderdeel A (artikel 2:4a Awb)

De NOB acht het een goede ontwikkeling dat het dienstbaarheidsbeginsel in de wet wordt geïntroduceerd. Uit de memorie maken wij op dat dit beginsel betekenis heeft voor de grondhouding van het bestuur in het contact met de burger en dat een gebrek aan dienstbaarheid een reden kan zijn om bij een ombudsman te klagen. De NOB doet de suggestie om de werking van het dienstbaarheidsbeginsel – en in bredere zin de behoorlijkheidsnormen waarnaar ook wordt verwezen – ook te verankeren in beleid en de klachtenprocedures die burgers bij een bestuursorgaan kunnen benutten. Op die manier kan een bestuursorgaan zelf ook goed zicht krijgen en houden op nut en noodzaak van het bijscholen van de benodigde vaardigheden hiervoor.

Onderdeel C (artikel 3:4 Awb)

De NOB juicht de ontwikkelingen richting meer evenredigheidstoetsing toe. Dat geldt ook voor de aansluiting voor de invulling van artikel 3:4 Awb bij het door de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABvRS) in de Harderwijk-uitspraak¹ geformuleerde toetsingskader. Toetsing van wetten in formele zin aan het evenredigheidsbeginsel van artikel 3:4 Awb vult mogelijk een leemte in de fiscale rechtsbescherming op, die er momenteel uit bestaat dat dergelijke wetten die onevenredig zijn als zodanig niet buiten toepassing kunnen blijven. Gelet op het feit dat het fiscale recht bovengemiddeld veel gebonden bevoegdheden kent, is dat belang in het belastingrecht des te groter. Tegelijkertijd heeft de NOB er ook oog voor dat evenredigheidstoetsing een integrerend deel uitmaakt van toetsing aan, via artikel 94 van de Grondwet in de Nederlandse rechtsorde doorwerkende, mensenrechten uit het EVRM en het Unierecht (Handvest van de grondrechten). In het fiscale recht is overigens reeds de nodige ervaring opgedaan met toetsing aan het eigendomsgrondrecht dat in fiscale zaken nagenoeg altijd van toepassing is. Daarnaast bestaat momenteel enige ruimte voor toetsing aan het evenredigheidsbeginsel als fundamenteel rechtsbeginsel bij niet door de regering verdisconteerde omstandigheden (zie het Harmonisatie-wetarrest² en WKO-arrest³). Het is de NOB nog niet geheel duidelijk hoe de toets van gebonden bevoegdheden in formele wetten aan het evenredigheidsbeginsel in de praktijk gaat functioneren. Wellicht zou daar een aantal praktische voorbeelden van opgenomen kunnen worden.

¹ Raad van State 2 februari 2022, nr. 202002668/1/A3, [ECLI:NL:RVS:2022:285](#)

² Hoge Raad 14 april 1989, nr. 13.822, [ECLI:NL:HR:1989:AD5725](#)

³ Raad van State 1 maart 2023, nr. 202006816/1/A2, [ECLI:NL:RVS:2023:772](#)





De NOB wenst nog te benadrukken dat evenredigheidstoetsing geen panacee mag worden om het probleem van onredelijke en onoverzichtelijke wetgeving op te lossen. In de basis faciliteert een overzichtelijke, begrijpelijke en effectieve belastingwet een evenredige uitvoering op zijn minst net zo zeer als de bevoegdheid regels aan het evenredigheidsbeginsel te toetsen.

Onderdelen D en X (artikelen 3:45 en 6:23 Awb)

De NOB kan zich vinden in de zogenoemde “rechtsmiddelenclausule”, welke bepalingen erop neerkomen dat bestuursorganen zullen vermelden door wie, binnen welke termijn en bij welk orgaan bezwaar of beroep kunnen worden ingesteld. De enige opmerking die de NOB heeft, ziet op het zogenoemde “postdateren” dat de Belastingdienst overigens al vaker toepast. Voorkomen moet worden dat burgers en bedrijven door het zogenoemde postdateren te vroeg (prematuur) bezwaar of beroep aantekenen, zodat het bezwaar of beroep op grond van artikel 6:10 Awb niet-ontvankelijk wordt verklaard. Niet-ontvankelijkheid blijft op grond van jurisprudentie van de fiscale kamer van de Hoge Raad achterwege als het besluit nog niet tot stand is gekomen, maar de belastingplichtige redelijkerwijs kon menen dat dit wel het geval is. De NOB raadt de regering aan om in de wet vast te leggen dat het zogenoemde postdateren niet langer kan leiden tot niet-ontvankelijkheid.

Onderdeel E (artikelen 3:45a en 3:45b Awb)

De NOB is voorstander van het opnemen van contactgegevens in correspondentie van bestuursorganen en zou zelfs graag zien dat dit niet beperkt blijft tot besluiten, maar in alle in ieder geval fiscaal relevante correspondentie. Dat biedt burgers en gemachtigden veel betere mogelijkheden tot het opnemen van contact met het bestuursorgaan wat mee kan helpen aan een wederzijdse oplossingsgerichte houding. De oplossingen die in het wetsvoorstel worden genoemd om veiligheid van ambtenaren te garanderen (zoals bereikbaarheid in roosters/clusters van ambtenaren), zijn naar de mening van de NOB voldoende. Het ruimschoots opnemen van contactmogelijkheden kan naar de mening van de NOB bijdragen aan een betere toegankelijkheid van overheidsorganen en daarmee aan het vertrouwen dat burgers daarin hebben. De NOB juicht het toe dat burgers in een veel eerder stadium dan nu toegang krijgen tot op de zaak betrekking hebbende stukken. De NOB zou wel nog graag concrete voorbeelden zien van de toepassing van artikel 3:45b, lid 7 Awb in relatie tot de rol van de advocaat of bijzondere gemachtigde. Zo ook aan welke voorwaarden een hiergenoemde bijzondere gemachtigde moet voldoen.

Onderdelen F, EE en KK (artikelen 3:47, 7:12 en 7:26 Awb) – wijziging artikel 3:47 Awb

De NOB is verheugd dat in artikel 3:47 Awb wordt gecodificeerd dat de motivering van een besluit op een voor belanghebbende begrijpelijke wijze moet plaatsvinden. Eenzelfde passage wordt toegevoegd aan artikel 7:12 Awb, inzake de uitspraak op bezwaar. Dat een motivering begrijpelijk moet zijn, volgt overigens ook nu al uit de wetsgeschiedenis. Maar codificatie benadrukt volgens de wetgever het belang hiervan.





De verplichting houdt niet slechts in dat besluiten in begrijpelijke taal worden opgesteld, maar ook dat de lezer moet kunnen begrijpen hoe het bestuursorgaan tot dit besluit gekomen is en welke gevolgen het voor de belanghebbende heeft. Dat dit ook in het belastingrecht een groot aandachtspunt is, blijkt onder meer uit het recent gepubliceerde rapport 'Als we om rechtsbescherming geven' (paragraaf 4.7). Dat begrijpelijkheid nu als eis wordt gecodificeerd is terecht. Maar de NOB vraagt zich wel af wat de rechter hier nu precies mee kan. Een uitspraak op bezwaar vernietigen en de zaak terugverwijzen naar de inspecteur? Een termijnoverschrijding verschoonbaar achten als de gevolgen van een besluit voor de belanghebbende pas na het verstrijken van de bezwaartermijn duidelijk zijn geworden? De NOB mist enige toelichting bij het conceptwetsvoorstel op dit punt.

Onderdelen G en H (artikelen 3:51-3:53)

Vanzelfsprekend apprecieert de NOB dat de correctie van kennelijke fouten met dit wetsvoorstel wordt verankerd in artikel 3:51 Awb. Voor fiscale zaken geldt dat deze bevoegdheid reeds wettelijk verankerd is (zie artikel 65 AWR juncto paragraaf 23 Besluit Fiscaal Bestuursrecht (hierna: 'BFB')) en dat deze fiscale wet- en regelgeving iets ruimhartiger is en niet enkel op kennelijke fouten ziet. De NOB vraagt zich wel af of het nieuwe artikel 3:51 Awb voor fiscale zaken betekent dat – indien sprake is van een kennelijke fout – correctie nu ook mogelijk is in het geval van nieuwe jurisprudentie. Paragraaf 23 BFB heeft een aantal gevallen, waaronder nieuwe jurisprudentie, namelijk van de bestaande mogelijkheid van ambtshalve vermindering of teruggave uitgesloten.

De nieuwe wettelijke bepaling lijkt op het vlak van de termijn iets ruimhartiger te zijn dan de huidige wettelijke bepaling is. In het fiscale recht betreft de termijn namelijk vijf jaar en in het nieuwe artikel 3:51 Awb gaat het om een termijn van vijf jaar ná het onherroepelijk geworden zijn van het besluit. Vanzelfsprekend juicht de NOB deze aanpassing toe, maar zou het appreciëren als de regering zou kunnen bevestigen dat deze bepaling ook ziet op fiscale gevallen waarin de aanslag – wegens uitstel voor het doen van aangifte – op een later moment is vastgesteld of er wegens afwijkende navorderingstermijnen buiten de vijfjaarstermijn is nagevorderd.

Onderdeel I (artikel 4:12 Awb)

Artikel 4:12 Awb bepaalt dat een bestuursorgaan kan afzien van het horen van een belanghebbende voorafgaand aan het vaststellen van een financiële beschikking, mits tegen die beschikking bezwaar openstaat en de nadelige gevolgen na bezwaar volledig ongedaan kunnen worden gemaakt. Hieraan liggen uitvoerbaarheidsoverwegingen ten grondslag. In het consultatiewetsvoorstel wordt echter een wijziging voorgesteld die erop neerkomt dat een bestuursorgaan toch moet horen indien financiële besluiten op korte termijn (binnen de bezwaarperiode) een aanmerkelijke invloed hebben op de bestedingsruimte van natuurlijke personen. Hoewel tegen die beslissing bezwaar openstaat, zijn de indirecte gevolgen soms niet meer terug te draaien.





De wetgever denkt met name aan gevallen waarin een uitkering of toeslag wordt stopgezet, danwel verminderd. Maar ook voorafgaand aan het vaststellen van een aanslag inkomstenbelasting zou behoefte kunnen bestaan om gehoord te worden. Een opwaartse correctie van het verzamelinkomen kan immers ook de aanspraak op allerlei inkomensafhankelijke regelingen verminderen, en daarmee toekomstige bestedingsruimte negatief beïnvloeden. Weliswaar staat bezwaar tegen een belastingaanslag open, maar dat heeft geen schorsende werking (artikel 6:16 Awb). Ook bij een aanslag inkomstenbelasting kunnen indirecte effecten optreden die burgers financieel hard raken, waardoor extra zorgvuldigheid in de aanslagregelende fase geboden is. Uit de toelichting blijkt echter dat de voorgestelde uitbreiding van de hoorplicht in artikel 4:12 Awb niet voor deze gevallen is bedoeld, omdat het effect op de bestedingsruimte niet onmiddellijk (binnen de bezwaartermijn) optreedt. De NOB verzoekt om een uitgebreidere toelichting op dit punt.

Onderdelen K, L, M, N, O, P, Q, R, S, T, U (diverse bepalingen inzake betalingsregelingen)

De NOB apprecieert dat in dit wetsvoorstel aandacht wordt besteed aan het zogenoemde vermenselijken van geldschuldentitels. In het consultatiewetsvoorstel wordt echter geen duidelijkheid gegeven over de vraag of deze nieuwe bepalingen ook in het fiscale recht van toepassing zijn. Er zijn namelijk afwijkende bepalingen in artikel 25, 26 en 28 van de Invorderingswet 1990 en in de Memorie van Toelichting staat dat het onduidelijk is of deze afwijkende bepalingen zullen worden geschrapt dan wel gehandhaafd zullen blijven. Wij zouden het op prijs stellen indien zo snel mogelijk duidelijkheid kan worden gegeven. De NOB meent dat deze bepalingen ook in het fiscale recht van toepassing zouden moeten zijn, omdat de mogelijkheid om uitstel van betaling te verlenen in het fiscale recht net zo belangrijk is. Het bij uitstel van betaling desalniettemin verschuldigd zijn van invorderingsrente vormt in het fiscale recht een heikel punt en het zou dan ook wenselijk zijn als er geen onderscheid wordt gemaakt tussen zogenoemde bestuursrechtelijke schulden en belastingschulden. Het creëren van de mogelijkheid tot het leveren van maatwerk op het gebied van de invorderingsrente zou naar de mening van de NOB heel goed aansluiten bij de gedachte achter de voorgestelde maatregelen in titel 4:4 Awb.

Onderdeel V (artikel 5:46 Awb)

De NOB juicht de voorgestelde wijziging van artikel 5:46, lid 3 Awb toe. Deze voorgestelde aanpassing vergt in de praktijk wel een wezenlijk andere mindset van bestuursorganen bij het opleggen van bestuurlijke boetes. Het huidige artikel 5:46 Awb biedt ook al mogelijkheden tot maatwerk, maar de NOB ziet dat dit in de praktijk niet vaak wordt toegepast. Het is meer regel dan uitzondering dat een burger/belastingplichtige eerst bezwaar maakt (en in veel gevallen zelfs in beroep moet gaan) om aandacht te krijgen voor de bijzondere omstandigheden van de betreffende situatie.





In de toelichting is opgenomen dat de voorgestelde wijziging ook ziet op geringe boetes. De fiscale verzuimboetes worden echter nagenoeg geheel automatisch opgelegd. De NOB zou dan ook graag wat meer toelichting zien hoe de voorgestelde wijziging zou moeten worden ingebed in een geautomatiseerd proces van boeteoplegging.

Onderdeel W (artikel 6:11 Awb)

De belastingkamer van de Hoge Raad legde op het vlak van verschoonbare termijnoverschrijding lange tijd een strenge toets aan, maar lijkt zich inmiddels ook te hebben aangesloten bij de soepelere lijn die het College van Beroep voor het Bedrijfsleven (hierna 'CBB') heeft ingezet (zie de uitspraak van het CBB van 30 januari 2024, ECLI:NL:CBB:2024:31 en het arrest HR 5 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:515). De NOB kan zich hoe dan ook vinden in de ruimere mogelijkheden die de regering op dit moment voor ogen heeft. De NOB merkt wel op dat de nieuwe tekst weinig ruimte biedt voor een echte belangenafweging. De vraag blijft of een bestuursorgaan c.q. de rechter niet de ruimte zou moeten krijgen om te oordelen dat niet-ontvankelijkverklaring gezien de belangen van de betrokken partijen onevenredig is ten opzichte van het met de ontvankelijkheidsbepalingen te dienen doel.

In het wetsvoorstel wordt overigens weinig tot geen aandacht besteed aan de wijzen waarop bezwaar- en beroepschriften kunnen worden ingediend. Iedere wijze van indiening (fax, post, digitaal) kent zijn eigen belemmeringen en de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad is op dit vlak zeer omvangrijk te noemen. Benadrukt zij dat de nieuwe wijze van indienen (digitaal procederen in fiscale zaken) de nodige belemmeringen kent. In tegenstelling tot bij reguliere postbezorging op grotere belastingadvieskantoren, staat het digitale dossier van een belastingadviseur en/of advocaat enkel open voor de gemachtigde zelf (en/of zijn/haar secretaresse). Mocht de gemachtigde (en/of zijn/haar secretaresse) met persoonlijke omstandigheden te maken krijgen terwijl de ander op vakantie is, dan wel mochten beiden op hetzelfde moment ziek zijn, dan is het mogelijk dat de termijn ook bij een groter belastingadvieskantoor verstrijkt. Ons verzoek zou dan ook zijn om in de uiteindelijke Memorie van Toelichting te expliciteren dat ook in dit soort gevallen het oordeel dat de termijnoverschrijding verschoonbaar is gerechtvaardigd is.

Onderdeel Y (art. 7:1b Awb)

Met het nieuwe art. 7:1 Awb wil de wetgever na indiening van een bezwaarschrift een soort tussenfase inlassen, waarbij het bestuursorgaan in overleg met de indiener onderzoekt hoe het bezwaar kan worden afgedaan. De wetgever wil hiermee tot een meer laagdrempelige en oplossingsgerichte bezwaarfase komen. De NOB vindt dit een nobel streven, maar wellicht minder zinvol als voorafgaand aan de totstandkoming van het bestreden besluit (de belastingaanslag) al een lange discussie met de Belastingdienst heeft plaatsgevonden.





Hoewel door een andere ambtenaar op het bezwaar moet worden beslist, blijft het aanslagregelende team in de praktijk niet zelden op de achtergrond betrokken. Informeel overleg gaat dan vermoedelijk weinig meer helpen. De NOB vraagt zich af of de wetgever niet juist zwaarder zou moeten inzetten op extra waarborgen voor een zo onafhankelijk mogelijke heroverweging in bezwaar. Dat zou wellicht meer kunnen bijdragen aan de door de wetgever gewenste versterking van het vertrouwen van de burger in de overheid.

Onderdeel OO (Nadere bewijsmogelijkheid, burgerlus)

Uit de toelichting blijkt dat de wetgever met de invoering van de burgerlus tegemoet wil komen aan de ongelijke procespositie van burgers in het bestuursrecht. De NOB acht dat een positieve ontwikkeling. Wel vraagt de NOB aandacht voor de verdere ontwikkeling van dit onderdeel, bijvoorbeeld door het ontwikkelen van richtlijnen hierover voor de rechterlijke macht.

3. Tot slot

De NOB is uiteraard graag bereid deze reactie nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt op onze website gepubliceerd.⁴

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

⁴ Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier: <https://www.nob.net/nob/commissies/commissie-wetsvoorstellen>.

