

TriBuut 2007/01

Mr.dr. R.M.P.G. Niessen-Cobben

Mr. H.J.J. Oostdam FB

Het formele recht in beweging

Gedurende de laatste twee decennia kan het formele fiscale recht zich verheugen in een warme belangstelling. Diverse wetsvoorstellen hebben het licht gezien en hebben tot wijzigingen geleid. Op dit moment is een vijftal wetsvoorstellen in behandeling welke voor de praktijkvoering relevant zijn. Reden om daaraan op deze plaats aandacht te schenken. Als eerste wordt genoemd de vierde tranche van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Dit wetsvoorstel (nr. 29 702), dat reeds enige tijd in behandeling is, heeft vermoedelijk de andere wetsvoorstellen veroorzaakt. Het betreft vervolgens het wetsvoorstel Dwangsom bij niet tijdig beslissen (nr. 29 934), het wetsvoorstel Versterking Fiscale Rechtshandhaving (nr. 30 322), het wetsvoorstel Beroep bij niet tijdig beslissen (nr. 30 435) en het wetsvoorstel Rechtsbescherming van belastingplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus (nr. 30 645).

De vierde tranche Awb

Het wetsvoorstel vierde tranche Awb ligt alweer enige tijd ter tafel. De doelstelling van de Awb is om te komen tot een harmonisatie, ook wel: stroomlijning van het bestuursrecht. Dit doel wordt gefaseerd tot stand gebracht. De vierde tranche voorziet in wijzigingen op het terrein van de bestuursrechtelijke geldschulden, de bestuurlijke handhaving, herstelsancties en de bestuurlijke boete. Fiscaal zijn dan met name de boete voor de medepleger en de invordering daarvan interessant. Voorgesteld wordt namelijk om de medepleger van een overtreding gelijk te stellen aan de pleger van het delict. In de memorie van toelichting wordt de belastingadviseur aangemerkt als een mogelijke medepleger. De vraag is natuurlijk of aan de pleger en medepleger beiden opzet tot het begaan van de overtreding is toe te rekenen. Gegeven de verzekeringsvoorwaarden en de beroepsregels waaronder belastingadviseurs plegen te werken, zal daar niet snel sprake van zijn; de gevolgen voor de broodwinning van de betreffende adviseur zijn immers desastreus. Dit vormt een goede reden om op zoek te zijn naar het randje, maar daar zeker niet over heen te willen gaan.

Dat wordt getracht het bestuursrecht, waartoe ook het fiscale recht behoort, te stroomlijnen, is een doel dat wij onderschrijven. Doordat er echter – op legitieme gronden – voor is gekozen die stroomlijning gefaseerd te laten plaatsvinden, heeft dit voor het fiscale recht tot gevolg dat er schijnbaar op ad-hocbasis ruimte is om mogelijke problemen in de rechtspositie van de belastingplichtige en diens adviseur aan te pakken. De vierde tranche Awb is namelijk nog niet ingevoerd of er wordt in het wetsvoorstel Versterking Fiscale Rechtshandhaving voorstellen gedaan die mede van invloed zijn op de verhouding belastingplichtige / gemachtigde en de fiscus. Op welke wijze deze voorstellen op elkaar inwerken, is nauwelijks te voorspellen, nu het eerste voorstel nog niet de kans heeft gekregen om in de praktijk uit te kristalliseren.

De invloed van jurisprudentie moet hieraan nog worden toegevoegd. Daarbij denken wij met name aan het arrest van de Hoge Raad van 1 december 2006 (nr. 40.369, na conclusie van A-G Niessen, *NTFR* 2006/1710 met comm. van Kors), waarin de toerekening van schuld/opzet van de gemachtigde aan belastingplichtige is afgewezen. Het lijkt welhaast onvermijdelijk dat ook dit arrest tot een wetwijziging zal leiden. Al deze ad-hocmaatregelen leiden echter niet tot een gestructureerd overzichtelijk geheel. Het verdient dan ook de voorkeur dat de wetgever met enige voortvarendheid de zelf opgelegde taak oppakt en tot afronding en invoering overgaat.

Dwangsom bij niet tijdig beslissen

Met het wetsvoorstel Dwangsom bij niet tijdig beslissen wordt een wijziging van de Awb beoogd, en dan met

name Afdeling 4.1.3. De wijziging betreft een toevoeging van een geheel nieuwe paragraaf, waarin de regeling is neergelegd met betrekking tot de dwangsom bij niet tijdig beslissen. Relevant is dat de dwangsomregeling alleen toepasselijk is indien dit voorafgaand in een wettelijke regeling is neergelegd. Verschuldigd is een dwangsom pas als het bestuursorgaan

- in gebreke is een beschikking op aanvraag tijdig te nemen,
- schriftelijk in gebreke is gesteld, en
- ondanks de ingebrekestelling nalatig blijft een beschikking op aanvraag te nemen.

Hoewel de gedachte van een pressiemiddel een aantrekkelijke kan zijn, vormt het feit dat het bestuursorgaan zelf beoordeelt of sprake is van een overschrijding van de beslistermijn, een bron van discussie. Daardoor zou het doel van de regeling – tijdig genomen besluiten – kunnen verzanden.

Versterking Fiscale Rechtshandhaving

In het wetsvoorstel 'Versterking Fiscale Rechtshandhaving' wordt onder andere voorgesteld de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) op een drietal punten te wijzigen. De eerste wijziging ziet op een verkorting van de beslistermijn van een jaar naar dertien weken (art. 5a en art. 25 AWR). Daarmee wordt een stevige stap in de richting gezet om dichterbij de binnen het bestuursrecht geldende beslistermijn van zes weken te komen.

De tweede wijziging betreft het opnemen van een 'doelmatigheidsbepaling' in art. 64 AWR. Voorgesteld wordt dat ter bevordering van een doelmatige formalisering van de uit een belastingwet voortvloeiende schuld of van de op grond van een belastingwet op te leggen bestuurlijke boete de inspecteur kan afwijken van het bij of krachtens de belastingwet bepaalde. Daaraan worden wel enige voorwaarden verbonden, te weten:

- 1 de formalisering leidt niet tot een lagere uitkomst van de uit de belastingwet voortvloeiende schuld of van de op grond van de belastingwet op te leggen bestuurlijke boete, en
- 2 degene aan wie de belastingaanslag wordt opgelegd, en, ingeval de inspecteur dat nodig oordeelt, de belastingplichtige of inhoudingsplichtige stemt in met die afwijking.

De derde wijziging, tot slot, betreft de geheimhoudingsplicht; deze wordt aangepast, in die zin dat deze niet geldt, indien:

- a enig wettelijk voorschrift tot de bekendmaking verplicht;
- b bij regeling van onze minister is bepaald dat bekendmaking noodzakelijk is voor de goede vervulling van een publiekrechtelijke taak van een bestuursorgaan;
- c bekendmaking plaatsvindt aan degene op wie de gegevens betrekking hebben, voorzover deze gegevens door of namens hem zijn verstrekt.

Voorts kan de minister in andere gevallen ontheffing van de geheimhoudingsplicht verlenen.

In de nota naar aanleiding van het tweede nader verslag (nr. 30 322, nr. 11, V-N 2006/64.4) wordt als reden voor de doelmatigheidsbepaling genoemd het voorkomen van een verstarring van de relatie fiscus / belastingplichtige. Bij een dergelijke verstarring is niemand gebaat. Uit de praktijk komt naar voren dat in het verleden reeds doelmatigheidsafspraken zijn gemaakt die zich zonder meer hebben bewezen. Het betreft dan met name werkafspraken die kennelijk doelmatiger waren dan de werkwijze die uit de wettekst voortvloeit. De doelmatigheidsbepaling heeft dan ook uitsluitend het oog op de vaststelling van die werkwijzen.

De geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR heeft tot doel door de Belastingdienst verkregen informatie vertrouwelijk te houden. Dit doel komt steeds meer onder druk te staan. De meldingen vanwege de Wet Melding Ongebruikelijke Transacties, en de controle daarop door de Belastingdienst / FIOD ECD, lijken de indruk te wekken dat de Belastingdienst niet alleen met belastingheffing bezig is. Het branchebrede onderzoek door de Belastingdienst naar de prijzen en kortingen bij de apothekers is een treffend voorbeeld. Steeds meer komt de vraag op of buiten fiscale omissies nog andere zaken geconstateerd zijn, en wat daar dan mee gedaan is. De fiscus die zijn controletaken uitoefent, wordt derhalve meer en meer gezien als de big brother die meekijkt en rapporteert aan wie maar nodig is. De uitholling van de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR – één van de pijlers die er voor zorgt dat de Belastingdienst, ondanks de privacygevoeligheid van de materie, de benodigde gegevens ontvangt – zal dan ook steeds meer tot spanning bij de gecontroleerde ondernemers leiden. Dit is een ontwikkeling die naar onze mening niet gewenst is. Het zou goed zijn de uitholling van de geheimhoudingsplicht zorgvuldig te overwegen.

Beroep bij niet tijdig beslissen

Ook met het wetsvoorstel 'Beroep bij niet tijdig beslissen' wordt een wijziging in de Awb voorgesteld. Ook deze werkt uiteraard in het fiscale recht door. Het eerstgenoemde voorstel betreft een concretisering van de termijn, waarbinnen een bezwaar of beroep tegen het niet tijdig nemen van een besluit kan worden ingediend. Nu is deze indiening niet aan enige termijn gebonden. Het voorstel voorziet erin dat, ingeval tegen het niet tijdig nemen van een besluit beroep open staat, het beroepschrift kan worden ingediend, nadat het bestuursorgaan in gebreke is en nadat twee weken zijn verstreken na de dag waarop belanghebbende het bestuursorgaan schriftelijk in gebreke heeft gesteld. Daarnaast wordt rekening gehouden met de mogelijkheid dat redelijkerwijs van belanghebbende niet kan worden gevergd dat hij het bestuursorgaan in gebreke stelt. In die situatie kan het beroepschrift direct worden ingediend, zodra het bestuursorgaan in gebreke is tijdig een besluit te nemen.

Het tweede onderdeel van dit wetsvoorstel voorziet in een nieuwe regeling met betrekking tot het beroep bij niet tijdig beslissen. Deze regeling wordt opgenomen in Afdeling 8.2.4.A Awb en is van toepassing, indien:

- de wettelijke beslistermijn is overschreden en het bestuursorgaan geen mededeling heeft gedaan dat het besluit niet binnen de termijn kan worden genomen;
- bij het ontbreken van een wettelijke beslistermijn een termijn van acht weken is overschreden en het bestuursorgaan daarvan geen mededeling heeft gedaan;
- het bestuursorgaan niet tijdig beslist op bezwaar of in administratief beroep en daarvan geen mededeling heeft gedaan;
- bij wettelijk voorschrift of bij besluit van het bestuursorgaan de regeling van toepassing is verklaard.

De invoering van dit wetsvoorstel heeft een extra rechtsingang tot gevolg. Het is uiteraard de bedoeling dat de fiscale rechter op korte termijn tot een uitspraak komt. Echter, op dit moment is reeds sprake van een grote werkdruk. De consequentie zou dan wel eens kunnen zijn dat aan de geschillen die op korte termijn moeten worden beslist, de voorrang wordt verleend, waardoor de uitspraken in de inhoudelijke geschillen langer op zich laten wachten.

Rechtsbescherming van belastingplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus

Ten aanzien van de rechtsbescherming bij verzoeken om inlichtingen hebben de initiatiefnemers gekozen voor een nieuwe oplossing. Belastingplichtigen dienen binnen tien dagen nadat de inspecteur om inlichtingen heeft gevraagd om een voor bezwaar vatbaar beschikking te verzoeken. De inspecteur heeft vervolgens tien dagen de tijd om het inlichtingenverzoek in een voor bezwaar vatbare vorm te gieten. De belanghebbende kan daartegen vervolgens in bezwaar komen en tegen de tenuitvoerlegging daarvan bij de rechtbank in verzet. Dit voorstel heeft enkele gevolgen die minder gewenst zijn.

Het verzoek om een voor bezwaar vatbare beschikking dient binnen tien dagen na uitreiking van het (niet voor bezwaar vatbare) inlichtingenverzoek te zijn gedaan. Deze reactietermijn wijkt af van de in het algemeen bestuursrecht geldende termijn. Niet duidelijk is of hierbij de in het belastingrecht gebruikelijke verzendtheorie geldt of dat de ontvangsttheorie van toepassing is. Gegeven de snelheid van de post en de nog immer bestaande onzekerheid over de fax, is dat, zeker met deze korte termijn, een relevante factor.

Het wetsvoorstel gaat uit van de medewerking van de inspecteur. Een inspecteur die meent redelijk te handelen en om die reden zijn medewerking weigert, kan gegeven de voorgestelde regeling niet gedwongen worden mee te werken. In deze situaties kan de regeling inzake een dwangsom bij niet tijdig beslissen een uitkomst bieden. Een regeling is gewenst, zo niet noodzakelijk, omdat zonder nadere regeling belastingplichtige weer terug bij af is. Dit is alleen anders als de weigering van de inspecteur om het inlichtingenverzoek om te zetten in een voor bezwaar vatbare beschikking maakt dat dat inlichtingenverzoek als kennelijk onredelijk kan worden aangemerkt. Een separate rechtsgang zou naar onze mening ook bereikt kunnen worden door het verzoek aan te merken als een voor bezwaar vatbare beschikking. Een bezwaar tegen het verzoek en het feit dat jegens de fiscus en inspanning geleverd moet worden, is voldoende grond voor een verzoek tot voorlopige voorzieningen bij de voorzieningenrechter. Daarmee is de onafhankelijke toetsing en de rechtsbescherming op eenvoudige wijze gewaarborgd. Door de voorzieningenrechter een korte beslistermijn op te leggen wordt de rechtsbescherming daadwerkelijk en effectief gewaarborgd.

Overigens komt het gesloten stelsel van de AWR in haar algemeenheid steeds meer op gespannen voet te staan met het rechtsgedrag. Diverse besluiten van de inspecteur zijn niet rechtstreeks toetsbaar. In de nota van het tweede nader verslag bij het wetsvoorstel Versterking Fiscale Rechtshandhaving is door de wetgever evenwel aangegeven dat wordt vastgehouden aan het gesloten stelsel. De wetgever baseert dit op het zich jaarlijks herhalend proces van heffing met een groot aantal mogelijke contactmomenten tussen de burger en het bestuursorgaan. Verder wijst hij op een historisch gegroeid goed functionerend stelsel van rechtsbescherming. Wij stellen ons de vraag of de wetgever hiermee niet vooruit loopt op de discussie bij de behandeling van het wetsvoorstel Rechtsbescherming bij controlehandelingen die juist dit stelsel aan de orde stelt.

Conclusies

De Awb is bedoeld om het bestuursrecht te stroomlijnen. Vermindering van regels en het transparant houden van procedures vermindert de kans op fouten en ook de mogelijkheden om zaken door middel van procedurele tactieken te traineren. De vele wetsvoorstellen van de afgelopen tijd dragen daar echter niet altijd aan bij. Indien namelijk de nu voorliggende wetsvoorstellen zonder wijzigingen worden ingevoerd, kan een belastingplichtige bij het door de inspecteur niet tijdig beslissen een dwangsom instellen, overgaan tot het maken van werkafspraken om te komen tot een formalisering van de uit de wet voortvloeiende belastingschuld, een verzoek voor inlichtingen indienen, waarbij wordt gewezen op de minder ver reikende geheimhoudingsplicht, een beroep instellen tegen het niet tijdig beslissen door de Belastingdienst en ten slotte zich tot de inspecteur wenden met een verzoek het inlichtingenverzoek om te zetten in een voor bezwaar vatbare beschikking. Op diverse van deze beslissingen moet binnen een bepaalde termijn worden beslist en deze kunnen weer niet tijdig worden genomen, waarvoor dan weer een dwangsom kan worden ingesteld.

Procedures zijn er naar onze mening om geschillen te beslechten en niet om zand in de raderen van de overheid te strooien. De voorgestelde regelingen lijken die mogelijkheden volop te bezitten. Bovendien is de gekozen weg van ad-hoc oplossingen niet doelmatig. Het is dan ook zinvol de voorgestelde regelingen te structureren en met enige voortvarendheid door het parlement te loodsen.

Commissie Wetsvoorstellen

Bijgaand commentaar is opgesteld door de Commissie Wetsvoorstellen van de NFB. Deze commissie volgt alle zaken die in het kader van vaktechnische ondersteuning noodzakelijk zijn, en beoordeelt en becommentarieert daar waar nodig de gevolgen voor de (MKB-)praktijk van de cliënten van onze leden, dan wel van onze leden zelf. De leden van de commissie zijn mr. Ad Fruijtier FB, mr. Henk Oostdam FB, mr. Henriëtte Ancuta-Koning FB en mr. Almer de Beer FB. Zij maken bij het opstellen van de commentaren gebruik van een breed netwerk aan specialisten binnen de NFB.