



Universiteit
Leiden

The Netherlands

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel: het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt.

Keulemans, A.E.

Citation

Keulemans, A. E. (2021, November 18). *Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel: het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3240242>

Version: Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3240242>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

HOOFDSTUK 9

Beantwoording onderzoeksvraag

De aanleiding voor het schrijven van dit proefschrift vormt de discussie die in Nederland wordt gevoerd over de wijze waarop het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, en dan specifiek *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken alvorens een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt* bij fiscale beslissingen moet worden toegepast (paragraaf 1.1). In deze discussie komt duidelijk naar voren dat Het Hof van Justitie een andere weg is ingeslagen met betrekking tot het horen van de belanghebbenden dan de wetgever in het verleden in Nederland. Het horen in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht staat primair ten dienste van de zorgvuldige feitenvergaring door het bestuursorgaan en in het Unierecht heeft het kenbaarmakingsbeginsel als primair doel de rechtsbescherming. Om antwoord te kunnen geven op de vraag op welke wijze in Nederlandse fiscale zaken moet worden omgegaan met het kenbaarmakingsbeginsel heb ik in dit proefschrift gewerkt met de volgende onderzoeksvraag (paragraaf 1.3):

In hoeverre voldoet het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht aan de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt en op welke wijze kan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht worden ingericht, zodat het in lijn is met deze uitgangspunten en criteria?

In dit hoofdstuk geef ik eerst een samenvatting van de belangrijkste bevindingen van het onderzoek naar het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 9.1). Vervolgens beantwoord ik in paragraaf 9.2 het eerste deel van de onderzoeksvraag: in hoeverre voldoet het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht aan de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. Daarbij zal zichtbaar worden dat er veel overeenkomsten zijn gevonden en een (kleiner) aantal belangrijke verschillen. Met een overzicht van de overeenkomsten en verschillen zal ik aan de hand van het ontwikkelde stappenplan het tweede deel van de onderzoeksvraag beantwoorden (paragraaf 9.3):

Op welke wijze kan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht worden ingericht, zodat het in lijn is met de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt?

Ik sluit af met een aantal aanbevelingen die een oplossing bieden voor de geconstateerde verschillen voor zover die tot een schending van het kenbaarmakingsbeginsel kunnen leiden.

9.1 Samenvatting van de hoofdstukken 2 tot en met 7

Het kenbaarmakingsbeginsel is een Unierechtelijk beginsel dat onderdeel is van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel (paragraaf 1.2). Het beginsel houdt in dat een belanghebbende (de adressaat) het recht heeft een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken voordat het bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. Het doel van dit beginsel is met

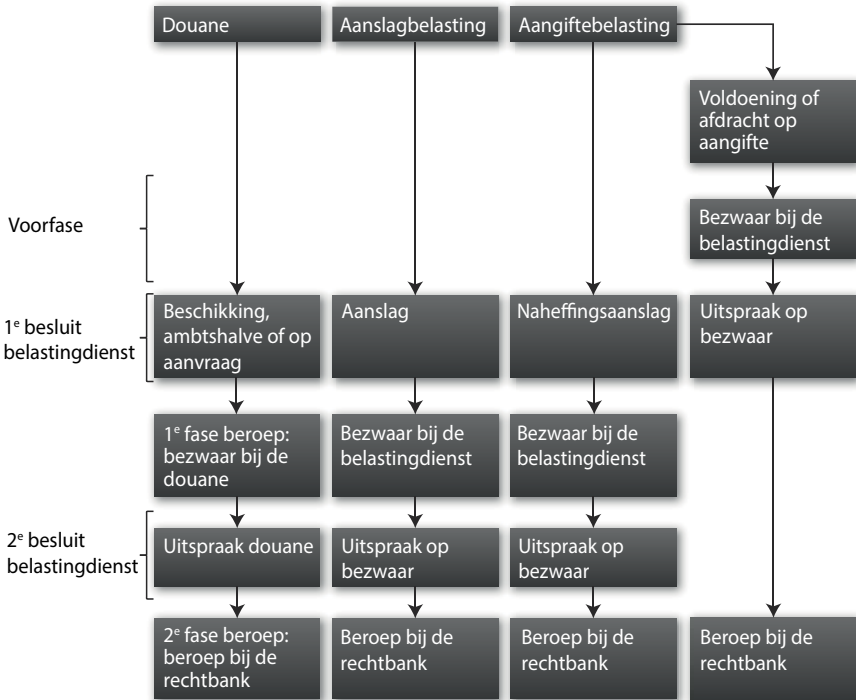
name de verzekering van de effectieve bescherming van de belanghebbende (paragraaf 3.6). Het kenbaarmakingsbeginsel stelt de belanghebbende in staat een vergissing van een bestuursorgaan te corrigeren of individuele omstandigheden aan te voeren die ervoor pleiten dat het voorgenomen besluit (wel) wordt genomen, niet wordt genomen of dat in een bepaalde zin wordt besloten (paragrafen 1.2 en 3.6). Het kenbaarmakingsbeginsel kan worden gezien als een optimaliseringsvereiste (paragraaf 3.3). Dat wil zeggen dat het beginsel zo veel mogelijk zijn gelding moet hebben, maar dat het niet absoluut is. Bij het gebruik van het kenbaarmakingsbeginsel zal rekening moeten worden gehouden met het feit dat het gebruik van beginselen niet onomstreden is vanwege de onvergelykbaarheid van beginselen en het probleem van vaagheid (paragraaf 3.5). Hierdoor is het niet mogelijk het gewicht van concurrerende beginselen nauwkeurig te bepalen. Bij het wegen van concurrerende beginselen is het daardoor niet mogelijk een fijnmazig weegsysteem te ontwikkelen. Het grove triadische systeem van Alexy past hier wel in (paragraaf 6.5.3.a). Het gebruik van beginselen, dus ook het gebruik van het kenbaarmakingsbeginsel, kent drie uitgangspunten (paragraaf 3.4): beginselen hebben een begingewicht, rechtsvormers en rechtstoepassers hebben een motiveringsplicht en zij moeten consistent zijn bij het toepassen van beginselen. Hoe groter het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel, hoe groter het gewicht moet zijn van het voldoen aan het concurrerende beginsel om het kenbaarmakingsbeginsel te kunnen beperken. Factoren die van invloed kunnen zijn op het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel, spelen een rol bij de beantwoording van de vraag wanneer een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel gerechtvaardigd kan zijn. De twee andere uitgangspunten van het werken met beginselen (motiveringsplicht en consistente toepassing) zorgen ervoor dat bij het toepassen van een beginsel na elke toepassing meer duidelijkheid ontstaat over de vraag wanneer een beginsel al dan niet kan worden beperkt. Daarmee kan een omstandighedencatalogus worden opgesteld en kunnen voorrangsregels worden geformuleerd (paragraaf 6.6.4).

Unierechtelijke beginselen hebben alleen rechtstreekse werking als met de nationale wet- en regelgeving het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht (hoofdstuk 4). Wanneer sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht is niet altijd duidelijk. Het is mogelijk dat een zaak zich geheel binnen één lidstaat afspeelt en toch het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht (paragraaf 4.5). Een grensoverschrijdend element betekent op zichzelf nog niet dat sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. Als hulpmiddel voor het vaststellen of het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht kan een drietal vragen worden gesteld (paragraaf 4.7). Deze vragen zijn: 1) Beoogt de lidstaat met de nationale regeling de uitvoering van een Unierechtelijke bepaling? 2) Wat is de aard van de nationale bepaling? En 3) Streeft de nationale bepaling niet andere doelstellingen na dan die waarop het Unierecht ziet?

Indien het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, bepaalt het kenbaarmakingsbeginsel dat eenieder het recht heeft een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. Het kenbaarmakingsbeginsel ziet alleen op de adressaten van deze voorgenomen overheidsbesluiten (paragraaf 5.1). Hieronder vallen geen derde-belanghebbenden. 'Eenieder' kan zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon zijn. Het maakt daarbij niet uit of een rechtspersoon gelieerd is aan de overheid. Het kenbaarmakingsbeginsel is van toepassing op alle voorgenomen nadelige beslissingen van

bestuursorganen (ook voorgenomen bezwarende besluiten genoemd) (paragraaf 5.2) en kent een materieel besluitenbegrip. Dat heeft tot gevolg dat de vorm van het voorgenomen bezwarende besluit niet van belang is. Het bestuursorgaan heeft eerst in de fase van het voornemen de verplichting een adreassaats de gelegenheid te geven een standpunt kenbaar te maken (paragraaf 5.3). Deze verplichting is er nog niet in de onderzoeksfase. Het kenbaarmakingsbeginsel is niet meer aan de orde wanneer een bestuursorgaan een besluit heeft genomen of indien de belanghebbende in een eerder stadium van zijn recht afziet.

Het kenbaarmakingsbeginsel ziet nadrukkelijk op de verhouding belanghebbende – bestuursorgaan in de fase van het voornemen van het nemen van een besluit. Het gevolg is dat het kenbaarmakingsbeginsel in procedures die zien op het maken van bezwaar tegen de voldoening of afdracht op aangifte, van toepassing is op wat in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht is gedefinieerd als de bezwaarfase. De uitspraak op bezwaar is in die procedures immers de eerst mogelijk nadelige beslissing die de belastingdienst neemt (paragraaf 2.3). De voorfase vanuit Unierechtelijk perspectief toegepast op het Nederlandse fiscale bestuursrecht ziet er als volgt uit:



Figuur 26

Zowel het horen in de fase van het voornemen als in de bezwaarfase in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht is, gelet op vorenstaand schema, relevant voor het beantwoorden van de onderzoeksvraag.

Het kenbaarmakingsbeginsel geeft de belanghebbende in de voorfase, vanaf de fase van het voornemen (paragraaf 5.4), de volgende rechten:

1. recht op informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren;
2. op verzoek recht op (inzage in) de stukken;
3. recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging; en
4. recht een standpunt kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren.

Het recht op informatie houdt in dat het bestuursorgaan mededeling moet doen van de voornaamste in aanmerking genomen elementen (punten van bezwaar) en de kwalificatie daarvan door het bestuursorgaan, en ook moet aangeven op welke bewijsmiddelen dit is gebaseerd (paragraaf 5.4.1). Het recht op (inzage in) de stukken maakt dat een bestuursorgaan op verzoek van de belanghebbende inzage moet geven in alle documenten van het dossier die voor de verdediging relevant kunnen zijn (paragraaf 5.4.2). Als het bestuursorgaan dergelijke stukken geheim wil houden, is sprake van het beperken van het recht op (inzage in) de stukken. De lengte van de termijn die een belanghebbende moet krijgen ter voorbereiding van de verdediging is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van een specifiek geval (paragraaf 5.4.3). Ten slotte dient de belanghebbende zijn standpunt kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren (paragraaf 5.4.4). Het bestuursorgaan mag beslissen of dit schriftelijk of mondeling kan. Als de belanghebbende alle deelaspecten heeft kunnen vervullen, heeft hij een standpunt *naar behoren en effectief* kenbaar kunnen maken.

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is in drie artikelen van het Handvest gecodificeerd (artikelen 41, 47 en 48 van het Handvest) (paragraaf 5.5). Artikel 41 van het Handvest bevat wel het kenbaarmakingsbeginsel, maar dit artikel ziet alleen op instellingen, organen en instanties van de Unie (paragraaf 5.5.1.a). Het kenbaarmakingsbeginsel is voor fiscale sancties gecodificeerd in artikel 47 van het Handvest (paragraaf 5.5.1.b). Als de Nederlandse belastingdienst een voornemen heeft tot het opleggen van een fiscale sanctie is het geschreven kenbaarmakingsbeginsel van toepassing (uiteraard alleen voor zover het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht). Artikel 48 van het Handvest ziet op de rechten van de verdediging in de beroepsfase en omvat daarmee niet het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 5.5.1.c). Voor douanezaken is het kenbaarmakingsbeginsel gecodificeerd in het DWU (paragrafen 2.2.1, 2.2.2 en 5.5.3). Indien geen sprake is van een fiscale sanctie of van een douanerecht kan een belanghebbende ten aanzien van andere fiscale voorgenomen bezwarende besluiten waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht een beroep doen op het *ongeschreven* kenbaarmakingsbeginsel. Het kenbaarmakingsbeginsel kent daarmee in fiscale zaken drie verschijningsvormen: het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel, het kenbaarmakingsbeginsel als recht in de zin van het Handvest en het kenbaarmakingsbeginsel als rechtsregel in het DWU. De rechten die het kenbaarmakingsbeginsel een belanghebbende biedt, zijn voor alle verschijningsvormen gelijk (paragraaf 5.5.4). Dat wil zeggen dat het Unierecht bij alle drie de verschijningsvormen het minimale beschermingsniveau bepaalt van het kenbaarmakingsbeginsel. Het staat de lidstaten vrij meer bescherming te bieden. Daarbij kan worden gedacht aan het al eerder dan in de fase van het voornemen de belanghebbende te betrekken bij een misschien nog zeer vaag voornemen, de belanghebbende ook zonder verzoek standaard de relevante stukken te verstrekken of de belanghebbende de mogelijkheid te geven het standpunt mondeling te geven. Voor het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel is de verschijningsvorm wel relevant (paragraaf 5.5.4).

De uitoefening van het kenbaarmakingsbeginsel kan aan beperkingen worden onderworpen, mits die beperkingen daadwerkelijk beantwoorden aan doeleinden van algemeen belang en het door dergelijke beperkingen nagestreefde doel in aanmerking genomen, niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduidbare ingreep waardoor de beschermde rechten in de kern worden aangetast (paragraaf 6.1). Voor het beperken van het geschreven kenbaarmakingsbeginsel (Handvest en DWU) geldt een aanvullende eis dat een beperking bij wet moet zijn gesteld. Dat een beperking bij wet moet zijn gesteld, betekent dat de maatregel als zodanig een wettelijke basis moet hebben en dat die wet voldoende toegankelijk, voorzienbaar en precies dient te zijn (paragraaf 6.2). Hierbij is niet vereist dat de beperkende maatregel als een beperking van een beginsel wordt gepresenteerd. Wel dient de tekst zo duidelijk te zijn dat daarmee de reikwijdte van de beperking van een beginsel voorzienbaar en duidelijk is.

Dat een beperking de wezenlijke inhoud van het verdedigingsbeginsel moet eerbiedigen, houdt kortweg in dat de beperking niet zover mag strekken dat feitelijk het kenbaarmakingsbeginsel daarmee een 'dode letter' is geworden (paragraaf 6.3).

Voorts moet met de beperking een algemeen belang worden nagestreefd (paragraaf 6.4). Voor fiscale zaken komen vooral de volgende algemene belangen naar voren: inning van de eigen middelen van de Europese Unie, een doeltreffend optreden van de douaneautoriteiten, gevaar voor de veiligheid van de Europese Unie en haar ingezetenen, de gezondheid van de mens, dier of plant, het milieu of de consument en het bestrijden van fraude en misbruik.

Ten slotte moet een maatregel die een beginsel beperkt, aan het evenredigheidsbeginsel voldoen, dat wil zeggen dat de maatregel geschikt en noodzakelijk moet zijn en moet voldoen aan het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu* (paragraaf 6.5). Een maatregel moet geschikt zijn het doel te bereiken (paragraaf 6.5.1). Het is aan het bestuursorgaan aannemelijk te maken dat hiervan sprake is. Aan deze voorwaarde voldoet een beperkende maatregel over het algemeen al snel. Daarnaast moet de maatregel noodzakelijk zijn (paragraaf 6.5.2). Hierbij wordt getoetst of de minst ingrijpende maatregel is gekozen. Ten slotte wordt aangekomen bij de eis van evenredigheid *stricto sensu* (paragraaf 6.5.3). Evenredigheid *stricto sensu* houdt in dat een beperkende maatregel alleen mag wanneer het doel, dat wordt vertegenwoordigd door het concurrerende beginsel dat met de maatregel wordt gediend, de negatieve beperkende gevolgen voor één of meer andere beginselen kan rechtvaardigen.

De toets of wordt voldaan aan de evenredigheid *stricto sensu* bestaat, zo laat Alexy's Law of Balancing zien, uit drie stappen: 1) het gemotiveerd vaststellen van het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel, 2) het gemotiveerd vaststellen van het gewicht om te voldoen aan het concurrerende beginsel en 3) het vaststellen of het belang te voldoen aan het concurrerende beginsel het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel rechtvaardigt (paragraaf 6.5.3.a). Bij een gelijk gewicht van de concurrerende beginselen mag een beginsel worden beperkt. Het beperken van beginselen kan per lidstaat verschillen. Bovendien kan het begingewicht van een beginsel in de tijd veranderen. De jurisprudentie van het Hof van Justitie op het punt van het evenredigheidsbeginsel van na de invoering van het Handvest, is zeer casuïstisch (paragraaf 6.5.3.a.1). Alhoewel per zaak de motivering duidelijk aangeeft hoe de weging uitvalt, worden in een aantal arresten niet alle drie de stappen van de Law of Balancing weergegeven. In een aantal gevallen levert dit een conclusie op die uit de motivering voortvloeit en in een aantal andere gevallen niet. Hierdoor is de voorspellende

waarde van deze arresten beperkt. Wel is duidelijk dat de reikwijdte van de beperkende maatregel van groot belang is bij een weging tussen concurrerende beginselen.

Het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel wordt bepaald door enerzijds de mate waarin het kenbaarmakingsbeginsel wordt beperkt en anderzijds door het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 6.6.1). Het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel wordt in fiscale zaken bepaald door de asymmetrische rechtsbetrekking, de ongelijkheid van partijen, de eenzijdige ingrepen door de belastingdienst, de veelheid aan wijzigingen in het belastingrecht, de discretionaire bevoegdheid, mogelijke sancties en omkering en verzwaring van de bewijslast (paragrafen 6.6.1.a en 6.6.1.b). De uitvoeringskosten van het kenbaarmakingsbeginsel mogen op zichzelf geen rol spelen bij de afweging (paragraaf 6.6.1.c).

Het gewicht te voldoen aan het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel wordt enerzijds bepaald door het begingewicht van het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel, welk begingewicht samenhangt met het doel van het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel (staatsveiligheid en volksgezondheid, bestrijding fraude en misbruik, spoedeisendheid en administratieve efficiëntie) en anderzijds met de vormgeving van de beperkende maatregel (duur, efficiëntie, reikwijdte en kosten voor derden van de beperkende maatregel). Ten aanzien van de reikwijdte van de beperkende maatregel is zichtbaar dat individuele beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel niet snel in strijd zullen zijn met het Unierecht. Categorale beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel zijn wel snel in strijd met het Unierecht, maar zijn onder omstandigheden mogelijk. De omstandighedencatalogus voor het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken ziet er als volgt uit (paragraaf 6.6.4):

Omstandigheid	Invloed op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel	Invloed op het gewicht van het concurrerende beginsel	Opmerkingen
Een asymmetrische rechtsbetrekking en ongelijkheid van partijen (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.
Eenzijdige ingreep (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.
Positie belastingdienst als direct belanghebbende (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.
Veelheid aan wijzigingen (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.

Omstandigheid	Invloed op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarsheidsbeginsel	Invloed op het gewicht van het concurrerende beginsel	Opmerkingen
Discretionaire bevoegdheid (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	Hoe meer discretionaire bevoegdheden, hoe groter het effect.
Sancties en andere fiscaal juridisch zware gevolgen van een beslissing (paragraaf 6.6.1.b)	Verzwarend	N.v.t.	Het effect zal bij een voorname tot het opleggen van een vergrijpboete groter zijn dan bij een verzuimboete.
Omkering en verzwaring bewijslast (paragraaf 6.6.1.b)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.
Uitvoeringskosten van het kenbaarsheids-beginsel (paragraaf 6.6.1.c)	Verlichtend	Verzwarend	Het enkele argument van uitvoeringskosten kunnen het kenbaarmakingsbeginsel niet beperken.
Staatsveiligheid en volksgezondheid (paragraaf 6.6.2.a)	N.v.t.	Verzwarend	Deze omstandigheid lijkt alleen in het douanerecht bij fiscale zaken een rol te kunnen spelen.
Bestrijding van fraude en misbruik (paragraaf 6.6.2.b)	N.v.t.	Verzwarend	Deze omstandigheid wordt voor het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken veelvuldig aangehaald.
Spoedeisendheid (paragraaf 6.6.2.c)	N.v.t.	Verzwarend	De spoedeisendheid mag niet aan het bestuursorgaan zijn toe te rekenen.
Administratieve efficiëntie (paragraaf 6.6.2.d)	N.v.t.	Verzwarend	Deze omstandigheid wordt voor het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken veelvuldig aangehaald. Vooral in combinatie met de uitvoeringskosten van het kenbaarmakingsbeginsel en het feit dat ten aanzien van bepaalde bezwarende besluiten slechts een klein percentage bezwaar maakt, kan betekenen dat een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel gerechtvaardigd kan zijn.

Omstandigheid	Invloed op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarheidsbeginsel	Invloed op het gewicht van het concurrerende beginsel	Opmerkingen
Toenemende duur van de beperkende maatregel (paragraaf 6.6.2.e)	N.v.t.	Verlichtend	N.v.t.
Toenemende efficiëntie van de maatregel (paragraaf 6.6.2.f)	N.v.t.	Verzwarend	Bij een efficiëntie van nihil wordt niet voldaan aan het vereiste van geschiktheid.
Toenemende reikwijdte van de beperkende maatregel (paragraaf 6.6.2.g, 6.6.3.a, 6.6.3.b en 6.6.3.d)	N.v.t.	Verlichtend	Categorale beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel voor een beperkte groep voorgenomen bezwarende besluiten is mogelijk als: 1) de rechtsgevolgen – indien tegen het bezwarende besluit wordt opgekomen – buiten werking worden gesteld en een normale procedure wordt gestart die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (paragraaf 6.6.2.g);
			2) een besluit waarbij het kenbaarmakingsbeginsel wordt beperkt, wordt gevolgd door een later besluit waarbij het rechtsgevolg van het eerste besluit pas feitelijk merkbaar is en ten aanzien van dat latere besluit een procedure wordt gevolgd die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (paragraaf 6.6.3.a);

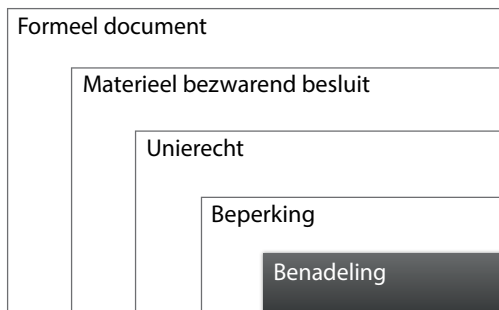
Omstandigheid	Invloed op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarsheidsbeginsel	Invloed op het gewicht van het concurrerende beginsel	Opmerkingen
			3) sprake is van een gebonden beschikking en de belanghebbende nimmer over voor het nemen van die beschikking relevante informatie kan beschikken (paragraaf 6.6.3.b); of 4) ten aanzien van een bezwarend besluit een procedure is gevolgd die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt en het opvolgend bezwarend besluit ten aanzien waarvan het kenbaarmakingsbeginsel wordt beperkt alleen ziet op de uitvoering van het eerdere besluit (paragraaf 6.6.3.d).
De kosten van de beperkende maatregel voor een derde (paragraaf 6.6.2.h)	N.v.t.	Verlichtend	Deze omstandigheid lijkt in het belastingrecht van weinig betekenis.

Tabel 5

De omstandighedenencatalogus kan worden gebruikt om te voorspellen wanneer een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel al dan niet gerechtvaardigd zal zijn. Een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel is *nooit* gerechtvaardigd als een belanghebbende niet de mogelijkheid heeft op te komen tegen het bezwarende besluit en onder bepaalde omstandigheden uitstel van betaling kan krijgen (negatieve voorrangsregel) (paragraaf 6.6.2.g).

Als een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel niet gerechtvaardigd is, wordt het kenbaarmakingsbeginsel geschonden. Het Unierecht regelt de gevolgen van een dergelijke schending niet, zodat de lidstaten op dit punt procedurele autonomie hebben (paragraaf 7.1). De lidstaten moeten daarbij wel het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel in acht nemen. Dat wil zeggen dat bij het ontbreken van een Unieregeling, de nationale regels die gelden voor besluiten waarin het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, niet ongunstiger mogen zijn dan die voor soortgelijke nationale besluiten en de nationale procedureregels de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken. Daarnaast heeft het Hof van Justitie bepaald dat een schending van het kenbaarmakingsbeginsel *alleen* tot vernietiging van het

bezwarende besluit kan leiden indien de procedure zonder die schending een andere afloop had kunnen hebben (het 'andere afloop'-criterium) (paragraaf 7.3). Een vernietiging kan ook een partiële vernietiging zijn (paragraaf 7.2). Het kenbaarmakingsbeginsel kan immers alleen het materiële besluit vernietigen en dan alleen voor zover met dat besluit het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Voorts ziet een vernietiging alleen op dat (zelfstandig) deel van een besluit waarvoor het kenbaarmakingsbeginsel is beperkt en waarvoor wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. De reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel ten aanzien van een formeel besluit kan worden benaderd vanuit het 'hokjesmodel' (paragrafen 5.2, 6.1 en 7.2):



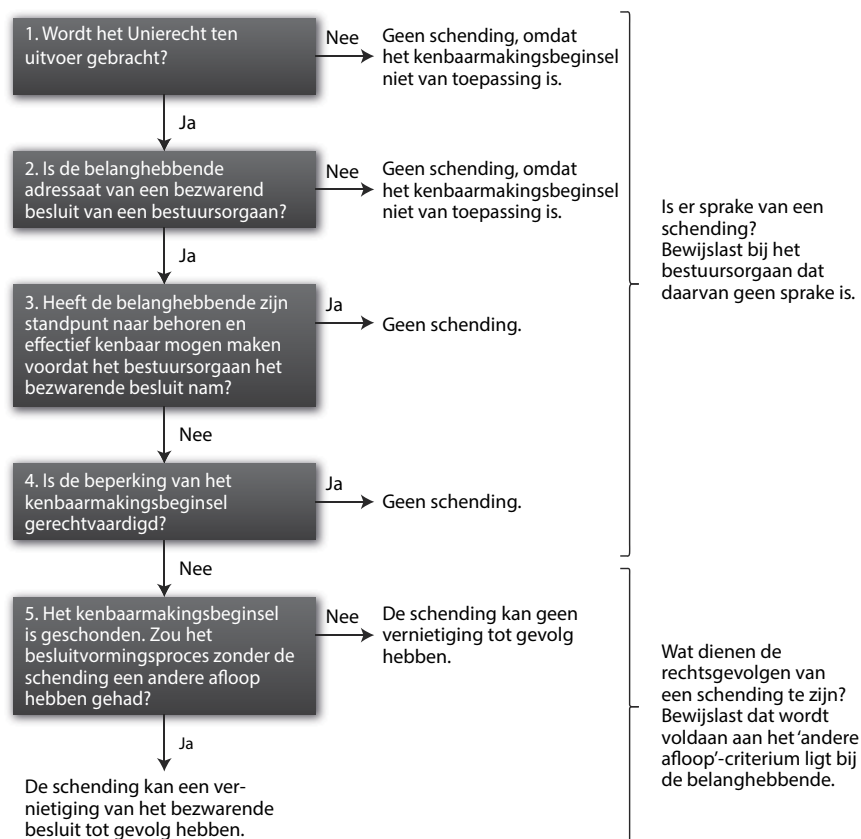
Figuur 27

Het hokjesmodel maakt zichtbaar dat het gevolg van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel door de mogelijkheid van het partieel vernietigen van een bezwarend besluit in evenwicht kan zijn met de geconstateerde schending. De mogelijkheid een bezwarend besluit partieel te vernietigen, is in Nederland voor fiscale besluiten niet of nauwelijks toegepast.¹ De gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel zijn daardoor in een aantal Nederlandse fiscale zaken groter dan die schending. Het is belangrijk dat de mogelijkheid van het partieel vernietigen van een fiscaal besluit meer aandacht krijgt. Bovendien biedt de procedurele autonomie mijns inziens de lidstaten ruimte andere rechtsgevolgen dan een (partiële) vernietiging te verbinden aan een gedeeltelijke schending van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.6.2). Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld de toekenning van een proceskostenvergoeding. Voor een procedure betreffende een bezwaar tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte zou een terugwijzing naar de bezwaarfase een schending ongedaan kunnen maken. Deze gevolgen zijn ook mogelijk als niet wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium.

Voor een niet gerechtvaardigde beperking van het recht op (inzage in) de stukken vult het Hof van Justitie het 'andere afloop'-criterium op een specifieke wijze in. Aan dit criterium wordt voldaan als eerst de belastende stukken worden weggedacht en dan de belanghebbende aannemelijk maakt dat onder die omstandigheden de zaak een andere afloop zou kunnen hebben gehad (paragraaf 7.4). Bij ontlastende stukken is voldoende dat de belanghebbende de stukken voor het verweer had kunnen gebruiken.

¹ De enige uitspraak waarin besproken wordt dat de mogelijkheid bestaat een besluit partieel te vernietigen is: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 januari 2018, nr. BRE 16/3635, ECLI:NL:RBZWB:2018:429, r.o. 4.16.

Het onderzoek naar het kenbaarmakingsbeginsel heeft geleid tot het volgende stappenplan om te kunnen toetsen of sprake is van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel en zo ja, welke gevolgen aan een schending kunnen worden verbonden (paragrafen 4.9, 5.6, 6.1, 6.7 en 7.5):



Figuur 28

Dit stappenplan gebruik ik in paragraaf 9.3 als structurerend instrument voor het beantwoorden van het tweede deel van de onderzoeksvraag. Alvorens dit te doen, zal ik eerst in paragraaf 9.2 aan de hand van de opgedane kennis over het Unierecht en het kenbaarmakingsbeginsel (zoals verwoord in de hoofdstukken 2 tot en met 7 en samengevat in paragraaf 9.1) het eerste deel van de onderzoeksvraag beantwoorden.

9.2 Beantwoording van het eerste deel van de onderzoeksvraag

In deze paragraaf beantwoord ik het eerste deel van de onderzoeksvraag: in hoeverre voldoet het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht aan de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt? Om deze vraag te kunnen beantwoorden, heb ik de verworven kennis over het kenbaarmakingsbeginsel (hoofdstuk 2 tot en met 7) naast het

Nederlandse (fiscale) bestuursrecht gelegd (hoofdstuk 8). Daarmee zijn de overeenkomsten en verschillen in kaart gebracht (hoofdstuk 8). Deze overeenkomsten en verschillen vat ik in deze paragraaf samen waarmee het eerste deel van de onderzoeksvraag is beantwoord. Voor een uitgebreide onderbouwing van het antwoord verwijs ik steeds naar de relevante paragrafen van dit proefschrift. Bij het beantwoorden van de eerste onderzoeksvraag ga ik ervan uit dat de eerste vraag van het stappenplan positief is beantwoord, dat wil zeggen dat Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Het antwoord is niet in alle gevallen eenvoudig te geven (paragrafen 8.2.1 tot en met 8.2.6). Hierop kom ik in paragraaf 9.3 terug. In paragraaf 9.2.1 zal ik de subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht houden naast de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel. In paragraaf 9.2.2 houd ik het hoorrecht en het beperken daarvan in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht tegen de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel. Hierbij behandel ik de Awb (paragraaf 9.2.2.a), de zware procedure voor vergrijpboeten (paragraaf 9.2.2.b) en de invordering (paragraaf 9.2.2.c) los van elkaar. In paragraaf 9.2.3 trek ik mijn conclusies uit de beantwoording van het eerste deel van de onderzoeksvraag.

9.2.1 *De subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel*

De subjectieve reikwijdte van het hoorrecht in de Awb is in overeenstemming met de subjectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.1 en 8.3.1). Zowel rechtspersonen als natuurlijke personen kunnen gebruikmaken van het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken. De gelieerdheid van een rechtspersoon aan de overheid is daarbij geen belemmering. In Nederlandse fiscale zaken komt het bijvoorbeeld met enige regelmaat voor dat een gemeente procedeert tegen de belastingdienst.

Het kenbaarmakingsbeginsel is van toepassing op voorgenomen handelingen van de belastingdienst, die de adressaat rechtstreeks en onmiddellijk raken en die de adressaat aanmerkelijk benadelen (paragraaf 5.2). Het gaat daarbij om alle nadelige voorgenomen beslissingen van een bestuursorgaan. Hieronder vallen ook niet-schriftelijke voorgenomen besluiten en afwijzingen van aanvragen (indien nadelig). De Awb kent een andere objectieve reikwijdte dan het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.3.2.a). In de Awb wordt het hoorrecht alleen gegeven aan adressaten van voorgenomen *schriftelijke besluiten*. Voor zover het hoorrecht voor voorgenomen schriftelijke besluiten is neergelegd in de artikelen 4:7, eerste lid, en 4:8 van de Awb bevatten deze artikelen een beperktere hoorplicht in de voorfase dan het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.2 en 8.3.2.d). Slechts indien het bestuursorgaan wil afwijken van door de aanvrager verstrekte gegevens of als de belanghebbende naar verwachting bedenkingen zal hebben tegen de beschikking en deze beschikking op gegevens wordt gebaseerd die niet van de belanghebbende zelf komen, bevatten de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb een hoorplicht. Het kenbaarmakingsbeginsel geeft een adressaat echter ook de mogelijkheid het standpunt in de fase van het voornemen kenbaar te maken als de gegevens bekend en duidelijk zijn, bijvoorbeeld vanwege een verschillende juridische interpretatie of bijvoorbeeld bijzondere privéomstandigheden. De beperktere reikwijdte van het hoorrecht in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb laat zien dat het hoorrecht in de Awb in de voorfase bedoeld is voor feitenvergaring. Het kenbaarmakingsbeginsel ziet echter primair op rechtsbescherming.

De in artikel 4:7, tweede lid, van de Awb neergelegde beperking van het hoorrecht – als sprake is van een afwijking van de aanvraag die slechts van geringe betekenis voor de aanvrager kan zijn – is in overeenstemming met de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.3.2.e). Het kenbaarmakingsbeginsel is immers alleen van toepassing als de adressaat door de beslissing *aanmerkelijk* wordt geschaad (paragraaf 5.2). Daarvan is bij een afwijking van geringe betekenis geen sprake. De uitzondering op de motiveringsplicht, zoals neergelegd in artikel 3:48 van de Awb, kan ook niet leiden tot schending van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.3.2.e). De motivering kan achterwege blijven als redelijkerwijs kan worden aangenomen dat de belanghebbende daaraan geen behoefte heeft. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij een toewijzing van een aanvraag. Dan is geen sprake van een voorgenomen bezwarend besluit waarop het kenbaarmakingsbeginsel ziet.

Voor zover in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb een hoorrecht is neergelegd voor de voorfase, is de temporele reikwijdte van deze artikelen in overeenstemming met de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.3 en 8.3.3). Dit geldt ook voor de procedure voor de vergrijpboeten en het hoorrecht, zoals neergelegd in artikel 7:3, aanhef en onder d, van de Awb. De uitzondering op het hoorrecht, zoals neergelegd in artikel 7:3, aanhef en onder d, van de Awb, waarbij een bestuursorgaan van het horen kan afzien indien de belanghebbende daaraan geen behoefte heeft, is in overeenstemming met de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.3 en 8.3.2.e). Het kenbaarmakingsbeginsel is immers een recht waarvan een belanghebbende kan afzien.

Schematisch kunnen de geconstateerde overeenkomsten en verschillen tussen de subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel als volgt worden weergegeven:

	Overeenkomsten	Verschillen
Subjectieve reikwijdte	De subjectieve reikwijdte van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht is in overeenstemming met de subjectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.1 en 8.3.1).	N.v.t.

	Overeenkomsten	Verschillen
Objectieve reikwijdte	N.v.t.	De bezwaarfase in Nederlandse fiscale procedures bij voldoening of afdracht op aangifte wordt vanuit Unierechtelijke perspectief geduid als de fase voordat het bestuursorgaan een besluit neemt. De Nederlandse bezwaarfase ten aanzien van de andere fiscale procedures wordt vanuit Unierechtelijk perspectief geduid als de eerste fase van beroep. De fase van beroep, hoger beroep en cassatie wordt in het Unierecht de fase van beroep genoemd.
	Voor voorgenomen schriftelijke besluiten is een hoorrecht neergelegd in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb (paragrafen 5.2 en 8.3.2.a).	Voor niet-schriftelijke voorgenomen beslissingen is de objectieve reikwijdte van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht niet in overeenstemming met de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.2 en 8.3.2). De objectieve reikwijdte van het hoorrecht, zoals neergelegd in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb, heeft een beperktere objectieve reikwijdte dan de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel voor voorgenomen schriftelijke besluiten (paragrafen 5.2 en 8.3.2.d).
	De uitzondering van het hoorrecht zoals neergelegd in artikel 4:7, tweede lid, van de Awb is in overeenstemming met de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.2 en 8.3.2.e)	N.v.t.

	Overeenkomsten	Verschillen
	De uitzondering op de motive-ringsplicht, zoals neergelegd in artikel 3:48 van de Awb, is in overeenstemming met de objec-tieve reikwijdte van het kenbaar-makingsbeginsel (paragrafen 5.2 en 8.3.2.e)	N.v.t.
Temporele reikwijdte	De temporele reikwijdte is, voor zover het hoorrecht is geregeld in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb en in artikel 7:2 van de Awb, in overeenstemming met de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.3 en 8.3.3).	N.v.t.
	De uitzondering op het hoorrecht, zoals neergelegd in artikel 7:3, aanhef en onder d, van de Awb, is in overeenstemming met de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.3 en 8.3.2.e).	N.v.t.

Tabel 6

9.2.2 *Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het kenbaarmakingsbeginsel*

In de vorige paragraaf zijn de overeenkomsten en verschillen tussen de subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het kenbaarmakingsbeginsel in kaart gebracht. In deze paragraaf onderzoek ik de overeenkomsten en verschillen in materiële reikwijdte. Het kenbaarmakingsbeginsel geeft de belanghebbende in de voorfase, vanaf de fase van het voornemen, de volgende rechten:

1. recht op informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren;
2. op verzoek recht op (inzage in) de stukken;
3. recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging; en
4. recht een standpunt kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren.

Onderzocht wordt in hoeverre de vier verschillende deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel zijn neergelegd in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht. Hierbij behandel ik de Awb, de zware procedure voor vergrijpboeten en de invordering steeds los van elkaar.

9.2.2.a *Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de Awb**Het recht op informatie*

Het eerste deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel houdt in dat de belanghebbende recht heeft op informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren (de punten van bezwaar) (paragraaf 5.4.1). Met kennis hiervan kan een belanghebbende beslissen of hij baat erbij zou kunnen hebben het bezwarende besluit ter toetsing voor te leggen aan de bevoegde rechter. Het aspect 'recht op informatie' houdt ook de verplichting in het bezwarende besluit te motiveren.

Een recht op informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren is in de Awb niet geregeld (paragraaf 8.4.1). Het motiveren van besluiten is voor het primaire besluit geregeld in de artikelen 3:46 tot en met 3:49 van de Awb en voor de uitspraak op bezwaar in artikel 7:12 van de Awb (paragraaf 8.4.1). Deze motiveringsplicht is in overeenstemming met de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt aan het motiveren van het bezwarende besluit van het bestuursorgaan. Artikel 3:48 van de Awb kent twee uitzonderingen op de motiveringsplicht (paragraaf 8.4.1). Het primaire besluit hoeft niet te worden gemotiveerd indien het besluit niet bezwarend is en als het al is gemotiveerd. Deze twee beperkingen zijn geen beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel. Het kenbaarmakingsbeginsel is immers niet van toepassing als het besluit niet bezwarend is. Aan het motiveringsaspect van het kenbaarmakingsbeginsel wordt voldaan als het op andere wijze is gemotiveerd, bijvoorbeeld omdat de motivering al in een rapport boekenonderzoek is gegeven. Schematisch ziet de opsomming van voormelde overeenkomsten en verschillen er als volgt uit:

Overeenkomsten	Verschillen	Beperking	Gerechtvaardigd?
Het motiveren van besluiten is voor het primaire besluit geregeld in de artikelen 3:46 tot en met 3:49 van de Awb en voor de uitspraak op bezwaar in artikel 7:12 van de Awb (paragraaf 8.4.1).	Het recht op informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren wordt – behoudens de motiveringsplicht – in de Awb niet geregeld (paragraaf 8.4.1).	Artikel 3:48 van de Awb kent twee uitzonderingen op de motiveringsplicht, maar dat zijn geen beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.4.1). Het gaat om situaties waarbij al op andere wijze aan de motiveringsplicht is voldaan of om situaties waarbij het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing is.	N.v.t.

Tabel 7

Recht op (inzage in) de stukken

Het tweede deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel is het recht op (inzage in) de stukken (paragraaf 5.4.2). Net als bij het deelaspect 'het recht op informatie' geldt voor dit deelaspect dat het ten dienste staat van het kenbaarmakingsbeginsel. Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken stelt niets voor als de belanghebbende geen toegang heeft tot de informatie waarover het bestuursorgaan, dat een bezwarend besluit wil nemen, beschikt.

De Awb regelt geen recht op (inzage in) de stukken in de voorfase. De Awb regelt dit wel voor de bezwaarfase (paragraaf 8.4.2). Daarbij is het recht op (inzage in) de stukken gekoppeld aan het mogelijke hoorgesprek in de bezwaarfase (paragrafen 8.4.2 en 8.5.1). Deze koppeling kan tot problemen leiden als een belanghebbende geen behoefte heeft aan een hoorgesprek en niet weet dat hij daarmee ook het recht op (inzage in) de stukken opgeeft. Dan kan het op verzoek niet verstrekken van de stukken in de bezwaarfase leiden tot een niet gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel. De reikwijdte van het recht op (inzage in) de stukken, dat wil zeggen op welke stukken de belanghebbende volgens de Awb recht heeft, is wel in overeenstemming met de reikwijdte van dit deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.4.2).

De Awb regelt in de artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb een beperking van het recht op (inzage in) de stukken. De toets die hierbij moet worden aangelegd, is ten gunste van de belanghebbende strenger dan de toets die voor het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel moet worden aangelegd (paragraaf 8.5.1). De belangen die worden gediend met het beperken van de inzage in de stukken, moeten zwaarder wegen dan het belang van inzage in de stukken. Vanuit het Unierecht zou beperken al mogelijk zijn als de met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende belangen van gelijk gewicht zijn (paragraaf 6.5.3.a). Een lidstaat mag meer bescherming bieden dan het Unierecht, zodat de in het kader van de artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb te maken afweging niet in strijd is met het Unierecht.

Het moment waarop wordt getoetst of het recht op (inzage in) de stukken gerechtvaardigd is beperkt, kan tot problemen leiden. Als eerst bij de rechter een schending van het kenbaarmakingsbeginsel wordt geconstateerd, kan door het alsnog overleggen van de stukken de schending niet meer ongedaan worden gemaakt. De schending heeft immers plaatsgevonden in de fase voordat het bezwarende besluit werd genomen (paragrafen 5.4.2 en 8.5.1). Bij een bezwaar tegen een voldoening of afdracht op aangifte speelt het kenbaarmakingsbeginsel in de bezwaarfase. Een schending van het recht op (inzage in) de stukken kan dan ongedaan worden gemaakt door de zaak terug te wijzen naar de bezwaarfase. Schematisch zien de overeenkomsten en verschillen er als volgt uit:

Overeenkomsten	Verschillen	Beperking	Gerechtvaardigd?
N.v.t.	Een recht op (inzage in) de stukken is niet geregeld voor de voorfase (paragraaf 8.4.2).	N.v.t.	N.v.t.

Overeenkomsten	Verschillen	Beperking	Gerechtvaardigd?
Een recht op (inzage in) de stukken is voor de bezwaarfase geregeld in artikel 7:4 van de Awb. Het soort stukken waarop de belanghebbende recht heeft (artikelen 7:4, 8:29 en 8:42 van de Awb) is conform de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.4.2).	Het recht op (inzage in) de stukken is gekoppeld aan het hoorgesprek (paragraaf 8.4.2).	Het recht op (inzage in) de stukken is voor de bezwaarfase gekoppeld aan het hoorgesprek (paragrafen 8.4.2 en 8.5.1). Het recht op (inzage in) de stukken kan worden beperkt (artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb) (paragraaf 8.5.1).	De koppeling van het recht op (inzage in) de stukken aan de hoorprocedure kan tot een niet gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel leiden (paragraaf 8.5.1). Het toetsingsmoment (in de beroepsfase) of stukken terecht niet ter inzage zijn gegeven, kan ertoe leiden dat het kenbaarmakingsbeginsel niet gerechtvaardigd wordt beperkt (paragraaf 8.5.1).

Tabel 8

Het recht op tijd ter voorbereiding van de verdediging

Het derde deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel is het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging (paragraaf 5.4.3). Dit recht vereist dat bestuursorganen de adressaten van voorgenomen bezwarende besluiten in staat stellen naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop het bestuursorgaan het bezwarende besluit wil baseren. Deze adressaten dienen daartoe over een toereikende termijn te beschikken. Of de termijn voldoende is, is afhankelijk van het belang van de te nemen besluiten voor de belanghebbende, de complexiteit van de zaak (procedure en wetgeving), het aantal personen dat het voorgenomen besluit kan raken, de overige in aanmerking te nemen publieke of particuliere belangen, de omvang van het dossier en de positie van de belanghebbende en diens kennis van de bevindingen van het bestuursorgaan.

Aangenomen wordt dat het recht op tijd ter voorbereiding van de verdediging voor de voorfase impliciet is geregeld in de artikelen 4:7 tot en met 4:9 van de Awb (paragraaf 8.4.3). Voor de bezwaarfase is dit in overeenstemming met de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel geregeld (paragraaf 8.4.3). Voor dit deelaspect zijn geen verschillen gevonden.

Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase

Om een standpunt *naar behoren en effectief* kenbaar te kunnen maken, heeft de belanghebbende allereerst recht op informatie, op verzoek recht op (inzage in) de stukken en vervolgens recht op tijd ter voorbereiding van de verdediging. Daarna kan de belanghebbende als vierde deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel zijn standpunt kenbaar

maken; hij mag reageren (paragraaf 5.4.4). Voor een aantal bezwarende besluiten is dit geregeld in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb, maar niet voor alle bezwarende besluiten (paragraaf 8.3.2d). In artikel 4:9 van de Awb is neergelegd dat een belanghebbende zijn standpunt mondeling of schriftelijk kenbaar mag maken (paragraaf 8.4.4.a). Daarmee wordt ten gunste van een belanghebbende afgeweken van de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. Het kenbaarmakingsbeginsel houdt slechts in dat de belanghebbende een standpunt kenbaar moet kunnen maken. De vorm waarin dat gebeurt, is aan het bestuursorgaan.

In artikel 4:8 van de Awb is een beperking opgenomen van het daar geregelde recht het standpunt kenbaar te mogen maken. Van het horen kan worden afgezien, als de belanghebbende niet heeft voldaan aan een wettelijke verplichting gegevens te verstrekken. Deze beperking is, gelet op de beperkte objectieve reikwijdte van artikel 4:8 van de Awb, begrijpelijk en passend. Artikel 4:8 van de Awb ziet op het vergaren van feiten en gegevens. Het recht het standpunt kenbaar te mogen maken als deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel ziet echter op meer dan alleen het vergaren van de feiten, zodat de beperking van artikel 4:8 van de Awb kan leiden tot een schending van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.a).

In artikel 4:11 van de Awb zijn drie uitzonderingen opgenomen van het recht het standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase (voor zowel artikel 4:7 als 4:8 van de Awb). De eerste uitzondering van artikel 4:11 van de Awb, inhoudende dat van het hoorrecht kan worden afgezien bij vereiste spoed, kan leiden tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel. Het betreft een individuele toets waarbij het bestuursorgaan de vereiste spoed wel aannemelijk moet maken (paragraaf 8.5.2.b). De enkele aanwezigheid van wettelijke termijnen en het stilzitten van een bestuursorgaan is onvoldoende voor een gerechtvaardigde beperking (paragraaf 6.6.2.c). De tweede uitzondering, dat dit niet behoeft als de belanghebbende het standpunt al kenbaar heeft mogen maken, kan niet leiden tot een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel, omdat aan de vereisten daarvan is voldaan (paragraaf 8.5.2.b). De derde uitzondering van artikel 4:11 van de Awb ziet op het geval waarin het met de beschikking beoogde doel slechts kan worden bereikt als de belanghebbende daarvan niet reeds van tevoren in kennis wordt gesteld (paragraaf 8.5.2.b). Ook dit is een individuele toets die – indien aan de voorwaarden wordt voldaan – zal leiden tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel.

De volgende relevante beperking van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase is neergelegd in artikel 4:12, eerste lid, van de Awb (paragraaf 8.5.2.c). Hierin is bepaald dat het bestuursorgaan de toepassing van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb achterwege kan laten bij een beschikking die strekt tot het vaststellen van een financiële verplichting of aanspraak als tegen die beschikking bezwaar kan worden gemaakt of administratief beroep kan worden ingesteld en de nadelige gevolgen na bezwaar of administratief beroep volledig ongedaan kunnen worden gemaakt. Deze beperking is categoraal van aard en beperkt het recht een standpunt kenbaar te maken in de voorfase voor alle financiële besluiten, en daarmee voor nagenoeg alle fiscale besluiten. Hiermee wordt de wezenlijke inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel niet geëerbiedigd, zodat deze categorale beperking zal leiden tot schending van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.c).

Schematisch ziet het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase, gehouden tegen de vereisten van het kenbaarmakingsbeginsel, er als volgt uit:

Overeenkomsten	Verschillen	Beperking	Gerechtvaardigd?
Voor een aantal bezwarende besluiten is het recht een standpunt kenbaar te mogen maken, geregeld in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb voor de voorfase (paragrafen 8.3.2.a en 8.3.2.d).	De artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb regelen geen recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voor alle fiscale besluiten (paragraaf 8.3.2.a).	In artikel 4:8 van de Awb is een beperking opgenomen, indien de belanghebbende niet heeft voldaan aan zijn wettelijke plicht gegevens te verstrekken.	Afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan deze beperking leiden tot een niet gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.a).
		In artikel 4:11 van de Awb zijn uitzonderingen op het recht het standpunt kenbaar te maken opgenomen (paragraaf 8.5.2.b). De tweede uitzondering van artikel 4:11 van de Awb kan niet leiden tot een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel, nu bij die beperking de belanghebbende al van het recht gebruik heeft gemaakt (paragraaf 8.5.2.b).	De eerste uitzondering van artikel 4:11 van de Awb is een individuele toets die – als aan de voorwaarden wordt voldaan – zal leiden tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel. Aan de voorwaarden wordt niet voldaan bij het verstrijken van algemene termijnen en het stilzitten van een bestuursorgaan (paragraaf 8.5.2.b). De derde uitzondering van artikel 4:11 van de Awb zal – als aan de voorwaarden wordt voldaan – leiden tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.b).

Overeenkomsten	Verschillen	Beperking	Gerechtvaardigd?
		In artikel 4:12 van de Awb is een beperking neergelegd voor alle financiële besluiten (paragraaf 8.5.2.c).	De beperking van artikel 4:12 van de Awb is categoriaal van aard en leidt tot niet gerechtvaardigde beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.c).
Artikel 4:9 van de Awb regelt dat een standpunt kenbaar maken mondeling of schriftelijk kan. Hiermee wordt ten gunste van de belanghebbende afgeweken van de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (paragraaf 8.4.4.a).	N.v.t.	N.v.t.	N.v.t.

Tabel 9

Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de bezwaarfase

Voor de bezwaarfase is het recht een standpunt kenbaar te mogen maken goed geregeld (voor bezwaren tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte is dit vanuit het kenbaarmakingsbeginsel gezien de voorfase, zie paragraaf 2.3). Via de artikelen 6:4 en 6:5 van de Awb kan dat schriftelijk door middel van een bezwaarschrift. Daarnaast is in artikel 7:2 van de Awb geregeld dat dit ook mondeling kan (paragrafen 8.4.4.a en 8.4.4.b). Het initiatief voor een hoorgesprek, dat via artikel 25 van de AWR verschuift naar de belanghebbende, wordt in het Besluit Fiscaal bestuursrecht teruggelegd bij de inspecteur. Het behoeft de opmerking dat het recht een standpunt kenbaar te mogen maken op een eerder moment plaatsvindt (artikelen 6:4 en 6:5 van de Awb) dan het recht op (inzage in) de stukken. Aangezien daarna nog de mogelijkheid bestaat tot een mondelinge toelichting (artikel 7:2 van de Awb) zal dat, indien conform de Awb uitgevoerd, niet kunnen leiden tot een schending van het kenbaarmakingsbeginsel.

In artikel 7:3 is een vijftal uitzonderingen neergelegd op het recht op een hoorgesprek in de bezwaarfase. De derde en vierde uitzondering, als de belanghebbende afstand doet van zijn recht, zijn geen beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel. Het is een recht en geen plicht en een belanghebbende mag hiervan afzien (paragrafen 8.5.2.d en 8.3.3.b). De vijfde uitzondering kan ook niet leiden tot een schending van het kenbaarmakingsbeginsel,

omdat deze uitzondering ziet op de situatie dat geen sprake is van een *bezwarend* besluit (paragrafen 8.3.2.e en 8.5.2.d). De eerste en tweede uitzondering, als een bezwaar kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond is, zal indien aannemelijk leiden tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.d).

De overeenkomsten en verschillen met betrekking tot de deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel in de Awb in de bezwaarfase en de beperkingen daarvan in de Awb kunnen schematisch als volgt worden weergegeven:

Overeenkomsten	Verschillen	Beperking	Gerechtvaardigd?
De artikelen 6:4 en 6:5 van de Awb regelen een schriftelijk recht voor de bezwaarfase om een standpunt kenbaar te mogen maken en artikel 7:2 van de Awb regelt een mondeling recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de bezwaarfase (paragraaf 8.4.4.b). Artikel 25 van de AWR legt het initiatief bij de belanghebbende en niet bij het bestuursorgaan. Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht draait dit terug (paragraaf 8.4.4.b).	Het schriftelijke recht een standpunt kenbaar te mogen maken kan plaatsvinden voordat een recht bestaat op (inzage in) de stukken (paragraaf 8.4.4.b).	In artikel 7:3 van de Awb zijn vijf beperkingen van het hoorrecht in de bezwaarfase neergelegd. De in artikel 7:3, aanhef en onder c, van de Awb neergelegde beperkingen zijn geen beperking van het kenbaarmakingsbeginsel, omdat de belanghebbende afstand heeft gedaan van zijn recht. De in artikel 7:3, aanhef en onder e, van de Awb neergelegde beperking is ook geen beperking van het kenbaarmakingsbeginsel, omdat geen sprake meer is van een bezwarend besluit (paragrafen 8.5.2.d, 8.8.3.b, 8.3.2.e en 8.5.2.d).	De in artikel 7:3, aanhef en onder a, van de Awb neergelegde beperking is een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.d). De in artikel 7:3, aanhef en onder b, van de Awb neergelegde beperking is een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.d).

Tabel 10

9.2.2.b *Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en vergrijpboeten*

Het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken in de voorfase is voor de vergrijpboeten geregeld in afdeling 5.4.2 van de Awb. Deze zware procedure regelt een recht op informatie, op verzoek een recht op (inzage in) de stukken en een recht een standpunt kenbaar te mogen maken. In paragraaf 12, vierde lid, van het BBBB is neergelegd dat als de belastingdienst de zware procedure toepast, de inspecteur aan de belanghebbende een redelijke termijn geeft waarbinnen hij de aangevoerde gronden kan betwisten. Een kleine kanttekening is dat de mogelijkheid lijkt te bestaan dat de stukken voor belanghebbende in een onbegrijpelijke taal worden aangeleverd. Zolang dat niet gebeurt of een belanghebbende tijd krijgt om een vertaling te regelen, zal geen schending van het kenbaarmakingsbeginsel optreden. De zware procedure voldoet mijns inziens aan de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. Schematisch ziet dat er als volgt uit:

Overeenkomsten	Verschillen	Beperking	Gerechtvaardigd?
De zware procedure bevat alle vier de deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.4.4.c).	De zware procedure lijkt ruimte te geven om de stukken in een voor de belanghebbende niet begrijpelijke taal aan te leveren (paragraaf 8.4.4.c).	N.v.t.	N.v.t.

Tabel 11

9.2.2.c *Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en invordering*

Het kenbaarmakingsbeginsel is neergelegd in artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008. Dit artikel bevat het recht op informatie, het recht op tijd en het recht een standpunt kenbaar te maken. Dat het kenbaarmakingsbeginsel niet in de Invorderingswet is gecodificeerd, maar in beleid is vervat, leidt niet tot strijd met het Unierecht. Het kenbaarmakingsbeginsel is een materieel beginsel van formeel recht, zodat enkel van belang is dat een bestuursorgaan een belanghebbende daadwerkelijk de gelegenheid geeft een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat het bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt (paragraaf 5.4). Het is van belang dat in artikel 49.2a het kenbaarmakingsbeginsel slechts is opgenomen voor een beperkt aantal voorgenomen aansprakelijkheidsbesluiten en niet voor alle bezwarende beslissingen. Daar komt bij dat geen recht op (inzage in) de stukken in de voorfase is opgenomen.

Artikel 10 van de IW 1990 bepaalt dat in een aantal gevallen een belastingaanslag direct invorderbaar is. In de praktijk betekent dit ook dat de belastingdienst het bezwarende besluit neemt zonder de belanghebbende de mogelijkheid te geven een standpunt kenbaar

te maken over het voornemen tot het nemen van het besluit. Artikel 10 IW 1990 wordt dan analoog toegepast als reden voor het beperken van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken. Zolang alleen het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is, is dit mogelijk (paragraaf 8.5.2.e). Voor sancties en in douanezaken is dat niet het geval. In douanezaken is het DWU – waarin het kenbaarmakingsbeginsel is gecodificeerd – van toepassing en voor sancties is het kenbaarmakingsbeginsel gecodificeerd in het Handvest (paragraaf 8.5.2.e). Schematisch ziet dit er als volgt uit:

Overeenkomsten	Verschillen	Beperking	Gerechtigd?
In artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008 is het recht op informatie, tijd en een standpunt naar behoren en effectief kenbaar mogen maken, geregeld voor bestuurdersaansprakelijkheid voor bepaalde belastingmiddelen (paragrafen 8.1.3 en 8.4.4.d).	In artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008 is geen recht op (inzage in) de stukken opgenomen (paragraaf 8.4.4.d). Artikel 49.2a van de Leidraad invordering 2008 regelt het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken niet voor alle voorgenomen invorderingsbesluiten waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht (paragraaf 8.2.6).	N.v.t.	N.v.t.
N.v.t.	N.v.t.	Artikel 10 van de IW 1990 wordt analoog toegepast op voorgenomen bezwarende fiscale besluiten (paragraaf 8.5.2.e).	Een analoge toepassing van artikel 10 van de IW 1990 is niet mogelijk voor sancties en douanezaken (paragraaf 8.5.2.e).

Tabel 12

9.2.3 Conclusie na beantwoording eerste onderzoeksvraag

Met de paragrafen 9.2.1 en 9.2.2 is het eerste deel van de onderzoeksvraag beantwoord en is duidelijk in hoeverre het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht voldoet aan de uitgangspunten

en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. Er zijn zowel overeenkomsten als verschillen geconstateerd. De volgende belangrijke overeenkomsten zijn geconstateerd:

1. De bezwaarfase voldoet aan de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel. De procedure waarbij bezwaar kan worden gemaakt tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte – in Nederland de bezwaarfase genoemd waarbij de belanghebbende de gelegenheid moet krijgen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren – voldoet aan de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel. Ten aanzien van die procedures zal zich niet snel een schending van het kenbaarmakingsbeginsel voordoen.
2. De zware procedure voor vergrijpboeten voldoet eveneens aan de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel. Bij vergrijpboeten zal daarom – als de zware procedure wordt gevolgd – geen schending van het kenbaarmakingsbeginsel optreden.
3. De individuele beperkingen van het hoorrecht in de Awb en artikel 10 IW 1990 leiden, indien aan de voorwaarden van die beperkingen wordt voldaan, indien het tot een weging komt tot gerechtvaardigde beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel.

Er zijn ook belangrijke verschillen geconstateerd. Een aantal geconstateerde verschillen kan leiden tot een schending van het kenbaarmakingsbeginsel. Dat zijn de volgende verschillen:

1. Het hoorrecht in de voorfase in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht heeft een beperktere objectieve reikwijdte dan het kenbaarmakingsbeginsel.
2. Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kent geen recht op (inzage in) de stukken voor de voorfase (uitgezonderd de zware procedure voor vergrijpboeten).
3. De categorale beperking van het hoorrecht in de voorfase in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht voor financiële besluiten (artikel 4:12 van de Awb) is in strijd met het Unierecht.
4. Doordat het toetsmoment in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht of een beperking van het recht op (inzage in) de stukken gerechtvaardigd is, gelegen is in de beroepsfase kan dat ertoe leiden dat bij een niet gerechtvaardigde beperking het kenbaarmakingsbeginsel wordt geschonden welke schending niet altijd kan worden hersteld. Daarnaast is er nog een verschil geconstateerd ten aanzien van de gevolgen die worden verbonden aan een schending:
5. In het Nederlandse fiscale bestuursrecht wordt bij schending van het kenbaarmakingsbeginsel het bezwarende besluit geheel vernietigd terwijl in een aantal gevallen partiële vernietiging ook tot de mogelijkheden behoort.

De verschillen, die kunnen leiden tot een schending van het kenbaarmakingsbeginsel, worden onderworpen aan het tweede deel van de onderzoeksvraag: op welke wijze kan het nationale (fiscale) bestuursrecht ingericht worden, zodat het voldoet aan de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt.

9.3 Beantwoording van het tweede deel van de onderzoeksvraag en aanbevelingen

Aan de hand van het stappenplan beantwoord ik het tweede deel van de onderzoeksvraag:

Op welke wijze kan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht worden ingericht, zodat het in lijn is met de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt?

Op grond van de onderzoeksresultaten en de daaruit getrokken conclusies kom ik voor de vijf geconstateerde verschillen tot vier aanbevelingen. De eerste drie aanbevelingen hebben betrekking op de wijze waarop het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht in overeenstemming kan worden gebracht met het kenbaarmakingsbeginsel. De laatste aanbeveling ziet op de wijze waarop rechtstoepassers met het kenbaarmakingsbeginsel om kunnen gaan en ziet daarmee op het vijfde geconstateerde verschil. Ik onderzoek ook de wenselijkheid om het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht in overeenstemming te brengen met het kenbaarmakingsbeginsel en de haalbaarheid daarvan.

9.3.1 Stap 1: Wordt het Unierecht ten uitvoer gebracht?

In de eerste stap moet worden bepaald of met de nationale wet- en regelgeving het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Het kenbaarmakingsbeginsel is immers alleen dan van toepassing (zie hoofdstuk 4). Het beantwoorden van deze vraag is niet in alle gevallen eenvoudig. In de paragrafen 8.2.1 tot en met 8.2.4 is nader onderzoek gedaan naar de vraag wanneer in fiscale zaken het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Uit dat onderzoek is naar voren gekomen dat voor verschillende rechtsgebieden, zoals het douanerecht en de omzetbelasting, het antwoord eenvoudig is te geven. Het Unierecht wordt ten uitvoer gebracht (paragraaf 8.2.1). Voor de accijns kunnen daarop uitzonderingen bestaan, maar bijna altijd wordt het Unierecht uitgevoerd (paragraaf 8.2.1). Ook ten aanzien van de BPM speelt het Unierecht een grote rol. Voor deze rechtsgebieden ligt het voor de hand het kenbaarmakingsbeginsel ten aanzien van alle voorgenomen bezwarende besluiten toe te passen. Voor voldoening of afdracht op aangifte wordt het kenbaarmakingsbeginsel toegepast. Voor naheffingsaanslagen wordt het beginsel in vele gevallen toegepast. Ten aanzien van nadelige beslissingen op aanvraag zou dit wel een verandering betekenen.

Ten aanzien van andere rechtsgebieden, zoals de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting, is het ten uitvoer brengen van het Unierecht eerder uitzondering dan regel, maar die uitzondering komt wel voor (paragraaf 8.2.3). Zelfs bij de overdrachtsbelasting kan daarvan sprake zijn, bij bijvoorbeeld de afbakening met de omzetbelasting (paragraaf 8.2.4). Ten aanzien van deze rechtsgebieden kan de belastingdienst niet in alle gevallen zonder specifieke kennis van alle feiten en omstandigheden vooraf vaststellen of het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Dit kan tot de situatie leiden dat een belanghebbende achteraf het recht blijkt te hebben gehad een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken, dat het bestuursorgaan dit niet heeft onderkent en de belanghebbende de gelegenheid niet heeft gegeven en dit leidt tot een schending van het kenbaarmakingsbeginsel.

Het voorgaande maakt duidelijk dat de eerste drie geconstateerde verschillen niet kunnen worden opgelost door de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel voor alléén die voorgenomen fiscale besluiten waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Bovendien zou het invoeren van het kenbaarmakingsbeginsel voor alleen die fiscale zaken waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, tot gevolg hebben dat ten aanzien van één formeel voorgenomen bezwarend besluit de situatie kan ontstaan dat de belanghebbende ten

aanzien van een deel van het voorgenomen bezwarende besluit in de voorfase een standpunt al naar behoren en effectief kenbaar mag maken, maar ten aanzien van een ander deel van het voorgenomen bezwarende besluit moet wachten tot de bezwaarfase. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij het aansprakelijk stellen van bestuurders voor de omzetbelasting en de loonheffingen (paragraaf 8.2.6). Mijns inziens is dat een onwenselijk gevolg en aan een belanghebbende niet uit te leggen. Uitvoering geven aan het kenbaarmakingsbeginsel in alle zaken waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, is alleen mogelijk als het kenbaarmakingsbeginsel wordt gecodificeerd voor alle fiscale rechtsgebieden waarbij de mogelijkheid bestaat dat Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Hiermee kan ook een einde worden gemaakt aan de situatie dat personen op wie het Unierecht van toepassing is een betere rechtsbescherming genieten dan personen op wier situatie alleen het nationale recht van toepassing is.² Voordat ik op grond van deze conclusie tot een aanbeveling kom, zal ik eerst stap 2 en een deel van stap 3 van het stappenplan bespreken, omdat die stappen van belang zijn voor de aanbeveling.

9.3.2 *Stap 2: Is sprake van een adressaat van een bezwarend overheidsbesluit?*

Als sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht komt de tweede stap uit het stappenplan aan de orde, te weten: de vraag of sprake is van een adressaat van een bezwarend overheidsbesluit. Vanuit het Unierechtelijk perspectief is dit uitgewerkt in de paragrafen 5.1 tot en met 5.3 en vanuit het perspectief van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht in de paragrafen 8.3.1 tot en met 8.3.3. De subjectieve en temporele reikwijdte leiden niet tot relevante verschillen tussen het kenbaarmakingsbeginsel en het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht. De objectieve reikwijdte leidt wel tot relevante verschillen. Het kenbaarmakingsbeginsel kent een ruimere objectieve reikwijdte dan het hoorrecht in de voorfase in de Awb. Het kenbaarmakingsbeginsel is van toepassing op alle nadelige beslissingen van de belastingdienst, het hoorrecht in de Awb alleen op schriftelijke beschikkingen. Daarbij komt nog dat het kenbaarmakingsbeginsel vereist dat ten aanzien van al die nadelige beslissingen het standpunt kenbaar mag worden gemaakt voordat de beslissing wordt genomen terwijl de Awb alleen een hoorrecht regelt als ten aanzien van de voorgenomen schriftelijke beschikkingen onduidelijkheid bestaat over de feiten. De conclusie die ik hieruit trek, is dat de eerste drie geconstateerde verschillen niet worden opgelost door voor fiscale voorgenomen beslissingen artikel 4:12 van de Awb buiten werking te stellen en aan te sluiten bij het hoorrecht van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb. Dan zal nog steeds in een aantal fiscale zaken niet worden voldaan aan de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. De eerste drie geconstateerde verschillen kunnen wel worden weggenomen door codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel voor alle fiscale voorgenomen besluiten.

9.3.3 *Stap 3: Heeft de belanghebbende zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar kunnen maken?*

Als vaststaat dat het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht en sprake is van een adressaat van een bezwarend overheidsbesluit, wordt toegekomen aan de vraag of de belanghebbende

2 Wattel 2016, p. 364.

zijn standpunt ook daadwerkelijk naar behoren en effectief kenbaar heeft kunnen maken. De belanghebbende heeft daarvoor het recht op informatie (paragraaf 5.4.1), het recht op (inzage in) de stukken (paragraaf 5.4.2), het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging (paragraaf 5.4.3) en het recht een standpunt kenbaar te mogen maken (paragraaf 5.4.4). In de paragrafen 8.4.1 tot en met 8.4.4 is onderzocht hoe de verschillende deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht zijn geregeld. Het recht op informatie voor de voorfase is niet geregeld. In de praktijk is te zien dat een belanghebbende deze informatie met enige regelmaat wel krijgt, bijvoorbeeld via een voornemen of een rapport van een boekenonderzoek. Ten aanzien van de motiveringsplicht is het recht op informatie zowel voor de voorfase als voor de bezwaarfase goed geregeld. Het recht op (inzage in) de stukken wordt pas vanaf de bezwaarfase geregeld en is daarbij gekoppeld aan het hoorgesprek. Daarbij is niet duidelijk of een belanghebbende weet dat met het afstand doen van het hoorgesprek hij ook zijn recht op (inzage in) de stukken verspeelt. Alhoewel het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging niet expliciet wordt geregeld, is niet gebleken dat de gegeven termijnen in de praktijk problematisch zijn. Een standpunt kenbaar maken is zowel voor de voorfase als voor de bezwaarfase mogelijk, maar heeft voor de voorfase een beperktere reikwijdte (alleen feitenvergaring).

Voor vergrijpboeten, waarop de zware procedure van artikel 5:53 van de Awb van toepassing is, is het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voor de voorfase voor alle deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel in overeenstemming met het Unierecht (paragraaf 8.4.4). Op dit punt zijn geen aanpassingen nodig.

Voor bestuurdersaansprakelijkheid voor bepaalde belastingen is in de Leidraad Invordering 2008 opgenomen dat al in de voorfase de belanghebbende de gelegenheid krijgt een standpunt kenbaar te maken. Hierbij is het recht op (inzage in) de stukken niet geregeld.

De lappendeken met verschillende deelaspecten die al dan niet zijn gecodificeerd, geven de belastingdienst weinig duidelijkheid over wat van de dienst wordt verwacht. Het is daarom niet vreemd dat de belastingdienst soms alleen dat doet wat is gecodificeerd en de rest niet, hetgeen niet wenselijk is en kan leiden tot schending van het kenbaarmakingsbeginsel. Dergelijke schendingen kunnen worden voorkomen door bij de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel de vier deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel ook te codificeren.

9.3.3.a *Aanbeveling naar aanleiding van de stappen 1, 2 en 3*

De bespreking van de eerste drie stappen van het stappenplan laat zien dat de eerste drie geconstateerde verschillen kunnen worden weggenomen door codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel. De eerste aanbeveling is dan ook:

Aanbeveling 1: Schep een wettelijke basis voor het kenbaarmakingsbeginsel voor nadelige fiscale beslissingen waarbij de vier deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel concreet worden benoemd.

De vraag kan daarbij worden gesteld of de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel wenselijk is. Mijns inziens wel. Een dergelijke brede codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel past bij een keuze van Nederland voor lidmaatschap van de Unie. Waarom zou Nederland vast willen blijven houden aan het eigen nationale systeem en de positieve verplichtingen van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel niet omarmen?³ De lidstaten zijn verplicht de Unierechtelijke grondrechten daadwerkelijk te effectueren. Daarbinnen past de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel. Zeker nu nog steeds een toename van de invloed van het Unierecht wordt gesignaleerd.⁴ Zelfs Italië, met Nederland in de tijd van het *Transocean*-arrest de vreemde eend in de bijt, heeft sinds 1 juli 2020 stappen gezet en sinds 1 juli 2020 is bijvoorbeeld het 'andere afloop'-criterium gecodificeerd.⁵

Door codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel wordt bovendien in een vroeg stadium de ongelijkheid tussen partijen in het fiscale recht in zekere mate gecompenseerd (paragraaf 3.6).⁶ Deze ongelijkheidscompensatie is van extra belang in een tijd dat de belastingdienst tal van bevoegdheden heeft, die soms diep ingrijpen in de grondrechten van de burger (bijvoorbeeld de ruime informatievergarringsbevoegdheden, waarbij verstreckende sancties horen, zoals omkering en verzwaring van de bewijslast en boeten, de mogelijkheid een belastingadviseur als medepleger te beboeten en de voortdurende uitbreiding en verzwaring van de boeten).⁷ Gribnau constateert dat de bevoegdheden van de belastingdienst in de loop der tijd steeds verder zijn toegenomen en daarmee ook de ongelijkheid.⁸ Hij geeft aan dat niet altijd sprake is van voldoende rechtsbescherming ter compensatie van dergelijke verstreckende bevoegdheden.⁹ Hiermee ben ik het eens. Tegenover verregaande inbreuken dient een goede mogelijkheid tot verdediging (ongelijkheidscompensatie) te staan op een zo vroeg mogelijk moment. De verregaande inbreuken, die door wetgeving en technische middelen toenemen, maken rechtsbescherming in de voorfase mijns inziens belangrijker. Juist het kenbaarmakingsbeginsel draagt bij aan meer rechtsbescherming op een zo vroeg mogelijk moment. Daar komt bij dat het kenbaarmakingsbeginsel goed past in het huidige

3 Prechal 2010; Annotatie van J.H. Gerards en M. den Heijer bij HvJ 5 november 2014, C-166/13, *EHRC* 2015/2.

4 Dam, van en Eijdsen, van, 2008, onder 1; Prechal en Widdershoven 2017, p. 473.

5 Contrino en Cavallo 2020.

6 Zie ook: Barkhuysen e.a. 2014, p. 183, onder 5.3: "de vraag of in het bestuursrecht de focus bij grondrechtenbescherming terecht zo zeer op de bestuursrechter is gericht. Immers, anders dan in het strafprocesrecht, waar grondrechtenbepalingen van verdachten al in de opsporings- en vervolgingsfase 'gemonitord' worden door een rechter-commissaris en/of de raadkamer, komt de bestuursrechter, in het voorbereidend traject van een besluit dat inbreekt op een grondrecht van burgers, thans geen rol toe."

7 Barkhuysen e.a. 2014, p. 17, onder 1.1; Gribnau 2013, onder 4.2.

8 Gribnau 2013, onder 4.2.

9 Gribnau 2013, onder 4.2.

tijsbeeld (bottom-up) waarbij meer regie ligt bij de samenleving (paragraaf 1.1).¹⁰ De codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel slaat een brug tussen de rechtsbescherming in de controlefase en de rechtsbescherming vanaf de bezwaarfase.¹¹

Bovendien geeft de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel met alle deelaspecten de belastingdienst duidelijkheid.¹² Het waarborgen van de rechten van de verdediging is nu afhankelijk van jurisprudentierecht.¹³ De jurisprudentie van het Hof van Justitie is versnipperd en casuïstisch en maakt dat onduidelijkheid bestaat over de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel. Daardoor oordelen Nederlandse rechters op dit vlak verschillend.¹⁴ Zichtbaar is daarmee dat de rechter met het kenbaarmakingsbeginsel worstelt. Ik deel dan ook niet de conclusie van Den Ouden en Van den Brink dat de belastingrechter zich prima redt.¹⁵ De belastingrechter heeft onvoldoende duidelijkheid kunnen bieden om de discussies over het kenbaarmakingsbeginsel goed op te lossen. De belastingdienst moet weten waar hij aan toe is en wat van de belastingdienst wordt verwacht.¹⁶ Mezouar en Gomes Vale Viga merken terecht op dat de codificatie de bekendheid van het kenbaarmakingsbeginsel zal vergroten voor zowel de belastingdienst als de belastingplichtige.¹⁷ Dit zal duidelijkheid geven over de rechten en plichten.

Ten slotte pleit voor de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel dat naast duidelijkheid de belastingdienst daarbij op andere wijze baat kan hebben. Doordat de belastingdienst een belanghebbende in een vroeg stadium al bij het voornemen tot het opleggen van een bezwarend besluit betreft, kan de belanghebbende bijdragen aan het onderzoek naar de feiten, vergissingen voorkomen en persoonlijke omstandigheden melden. Hierdoor zal de belastingdienst al in een vroeg stadium objectief betere beslissingen kunnen nemen. Ik verwacht dat met de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel het aantal bezwaren zal afnemen en daarmee ook het aantal rechtszaken. Nu is ook zichtbaar dat contact tussen de belanghebbende en de belastingdienst (nu vaak in de bezwaarfase) veelvuldig een gang naar

10 Rotmans e.a. 2014, H-1, onder De samenleving kantelt.

11 Per 1 juli 2011 is voor de controlefase de Wet rechtsbescherming belastingplichtigen bij contro-lehandelingen ingevoerd.

12 Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 2.1: 'omdat een toenemende rechtsbescherming voor belastingplichtigen als gevolg van codificatie de toepassing van het verdedigingsbeginsel minder ingewikkeld maakt. Bij de voorvraag over de werkingssfeer van het Unierecht hoeft dan niet meer te worden stilgestaan en kan men terugvallen op de bekend veronderstelde nationale wetgeving.'

13 Widdershoven e.a. 2007, p. 82.

14 Van den Brink en den Ouden, 2014, p. 97.

15 Van den Brink en den Ouden, 2014, p. 97.

16 Van den Brink en den Ouden, 2014, p. 97: "Doordat de Europeanisering van het bestuursrecht door rechtsbeginselen vooral via de jurisprudentie gestalte krijgt, leidt dit echter wel tot een onoverzichtelijk en versnipperd geheel, hetgeen doet denken aan het pre-Awb-tijdperk. Bovendien bestaat het risico op uiteenlopende jurisprudentie van de verschillende bestuursrechters. Dit komt de rechtszekerheid van de burger niet ten goede."

17 Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 5.

de rechter voorkomt.¹⁸ De toepassing van het kenbaarmakingsbeginsel behoeft daarmee niet te leiden tot een vermindering van de bestuurlijke efficiëntie en een toename van de kosten. Zeker niet bij het optimaal kiezen van de gewenste beperkingen (zie paragraaf 9.3.4). Het eerder om de tafel gaan met een belastingplichtige zal bovendien een positieve invloed hebben op de relatie van de belastingdienst met een belastingplichtige en daarmee een positieve uitwerking hebben op het imago van de belastingdienst. Het kenbaarmakingsbeginsel kan bijdrage aan meer transparantie aan de zijde van de belastingdienst en aan meer vertrouwen van de burger in de belastingdienst.¹⁹ Waar de belastingdienst en de belanghebbende nu problemen in de bezwaarfase oplossen (als dat dan nog mogelijk is) en daarmee in een aantal gevallen de gang naar de rechter voorkomen, kan dat bij het toepassen van het kenbaarmakingsbeginsel in de voorfase gebeuren. De codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel zal een positief effect hebben op de rechtvaardigheidsbeleving van belastingplichtigen hetgeen de bereidheid tot het naleven van fiscale regelgeving doet toenemen.²⁰ De persoonlijke benadering door de toepassing van het kenbaarmakingsbeginsel kan het onpersoonlijke karakter van belastingheffing wegnemen.²¹

Het kenbaarmakingsbeginsel zou kunnen worden gecodificeerd in de Awb. Meerdere auteurs pleiten hiervoor.²² Widdershoven e.a. achten dit passend bij de ambitie van de Awb als algemene wet. Widdershoven e.a. geven aan dat bij de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in de Awb het kenbaarmakingsbeginsel kan worden opgenomen in afdeling 3.2 van de Awb (zorgvuldigheid en belangenafweging).²³ Artikel 3:1 van de Awb kan dan van overeenkomstige toepassing worden verklaard op bezwarende beslissingen, niet zijnde besluiten en de procedurele waarborgen in afdeling 4.1.2 van de Awb (de voorbereiding). Mezouar en Gomes Vale Viga denken aan aansluiting bij paragraaf 7 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.²⁴ Voor fiscale zaken kan ook gedacht worden aan de codificatie in de AWR. Deze keuze is aan de wetgever en gaat de omvang van dit proefschrift te buiten.

18 <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/11/04/18e-halfjaarsrapportage>: Blijkens tabel 4 van de 18e halfjaarsrapportage van de belastingdienst werden het eerste half jaar van 20 15 314.746 bezwaren ingediend en in het eerste half jaar van 20 16 406.703. Latere rapportages geven deze cijfers niet meer. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-306589.pdf>: De 13e halfjaarsrapportage van de belastingdienst (juli - december 2013) laat zien dat het aantal afgedane bezwaarschriften 400.000 (2010), 439.000 (2011), 473.000 (2012), 412.000 (2013) bedragen en het aantal afgedane beroepschriften: 5.100 (2010), 5.300 (2011), 5.000 (2012), 5.300 (2013).

19 Gribnau en Steenbergen, van, 2019: "Deze samenloop van omstandigheden versterkte de daling van het vertrouwen in het bedrijfsleven, de overheid en het belastingstelsel in bredere zin. Transparantie wordt gezien als middel tot herstel van het verloren gegane vertrouwen. Het is om die reden dat transparantie bij veel overheidsinstanties in de belangstelling staat."

20 Gribnau en Steenbergen, van, 2014, onder 6.

21 Gribnau en Steenbergen, van, 2014, onder 6.

22 Zie bijvoorbeeld: Widdershoven e.a. 2007, p. 82-84; Michiels 2007; Moor, de - Vugt, van, 2012, p. 16.

23 Widdershoven e.a. 2007, p. 82-84; Widdershoven 2019, p. 462; zie ook: Pahladsingh 2019, p. 139.

24 Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 5; In paragraaf 7 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht is neergelegd dat de inspecteur bij correcties van aangiften zo veel mogelijk contact opneemt met de belastingplichtige. Mezouar en Gomes Vale Viga bepleiten bij dit artikel aan te sluiten en dit artikel ook van toepassing te maken op andere besluiten dan op de aangiftebelastingen.

Inspiratie voor codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel kan op vele plekken worden gevonden en verschillende voorbeelden zijn gedurende het onderzoek de revue gepasseerd. In dat kader kan worden gedacht aan de zware procedure voor vergrijpboeten zoals neergelegd in de Awb, waarvan is geconstateerd dat die procedure in overeenstemming is met het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.1.2). Inspiratie kan ook geput worden uit paragraaf 49.2a van de Leidraad Invordering 2008 waarbij de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel voor bepaalde besluiten inzake bestuurdersaansprakelijkheid is geregeld. Daarbij is alleen het recht op (inzage in) de stukken niet geregeld. Wel is het eerste, het derde en vierde deelaspect geregeld. Deze tekst luidt als volgt:

“Voordat de ontvanger een beschikking aansprakelijkstelling uitbrengt waarin omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de Algemene douanewet zijn begrepen, stuurt hij een vooraankondiging. In die vooraankondiging geeft de ontvanger de gronden aan waarop hij de aansprakelijkstelling baseert, bijvoorbeeld de resultaten uit een boekenonderzoek. Als bijlage stuurt de ontvanger de conceptbeschikking mee. De ontvanger stelt de belanghebbende in de gelegenheid om binnen drie weken na de dattekening van de vooraankondiging zijn zienswijze kenbaar te mogen maken.”

Een ander voorbeeld, dit keer vanuit het Unierecht, kan worden gevonden in artikel 22, zesde lid, van het DWU in combinatie met artikel 29 van het DWU. Deze artikelen regelen het eerste, derde en vierde deelaspect. Opvallend is dat ten aanzien van het recht op (inzage in) de stukken niets is geregeld. De tekst van artikel 22, zesde lid, van het DWU luidt als volgt:

“Voordat een voor de aanvrager ongunstige beschikking wordt verleend, delen de douaneautoriteiten hem mee op welke gronden zij voornemens zijn hun beschikking te baseren. De aanvrager wordt in de gelegenheid gesteld zijn standpunt kenbaar te maken binnen een specifieke termijn, die aanvangt op de datum waarop hij die mededeling ontvangt of wordt geacht die te hebben ontvangen. Na het verstrijken van deze termijn wordt aan de aanvrager in de passende vorm mededeling gedaan van de beschikking.”

Het kenbaarmakingsbeginsel is ook terug te vinden in boek III van Draft Model Rules on EU Administrative Law (ook Europese Awb genoemd) van The Research Network on EU Administrative Law (ReNEUAL), waarbij researchers uit een groot aantal lidstaten een ‘Europese Awb’ hebben ontworpen.²⁵ ReNEUAL geeft daarbij aan dat dit ontwerp laat zien dat het mogelijk is een Europese verordening te maken van gezamenlijke regels voor administratieve procedures.²⁶ In de literatuur is zelfs besproken of het zinvol zou zijn deze ‘Europese Awb’ in te voeren als een lidstaat het Unierecht niet uitvoert.²⁷ Invoering van gezamenlijke procedurele regels voor administratieve procedures is nog niet in beeld. Het voorstel van ReNEUAL kan echter ook inspiratie geven voor een codificatie van het

25 Zie voor de tekst: http://www.reneual.eu/images/Home/ReNEUAL-Model_Rules-Compilation_BooksI_VI_2014-09-03.pdf.

A. Brenninkmeijer en R. Widdershoven hebben daarbij input geleverd op de conceptversies van het voorstel. D. Curtin, professor of European Law, Amsterdam University en J. Mendes, Associate Professor of European Law, Amsterdam University waren lid van de drafting teams. Zie over deze Draft Model Rules: Brink, van den en Ouden, den, 2014, p. 87; F.J. van Ommeren & C.J. Wolswinkel 2014; Addink 2014.

26 http://www.reneual.eu/images/Home/ReNEUAL-Model_Rules-Compilation_BooksI_VI_2014-09-03.pdf.; onder editorial note; zie ook bijvoorbeeld: Addink 2014, Scheltema 2014 en Widdershoven e.a. 2007.

27 Scheltema 2014.

kenbaarmakingsbeginsel. Relevante teksten uit Draft Model Rules on EU Administrative Law zijn:²⁸

"Chapter 4: Right to a Hearing and inter-administrative consultations

Access to the File Section 1:

III-22 Access to the File

(1) Every party has a right of access to his or her file, while respecting the legitimate interests of confidentiality and of professional and business secrecy.

(2) If documents contain confidential information or professional or business secrets, the public authority must, where possible, provide a non-confidential version or summary of the documents.

(3) Every party shall have the opportunity to examine all documents in his or her file, which may be relevant for its defence, including incriminating and exculpatory evidence, before the decision is taken.

(4) The way in which access to the file is provided is for the public authority to determine, and may be regulated through sector-specific legislation, provided that it does not undermine the substance of the right. Subject to this caveat, access to the file may be provided either through copies of documentation, or the opportunity to study the file in the office of the public authority, or a combination of both.

(...)

III-23 Right to be heard by persons adversely affected

(1) Every party has the right to be heard by a public authority before a decision, which would affect him or her adversely, is taken.

(...)

(3) Every party has the right to notice of the central issues that are to be decided by the public authority and the core arguments that inform its reasoning.

Book III – Single Case Decision-Making

in order that the party can effectively make known its views on the matter and can exercise its rights of defence.

(...)

(4) Every party must have adequate time in which to respond after notice in accord with paragraph 3 has been provided. The public authority should set clear time-limits within which the response is to occur.

(5) The public authority has discretion as to the form and content of the hearing. This includes the choice as to whether the hearing should be written or oral, whether to allow cross-examination and the nature of the evidence. In choosing how to exercise this discretion the public authority should take into account the objectives of the legislation, the legislative provisions, the importance of the person's interests, the importance of the additional process right for protection of the person's interest, and the costs of granting such rights."

Naast voormelde citaten zijn meer voorbeelden van de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel of deelaspecten daarvan vindbaar.²⁹

Uit dit alles blijkt dat de wetgever veel keuzes heeft bij de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel. De codificatie kan in de Awb met een zeer brede reikwijdte of alleen voor nadelige fiscale beslissingen in de AWR worden opgenomen. De deelaspecten kunnen

²⁸ Voor een vertaling; zie bijlage 1.

²⁹ Andere voorbeelden zijn: artikel 6 e.v. van Verordening (EG) nr. 773/2004 van de Commissie van 7 april 2004 betreffende procedures van de Commissie op grond van de artikelen 81 en 82 van het Verdrag, artikel 27 e.v. van Verordening (EG) nr. 1/2003 van de Raad van 16 december 2002 betreffende de uitvoering van de mededingingsregels van de artikelen 81 en 82 van het Verdrag en artikel 16 van de Europese Code van goed administratief gedrag.

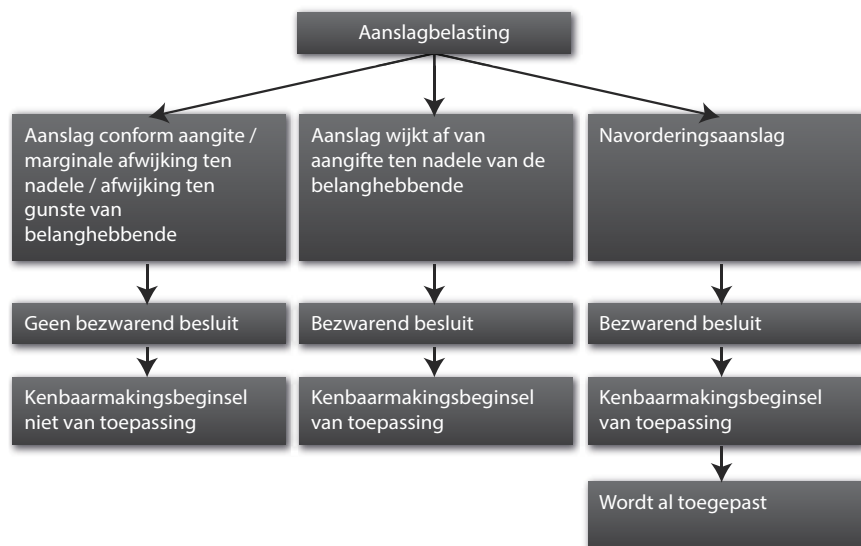
algemeen worden geformuleerd of zoals in de voorgestelde 'Europese Awb', zeer gedetailleerd worden uitgewerkt. Bij het bespreken van mogelijke beperkingen (paragraaf 9.3.4) zal zichtbaar worden dat op dat vlak de wetgever nog veel meer keuzes heeft. Zo kan worden gekozen voor heel veel of juist weinig beperkingen en alles ertussen in. Daarbij is het de vraag welke beperkingen opportuun zijn. Dergelijke keuzes kunnen verschillende achtergronden hebben, zoals een maatschappelijke, culturele of financiële achtergrond. In dit proefschrift zal ik geen keuzes bepalen, daarvoor zou een breed vervolgonderzoek noodzakelijk zijn met ook aandacht voor de kosten en de maatschappelijke consequenties van de verschillende keuzes. Wel zal ik, net als in deze paragraaf voor de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel, voor de beperkingen laten zien welke mogelijkheden de wetgever in ieder geval heeft. Alvorens deze mogelijke beperkingen te bespreken, zal ik eerst nog stilstaan bij de gevolgen van aanbeveling 1 voor de verschillende fiscale heffingsmethoden en voor de beslissingen op aanvraag en de uitvoerbaarheid van de aanbeveling.

9.3.3.b De gevolgen en de uitvoerbaarheid van aanbeveling 1

In hoofdstuk 2 zijn de verschillende heffingsmethoden besproken. Hierna wordt gezien hoe aanbeveling 1, de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel voor voorgenomen fiscale bezwarende besluiten, voor deze heffingsmethoden uitwerkt en ook voor beslissingen op aanvraag en voor boeten.

Aanslagbelastingen

Als een aanslag wordt opgelegd conform de aangifte (aanslagbelastingen) is sprake van een besluit, maar niet van een bezwarend besluit, zodat bij de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel dit beginsel in de voorfase niet van toepassing is op dergelijke voorgenomen besluiten. Het kenbaarmakingsbeginsel is ook niet van toepassing indien slechts marginaal ten nadele van de belanghebbende van een aangifte wordt afgeweken of ten gunste van de belanghebbende wordt afgeweken. De codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel betekent wel dat de belastingplichtige het recht krijgt een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken als de inspecteur meer dan marginaal ten nadele van de belanghebbende wil afwijken van de aangifte of wanneer de inspecteur een navorderingsaanslag wil opleggen. In dat laatste geval wordt al veelvuldig de belastingplichtige de gelegenheid gegeven zijn zienswijze te geven over een voorgenomen navorderingsaanslag. Voor aanslagbelastingen werkt de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel dan grofweg als volgt uit:

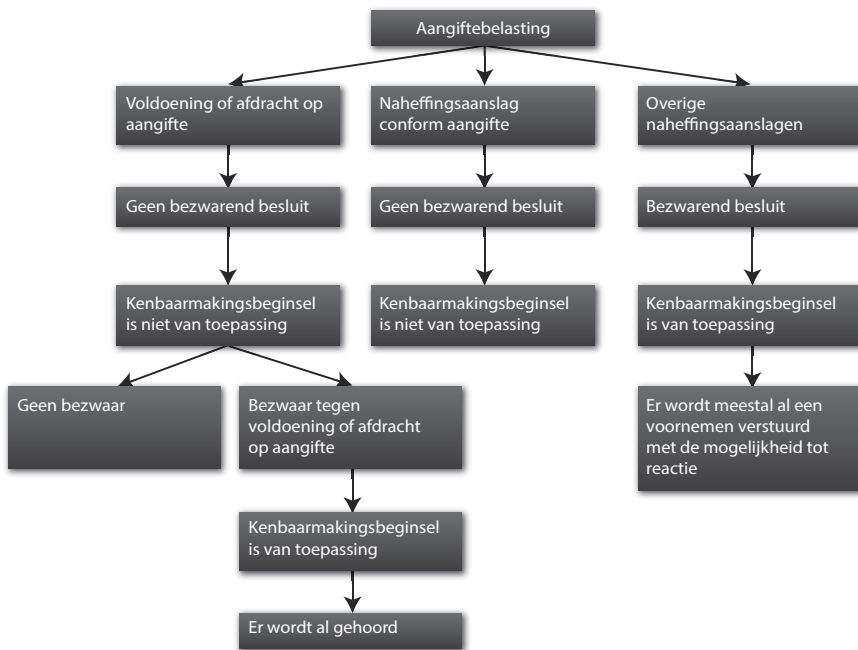


Figuur 29

Aangiftebelastingen

Bij voldoening of afdracht op aangifte is geen sprake van een bezwarend overheidsbesluit. Ten aanzien van die (voorgenomen) handelingen is het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing. Alleen als tegen de voldoening of afdracht op aangifte bezwaar wordt gemaakt, is het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing op de bezwaarfase. Echter ook nu bestaat de mogelijkheid dat een belanghebbende wordt gehoord in de bezwaarfase, zodat op dit punt het systeem geen aanpassingen behoeft. Het naheffen kan plaatsvinden conform de aangifte indien een te late voldoening/afdracht of geen voldoening/afdracht op aangifte plaatsvindt. Een naheffingsaanslag conform de aangifte of met een marginale afwijking daarvan is wel een besluit, maar geen bezwarend besluit. Het kenbaarmakingsbeginsel is dan niet van toepassing ten aanzien van een voornemen een dergelijk besluit te nemen. Indien een naheffingsaanslag wordt opgelegd, die ten nadele van de belanghebbende afwijkt van de aangifte of als een naheffingsaanslag wordt opgelegd en er geen aangifte is, is sprake van een bezwarend besluit. In veel gevallen wordt bij dergelijke voorgenomen naheffingsaanslagen aan de belanghebbende al de gelegenheid gegeven een standpunt kenbaar te maken.³⁰ Voor aangiftebelastingen ziet de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel er als volgt uit:

³⁰ Paragraaf 7 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.



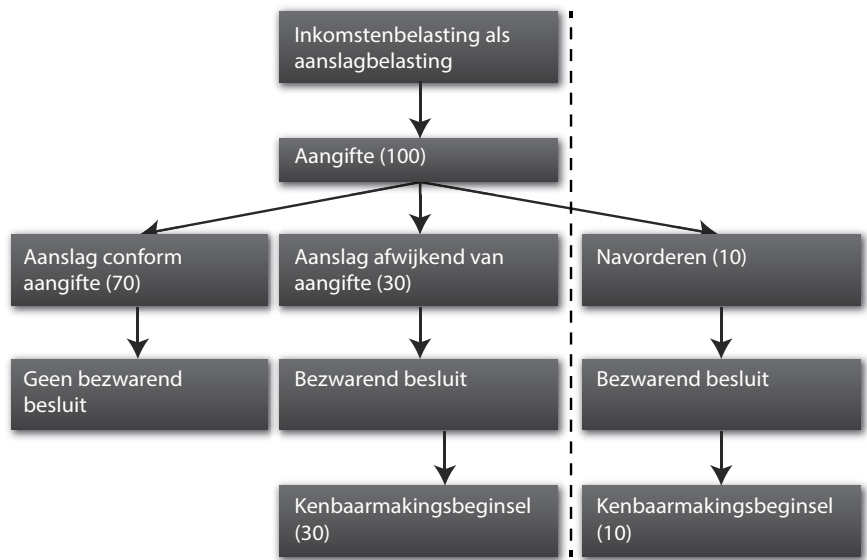
Figuur 30

Aanslagbelastingen versus aangiftebelastingen

Gelet op de hiervoor opgenomen schema's inzake de aangifte- en de aanslagbelastingen lijkt het wellicht aantrekkelijk van aanslagbelastingen aangiftebelastingen te maken. Iets wat bijvoorbeeld voor de inkomstenbelasting meerdere keren is voorgesteld.³¹ Voor het kenbaarmakingsbeginsel leidt dit echter niet tot enorme verschillen. Een cijfermatig voorbeeld maakt dit duidelijk. Indien de inkomstenbelasting een aanslagbelasting is, behoeft niet te worden 'gehoord' in de voorfase als een aanslag conform de aangifte wordt opgelegd (hieronder vallen ook marginale afwijkingen en afwijkingen ten gunste van de belanghebbende). Dan is de belastingplichtige immers niet aanmerkelijk geschaad door het besluit. In dit voorbeeld gaat het daarbij om zeventig zaken. Als ten nadele van de belanghebbende van de aangifte wordt afgeweken dan moet de belanghebbende wel de gelegenheid krijgen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken voordat de belastingdienst de bezwarende aanslag oplegt. In het voorbeeld betreft het dertig zaken. Ook kan de inspecteur erachter komen dat te weinig belasting is geheven nadat een aanslag is opgelegd en gaan navorderen (in het voorbeeld tien zaken). In die situatie moet de belanghebbende een standpunt naar behoren en effectief kenbaar mogen maken voordat wordt nagevorderd. Nu lijkt het totale aantal op 110 uit te komen, maar dat is niet juist. De 10 zaken waarin een navorderingsaanslag wordt opgelegd, zijn zaken waarbij

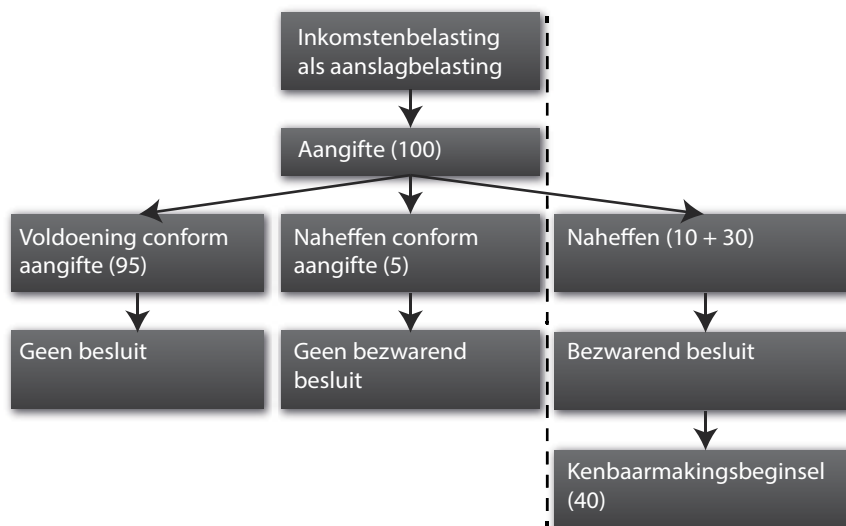
31 Zie Roose, 2019, onder 1.1.

eerst een aanslag is opgelegd. Deze zaken kennen dus twee keer een aanslag. In figuur 31 is dit schematisch weergegeven.



Figuur 31

De inkomstenbelasting als aangiftebelasting geeft de volgende uitwerking. Ten aanzien van de voldoening of afdracht op aangifte is het kenbaarmakingsbeginsel pas van toepassing bij een eventuele bezwaarfase. Het kenbaarmakingsbeginsel is niet van toepassing op een naheffingsaanslag die conform de aangifte wordt opgelegd. Daarmee lijkt een groot verschil te ontstaan met de aanslagbelastingvariant, maar dat is niet het geval. Indien een inspecteur wil afwijken van de voldoening of afdracht op aangifte zal de inspecteur moeten naheffen. Dat zal de inspecteur moeten doen voor de dertig zaken waarbij bij een aanslagbelasting een aanslag wordt opgelegd in afwijking van de aangifte en in de tien zaken waarin bij een aanslagbelasting wordt nagevorderd. In die gevallen moet de inspecteur aan de belanghebbende de gelegenheid geven een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken voordat de naheffingsaanslag wordt opgelegd. Dit aantal is gelijk aan het aantal zaken voor de aanslagbelasting. Het verschil tussen de aanslagbelastingen en aangiftebelastingen komt tot uitdrukking in het feit dat de procedure voor de aanslagbelastingen – vanuit het Unierecht bezien – een beroepsfase extra kent ten opzichte van de procedure voor de aangiftebelastingen bij het maken van bezwaar tegen de voldoening of afdracht op aangifte. Ook hier lijkt de totale telling van 140 niet juist als begonnen wordt met 100 aangiften, maar die telling klopt wel. Dit is inzichtelijk gemaakt in figuur 32. De eerste twee pijlers tellen op tot 100. De laatste pijler met 10 en 30 zaken betreft zaken waarbij al op aangifte is voldaan en een tweede ronden ingaan. Dat zijn de zaken waarbij als het een aanslagbelasting was geweest was afgeweken van de aangifte of was nagevorderd.



Figuur 32

Beslissingen op aanvraag

Er bestaan ook fiscale beslissingen op aanvraag. Als een aanvraag wordt toegewezen of slechts marginaal afwijkt van de aanvraag dan is er geen sprake van een bezwarend besluit en is het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing. Als de belastingdienst wil afwijken van de aanvraag dan, dient bij de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel de aanvrager de gelegenheid te krijgen zijn zienswijze te geven. Het horen voordat een verzoek wordt afgewezen, vindt nu niet plaats. In figuur 33 is dit schematisch weergegeven.



Figuur 33

Boeten

In paragraaf 2.1.4 is besproken dat een onderscheid wordt gemaakt tussen verzuim- en vergrijpboeten. Door codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel moet in beginsel bij zowel het opleggen van verzuim- als vergrijpboeten de belanghebbende de gelegenheid krijgen het standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat de belastingdienst de boete oplegt. Bij vergrijpboeten gebeurt dit in alle gevallen, bij verzuimboeten niet.

Concluderend heeft de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel voor fiscale bezwarende besluiten tot gevolg dat in de voorfase vaker moet worden gehoord. Daarbij leveren aanslagbelastingen en aangiftebelastingen geen noemenswaardige verschillen op. De vraag is wel in hoeverre een codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel uitvoerbaar is.

Uitvoerbaarheid

Bij het doen van aanbevelingen is het belangrijk te bezien of die aanbevelingen haalbaar zijn. Zeker nu de Nederlandse wetgever bewust ervoor heeft gekozen het hoorrecht uit te sluiten voor fiscale besluiten vanuit het oogpunt van de zware last die dat met zich brengt voor de overheid, omdat sprake is van een groot aantal jaarlijks terugkerende fiscale besluiten. In de tijd van *Transocean Marine Paint Association* (1974) kenden Nederland en Italië als enige twee lidstaten het kenbaarmakingsbeginsel niet. Het feit dat andere lidstaten het kenbaarmakingsbeginsel al toepassen, laat op zichzelf al zien dat de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel uitvoerbaar is. Dit verklaart misschien waarom bij de voorgestelde 'Europese Awb' door deze grote groep vooraanstaande wetenschappers uit verschillende lidstaten van de Unie (waaronder Nederland) met geen woord wordt gerept over de uitvoerbaarheid. Vele lidstaten kennen het kenbaarmakingsbeginsel ook nationaal al.³² Voor hen zal de uitvoerbaarheid een gegeven zijn.

Daarnaast is van belang dat het kenbaarmakingsbeginsel maar op een deel van de fiscale voorgenomen besluiten van toepassing is, namelijk alleen op de voorgenomen bezwarende besluiten. Daar komt bij dat de belastingdienst voor een deel van de bezwarende besluiten al veelvuldig het kenbaarmakingsbeginsel in acht neemt.³³ Daarvan is sprake bij bijvoorbeeld het opleggen van navorderings- en naheffingsaanslagen. Ook voor bepaalde aansprakelijkstellingen wordt het kenbaarmakingsbeginsel al toegepast, bij douanebesluiten is dit al het geval en ook bij vergrijpboeten. Daar komt nog bij dat, zoals in de volgende paragrafen zal blijken, het goed mogelijk is het aantal te beperken door het invoeren van individuele en categorale beperkingen. Bovendien zal niet elke belastingplichtige ingaan op een uitnodiging om een zienswijze te mogen geven over een voorgenomen bezwarend besluit. Het is immers een recht van de belastingplichtige en geen plicht. Ten slotte mag worden verwacht dat het invoeren van het kenbaarmakingsbeginsel tot gevolg heeft dat

32 Zie voor de tekst: http://www.renewal.eu/images/Home/ReNEUAL-Model_Rules-Compilation_BooksI_VI_2014-09-03.pdf.

A. Brenninkmeijer en R. Widdershoven hebben daarbij input geleverd op de conceptversies van het voorstel. D. Curtin, professor of European Law, Amsterdam University en J. Mendes, Associate Professor of European Law, Amsterdam University waren lid van de drafting teams. Zie over deze Draft Model Rules: Brink, van den en Ouden, den, 2014, p. 87; F.J. van Ommeren & C.J. Wolswinkel 2014; Addink 2014.

33 Zie paragraaf 7 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

het aantal bezwaren afneemt. Er zijn signalen uit de praktijk dat door de invoering van het kenbaarmakingsbeginsel voor bezwarende douanebesluiten het aantal bezwaren ten aanzien van douanebesluiten afneemt. Cijfers ontbreken echter. Nader onderzoek op dit punt kan heel waardevol zijn bij de uitwerking van mijn aanbevelingen. Zeker nu in de volgende paragraaf wordt besproken dat juist op het vlak van de beperkingen lidstaten een grote vrijheid genieten en bij invoering van het kenbaarmakingsbeginsel de wetgever de keuze heeft juist weinig of heel veel beperkingen op te nemen. Dit zal van invloed zijn op het kostenplaatje en moeten worden doorgerekend. Bovendien kan het hoorrecht in de bezwaarfase worden beperkt in die zaken waarbij in de voorfase is gehoord of zelfs ervoor worden gekozen de bezwaarfase in die gevallen over te slaan. Al deze keuzes hebben invloed op de kosten. Het gaat te ver om onderzoek naar de kosten in dit onderzoek mee te nemen.

Gelet op het vorenstaande behoeft mijns inziens aan de uitvoerbaarheid van de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel voor fiscale bezwarende besluiten niet te worden getwijfeld.

9.3.4 Stap 4: Is een beperking gerechtvaardigd?

De paragrafen 9.3.1 tot en met 9.3.3 hebben geleid tot de gecombineerde aanbeveling om een wettelijke basis te creëren voor het kenbaarmakingsbeginsel voor alle bezwarende fiscale beslissingen waarbij de vier deelaspecten van dit recht concreet worden benoemd (paragraaf 9.3.3.a). Daarbij is aandacht besteed aan de positieve gevolgen daarvan, de gevolgen en de uitvoerbaarheid. Betoogd is dat als gevolg van deze aanbeveling een belanghebbende ten aanzien van een aanzienlijk aantal bezwarende beslissingen van de belastingdienst de gelegenheid moet krijgen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken voordat de belastingdienst het bezwarende fiscale besluit neemt. In paragraaf 9.3.3.b heb ik laten zien dat dit de uitvoerbaarheid niet in de weg staat. Toch kan het opportuun zijn het aantal zaken waarbij vooraf moet worden gehoord te beperken. Een dergelijke beperking zal de uitvoerbaarheid positief beïnvloeden. Bestudering van het Unierecht laat zien dat het kenbaarmakingsbeginsel kan worden beperkt door concurrerende beginselen (hoofdstuk 6). Als het kenbaarmakingsbeginsel een wettelijke basis krijgt, is het noodzakelijk gewenste beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel ook een wettelijke basis te geven (paragraaf 6.2). Hierdoor kan het aantal zaken waarin de belanghebbende in de voorfase moet worden gehoord worden beperkt en kan een goede balans worden gevonden tussen het voldoen aan het kenbaarmakingsbeginsel en ruimte voor daarmee concurrerende beginselen, zoals het bestrijden van fraude en de administratieve efficiëntie. De tweede aanbeveling is daarom:

Aanbeveling 2: Schep een wettelijke basis voor categorale en individuele beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel.

Deze tweede aanbeveling zal ik hierna toelichten. Het onderzoek laat zien dat veel verschillende beperkingen mogelijk zijn (paragrafen 6.6.2, 6.6.3 en 8.5). In de volgende paragrafen laat ik zien welke keuzes de wetgever kan maken. Hierbij maak ik een onderscheid tussen

individuele beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel, individuele beperkingen van het recht op (inzage in) de stukken en categorale beperkingen.

9.3.4.a *Individuele beperkingen*

Als aan de voorwaarden van een individuele beperking wordt voldaan, leidt dit in het algemeen tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel (hoofdstuk 6). Individuele beperkingen tasten namelijk de kern van het kenbaarmakingsbeginsel niet aan. Het kenbaarmakingsbeginsel wordt niet voor een groot aantal besluiten beperkt. Voorbeelden van individuele beperkingsgronden kunnen worden gevonden in de artikelen 4:8 en 4:11 van de Awb (paragrafen 8.5.2.a en 8.5.2.b). Ook kan worden gedacht aan de individuele beperkingen uit het douanerecht, zoals neergelegd in artikel 22, zesde lid, aanhef en onder c en e, van het DWU (paragrafen 6.6.3.c en 6.6.3.e). De voorgestelde Europese Awb kent beperkingen van bijvoorbeeld het recht op (inzage in) de stukken (zie artikel 22, tweede lid van de voorgestelde Europese Awb, paragraaf 9.3.3.a) en artikel 10 van de IW 1990 geeft mogelijke individuele beperkingen weer (paragrafen 9.3.3.a en 8.5.2.e).³⁴ Ik zal op basis van dit onderzoek aangeven welke individuele beperkingen in ieder geval tot de mogelijkheden behoren. Het kenbaarmakingsbeginsel kan worden beperkt als:

Algemeen

- sprake is van voor de belastingdienst niet voorzienbare spoed (paragrafen 6.6.2.c en 8.5.2.b); en
- het met het bezwarende besluit beoogde doel slechts kan worden bereikt als de belanghebbende daarvan niet reeds van tevoren in kennis wordt gesteld (paragrafen 6.6.2.b en 8.5.2.b).

Gevaar voor verlies van belastinggelden

- de belastingschuldige in staat van faillissement verkeert of ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard en die belastingaanslag onder de werking van de schuldsaneringsregeling valt (paragrafen 8.1.3 en 8.5.2.e);
- gegronde vrees bestaat dat goederen van de belastingschuldige zullen worden verduisterd (paragrafen 8.1.3 en 8.5.2.e);
- de belastingschuldige Nederland metterwoon wil verlaten dan wel zijn plaats van vestiging wil overbrengen naar een plaats buiten Nederland, tenzij hij aannemelijk maakt dat de belastingschuld kan worden verhaald (paragrafen 8.1.3 en 8.5.2.e);
- de belastingschuldige buiten Nederland woont of gevestigd is dan wel in Nederland geen vaste woonplaats of plaats van vestiging heeft en aannemelijk is dat gegronde vrees bestaat dat de belastingschuld niet kan worden verhaald (paragrafen 8.1.3 en 8.5.2.e);
- op goederen waarop een belastingschuld van de belastingschuldige kan worden verhaald beslag is gelegd voor zijn belastingschuld (paragrafen 8.1.3 en 8.5.2.e); en

34 "If documents contain confidential information or professional or business secrets, the public authority must, where possible, provide a non-confidential version or summary of the documents; (5) The right of access to the file does not cover access to documentation that is irrelevant and bears no relation to the allegations of fact or law in the particular case."

- goederen van de belastingschuldige worden verkocht ten gevolge van een beslaglegging namens derden (paragrafen 8.1.3 en 8.5.2.e).

Gevaar

- de aard of de omvang van een gevaar voor de veiligheid van de Europese Unie en haar ingezetenen, de gezondheid van de mens, dier of plant, het milieu of de consument daartoe aanleiding geeft (paragraaf 6.6.3.c).

Beperking van een deelaspect

- gewichtige redenen bestaan het recht op (inzage in) de stukken te beperken (paragraaf 8.5.1).

Het voordeel van de codificatie van de beperkingen is dat duidelijkheid wordt gegeven onder welke omstandigheden het kenbaarmakingsbeginsel mag worden beperkt. Bij het opstellen van de omstandighedencatalogus is gebleken dat wel duidelijkheid bestaat welke omstandigheden een rol kunnen spelen bij een weging van met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginselen, maar dat nog weinig duidelijkheid bestaat hoe de afwegingen uit moeten vallen. Daar komt bij dat als het kenbaarmakingsbeginsel een wettelijke basis krijgt, de beperkingen ook een wettelijke basis nodig hebben. In dit kader is het aan de wetgever keuzes te maken welke beperkingen wel of niet worden ingevoerd. De wetgever zal dan moeten analyseren wat de effecten, kosten en gedragsreacties zijn, van verschillende keuzes. Bij een heel laag percentage bezwaar bij bijvoorbeeld verzuimboetes kan beperking voor de hand liggen, kostenefficiënt zijn en niet tot negatief gedrag bij burgers leiden. Bij navorderings- en naheffingsaanslagen lijkt me een beperking niet voor de hand liggen en een dergelijke beperking zal niet snel op begrip bij burgers kunnen rekenen. Naast een uitvoerig cijfermatig onderzoek is voor het maken van de keuzes wellicht ook gedragskundig onderzoek opportuun om de impact per beperkende maatregel te bezien. Dat valt buiten de scope van dit onderzoek, maar is bij codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel aan te bevelen.

9.3.4.b Individuele beperking van het recht op (inzage in) de stukken

Tijdens het onderzoek is gebleken dat de artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb een beperking van het recht op (inzage in) de stukken regelen welke in lijn is met het Unierecht (paragraaf 8.5.1). Een dergelijke beperking is ook zeker mogelijk bij de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel voor voorgenomen fiscale besluiten. De evenredigheidstoets *stricto sensu* van de artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb is zelfs, ten gunste van de belanghebbende, strikter dan de toets die wordt aangelegd door het Hof van Justitie en artikel 52 van het Handvest bij het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel. Deze beperking is daarmee niet strijdig met de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. Echter, doordat de toetsing of de beperking gerechtvaardigd is, pas plaatsvindt in de beroepsfase, kan een constatering dat stukken ten onrechte geheim zijn gehouden tot gevolg hebben dat het kenbaarmakingsbeginsel wordt geschonden (vierde geconstateerde verschil). Deze schending kan niet ongedaan worden gemaakt door het alsnog overleggen van de stukken in de rechterlijke fase. Deze discrepantie kan worden opgeheven door het toetsingsmoment ten aanzien van het al dan niet geheim mogen houden van stukken, naar voren te halen, naar

de voorfase. Gelijk aan de procedure van de informatiebeschikking zou al in de voorfase zelfstandig moeten worden getoetst of de stukken geheim mogen blijven, zodat vanaf het moment van het voornemen, als geheimhouding niet gerechtvaardigd is, de belastingdienst de belastingplichtige alsnog (inzage in) de stukken kan geven. Wettelijke termijnen kunnen daarbij net als bij de informatiebeschikking worden verlengd. Hierbij zou analoog aan de discussie die hierover wordt gevoerd voor de informatiebeschikking, gedacht kunnen worden aan één feitelijke instantie.³⁵ Als de stukken pas later in een procedure aan de belastingdienst ter beschikking komen te staan, kan de geheimhoudingstoets op dat moment plaatsvinden. De derde aanbeveling is daarom:

Aanbeveling 3: Toets al in de voorfase of het beperken van het recht op (inzage in) de stukken gerechtvaardigd is.

Aanbeveling 1 creëert voor de belanghebbende een recht op (inzage in) de stukken in de voorfase. Blijkens aanbeveling 2 zijn beperkingen hierop mogelijk. Aanbeveling 3 zorgt ervoor dat als de belastingdienst zich beroept op een gerechtvaardigde beperking van het recht op (inzage in) de stukken de beperking tijdig wordt getoetst, zodat een schending van het kenbaarmakingsbeginsel wordt voorkomen. Nu het aantal geheimhoudingsprocedures per jaar beperkt is, zal deze aanbeveling mijns inziens goed uitvoerbaar zijn.

Ten aanzien van het recht op (inzage in) de stukken kan in het huidige digitale tijdperk de vraag worden gesteld waarom er nog zoveel discussie bestaat over het overleggen van de op de zaak betrekking hebbende stukken. Waar ik bij de bank bij mijn stukken kan en bij mijn ziektekostenverzekeraar een handzaam digitaal dossier heb waarin de stukken van mijn zijde en van de zijde van de verzekeraar te zien zijn, kan een belastingplichtige eerst in de bezwaarfase gekoppeld aan een hoorgesprek de stukken inzien. Waarom heeft de belastingdienst nog geen digitale dossiers per belastingplichtige die voor die belastingplichtige op ieder moment is in te zien? Als de belastingdienst bepaalde documenten geheim wil houden dan kan dat in het digitale dossier worden vermeld. De belastingdienst zou mijns inziens in een dergelijk systeem moeten investeren. Op die wijze zijn – op geheime stukken na – alle stukken voor de belanghebbende in te zien. Nu komen de stukken soms pas in de beroepsprocedure of hoger beroepsprocedure boven tafel. Dat is vanuit de gedachte van rechtsbescherming en ongelijkheidscompensatie onwenselijk.

9.3.4.c Categoriele beperkingen

Het kenbaarmakingsbeginsel beperken voor alle bezwarende fiscale besluiten zou de wezenlijke inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel aantasten (paragraaf 8.5.2.c). Uit het onderzoek is naar voren gekomen dat voor beperkte groepen van voorgenomen besluiten het onder bepaalde voorwaarden wel mogelijk is het kenbaarmakingsbeginsel categoriaal te beperken (paragrafen 6.6.2.g, 6.6.3.a, 6.6.3.b en 6.6.3.d). Een categorale beperking zal niet gerechtvaardigd zijn als de belanghebbende niet de mogelijkheid heeft om het bezwarende besluit in rechte te betwisten en/of niet de mogelijkheid heeft om een opschorting van het

³⁵ Zie voor één feitelijke instantie bij de informatiebeschikking bijvoorbeeld: Raaijmakers 2018.

bezwarende besluit te vragen en onder bepaalde omstandigheden te krijgen. Indien voldaan wordt aan de negatieve voorrangsregel zijn de volgende categorale beperkingen mogelijk:

- Een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel voor een beperkte groep voorgenomen bezwarende fiscale besluiten waarbij, indien bezwaar wordt gemaakt tegen het bezwarende besluit, de rechtsgevolgen buiten werking worden gesteld en een normale procedure wordt gestart, die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (*Texdata Software*-methode) (paragraaf 6.6.2.g).³⁶
- Een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel bij een voorgenomen bezwarend besluit als dat besluit wordt gevolgd door een later bezwarend besluit waarin het eerste besluit wordt toegepast en de rechtsgevolgen van het eerste besluit pas merkbaar zijn bij het latere besluit en ten aanzien van het laatste bezwarende besluit een procedure wordt gevolgd, die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (paragraaf 6.6.3.a).
- Een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel bij een voorgenomen bezwarend besluit indien sprake is van een gebonden beschikking en de belanghebbende nimmer over voor het nemen van die beschikking relevante informatie kan beschikken (paragraaf 6.6.3.b).
- Een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel bij een voorgenomen bezwarend besluit als voorafgaand aan dat voorgenomen bezwarende besluit reeds een procedure is gevolgd die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt en sprake is van een opvolgend bezwarend besluit dat alleen ziet op de uitvoering van het eerdere besluit (paragraaf 6.6.3.d).

Met deze categorieën en de negatieve voorrangsregel in de hand zijn verschillende beperkingen denkbaar, vooral met behulp van de *Texdata Software*-methode. Zinnige categorale beperkingen kunnen mijns inziens zien op verzuimboeten, aanmaningen en dwangbevelen of bepaalde aanslagen IB/PVV. Hierna ga ik in op deze mogelijkheden.

Het zou mijns inziens zeker opportuun zijn een categorale beperking in te voeren voor bijvoorbeeld verzuimboeten met een op *Texdata Software* gelijkend systeem. Het horen in alle zaken betreffende verzuimboeten geeft heel veel werk. Vanuit het oogpunt van efficiëntie aan de zijde van de overheid zal het opportuun zijn een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel neer te leggen voor verzuimboeten. Ook al kan de hoogte van een verzuimboete enorm oplopen, in de meeste gevallen gaat het toch over relatief beperkte bedragen. Hierbij moet wel rekening worden gehouden met het feit dat de jurisprudentie van het Hof van Justitie niet positief staat tegenover het uitsluiten van hele categorieën besluiten. Daartegenover staat wel het algemeen belang van administratieve efficiëntie. Mijns inziens is het enkel uitzonderen vanwege administratieve efficiëntie risicovol. Er is waarschijnlijk meer nodig. Als de reikwijdte toch behoorlijk groot is, kan dat worden gecompenseerd (zie zaak *Texdata Software*) door het effect te beperken als de belanghebbende het niet eens is met het besluit. In dat kader zou aan een op *Texdata Software* gelijkend systeem kunnen worden gedacht waarbij, bij een gemotiveerd bezwaar, de verzuimboete buiten werking wordt gesteld en de belanghebbende via een normale

³⁶ HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (*Texdata Software*).

procedure eerst wordt gehoord voordat wellicht alsnog een verzuimboete wordt opgelegd.³⁷ Een automatisch uitstel van betalen bij het maken van gemotiveerd bezwaar zou mijns inziens ook Unierechtelijk acceptabel zijn.

Voor procedures inzake de kosten van aanmaningen en dwangbevelen kan ik mij een dergelijk systeem ook heel goed voorstellen. Er worden jaarlijks bijna drie miljoen aanmaningen verstuurd en ongeveer twee miljoen dwangbevelen.³⁸

Elk jaar wordt ook een enorm aantal aanslagen IB/PVV opgelegd.³⁹ Het lijkt daarbij niet efficiënt om steeds vooraf een belanghebbende uit te nodigen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken. De wetgever zou ervoor kunnen kiezen voor afwijkingen van de aangifte ten nadele van de belanghebbende die niet gering, maar ook niet zeer groot zijn, een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel op te nemen. Bij het instellen van een dergelijke categorale beperking zou ervoor kunnen worden gekozen om voor het bedrag dat wordt afgeweken van de aangifte automatisch uitstel van betaling te verlenen bij een gemotiveerd bezwaar.

Met de aanbevelingen 1 tot en met 3 ontstaat een genuanceerd systeem waarbij rechtsbescherming in de voorfase een grotere rol krijgt, maar er ook voldoende ruimte is voor concurrerende beginselen. Tot zover mijn aanbevelingen aan de wetgever, gebaseerd op dit onderzoek en de eerste vier stappen van het stappenplan. Dan rest hierna nog de vijfde stap van het stappenplan.

9.3.5 Stap 5: Welke gevolgen kunnen aan een schending worden verbonden?

De vijfde stap van het stappenplan is het beantwoorden van de vraag welke gevolgen een schending van het kenbaarmakingsbeginsel zou moeten hebben. Aangezien het Unierecht deze gevolgen niet regelt, hebben de lidstaten procedurele autonomie (paragraaf 7.1). Wel moet worden voldaan aan de eisen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid en vernietiging van het bezwarende besluit is pas mogelijk als wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium (paragrafen 7.1 en 7.3). Vernietiging kan ook een partiële vernietiging van het bezwarende besluit inhouden (paragrafen 7.2 en 8.6.1). Als vijfde verschil is geconstateerd dat rechtstoepassers in Nederlandse fiscale zaken geen gebruikmaken van de mogelijkheid om een bezwarend besluit partiel te vernietigen of andere rechtsgevolgen aan een schending te verbinden dan een vernietiging. De procedurele autonomie van de

37 HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (Texdata Software), punt 15: 15 § 283 UGB, getiteld „Dwangsommen”, zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2011 (...) 3. Indien tijdig een met redenen omkleed bezwaarschrift tegen de beschikking wordt ingediend, treedt de dwangsombeschikking buiten werking. Over de oplegging van de dwangsom wordt in een normale procedure bij beschikking beslist. Indien de dwangsomprocedure niet moet worden beëindigd, kan – zonder voorafgaande ingebrekestellingdreiging – een dwangsom van € 700 tot € 3.600 worden opgelegd. Tegen de in een gewone procedure opgelegde dwangsom kan het betrokken orgaan beroep instellen (...).

38 <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-306589.pdf>: p. 32, tabel 43.

39 <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/11/04/18e-halfjaarsrapportage>: Blijkens deze rapportage zijn er in de eerste helft van 2015 9.621.683 en in de eerste helft van 2016 9.881.842 aangiften inkomstenbelasting ingediend. De latere halfjaarsrapportages geven deze cijfers niet meer weer.

lidstaten maakt dat dit wel kan (paragraaf 8.6.2). Zo kan bijvoorbeeld worden gekozen voor het terugwijzen van een zaak naar de bezwaarfase, als daardoor de schending ongedaan kan worden gemaakt. Daarvan zal slechts in een beperkt aantal gevallen sprake kunnen zijn (bij bezwaar tegen eigen voldoening of afdracht op aangifte). Ook kan gedacht worden aan het in stand laten van de rechtsgevolgen van het bezwarende besluit, al dan niet met vergoeding van de proceskosten. Het onderzoek naar de rechtsgevolgen van een schending in Nederlandse fiscale procedures laat zien dat alleen het vernietigen van het gehele bezwarende besluit in beeld is (paragraaf 8.6.1). Het partieel vernietigen of andere mogelijke rechtsgevolgen komen in de jurisprudentie van de Hoge Raad en lagere nationale rechtspraak niet naar voren (paragraaf 8.6.1). Het palet met verschillende rechtsgevolgen biedt juist de mogelijkheid de gevolgen van een schending in balans te brengen met de mate van benadeling die de schending met zich bracht. Rechtsbescherming is belangrijk, maar kleine gebreken moeten mijns inziens niet leiden tot zeer grote gevolgen. Daarom is de laatste aanbeveling gericht aan de rechtstoepassers en deze luidt:

Aanbeveling 4: Zorg voor evenredigheid tussen de benadeling door de schending en de gevolgen van de schending. Hiervoor is het van belang dat rechtstoepassers, indien dit deze evenredigheid dient, gebruikmaken van de mogelijkheid een bezwarend besluit partieel te vernietigen en/of van de mogelijkheid gebruikmaken andere rechtsgevolgen aan een schending te verbinden dan het vernietigen van een bezwarend besluit.

Met behulp van het hokjesmodel (paragrafen 5.2, 6.1, 7.2 en 9.1) kan een rechtstoepasser (belastingdienst of rechter) allereerst bezien op welk deel van het formele besluit het kenbaarmakingsbeginsel effect kan hebben. Vervolgens kan worden bezien hoe ver de beperking strekt en of de benadeling op het geheel of op een deel ziet. Op deze wijze ontstaat een genuanceerd systeem met evenredigheid tussen de schending en de gevolgen daarvan. Daarmee wordt het vijfde geconstateerde verschil ondervangen. Aangezien het kenbaarmakingsbeginsel tot doel heeft de rechtsbescherming, is het van belang dat de gevolgen van een schending de belastingdienst stimuleren een volgende keer wel het kenbaarmakingsbeginsel toe te passen. Hierin past bijvoorbeeld – als niet wordt voldaan aan het ‘andere afloop’-criterium – dat wel een veroordeling van de belastingdienst in de proceskosten plaatsvindt. Een proceskostenveroordeling komt veelvuldig voor als een belanghebbende in de bezwaarfase ten onrechte niet is gehoord op grond van de Awb.

De codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel met inachtneming van de aanbevelingen zal het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht in lijn brengen met de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt.