
Inhoudsopgave

0. Voorschrift Algemene wet bestuursrecht 1997

1. Hoofdstuk 1. Algemeen

- 1.1. Inleiding
- 1.2. Eerste tranche
- 1.3. Tweede tranche
- 1.4. Derde tranche
- 1.5. Gebruikte afkortingen
- 1.5.1. Reikwijdte Voorschrift
- 1.6. Invordering en strafbare feiten: Awb niet (geheel) van toepassing
- 1.6.1. Invordering
- 1.6.2. Strafbare feiten
- 1.7. Uitzonderingen fiscaliteit
- 1.8. Verhouding awb tot awr

2. Hoofdstuk 2. Begrippen Awb

- 2.1. Bestuursorgaan
- 2.2. Belanghebbende
- 2.3. Besluit
- 2.3.1. Schriftelijk
- 2.3.2. Publiekrechtelijk
- 2.3.3. Rechtshandeling
- 2.4. De aanvraag
- 2.4.1. Algemeen
- 2.4.2. Verzoeken om informatie en klachten
- 2.4.3. Informatieverstreking bindend
- 2.4.4. Ambtshalve beschikking
- 2.5. Bezwaar, administratief beroep en beroep
- 2.5.1. Bezwaar
- 2.5.2. Instellen van beroep

3. Hoofdstuk 3. Verkeer tussen burgers en bestuursorganen

- 3.1. Algemeen
- 3.2. Bijstand en vertegenwoordiging
- 3.3. Doorzendplicht
- 3.4. Geheimhoudingsplicht

4. Hoofdstuk 4. Algemene bepalingen over besluiten

- 4.1. Algemene beginselen van behoorlijk bestuur
- 4.2. Motivering
- 4.2.1. Algemeen
- 4.2.2. Eisen aan de motivering
- 4.2.3. Bekendmaken motivering
- 4.2.4. Verwijzen naar controlerapporten
- 4.3. Vermelding mogelijkheid bezwaar en beroep
- 4.4. Bekendmaking van besluiten

5. Hoofdstuk 5. Beschikkingen

- 5.1. Algemeen
- 5.1.1. Inleiding
- 5.1.2. Beschikkingsbegrip
- 5.2. Soorten beschikkingen
- 5.2.1. Algemeen
- 5.2.2. Beschikking op aanvraag
- 5.2.3. Ambtshalve beschikking
- 5.2.4. Financiële beschikking
- 5.2.5. Niet zelfstandige beslissingen (deelbeslissingen)
- 5.2.6. Bijlagen
- 5.3. De aanvraag van een beschikking
- 5.3.1. Schriftelijk
- 5.3.2. Eisen aan de aanvraag
- 5.3.3. Weigeren van gegevens
- 5.3.4. Buiten behandeling stellen van de aanvraag
- 5.3.5. Nieuwe omstandigheden na afwijzing aanvraag
- 5.4. Beslistermijn
- 5.4.1. Algemeen
- 5.4.2. Beschikkingen op aanvraag
- 5.4.3. Kennisgeven bij termijnoverschrijding
- 5.5. Zienswijze naar voren brengen (horen)
- 5.5.1. Algemeen
- 5.5.2. Horen bij beschikking op aanvraag

- 5.5.3. Horen bij ambtshalve beschikking.

- 5.5.4. Wijze van horen
- 5.5.5. Uitzonderingen op het horen

6. Hoofdstuk 6. Bezwaar

- 6.1. Het bezwaarschrift
- 6.1.1. Eisen aan het bezwaarschrift te stellen
- 6.1.2. Termijn indiening bezwaarschrift; ontvangstbevestiging
- 6.1.3. Verzendtheorie
- 6.1.4. Doorzending bezwaarschrift door onbevoegde eenheid
- 6.1.5. Gesloten stelsel van rechtsmiddelen
- 6.1.6. Niet-ontvankelijkheid bezwaar
- 6.1.7. Intrekking bezwaarschrift
- 6.2.1. Het horen
- 6.2.2. Soms is horen niet verplicht
- 6.2.4. Horen door een ander dan de behandelend ambtenaar
- 6.2.5. Verslag van het horen
- 6.2.6. Nieuwe feiten of omstandigheden na het horen
- 6.2.7. Uitspraak op bezwaar; termijnen
- 6.2.8. Inhoud beschikking; motivering en beroepsmogelijkheid
- 6.2.9. Inspecteur beslist te laat op het bezwaarschrift (fictieve weigering)
- 6.2.10. Schending van vormvoorschriften

7. Hoofdstuk 7. Slotbepalingen

- 7.1. Inwerkingtredingsbepaling
- 7.2. Citeertitel

8. Bijlage I. Douanerecht

- 8.1. Verhouding douanewetgeving en awb
- 8.2. Beroep tegen beschikkingen inzake de douanewetgeving
- 8.2.1. Recht op beroep
- 8.2.2. Nationale procedure voor bezwaar en beroep

- 8.2.3. Bezwaar en beroep tegen beschikkingen
- 8.2.4. Bezwaar en beroep tegen andere beslissingen
- 8.3. Voorbeelden beschikkingen in de zin van de awb
 - 8.3.1. Algemeen
 - 8.3.2. Voor bezwaar vatbare beschikking
 - 8.3.3. Beschikking op aanvraag
- 8.4. Ambtshalve beschikking
 - 8.4.1. Financiële beschikking
 - 8.4.2. Niet zelfstandige beslissingen

9. Bijlage II. Beslismomenten per belastingmiddel

10. Bijlage III. Beslismomenten invorderingsproces

Voorschrift Algemene wet bestuursrecht 1997

FI

Besluit van 21 juli 1997,
nr. AFZ 97/2526M

De Staatssecretaris van Financiën,

Besluit:

Vast te stellen het Voorschrift
Algemene wet bestuursrecht 1997.

1. Hoofdstuk 1. Algemeen

1.1. Inleiding

De Awb geeft:

1. algemene regels van bestuursrecht;
2. een algemene regeling van het bestuursprocesrecht.

De wet heeft onder meer de volgende doelstellingen:

- het bevorderen van eenheid binnen de bestuursrechtelijke wetgeving;
 - het systematiseren en, waar mogelijk, vereenvoudigen van de bestuursrechtelijke wetgeving;
 - het codificeren van ontwikkelingen, die zich in de bestuursrechtelijke jurisprudentie hebben afgetekend.
- De invoering van de Awb vindt plaats in verschillende fasen, ook wel 'tranches' genoemd.

1.2. Eerste tranche

In de eerste tranche worden algemene

regels gegeven over een aantal elementaire bestuursrechtelijke onderwerpen, zoals de beginselen van behoorlijk bestuur, de totstandkoming van beschikkingen en de bezwaarschriftprocedure.

Deze tranche is in werking getreden op 1 januari 1994.

1.3. Tweede tranche

De tweede tranche heeft tot doel de uniformering van het bestuursprocesrecht. Dit bestuursprocesrecht is als hoofdstuk 8 opgenomen in de Awb.

Het uniforme bestuursprocesrecht geldt – vooralsnog – niet voor het belastingrecht. Deze tranche is in werking getreden op 1 januari 1994.

1.4. Derde tranche

In de derde tranche worden onderwerpen van uiteenlopende aard geregeld. Voor het belastingrecht zijn met name de regels inzake mandaat van belang. Deze tranche zal vermoedelijk op 1 januari 1998 in werking treden.

1.5. Gebruikte afkortingen

Awb: Algemene wet bestuursrecht
AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen

WIB: Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen

WOB: Wet openbaarheid van bestuur
CDW: Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het Communautair douanewetboek (Pb.EG. 1992, L 302)
VIV 1993: Voorschrift informatievertrekking 1993

1.5.1. Reikwijdte Voorschrift

Dit voorschrift heeft geen betrekking op het bestuursprocesrecht van hoofdstuk 8 van de Awb.

Het voorschrift bestaat uit een algemeen deel met bijlagen. In het algemeen deel wordt ingegaan op de regels van het bestuursrecht zoals deze per 1 januari 1994 gelden voor de Belastingdienst. Deze regels zijn "middeleoverschrijdend". Dit voorschrift is eveneens van toepassing op de invordering.

Bijlage I is specifiek gericht op het douanerecht.

In bijlage II wordt de Awb benaderd per belastingmiddel. In deze bijlage, die niet uitputtend is bedoeld, is per beslismoment vermeld hoe de beslis-

sing in de zin van de Awb kan worden aangeduid.

Bijlage III tenslotte bevat een overzicht van de beslismomenten in het invorderingsproces in relatie tot de Awb. Het algemene deel van het voorschrift volgt zoveel mogelijk de indeling van de Awb. Bespreking vindt plaats per onderwerp.

1.6. Invordering en strafbare feiten: Awb niet (geheel) van toepassing

1.6.1. Invordering

De hoofdstukken 4, 6 en 7, alsmede artikel 3:40 van de Awb zijn niet van toepassing op de Invorderingswet 1990. De reden hiervoor is dat in de Invorderingswet 1990 bestuursrechtelijke en privaatrechtelijke rechtshandelingen sterk met elkaar zijn verweven. Het zou dan onoverzichtelijk zijn voor bepaalde – namelijk de bestuursrechtelijke – rechtshandelingen de hoofdstukken 4, 6 en 7 wel te laten gelden, en voor andere niet. In verband met de verrekeningsbevoegdheid van de ontvanger (artikel 24 Invorderingswet 1990) is in artikel 1 van de Invorderingswet 1990 artikel 3:40 (een besluit treedt niet in werking voordat het is bekendgemaakt) buiten toepassing verklaard. Wel van toepassing op de Invorderingswet 1990 zijn o.m. de algemene bepalingen betreffende het verkeer tussen burgers en bestuursorganen (Hoofdstuk 2) en de bepalingen over zorgvuldigheid en belangenafweging bij de voorbereiding van besluiten (Hoofdstuk 3). De Awb is wel volledig van toepassing op de Kostenwet invordering rijksbelastingen. Zie voor de invordering uitvoeriger bijlage III.

1.6.2. Strafbare feiten

De Awb is niet van toepassing op de opsporing en de vervolging van strafbare feiten, alsmede de tenuitvoerlegging van strafrechtelijke beslissingen (art. 1:6 Awb). Op een transactie-aanbod aan de verdachte/belastingplichtige in fiscale- en douanestrafzaken is de Awb niet van toepassing.

1.7. Uitzonderingen fiscaliteit

Voor het belastingrecht geldt een aantal uitzonderingen op de algemene regels van de Awb:

1. De aanvang van de bezwaar- en beroepstermijn blijft gesteld op de dag volgend op die van de dagtekening van (het afschrift van) de beschikking,

en niet op de dag na die waarop het besluit is bekendgemaakt. Door deze bepaling blijft de huidige praktijk gehandhaafd.

2. Het doen van aangifte is geen aanvraag in de zin van art. 1:3, derde lid, Awb.

Voorts geldt met betrekking tot beslistermijnen dat - voor zover in de belastingwet niet anders is bepaald, de inspecteur een beschikking op aanvraag geeft binnen een jaar na ontvangst van de aanvraag en dat de termijn waarbinnen de inspecteur uitspraak moet doen op een bezwaarschrift is bepaald op een jaar met de mogelijkheid deze termijn met maximaal een jaar te verlengen. Omdat de Belastingdienst er naar streeft te werken conform de regels van de Awb wordt van deze uitzonderingen in de praktijk zo min mogelijk gebruik gemaakt.

1.8. Verhouding Awb tot AWR

In het kader van de invoering van de Awb is de AWR op een aantal punten aangepast. Ook is voor het belastingrecht een aantal afwijkingen van de Awb opgenomen. Zie § 1.7. Desondanks blijft het mogelijk dat bij de uitvoering hiaten dan wel overlappingsen worden geconstateerd. In dat geval is het uitgangspunt dat de bepalingen van de AWR - als bijzondere wet - in beginsel voorgaan op de bepalingen van de Awb.

2. Hoofdstuk 2. Begrippen awb

2.1. Bestuursorgaan

De Awb is van toepassing op besluiten van bestuursorganen. De inspecteur, de ontvanger, de directeur, de minister en de staatssecretaris zijn bestuursorganen in de zin van de Awb. Het hoofd van de eenheid is aangewezen als inspecteur en ontvanger. Organen van de rechterlijke macht zijn geen bestuursorganen.

2.2. Belanghebbende

De Awb verstaat onder belanghebbende: degene wiens belang rechtstreeks bij een besluit is betrokken. Voor de Belastingdienst kan dit worden ingevuld als degene wiens belang rechtstreeks bij de heffing of invordering van belasting is betrokken. Dit is degene voor wie uit de heffing of invordering rechtstreeks rechten of verplichtingen voortvloeien, derhalve de belastingplichtige, de inhoudingsplich-

tige, de belastingschuldige en de aansprakelijkgestelde.

2.3. Besluit

Onder besluit wordt verstaan: een schriftelijk vastgelegde publiekrechtelijke rechtshandeling van een bestuursorgaan. Te onderscheiden zijn: besluiten van algemene strekking en beschikkingen.

Bij besluiten van algemene strekking kan worden gedacht aan beleidsregels. Beschikkingen zijn besluiten in een concreet geval die zich veelal tot een enkele belanghebbende richten.

Bij het besluitbegrip staan de volgende begrippen centraal: schriftelijk, publiekrechtelijk, rechtshandeling en bestuursorgaan.

2.3.1. Schriftelijk

Een besluit moet schriftelijk kenbaar worden gemaakt. Een mondelinge beslissing is geen besluit in de zin van de Awb.

2.3.2. Publiekrechtelijk

De meeste beslissingen van de Belastingdienst worden genomen op grond van zijn publiekrechtelijke taak. Deze beslissingen vallen onder de werking van de Awb. Rechtshandelingen naar burgerlijk recht zijn evenwel uitgesloten van de werking van de Awb. Voor de Belastingdienst valt hierbij te denken aan het aanvragen van een faillissement door de ontvanger en het beslissen op verzoeken om coulanterente. Via de schakelbepaling van artikel 3:1, tweede lid, Awb is de overheid ook bij privaatrechtelijk handelen gebonden aan de Awb-bepalingen over zorgvuldigheid en belangenafweging.

2.3.3. Rechtshandeling

Kenmerkend voor de rechtshandeling is dat het gaat om een handelen waarmee een rechtsgevolg wordt beoogd. De rechtshandeling onderscheidt zich daarin van het feitelijk handelen. Het behandelen van klachten en verrichten van voorbereidingshandelingen hebben in het algemeen geen rechtsgevolg en vormen dus geen rechtshandelingen.

2.4. De aanvraag

2.4.1. Algemeen

Onder aanvraag wordt verstaan: een verzoek van een belanghebbende om een besluit te nemen. De aanvrager

verzoekt de Belastingdienst een beschikking af te geven. Te denken valt aan aanvragen voor een beschikking vermindering loonbelasting, verzoeken om toepassing van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting en de diverse vergunningen in het douanerecht.

2.4.2. Verzoeken om informatie en klachten

Verzoeken om algemene informatie en het indienen van klachten worden niet gezien als aanvraag; de reactie hierop is over het algemeen geen rechtshandeling (er is geen rechtsgevolg) zodat geen beschikking tot stand komt.

2.4.3. Informatieverstrekking bindend

Indien de verstrekte informatie bindend is voor de Belastingdienst kan wel sprake zijn van rechtsgevolg, bijvoorbeeld ingeval de inspecteur vooraf duidelijk zijn standpunt bepaalt waaraan hij bij de aanslagregeling gebonden is.

In veel gevallen maakt de standpuntbepaling vooraf echter deel uit van het traject dat uiteindelijk wordt voltooid met het vaststellen van de belastingaanslag. In dat geval mist een dergelijke standpuntbepaling zelfstandigheid en is geen sprake van een beschikking. Zie ook bijlagen I, II en III.

2.4.4. Ambtshalve beschikking

Het doen van aangifte (w.o. het indienen van een T-biljet of J-biljet) moet worden gezien als het voldoen aan de verplichtingen op grond van de AWR en niet als het doen van een aanvraag in de zin van de Awb. De aanslag is daarom geen beschikking op aanvraag maar een ambtshalve beschikking. Dit neemt niet weg dat doen van aangifte door de belastingplichtige in bepaalde gevallen gelijkenis vertoont met het doen van een aanvraag. Ter voorkoming van misverstanden is in artikel 8, tweede lid, AWR opgenomen dat het doen van aangifte geen aanvraag is in de zin van artikel 1:3, derde lid van de Awb.

De aanvraag van een beschikking wordt verder behandeld in § 5.3.

2.5. Bezwaar, administratief beroep en beroep

2.5.1. Bezwaar

Bezwaar is: het gebruik maken van de ingevolge een wettelijk voorschrift bestaande bevoegdheid, voorziening

tegen een besluit te vragen bij het bestuursorgaan dat het besluit heeft genomen.

Voor de toepassing van wettelijke voorschriften over bezwaar en beroep worden met een besluit gelijkgesteld:

- de schriftelijke weigering een besluit te nemen, en
- het niet tijdig nemen van een besluit.

2.5.2. Instellen van beroep

Beroep kan op twee manieren worden ingesteld:

– bij een ander bestuursorgaan dan het bestuursorgaan dat het primaire besluit heeft genomen, of

– bij een administratieve rechter (zoals bijvoorbeeld de belastingrechter).

Indien de bijzondere wet voorschrijft dat beroep bij een ander bestuursorgaan moet worden ingesteld, is sprake van administratief beroep.

3. Hoofdstuk 3. Verkeer tussen burgers en bestuursorganen

3.1. Algemeen

Hoofdstuk 2 Awb geeft een aantal bepalingen over het verkeer tussen burgers en bestuursorganen. Deze bepalingen gelden voor al het handelen van de Belastingdienst.

3.2. Bijstand en vertegenwoordiging

Een ieder kan zich ter behartiging van zijn belangen in het verkeer met bestuursorganen laten bijstaan of door een gemachtigde laten vertegenwoordigen (art. 2:1 Awb).

Het optreden van een gemachtigde heeft tot gevolg dat het contact tussen belastingplichtige en de Belastingdienst – afgezien van de persoonlijke oproeping – in beginsel via de gemachtigde loopt. Dit heeft bijvoorbeeld in de bezwaarfase als consequentie dat de eenheid die bevoegd is op het bezwaar te beslissen, de op de zaak betrekking hebbende stukken in ieder geval aan de gemachtigde toezendt (6:17 Awb), zulks met inachtneming van hoofdstuk 4.3 VIV 1993. Ook al heeft een belastingplichtige een gemachtigde, dan betekent dit niet dat ieder contact tussen belastingplichtige en de Belastingdienst via de gemachtigde moet lopen. Zowel de aard van de contacten als de bedoeling van de belastingplichtige zijn factoren die hierbij een rol kunnen spelen. Als

voorbeeld waarin de Belastingdienst ook met belastingplichtige contact kan opnemen, geldt de situatie waarin de kennis van de gemachtigde irrelevant is (bijvoorbeeld de aankondiging van een bezoek in het kader van een 'waarneming ter plaatse') of de gevraagde informatie uitsluitend van belastingplichtige te verkrijgen is. Twijfelt de Belastingdienst in een bepaald geval aan de vertegenwoordigingsbevoegdheid, dan kan om een schriftelijke machtiging van de opdrachtgever worden verzocht. Ook van een advocaat of procureur kan de overlegging van een volmacht worden verlangd. Dit laatste is echter niet meer mogelijk tijdens een beroepsprocedure voor de rechter.

De bepalingen in de Awb inzake bijstand en vertegenwoordiging gelden naast de artikelen 41 t/m 46 van de AWR. In de Awb zijn echter expliciet een aantal regels opgenomen die niet voorkomen in de AWR:

– het bestuursorgaan kan bijstand of vertegenwoordiging door een persoon tegen wie ernstige bezwaren bestaan, weigeren (art. 2:2, eerste lid, Awb);

– de belanghebbende en de persoon tegen wie (als vertegenwoordiger) ernstige bezwaren bestaan worden overwijd schriftelijk van de weigering in kennis gesteld (art. 2:2, tweede lid, Awb); en

– het bestuursorgaan kan advocaten en procureurs niet als vertegenwoordigers weigeren (art. 2:2, derde lid, Awb).

Van de bevoegdheid om een gemachtigde te weigeren zal slechts in uitzonderingsgevallen gebruik mogen worden gemaakt. Te denken is aan gevallen van evidente en ernstige ondeskundigheid. Ook kan worden gedacht aan gemachtigden die herhaaldelijk de normale gang van zaken, eventueel onder bedreiging van geweld, verstoren of tegen wie vermoedens bestaan van het begaan van strafbare feiten.

De bevoegdheid om een gemachtigde te weigeren berust bij het hoofd van de eenheid, na overleg met zijn directeur. Tegen deze Awb-beschikking kan op grond van de Awb bij het hoofd van de eenheid bezwaar worden gemaakt, waarna beroep mogelijk is bij de arrondissementsrechtbank, sector bestuursgeschillen. In beroep voert het

hoofd van de eenheid (of zijn gemachtigde) het verweer.

3.3. Doorzendplicht

Correspondentie die is gericht aan een onbevoegde eenheid of zelfs geheel niet bestemd is voor de Belastingdienst wordt doorgezonden aan de competente eenheid of andere instantie waarvoor deze is bestemd. De afzender wordt van de doorzending op de hoogte gesteld. Indien het niet duidelijk is voor welke instantie de correspondentie bestemd is, vindt terugzending plaats aan de afzender. Voor het doorzenden van bezwaar- en beroepschriften geldt een speciale regeling; zie § 6.1.4.

3.4. Geheimhoudingsplicht

De geheimhoudingsbepaling van de Awb vormt een aanvulling op de geheimhoudingsbepalingen in de diverse fiscale wetten. De fiscale geheimhoudingsbepalingen zijn strakker en blijven onverkort van kracht zodat geen sprake is van een wijziging van de bestaande praktijk. Nadere voorschriften rond de geheimhoudingsplicht zijn gegeven in het VIV 1993.

4. Hoofdstuk 4. Algemene bepalingen over besluiten

4.1. Algemene beginselen van behoorlijk bestuur

De Belastingdienst is bij zijn handelen niet alleen gebonden aan in wetgeving neergelegde rechtsregels, maar ook aan ongeschreven recht. Bij het ongeschreven recht moet vooral worden gedacht aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. In de Awb is een aantal van deze beginselen in wetteksten vastgelegd (gecodeerd). In afdeling 3.2 Awb (zorgvuldigheid en belangenafweging) zijn de volgende beginselen opgenomen:

– bij de voorbereiding van een besluit vergaart het bestuursorgaan de nodige kennis omtrent de relevante feiten en af te wegen belangen. Hierbij mag de Belastingdienst in het algemeen afgaan op de door belastingplichtige verstrekte gegevens. De Belastingdienst behoeft niet zelf ter plekke de feiten te gaan vaststellen ingeval belanghebbende onvoldoende gegevens heeft verstrekt;

– het bestuursorgaan gebruikt de

bevoegdheid tot het nemen van een besluit niet voor een ander doel dan waarvoor die bevoegdheid is verleend; – het bestuursorgaan weegt de rechtstreeks bij het besluit betrokken belangen af, voor zover niet uit een wettelijk voorschrift of uit de aard van de uit te oefenen bevoegdheid een beperking voortvloeit; – de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een besluit mogen niet onevenredig zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen.

Het opnemen van deze beginselen in hoofdstuk 3 Awb betekent dat zij een algemeen toepassingsbereik hebben en op alle handelingen van bestuursorganen van toepassing zijn. De bepalingen zijn dan ook van toepassing op alle beschikkingen die door de Belastingdienst worden gegeven. Hoofdstuk 3 Awb is met uitzondering van artikel 3:40 (een besluit treedt niet in werking voordat het is bekendgemaakt) volledig van toepassing op de Invorderingswet 1990.

4.2. Motivering

4.2.1. Algemeen

In afdeling 4.1.4 Awb is het motiveringsbeginsel vastgelegd. Het motiveringsbeginsel houdt in dat uit de motivering van de beschikking moet blijken dat de feiten op de juiste wijze zijn vastgesteld en dat deze vaststelling heeft kunnen leiden tot de genomen beslissing. De motivering moet aan belanghebbende kenbaar worden gemaakt.

Bij het in werking treden van de derde tranche van de Awb wordt het motiveringsbeginsel van hoofdstuk 4 Awb overgeheveld naar hoofdstuk 3. Het motiveringsbeginsel krijgt daardoor een ruimer toepassingsbereik en is ook op de Invorderingswet 1990 van toepassing.

4.2.2. Eisen aan de motivering

In de praktijk wordt bij afwijking van de aangifte aangegeven op welke punten de afwijking betrekking heeft. In verreweg de meeste gevallen wordt dat door de belastingplichtige een voldoende motivering geacht. Indien een aanslag conform de aangifte wordt vastgesteld, kan ervan worden uitgegaan dat aan vermelding van de motivering geen behoefte zal bestaan. Verzoekt belastingplichtige echter binnen een redelijke termijn alsnog om een

(aanvullende) motivering, dan wordt deze verstrekt.

4.2.3. Bekendmaken motivering

De motivering wordt vermeld bij de bekendmaking van het besluit. Bij geautomatiseerde verwerking kan het voorkomen dat het formele besluit wordt verzonden vanuit het Automatiseringscentrum te Apeldoorn en de motivering van het besluit vanuit de lokale eenheid. In dat geval wordt de motivering zo snel mogelijk verzonden zodat deze voor of gelijktijdig met de formele beschikking belanghebbende bereikt. Bij vereiste spoed (bijvoorbeeld dreigende verjaring voor het opleggen van een belastingaanslag) kan het besluit zonder motivering worden bekendgemaakt zodat het besluit direct in werking kan treden. Het bestuursorgaan verstrekt de motivering dan binnen een week na de bekendmaking van het besluit. De termijn voor het instellen van bezwaar of beroep vangt aan met ingang van de dag na die van dagtekening van het afschrift van het formele besluit (zie ook § 6.1.2.).

4.2.4. Verwijzen naar controlerapporten

Voor de motivering mag worden verwezen naar controlerapporten en FIOD-rapporten voor zover daaruit de motivering blijkt en de desbetreffende passages aan belanghebbende bekend zijn gemaakt.

4.3. Vermelding mogelijkheid bezwaar en beroep

Indien tegen een besluit bezwaar kan worden gemaakt of beroep kan worden ingesteld, wordt daarvan bij de bekendmaking en bij de mededeling van het besluit melding gemaakt. Hierbij wordt vermeld door wie, binnen welke termijn en bij welk orgaan bezwaar kan worden gemaakt of beroep kan worden ingesteld.

4.4. Bekendmaking van besluiten

Een besluit treedt in werking nadat het is bekendgemaakt (art. 3:40 Awb). Voor de Invorderingswet 1990 geldt dat een besluit in werking kan treden voordat het is bekendgemaakt aangezien art. 3:40 Awb voor deze wet toepassing mist.

De bekendmaking van beschikkingen geschiedt door toezending of uitreiking aan belanghebbende. Fiscaal beleid wordt gepubliceerd in het Infobulletin van de FIOD.

5. Hoofdstuk 5. Beschikkingen

5.1. Algemeen

5.1.1. Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de soorten beschikkingen die er zijn en de voorschriften die gelden bij de totstandkoming van beschikkingen. Hoofdstuk 4, Titel 4.1 van de Awb geeft een aantal bepalingen over beschikkingen.

5.1.2. Beschikkingsbegrip

In § 2.3 is het begrip beschikking gedefinieerd als een besluit in een concreet geval. De Awb kent een materieel beschikkingsbegrip dat wil zeggen dat niet de benaming, maar de inhoud van de publiekrechtelijke rechtshandeling bepalend is. Voldoet een bepaalde handeling aan de definitie van een beschikking, dan is er sprake van een beschikking in de zin van de Awb. De bepalingen van de Awb met betrekking tot beschikkingen zijn in dat geval van toepassing.

Het belastingrecht kent een formeel beschikkingsbegrip, waardoor uitsluitend bezwaar en beroep mogelijk is tegen een op grond van een belastingwet genomen besluit dat in een belastingwet als voor bezwaar vatbare beschikking wordt aangeduid.

5.2. Soorten beschikkingen

5.2.1. Algemeen

Beschikkingen kunnen in een aantal categorieën worden ingedeeld. De belangrijkste worden hierna vermeld. Het is mogelijk dat een beschikking onder meerdere categorieën is te rangschikken.

5.2.2. Beschikking op aanvraag

Een beschikking op aanvraag volgt op een verzoek van belanghebbende een besluit te nemen. Zo is bijvoorbeeld een beslissing van een inspecteur op een verzoek om vermindering loonbelasting/premie volksverzekeringen of aanvraag voor een vergunning in het douanerecht als een beschikking op aanvraag aan te merken. De inspecteur is bij het geven van een beschikking op aanvraag gebonden aan een wettelijke beslistermijn (zie § 5.4).

5.2.3. Ambtshalve beschikking

Ambtshalve beschikkingen zijn beschikkingen die niet op aanvraag worden gegeven. De grootste groep

ambtshalve beschikkingen wordt gevormd door de belastingaanslagen. Het doen van aangifte is immers geen aanvraag in de zin van art. 1:3, derde lid, Awb (zie § 1.7). In de AWR is met betrekking tot belastingaanslagen bepaald dat de bevoegdheid tot het vaststellen van de aanslag vervalt door verloop van drie jaren na het tijdstip waarop de belastingenschuld is ontstaan. Voor naheffings- en navorderingsaanslagen geldt dat de bevoegdheid tot het vaststellen ervan vervalt door verloop van vijf jaren na het tijdstip waarop de belastingenschuld is ontstaan. Indien voor het doen van aangifte uitstel is verleend, worden deze termijnen met de duur van dit uitstel verlengd.

5.2.4. Financiële beschikking

Een financiële beschikking is een beschikking die strekt tot het vaststellen van een financiële verplichting of aanspraak. Hieronder vallen bijvoorbeeld belastingaanslagen en beschikkingen inzake bestuurlijke boeten. Financiële beschikkingen kunnen zowel op aanvraag (zie § 5.2.2) als ambtshalve worden gegeven (zie § 5.2.3).

5.2.5. Niet zelfstandige beslissingen (deelbeslissingen)

Beslissingen die genomen worden ter voorbereiding van een beschikking worden met uitzondering van de voorlopige aanslag niet aangemerkt als zelfstandige beschikkingen. Het gaat hier bijvoorbeeld om beslissingen die onderdeel vormen van het vaststellen van een aanslag. Het afgeven van een zogenaamde ruling in de vennootschapsbelasting wordt daarom gezien als een niet zelfstandige beslissing. De beslissing ter zake van een ruling vormt onderdeel van de uiteindelijke aanslag.

5.2.6. Bijlagen

In bijlage I wordt ingegaan op de afwijkingen die gelden bij de toepassing van de bepalingen van het CDW. In bijlage II is van een aantal veel voorkomende beslissingen per belastingmiddel (AWR, VpB, IB, VB, LB, OB en Douane) aangegeven of sprake is van een beschikking op aanvraag of van een ambtshalve beschikking. Daarbij is

tevens aangegeven of de beschikking voor bezwaar vatbaar is of niet. Bedoelde lijst is niet uitputtend bedoeld en heeft uitsluitend indicatieve betekenis. Voor het invorderingsproces is de lijst met beslismomenten in bijlage III opgenomen.

5.3. De aanvraag van een beschikking

5.3.1. Schriftelijk

De aanvraag van een beschikking wordt schriftelijk ingediend, tenzij bij wettelijk voorschrift anders is bepaald.

5.3.2. Eisen aan de aanvraag

De aanvraag wordt ondertekend en bevat:

- naam en adres van de aanvrager;
 - de dagtekening;
 - een aanduiding van de beschikking die wordt gevraagd;
 - de gegevens en bescheiden die voor de beslissing op aanvraag nodig zijn en waarover de aanvrager redelijkerwijs de beschikking kan krijgen.
- Het bestuursorgaan kan voor het indienen van aanvragen en het verstrekken van gegevens (standaard)formulieren vaststellen
- Ingevolge de artikelen 47 tot en met 56 AWR beschikt de inspecteur over de wettelijke bevoegdheid tot het vragen van nadere inlichtingen.

5.3.3. Weigeren van gegevens

In artikel 4:3 Awb is bepaald dat de aanvrager van een beschikking kan weigeren gegevens en bescheiden te verschaffen voor zover het belang daarvan voor de beslissing van het bestuursorgaan niet opweegt tegen het belang van de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer, met inbegrip van de bescherming van medische en psychologische onderzoeksresultaten, of tegen het belang van de bescherming van bedrijfs- en fabricagegegevens. Deze bepaling vindt echter geen toepassing indien bij wettelijk voorschrift is bepaald dat deze gegevens dienen te worden overgelegd. Omdat de inspecteur op grond van de artikelen 47 tot en met 56 AWR beschikt over een wettelijke bevoegdheid tot het vragen van inlichtingen heeft artikel 4:3 Awb voor de fiscaliteit geen feitelijke betekenis. Opgemerkt wordt dat op de gegevens die de inspecteur krachtens

deze bevoegdheid verkrijgt (net zo als op alle andere gegevens die de Belastingdienst verkrijgt), de geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR van toepassing is.

5.3.4. Buiten behandeling stellen van de aanvraag

Indien de aanvrager geen gebruik maakt van het voorgeschreven (standaard)formulier kan de aanvraag buiten behandeling worden gesteld. Het buiten behandeling stellen van de aanvraag kan pas plaats vinden nadat de behandelend ambtenaar aan de aanvrager een formulier heeft verzonden met het verzoek het formulier binnen een bepaalde termijn ingevuld te retourneren en de aanvrager vervolgens hieraan niet voldoet (art. 4:5 Awb).

Kan de aanvraag niet behandeld worden omdat de aanvrager verzuimd heeft de benodigde gegevens te verstrekken, dan wordt de aanvrager alsnog in de gelegenheid gesteld zijn aanvraag aan te vullen. De behandelend ambtenaar stelt de aanvrager hiervoor een redelijke termijn. In Nederland geldt het Nederlands als de taal van het bestuurlijk verkeer, tenzij bij wettelijk voorschrift anders is bepaald. Ingevolge artikel 2:7 Awb kan belastingplichtige de Friese taal gebruiken voorzover de eenheden van de Belastingdienst in de provincie Friesland zijn gevestigd.

Indien de aanvraag of een onderdeel daarvan in een vreemde taal is gesteld, niet zijnde het Nederlands c.q. het Fries, en een vertaling nodig wordt geoordeeld voor de behandeling, wordt de aanvrager verzocht binnen een redelijke termijn zorg te dragen voor een vertaling.

De aanvraag wordt buiten behandeling gesteld indien de aanvrager heeft verzuimd de aanvraag aan te vullen, het (standaard)formulier (alsnog) in te vullen of een vertaling te verstrekken binnen de gestelde termijn en hierdoor behandeling van de aanvraag onmogelijk is geworden. Deze beslissing wordt hem binnen vier weken na het verstrijken van de gestelde termijn schriftelijk meegedeeld onder opgaaf van redenen en is vatbaar voor bezwaar en beroep.

Indien de aanvrager alsnog – na het

verstrijken van de gestelde termijn – de gevraagde gegevens verstrekt, is sprake van een nieuwe aanvraag die in behandeling wordt genomen. Is op dat moment nog geen schriftelijke beslissing genomen op de eerste aanvraag dan vindt die alsnog plaats. In deze beschikking wordt vermeld dat deze gegeven is op grond van beide aanvragen.

5.3.5. Nieuwe omstandigheden na afwijzing aanvraag

Indien belanghebbende een nieuwe aanvraag doet nadat op zijn eerdere aanvraag afwijzend is beslist, moet hij nieuw gebleken feiten en omstandigheden vermelden. Laat hij dit na dan kan de aanvraag worden afgewezen onder verwijzing naar de eerdere beschikking.

5.4. Beslistermijn

5.4.1. Algemeen

De bepalingen over de beslistermijn zijn alleen van toepassing op de beschikkingen op aanvraag. De beslissing op een aanvraag dient binnen de wettelijk gestelde termijn gegeven te worden. Indien geen wettelijke termijn is gesteld, geldt een redelijke termijn. Die termijn is in ieder geval verstreken indien niet binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag een beslissing is genomen of kennisgeving is gedaan aan belanghebbende als bedoeld in § 5.4.3. Hierbij moet worden bedacht dat in een aantal gevallen een redelijke beslistermijn korter dient te zijn dan acht weken.

Indien de aanvraag onvolledig is, wordt de aanvrager in de gelegenheid gesteld zijn aanvraag aan te vullen binnen een redelijke termijn. De beslistermijn wordt in dat geval opgeschort tot de dag waarop de aanvraag is aangevuld of de daarvoor gestelde termijn ongebruikt is verstreken.

5.4.2. Beschikkingen op aanvraag

Op grond van artikel 5a AWR heeft de inspecteur een wettelijke termijn van één jaar om op een aanvraag te beslissen. De Belastingdienst maakt van deze bepaling echter in beginsel geen gebruik, tenzij omstandigheden een langere beslistermijn rechtvaardigen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan gecompliceerde zaken of gevallen waarin belastingplichtige weigert mee te werken aan een voortvarende afhandeling van zijn aanvraag.

Voor het beslissen op een aanvraag geldt dus in beginsel de Awb-termijn van (maximaal) acht weken.

Omdat de beslistermijn voor inspecteursbeschikkingen op aanvraag formeel is bepaald op één jaar kan belanghebbende geen bezwaar maken wegens het niet tijdig beslissen op de aanvraag als de inspecteur de termijn van artikel 4:13 Awb (zie § 5.4.1) niet realiseert.

5.4.3. Kennisgeven bij termijnoverschrijding

Indien het niet mogelijk blijkt de beschikking op aanvraag binnen acht weken na ontvangst van de aanvraag te geven, wordt de aanvrager daarvan zo spoedig mogelijk in kennis gesteld. Daarbij wordt aangegeven waarom de beschikking nog niet kan worden gegeven en binnen welke termijn de beschikking wel tegemoet kan worden gezien.

5.5. Zienswijze naar voren brengen (horen)

5.5.1. Algemeen

De Awb verplicht in een aantal gevallen vóór het vaststellen van een beschikking de aanvrager of een belanghebbende in de gelegenheid te stellen zijn zienswijze naar voren te brengen. De Awb onderscheidt horen ter zake van een beschikking op aanvraag en horen ter zake van ambtshalve beschikkingen. Zie § 5.5.2, resp. § 5.5.3. Indien de beschikking conform de aanvraag wordt vastgesteld, hoeft belanghebbende niet te worden gehoord. Voor het horen in de bezwaarfase wordt verwezen naar § 6.2.1.

5.5.2. Horen bij beschikking op aanvraag

Voordat de aanvraag tot het geven van een beschikking geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen wordt de aanvrager in de gelegenheid gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen indien:

- a. de afwijzing zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de aanvrager betreffen, en
- b. die gegevens afwijken van gegevens die de aanvrager ter zake zelf heeft verstrekt.

Indien de afwijking van de aanvraag slechts gering is, hoeft niet te worden gehoord.

5.5.3. Horen bij ambtshalve beschikking.

Voordat een beschikking wordt gegeven waartegen een belanghebbende die de beschikking niet heeft aangevraagd (ambtshalve beschikking) naar verwachting bedenkingen zal hebben, wordt die belanghebbende in de gelegenheid gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen indien:

- a. de beschikking zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de belanghebbende betreffen, en
- b. die gegevens niet door belanghebbende zelf ter zake zijn verstrekt.

In het geval dat belanghebbende niet heeft voldaan aan een wettelijke verplichting gegevens te verstrekken, hoeft niet te worden gehoord. Voldoet een belastingplichtige niet aan zijn verplichting een aangiftebiljet in te vullen, dan hoeft de Belastingdienst hem niet te horen voordat ambtshalve een aanslag wordt opgelegd.

Voor het horen bij correcties van aangiften, zie hierna § 5.5.5.

5.5.4. Wijze van horen

Belanghebbende kan naar keuze schriftelijk of mondeling zijn zienswijze naar voren brengen. De hoorplicht moet niet al te formeel worden opgevat. Voldoende is dat belanghebbende in enige vorm de gelegenheid krijgt zijn zienswijze naar voren te brengen. De meest aangewezen weg is om belanghebbende telefonisch te benaderen en het gesprek schriftelijk vast te leggen. In de bezwaarfase gelden andere eisen (zie § 6.2.1).

5.5.5. Uitzonderingen op het horen

Van het horen kan worden afgezien in geval:

- a. de vereiste spoed zich daartegen verzet;
 - b. belanghebbende reeds in de gelegenheid is gesteld zijn zienswijze bij een eerdere beschikking of bij een ander bestuursorgaan naar voren te brengen en zich sindsdien geen nieuwe feiten of omstandigheden hebben voorgedaan;
 - c. het met de beschikking beoogde doel slechts kan worden bereikt indien belanghebbende daarvan niet reeds tevoren in kennis is gesteld.
- De Awb heeft de verplichting om te horen verder beperkt als sprake is van financiële beschikkingen waartegen bezwaar kan worden gemaakt of administratief beroep kan worden

ingesteld, en de nadelige gevolgen na bezwaar of administratief beroep volledig ongedaan kunnen worden gemaakt. Hoewel het dus niet verplicht is om bij het vaststellen van een belastingaanslag te horen, zet de Belastingdienst niettemin het beleid voort om bij correcties van aangiften vooraf contact op te nemen met de belastingplichtige.

6. Hoofdstuk 6. Bezwaar

6.1. Het bezwaarschrift

6.1.1. Eisen aan het bezwaarschrift te stellen

Het bezwaarschrift wordt ondertekend en bevat ten minste:

- de naam en het adres van de indiener;
- de dagtekening;
- een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar is gericht;
- de gronden van het bezwaar (de motivering).

Indien het bezwaarschrift in een vreemde taal (niet zijnde het Nederlands of, in bepaalde gevallen, het Fries, zie § 5.3.4.) is gesteld, en een vertaling voor een goede behandeling van het bezwaar noodzakelijk is, dient de indiener zorg te dragen voor een vertaling. Is geen vertaling overgelegd terwijl deze wel nodig is, dan wordt belastingplichtige de mogelijkheid geboden alsnog een vertaling te overleggen.

De Belastingdienst zal de huidige (soepele) praktijk met betrekking tot de aan een bezwaarschrift te stellen vormvereisten continueren.

Met betrekking tot een bezwaarschrift waaruit niet direct duidelijk blijkt waarom belanghebbende zich niet met de beslissing kan verenigen (pro-forma bezwaarschrift) geldt dat de indiener wordt verzocht het bezwaarschrift binnen vier weken (nader te motiveren). Voldoet belanghebbende niet binnen deze termijn aan zijn motiveringsplicht, dan ontvangt hij binnen een week een rappel waarbij hem alsnog een termijn van twee weken wordt gegeven om het bezwaarschrift te motiveren. Hij wordt daarbij tevens gewezen op een mogelijke niet-ontvankelijkverklaring bij het niet voldoen aan de motiveringsplicht.

6.1.2. Termijn indiening bezwaarschrift; ontvangstbevestiging
De termijn voor het indienen van het bezwaarschrift is zes weken.

Deze termijn vangt aan:

- met ingang van de dag na die van dagtekening van een aanslagbiljet of van het afschrift van een voor bezwaar vatbare beschikking. Als de dag van dagtekening is gelegen vóór de dag van de bekendmaking, vangt de termijn aan op de dag na die van de bekendmaking, ofwel
- met ingang van de dag na die van de voldoening of de inhouding onderscheidenlijk de afdracht.

De eenheid bevestigt de ontvangst van het bezwaarschrift in beginsel schriftelijk.

6.1.3. Verzendtheorie

Een bezwaar- of beroepschrift is tijdig ingediend indien het voor het einde van de termijn is ontvangen. Bij verzending per post is een bezwaar- of beroepschrift tijdig ingediend indien het voor het einde van de termijn ter post is bezorgd, mits het niet later dan een week na afloop van de termijn is ontvangen (art. 6:9 Awb).

Indien een bezwaarschrift binnen zeven weken na de dagtekening van de aanslag of de beschikking waartegen het bezwaar zich richt door de inspecteur is ontvangen, wordt het aannemelijk geacht dat het bezwaarschrift tijdig ter post is bezorgd, tenzij uit het bezwaarschrift blijkt of anderszins is komen vast te staan dat de termijn is overschreden. Dit laatste doet zich bijvoorbeeld voor als het bezwaarschrift door belanghebbende is voorzien van een dagtekening waaruit blijkt dat het bezwaarschrift buiten de termijn ter post moet zijn bezorgd. Opgemerkt wordt dat verzending per fax niet geldt als verzending per post; (van) een per fax verzonden bezwaar- of beroepschrift dient (de eerste pagina) blijkens de ontvangstapparatuur van de Belastingdienst, uiterlijk op de laatste dag van de bezwaar- of beroepstermijn om 23.59 uur te zijn ontvangen.

6.1.4. Doorzending bezwaarschrift door onbevoegde eenheid

Indien het bezwaarschrift wordt ingediend bij de Belastingdienst, terwijl de Belastingdienst niet het bevoegde bestuursorgaan is, dan wel bij een onbevoegde eenheid, wordt het, nadat daarop de datum van ontvangst is aangegetekend, zo spoedig mogelijk doorgezonden aan het bevoegde bestuursorgaan, c.q. de bevoegde eenheid. De

eenheid doet hiervan schriftelijk mededeling aan de afzender.

Als uit het bezwaarschrift niet blijkt bij welk orgaan het thuis hoort en dit ook niet uit het geschrift is af te leiden, wordt het teruggezonden aan de afzender.

Het tijdstip van de indiening bij de onbevoegde eenheid c.q. het onbevoegde bestuursorgaan is bepalend voor de vraag of het bezwaarschrift tijdig is ingediend indien:

- bij de bekendmaking van de beschikking waartegen het bezwaar zich richt, is verzuimd melding te maken bij welk bestuursorgaan, binnen welke termijn, bezwaar kan worden gemaakt, dan wel
- de onbevoegdheid van het orgaan voor de indiener van het bezwaarschrift op een andere grond onduidelijk kon zijn.

6.1.5. Gesloten stelsel van rechtsmiddelen

In het belastingrecht staat alleen bezwaar en beroep open tegen beschikkingen die in de belastingwet als voor bezwaar vatbaar zijn aangegeven. Het is in het belastingrecht dan ook niet mogelijk om in bezwaar te gaan tegen niet-zelfstandige beslissingen met uitzondering van de voorlopige aanslag (zie § 5.2.5.). Een beslissing inzake de procedure ter voorbereiding van een beschikking is evenmin vatbaar voor bezwaar, tenzij deze beslissing de belastingplichtige, los van het voor te bereiden besluit, rechtstreeks in zijn belang treft (art. 6:3 Awb).

Deze bepaling is in de Awb opgenomen om te voorkomen dat loutere procedurebeslissingen, zoals bijvoorbeeld het bericht dat de beslistermijn wordt verdaagd, ook aan bezwaar kunnen worden onderworpen. Voor het belastingrecht geldt dat deze beslissingen sowieso niet voor bezwaar vatbaar zijn aangezien het belastingrecht een gesloten systeem van rechtsmiddelen kent (zie § 6.2.9).

6.1.6. Niet-ontvankelijkheid bezwaar

De inspecteur verklaart het bezwaar niet-ontvankelijk als:

- het bezwaarschrift is ingediend ná afloop van de bezwaartermijn.
- het bezwaarschrift is ingediend vóór het begin van de bezwaartermijn, tenzij de beschikking ten tijde van de indiening wel al genomen is of de indiener redelijkerwijs kon menen dat

dit wel reeds het geval was. In dat geval kan de behandeling worden aangehouden tot het begin van de bezwaartermijn.

Tegen de uitspraak waarbij het bezwaar niet-ontvankelijk wordt verklaard, kan beroep worden ingesteld. De niet-ontvankelijkverklaring blijft achterwege ten aanzien van een na afloop van de termijn ingediend bezwaarschrift indien redelijkerwijs niet kan worden geoordeeld dat de indiener in verzuim is geweest (art. 6:11 Awb).

De inspecteur kan het bezwaar niet-ontvankelijk verklaren als de indiener van het bezwaarschrift niet heeft voldaan aan de aan een bezwaarschrift te stellen vormvereisten. Het bezwaar kan echter pas niet-ontvankelijk worden verklaard, nadat de indiener eerst in de gelegenheid is gesteld om zijn verzuim(en) te herstellen en de daarvoor gestelde termijn is verstreken (zie § 6.1.1).

In alle gevallen waarin het bezwaar niet-ontvankelijk is verklaard, wordt het voor zover mogelijk (ambtshalve) in behandeling genomen.

6.1.7. Intrekking bezwaarschrift

De belastingplichtige kan zijn bezwaarschrift schriftelijk intrekken. De inspecteur bevestigt de intrekking schriftelijk. Tijdens het horen (zie § 6.2 e.v.) kan de intrekking ook mondeling geschieden. Van de intrekking wordt melding gemaakt in het verslag dat van het horen moet worden gemaakt (zie § 6.2.5).

6.2. De behandeling van het bezwaarschrift

6.2.1. Het horen

De hoorplicht vormt een essentieel onderdeel van de bezwaarschriftprocedure. Daarom moet de inspecteur, alvorens hij uitspraak doet op het bezwaarschrift, belastingplichtige in de gelegenheid hebben gesteld om te worden gehoord. De inspecteur hoort belastingplichtige in beginsel op kantoor. Telefonisch horen is in de bezwaarfase geen horen in de zin van de Awb. Het is echter mogelijk, voordat een uitnodiging om te worden gehoord wordt verzonden, telefonisch contact op te nemen met de indiener van het bezwaarschrift om een en ander te vragen en verduidelijkt te krijgen. Belastingplichtige kan dan laten weten

aan het horen geen behoefte (meer) te hebben, bijvoorbeeld omdat onduidelijkheden en/of misverstanden tijdens dat gesprek zijn weggenomen of duidelijk is geworden dat volledig aan het bezwaar wordt tegemoet gekomen (zie ook § 6.2.2.).

Alleen wanneer belastingplichtige uitdrukkelijk verklaart geen bezwaar te hebben tegen telefonisch horen, mag telefonisch worden gehoord.

6.2.2. Soms is horen niet verplicht

Van het horen van de belastingplichtige kan volgens de Awb worden afgezien als:

- het bezwaar kennelijk niet-ontvankelijk is (zie § 6.1.6);
- de belastingplichtige heeft verklaard geen gebruik te willen maken van het recht te worden gehoord;
- aan het bezwaar volledig tegemoet wordt gekomen;
- het bezwaar kennelijk ongegrond is. Is sprake van een kennelijk niet-ontvankelijk bezwaarschrift of is het bezwaarschrift kennelijk ongegrond dan hoort de inspecteur belastingplichtige toch indien belastingplichtige daarom heeft verzocht. Het horen strekt er immers mede toe om een zo gefundeerd mogelijke (ambtshalve) beslissing te kunnen nemen.

6.2.3. Stukken ter inzage

De belastingplichtige krijgt, indien nodig, tenminste een week voordat hij wordt gehoord, de gelegenheid de stukken in te zien die betrekking hebben op de zaak.

Het betreft alleen die stukken die op grond van hoofdstuk 4.3 van het VIV 1993 kunnen worden verstrekt. Bij de oproep voor het horen wordt vermeld waar en wanneer deze stukken ter inzage liggen. Belastingplichtige kan tegen vergoeding afschriften verkrijgen. Als uitgangspunt hierbij geldt hetgeen is bepaald in het Besluit tarieven openbaarheid van bestuur.

6.2.4. Horen door een ander dan de behandelend ambtenaar

Het horen van de belastingplichtige vindt plaats door een ambtenaar die niet bij de totstandkoming van de beschikking betrokken is geweest. Dit gaat niet zover dat degene die heeft geparafeerd of een collegiale toetsing heeft uitgevoerd, niet mag horen. Met de woorden 'niet bij de totstandkoming van de beschikking betrokken is geweest' wordt bedoeld

op de ambtenaar die met een hoge mate van zelfstandigheid het betreffende besluit heeft voorbereid en over de betrokken casus eerder een oordeel heeft gevormd.

Op verzoek van belanghebbende mag worden gehoord door de oorspronkelijke besluitnemer en kunnen door hem meegebrachte getuigen en deskundigen worden gehoord.

6.2.5. Verslag van het horen

De ambtenaar die belastingplichtige heeft gehoord, maakt van het horen een verslag. Het verslag bevat een weergave van de besproken onderwerpen en de standpunten van de inspecteur en belastingplichtige.

Het verslag wordt toegezonden aan belastingplichtige c.q. zijn gemachtigde. Een kopie wordt in het dossier bewaard. Als belastingplichtige het niet eens is met de inhoud van het verslag, kan hij de ambtenaar hierover informeren. De ambtenaar maakt hiervan schriftelijk melding.

6.2.6. Nieuwe feiten of omstandigheden na het horen

Wanneer na het horen de inspecteur feiten of omstandigheden bekend worden die voor de op het bezwaar te nemen beslissing van aanmerkelijk belang kunnen zijn, deelt hij dit aan belastingplichtige mee en stelt hij belastingplichtige binnen een redelijke termijn in de gelegenheid daarover te worden gehoord. Hierbij gelden dezelfde regels als bij de eerste keer dat belastingplichtige werd gehoord.

6.2.7. Uitspraak op bezwaar; termijnen

Voor de afdoening van bezwaarschriften geldt, dat deze in beginsel binnen de termijnen van de Awb (artikel 7:10 Awb) worden afgehandeld. De hoofdregel daarbij is dat de inspecteur binnen zes weken na ontvangst van het bezwaarschrift uitspraak doet. Voldoet het bezwaarschrift niet aan de minimumeisen (zie § 6.1.1.) dan stelt de inspecteur belanghebbende in de gelegenheid het bezwaarschrift binnen een redelijke termijn aan te vullen. De termijn die belanghebbende nodig heeft om het bezwaarschrift aan te vullen dan wel ongebruikt laat verstrijken, schort de beslistermijn voor de inspecteur op. Kan de inspecteur niet binnen zes weken (of binnen zes weken verlengd met de periode gedurende welke de beslistermijn is opgeschort) op het bezwaarschrift beslissen

dan kan hij de beslistermijn met ten hoogste vier weken verlengen. Hij doet hiervan schriftelijk mededeling aan belanghebbende. In overleg met belanghebbende is verder uitstel mogelijk. De AWR (artikel 25) geeft de inspecteur formeel een beslistermijn van één jaar met de mogelijkheid deze termijn - met schriftelijke toestemming van of vanwege de minister - met maximaal één jaar te verlengen. Van deze mogelijkheid maakt de Belastingdienst alleen in uitzonderingsgevallen gebruik. Hierbij kan worden gedacht aan massaal ingediende bezwaarschriften waarover de Belastingdienst nog geen definitief standpunt heeft ingenomen of indien belanghebbende weigert mee te werken aan een voortvarende afhandeling van zijn bezwaarschrift. Omdat de beslistermijn voor bezwaarschriften formeel is bepaald op één jaar kan belanghebbende geen beroep instellen wegens het niet tijdig beslissen op het bezwaarschrift als de inspecteur de termijn(en) van artikel 7:10 Awb niet realiseert (zie ook § 6.2.9). Zie voor pro-forma bezwaarschriften § 6.1.1.

6.2.8. Inhoud beschikking; motivering en beroepsmogelijkheid
De beschikking moet berusten op een deugdelijke motivering. Deze motivering wordt bij de bekendmaking van de beslissing vermeld. Als belastingplichtige op grond van een in § 6.2.2. vermelde reden niet is gehoord, wordt in de motivering tevens aangegeven op welke grond dat is geschied. Indien de mogelijkheid openstaat tegen de beschikking beroep in te stellen, wordt aangegeven voor wie, binnen welke termijn en bij welk orgaan de mogelijkheid van beroep openstaat.

6.2.9. Inspecteur beslist te laat op het bezwaarschrift (fictieve weigering)
Als de inspecteur te laat op het bezwaarschrift beslist, kan de belastingplichtige na afloop van de daarvoor geldende beslistermijn beroep instellen (zie § 2.5.1). Het indienen van het beroepschrift is in deze gevallen niet aan een termijn gebonden. Wel kan de rechter het beroep niet-ontvankelijk verklaren indien het onredelijk laat is ingediend. De inspecteur beslist in beginsel altijd op het bezwaarschrift. Voor ambtshalve besluiten waarvoor in de wet is vastgesteld dat zij binnen een bepaalde termijn moe-

ten worden genomen, zal na afloop van die termijn sprake zijn van het niet tijdig nemen van een besluit.

6.2.10. Schending van vormvoorschriften

De inspecteur kan in geval van een bezwaarschrift gericht tegen een beschikking waarbij sprake is van een schending van een vormvoorschrift, de beschikking in stand laten als blijkt dat belastingplichtige hierdoor niet is benadeeld.

Onder schending van een vormvoorschrift wordt verstaan een schending van een voorschrift dat geen eisen stelt aan de materiële eisen van een besluit, maar ziet op de procedure van de totstandkoming of de wijze waarop het besluit moet worden genomen of vastgelegd. Hiervan kan sprake zijn indien een besluit onvoldoende is gemotiveerd.

7. Hoofdstuk 7. Slotbepalingen

7.1. Inwerkingtredingsbepaling

Deze regeling treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin zij wordt geplaatst.

Het Voorschrift Algene wet bestuursrecht, regeling van 14 oktober 1993, nr. AFZ93/8554 (Stcrt. 993, 2090, zoals gewijzigd op 24 december 1993, nr. AFZ93/10954) komt hiermee te vervallen.

7.2. Citeertitel

Deze regeling kan worden aangehaald als: Voorschrift Algemene wet bestuursrecht 1997.

De Staatssecretaris van Financiën, namens deze,

De Directeur-Generaal der Belastingen, J.N. van Lunteren.

8. Bijlage I. Douanerecht

8.1 Verhouding douanewetgeving en Awb

De douanewetgeving is grotendeels supranationaal van aard en heeft een rechtstreekse werking. De basis van de wetgeving wordt gevormd door de EG-verordeningen. De belangrijkste zijn de Verordening (EEG) nr 2913/92 van de Raad, waarin het CDW is opgenomen, en de zgn Toepassingsverordening (EEG) nr 2454/93 daarbij.

Daarnaast is er de nationale wetgeving op het terrein van de douane, zoals bij-

voorbeeld de Douanewet, het Douanebesluit, de AWR en de Invorderingswet 1990. Hierin zijn ondermeer de aanvullingen op de communautaire regelgeving opgenomen, wanneer de communautaire wetgeving de Lid-Staat daartoe de opdracht geeft of de ruimte laat. Wanneer de communautaire wetgeving de uitwerking van de regelgeving aan de nationale wetgever opdraagt of overlaat, dan moet deze uitwerking met in achtname van de eisen van de Awb plaatsvinden. Immers, de Awb geldt voor alle Nederlandse fiscale wetgeving.

Evenals het nationale recht bevat het communautaire recht bepalingen betreffende de rechten van de belanghebbende. Een nationale wet zoals de Awb kan deze communautaire rechten niet beperken. Bij een tegenstrijdigheid in de regelgevingen gaat de communautaire regelgeving voor.

8.2. Beroep tegen beschikkingen inzake de douanewetgeving

8.2.1. Recht op beroep

Art. 243 CDW kent aan iedere persoon het recht toe beroep in te stellen tegen beschikkingen van de douaneautoriteiten, die betrekking hebben op de toepassing van de douanewetgeving en die hem rechtstreeks en individueel raken.

Het begrip beschikking in het CDW is zeer ruim. Art. 4 punt 5 CDW definieert het begrip als elke administratieve beslissing verband houdend met de douanewetgeving die door een douaneautoriteit over een bepaald geval wordt genomen en die voor een of meer personen wier identiteit bekend is of kan worden vastgesteld rechtsgevolgen heeft. Het omvat zowel alle fiscaal-juridische beslissingen in de vorm van beschikkingen als alle materiële, feitelijke handelingen van de douaneautoriteiten, die rechtsgevolgen hebben. Het is daarbij niet van belang of deze beslissingen schriftelijk, mondeling of in een andere vorm zijn genomen.

Art. 243, derde lid, CDW onderscheidt het beroep in twee vormen:

- het bezwaar bij de douaneautoriteit;
- het beroep bij een onafhankelijke instantie.

Het CDW bevat geen bepalingen over de wijze waarop deze rechtsmiddelen kunnen worden ingesteld. De uitwerking is ingevolge art 245 CDW aan de

Lid-Staten overgelaten. De uitwerking heeft in de AWR plaatsgevonden, waarbij de eisen, die uit de Awb voortvloeien, zijn verwerkt.

8.2.2. *Nationale procedure voor bezwaar en beroep*

Bij de uitwerking van de procedures voor bezwaar en beroep voor de heffingsfeer in Hoofdstuk V van de AWR is een onderscheid naar de vorm van de beslissing gemaakt. Uitgangspunt is dat slechts tegen schriftelijk genomen beslissingen in de vorm van voor bezwaar en beroep vatbare beschikkingen rechtsmiddelen openstaan. Beslissingen in een andere vorm moeten dan ook eerst in een schriftelijke vorm – een voor bezwaar vatbare beschikking als bedoeld in art. 30a, tweede lid, AWR – worden vastgelegd.

Voor de behandeling van bezwaar- en beroepschriften op het terrein van de douane wordt verwezen naar het onderdeel Bezwaar en beroep van het Handboek Douane. Hierin zijn ook de eisen, die de Awb stelt, verwerkt. De rechtsmiddelen in de inningsfeer zijn opgenomen in de Invorderingswet 1990. De rechtsgang wijkt af van die in de heffingsfeer. Zo kent de Invorderingswet 1990 geen bezwaarprocedure.

8.2.3. *Bezwaar en beroep tegen beschikkingen*

Voor beschikkingen is de procedure voor het bezwaar en beroep inzake de douane via art. 30a, eerste lid, AWR direct opgenomen in art. 23 e.v. respectievelijk 26 AWR. Er is sprake van een voor bezwaar vatbare beschikking, wanneer de douanewetgeving voor de vorm van de beslissing een beschikking voorschrijft. Een voorbeeld hiervan is art. 3 Douanebesluit.

8.2.4. *Bezwaar en beroep tegen andere beslissingen*

Voor het recht om tegen alle andere beslissingen van de douaneautoriteiten bezwaar en beroep in te stellen is in art. 30a, tweede lid, AWR een regeling getroffen. Deze procedure houdt in dat aan de inspecteur eerst een schriftelijke bevestiging van de beslissing moet worden gevraagd. De schriftelijke bevestiging vormt vervolgens de

beschikking waartegen op de voet van art. 23 e.v. respectievelijk 26 AWR bezwaar en beroep kan worden ingesteld.

Enkele voorbeelden van deze beslissingen zijn:

– art. 42 CDW: het weigeren van een onderzoek van aangebrachte goederen;

– art. 47 CDW: het weigeren van een toestemming tot wegvoering;

– art. 70 CDW: het weigeren van een aanvullend onderzoek van goederen.

8.3. *Voorbeelden beschikkingen in de zin van de Awb*

8.3.1. *Algemeen*

Indien van geval tot geval zou moeten worden aangegeven wanneer een beschikking op het terrein van de douanewetgeving voor bezwaar en beroep vatbaar is, dan zou dit leiden tot een lange en onoverzichtelijke opsomming van wetsartikelen. Voor de douanewetgeving geldt dat elke beschikking via art. 30a AWR een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking is of kan worden.

Naar de onderscheiding van par 5.2 van het Voorschrift Awb wordt hier volstaan met enkele voorbeelden. Het is niet uitgesloten dat een beschikking onder meerdere categorieën valt.

8.3.2. *Voor bezwaar vatbare beschikking*

Voor de actieve veredeling van goederen is ingevolge art 116 CDW een vergunning vereist.

In art. 3 van het Douanebesluit is bepaald dat vergunningen bij beschikking worden verleend, geweigerd of ingetrokken.

Als belanghebbende het met de inhoud van de beschikking niet eens is, dan kan hij op grond van art. 30a, eerste lid, jo 23 AWR tegen deze beschikking bezwaar maken.

8.3.3. *Beschikking op aanvraag (par. 5.2.2. Voorschrift)*

In art. 6, tweede lid, CDW is bepaald dat op een schriftelijk verzoek een schriftelijke beschikking moet worden genomen. Indien op grond van art. 100, tweede lid, CDW een schriftelijk verzoek om een douane-entrepot te mogen vestigen wordt ingediend, dan

moet daarop schriftelijk worden beslist.

Als belanghebbende het met de inhoud van de beschikking niet eens is, dan kan hij op grond van art. 30a, eerste lid, jo 23 AWR tegen deze beschikking bezwaar maken.

8.4. *Ambtshalve beschikking (par. 5.2.3. Voorschrift)*

Wanneer de douaneautoriteiten op grond van art. 220 CDW tot een boeking achteraf besluiten, dan moet op grond van art. 221, eerste lid, CDW het bedrag aan belanghebbende worden medegedeeld. Art. 22a AWR schrijft voor dat dit geschiedt door een uitnodiging tot betaling. Als belanghebbende het met de inhoud van de uitnodiging tot betaling niet eens is, dan kan hij op grond van art. 23 AWR hiertegen bezwaar maken.

8.4.1. *Financiële beschikking (par. 5.2.4. Voorschrift)*

Het doen van een aangifte voor het brengen in het vrije verkeer heeft tot gevolg dat er een douaneschuld ontstaat. Van het ontstaan van deze schuld wordt ingevolge art. 221, eerste lid, CDW mededeling gedaan aan de schuldenaar. Art. 22a AWR schrijft voor dat dit geschiedt door een uitnodiging tot betaling.

Als belanghebbende het met de inhoud van de uitnodiging tot betaling niet eens is, dan kan hij op grond van art. 23 AWR hiertegen bezwaar maken.

8.4.2. *Niet zelfstandige beslissingen (par.5.2.5. Voorschrift)*

Bij de behandeling van een aangifte voor het brengen in het vrije verkeer kan aan belanghebbende op grond van art. 14 CDW worden verzocht nadere bescheiden te overleggen. Aan dit verzoek behoeven direct nog geen fiscale gevolgen verbonden te zijn. Uiteraard is het overleggen van de bescheiden wel van belang voor de verdere afhandeling van de aangifte. Het niet-overleggen van de bescheiden kan bijvoorbeeld leiden tot het afwijken van de aangifte en de vaststelling van een hogere douaneschuld. Als belanghebbende het met het doen van het verzoek of de inhoud van het verzoek niet eens is, dan kan hij de

inspecteur met toepassing van art. 30a, tweede lid, AWR om afgifte van een voor bezwaar vatbare beschikking vragen.

Daarnaast kan belanghebbende later tegen de uitnodiging tot betaling, die het gevolg is van zijn aangifte, op de voet van art. 23 AWR bezwaar maken, als er een hogere douaneschuld is vastgesteld.

9. Bijlage II. BESLISMOMENTEN PER BELASTINGMIDDEL

NB1: Deze lijst bevat geen limitatieve opsomming maar heeft uitsluitend indicatieve betekenis. Het betreft voorbeelden van 'fiscale beslismomenten'. Aan deze lijst kunnen geen rechten worden ontleend.

NB2: Onder "Beschikkingen op aanvraag" wordt verstaan beschikkingen welke op verzoek van een belanghebbende worden genomen. [zie artikel 1:3-3 Awb]. Het doen van een aangifte [inclusief de daarin opgenomen verzoeken] is geen aanvraag in hiervoor bedoelde zin [artikel 8-2 AWR].

NB3: Deze opsomming is naar de situatie per 010797.

BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)
Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar	Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar
AWR * uitspraak vervallen verhoging wegens het niet doen van aangifte (9-5) * opleggen voorlopige aanslag (13-1/14-1) * opleggen nadere voorlopige aanslag (13-3/14-2) * opleggen negatieve voorlopige aanslag (13-2/14-2) * vermindering voorlopige aanslag (13 jo.) * verrekening VA bij geen aanslag (15) * verrekening voorheffingen bij geen aanslag (15) * kwijtschelding verhoging bij navorderings- / naheffingsaanslag (18-2)(21-2) * vervallen verhoging bij strafrechtelijke veroordeling (18-3/4)(21-3/4) * vaststelling heffingsrente (30j-1) * toepassen richtige heffing in proefprocedure (33-1)	AWR * uitstel voor doen van aangifte (9-2/10-3) * vergunning vertegenwoordiging (41-1) * uitreiking SOFI-nummer (47b-2) * vermindering/teruggaaf hardheidsclausule (63) * ruling * ambtshalve vermindering op verzoek (65)	AWR * verhoging wegens het niet doen van aangifte (9-3) * vaststellen aanslag (11-1) * vaststellen ambtshalve aanslag (11-1 jo. 65) * besluit geen aanslag op te leggen (12) * verrekening VA bij aanslag (15) * verrekening voorheffingen bij aanslag (15) * opleggen navorderingsaanslag (16-1) * opleggen verhoging (18-1/21/22) * opleggen naheffingsaanslag (20) * vaststelling heffingsrente (30j-1) * uitspraak en machtiging richtige heffing (32) * vergunning afwijkend aangifte te doen, zoals elektronische aangifte (20-4 Uitv. Reg.) * intrekking vergunning afwijkend aangifte te doen, zoals elektronische aangifte (20-4 Uitv. Reg.)	AWR * verlening uitstel van indiening aangifte (19-4) * uitsluiting vertegenwoordiging (45) * verlenen ambtshalve vermindering (65)

BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)
Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar	Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar
VPB * vaststelling opgeofferd bedrag deelneming (13d-9) * vaststelling liquidatieverlies (13d-10) * vaststelling bedrijfsfusie (14-3/4) * Fiscale eenheid (15-1 en 15a-1) * Vorming risicoreserve t.b.v. financieringsactiviteiten en m.b.t. het houden van deelnemingen (15b-10) * voorlopige teruggaaf carry-back (21-3) * vaststelling herkapitalisatie (23 jo. 58-7 IB) * tegemoetkoming wegens buitenlandse bronbelasting (28-1-b jo. 6-3 Besl. Belegg. instell.) * juridische fusie 929a jo. Art 68a--4 IB) * vaststelling bestemmingswijzigingswinst landbouwwijziging (31a)	VPB * woonplaatsverklaring (o.g.v. verdragen) * beslissing verbreking fiscale eenheid op verzoek (15-1 jo. St. Vw. 11 resolutie 300991)	VPB * herziening beschikking opgeofferd bedrag deelneming (13d-9) * herziening beschikking liquidatieverlies (13d-10) * vaststelling verlies van het jaar (20a-1) * herziening vaststelling verlies van het jaar (20a-3) * verrekening verliezen via carry-back (21-1) * vaststelling verrekend verlies (21a-1) * beschikkingen WIR-knip * toevoeging/vermindering herbeleggingsreserve en afrondingsreserve (8-1 Besl. Belegg. instell.) * herziening toevoeging/vermindering herbeleggingsreserve en afrondingsreserve (8-2 Besl. Belegg. instell.) * vaststelling beginsaldo egalisereserve verzekeraars (15-4 Besl. Reserve Verz.) * herziening vaststelling beginsaldo egalisereserve verzekeraars (15-5 Besl. Reserve Verz.)	VPB

BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)
Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar	Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar
DIVbel * teruggaaf div. Bel. aan niet VpB-plichtigen (10-1) * teruggaaf div. Bel. aan fisc. belegg. instell. (10-2)			

BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)
Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar	Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar
BPM * vergunning voldoening per tijdvak ((8) * teruggaaf BPM (15-3) * teruggaaf BPM taxivervoer/openbaar vervoer (16-6) * zekerheidsstelling (17-2) * verzoek tot verlaging zekerheid (9-4 Uitv. Reg.)	BPM	BPM * intrekking/weigering vergunning voldoening per tijdvak (6-4)	BPM

BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)
Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar	Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar
<p>IB</p> <ul style="list-style-type: none"> * voorwerp bosbouwvrijstelling (8-1-a jo. 2a-2 Uitv. Reg) * winst uit zeescheepvaart a.d.h.v. tonnage (8c-5) * vaststelling aandelenfusie (14b-6/7) * geruisloze overgang bij inbreng onderneming in BV (18-1) * doorschuiving fiscale claim fusie ex art. 14b IB (20f-3) * vaststellen verkrijgingsprijs Ab (20i-1) * vaststelling FOR (44k-1) * herziening vaststelling FOR (44k-2) * Tante Agaath; niet voor verwezenlijking vatbare vordering (45-1-i/8) * Tante Agaath; startende ondernemer (45-1-ii/10) * toepassing carry-back (52-1) * vaststelling voorlopige teruggaaf verlies (52-3) * beslissing overdracht basisaftrek (on)gehuwden (55-2/56-1) * vaststelling herkapitalisatie (58-7) * middeling (66a-8) * vaststelling buiten aanmerking laten bij fusie behaalde voordeel (68a-4) * vaststelling bestemmingswijzigingswinst landbouwvrijstelling (70-2) * startende ondernemer; geldlening is geen vervanging van een voor 010196 verstrekte geldlening (82) * kunnen voorgenomen rechtshandelingen kwalificeren als een 	<p>IB</p> <ul style="list-style-type: none"> * aansprakelijkheid gehuwde vrouw (66-1) * beslissing op verzoek om uitsmering (aanschr. IB-65-1160) 	<p>IB</p> <ul style="list-style-type: none"> * omvang jaarlijkse winst uit zeescheepvaart a.d.h.v. tonnage, indien geopteerd (8c-7) * aandelenfusie; machtiging MvF om een fusie aan te merken als een gefaciliteerde aandelenfusie (14b-7) * winst uit Ab; vaststellen verkrijgingsprijs aandelen, winstbewijzen, schuldvorderingen of koopopties zijn verkregen om niet of tegen onzakelijke prijs (20i-1 jo. 20c-4) * winst uit Ab; vaststellen verkrijgingsprijs aandelen, winstbewijzen, schuldvorderingen of koopopties gaan enig moment na verkrijgen tot Ab behoren (20i-1 jo. 20c-5) * winst uit Ab; vaststellen verkrijgingsprijs [koopoptie op] aandelen, [koopoptie op] winstbewijzen zijn voor verschillende tegenprestaties verkregen; gemiddelde verkrijgingsprijs vaststellen (20i-1 jo. 20c-3) * winst uit Ab; doorschuiving verkrijgingsprijs ter voorkoming van de vervroeging van het tijdstip van verliesneming (20i-1 jo. 20c-6) * winst uit Ab; vaststellen verkrijgingsprijs indien Ab-houder in niet in Ned. Gevestigde vennootschap immigrereert naar Ned. (20i-1 jo. 20c-7) * winst uit Ab; immigratie buitenlands belastingplichtige Ab-houder tenzij geen step-up (20i-1 jo. 20c-7) * winst uit Ab; verhoging verkrijgingsprijs met fictief rendement ex artikel 29a (20i-1 jo. 20c-9) * winst uit Ab; verhoging verkrijgingsprijs met forfaitair rendement ex 	<p>IB</p>

BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)
<p>Voor bezwaar vatbaar aandelenruil in kader van bedrijfsopvolging (3e-3 Uitv. Reg.)</p> <p>* vaststelling omvang van vervreemdingsvoordeel dat bij heffing buiten aanmerking blijft ingeval van aandelenruil ex artikel 3^e-1 (3^e-5 Uitv. Reg.)</p> <p>*aanwijzing, intrekking en afwijzing als 'groene instelling'(4b-6 Uitv. Reg.)</p> <p>*aanwijzing, intrekking en afwijzing als participatiemaatschappij voor de Tante Agaathregeling (8b-9 Uitv. Reg.)</p>	Niet voor bezwaar vatbaar	<p>Voor bezwaar vatbaar artikel 25a (20i-1 jo. 20c-9)</p> <p>* winst uit Ab; vaststellen verkrijgingsprijs bij uitoefening koopoptie op aandelen, winstbewijzen of een schuldvordering (20i-1 jo. 20c-10)</p> <p>* winst uit Ab; vaststellen verkrijgingsprijs bij niet uitoefening koopoptie op aandelen, winstbewijzen of een schuldvordering (20i-1 jo. 20c-10)</p> <p>* winst uit Ab; vergoeding voor put-optie op aandelen, winstbewijzen of schuldvordering komt in mindering op verkrijgingsprijs, mits optie wordt uitgeoefend (20i-1 jo. 20c-12)</p> <p>* winst uit Ab; wijziging verkrijgingsprijs bij teruggaaf gestort kapitaal, ingeval teruggaaf niet als regulier voordeel in aanmerking is genomen (20i-1 jo. 20c-13)</p> <p>* winst uit Ab; vaststellen verkrijgingsprijs bij ontstaan schuldvordering door betaling welke als aftrekbare kosten dan wel als persoonlijke verplichting in aanmerking is genomen (20i-1 jo. 20c-14)</p> <p>* winst uit Ab; wijziging verkrijgingsprijs indien liquidatie-uitkering niet als regulier voordeel wordt aangemerkt (20i-1 jo. 20c-15)</p> <p>* winst uit Ab; [wettelijke] doorschuiving bij overgang krachtens huwelijksvermogensrecht- of erfrecht van het maximaal vervreemdingsvoordeel bij fictief Ab (20i-1 jo. 20d-4)</p> <p>*winst uit Ab; herziening beschikking ex artikel 20d-4 (20i-1 jo. 20d-5) * 20e-4 (20e-5)</p> <p>* winst uit Ab; doorschuiving van maximaal vervreemdingsvoordeel bij fictief Ab ingeval van aandelenfusie (20f-3)</p>	Niet voor bezwaar vatbaar

BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)
Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar	<p>Voor bezwaar vatbaar</p> <p>* winst uit Ab; herziening beschikking ex artikel 20f-3 (20f-4)</p> <p>* winst uit Ab; herziening beschikking verkrijgingsprijs ex artikel 20i-1 (20i-2)</p> <p>* waarde-aangroei van bloot eigendom van [on]roerende zaak indien een derde tijdelijk gerechtigd is tot de voordelen eruit (25b-5)</p> <p>* stand fiscale oudedagsreserve (44k-1)</p> <p>* herziening beschikking stand fiscale oudedagsreserve (44k-2)</p> <p>* vaststelling aanloopverliezen (51-3)</p> <p>* vaststelling verlies van het jaar alsmede omvang ondernemingsverlies (51a-1)</p> <p>* herziening beschikking ex artikel 51a-1 (51a-3)</p> <p>* verrekening verliezen via carry-back (52-1)</p> <p>* voorlopige verrekening verliezen via carry-back (52-3)</p> <p>* vaststelling verrekend verlies via carry-forward (52a-1)</p> <p>* verrekening nog niet volledig verrekend verlies uit Ab met belasting over kalenderjaar waarin verlies is ontstaan (60-3)</p> <p>* herziening beschikking ex artikel 60-3 (60-3)</p>	Niet voor bezwaar vatbaar

BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)
Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar	<p>Voor bezwaar vatbaar</p> <p>* winst uit Ab; doorschuiving van maximaal vervreemdingsvoordeel bij fictief Ab ingeval niet langer Ab aanwezig is (20e-3) * verrekening nog niet volledig verrekend verlies uit Ab met belasting over voorgaand kalenderjaar (60-4)</p> <p>* verrekening nog niet volledig verrekend verlies uit Ab met belasting over volgend kalenderjaar (60-05)</p> <p>* beschikkingen WIR-knip</p>	Niet voor bezwaar vatbaar

BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)
Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar	Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar
VB * verzoek teruggaaf VB (14-5)	* aansprakelijkheid gehuwde vrouw (20-1) * aansprakelijkheid ouder met wettelijk vruchtgenot (20-3)		

BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)
Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar	Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar
LB * einde aanwijzing pseudo-werknemer (4-e jo. 2g-3 Uitv. Besl.) *Vaststelling verschuldigdheid 'normaal' tarief buitenlandse werknemers (20a-3) * herroeping beschikking ex artikel 20a-3 (20a-4) * overdracht basisafrek ongehuwden (23-3) * herroeping beschikking ex artikel 23-3 (23-3) * vermindering LB wegens aftrekbare kosten, persoonlijke verplichtingen, buitengewone lasten, aftrekbare giften(30-2) * herroeping vermindering LB wegens aftrekbare kosten, persoonlijke verplichtingen, buitengewone lasten, aftrekbare giften(30-2-laatste zin) * aanwijzing eindheffingsbestanddelen (31-2b) * verhoging aftrekpercentage artiest (20-5 Uitv. Besl.) herroeping beschikking ex artikel 7-5 Uitv. Besl. (20-5 Uitv. Besl.) * vaststelling lagere huurwaarde woning (11-5 Uitv. Reg.) *herroeping beschikking ex artikel 11-5 Uitv. Reg. (11-5 Uitv. Reg.) * teruggaaf n.a.v. afrekeningsaangifte S&O (22-3 WVA)	LB * aanwijzing buitenlandse inhoudingsplichtige (6-2-b) * achterwege laten van inhouding (27-7) * zelfstandigheidsverklaring artiest (4-c jo. 4-1-b Uitv. Reg.) * vereenvoudigde regeling inhouding meewerkende kinderen (3-1-g jo. 9 Uitv. Besl.) * Inhoudingsplichtigen-verklaring (6 jo. 4-2/3 Uitv. Reg.)	LB * opleggen boete S&O verzuim/vergrijp (29-3 WVA)	

BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)
Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar	Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar
<p>OB</p> <p>* opteren voor belaste levering (1a-3)</p> <p>* keuze voor afwijkende regeling afstandsverkopen (5a-5)</p> <p>* aanmerken als fiscale eenheid (7-4)</p> <p>* aanwijzing verlegging met individuele vergunning (23 jo. 18-1 Besch.)</p> <p>* intrekken aanwijzing / weigering nieuwe aanwijzing verlegging met individuele vergunning (23 jo. 18-6 Besch.)</p> <p>* vaststelling ontheffing administratieve verplichtingen en factureringsplicht (25-3 jo. 25-2 Uitv. Besch.)</p> <p>* optie voor belastingheffing door landbouwers, etc (27-6)</p> <p>* vaststelling overeenkomstige toepassing margeregeling (28c-2)</p> <p>* vaststelling globalisatieregeling (28d-jo. 4c-4 Uitv. Besch.)</p> <p>* vaststelling negatief jaarsaldo margeregeling (28d-jo. 4c-8 Uitv. Besch.)</p> <p>* teruggaaf van voor aftrek in aanmerking komende voorbelasting voor zover deze meer bedraagt dan over het desbetreffende tijdvak verschuldigd geworden belasting (17 jo.33-7)</p>	<p>OB</p> <p>* toestemming andere wijze indienen gegeven ICL (37a-4)</p> <p>* toekennen vergunning BTW-entrepot (36c-4 Uitv. Besch.)</p>	<p>OB</p> <p>* aanmerken als fiscale eenheid (7-4)</p> <p>* vaststellen afwijkende percentage voor bepaling winkelwaarde van zelf vervaardigde goederen door ondernemers die belasting naar ontvangsten kunnen voldoen (17-5 Uitv. Besl.)</p> <p>* vaststelling van de in een aan een werknemer betaalde kostenvergoeding begrepen omzetbelasting (24-2 Besl.)</p> <p>* intrekken/weigeren verlegging met individuele vergunning (18-6 Uitv. Besch.)</p> <p>* intrekking aanwijzing verleggingsregeling bij personenauto's 918a-6)</p> <p>* Wijzigen / intrekken vergunning entrepot (36c-6)</p> <p>* wijzigen / intrekken aanwijzing accijnsgoederenplaats (36ca-5)</p> <p>* wijzigen / intrekken vergunning opslagplaats (36cb-6)</p>	

BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)
Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar	Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar
<p>* teruggaaf bij uitvoer of opslag in ongebruikte staat in douane-entrepot, te verlenen aan lichamen, andere dan ondernemers (24 jo. 13 Besl. Jo. 20-23 Besch. jo.33-7)</p> <p>* teruggaaf OB voor zover de vergoeding niet wordt ontvangen of deze wordt terugbetaald wegens prijsvermindering of terugneming van de goederen in ongebruikte staat (29 jo.33-7)</p> <p>* verlenen, wijzigen en intrekken vergunning fiscale vertegenwoordiging (33a-6)</p> <p>* verschil voorraad ondernemers met verschillende tarieven (18-3 Uitv. Besl.)</p> <p>* uitzondering vrijstelling levering onr. zaken (11-1-a-2° jo. 6-3 Uitv. Besch.)</p> <p>* uitzondering vrijstelling verhuur onr. zaken (11-1-b-2° jo. 6a-3 Uitv. Besch.)</p> <p>* verleggingsregeling bij personenauto's (18a-1 Uitv. Besch.)</p> <p>* intrekking aanwijzing / weigering nieuwe aanwijzing verleggingsregeling bij personenauto's (18a-5)</p> <p>* aanwijzing toepassing kastelsel (26-1-c Uitv. Besch.)</p> <p>* verlenen / afwijzing vergunning entrepot (36c-6 Uitv. Besch.)</p> <p>* wijzigen / intrekken vergunning entrepot (36c-6 Uitv. Besch.)</p> <p>* verlenen / afwijzen aanwijzing accijnsgoed (36ca-5 Uitv. Besch.)</p>			

BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)
Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar	Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar
* wijzigen / intrekken aanwijzing accijnsgoed (36ca-5 Uitv. Besch.)			
* verlenen / afwijzen vergunning opslagplaats (36cb-6)			
* wijzigen /intrekken vergunning opslagplaats (36cb-6)			

BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	BESCHIKKINGEN OP AANVRAAG	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)	AMBTSHALVE BESCHIKKINGEN (Niet op aanvraag)
Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar	Voor bezwaar vatbaar	Niet voor bezwaar vatbaar
Douane * vergunning entrepot (100 CDW)		Douane * bestuurlijke boeten (37, 38, 39 Douanewet)	
* vergunning actieve veredeling (116 CDW)		* navordering (boeking achteraaf)	
* vergunning toegelaten afzender (399 Toep. Verord.)			
* teruggaaf (236 e.v. CDW)			
* zuivering (na verzoek)			
* bindende tariefinlichting (12 CDW)			

10. Bijlage III. BESLISMOMENTEN INVORDERINGSPROCES

nr.	Omschrijving	artikel	BVB	FB	DB	BOA	AB	GB
1	toerekening van betaling (kosten, rente, belasting)	7						X
2	terstond invorderbaar verklaren van aanslagen	10			X			
3	beslissing tot aanmanen	11					X	
4	uitvaardiging dwangbevelen inclusief uitvaardigen dwangbevelen zonder aanmaning	12 15, lid 1a					X X	
5	betekenen dwangbevelen	13						X
6	tenuitvoerleggen dwangbevelen inclusief tenuitvoerleggen dwangbevelen zonder termijn	14 15, lid 1b					X X	
7	tenuitvoerlegging van nader verschenen termijnen	16			X			
8	vordering onder derden doen	19					X	
9	beslissing om lijfswang vorderen	20						X
10	beslissen op beroepschrift artikel 22 Inv.wet 1990	22				X		
11	verrekenen door ontvanger verrekenen op verzoek van belastingschuldige	24, lid 2		X X		X	X	
12	wel/niet instemmen met cessie	24, lid 4		X		X		
13	wel/niet instemmen met pandrecht	24, lid 4		X		X		
14	beslissing op beroepschrift weigering cessie/pandrecht	24, lid 5		X		X		
15	beslissing op verzoek uitstel van betaling	25		X		X	X	
16	beëindiging uitstel van betaling wegens verstrijken gegeven termijn	25, lid 2		X			X	X
17	uitstel/aanslag successierecht/recht van schenking	25, lid 3	X X	X X		X X		
18	uitstel/aanmerkelijk belang	25, lid 6	X	X		X		
19	uitstel/brede herwaarderung	25, lid 4	X	X		X		
20	beslissen verzoek om kwijschelding	26		X		X		
21	vaststellen bedrag invorderingsrente	30	X	X			X	
22	besluiten op grond van artikel 31 Inv.wet 1990	31						X
23	afgifte verklaring van goed-betalingsgedrag	35						X
24	uitbetalen vermindering of teruggaaf op grond van artikel 43, lid 2 Inv.wet 1990	43, lid 2						X
25	aansprakelijk stellen	49		X			X	
26	dagvaarden aansprakelijk gestelde	49						X
27	uitspraak op bezwaar tegen aanslag door een aansprakelijk gestelde	34, 35, 36, jo 50	X	X		X		
28	verstrekken gegevens aan aansprakelijk gestelde over aanslag weigeren gegevens/verstrekken gegevens	50, lid 3	X			X		X
29	beslissen conservatoir beslag te vragen	51						X
30	uitvaardigen dwangbevel aan aansprakelijk gestelde (niet betwiste aansprakelijkstelling)	52, lid 1					X	
31	uitvaardigen dwangbevel aan aansprakelijk gestelde (wel betwiste aansprakelijkstelling)	52, lid 2					X	
32	uitstel op verzoek van aansprakelijk gestelde	53, lid 2		X		X		
33	mededeling aan belastingschuldige van uitbetaling/verrekening aan aansprakelijk gestelde	54						X
34	vorderen van gegevens en inlichtingen hoofdstuk VII Invorderingswet 1990	58-63					X	
35	in rekening brengen van aanmaningskosten/betekeningkosten	Kostenwet	X	X			X	
36	deblokking G-rekening	Med. 69		X		X		
37	aangaan G-rekening overeenkomst ovk	36, lid 1 Uitv.reg.		X		X		
38	weigering aangaan G-rekening ovk	36 Uitv.reg.		X		X		
39	opzegging G-rekening ovk	40 Uitv.reg.		X			X	
40	verzoeken om inlichtingen en nadere stukken n.a.v. mededeling van betalingsonmacht							X
41	aanmerken van een melding betalingsonmacht al dan niet rechtsgeldig						X	

Verklaringen van de afkortingen:

BVB:	voor bezwaar vatbare beschikking
FB:	financiële beschikking (zie 5.2.4. algemeen deel van het Voorschrift)
DB:	deelbeslissing (geen zelfstandige beslissing; zie 5.2.5. algemeen deel van het Voorschrift)
BOA:	beschikking op aanvraag (zie 5.2.2. algemeen deel van het Voorschrift)
AB:	ambtshalve beschikking (zie 5.2.3. algemeen deel van het Voorschrift)
GB:	geen beschikking