

Weekblad voor Fiscaal Recht, Beperkingen indienen bezwaar: de soep wordt niet zo heet gegeten

Bijgewerkt tot 2005-01-01.

Beperkingen indienen bezwaar: de soep wordt niet zo heet gegeten

Auteur: Mr. drs. S.M.C. Nuyten ¹

De Staatssecretaris van Financiën heeft in een recent besluit op basis van de Wet elektronisch bestuurlijk verkeer bepaald dat bezwaarschriften niet langer per fax ingediend kunnen worden. Op basis van de parlementaire geschiedenis van de Webv kan betwijfeld worden of de staatssecretaris bevoegd was tot het nemen van dit besluit, zeker nu hij daaraan terugwerkende kracht heeft verleend. Hoewel de praktische gevolgen van het besluit beperkt blijken te zijn, verdient het naar het oordeel van de auteur aanbeveling het besluit in te trekken.

1. Inleiding

In een recent besluit heeft de Staatssecretaris van Financiën bepaald dat de elektronische weg niet beschikbaar is voor communicatie door burgers met de Belastingdienst, zoals (onder meer) bezwaarschriften. ² Het gevolg hiervan is dat een bezwaarschrift bij de Belastingdienst niet langer per fax kan worden ingediend. Het besluit werkt terug tot en met 1 juli 2004. In deze bijdrage zal worden besproken of deze beperking toelaatbaar is en wat de gevolgen van dit besluit zijn.

2. Algemene wet bestuursrecht

De meeste beslissingen afkomstig van de Belastingdienst zijn besluiten in de zin van art. 1:3 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). Tegen veel van deze beslissingen, zoals bijvoorbeeld de aanslag, kan bezwaar worden gemaakt. Op de behandeling van dergelijke bezwaren is de Awb van toepassing tenzij in de bijzondere wet, zoals in dit geval de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), wordt bepaald dat de Awb of bepaalde artikelen daaruit niet van toepassing zijn. Zo kent art. 25a AWR bijzondere bepalingen voor het zogenoemde massaal bezwaar. Art. 25 AWR bepaalt dat in afwijking van de Awb binnen een jaar na ontvangst van het bezwaarschrift een uitspraak daarop moet worden gedaan. ³

Art. 6:4, eerste lid, Awb bepaalt dat het maken van bezwaar geschiedt door het indienen van een bezwaarschrift bij het bestuursorgaan dat het besluit heeft genomen. In de bestuursrechtelijke jurisprudentie is aanvaard dat bezwaar- en beroepschriften ook per fax kunnen worden ingediend. ⁴ Tot 1 juli 2004 werd aangenomen dat een bezwaar- of beroepschrift niet per e-mail of sms kon worden ingediend, omdat in dat geval niet aan het schriftelijkheidsvereiste van art. 6:4 Awb werd voldaan. Door de toepasselijkheid van de Awb op de behandeling van het bezwaar heeft de Belastingdienst steeds bezwaarschriften ontvankelijk geacht die per post, koerier of persoonlijk werden afgeleverd of die per fax werden verzonden. Over de ontvangst per fax bepaalt het "Voorschrift Algemene wet bestuursrecht 1997" over de toepassing van de Awb in fiscale zaken ook thans nog: ⁵

"(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".

3. Wet elektronisch bestuurlijk verkeer

Op 1 juli 2004 is de Wet elektronisch bestuurlijk verkeer (hierna: Webv) in werking getreden. Daarbij zijn bepalingen in de Awb opgenomen, die van toepassing zijn op het verkeer langs elektronische weg tussen burger en bestuursorgaan. Art. 2:15 Awb bepaalt dat een bericht elektronisch naar een bestuursorgaan kan worden verzonden voorzover het bestuursorgaan kenbaar heeft gemaakt dat deze weg is geopend. Het bestuursorgaan kan nadere eisen stellen aan het gebruik van de elektronische weg.

Bij de parlementaire behandeling is lang gesproken over de vraag of een faxbericht aangemerkt dient te worden als een elektronisch bericht. Met name bepaalde moderne vormen van faxverkeer, waarbij een fax vanaf een computer wordt verzonden en op een computer wordt ontvangen zodat geen papieren versie van de tekst voorhanden hoeft te zijn, hebben bijgedragen aan de overwegingen van de regering. Uit de memorie van toelichting ⁶ blijkt dat de wetgever uiteindelijk van oordeel was dat verzending per fax als elektronisch verkeer dient te worden aangemerkt. Dat dit standpunt niet vanzelfsprekend is, blijkt wel uit de uitgebreide kritiek van de Raad van State op dit uitgangspunt. ⁷

Op grond van deze uit de memorie van toelichting blijkende uitleg van het begrip "elektronisch" zou een bericht na de inwerkingtreding van de Webv nog slechts per fax aan een bestuursorgaan kunnen worden gezonden indien het bestuursorgaan heeft kenbaar gemaakt dat deze weg is geopend. Aan deze consequentie is in de parlementaire geschiedenis eveneens veel aandacht besteed. De Raad van State betwijfelde of bij die uitleg voldoende recht werd gedaan aan de op dat moment bestaande praktijk, in het bijzonder waar het om faxverkeer gaat. De Raad van State was van oordeel dat de bestaande faxpraktijk eerder een wettelijke grondslag en regeling verdiende dan dat ze als het ware werd uitgebannen. ⁸ De regering reageerde op deze kritiek door aan te geven dat het een misvatting was te menen dat het de bedoeling zou zijn het faxverkeer als het ware uit te bannen. Integendeel, met het wetsvoorstel werd beoogd om ook de praktijk van het faxverkeer van een wettelijke grondslag te voorzien. Aangegeven werd dat kenbaarmaking van een faxnummer reeds voldoende diende te worden geacht om aan het vereiste van art. 2:15 Awb te voldoen. Expliciet werd opgemerkt:

"Dit wetsvoorstel brengt dan ook ten aanzien van het faxverkeer geen veranderingen met zich. Wel biedt het wetsvoorstel een legitimatie voor de thans voorkomende praktijk dat door bestuursorganen nadere eisen worden gesteld voor het naar hen zenden van stukken per fax." ⁹

Op grond hiervan moet aangenomen worden dat de wetgever met de introductie van art. 2:15 Awb niet de bedoeling heeft gehad een bestuursorgaan de mogelijkheid te geven om het verzenden van berichten per fax uit te laten sluiten.

Op het moment dat bekend werd dat de staatssecretaris niettemin een dergelijke regeling wenste op te stellen, werden daarover dan ook Kamervragen gesteld. Kamerlid Dezentjé Hamming (VVD) vroeg of de staatssecretaris van plan was het gebruik van de fax voor het indienen van aangiften en bezwaarschriften af te schaffen en hoe dat voornemen zich verhiel tot de opvatting van de regering dat de Webv geen veranderingen beoogt ten aanzien van het faxverkeer. ¹⁰ De staatssecretaris antwoordde dat hij dergelijke plannen inderdaad had en stelde:

"In algemene zin brengt de Webv geen wijzigingen in de mogelijkheden om gebruik te maken van de fax. Een bestuursorgaan dat voor de inwerkingtreding van de Webv voor bepaalde berichten een fax gebruikte mag dat in beginsel nog steeds. In bijzondere gevallen kan dat echter anders liggen. Zoals onder het voorgaande antwoord is aangegeven, verzet het massale karakter van de processen bij de Belastingdienst in samenhang met de geheimhoudingsplicht van de AWR zich tegen het laten voortduren van de mogelijkheid van verzending per fax."

Deze opvatting verdraagt zich niet met het hiervoor weergegeven standpunt van de wetgever: de wet beoogde een wettelijke basis aan de verzending van berichten per fax te geven en de bestaande praktijk niet te wijzigen. Wijziging van de bestaande praktijk ten aanzien van de indiening van bezwaarschriften is nu juist wat de staatssecretaris wel doet met een beroep op deze wet.

Hiertegen zou kunnen worden opgemerkt, dat de bedoeling van de wetgever niet ter zake behoort te doen indien de tekst van de wet duidelijk is. Dit standpunt, dat de laatste jaren in de bestuursrechtelijke jurisprudentie vaker is terug te vinden, wordt door mij onderschreven: van een burger mag verwacht worden dat hij de wet kent - hoewel dat feitelijk al een vergaande eis is - maar als die wet duidelijk is, kunnen we niet van hem verwachten dat hij de gehele aan die wet ten grondslag liggende parlementaire geschiedenis kent. Om twee redenen leidt dit er echter niet toe dat de staatssecretaris gerechtigd was tot een dergelijke letterlijke interpretatie van art. 2:15 Awb over te gaan. Ten eerste blijkt wel uit de in de parlementaire geschiedenis ¹¹ neergelegde discussie dat de wettekst nu juist niet zonder meer duidelijk is. Bij de verzending van een fax, waarbij aan de zijde van de ontvanger een facsimile van het originele document op papier wordt afgedrukt, is niet vanzelfsprekend dat geoordeeld wordt dat het bestuursorgaan een "elektronisch" bericht heeft ontvangen. Ten tweede staat een beroep op de letterlijke tekst van de wet, met veronachtzaming van de duidelijke bedoeling van de wetgever, niet open voor een bestuursorgaan zelf. Hoewel wellicht van een burger niet verwacht kan worden dat hij de gehele, vaak slecht toegankelijke, parlementaire geschiedenis kent, moet dit van de overheid, zeker wanneer het betrokken bestuursorgaan deel uitmaakt van de regering, wel worden verwacht. De staatssecretaris moet geacht worden op de hoogte te zijn geweest van de bedoeling van de wetgever en heeft desondanks een uitleg van de betrokken bepalingen gekozen die daarmee in strijd is. Gesteld zou kunnen worden dat daarmee de gegeven bevoegdheid wordt misbruikt, althans op een andere wijze wordt gebruikt dan waarvoor zij is gegeven.

4. Vertrouwelijkheid en ondertekening

Uit de uiteindelijke regeling blijkt dat de massaliteit niet langer als de reden wordt gezien voor uitsluiting van de mogelijkheid om bezwaarschriften per fax in te dienen. In het besluit wordt vermeld:

"Gegeven het feit dat de fax technisch niet kan voldoen aan de vereisten voor vertrouwelijkheid en ondertekening wordt de fax niet opengesteld voor het zenden van formele/vertrouwelijke berichten aan de Belastingdienst zoals het doen van aangifte en het indienen van (pro-forma)bezwaarschriften."

Een nadere toelichting op de stelling wordt niet gegeven. Uit de beantwoording van de Kamervragen kan nog worden afgeleid dat daarbij in elk geval de fiscale geheimhoudingsplicht op grond van de AWR van belang zou zijn. Deze geheimhoudingsplicht uit art. 67 AWR is uitgewerkt in het Voorschrift Informatieverstrekking 1993 (VIV 1993) en bepaalt onder meer dat de informatie doelgebonden gebruikt dient te worden en dat gegevensuitwisseling slechts onder strikte voorwaarden toegestaan is.

De redengeving in het besluit lijkt te impliceren, dat tot de inwerkingtreding van de Webv niet aan de geheimhoudingsplicht kon worden voldaan. Dat roept de vraag op of de Belastingdienst vaak is aangesproken op verzuim van de geheimhoudingsplicht door het toestaan van verzending van bezwaarschriften per fax. Een ontkennende beantwoording ligt voor de hand. Het valt immers moeilijk in te zien dat per fax verzonden bezwaarschriften door meer personen gezien behoeven te worden dan bezwaarschriften die per post worden toegezonden, en dan vooral door meer personen binnen de Belastingdienst voor wie de betrokken informatie niet kenbaar mag zijn. Zou dit al het geval zijn, dan zou dit overigens eerder pleiten voor het gebruik van een speciaal faxnummer voor bezwaarschriften dan voor het uitsluiten van de mogelijkheid om bezwaarschriften per fax in te dienen. Voorts zou een bericht per fax niet aan de vereisten kunnen voldoen voor ondertekening. Wellicht kan dit standpunt nog begrepen worden voorzover het strikte ondertekeningseisen betreft voor elektronische aangiften. Voor de ondertekening van bezwaarschriften per fax kan dit argument niet slagen. De ondertekening is immers vergelijkbaar met de handtekening die onder per post ingezonden bezwaarschriften wordt geplaatst, en die wijze van verkeer met de Belastingdienst zal de staatssecretaris niet kunnen uitsluiten. In de memorie van toelichting ¹² werd reeds opgemerkt dat de neiging bestaat om bij elektronisch verkeer een hogere mate van betrouwbaarheid en vertrouwelijkheid te eisen dan bij conventionele communicatie. De wetgever gaf aan

dat dit niet gewenst was, want ook de handtekening op papier biedt geen absolute garanties tegen vervalsingen. De wetgever heeft niet eens kunnen voorzien dat een bestuursorgaan als gevolg van deze wet zelfs zou gaan twijfelen aan de juistheid van een "normale" handtekening.

Op grond hiervan dient geconcludeerd te worden dat zelfs indien de mogelijkheid bestaat om het indienen van bezwaarschriften per fax uit te sluiten, de staatssecretaris daarvoor geen belangrijke argumenten heeft die opwegen tegen de onnodige en onpraktische beperkingen die met deze beleidsregel aan de burger worden opgelegd.

5. Terugwerkende kracht

Het besluit bepaalt dat het in werking treedt met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst (9 mei 2005), en dat het terugwerkt tot en met 1 juli 2004. Daarmee lijkt de staatssecretaris (onder meer) met terugwerkende kracht te willen bepalen dat sinds 1 juli 2004 bezwaarschriften niet meer per fax konden worden ingediend. In het besluit is niet opgenomen op welke wijze met reeds per fax ingediende (pro-forma) bezwaarschriften zal worden omgegaan. De terugwerkende kracht moet dan ook in strijd worden geacht met het rechtszekerheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel. De staatssecretaris zal in strijd met de beginselen van behoorlijk bestuur handelen indien een voor de bekendmaking van het besluit per fax ingediende (pro-forma) bezwaarschrift op grond van deze bepaling niet wordt ontvangen. Dit geldt temeer omdat de Belastingdienst op grond van de AWR een lange besluitvormingstermijn voor de beslissing op bezwaar kan hanteren.

6. Gevolgen

Hoewel op grond van het vorengaande duidelijk moge zijn dat mijnerzijds grote bezwaren bestaan tegen het besluit van 27 april 2005, is het wel van belang de consequenties van dit besluit in perspectief te bezien.

In het besluit wordt aangegeven dat een bestuursorgaan kan weigeren een bericht dat langs elektronische weg wordt verzonden te aanvaarden, indien het bestuursorgaan niet kenbaar heeft gemaakt dat deze weg voor berichten van dien aard is geopend. In een voetnoot wordt opgemerkt dat het bericht het overheidsorgaan uiteraard nooit zal bereiken indien de technische infrastructuur geheel ontbreekt, zodat geen bericht van weigering kan worden verzonden. In andere gevallen wordt de ontvangst geregistreerd en de beslissing om te weigeren bekendgemaakt. Specifiek ten aanzien van de verzending per fax wordt vermeld dat berichten die ondanks het besluit per fax worden ontvangen geweigerd zullen worden. Weigering houdt in dat het bericht zonder meer niet in behandeling wordt genomen. Het besluit vermeldt dat ook geen mogelijkheid van herstel van vormverzuimen wordt gegeven anders dan dat belanghebbende via een ander (wel opengesteld) kanaal zijn bericht in kan zenden. Tegen een weigering kan geen bezwaar worden ingediend.

Ten aanzien van de meeste berichten is deze opvatting niet in strijd met enige rechtsregel en kan deze - ofschoon minder "klantvriendelijk" - worden gebillijkt. Ten aanzien van bezwaarschriften moet echter gewezen worden op art. 6:6 Awb, dat ook is gewijzigd bij de inwerkingtreding van de Webv. In dit artikel wordt bepaald dat het bezwaar of beroep niet-ontvankelijk kan worden verklaard, indien het bezwaar- of beroepschrift geheel of gedeeltelijk is geweigerd op grond van art. 2:15 Awb, mits de indiener de gelegenheid heeft gehad het verzuim te herstellen binnen een hem daartoe gestelde termijn. Indien een bezwaarschrift per fax wordt geweigerd omdat het bestuursorgaan niet kenbaar heeft gemaakt dat deze weg was geopend, wordt het bezwaarschrift geweigerd op grond van art. 2:15, eerste lid, Awb, zodat de indiener een termijn dient te worden gesteld om het verzuim te herstellen door alsnog een bezwaarschrift "op papier" in te dienen. In de memorie van toelichting¹³ wordt aangegeven dat de wijziging van art. 4:5 Awb en art. 6:6 Awb ertoe strekt te voorkomen dat een aanvraag die niet aan de vereisten van art. 2:15 Awb voldoet, zonder meer wordt geweigerd. Het bestuursorgaan kan besluiten de aanvraag of het bezwaarschrift niet te behandelen mits de aanvrager of bezwaarmaker in de gelegenheid wordt gesteld de aanvraag aan te vullen. Indien het bestuursorgaan de elektronische weg heeft opengesteld, is het aan de indiener of bezwaarmaker of hij de aanvulling verzendt langs elektronische weg of alsnog kiest voor schriftelijke indiening. Indien de elektronische weg niet is opengesteld, zoals bij de Belastingdienst, zal slechts gekozen kunnen worden voor het alsnog indienen "op papier". Dat art. 4:5 en 6:6 Awb ook op deze situatie van toepassing zijn, blijkt expliciet uit de memorie van toelichting bij de Webv:

"De Hoge Raad vraagt een voorziening te treffen voor het geval een bezwaar- of beroepschrift op grond van artikel 2:15 wordt geweigerd en na verloop van de termijn alsnog een volkomen bezwaar- of beroepschrift wordt ingediend. De wijziging van artikel 6:6 beoogt hieraan tegemoet te komen. Indien een bezwaarschrift langs elektronische weg is ingediend, terwijl deze weg niet is geopend, dient het bestuursorgaan de indiener de gelegenheid te geven binnen een hem daartoe gestelde termijn een schriftelijk bezwaarschrift in te dienen. Het elektronisch ingediende bezwaarschrift wordt hier derhalve begrepen als een bezwaarschrift waaraan een gebrek kleeft. Dit gebrek - dat wil hier zeggen: de elektronische vorm - dient binnen een redelijke termijn te worden hersteld. Ook dit soort situaties valt dus binnen het bestek van artikel 6:6." ¹⁴

Na ontvangst van een (pro-forma) bezwaarschrift per fax, dient de Belastingdienst de indiener dan ook een termijn te stellen waarbinnen het verzuim kan worden hersteld door alsnog een bezwaarschrift per post in te dienen. Het "Voorschrift Algemene wet bestuursrecht 1997" biedt een termijn van vier weken voor het aanvullen van de gronden in geval van een pro-formabezwaarschrift. Wellicht kan bij deze hersteltermijn worden aangesloten.

7. Conclusie

Nu de wetgever zo uitdrukkelijk niet de bedoeling heeft gehad met de inwerkingtreding van de Webv een bestuursorgaan de mogelijkheid te geven verkeer per fax uit te sluiten, dient geoordeeld te worden dat de staatssecretaris niet bevoegd kan worden geacht tot het nemen van het onderhavige besluit. Hoewel een beroep op de letterlijke tekst van een wet voor een burger nog verdedigd kan worden, zou een dergelijk beroep op de Webv door de staatssecretaris neerkomen op een

ander gebruik van de in die wet gegeven bevoegdheid dan waartoe deze is bedoeld. Het verbinden van terugwerkende kracht aan een dergelijk besluit is zonder meer in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het rechtszekerheidsbeginsel.

Op grond van deze conclusies is het niet verbazingwekkend dat het besluit tot ophef heeft geleid.¹⁵ De gevolgen van het besluit zullen echter beperkt moeten zijn. Op grond van art. 6:6 Awb dient immers steeds een mogelijkheid te worden geboden om het verzuim - dat bestaat in het indienen van het bezwaarschrift per fax - te herstellen. Dit geldt ook indien per fax een pro-formabezwaarschrift is ingediend om (juist) binnen de bezwaartermijn te blijven. Indien de Belastingdienst na ontvangst van een dergelijk pro-formabezwaarschrift per fax verzoekt om herstel van het verzuim veroorzaakt door het gebruikte communicatiemiddel, bestaat zelfs de mogelijkheid om vervolgens een pro-formabezwaarschrift per post in te dienen. Ten behoeve van de proceseconomie zou het aanbeveling verdienen indien direct na ontvangst van het pro-formabezwaarschrift per fax een termijn wordt geboden voor herstel van alle verzuimen. Indien daarop de termijnen uit het "Voorschrift Algemene wet bestuursrecht 1997" van toepassing blijven, zou in dat geval een termijn van vier weken geboden worden om de gronden van het bezwaar aan te vullen, tegelijk met indiening van het bezwaarschrift per post.

Het besluit van de staatssecretaris ten spijt, zal de praktijk hiervan geen negatieve gevolgen behoeven te ondervinden, afgezien van het ongemak dat na indiening van een bezwaarschrift per fax alsnog de weg naar de brievenbus moet worden bewandeld. De mogelijkheid van indiening van een pro-formabezwaarschrift per fax op de laatste dag van de bezwaartermijn blijft feitelijk bestaan. Indien de Belastingdienst art. 6:6 Awb zodanig toepast dat één termijn wordt geboden voor herstel van alle verzuimen, zal voorts geen sprake zijn van verlenging van de periode benodigd voor de afhandeling van bezwaar.

Dit alles neemt niet weg het formele bezwaar dat de bevoegdheid tot het nemen van het besluit discutabel is. Het verdient dan ook aanbeveling het besluit in te trekken. Dat maakt het indienen van een bezwaarschrift niet leuker, maar wel makkelijker.

Voetnoten

- 1 Werkzaam als advocaat bij Houthoff Buruma te Amsterdam.
- 2 Besluit van 27 april 2005, nr. CPP2004/2807M, *Stcr.* 2005, 87.
- 3 In 1997 heeft de Belastingdienst besloten over te gaan tot een Awb-conforme handelwijze zodat een besluit binnen de Awb-termijnen wordt afgehandeld. De tekst van de wet is echter niet gewijzigd zodat een bezwaarmaker geen beroep wegens het niet-tijdig beslissen op het bezwaar kan instellen.
- 4 ABRvS 16 mei 2000, AB 2000, 325; HR 10 juni 1994, *NJ* 1995, 284 (fax 1).
- 5 In het besluit wordt aangegeven dat het voorschrift overeenkomstig zal worden aangepast. Deze aanpassing heeft nog niet plaatsgevonden.
- 6 Kamerstukken II 2001/02, 28 483, nr. 3, blz. 7.
- 7 Kamerstukken II 2001/02, 28 483, A, blz. 2-3.
- 8 Kamerstukken II 2001/02, 28 483, A, blz. 4.
- 9 Kamerstukken II 2001/02, 28 483, A, blz. 5.
- 10 Kamerstukken II 2004/05, Aanhangsel van de handelingen, blz. 2047.
- 11 Maar ook uit eerdere stukken, zoals bijvoorbeeld het MDW-rapport "Elektronisch verzenden van rechtshandelingen".
- 12 Kamerstukken II 2001/02, 28 483, nr. 3, blz. 16-17.
- 13 Kamerstukken II 2001/02, 28 483, nr. 3, blz. 44.
- 14 Kamerstukken II 2001/02, 28 482, nr. 3, blz. 33.
- 15 Zie bijvoorbeeld het artikel van Van Eijdsen en Uppelschoten in *Het Financieele Dagblad* van 26 mei 2005.