



UvA-DARE (Digital Academic Repository)

Alles went

Wattel, P.

Publication date

2019

Document Version

Final published version

Published in

25 jaar Awb

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

Wattel, P. (2019). Alles went. In T. Barkhuysen, B. Marseille, W. den Ouden, H. Peters, & R. Schlössels (Eds.), *25 jaar Awb: In eenheid en verscheidenheid* (pp. 339-347). Wolters Kluwer. <https://verenigingbestuursrecht.nl/wp-content/uploads/2019/02/Totale-bundel-25-jaar-Awb.pdf>

General rights

It is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), other than for strictly personal, individual use, unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

Disclaimer/Complaints regulations

If you believe that digital publication of certain material infringes any of your rights or (privacy) interests, please let the Library know, stating your reasons. In case of a legitimate complaint, the Library will make the material inaccessible and/or remove it from the website. Please Ask the Library: <https://uba.uva.nl/en/contact>, or a letter to: Library of the University of Amsterdam, Secretariat, Singel 425, 1012 WP Amsterdam, The Netherlands. You will be contacted as soon as possible.

Redactie:

Bert Marseille

Hans Peters

Tom Barkhuysen

Willemien den Ouden

Raymond Schlössels

25 jaar Awb
*In eenheid en
verscheidenheid*

 Wolters Kluwer

Deventer – 2019

Peter Wattel*

32 | Alles went

@P_Wattel – Awb en belastingrecht geen liefde op het eerste gezicht, maar het huwelijk lijkt toch te slagen door gewenning en gedragsaanpassing van de echtelieden #behendig/bot-bestuur#formeel-belastingrecht#dwangsom-bij-niet-tijdig-beslissen#favoriete-filosof

1. If you come to a fork in the road, take it

Het is eigenlijk raar dat in 1991 onder de fiscalisten zoveel weerstand bestond tegen de toen aanstaande invoering van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Naar mijn indruk keken praktijkfiscalisten vrijwel nooit in niet-materiële belastingwetten zoals de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) of de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken (Warb) en kijken zij ook nu nog zelden in de Awb of de AWR. Zij houden zich liever bezig met de rente-af trekbeperkingen en de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting, de aftrek van input-BTW in de omzetbelasting, de werkkostenregeling in de loonheffingen, de aanmerkelijk-belangheffing van directeuren-groootaandeelhouders, of *box hopping* in de inkomstenbelasting. Ter zake van dat door hen geprefereerde materiële belastingrecht zijn fiscalisten bovendien geharde verander veteranen: in het materiële belastingrecht is het een komen en gaan van elkaar snel opvolgende, vaak ingrijpende wetswijzigingen en -intrekkingen: elk jaar in september weer een nieuwe miljoenennota met creatieve budgettaire koppelingen van fiscaal zoete en fiscaal zure dingen voor de steeds zwevender electoraten van de steeds wankeler regeringscoalities; daartussendoor regelmatig reparatiewetgeving, al dan niet met terugwerkende kracht; en om de zoveel jaar weer een of andere meer of minder majeure belastinghervorming. Dan is zo'n eenmalige Awb-operatie op formeelrechtelijk terrein waar je toch al niet naar omkeek, die je toch al overliet aan de *nerds* van de afdelingen *compliance* en *litigation*, eigenlijk maar een peuleschil.

Maar dat geldt vooral voor de niet-overheidsfiscalisten. Op de belastingdienst, de belastingafdelingen van de decentrale overheden en de belastingrechtspraak zou de Awb wel degelijk een groot effect hebben omdat zij met *bulk-werk* te maken hebben op formeelrechtelijk terrein en zij hun vertrouwde werkprocessen zouden moeten aanpassen aan een ongeschikt denkmodel. Daar bestond irritatie of zelfs verontwaardiging over het feit dat het formele belastingrecht zich zou moeten aanpassen aan het overige bestuursrecht in plaats van andersom, hoewel juist het belastingrecht 90% van alle overheidsbe-

* Prof. mr. P.J. Wattel is advocaat-generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden, staatsraad advocaat-generaal bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State en hoogleraar Europees belastingrecht aan de Universiteit van Amsterdam.

schikkingen produceerde (60 miljoen per jaar) en bovendien ondanks die massaliteit prima functioneerde. Waar bemoeiden die bestuursrechtologische hobbyisten zich mee met hun volstrekt onpraktische denkmodel gebaseerd op het fiscaal irrelevante uitgangspunt van de incidentele, beleidsvrije en begunstigende beschikking op aanvraag, en hun heilloze terugwijzing van zaken naar het bestuur na constatering van een of ander motiveringsgebrekje? Het kwantitatief als enige relevante bestuursrecht (het formele belastingrecht dus) bestond vrijwel uitsluitend uit massale, jaarlijks of maandelijks terugkerende, belastende en gebonden beschikkingen (aanslagen, navorderingen, restituties, dwangbevelen, etc.) en de belastingrechter wees nooit een zaak terug, maar deed altijd meteen wat de fiscus had moeten doen. Langereis¹ noemde de voorgestelde *cohabitation* tussen de Awb en het belastingrecht ‘foeilijk en burgervijandelijk’. Zuurmond² was vriendelijker. Hij kreupeldichtte in 1991:

‘De fiscalist vraagt zeer verwonderd
Waarom zijn wij niet uitgezonderd?
Waarop verbaasd Justitie zegt
O, ja, dat is ook bestuursrecht.’

Maar er moesten *algemene* regels van bestuursrecht komen (artikel 107, tweede lid, Grondwet). Als ‘s lands grootste beschikkingenfabriek niet zou meedoen, zou de Awb als *algemene* wet weinig kant of wal raken. De burger zou, als 90% van de overheidsbeschikkingen uitgezonderd zouden worden, nog steeds voortdurend moeten opletten of hij met de ene of de andere (de heffende) overheid te maken heeft, met alle afbakeningproblemen van dien. De benaming ‘algemeen’ voor de regeling van de resterende 10% zou licht potsierlijk zijn. De afbakening tussen het terrein van de bestuursrechter en dat van de burgerlijke rechter was trouwens al moeilijk genoeg.

Er kwam dus een compromis voor de verhouding tussen het formele belastingrecht en het algemene bestuursrecht dat geheel het wijze advies volgde van mijn favoriete filosoof Yogi Berra:³

‘if you come to a fork in the road, take it.’

Het ene werd dus gedaan, terwijl het andere niet werd nagelaten. Het belastingrecht werd niet als zodanig uitgezonderd, maar de Aanpassingswet die het bij-

¹ Ch.J. Langereis, ‘De cohabitation van de Algemene wet bestuursrecht en het belastingrecht’, *WFR* 1991/5967, p. 888.

² G.J. Zuurmond, ‘Grafchrift voor het afschrift (naar het origineel afgegeven, is het afschrift afgeschreven)’, in: Ch.J. Langereis e.a. (red.), *Fantasia en Durf, 50 jaar Fed Fiscaal weekblad*, Deventer: Fed 1991, p. 181.

³ Lawrence Peter (Yogi) Berra (1925–2015), Amerikaanse *baseball* speler, manager en coach. Diens Yogi-isms zijn gebundeld in onder meer Yogi Berra, *The Yogi Book*, Workman Publishing Company 2010 en Phil Pepe, *The Wit and Wisdom of Yogi Berra*, Diversion Books 2012.

zondere bestuursrecht, waaronder het formele belastingrecht, aanpaste aan de Awb, had voor wat betreft het formele belastingrecht net zo goed de Afwijkingwet kunnen heten.⁴ Het curieuze verschijnsel deed zich vervolgens voor dat de fiscus, die evenveel uitzonderingen op de Awb had bedongen als de Britten op de EU-budgetregels, tóch, pseudowettelijk (via beleidsregels), Awb-conform ging werken. Het beeld drong zich daardoor op dat Financiën zich weliswaar door Justitie had laten overhalen om mee te doen met de Awb, maar alleen op eigen voorwaarden (eigen beleidsregels). Pas als zou blijken dat de Awb-regels niet te hinderlijk zouden zijn voor een vlot verloop van het massale proces van heffing, controle en invordering van 's Rijks belastingen, zou Financiën bereid zou zijn om ook wettelijk mee te lopen.

Aldus geschiedde. Diverse uitzonderingen op het Awb-regime zijn sindsdien inderdaad uit de AWR verdwenen. Zo werd bijvoorbeeld (pas) in 2008 de wettelijke termijn voor uitspraak op bezwaar door de fiscus teruggebracht van één jaar naar de Awb-termijn van zes (plus zes) weken (artikel 7:10, eerste lid, Awb), nadat gebleken was dat de fiscus die termijn in bijna alle gevallen kon halen. Maar het gesloten stelsel van rechtsmiddelen (alleen tegen als zodanig in de wet benoemde 'voor bezwaar vatbare beschikkingen'), het eigen toezichtstelsel van de fiscus en diverse andere afwijkingen zijn tot op de dag van vandaag blijven bestaan.

2. Geldschulden, boeten, dwangsom en bestuursdwang

Wat de *invordering* van belastingen betreft, werd weliswaar eveneens het ene gedaan en het andere niet nagelaten, maar was de ene tand van de *fork in the road* duidelijk veel breder dan de andere: artikel 1, tweede lid, Invorderingswet 1990 bepaalt nog steeds dat voor de invordering niet gelden de hoofdstukken 6 en 7, de titels 4.1 t/m 4.3 en 5.2, de afdeling 10.2.1 en de artikelen 3:40 en 4:125 van de Awb. Dit – aldus de Awb-(aanpassings)wetgever – vanwege 'het sterk civielrechtelijke karakter' van de (dwang)invordering. Maar ook de Ontvanger ging vervolgens toch, pseudowettelijk, in vergaande mate Awb-conform werken op basis van zijn aan de Awb aangepaste Leidraad Invordering, een beleidsregel die zo belangrijk is dat hij als de uitvoerings(pseudo)wetgeving van de Invorderingswet kan worden beschouwd. Ook hier dus het beeld dat Financiën wel (min of meer) wilde meedoen, maar alleen op eigen voorwaarden.

De verhouding tussen de Awb en de Invorderingswet werd nóg interessanter toen de Awb-gever later het onderdeel 'bestuurlijke geldschulden' ging aanbouwen. Hij moest toen kiezen tussen het burgerlijke recht en het belastingrecht, en hij heeft in de kern gekozen voor het zelf-executerende dwangbevelsysteem van het reeds sinds 1845 bestaande en goed functionerende systeem van de fiscale Invorderingswet, inclusief het daar in 1990 in opgenomen open

⁴ P.J. Wattel, 'De Algemene wet bestuursrecht en het belastingrecht', *NTB* 1992/4, p. 127.

stelsel, dat uitwijking naar civiele crediteursbevoegdheden mogelijk maakt. Bij de bestuurlijke geldschulden doet zich dus de nog curieuzere situatie voor dat de regeling daarvan afkomstig is uit het fiscale invorderingsrecht (en niet uit het burgerlijke recht), maar dat het fiscale invorderingsrecht zelf *wettelijk* maar zeer beperkt Awb-conform gemaakt is omdat het daarvoor volgens diezelfde Awb-gever teveel beheerst zou worden door ... het burgerlijke recht! Yogi Berra zou zeggen:

‘If you don't know where you're going, you might end up some place else.’

Het belastingrecht was overigens niet alleen ter zake van de invordering en uitbetaling van geldvorderingen hofleverancier aan het algemene bestuursrecht. Dat was het ook bij de aanbouw van de bestuurlijke-boetewetgeving. De Awb-regeling daarvan kwam vooral uit het al sinds mensenheugenis bestaande fiscale boeterecht, dat onder invloed van de nationale en internationale rechtspraak al helemaal herzien en aangepast was om te voldoen aan met name de eisen van artikel 6 EVRM en 14 IVBPR. De rest van handavingshoofdstuk 5 Awb (toezicht, bestuurlijke dwangsom en last onder bestuursdwang) werd juist niet van toepassing in het belastingrecht. De wetgever achtte de controlebevoegdheden van de inspecteur en de ontvanger in de AWR en de Invorderingswet beter toegesneden op hun *bulk*-controlebehoeften en hij achtte de dwangsom en bestuursdwang in het formele belastingrecht overbodig in verband met de daar vigerende omkering en verzwaring van de bewijslast als sanctie op het niet voldoen aan fiscale informatieverstrekkingsplichten door belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen. Werken zij niet mee, dan wordt hen simpel een veilig geschatte aanslag opgelegd en moeten zij in bezwaar of beroep maar overtuigend zien aan te tonen dat en in hoeverre die aanslag onjuist is.

Dat aan een bestuurlijke dwangsom in het belastingrecht geen behoefte zou bestaan, bleek later overigens niet helemaal goed ingeschat. In met name de zaken van de informatieweigerende zwartsparenders⁵ zag de Staat zich genoopt om uit te wijken naar de *default mode* van het gemene recht, *i.e.* naar de door de burgerlijke rechter opgelegde civielrechtelijke dwangsom. Bij de invoering van de ‘informatiebeschikking’ (artikel 52a AWR; vereist om de bewijslast te kunnen omkeren en verzwaren) was overigens wel voorzien dat ook de fiscus in uitzonderlijke gevallen de behoefte aan een dwangsom zou kunnen gevoelen naast bewijslastomkering. De AWR voorziet dan ook in een civielrechtelijke *échappatoire* (artikel 52a, vierde lid, AWR) om de doorkruisingsproblematiek van *Windmill*-verweren tegen civiele dwangsomvorderingen van de heffende Staat te ondervangen. Leuke bijkomstigheid van de civiele in plaats van de Awb-weg was trouwens, zoals bleek in één van die zwartsparenderszaken,⁶ dat anders

⁵ Bijv. HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, na conclusie Wattel, *BNB* 2014/206 m.nt. Van Eijdsen, *AB* 2015/80 m.nt. Stijnen.

⁶ HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:310, na conclusie Langemeijer, ECLI:NL:PHR:2016:1171, *BNB* 2017/102 m.nt. Van Eijdsen, *NJ* 2018/224 m.nt. Van Mierlo.

dan de bestuurlijke dwangsom (zie artikel 5:32b, tweede lid, Awb), een civiel-rechtelijke dwangsom niet gemaximeerd hoeft te worden. Aldus lijkt de fiscus het juist *door* het ontberen van de Awb-sancties bestuursdwang en dwangsom misschien nog net ietsje beter voor elkaar te hebben dan andere bestuursorganen.

3. Love and marriage; horse and carriage

Is het huwelijk tussen de Awb en het formele belastingrecht een gelukkig huwelijk? Gaat wel, geloof ik. Het lijkt mij in elk geval aanmerkelijk beter dan Het Huwelijk dat Willem Elsschot beschreef. En alles went, ook of juist in een huwelijk. Het heeft denkkelijk, zoals elk huwelijk, haar *ups* en *downs*. Zoals Yogi Berra treffend opmerkte:

‘If the world were perfect, it wouldn't be.’

Mijn andere favoriete filosoof (Frank Sinatra) postuleert dat *love and marriage go together like a horse and carriage*, hetgeen de vraag kan doen rijzen of de Awb nu het paard achter de wagen van het formele belastingrecht is of andersom. Hoe dan ook is de confrontatie tussen de twee denkwijzen leerzaam geweest: het dwang – en dwingt nog steeds – de beoefenaren van beide denkwijzen om zich te beraden op hun vanzelfsprekendheden en zich aan te passen aan het betere inzicht. Waaróm doen we het eigenlijk zo? Momenteel is bijvoorbeeld de toepassing van het veiligheidshalve nooit gecodificeerde vertrouwensbeginsel in het omgevingsrecht en in het belastingrecht voorwerp van vergelijking en bezinning.⁷ Misschien moeten de echtelieden elkaar wel vaker vragen: ‘schat, is er iets?’ De fiscalisten lijken hun echtelijke plichten redelijk te vervullen. Zij hebben veel geleerd van de Awb en volgen de algemene ontwikkelingen vrij goed. Op het vlak van de rechtspraak lijkt zelfs sprake van echte liefde en van een open maar desondanks gelukkig huwelijk: de vier hoogste bestuursrechters (een kwartetje dus, als het ware) doen steeds meer aan partnerruil en realiseren stapje voor stapje wat de politiek maar niet lukte (en wier huwelijkstherapie zij dan ook voorlopig even niet meer believen).

De praktijkbeoefenaren van het niet-fiscale bestuursrecht lijken hun blinde vlek voor de bestuursrechtelijke ontwikkelingen bij de derde kamer van de Hoge Raad nog steeds niet helemaal kwijt te zijn. Een mijner promoti merkte als fiscaal advocaat-stagiaire tijdens de verplichte cursus bestuursrecht na een mooie uiteenzetting van de docent over de Afdelingsrechtspraak op dat ook de Hoge Raad op diverse van de aangesneden terreinen recent interessante uitspraken had gedaan. De docent keek hem tegelijk vertwijfeld en vuil aan en ver-

⁷ Zie het persbericht van 19 oktober 2018 van de Raad van State over het verzoek van de voorzitter van de Afdeling om een conclusie over de rol van het vertrouwensbeginsel in het omgevingsrecht: https://www.raadvanstate.nl/pers/persberichten/tekst-persbericht.html?id=1188&summary_only=&category_id=8&q=vertrouwensbeginsel.

meed de rest van de cursus zorgvuldig de term ‘bestuursrecht’ om het nadrukkelijk alleen nog over ‘het *algemene* bestuursrecht’ te hebben, hoewel die uitspraken van de belastingkamer toch echt over de Awb gingen.

Maar in het algemeen lijken het Awb-recht en het formele belastingrecht goed samen te gaan en soms zelfs, zoals bij de ‘op de zaak betrekking hebbende stukken’, tot onverwacht welluidende samenzang te leiden, vergelijkbaar met de onverwachte diepte en elegantie waarmee onderstaand *graffito*⁸ twee gevestigde doch uiteenlopende denkwijzen harmonieus combineert tot nieuwe inzichten:

To be is to do - Socrates

To do is to be - Sartre

Dobedobedo - Sinatra

4. Beginselen van behendig/bot bestuur

Soms weet de heffende overheid haar geestdrift voor de Awb-regels moeiteloos te onderdrukken en stort zij zich op het formeelrechtelijke vlak bijna net zo enthousiast en creatief op wetsvermijding als belastingplichtigen doen op materieelrechtelijk vlak. Ik geef twee voorbeelden. Dat biedt ook de mogelijkheid om na de vrij abstracte beschouwingen hierboven af te dalen naar de *nitty gritty* van de dagelijkse toepassing van de Awb-regels in het formele belastingrecht.

HR BNB 2015/29⁹ betrof een gemeente die als beleid had om bezwaren tegen haar onroerende-zaakwaarderingen (die door het Rijk helaas ook beslissend zijn gemaakt voor allerlei andere belastingen dan de gemeentelijke onroerende-zaakbelasting) ongezien af te wijzen, dat wil zeggen zonder horen en met voorbakken standaardteksten, die niet op de inhoud van individuele bezwaarschriften ingingen. Alles leek gericht op vermijding van de werklast van de wettelijk verplichte heroverweging (art. 7:11 Awb). De gemeente keek, kortom, pas in het dossier als de zaak bij de rechtbank lag, wat voor het gros van de afgevoerde bezwaarden vermoedelijk een (te) hoge drempel was, mede omdat de burger bij de belastingrechter – ook niet fraai – vaak niet verder kwam zonder een taxatierapport over te leggen dat niet zelden (veel) duurder zou zijn dan het fiscale belang als het alleen om de gemeentelijke belastingen ging. Toch kwam een grote stroom onrijpe belastingzaken bij de rechter terecht, denkelijk omdat veel bezwaarden een groter fiscaal belang hadden als gevolg van het gebruik van de gemeentelijke waarderingen ook voor andere belastingen. De rechter kreeg

⁸ Bron onduidelijk. De *Quote Investigator* denkt dat het om een aangroei*graffito* gaat: anderen hebben later de tweede en vervolgens de derde regel onder de oorspronkelijk enige eerste regel gekrast. Het *graffito* wordt aangehaald in Kurt Vonnegut, *Deadeye Dick*, New York: Delacorte Press/Seymour Lawrence 1982, p. 224.

⁹ HR 14 november 2014, na conclusie Hammerstein, ECLI:NL:HR:2014:3191, BNB 2015/29 m.nt. Monsma, VN 2014/59.4.

schoon genoeg van dat beleid en liet dat publiekelijk merken.¹⁰ Ook de gemeentelijke ombudsman wraakte het gemeentelijke anti-heroverwegingsbeleid.¹¹ De bezwaren van belastingplichtigen die zich wél de taxatiekosten getroostten om hun bezwaren wél serieus beoordeeld te doen krijgen, werden veelal toegewezen (de gemeente had denkelijk weinig keus na een rapport van een beëdigd taxateur), maar de gemeente reageerde pas op hun verzoeken om vergoeding van de taxatiekosten (zie artikel 7:15 Awb) als de beroepstermijn tegen de toewijzende uitspraak op bezwaar was verstreken, zulks in strijd met artikel 7:15, derde lid, laatste volzin, Awb. Zij reageerde (zo zuinig mogelijk) op dat verzoek, zonder rechtsmiddelverwijzing. Als de niet-meer-bezwaarde daartegen (wel) beroep instelde, stelde de gemeente dat dat niet-ontvankelijk was wegens overschrijding van de beroepstermijn. Dit behendige bestuur had geen succes bij de feitenrechters, en bij de Hoge Raad bleek de gemeente zich uiteindelijk in de eigen voet geschoten te hebben. De Hoge Raad paste het *estoppel*-beginsel toe: hij maakte het belastingheffende overheden onmogelijk om bureaucratisch profijt te hebben van eigen tegenwettelijk rechtsmiddelontwijkingsbeleid. Hij stelde een ná de beslissing op bezwaar alsnog afzonderlijk gegeven beslissing op het verzoek om kostenvergoeding op één lijn met een (afzonderlijke) beslissing op bezwaar, waartegen afzonderlijk beroep kan worden ingesteld. Als wel reeds beroep is ingesteld tegen het besluit op bezwaar, wordt dat beroep geacht ook gericht te zijn tegen een later nakomende beslissing op het verzoek om vergoeding van kosten, ‘dat de beslissing op het bezwaar completeert’; het is dan niet nodig afzonderlijk beroep in te stellen tegen de te late beslissing over kostenvergoeding.

Behalve in (te) behendig bestuur verliest een (gemeentelijke) heffende overheid zich ook wel eens in bot bestuur. De automatische dwangsom bij niet-tijdig beslissen door het bestuur (artikel 4:17 Awb) is terecht afgeschaft voor WOB-verzoeken omdat er een soms verbijsterend misbruik of zelfs verdienmodel van werd gemaakt door handige jongens of rancuneuze querulanten. Maar uit een geval beoordeeld door de Rechtbank Gelderland¹² blijkt dat die dwangsom soms niet gemist kan worden. De zaak betrof opnieuw een huiseigenaar die bezwaar had tegen de gemeentelijke WOZ-beschikking. De gemeente reageerde niet op zijn bezwaar. Na een klein jaar stelde hij de gemeente in gebreke en vroeg hij om een dwangsom. De heffingsambtenaar stuurde hem weliswaar een ‘concept-uitspraak’ toe, maar daarna werd niets meer van de ambtenaar vernomen. Enige maanden later stelde de belanghebbende daarom beroep in tegen

¹⁰ Rb. Noord-Holland 24 januari 2013, ECLI:NL:RBNHO:2013:BY9583, V-N 2013/19.29.19, *Belastingblad* 2013/142.

¹¹ Rapport Gemeentelijke Ombudsman: ‘Wat is het waard? afhandeling WOZ-bezwaren deugt niet’, 27 maart 2012, RA120470, https://www.ombudsmanmetropool.nl/uploaded_files/researchdocument/RA120470.pdf.

¹² Rb. Gelderland 1 december 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:6478, VN 2017/9.9, *NTRF* 2017/208.

het uitblijven van uitspraak (artikel 6:2 en 6:12 Awb). De heffingsambtenaar diende geen verweer in, legde de op de zaak betrekking hebbende stukken niet over en bleef zonder bericht weg van de zitting. De Rechtbank beval hem binnen zes weken uitspraak te doen en verklaarde de maximale automatische dwangsom verbeurd (€ 1.260). De heffingsambtenaar bleef in karakter: hij reageerde niet. De belanghebbende stelde hem daarop nogmaals in gebreke, waarop hij niet reageerde. De belanghebbende stelde daarop maar opnieuw beroep in bij de Rechtbank tegen het uitblijven van uitspraak. De heffingsambtenaar gaf geen krimp. Ook na rappel door de griffie van de Rechtbank diende hij opnieuw geen verweerschrift in en legde hij opnieuw de op de zaak betrekking hebbende stukken niet over. Toen de griffier hem uiteindelijk maar eens opbelde, verklaarde de ambtenaar, aldus de rechtbank, ‘dat hij geen idee heeft hoe het zover heeft kunnen komen en dat hij de meerwaarde van zijn aanwezigheid bij de zitting niet ziet. Ook gaf hij aan dat het bijwonen van de zitting om bedrijfseconomische redenen niet uit kan.’ Hij verscheen dan ook opnieuw niet ter zitting. Het is zeker niet uitgesloten dat de Awb vanuit bedrijfseconomisch oogpunt niet uit kan, maar de overheid is geen bedrijf. Dat van die ‘bedrijfseconomische redenen’ heeft de Rechtbank goed in haar oren geknoopt, want haar tweede uitspraak voorzag de gemeente van een economisch belang om zich wél aan de Awb te houden: zij beval de heffingsambtenaar opnieuw om uitspraak te doen, maar nu binnen twee weken en op straffe van verbeuring van € 200 per dag met een maximum van € 15.000. Vroeger had de belanghebbende in zo’n geval (twee keer) naar de burgerlijke rechter gemoeten.

Die dwangsom wegens niet-tijdig beslissen stelt trouwens ook nieuwe materieelrechtelijke fiscale vragen aan de orde. Bij de belastingkamer van de Hoge Raad zijn drie zaken aanhangig¹³ van militairen en politieambtenaren die door hun werkgevers verbeurde dwangsommen hebben ontvangen na niet-tijdig beslissen door die werkgevers op hun verzoeken om, respectievelijk (i) functieherwaardering, (ii) vliegpuntentoekenning en (iii) dienstverbandbekorting. De materieel-fiscaalrechtelijke vraag is: zijn die dwangsommen belast als loon uit dienstbetrekking, gegeven dat ‘loon’ is ‘al hetgeen uit een (vroegere) dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking’ (artikel 10, eerste lid, Wet op de loonbelasting)? Heeft de Staat hier als werkgever of als overheid of nog anders verzuimd?

¹³ Rolnummers 18/01914, 18/01915 en 18/01920. De bestreden uitspraken zijn van het Hof Amsterdam 20 maart 2018, rolno. 16/00539 en 16/00543 en 16/00544, ECLI:NL:GHAMS:2018:1334 en ECLI:NL:GHAMS:2018:1151.

5. **Alles went**

De invoering, aanpassingswetgeving en aanbouwsels van de Awb houden al generaties juristen en (andere) overheidsdienaren van de straat, dus wij juristen hebben iets om dankbaar voor te zijn. En ieder kent het verschijnsel dat je gehecht raakt aan de dingen waar je je aanvankelijk aan ergerde. Zelfs aan de dingen waarvan je overtuigd bent dat je ook er zonder gelukkig was, raak je zodanig gewend dat je ze zou missen als ze er niet meer zouden zijn. Ik eindig daarom met een variatie op een citaat van mijn favoriete filosoof:

I want to thank everyone who made the Awb necessary.