



de Rechtspraak

Raad voor de
rechtspraak

Research Memoranda
nr. 3, jaargang 2, 2006

Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties

Research Memoranda, nr. 3, jaargang 2, 2006



Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties

Eindrapport fase I

Colofon

Raad voor de rechtspraak
Postbus 90613
2509 LP Den Haag

Deze publicatie verschijnt in het kader van het wetenschappelijk onderzoeksprogramma van de Raad voor de rechtspraak. Uitgave daarvan betekent niet dat de inhoud het standpunt van de Raad voor de rechtspraak weergeeft.

Begeleidingscommissie *Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties*

Voorzitter:

Prof. mr. R.H. Happé, hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit Tilburg

Leden:

Mr. P.J. van Amersfoort, raadsheer in de Hoge Raad

Mr. J. de Blicq, lid managementteam Belastingdienst Rijnmond

Prof. dr. H. Elffers, hoogleraar rechtspsychologie aan de Universiteit Antwerpen en senior-onderzoeker aan het Nederlands Studiecentrum Criminaliteit en Rechtshandhaving

Mr. Th. Groeneveld, lid Raad voor de rechtspraak

Prof. dr. P. Kavelaars, Hoogleraar Fiscale Economie Erasmus Universiteit Rotterdam en directeur Wetenschappelijk Bureau Deloitte Belastingadviseurs BV te Rotterdam

Mr. C. Schaap, voorheen voorzitter belastingsector gerechtshof Amsterdam, thans raadsheer in de Hoge Raad

Mr. H.A.W. Sniijders, sectorvoorzitter bestuursrecht rechtbank Arnhem, lid van het dagelijks bestuur van het Landelijk Overleg Voorzitters Bestuursrecht

Mevr. mr. W.M.C.J. Rutten, adviseur/onderzoeker Raad voor de rechtspraak

Voor leden van de rechterlijke organisatie zijn gratis exemplaren beschikbaar.

Deze kunnen worden besteld bij:

Raad voor de rechtspraak

Secretariaat afdeling Ontwikkeling

Postbus 90613

2509 LP Den Haag

De integrale tekst van dit rapport is gratis te downloaden van:

www.rechtspraak.nl/gerechten/Rvdr

Rubriek: wetenschappelijk onderzoek

Vormgeving

Aestron, Utrecht

Lithografie en druk

Joh. Enschedé, Amsterdam

Oplage

500 stuks

November 2006

© Staat der Nederlanden (Raad voor de rechtspraak)

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, in een voor anderen toegankelijk gegevensbestand worden opgeslagen of worden openbaar gemaakt zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de Raad voor de rechtspraak. De toestemming wordt hierbij verleend voor het verveelvoudigen, in een gegevensbestand toegankelijk maken of openbaar maken waarvoor geen geldelijke of andere tegenprestatie wordt gevraagd en ontvangen en waarbij deze uitgave als bron wordt vermeld.

ISSN 1871-1650

Auteurs:

Prof. mr. R.J.G.M. Widdershoven

Prof. mr. K.L.H. van Mens

Mr. M.B.A. van Hout

Mr. C.L. Knijff

Mr. R. Ortlep

Mr. M.J.M. Verhoeven

Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties: Eindrapport fase 1

Inhoudsopgave

1 Inleiding	4
1.1 Aanleiding voor het onderzoek	5
1.2 Probleemstelling en onderzoeksvragen	5
1.3 Gefaseerde aanpak en onderzoeksmethoden	10
1.4 Opbouw van het rapport	12
2 Institutionele aspecten van de belastingrechtspraak	14
2.1 Inleiding	14
2.2 Organisatie belastingrechtspraak	14
2.3 Rolopvatting van de rechtbanken	15
2.4 Voorbereidingen invoering eerste aanleg	16
2.5 Interne en externe coördinatie	18
2.6 Bevindingen	21
3 Procedurele aspecten van de belastingsrechtspraak	22
3.1 Inleiding	22
3.2 De aanpak door de rechtbanken	22
3.2.1 Strikte hantering van de Procesregeling	22
3.2.2 Enkelvoudige of meervoudige kamer	25
3.2.3 Visie op de bezwaarschriftprocedure	25
3.2.4 De omvang van de rechtsstrijd in ruime zin	26
3.2.5 Afdoening van de zaak	28
3.3 Mogelijke spanningen tussen de rechtbanken en de hoven/hoge raad	29
3.4 De aanpak door de gerechtshoven	31
3.4.1 Algemeen	31
3.4.2 De herkansingfunctie	32
3.4.3 Controle en bevordering rechtsontwikkeling	35
3.4.4 Andere aspecten van appel	37
3.5 Bevindingen	37
4 De rechtspraak van de rechtbanken: een eerste impressie	40
4.1 Inleiding	40
4.2 Cijfermatig overzicht	40
4.3 Formele aspecten van de uitspraken	41
4.4 Toegang tot de rechter	42
4.5 De omvang van de rechtsstrijd in ruime zin	45
4.5.1 Algemeen	45
4.5.2 Omvang van de rechtsstrijd	45
4.5.3 Late indiening van stukken	47
4.5.4 Procedurele bijzonderheden	49
4.6 De rechtsuitgang: vernietigen, terugwijzen en zelf voorzien	50

4.6.1	Algemeen	50
4.6.2	Vernietigen van de uitspraak op bezwaar; in stand laten van de rechtsgevolgen	51
4.6.3	Zelf in de zaak voorzien	53
4.6.3.1	Algemeen	53
4.6.3.2	Vermindering van de (navorderings-/naheffings-)aanslag	54
4.6.3.3	Vermindering van de boete	55
4.6.3.4	Vernietiging het primaire besluit	55
4.6.3.5	Lagere vaststelling van de WOZ-waarde	56
4.6.3.6	Specifieke dicta	57
4.6.3.7	Het gelasten van een andere handeling	58
4.6.4	Terugwijzen naar de inspecteur	58
4.6.5	Overweging ten overvloede	62
4.7	Bevindingen	63
5	Spanningen tussen fiscaal en algemeen bestuursrecht	64
5.1	Inleiding	64
5.2	Ter postbezorging van bezwaar- en beroepschriften	64
5.2.1	Inleiding	64
5.2.2	Algemeen-bestuursrechtelijke versus fiscale benadering	64
5.2.3	Kritiek vanuit het algemeen bestuursrecht	66
5.2.4	Conclusie	68
5.3	De niet-meerledigheid van belastingbesluiten en interne compensatie	69
5.3.1	Inleiding	69
5.3.2	Het bestuursprocesrechtelijke kader	69
5.3.3	De opvatting van de Hoge Raad.	71
5.3.4	Beoordeling vanuit het algemene bestuursrecht	72
5.3.5	Conclusie	75
5.4	Bevindingen	75
6	Samenvatting en voorlopige beoordeling	76
6.1	Inleiding en status van de bevindingen	76
6.2	Samenvatting	76
6.3	Voorlopige beoordeling	79
	Auteursinformatie	81
	Bijlage	
1	lijst van geïnterviewde personen	82
2	aandachtspuntenlijsten interviews	84

Inleiding

1.1 Aanleiding voor het onderzoek

Op 1 januari 2005 is in belastingzaken rechtspraak in twee feitelijke instanties ingevoerd. Sindsdien moet tegen uitspraken op bezwaar, die na die datum zijn genomen, eerst beroep worden ingesteld bij een rechtbank. Het merendeel van de belastingzaken is geconcentreerd bij vijf rechtbanken, de Rechtbanken Arnhem, Breda, 's-Gravenhage, Haarlem en Leeuwarden. Deze rechtbanken worden in deze rapportage aangeduid als *fiscale rechtbanken*. Alle 19 rechtbanken zijn bevoegd in geschillen over decentrale (gemeentelijke, provinciale en waterschaps-)belastingen. Voor zover deze rechtbanken niet tevens fiscale rechtbank zijn, worden zij aangeduid als *decentrale rechtbanken*. Van de uitspraken kan in hoger beroep worden gekomen bij de – voorheen als rechter in eerste aanleg optredende – belastingkamers van de vijf gerechtshoven. Vervolgens staat cassatieberoep op de Hoge Raad open.

De invoering van belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties heeft diverse redenen.¹ In de eerste plaats wordt hierdoor buiten twijfel gesteld dat het Nederlandse stelsel van belastingrechtspraak, voor zover geoordeeld wordt over het opleggen van een fiscale boete, in overeenstemming is met artikel 14, vijfde lid, IVBPR. In de tweede plaats wordt met de invoering ook in de belastingrechtspraak inhoud gegeven aan de hoofdregel van het Nederlands stelsel van rechtspraak dat, met het oog op de kwaliteit van de rechtspraak, beroep in twee feitelijke instanties regel dient te zijn. In de belastingpraktijk werd het als een gemis ervaren dat mislagen van partijen en van de rechter in eerste aanleg met betrekking tot de

feiten niet meer konden worden hersteld.² In de derde plaats heeft de invoering van twee feitelijke instanties te maken met de overbelasting van de gerechtshoven en de daardoor ontstane lange doorlooptijden bij de hoven. Door de invoering van twee feitelijke instanties wordt 'een verdergaande bijdrage (...) geleverd aan het terugdringen van de achterstanden bij de gerechtshoven'.³

Uit het voorafgaande blijkt dat de invoering van twee feitelijke instanties moet bijdragen aan de kwaliteit van de belastingrechtspraak, met name omdat de mogelijkheid wordt geboden om mislagen van partijen en de rechter in eerste aanleg te herstellen, maar dat tegelijkertijd de doorlooptijden van de totale procedure in de hand moeten worden gehouden. Dit laatste vloeit mede voort uit het vereiste van de redelijke termijn van artikel 6 EVRM⁴ en is ook maatschappelijk geïndiceerd. Het mag in elk geval – en bij wijze van spreken – niet zo zijn, dat de verdubbeling van het aantal feitelijke instanties in de regel zal leiden tot een verdubbeling van de doorlooptijden. Om dit te bereiken dient de rolopvatting van de rechtbanken en gerechtshoven zodanig te zijn, dat zij vanuit hun *eigen* positie in het geheel van fiscale rechtsbescherming en met *respect* voor elkaars positie, een bijdrage leveren aan de kwaliteit van de belastingrechtspraak. Daardoor kan worden bereikt dat een belangrijk deel van de zaken door de rechtbanken zodanig wordt afgedaan dat aan hoger beroep geen behoefte bestaat. In elk geval moet worden voorkomen dat de rechtbanken door betrokkenen worden beschouwd als een (hinderlijke) tussenstation op weg naar de 'echte' belastingrechter, de hoven.

¹ *Kamerstukken II*, 2003-2004, 29 521, nr. 3, p. 2-3.

² *Kamerstukken II*, 2003-2004, 29 521, nr. 3, p. 2.

³ *Kamerstukken II*, 2003-2004, 29 521, nr. 3, p. 6.

⁴ Richtinggevend: HR 22 april 2005, BNB 2005/337, m.nt. Feteris; AB 2006, 11, m.nt. Jansen; JB 2005/166, m.nt. Wenders; VN 2005/22.6, m.nt. Red. Vergelijk A.M.L. Jansen, 'Tijdige rechtspraak en de rol van de Hoge Raad', *WFR* 2005/1583. Voorts HR 17 juni 2005, BNB 2005/338, m.nt. Feteris; VN 2005/31.4, m. nt. Red.

1

Of deze doelstelling wordt bereikt hangt onder meer af van de volgende twee factoren die elkaar onderling beïnvloeden.

In de eerste plaats is dat de *opvatting van de gerechtshoven over hun rol als appelrechter*. In theorie kan deze zich bewegen tussen twee uitersten. Aan de ene kant de rolopvatting, waarin de hoven zich beperken tot het controleren van de rechtmatigheid van de uitspraak van de rechtbank aan de hand van de door partijen aangevoerde bezwaren. Aan de andere kant de rolopvatting, waarin de hoven het oorspronkelijk bestreden besluit, los van het oordeel van de rechtbank, aan een volledige rechterlijke toetsing onderwerpen als waren zij tweede eerstelijnsrechters. Daartussen liggen nuances. De keuze voor een bepaalde rolopvatting heeft invloed op de mate waarin partijen de rechtbanken serieus nemen en daarmee op appelpercentages en doorlooptijden. Tegelijkertijd moet worden vastgesteld dat deze keuze niet alleen door effectiviteitsoverwegingen wordt (en mag worden) bepaald, maar ook door de opvattingen over de kwaliteit van rechtsbescherming die aan de belastingplichtige dient te worden verleend. Bovendien speelt mee hoe de rechtbanken hun nieuwe taak als fiscale eerstelijnsrechter vervullen. Naarmate dit meer conform de wensen van de hoven is, is er minder reden om het werk van de rechtbanken over te doen.

Daarmee zijn we aangekomen bij de tweede factor die van belang is voor de te bereiken van de hiervoor genoemde doelstelling, de *opvatting van de rechtbanken over hun rol als fiscale eerstelijnsrechter*. De fiscale units van de rechtbanken worden weliswaar verticaal gecontroleerd door de gerechtshoven en (in cassatie) de Hoge Raad, horizontaal functioneren zij binnen het geheel van de rechtbank

en zijn zij onderdeel van de bestuurssectoren van die rechtbanken. Met deze sectoren deelt men bovendien het procesrecht van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Voor een deel zijn de fiscale rechters afkomstig uit de bestuurssector. Dit kan tot gevolg hebben dat de fiscale units de strakkere aanpak, die bij de bestuurssectoren van de rechtbanken gebruikelijk is, overnemen. Bovendien zou men zich bij de toepassing van het (fiscale) procesrecht mede kunnen laten leiden door de opvattingen die daaromtrent bestaan in de bestuurssector. Grosso modo zijn deze wat formeler dan in het fiscale recht gebruikelijk is. Enige divergentie tussen de eerste lijn en de appelcolleges is daarmee niet denkbeeldig. Mocht dit inderdaad gebeuren dan kan dat weer invloed hebben op de rolopvatting van de hoven, in die zin dat zij geneigd zouden kunnen zijn om het werk van de rechtbanken volledig over te doen.

1.2 Probleemstelling en onderzoeksvragen

Het onderzoek heeft als doel de ontwikkelingen over de rolopvatting van de rechtbanken en appelcolleges te registreren en eventuele divergenties of fricties (spanningen) in kaart te brengen. Door deze ontwikkelingen zichtbaar te maken beoogt het bovendien bij te dragen aan het zoveel mogelijk voorkomen ervan. De probleemstelling van het onderzoek sluit hierbij nauw aan:

Hoe vullen de rechtbanken en de gerechtshoven hun nieuwe rol als fiscale rechter in eerste aanleg, respectievelijk appel in, en in hoeverre leiden deze invullingen tot divergenties en fricties.

De onderzoeksvragen sluiten nauw aan bij de probleemstelling. Zij hebben enerzijds betrekking op de rolopvatting van de hoven in appel, en anderzijds op die van de rechtbanken met het oog op mogelijke spanningen.⁵

Rolopvatting van de hoven in appel

In het algemeen kan het hoger beroep drie functies hebben.⁶ In de eerste plaats is dat de *herkansingsfunctie*. In dat geval dient het appel eerst en vooral ertoe om partijen de mogelijkheid te bieden hun misslagen in eerste aanleg te herstellen. Het aanvechten van andere elementen van het besluit of het aanvoeren van nieuwe gronden en bewijs is in ruime mate mogelijk, zolang de wederpartij zich daartegen maar in voldoende mate kan verweren. De tweede mogelijke functie van het appel is de *controlefunctie*. In dat geval heeft het appel primair als doel te beoordelen of de rechtbanken het geschil correct hebben opgelost. Deze functie werkt door in de processuele benadering van het appel, in die zin dat de uitspraak van de rechtbank in beginsel het object van het appel is. Het bestreden besluit wordt vervolgens beoordeeld via de sluis van deze uitspraak in het licht van de daartegen door partijen aangevoerde bezwaren. Een appelrechter kan ook nog een stap verder gaan en op grond van de controlefunctie verdedigen dat in appel in beginsel geen nieuwe elementen van het besluit kunnen worden bestreden en evenmin nieuwe gronden en bewijs kunnen worden aangevoerd. Deze 'nova' zeggen immers niets over de

kwaliteit van het werk van de rechtbank. Deze laatste lijn wordt gevolgd door de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABRvS) als appelrechter.⁷ Ten slotte kan appel een derde functie hebben, namelijk *het bevorderen van de rechtseenheid en rechtsontwikkeling*. Deze functie is belangrijk in het niet-fiscale bestuursprocesrecht,⁸ omdat de daarin optredende appelrechters – behalve de ABRvS zijn dat de Centrale Raad van Beroep (CRvB) en het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB) – tevens rechtspreken in hoogste instantie. In het fiscale recht staat tegen de uitspraken van de hoven cassatieberoep open op de Hoge Raad. Omdat het bevorderen van de rechtseenheid en rechtsontwikkeling bij uitsteking de taak is van de Hoge Raad, lijkt deze functie voor de appelrechtspraak van de hoven van minder belang. Overigens wordt aan deze functie in het onderzoek wel enige aandacht besteed. Volgens de wetgever dienen de gerechtshoven in het fiscaal appel de herkansingsfunctie voorop te stellen.⁹ Daarnaast is echter ook de controlefunctie van belang, omdat het appel ook beoogt om misslagen van de eerste rechter te herstellen. Welke keuzes de gerechtshoven in deze afweging maken, staat niet bij voorbaat vast. Zij kunnen zich ontwikkelen tot een appelrechter die herkansing weliswaar toestaat, maar ook oog heeft voor de controle-optiek. Zij kunnen zich ook opstellen als een tweede eerstelijnsrechter. In dit verband kunnen diverse onderzoeksvragen worden opgeworpen:

⁵ Vergelijk R.J.G.M. Widdershoven, 'Keuzen bij de invoering van belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties', *WFR* 2005/162.

⁶ R.J.G.M. Widdershoven, R.J.N. Schlossels, F.A.M. Stroink, *Algemeen bestuursrecht 2001: Hoger beroep*, Den Haag: BJu 2001, p. 20-22.

⁷ Vergelijk ABRvS 3 april 2000, AB 2000/222, m.nt. MSV; ABRvS 12 juli 2006, AB 2006/338, m.nt. RW.

⁸ M. Schreuder-Vlasblom, 'Naar een voltooid appel: de bijdrage van het vreemdelingenappel aan de verdere ontwikkeling van het algemeen bestuursrechtelijk hoger beroep', in: *Grievens in het bestuursprocesrecht*, Den Haag 2006, www.raadvanstate.nl.

⁹ *Kamerstukken II*, 2003-2004, 29 251, nr. 3, p. 8-10. Vergelijk M.C.D. Embregts, *Hoger beroep in het belastingrecht*, preadvies en bespreking van het preadvies, *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap* no. 222, Deventer: Kluwer 2005.

1. In hoeverre kunnen in appel nog elementen van het bestreden besluit worden aangevochten, die in eerste aanleg niet zijn aangevochten, en in hoeverre kunnen in appel nog nieuwe gronden en bewijs worden aangevoerd? Maakt het daarbij iets uit of deze 'nova' in eerste aanleg terecht buiten beschouwing waren gelaten, omdat zij in die fase te laat (buiten de termijn van artikel 8:58 Awb of pas ter zitting) waren aangevoerd?
2. Indien 'nova' in appel op zich toelaatbaar worden geacht, stellen de hoven grenzen aan het (te) laat inbrengen van de nova in de appelprocedure (buiten de termijn van artikel 8:58 Awb of pas ter zitting)? Maakt het daarbij wat uit of het gaat om nieuwe elementen, nieuwe gronden of nieuw bewijs?
3. Wat merken de hoven aan als object van geschil in appel, de rechtbank-uitspraak of het oorspronkelijk bestreden besluit? En – in het verlengde daarvan – hoe stelt men zich op ten opzichte van de uitspraak van de rechtbank? Wordt deze als het ware opzij gelegd en wordt vervolgens het oorspronkelijk bestreden belastingbesluit opnieuw beoordeeld of beoordeelt men dat besluit, voor zover althans geen nova zijn aangevoerd, via de 'sluis' van de rechtbank-uitspraak. In het laatste geval komt men overwegingen tegen in de trant van: "terecht heeft de rechtbank in hetgeen appelland heeft aangevoerd geen reden gezien om het besluit te vernietigen; hetgeen in appel is aangevoerd maakt dit niet anders". In het eerste geval ziet men van de rechtbank-uitspraak in de appeluitspraak niets terug.
4. In het verlengde van 3), hoe gaan de hoven om met de feitenvaststelling door de rechtbanken? Wordt deze volledig overgedaan of neemt men deze, voor zover door partijen niet bestreden, in beginsel over?
5. Eveneens in het verlengde van 3), welke eisen stellen de hoven aan de door partijen aangevoerde gronden? Kan een appelland volstaan met een herhaling van hetgeen in eerste aanleg is aangevoerd of dient hij aan te geven waarom de rechtbank het onjuist heeft gezien? Maakt het in dit verband iets uit wie appelleert, een zelfprocederende burger, een burger met een professionele rechtshulpverlener of de inspecteur?
6. Hoe gaan de gerechtshoven om met hun taak om ambtshalve het recht toe te passen? Beperkt men deze taak tot de door partijen aangevoerde gronden of wordt deze bevoegdheid benut om partijen (met name de zelfprocederende burger) een 'handje te helpen'?
7. In hoeverre staan de hoven het toe dat verweerder in appel (geïntimeerde) nog eigen gronden inbrengt?¹⁰ Wordt dit, behoudens de mogelijkheid van incidenteel appel, niet toegestaan of kiest men voor een ruimere koers?

Voor de beantwoording van deze vragen kan niet worden volstaan met bestudering van de rechtspraak van de hoven, maar moet ook die van de Hoge Raad nauwlettend worden gevolgd.

Rolopvattingen van de rechtbanken en mogelijke spanningen tussen de rechtbanken en de hoven/Hoge Raad

Vergelijkt men de fiscale rechtspraak van de hoven met de bestuursrechtspraak van de rechtbanken, dan vallen twee zaken op. In de eerste plaats is de bestuursrechtspraak van de rechtbanken strakker, zo men wil bedrijfsmatiger, georganiseerd. De Procesregeling bestuursrecht is richtinggevend. Conform deze regeling worden procestermijnen strikt gehanteerd. Bovendien is een zittingsgerichte aanpak de regel. In de tweede plaats is toepas-

¹⁰ Ch.J. Langereis, 'Belastingrechtspraak in twee instanties', WFR 2004/49, onderdeel 8.

sing van het Awb-procesrecht in het algemeen (niet-fiscale) bestuursrecht doorgaans wat minder burgervriendelijk dan die in de fiscale rechtspraak van de hoven. Grosso modo kan men stellen dat in de belastingrechtspraak tamelijk soepel wordt omgegaan met formele toegangsvereisten, dat daarin gekozen is voor een ruime opvatting over de omvang van de rechtsstrijd, dat men soepel is bij het toelaten van laat ingebrachte stukken en dat zaken materieel en definitief worden afgedaan (zelf voorzien als regel). In het algemeen bestuursrecht worden formele toegangseisen in de regel vrij streng gehanteerd, is de omvang van de rechtsstrijd beperkt tot de door appellant bestreden onderdelen en de aangevoerde gronden, is men doorgaans strenger bij het toelaten van laat aangevoerde stukken en is terugverwijzing naar het bestuur na vernietiging de regel. Daarbij moet wel worden opgemerkt dat de bestuurssectoren van de rechtbanken in zaken die in appel beoordeeld worden door de ABRvS, zich strikter (moeten) opstellen dan in zaken die in appel worden beoordeeld door de CRvB.¹¹

Deze verschillen in aanpak en in de toepassing van het Awb-procesrecht kunnen het functioneren van de belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties beïnvloeden. De gerechtshoven zullen als voormalige rechter in eerste aanleg (en bemenst door vrijwel dezelfde personen) ook als appelrechter wellicht geneigd zijn de minder strakke en burgervriendelijkere lijn van voorheen te volgen. Bij de rechtbanken zou men zich kunnen aansluiten bij de strakkere zaaksbehandeling die in bestuurssector van de rechtbank gebruikelijk is en bij de wat striktere toepassing van het Awb-procesrecht. Dat laatste zou vooral het geval kunnen zijn bij de decentrale rechtbanken, nu de fiscale rechtspraak binnen deze rechtbanken minder een eigen positie inneemt. In dit verband is het niet zonder belang dat het vanuit de optiek van

de rechtbanken als geheel aan de buitenwereld moeilijk valt uit te leggen, dat hetzelfde procesrecht binnen één rechtbank op nogal verschillende manieren wordt toegepast. Overigens is ook het omgekeerde denkbaar, namelijk dat andere sectoren van het bestuursrecht (op onderdelen) de lijn van de fiscale rechtspraak zullen overnemen.

Mogelijke spanningen tussen de benadering door de rechtbank en die door de hoven kunnen optreden bij diverse onderwerpen. Deze zijn object van onderzoek, waarbij de volgende onderzoeksvragen kunnen worden opgeworpen.

8. **Institutionele aspecten:** hoe is de fiscale rechtspraak binnen de rechtbank georganiseerd? Is er een aparte fiscale 'unit'? Welke relatie bestaat er met de bestuurssector van de rechtbank? Hebben de rechters een fiscale of bestuursrechtelijke achtergrond? Hoe zit het op dit punt met de ondersteuning?
9. **De aanpak door de rechtbanken:** hoe is de zaaksbehandeling georganiseerd? Hoe richtinggevend is de Procesterregeling bestuursrecht? Worden procestermijnen strak gehandhaafd of is uitstel binnen zekere grenzen toch mogelijk? Kiest men voor een zittingsgerichte aanpak? Hoe wordt omgegaan met het repliek- en dupliektraject?
10. **De rechtsingang:**¹² hoe hanteert men fatale bezwaar- en beroepstermijnen? Hoe wordt de tijdigheid van een bezwaar- of beroepschrift in geval van terpostbezorging bepaald? Wat doet men met prematuur bezwaar? Hoe gaat men om met termijnen als de beslissing op bezwaar 'in twee afleveringen' wordt gecorrespondeerd? Welke eisen stelt men aan de formulering van de bezwaar- en beroepsgronden (hoe specifiek moeten deze gronden zijn)?

¹¹ Vergelijk Widdershoven e.a. 2001, p. 209-215. Zo wordt in de CRvB-lijn – anders dan in die van de ABRvS – geen bewijs- of grondenfuik gehanteerd en is de omvang van de rechtsstrijd wat ruimer.

¹² Zie voor de relatief soepele benadering in het belastingrecht, M.C.B. Embregts, 'Fiscaal bestuursprocesrecht: you ain't seen nothing yet', *JB-plus* 2004/4.

11. **De omvang van de rechtsstrijd in ruime zin:** in hoeverre wordt ook in de belastingrechtspraak de omvang beperkt door de in bezwaar bestreden elementen? Dit is niet waarschijnlijk vanwege de opvatting van de Hoge Raad inzake interne compensatie, maar deze opvatting is niet geheel onomstreden.¹³ Hoe ver zal men gaan bij het ambtshalve toepassen van het recht? Hoe strak zal een termijnbepaling als die van artikel 8:58 Awb worden toegepast? Hoe stelt men zich op ten aanzien van stukken die pas ter zitting worden ingebracht (of waarvan het inbrengen pas ter zitting wordt aangeboden)?¹⁴ Hoe stelt men zich op ten opzichte van gronden die pas ter zitting worden aangevoerd?
12. **Rechtsuitgang:** Hoe zullen de rechtbanken omgaan met hun bevoegdheid om zelf in de zaak te voorzien?¹⁵ Blijft dat, zoals bij de hoven het geval is, de regel of zal men vaker zaken terugwijzen naar de inspecteur? En, mede in dat verband, beoordeelt men de belastinggeschillen in beginsel materieel of beperkt men zich tot een meer formele beoordeling?

Bij deze vragen dient onderscheid te worden gemaakt tussen de fiscale rechtbanken en de decentrale rechtbanken, omdat het niet ondenkbaar is dat de laatste zich meer zullen oriënteren op het algemene bestuursrecht dan de fiscale rechtbanken.

In het algemeen bestuursrecht zijn in de loop der jaren tussen de (bestuurssectoren van de) rechtbanken onderling, tussen de bestuursrechtelijke appelcolleges en tussen de rechtbanken en de appelcolleges onderling informele coördinatiemechanismen ontstaan.¹⁶ In algemene zin hebben deze als doel een

versnelde afstemming tussen de gerechten te bewerkstelligen en divergenties zo veel mogelijk te voorkomen.

Zo bestaat er tussen de rechtbanken het Landelijk Overleg (sector)voorzitters Bestuursrecht (LOVB), dat onder meer aan de wieg heeft gestaan van het landelijke Procesreglement Bestuursrecht. Het doel van dit reglement is het bevorderen van een uniforme toepassing van processuele bevoegdheden door de rechtbanken, in het bijzonder met betrekking tot procestermijnen, teneinde te bereiken dat zaken in beginsel binnen één jaar worden afgedaan. Tussen de appelcolleges vindt met enige regelmaat afstemmingsoverleg plaats in het Extern Voorzittersoverleg en wordt bovendien gewerkt met het systeem van de personele unie, waarbij leden van het ene appelcollege als plaatsvervanger zijn benoemd in een ander. De rechtbanken en de appelcolleges overleggen in het Zevenmansoverleg, waarin onderwerpen aan de orde komen als de prioritering door de appelcolleges van zaken waarin in eerste aanleg op grote schaal beroep is ingesteld. Een onderwerp van onderzoek is of deze (of andere) coördinatiemechanismen zich ook ontwikkelen in de belastingrechtspraak; of, wat ook denkbaar is, hoe de belastingrechtspraak in de bestaande overleggen wordt geïntegreerd. Daarbij gaat de aandacht uit naar de coördinatie en het overleg binnen de belastingrechtspraak, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen interne coördinatie, binnen een gerecht, en externe coördinatie tussen de diverse rechtbanken onderling, tussen de diverse hoven onderling of tussen de rechtbanken en de hoven/Hoge Raad. Daarnaast wordt ingegaan op de coördinatie en het overleg tussen de fiscale kolom en de algemene bestuursrechtters.

¹³ R.M.P.C. Niessen-Cobben en E. Poelmans, 'De relatie tussen het aanvoeren van nieuwe gronden en interne compensatie', *Tijdschrift voor formeel belastingrecht*, 2004/2, p. 16-21. Zie ook par. 5.3.

¹⁴ M.J. Hamer, 'De Awb in de praktijk; bestuursrechter versus belastingrechter', *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2004/1, p. 6-10.

¹⁵ Vergelijk G.J.M.E. de Bont, 'Fiscale juristen in de Rechtbank: houd de rug recht', NTFR 2005/367 en P.J. van Amersfoort, 'De devolutive werking van het (hoger) beroep', *WFR* 2005/145.

¹⁶ J. van Erp, S. Verberk, Ph.M. Langbroek en R.J.G.M. Widdershoven, *Eenheid van rechtspraak. Een onderzoek naar de werking van coördinatiemechanismen in het bestuursrecht*, B&A Groep en UU, Den Haag/Utrecht 2001.

1.3 Gefaseerde aanpak en onderzoeksmethoden

In het evaluatie-onderzoek naar de belastingrechtspraak in twee instanties is gekozen voor een gefaseerde aanpak. Het rapport dat thans voor u ligt bevat de resultaten van de *eerste fase van het onderzoek*. Het rapport bevat een eerste globale indruk van de gang van zaken bij de fiscale rechtspraak door de rechtbanken. Daarnaast worden de verwachtingen en opvattingen weergegeven over de fiscale eerste aanleg en het fiscale appel van respondenten van zowel de gerechten als van een aantal 'gebruikers' van de fiscale rechtspraak. Onder 'gebruikers' rekenen wij de belastingadviseurs en advocaten-belastingkundigen (tezamen aangeduid als 'adviseurs') en de centrale en decentrale belastingdiensten (tezamen aangeduid als 'inspecteurs'). Het onderzoek heeft plaatsgevonden tussen september 2005 en juni 2006. Dat dit rapport pas thans verschijnt, komt omdat pas op een later moment is besloten om het rapport 'in print' uit te brengen. In de tweede fase van het onderzoek – waarvan de start is voorzien eind 2006 – wordt onder meer ruime aandacht besteed aan de appelrechtspraak. In derde fase wordt een enquête gehouden onder de 'gebruikers' van de fiscale rechtspraak, waarin de vraag centraal staat hoe men de eerste jaren fiscale rechtspraak in twee instanties percipieert.

Voor deze rapportage van de eerste fase van het onderzoek, zijn hoofdzakelijk twee onderzoeksmethoden gehanteerd, namelijk het afnemen van interviews en het onderzoek van jurisprudentie.

Interviews

Ten behoeve van de eerste fase van het onderzoek zijn tussen eind september 2005

en februari 2006 de vijf fiscale rechtbanken, drie decentrale rechtbanken (Rotterdam, Utrecht, Zutphen), de vijf gerechtshoven, de Hoge Raad, de belastingdiensten voor rijksbelastingen en douane, één gemeentelijke belastingdienst (Utrecht) en drie belastingadviseurs/advocaten geïnterviewd. Een lijst van respondenten is opgenomen in bijlage 1. De interviews zijn gehouden in het kader van een zogenoemde *nulmeting*. Daarin stond de voorbereiding van de fiscale rechtspraak in twee feitelijke instanties door de diverse actoren, alsmede hun verwachtingen en opvattingen daaromtrent centraal. Omdat de interviews plaatsvonden nadat de rechtbanken reeds met de afdoening van fiscale zaken waren gestart, is ook de praktische gang van zaken bij de rechtbanken onderwerp van de interviews geweest. In zoverre is het onderzoek meer dan een nulmeting. Voor de hoven is dat niet het geval, omdat de appelrechtspraak logischerwijs pas na het houden van de interviews op gang is gekomen. De interviews bieden een redelijk (maar niet representatief) voorlopig beeld van de opvattingen en verwachtingen van de centrale inspecteurs. Voor de decentrale inspecteurs en de adviseurs geldt dat niet, aangezien slechts met één decentrale belastingdienst en drie 'adviseurs' is gesproken.

De interviews vonden plaats aan de hand van aandachtspuntenlijsten met *open* vragen. In het onderzoek zijn vier aandachtspuntenlijsten gehanteerd, één voor de rechtbanken, één voor de hoven (en Hoge Raad), één voor de inspecteurs en één voor de adviseurs. Qua opzet en onderwerpen zijn deze lijsten overigens in hoge mate vergelijkbaar. De aandachtspunten waren steeds de organisatie van de fiscale rechtspraak, de invoering van de

rechtspraak in twee instanties, de aanpak van fiscale geschillen door de rechtbanken, de mogelijke fricties en divergenties tussen de rechtbanken en de hoven/Hoge Raad en de aanpak van de appelrechtspraak door de hoven. De vragen voor de interviews zijn ontleend aan de onderzoeksvragen die in paragraaf 1.2 zijn vermeld. De aandachtspuntenlijsten voor de interviews met de rechtbanken en de hoven zijn als bijlage 2 bij dit rapport gevoegd.

De open vragen in de aandachtspuntenlijsten dienden ter *structurering* van het gesprek, maar het was zeker niet 'verboden' dat respondenten buiten de lijst opmerkingen maakten die zij van belang achtten voor het onderzoek. Aan het einde van ieder interview werd een daartoe strekkende vraag aan alle respondenten voorgelegd. Zie vraag 21 van de aandachtspuntenlijsten voor de rechtbanken en de hoven. Verder bestond in elk interview de mogelijkheid om dieper in te gaan op een aandachtspunt en werd - indien nodig - door de interviewers ook doorgevraagd. Mede daardoor heeft de praktische gang van zaken bij de rechtbanken en de strikte hantering van de Procesregeling (vergelijk par. 3.2.1) meer aandacht gekregen dan op grond van de aandachtspuntenlijst wellicht zou worden verwachten. Zoals in de aanhef van de aandachtspuntenlijsten aangegeven bestond eveneens de mogelijkheid om vragen, die door de respondent minder relevant werden geacht, over te slaan. Van deze mogelijkheid is door respondenten gebruik gemaakt bij vragen die betrekking hadden op het hoger beroep, zoals vraag 15 en 16 van de aandachtspuntenlijst van de hoven. Deze vragen bleken in deze fase van het onderzoek te theoretisch om in de setting van een interview te kunnen beantwoorden. Bij alle interviews op één na - dat

met een adviseur - is de onderzoeksleider, prof. mr. R.J.G.M. Widdershoven, betrokken geweest. Daardoor hebben alle interviews en ook het doorvragen op een *uniforme* wijze plaatsgevonden.

De aandachtspuntenlijsten werden voorafgaand aan het interview aan de te interviewen eenheid gemaild. Aldus konden respondenten de vragen voorbereiden, hetgeen ook altijd is gebeurd. De keuze voor de respondent(en) is overgelaten aan de geïnterviewde eenheid. Bij de meeste interviews waren aan de kant van de geïnterviewde eenheid één tot drie personen betrokken. Alleen het interview met de centrale inspecteurs was een groepsinterview. Met uitzondering van dit groepsinterview, dat ongeveer drie uur in beslag nam, hebben alle (andere) interviews ongeveer twee uur geduurd.

Jurisprudentie-onderzoek

Ten behoeve van de eerste fase van het onderzoek is op twee manieren jurisprudentie-onderzoek verricht.

In de eerste plaats is op basis van de gepubliceerde jurisprudentie de rechtspraak van de rechtbanken in fiscale zaken geanalyseerd. De aandacht ging daarbij uit naar de procesrechtelijke onderwerpen die in paragraaf 1.2 zijn genoemd, te weten de toegang tot de rechter, de omvang van de rechtsstrijd in ruime zin en de 'rechtsuitgang'. Voor deze analyse is de jurisprudentie uit twee periodes gebruikt. In de eerste plaats, de periode tot 1 december 2005; in de tweede plaats, de periode van maart 2006 tot en met juni 2006. Deze tweede periode is toegevoegd nadat was besloten dit tussenrapport 'in print' uit te brengen. Aldus kon het beeld van de rechtspraak worden geactualiseerd. Voor de analyse is (vrijwel) uitsluitend gebruik gemaakt van alle uitspraken die in de genoemde perioden zijn aangetroffen

op rechtspraak.nl. Omdat deze internetsite vooralsnog geen representatief beeld biedt van de rechtspraak van de rechtbanken,¹⁷ hoeven ook de uitkomsten van de analyse niet volledig representatief te zijn voor de gang van zaken bij de rechtbanken. Wel geeft de analyse een algemene eerste indruk.

In de tweede plaats is jurisprudentie-onderzoek verricht ten aanzien van twee procesrechtelijke onderwerpen, waarbij zich mogelijk spanningen zouden kunnen voordoen tussen de fiscale benadering van de Hoge Raad en die van het algemeen bestuursrecht. Het betreft de kwestie van de terpostbezorging van bezwaar- en beroepschriften en de problematiek van de interne compensatie. Bij dit onderzoek stond de vraag centraal hoe vanuit het algemeen bestuursrecht wordt aangekeken tegen de fiscale benadering van beide onderwerpen.

1.4 Opbouw van het rapport

De opbouw van het rapport is als volgt. In hoofdstuk 2 worden de institutionele aspecten van de fiscale rechtspraak in twee instanties in kaart gebracht. Daarbij wordt aandacht besteed aan de organisatie van de fiscale rechtspraak binnen de rechtbanken, hoven en Hoge Raad, de rolopvattingen van de rechtbanken en de hoven, de voorbereiding van de invoering van de twee feitelijke instanties en de interne en externe coördinatie binnen en tussen de diverse gerechten.

In hoofdstuk 3 staan de procedurele aspecten van de belastingrechtspraak na de invoering van twee feitelijke instantie centraal. Daarbij wordt ingegaan op de aanpak van de fiscale rechtspraak door de rechtbanken, de mogelijke divergenties tussen rechtbanken en de hoven/Hoge Raad en de aanpak van de appelrechtspraak door de hoven.

In hoofdstuk 4 wordt aan hand van op rechtspraak.nl gepubliceerde rechtspraak een eerste impressie gegeven van aanpak door de rechtbanken. De belangstelling gaat daarbij primair uit naar de onderwerpen de toegang tot de rechter, de omvang van de rechtsstrijd in ruime zin en de rechtsuitgang (zelf voorzien of terugwijzen).

In hoofdstuk 5 bevat de nadere jurisprudentie-analyse ten aanzien van twee procesrechtelijke onderwerpen, waarbij zich mogelijk spanningen zouden kunnen voordoen tussen de fiscale benadering en die van het algemeen bestuursrecht (ter post bezorging van bezwaar- en beroepschriften; interne compensatie).

In hoofdstuk 6 worden de belangrijkste bevindingen van het rapport op geïntegreerde wijze samengevat. Bovendien wordt in dit hoofdstuk 'teruggekoppeld' naar de probleemstelling en onderzoeksvragen van paragraaf 1.2 en wordt een overigens voorlopig oordeel gegeven over de invoering van de twee feitelijke instanties tot nu toe.

¹⁷ M. van Opijnen, Uitspraken op Rechtspraak.nl. Een representatief beeld? Trema 2006/1, p. 14-21, waarin onder meer wordt vastgesteld dat de veel uitspraken die niet op rechtspraak.nl staan wel worden gepubliceerd in de vaktijdschriften en/of de huisdatabank

Institutionele aspecten van de belastingrechtspraak

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de institutionele aspecten van de belastingrechtspraak, na de invoering van twee feitelijke instanties, in kaart gebracht. Daarbij wordt aandacht besteed aan de organisatie van de belastingrechtspraak binnen de rechtbanken, hoven en Hoge Raad (par. 2.2), de rolopvattingen van de rechtbanken en de hoven (par. 2.3), de voorbereiding van de invoering van de twee feitelijke instanties (par. 2.4) en de interne en externe coördinatie binnen en tussen de diverse gerechten (par. 2.5). Deze beschrijving gebeurt tegen de achtergrond van het in paragraaf 1.2 beschreven spanningsveld tussen de fiscale en algemeen-bestuursrechtelijke benadering van de fiscale geschilbeslechting.

De informatie in dit hoofdstuk is grotendeels ontleend aan de interviews die hebben plaatsgevonden met de vijf fiscale rechtbanken, drie decentrale rechtbanken (Rotterdam, Utrecht, Zutphen), de vijf gerechtshoven, de Hoge Raad, de belastingdiensten voor rijksbelastingen en douane, één gemeentelijke inspectie (Utrecht) en drie belastingadviseurs/advocaten.

2.2 Organisatie belastingrechtspraak

Rechtbanken

De sectoren bestuursrecht van de fiscale rechtbanken hebben, op een uitzondering na, een apart team belastingrecht.

Bij de Rechtbank Leeuwarden is geen apart team of een aparte afdeling belastingrecht en horen de belastingrechters bij de algemene bestuursrechtelijke kamer, hoewel zij vakinhoudelijk los van het klassieke team opereren. Bij de Rechtbank Den Haag doet de afdeling belastingrecht niet alleen belastingzaken, maar ook premiezaken van het UWV. In Haarlem doet de afdeling belastingrecht ook douanezaken.

Bij de decentrale rechtbanken is de belastingrechtspraak ondergebracht bij een van de teams waarin de sector bestuursrecht is onderverdeeld, of maakt het – als er geen teams zijn – als cluster onderdeel uit van de sector bestuursrecht.

Bij de Rechtbank Rotterdam is de belastingrechtspraak ondergebracht bij een van de twee teams voor reguliere zaken (daarnaast is er nog een team vreemdelingenrecht en een commissie van toezicht). Binnen het team is geen nadere specialisatie; alle rechters en secretarissen van dit team doen belastingzaken. In Utrecht bestaat de sector bestuursrecht uit drie teams; belastingzaken worden gedaan door het team bijzondere procedures, dat ook voorlopige voorzieningen en versnelde behandelingen behandelt. In Zutphen is de belastingrechtspraak ingebed in de normale organisatie van de bestuursrechtsector van de rechtbank.

Met uitzondering van de Rechtbanken Breda en Leeuwarden hebben de rechters bij de *fiscale* rechtbanken een verschillende achtergrond. Ruwweg de helft of iets meer dan de helft is fiscalist en de rest is – op een enkele rechter met een civielrechtelijke achtergrond na – bestuursrechtjurist. In Breda en Leeuwarden

zijn alle rechters fiscalist (en soms tevens civilist).

De achtergrond van de ondersteuning sluit hierbij aan. Met uitzondering van Breda gaat het om een combinatie fiscalisten en bestuursrechtjuristen, waarbij de fiscalisten doorgaans een meerderheid vormen. In Breda betreft het uitsluitend fiscalisten.

Bij de *decentrale* rechtbanken is het beeld anders: de rechters van deze rechtbanken hebben bijna allemaal een bestuursrechtelijke achtergrond.

Bij de Rechtbanken Utrecht en Zutphen werkt een rechter-plaatsvervanger met een fiscaalrechtelijke achtergrond. In Rotterdam zijn geen rechters of secretarissen werkzaam met een fiscale achtergrond.

In een enkel geval is om redenen van specialisatie de fiscale rechtspraak 'geclusterd', of bestaat daartoe de intentie.

Zo doet de Rechtbank Haarlem in ieder geval tot en met het jaar 2006 alle belastingzaken (centrale en decentrale belastingen) voor Amsterdam en hebben de drie noordelijke rechtbanken een principeafpraak gemaakt om vanaf 1 januari 2007 alle belastingzaken uit het noordelijke ressort door de Rechtbank Leeuwarden te laten doen. De Rechtbank Den Haag daarentegen doet geen decentrale zaken voor de rechtbanken in het ressort.

Tot nu toe maken de rechtbanken weinig gebruik van de mogelijkheid om zitting te houden in nevenzittingsplaatsen.

Tot nu toe houdt alleen de Rechtbank Breda, om service aan de burger te bieden, zittingen inzake rijks- en decentrale belastingen in nevenzittingsplaatsen. De Rechtbank Leeuwarden heeft de intentie om zittingen bij andere rechtbanken te gaan doen.

Gerechtshoven

Bij de hoven is de belastingrechtspraak georganiseerd in belastingkamers. Alleen bij Hof Leeuwarden maakt belastingrecht organisatorisch deel uit van de sector civiel en belastingrecht. De meeste hoven hebben drie of vier vaste kamers met elk een eigen specialisme.

Bijna alle raadsheren hebben een fiscale achtergrond, sommige zijn (tevens) civilist. Bij de hoven zijn geen raadsheren werkzaam met een bestuursrechtelijke achtergrond.

Hoge Raad

De belastingrechtspraak is georganiseerd in een aparte afdeling, de afdeling belastingen, die staat naast de civiele afdeling en de strafafdeling. De afdeling belastingen is onderverdeeld in twee subafdelingen, waarvan de ene zaken behandelt met betrekking tot ondernemingen en de andere zaken met betrekking tot particulieren en decentrale overheden.

De achtergrond van de rechters is gemengd: meer dan de helft heeft een fiscaalrechtelijke achtergrond, de overige rechters zijn civilisten. Eén rechter heeft een bestuursrechtelijke achtergrond. Ook de advocaten-generaal hebben een verschillende achtergrond.

2.3 Rolopvatting van de rechtbanken

De Rechtbanken Arnhem, Haarlem en Den Haag zien zichzelf als fiscale bestuursrechter, waarbij het fiscale en bestuursrechtelijke element beide van belang zijn. De mix tussen rechters met een fiscale en niet-fiscale achtergrond voorkomt daarbij verkokering (Rechtbank Den Haag). De Rechtbank Breda ziet zichzelf als fiscale rechter; de Rechtbank Leeuwarden primair als fiscale rechter.

De decentrale Rechtbanken Utrecht en Rotterdam beschouwen zichzelf primair als bestuursrechter. Zutphen legt de nadruk op de combinatie van een bestuursrechtelijke inslag met een fiscale oriëntatie.

De samenwerking en wisselwerking tussen fiscalisten en niet-fiscalisten verloopt bij de Rechtbanken Arnhem en Den Haag tot nu toe goed, hoewel Den Haag er wel op wijst dat deze problematischer kan worden als de zaken materieel ingewikkelder worden. De Rechtbank Haarlem merkt over deze samenwerking op, dat beide culturen nog naar elkaar toe moeten groeien; dat kost tijd.

Alle fiscale rechtbanken, de Rechtbank Zutphen en een meerderheid van de rechters van de Rechtbank Rotterdam oriënteren zich procesrechtelijk primair op de rechtspraak van de Hoge Raad. Met uitzondering van Breda nemen zij wel kennis van procesrechtelijke uitspraken van andere bestuursrechters. De Rechtbank Utrecht en een minderheid van de Rotterdamse rechters laten zich mede of zelfs primair leiden door de procesrechtelijke rechtspraak van andere bestuursrechters. Daarbij speelt een rol dat het aan een burger moeilijk of niet valt uit te leggen, dat een rechtbank in fiscale zaken bijvoorbeeld soepel omgaat met termijnen, terwijl deze in een bouwzaak strikt worden gehanteerd.

Een meerderheid van de hoven benadrukt de gemengde fiscale en bestuursrechtelijke achtergrond van de fiscale rechtbanken. Volgens het Hof Arnhem vindt aldus in de rechtbank een combinatie van culturen plaats. Het Hof Den Bosch en dat van Leeuwarden typeren 'hun' Rechtbanken Breda en Leeuwarden als een (typisch) fiscale rechtbank. Volgens het Hof Leeuwarden moet de fiscale achtergrond van de rechters van de fiscale unit van de rechtbank om redenen van kwaliteit strikt worden gehandhaafd. Dit hof is tegenstander van een te sterke vermenging van de fiscale unit met de bestuursrechtelijke

cultuur en is bovendien van mening dat de fiscale unit buiten het roulatiebeleid van de rechtbank moet worden gehouden. Het fiscale recht is te complex en specifiek voor rechters zonder fiscale achtergrond.

De hoven zien zichzelf primair als fiscale rechter. Zij oriënteren zich op de rechtspraak van Hoge Raad. Van de procesrechtelijke rechtspraak van andere hoogste bestuursrechters wordt soms kennisgenomen (en dan met name van de rechtspraak van de CRvB), maar niet georganiseerd. De Hoge Raad ziet geen tegenstelling tussen bestuurs- en fiscale rechters. De rechters moeten de hen voorgelegde vragen adequaat behandelen, waarbij het niet uitmaakt of deze vragen bestuurs- of fiscaalrechtelijk zijn.

Sommige centrale inspecteurs en adviseurs hebben de indruk dat bij sommige rechtbanken – vooral Haarlem en Arnhem worden genoemd – de bestuursrechtelijke achtergrond (te zeer) prevaleert. Zij zouden zaken te vaak formeel afdoen.

2.4 Voorbereidingen invoering eerste aanleg

Ter voorbereiding van de invoering van de eerste aanleg zijn op landelijk niveau diverse activiteiten verricht. Een belangrijke rol is gespeeld door de kwartiermakers van de fiscale rechtbanken en hun gezamenlijke overleg, het kwartiermakersoverleg. Binnen dat overleg zijn afspraken gemaakt over zaken als de aanpak van de belastingsrechtspraak door de fiscale rechtbanken en het format van de uitspraken. De kwartiermakers fungeren bovendien als contactpunt voor de andere rechtbanken in het ressort. Verder is de werkgroep Cabel (Commissie Awb Belastingen) van belang, waarin vooral procesrechtelijke aspecten van het fiscale hoger beroep zijn besproken. Voorafgaand aan de invoering

van de fiscale rechtspraak in twee instanties is een landelijk congres in Epe gehouden voor de rechtbanken en de hoven. Ook een aantal leden van de afdeling belastingen van de Hoge Raad was bij dit congres aanwezig.

Werving, selectie en opleiding

De werving, selectie en opleiding is deels centraal en deels decentraal opgezet en uitgevoerd. Al in een vroeg stadium is een landelijke werkgroep werving en opleiding ingesteld, waarvan in 2003 een rapportage is verschenen.

Bij de invulling van vacatures bij de rechtbanken is een beperkt aantal gevallen een raadsheer van een hof overgegaan naar een rechtbank of gedetacheerd bij een rechtbank, al dan niet met de bedoeling om definitief over te stappen. Voorts zijn raadsheren van de hoven in een ander ressort rechter-plaatsvervanger bij een rechtbank geworden. Het ondersteunend personeel bij de rechtbanken is zowel extern geworven als deels 'overgenomen' van de hoven.

Zo heeft de Rechtbank Breda veel secretarissen extern geworven en heeft men er uitdrukkelijk voor gekozen om vanaf het begin alleen fiscalisten aan te trekken.

De secretarissen hebben overigens wel een halfjaar of soms langer bij het Hof Den Bosch meegedraaid.

De hoven hebben veel energie gestoken in de opleiding van de fiscale en decentrale rechtbanken. Met name hebben veel rechters van de fiscale rechtbanken voor een bepaalde periode als raadsheer-plaatsvervanger meegedraaid bij het aanpalende hof.

Zo zijn alle Haarlemse rechters raadsheer-plaatsvervanger geworden bij Hof Amsterdam en hebben zij volledig meegedraaid voor een periode variërend van zes weken tot een half jaar (afhankelijk van de ervaring). Ook medewerkers van de juridische onder-

steuning uit Haarlem hebben allemaal drie maanden bij het hof gewerkt. Rechters uit Utrecht en Alkmaar hebben zittingen bij het Hof Amsterdam bijgewoond. Voor mensen van deze decentrale rechtbanken heeft niet zo'n uitgebreide opleiding plaatsgevonden als voor Haarlem.

Het Hof Arnhem heeft voor de rechtbanken diverse activiteiten georganiseerd, zoals voorlichtingsrondes, een cursus fiscale uitspraken schrijven en een cursus fiscaal procesrecht. Mensen van de Rechtbank Arnhem zonder ervaring met fiscaal recht hebben drie maanden stage gelopen bij het Hof Arnhem. Bij de andere rechtbanken in het ressort zijn belastingzittingen gehouden, waarbij medewerkers van die rechtbanken betrokken zijn geweest. Vier raadsheren zijn plaatsvervanger in een rechtbank buiten het ressort. Alle rechters, secretarissen en administratief medewerkers van de Rechtbank Breda hebben minimaal een half jaar bij het Hof Den Bosch gewerkt.

Het Hof Leeuwarden heeft opleiding gegeven aan de Rechtbanken Assen, Groningen en Leeuwarden. Voor de Rechtbank Leeuwarden was een opleiding minder noodzakelijk, omdat in die rechtbank veel fiscalisten werken die bij het hof zijn opgeleid.

De opleiding van de rechters en medewerkers van de rechtbanken is deels individueel bepaald.

Zo zijn bij de Rechtbank Haarlem degenen met een ruime fiscale ervaring, minder lang naar het Hof Amsterdam gegaan dan degenen met weinig fiscale ervaring. Vrijwel alle RIO's zijn in de rechtbank opgeleid (waarvan twee RIO's met een fiscale achtergrond bij de sector strafrecht). Bij de Rechtbank Leeuwarden hebben de rechters en secretarissen, waarvan de meesten uit de fiscale hoek kwamen, een aantal specifieke cursussen gevolgd om hiaten in kennis en ervaring te dichten.

Voorts hebben rechters en ondersteunend personeel van de meeste rechtbanken de SSR-leergang belastingrecht gevolgd. Als punt

van kritiek is genoemd dat sommige cursussen waren bedoeld voor zowel starters als bijscholvers, hetgeen de cursussen minder geschikt maakte. Starters en bijscholvers zijn ook in het landelijk projectplan als een groep beschouwd, terwijl dat volgens sommige geïnterviewden misschien anders had gemoeten.

Informatiebijeenkomsten en presentaties

De fiscale rechtbanken en sommige decentrale rechtbanken hebben informatie- of overlegbijeenkomsten georganiseerd voor gebruikers. Tijdens deze bijeenkomsten is de Procesregeling bestuursrecht geïntroduceerd en besproken, waarbij is aangegeven dat de rechtbanken de termijnen streng zouden gaan toepassen. De bijeenkomsten zijn ofwel voor alle 'gebruikers' gehouden, te weten de belastingdienst, belastingadviseurs en advocaten-belastingkundigen, ofwel alleen voor de belastingdienst.

Zo hebben de Rechtbanken Haarlem en Leeuwarden een bijeenkomst voor alle gebruikers georganiseerd en heeft de Rechtbank Den Haag een presentatie gehouden voor de belastingdienst. De Rechtbank Arnhem heeft zowel een presentatie bij de belastingdienst gehouden als een informatiebijeenkomst voor alle gebruikers. De Rechtbank Breda heeft een officiële opening met sprekers gehouden. De Rechtbank Leeuwarden is voornemens om begin 2007 nogmaals een informatiebijeenkomst te houden en om één of twee keer per jaar een overleg te hebben.

Van de decentrale rechtbanken hebben Utrecht en Rotterdam een bijeenkomst voor heffingsambtenaren – in Rotterdam ook voor andere procespartijen – georganiseerd.

Inspectie, adviseurs en advocaten

Bij de landelijke inspectie zijn ter voorbereiding van invoering van rechtspraak in twee instanties

bijeenkomsten georganiseerd met presentaties, is geoefend door rollenspelen, zijn interne notities opgesteld en zijn op regionaal niveau introductiebijeenkomsten georganiseerd. Voorts is er een landelijke mailgroep binnen de belastingdienst voor ervaringen en vragen. Door enkele respondenten is erop gewezen dat sommige rechtbanken zich nogal terughoudend hebben opgesteld jegens de inspectie in het kader van de voorbereiding. Bij de geïnterviewde adviseurs en advocaten verschilt de mate van voorbereiding op de invoering van rechtspraak in twee instanties. Het ene kantoor heeft nauwelijks voorbereidingen getroffen, terwijl op het andere kantoor verschillende activiteiten hebben plaatsgevonden, zoals het geven van lezingen over het onderwerp en het organiseren van bijeenkomsten met een rechter als spreker.

2.5 Interne en externe coördinatie¹⁸

Externe coördinatie

Het extern overleg tussen de rechtbanken vindt plaats in het Landelijk Overleg van Sectorvoorzitters Bestuursrecht (LOVB). In dit gremium is bijvoorbeeld de landelijke Procesregeling bestuursrecht vastgesteld.¹⁹ Door sommige respondenten is aangegeven dat de inbreng van fiscale zijde in het LOVB ten aanzien van die Procesregeling niet goed is verlopen en dat ook de kwartiermakers hierop geen invloed hebben gehad.

Binnen het LOVB is, mede naar aanleiding van deze kritiek, nagedacht over de wijze waarop de overlegstructuur op het gebied van de belastingrechtspraak georganiseerd moet worden en over de rol van de kwartiermakers.

In november 2005 heeft het LOVB de Werkgroep belastingrechtspraak verzocht haar hierover te adviseren. Het definitieve advies is uitgebracht op 21 december 2005. In dit advies komt de

¹⁸ In deze paragraaf worden alleen inhoudelijke overleggen besproken en geen managementvergaderingen.

¹⁹ Modelregeling, vastgesteld door het LOVB d.d. 10 februari 1999, en sindsdien diverse malen gewijzigd.

werkgroep tot de conclusie dat, gelet op de in de praktijk bestaande behoefte aan onderling overleg en de omstandigheid dat de belastingrechtspraak zich in de opbouwfase bevindt, een afzonderlijke overlegstructuur in het leven moet worden geroepen. Deze omstandigheden rechtvaardigen volgens de werkgroep enerzijds een andere overlegstructuur dan die in het algemene bestuursrecht en geven anderzijds aanleiding de overlegstructuur zo 'licht' mogelijk te houden. Inmiddels is besloten dat belastingrecht standaard op de agenda van het LOVB zal staan en dat een lid van het dagelijks bestuur het belastingrecht als aandachtsgebied zal hebben. Voorts zal viermaal per jaar een overleg belastingrechtspraak rechtbanken van alle 19 rechtbanken (OBER 19) plaatsvinden en viermaal per jaar een overleg van alleen de fiscale rechtbanken (OBER 5). Het laatstgenoemde gremium zal ook de rol van het kwartiermakersoverleg overnemen.

Tussen de voorzitter van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, de president van het College van Beroep voor het Bedrijfsleven, de president van de Centrale Raad voor Beroep en de leden van het dagelijks bestuur van het LOVB bestaat een vast overleg, het zogenoemde Zevenmansoverleg. De hiervoor genoemde Werkgroep belastingrechtspraak heeft het LOVB in overweging gegeven om (een vertegenwoordiging van) de hoven aan het Zevenmansoverleg te laten deelnemen. Eventueel zal ook de voorzitter van de belastingkamer van de Hoge Raad toetreden tot het Zevenmansoverleg.

Verder is er minstens vier keer per jaar een Contactpuntenoverleg (CPO) tussen stafjuristen van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, het College van Beroep voor het Bedrijfsleven, de Centrale Raad voor Beroep en de Hoge Raad. In dit CPO vindt coördinatie plaats en wordt het extern voorzit-

tersoverleg voorbereid. Dit extern voorzittersoverleg, dat circa tweemaal per jaar bijeen komt, bestaat uit de voorzitters van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, de president van de Centrale Raad van Beroep, de president van het College van Beroep voor het bedrijfsleven, een voorzitter van een belastingkamer van de Hoge Raad en een voorzitter van de civiele kamer van de Hoge Raad.

Tussen de (belastingkamers van de) hoven bestaat het sectorvoorzittersoverleg, waarin inhoudelijke en managementzaken aan de orde komen. Interessant voor de inhoudelijke coördinatie tussen de hoven is verder de conferentie die door het Hof Amsterdam is gehouden op 27 oktober 2005. Deze conferentie was georganiseerd voor de eigen sector, maar de sectorvoorzitters van de andere hoven waren voor deze conferentie uitgenodigd. Tijdens de conferentie is aan de hand van stellingen de appelaanpak van de hoven besproken. Zie over de resultaten van deze conferentie, par. 3.4

Voor de externe coördinatie tussen rechtbanken en de hoven bestaat in elk ressort een (organisatorisch) overleg tussen de sectorvoorzitter van de fiscale rechtbank en de voorzitter van de belastingkamer van het hof. Het betreft, op een uitzondering na, formele overleggen met een per ressort wisselende frequentie (bijvoorbeeld eens per maand of eens per twee maanden). De rechtbanken die alleen decentrale belastingzaken doen hebben geen formele overlegvorm met het hof. Wel bestaan er soms informele contacten tussen de (ook decentrale) rechtbanken en hoven.

Het Hof Amsterdam en de Rechtbank Haarlem houden gezamenlijke studiemiddagen en het Hof Den Haag en de Rechtbank Den Haag hebben een gezamenlijke jurisprudentiebespreking. De Rechtbank Utrecht heeft informeel contact met Hof Amsterdam doordat een van rechters in dat Hof raadsheer-plaatsvervanger is

geworden voor fiscale zaken (en om die reden geen fiscale zaken meer in Utrecht doet). Het Hof Den Bosch en de Rechtbank Breda hebben een gezamenlijke éducation permanente in het kader waarvan ongeveer eens in de drie maanden een bijeenkomst plaatsvindt waarvoor een spreker wordt uitgenodigd.

Binnen een ressort vindt soms overleg plaats tussen de fiscale en decentrale rechtbanken. Een dergelijk overleg wordt ook soms gehouden tussen de rechtbanken die alleen decentrale zaken doen.

Uit de interviews blijkt dat het eerste in ieder geval in de ressorten Leeuwarden en Arnhem het geval is. Binnen het ressort Den Haag vindt uitwisseling plaats tussen de Rechtbanken Rotterdam, Dordrecht en Middelburg doordat de rechters bij elkaar zitting nemen in meervoudige kamers. De Rechtbank Den Haag is hier niet bij betrokken.

Tussen de Hoge Raad en de hoven bestaat incidenteel overleg: eens in de twee tot drie jaar nodigt de Hoge Raad alle vice-presidenten (kamervoorzitters) van alle hoven uit. Dit overleg is vaak inhoudelijk.

Interne coördinatie

De interne coördinatie van de fiscale rechtspraak vindt bij de fiscale rechtbanken in diverse gestructureerde overleggen plaats. Deze worden aangeduid als werkoverleg, rechtersoverleg, vaktechnisch overleg, procesrechtelijk overleg en jurisprudentieoverleg. De hoeveelheid overleggen verschilt per rechtbank; de meeste rechtbanken hebben een werkoverleg en een jurisprudentieoverleg, maar het komt ook voor dat er meer dan deze twee inhoudelijke overleggen zijn.

Zo heeft het belastingteam van de Rechtbank Haarlem een werkoverleg secretarissen, een werkoverleg rechters, een inhoudelijk vaktechnisch overleg en een

inhoudelijk procesrechtelijk overleg. De Rechtbank Arnhem heeft naast het jurisprudentieoverleg een vaktechnisch overleg dat meer theoretisch van aard is. Bij de Rechtbank Leeuwarden daarentegen zijn, omdat het een kleine groep is, geen formele overlegvormen nodig en wordt derhalve binnen de fiscale eenheid informeel gecoördineerd.

Daarnaast vindt bij de meeste fiscale rechtbanken ook op een of andere wijze overleg plaats met rechters of medewerkers van de bestuurssector.

Bij de Rechtbank Arnhem praat de juridisch medewerker van algemeen bestuursrecht het belastingteam twee keer per jaar bij over actualiteiten in het algemeen bestuursrecht. Deze medewerker is ook incidenteel aanwezig bij overleggen. In Breda heeft de sector bestuursrecht aangegeven bereid te zijn het team belastingrecht te informeren over het algemeen bestuursrecht, maar dat is nog niet gebeurd. Bij de Rechtbank Den Haag is er sectorbreed een werkgroep procesrecht met twee leden vanuit de afdeling belastingrecht, die bijeenkomsten organiseert (bijvoorbeeld in januari 2006 een actualiteitenbijeenkomst bestuursprocesrecht). In Haarlem bestaat een stafjuristenoverleg tussen de vier stafjuristen van de afdeling belasting en de stafjuristen van bestuursrecht en strafrecht en participeren de sectorvoorzitter en de coördinerend secretaris in respectievelijk het sectorbestuuroverleg en het secretarissenoverleg. Tot slot wordt in Leeuwarden binnen de sector bestuursrecht dit jaar gestart met een periodiek sectorbreed Awb-jurisprudentie-overleg, teneinde verschillen in toepassing van de Awb binnen de sector te bespreken.

Net als bij de rechtbanken bestaan ook binnen de belastingkamers van de hoven verschillende overlegvormen, en varieert het aantal overleggen per hof. De belastingkamers van alle hoven hebben een vast jurisprudentieoverleg, waarvan de frequentie varieert van eens per week tot eens per maand.

2.6. Bevindingen

De belangrijkste bevinding uit het voorgaande is dat de belastingrechtspraak bij de fiscale rechtbanken in personele zin geen exclusieve Awb-aangelegenheid is geworden. Bij twee rechtbanken (Breda, Leeuwarden) hebben uitsluitend fiscalisten zitting in het belastingteam. Bij de andere (Haarlem, Den Haag, Arnhem) heeft de helft of een kleine meerderheid van de rechters een fiscale achtergrond. De achtergrond van de ondersteuning sluit hierbij aan. Met uitzondering van Breda - waar de ondersteuning uitsluitend fiscalisten betreft - bestaat deze bij de fiscale rechtbanken zowel uit fiscalisten (doorgaans een meerderheid) als uit juristen met een algemeen-bestuursrechtelijke achtergrond. De samenwerking tussen rechters met een fiscale en algemeen-bestuursrechtelijke achtergrond bij de drie 'gemengde' rechtbanken (Arnhem, Den Haag, Haarlem) moet nog groeien, maar verloopt vooralsnog bevredigend. De gemengde fiscale rechtbanken zien zichzelf als fiscale bestuursrechter, waarbij het fiscale en bestuursrechtelijke element beide van belang zijn. De andere fiscale rechtbanken (Breda, Leeuwarden) zien zichzelf primair als fiscale rechter. Alle fiscale rechtbanken oriënteren zich procesrechtelijk primair op de rechtspraak van de Hoge Raad. De rechters van de geïnterviewde decentrale rechtbanken hebben vrijwel uitsluitend een algemeen-bestuursrechtelijke achtergrond. De rechtbanken Utrecht en Rotterdam zien zichzelf primair als bestuursrechter en laten zich mede (of zelfs in de eerste plaats) leiden door de rechtspraak van de niet-fiscale bestuursrechtelijke appelcolleges. De rechtbank Zutphen legt de nadruk op de combinatie van een bestuursrechtelijke inslag met een fiscale oriëntatie en laat zich procesrechtelijk leiden door de Hoge Raad.

De rechters van de fiscale rechtbanken en de ondersteuning hebben, voor zover dat nodig was, een fiscale opleiding gevolgd, die onder meer bestond uit een stage bij het 'aanpalende' hof. Diverse rechters van de hoven hebben fiscale cursussen verzorgd voor rechters van fiscale en decentrale rechtbanken. De rechters van de decentrale rechtbanken hebben cursussen fiscaal recht gevolgd en zittingen van het aanpalende hof bijgewoond; zij hebben geen stage bij een hof gelopen. De meeste rechtbanken hebben voorafgaand aan de invoering van de twee feitelijke instanties een of meer informatiebijeenkomsten voor de gebruikers georganiseerd.

Een belangrijke rol bij de invoering van de tweede feitelijke instantie is gespeeld door (het overleg van) de kwartiermakers van de fiscale rechtbanken. Deze taak zal worden overgenomen door het Overleg Belastingrechtspraak Rechtbanken 5 (OBER 5). Het overleg tussen alle rechtbanken zal plaatsvinden binnen het OBER 19. Binnen het LOVB heeft één lid van het dagelijks bestuur de belastingrechtspraak als speciaal aandachtsgebied.

Procedurele aspecten van de belastingrechtspraak

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de procedurele aspecten van de belastingrechtspraak na de invoering van twee feitelijke instanties. Daarbij wordt aandacht besteed aan de aanpak van de fiscale geschillenbeslechting door de rechtbanken (par. 3.2), de mogelijke spanningen tussen rechtbanken en de hoven/Hoge Raad (par. 3.3) en de aanpak van de appelrechtspraak door de hoven (par. 3.4).

Dit hoofdstuk is gebaseerd op de interviews die tussen 30 september 2005 en februari 2006 hebben plaatsgevonden met de vijf fiscale rechtbanken, drie decentrale rechtbanken (Rotterdam, Utrecht, Zutphen), de vijf gerechtshoven, de Hoge Raad, de belastingdiensten voor rijksbelastingen en douane, één gemeentelijke inspectie (Utrecht) en drie belastingadviseurs/advocaten. Ten tijde van de interviews waren de rechtbanken reeds korte of langere tijd met zittingen gestart; de eerste zittingen van de fiscale rechtbanken vonden namelijk plaats in mei of juni 2005. Bij de hoven had op het moment van het interview één appelzitting plaatsgevonden en was nog geen enkele uitspraak gedaan. Dit heeft gevolgen voor de inhoud van dit hoofdstuk.

Bij de aanpak door de rechtbanken (par. 3.2) wordt niet alleen melding gemaakt van de verwachtingen en opvattingen van de respondenten, maar wordt ook een eerste indruk gegeven van de feitelijke gang van zaken. Voor de fiscale rechtbanken is deze indruk tamelijk compleet. Dit geldt niet voor de decentrale rechtbanken, omdat slechts drie decentrale rechtbanken en één decentrale belastingdienst zijn geïnterviewd. De verwachtingen en opvat-

tingen hebben wel betrekking op zowel de fiscale als decentrale rechtbanken

Bij de mogelijke spanningen (par. 3.3) en de appelaanpak door de hoven (par. 3.4) gaat het vooral om verwachtingen en opvattingen. Daarnaast is voor de bespreking van de toekomstige aanpak door de hoven gebruik gemaakt van de resultaten van de conferentie die Hof Amsterdam op 27 oktober 2005 heeft gehouden over deze kwestie en waarvoor ook de sectorvoorzitters van de andere hoven waren uitgenodigd (vergelijk par. 2.5). Deze resultaten zijn overigens niet bindend voor de hoven.

3.2 De aanpak door de rechtbanken

3.2.1 Strikte hantering van de Procesregeling

Gang van zaken

Een algemene indruk van alle respondenten (rechtbanken, hoven, 'gebruikers') is dat de rechtbanken de behandeling van zaken in die zin *bedrijfsmatiger* aanpakken dan (voorheen) de hoven, dat zij de in de Procesregeling voorgeschreven termijnen tamelijk strikt hanteren en zittingsgericht werken. De in de Procesregeling 'voorgeschreven' doorlooptijd van één jaar is voor alle rechtbanken een serieus en haalbaar geacht uitgangspunt, mede omdat men met een 'schone' lei - men hoeft geen achterstanden weg te werken - is gestart. Hierdoor kan ook de zitting snel plaatsvinden. Diverse rechtbanken achten een kortere doorlooptijd van zeven tot negen maanden (Rechtbank Arnhem), acht tot tien maanden (Rechtbank Rotterdam) of tien maanden

(Rechtbank Den Haag) niet ondenkbaar. Bij de hantering van de Procesregeling door de fiscale rechtbanken bestaan wel verschillen tussen een meer strikte (Rechtbanken Arnhem, Haarlem en Leeuwarden) en een meer soepele hantering (Rechtbanken Breda en Den Haag).

Bij de eerste groep geldt als uitgangspunt dat men in beginsel geen uitstel verleent voor het indienen van (nadere) stukken door partijen en dat het formele repliek-dupliektraject van artikel 8:43 Awb zoveel mogelijk wordt voorkomen. In de woorden van de Rechtbank Haarlem voert men op dit punt 'ontmoedigingsbeleid'. Dit 'beleid' komt erop neer dat een - ook als repliek aangeduid - geschrift van belanghebbende in beginsel wordt aangemerkt als 'nader stuk' in de zin van artikel 8:58 Awb, dat aan de inspecteur voor een eventuele reactie wordt opgestuurd. Hierdoor wordt een verlenging van de procedure, die het volgen van het formele repliek/dupliektraject tot gevolg zou hebben omdat in dat geval de inspecteur een dupliektermijn moet worden gegund, voorkomen. Deze handelwijze wordt niet strijdig met artikel 8:43 Awb geacht, omdat deze bepaling partijen niet het recht toekent op een tweede stukkenwisseling. Het is een *bevoegdheid* van de rechtbank om al dan niet voor het formele repliek/dupliektraject te kiezen. Het verdedigingsrecht van de inspecteur wordt niet geschonden, omdat hij de mogelijkheid heeft op het 'nader stuk' te reageren.

De Rechtbank Breda verleent wegens goede redenen (bijvoorbeeld ziekte) wel uitstel voor het indienen van stukken aan een zelfprocederende burger, maar in beginsel niet aan de inspecteur. Repliek (en dupliek) worden door deze rechtbank wel toegestaan. De Rechtbank Den Haag hanteert de termijnen minder strikt in die zin dat eenmaal uitstel regelmatig wordt verleend, tweemaal overigens niet. Wat betreft

repliek (en dupliek) geldt bij deze rechtbank als regel dat een binnen vier weken na het verweerschrift ingediend repliekverzoek als zodanig wordt bestempeld (waarna de mogelijkheid van dupliek volgt). Wordt het repliekverzoek later ingediend dan wordt het aangemerkt als aanvullend stuk in de zin van artikel 8:58 Awb.

Strikte termijnhantering én het zoveel mogelijk voorkomen van het formele repliek-dupliektraject zijn ook het uitgangspunt bij de decentrale rechtbanken. Daarbij valt wel een aantal zaken op. De Rechtbank Utrecht heeft ervoor gekozen om alle fiscale zaken door middel van versnelde behandeling af te doen. Als gevolg hiervan dient de inspecteur zijn verweerschrift en de op de zaak betrekking hebbende stukken binnen twee weken in te dienen. Nadat deze termijn in WOZ-zaken te kort bleek omdat de inspectie in deze zaken standaard een nieuwe taxatie toevoegt, heeft de Utrechtse rechtbank de termijn in WOZ-zaken verlengd tot vier weken. In andere zaken geldt nog steeds de termijn van twee weken. Of de rechtbank het versneld behandelen van fiscale zaken zal voortzetten wordt binnenkort bekeken, omdat dit voor procespartijen wel een bekorting van de ten behoeve van hen gestelde termijnen betekent. Bij Rechtbank Rotterdam spelen deze Utrechtse 'problemen' niet, omdat men zaken niet versneld afdoet en de inspecteur binnen de gebruikelijke termijn van vier weken alleen de op de zaak betrekking hebbende stukken hoeft in te dienen. Het verweerschrift - inclusief een eventueel nieuw taxatierapport - kan tot tien dagen voor de zitting worden ingediend (art. 8:58 Awb). Bij de Rechtbank Zutphen krijgt verweerder in WOZ-zaken in verband met het inbrengen van een nieuwe taxatie standaard een termijn van acht weken. De datum van de zitting wordt door recht-

banken in de regel zo'n twee maanden van tevoren aan partijen kenbaar gemaakt. Het verschuiven van de zitting is althans bij de Rechtbanken Arnhem en Haarlem alleen mogelijk indien de wens hiertoe snel (in de regel binnen een week) kenbaar wordt gemaakt. Bij de Rechtbank Rotterdam wordt de datum van de zitting drie maanden van tevoren bekendgemaakt. Als eiser verhinderd is, moet hij dit binnen tien dagen kenbaar maken.

Beoordeling

De strikte termijnhantering door de rechtbanken wordt door de geïnterviewde 'adviseurs' redelijk positief gewaardeerd. Aldus kunnen lange doorlooptijden als gevolg van een te lankmoedig uitstelbeleid worden voorkomen. Wel slaat men soms door. Als voorbeeld wordt gewezen op een zaak bij de Rechtbank Haarlem waarin aan een belanghebbende (of diens adviseur) niet de mogelijkheid zou zijn geboden om een pro forma beroepschrift aan te vullen, maar de inspectie direct om een verweerschrift werd gevraagd. De nadere motivering van het beroep werd vervolgens aangemerkt als conclusie van repliek. Bij de centrale inspecteurs lopen de meningen over strikte termijnhantering enigszins uiteen. Sommigen achten dit strakke beleid in beginsel verfrissend en een verbetering met het ruime uitstel dat door de hoven aan zowel belanghebbende (adviseur) als aan de inspecteur werd toegestaan. Anderen hadden aanvankelijk wel problemen met de strikte lijn van de rechtbanken, maar zijn daaraan inmiddels gewend. Weer anderen achten het beleid te rigide, ook al erkennen zij dat de inspectie vroeger wel erg verwend werd met het verlenen van uitstel. Vooral wanneer inspecteurs op vakantie (of ziek) zijn is het voor kleine inspectie-eenheden vrijwel onmogelijk om op tijd de stukken in te dienen. Daarnaast wijst men erop dat door het niet verlenen van uitstel het verweer soms moet worden gevoerd door een inspecteur die

minder gespecialiseerd is in bepaalde onderwerpen. Dat komt de kwaliteit van het verweer niet ten goede.

Alle centrale inspecteurs zijn overigens van mening dat het rechtbankbeleid niet moet doorslaan naar te rigide. Daarbij denkt men aan de situatie dat geen uitstel wordt toegestaan, terwijl de inspecteur nog in onderhandeling is met de belanghebbende. Verder wordt kritiek geleverd op het niet toestaan van repliek en dupliek door sommige rechtbanken. Bovendien is men kritisch over het verschil in aanpak tussen rechtbanken die uitstel (vrijwel) nooit toestaan als Arnhem en Haarlem, en de Rechtbank Den Haag waar dit wel wordt toegestaan. Ten slotte wijzen sommigen erop dat het wel wat vreemd is dat de rechtbanken de inspecteurs strikt binden aan termijnen als zij zelf de termijn voor het doen van een uitspraak met zes weken verlengen. Dat laatste komt nu en dan voor.

De decentrale Utrechtse inspecteurs achten de - inmiddels door de Rechtbank Utrecht in WOZ-zaken gehanteerde - termijn van vier weken voor het indienen voor het verweerschrift kort, maar in de regel haalbaar. De in de overige zaken gehanteerde termijn van twee weken kan met name in leges-zaken erg kort zijn. Ten slotte wordt door deze en ook een aantal centrale inspecteurs erop gewezen dat men soms al moet reageren op een proforma-beroepschrift. In reactie op de kritiek van de centrale inspecteurs op het (niet-)uitstelbeleid van diverse rechtbanken, wordt door de Rechtbank Arnhem opgemerkt dat de belastingdienst door haar wordt behandeld als een organisatie en niet als een verzameling van individuele inspecteurs. Als door vakantie, studiedagen et cetera een inspecteur niet tijdig stukken kan aanleveren, is dat een probleem van de organisatie dat door die organisatie moet worden opgelost. Alleen in een heel specifieke zaak kan dat anders liggen. De strikte termijnhantering door de rechtbanken is - mede vanwege het tijdstip van de

interviews - maar door enkele hoven gesignaleerd. Voor zover dit het geval is, heeft men daarover nog geen echte opvatting. Alleen het Hof Den Bosch is van mening dat deze aanpak van de rechtbanken in beginsel wenselijk is, zowel voor het op gang brengen van de organisatie van de rechtspraak als voor een efficiënte procesvoering. Bovendien is de strikte aanpak mogelijk omdat eventuele problemen die hierdoor zouden kunnen ontstaan, in appel kunnen worden hersteld. De Hoge Raad acht het in beginsel goed dat de rechtbanken de termijnen bewaken, maar stelt wel dat dit niet ten koste van de kwaliteit van de rechtspraak moet gaan.

3.2.2 Enkelvoudige of meervoudige kamer

Bij de behandeling door een enkelvoudige of meervoudige kamer is het informele doel van de fiscale rechtbanken een verhouding van 80:20. Bij de decentrale rechtbanken is de verhouding zelfs 90:10. Vooralsnog zijn deze doelen realistisch, zij het dat bij sommige rechtbanken (bijvoorbeeld Breda en Den Haag) in het begin wat meer meervoudige kamers zijn gepland vanwege het leereffect. De Rechtbank Haarlem sluit niet uit dat het aantal enkelvoudige kamers in de toekomst nog hoger zal liggen dan 80%; een vergelijkbaar geluid wordt bij de Rechtbank Utrecht gehoord. In Den Haag ligt het percentage meervoudige kamers hoger dan elders omdat de 'afdeling' die de fiscale zaken doet ook is belast met de "premiegeschillen van het UWV" (zie par. 2.2). Deze geschillen zijn gebaseerd op de Coördinatiewet Sociale Verzekering en behoren voor wat betreft het appel tot het domein van de CRvB. Omdat premiegeschillen vanwege hun complexiteit altijd meervoudig worden behandeld, zorgen zij voor een verhoging van het percentage meervoudige kamers bij de Haagse afdeling belastingrecht.

De criteria voor behandeling door een meervoudige kamer zijn niet openbaar. In de interviews worden als zodanig genoemd: complexiteit van de zaak; het principiële karakter van de zaak (bijvoorbeeld mogelijke onverbindendverklaringen); de publiciteit rond een zaak; het (grote) financiële belang. Dat veel zaken enkelvoudig worden behandeld wordt vooral gesignaleerd door de centrale inspecteurs. Sommigen vrezen dat dit consequenties kan hebben voor de kwaliteit van de uitspraak, met name omdat ook relatief ingewikkelde zaken enkelvoudig worden afgedaan. Anderen hebben deze vrees niet.

3.2.3 Visie op de bezwaarschriftprocedure

Sommige fiscale rechtbanken (Arnhem, Haarlem) signaleren dat uitspraken op bezwaar, waarin het bezwaar wordt afgewezen, in de regel nogal slecht zijn gemotiveerd en dat de echte motivering door de inspecteurs doorgaans pas in het verweerschrift wordt gegeven. Omdat de bezwaarschriftprocedure daardoor onvoldoende lijkt te worden benut en de afwijzing in strijd met de Awb onvoldoende is gemotiveerd, acht vooral Arnhem dit in beginsel niet wenselijk. Arnhem is daarom voornemens dergelijke formele fouten in elk geval te benoemen. Onder omstandigheden zal men wellicht de uitspraak zelfs vernietigen wegens een motiveringsgebrek, waarna de zaak overigens wel inhoudelijk zal worden afgedaan. Vernietiging om formele redenen ten einde een beter gebruik van de bezwaarprocedure te bevorderen, wordt door de andere fiscale rechtbanken (ook Haarlem) niet overwogen.

De Rechtbank Den Haag acht de motivering van afwijzende uitspraken op bezwaar in de regel niet onder de maat. Wel komt het voor, omdat de belanghebbende in bezwaar bijvoorbeeld niet is gehoord, dat sommige

geschilpunten pas in beroep op tafel komen en dan pas echt worden uitgediscussieerd. In die zin worden de mogelijkheden van de bezwaarprocedure niet optimaal benut.

Ook de decentrale rechtbanken Utrecht en Rotterdam zijn van opvatting dat de bezwaarprocedure niet optimaal wordt benut. Utrecht wijst erop dat het eigenlijk vreemd is dat de inspecteurs in WOZ-zaken pas bij het verweerschrift, ter nadere motivering hiervan, een nieuw taxatierapport of nieuw referentie-object bijvoegen. Daarmee geeft men in feite aan dat de uitspraak op bezwaar onvoldoende was onderbouwd. Vooralsnog heeft de rechtbank geen uitspraken op bezwaar om deze reden vernietigd. Daarbij speelt een rol dat voor de handelwijze van de inspecteurs op zich een reden bestaat: vanwege het grote aantal bezwaarschriften is het ondoenlijk om reeds in die fase in alle zaken een nieuwe taxatie te verrichten. In de toekomst is het overigens niet uitgesloten dat men met het oog op de signaalfunctie deze uitspraken wel een keer zal vernietigen waarna, indien de uitspraak materieel correct is, de rechtsgevolgen ervan in stand zullen worden gelaten. De eiser heeft dan recht op een vergoeding van griffierecht en proceskosten.

De Rechtbank Rotterdam heeft al een aantal malen voor een dergelijke afdoening gekozen ten einde onzorgvuldigheden in de bezwaarschriftprocedure (en het slecht benutten hiervan) aan de kaak te stellen (zie par. 4.6.2). Rotterdam wijst er bovendien op dat 'haar' inspectie de indiener van het bezwaarschrift nooit hoort, ook niet als deze daarom heeft verzocht. Of men deze met de AWR strijdige handelwijze een keer zal 'afstraffen' met een formele vernietiging is niet duidelijk.

Bij alle rechtbanken wordt het hoge aantal intrekkingen van beroepen gesignaleerd.

Volgens sommigen zou dit (deels) kunnen samenhangen met het niet altijd optimaal benutten van de bezwaarprocedure. Vanwege het hoge aantal ingetrokken beroepen, dat ook bij de hoven al gebruikelijk was, wordt de afwijking die de Procesregeling voor fiscale zaken bevat op het punt van het indienen van het verweerschrift (en de op de zaak betrekking hebbende stukken) - dit hoeft pas te geschieden binnen twee weken, nadat de indiener van het beroepschrift eventuele verzuimen heeft hersteld en diens griffierecht is ontvangen - positief gewaardeerd.

Bij de Rechtbank Rotterdam hebben veel intrekkingen van beroepen te maken met de gewoonte van 'haar' inspectie om als de zaak onder de rechter is de onderhandelingen met de belastingplichtige voort te zetten. In het ketenpartneroverleg heeft de rechtbank de inspectie hierop aangesproken, omdat deze gewoonte ertoe leidt dat beroepen op een laat moment alsnog worden ingetrokken, terwijl de rechtbank wel reeds de nodige activiteiten in het kader van de zaak heeft verricht (die maar ten dele worden vergoed). Volgens de Rechtbank Rotterdam zou een betere benutting van de bezwaarfase dit onderhandelen overbodig maken.

3.2.4 De omvang van de rechtsstrijd in ruime zin

De meeste fiscale rechtbanken (Arnhem, Breda, Leeuwarden en Den Haag) en alle decentrale rechtbanken stellen dat zij als regel soepel omgaan met te laat - buiten de termijn van artikel 8:58 Awb of pas ter zitting - ingebrachte stukken. Daarbij speelt bij de Rechtbanken Arnhem en Den Haag expliciet een rol, dat dergelijke stukken in appel (waarschijnlijk) alsnog kunnen worden aangevoerd. Alsdan is het niet efficiënt om ze in eerste aanleg

buiten beschouwing te laten. De Rechtbank Leeuwarden voegt daaraan toe dat toelating van dergelijke stukken ook aangewezen kan zijn, omdat zij noodzakelijk kunnen zijn voor een goede beoordeling van de zaak.

Hoe in het concrete geval met te laat ingebrachte stukken precies zal worden omgegaan moet zich overigens nog uitkristalliseren. Bij de fiscale Rechtbanken Arnhem, Breda, Den Haag en Leeuwarden en de decentrale Rechtbanken Rotterdam en Zutphen geldt min of meer als beleid dat het toelaten van te laat ingebrachte stukken afhankelijk is van het standpunt en belangen van de wederpartij. Heeft deze daarmee geen problemen, dan worden ze toegelaten. Heeft deze met de toelating wel problemen en is een leespauze ter zitting niet voldoende, dan zal in beginsel de zitting worden geschorst en het onderzoek worden heropenend. In Den Haag wordt ten aanzien van stukken die buiten de termijn van artikel 8:58 Awb zijn ingebracht, in een brief aan partijen expliciet gemeld dat ter zitting zal worden bepaald wat er met die stukken zal gebeuren. Ook in Utrecht wordt betrokkene medegedeeld dat ter zitting wordt bepaald of een te laat door hem ingediend stuk aan het dossier zal worden toegevoegd. Heeft de wederpartij hiermee geen problemen - hetgeen meestal het geval is - dan wordt het stuk toegelaten. Is dat wel het geval dan blijft het buiten de beoordeling, tenzij er omstandigheden zijn die ertoe nopen het onderzoek te heropenen. Een dergelijke omstandigheid is bijvoorbeeld dat het stuk laat beschikbaar is gekomen buiten schuld van de betrokkene.

Wat betreft het uitgangspunt afwijkend van de andere rechters, kiest de Rechtbank Haarlem in beginsel voor een strikte hantering van artikel 8:58 Awb, met name als het gaat om volstrekt nieuwe en omvangrijke stukken. Van dit uitgangspunt wordt overigens afgeweken als de wederpartij met het inbrengen van het stuk geen problemen heeft. Wel is men benieuwd

hoe de hoven met dergelijke stukken zullen omgaan. Als zij bij de hoven alsnog kunnen worden ingebracht, dan is het efficiënter om ze in eerste instantie al toe te laten.

Van de 'gebruikers' hebben sommige centrale inspecteurs de indruk dat de termijn van artikel 8:58 Awb wel erg strikt wordt gehanteerd, volgens anderen valt dat wel mee. Overigens had nog geen van de inspecteurs er persoonlijk ervaring mee dat een stuk door de rechtbank was teruggestuurd, omdat het buiten de termijn van deze bepaling was ingebracht. Ten aanzien van professionals achten sommige inspecteurs deze strikte termijnhantering overigens niet ongewenst; voor zelfprocederende particulieren is dat wel het geval. Ook één van de 'adviseurs' heeft de indruk dat de termijn van artikel 8:58 Awb soms te strikt wordt gehanteerd en zelfs wordt misbruikt. Zo zou met beroep op deze bepaling een processueel verzoek van een adviseur om later te mogen te pleiten, zijn teruggestuurd. Overigens erkent deze respondent dat een strikte hantering van de termijn van artikel 8:58 Awb ook voordelen heeft omdat wordt voorkomen dat zittingen moeten worden uitgesteld of verdaagd. Als de rechtbanken echter zouden doorslaan, lopen zij het risico een "loket op weg naar het hof" te worden, omdat de stukken in appel alsnog kunnen worden aangevoerd.

Alle rechtbanken hanteren bij de toepassing van artikel 8:69 Awb (omvang van de rechtsstrijd) als uitgangspunt, dat de door belanghebbende aangevoerde geschilpunten of gronden in beginsel richtinggevend zijn voor de omvang van de rechtsstrijd. Deze worden wel naar hun strekking geïnterpreteerd. Bovendien zal volgens de meeste rechtbanken de rechter - als dat nodig is om een (evidente) onrechtmatigheid te redresseren - de belanghebbende 'ambtshalve' een handje helpen

door zijn gronden wat bij te sturen (“bedoelt u te zeggen dat ...”). Volgens de Rechtbank Breda hangt deze handelwijze samen met het uiteindelijke doel van de procedure, namelijk het bevorderen dat er uiteindelijk een rechtmatig belastingbesluit ligt. Bij de andere rechtbanken wordt een dergelijk geluid niet gehoord. De Rechtbank Utrecht wijst erop dat zij op grond van de jurisprudentie in parkeerbelastingzaken een ruimere ambtshalve toetsing dient te verrichten (en verricht) dan in het niet-fiscale bestuursrecht gebruikelijk is. Bij een aantal rechtbanken (Haarlem, Den Haag) wordt erop gewezen dat rechters met een fiscale achtergrond bij het ambtshalve aanvullen van recht en feiten waarschijnlijk wat actiever zullen zijn dan rechter zonder fiscale achtergrond. Haarlem merkt in dit verband op dat de rechters met een fiscale achtergrond enigszins lijken op de (vroegere) bestuursrechters van vóór de invoering van de Awb in 1994.

3.2.5 Afdoening van de zaak

De Rechtbanken Breda en Leeuwarden streven in beginsel naar het bereiken van een compromis ter zitting. Ook Haarlem typeert zichzelf als compromisgericht, maar op dit punt bestaat geen beleid. Den Haag verwacht dat vooral rechters met een fiscale achtergrond naar compromissen zullen streven; bij minder ervaren rechters zonder fiscale achtergrond zal dit minder het geval zijn. Van de decentrale rechtbanken voeren Utrecht en Zutphen een op het bereiken van een compromis gericht beleid.

Dit streven naar een compromis wordt door een enkele centrale inspecteur niet positief gewaardeerd. Als een zaak ter zitting komt, zijn de mogelijkheden om tot een compromis te komen in bezwaar en voorafgaand aan de zitting al afgetast en - zo stelt hij - “dan wil ik gewoon een uitspraak en niet de gang op om

weer te onderhandelen”. Andere inspecteurs nemen overigens een tegenovergesteld standpunt in en vinden dat sommige rechtbanken zich te afstandelijk opstellen en juist te weinig openingen bieden voor onderhandelingen en het bereiken van een compromis “op de gang”. In het geval van een succesvol compromis wordt niet altijd een uitspraak gedaan, maar sturen in elk geval de Rechtbanken Utrecht en Rotterdam aan op intrekking van het beroep. Het compromis wordt vervolgens vastgelegd in het proces-verbaal van de zitting. Volgens de decentrale inspectie Utrecht kan dit tot problemen leiden als in het proces-verbaal niets wordt bepaald over de vergoeding van griffierecht en proceskosten. Bij de Rechtbank Rotterdam worden afspraken hierover in het proces-verbaal vastgelegd.

Lukt een compromis niet, dan kiezen alle fiscale rechtbanken er in beginsel voor om zaken inhoudelijk en finaal af te doen. Zelf afdoen van de zaak is derhalve de regel. Terugwijzen naar de inspecteur geschiedt alleen bij onjuiste niet-ontvankelijkheden in bezwaar (Haarlem) of als de feiten te ingewikkeld of onduidelijk zijn om zelf in de zaak te kunnen voorzien (Leeuwarden, Haarlem, Den Haag).

Ook bij de decentrale rechtbanken staat finale en materiële afdoening voorop, waarbij Zutphen expliciet opmerkt dat juist dit aspect van de fiscale rechtspraak zeer aanspreekt. Rotterdam en Utrecht sluiten niet uit dat men zaken wat vaker zal terugwijzen dan voorheen de hoven. Rotterdam noemt in dit verband een aantal van 20%, waarbij ook een verschil tussen individuele rechters zou kunnen optreden.

In het interview met de centrale inspecteurs wordt door sommigen overigens opgemerkt dat de rechtbanken zich nogal eens zouden concentreren op formele kwesties (bijvoorbeeld het al dan niet horen in bezwaar, zijn partijen correct gemachtigd of gemandateerd) en dat

er meer dan door de hoven na vernietiging zou worden teruggewezen naar de inspecteur. Een van de inspecteur brengt het verschil in de aanpak tussen de rechtbanken en hoven als volgt onder woorden. Terwijl bij de hoven sprake was van drie actoren die proberen eruit te komen, is bij de rechtbanken sprake van twee partijen en een rechter "die erboven zweeft" en meer afstand neemt van partijen en het geschil.

Verder bestaat bij sommige centrale inspecteurs de indruk dat de rechtbanken niet altijd goed op de hoogte zijn van de fiscaal-juridische materie waarover zij oordelen. Dat blijkt volgens hen uit de - soms irrelevante - vragen die door de rechtbanken worden gesteld. Bovendien zijn de uitspraken van de rechtbanken niet altijd juist geformuleerd en worden soms bij de behandeling van enkele zaken tezamen "door slordig knip- en plakwerk" feitelijke gegevens van een zaak opgenomen in de verkeerde uitspraak. In reactie op het soms tekort schietende kennisniveau van de rechtbanken, zetten deze inspecteurs hun verweerschriften uitgebreider op dan men dat voor het hof deed.

De decentrale inspectie Utrecht is tevreden over de deskundigheid van de rechters. Wel verwacht men dat de rechtbank wat vaker zal terugwijzen (en niet zelf zal voorzien), ook al heeft men daar zelf nog geen ervaring mee.

De fiscale rechtbanken Den Haag en Breda en de decentrale Rechtbank Zutphen maken gebruik van de uitgestelde mondelinge uitspraak (zie par.4.3.). Het mondelinge aspect is daarbij overigens een fictie, omdat de uitspraak niet mondeling wordt uitgesproken. Wel wordt 14 dagen na de zitting een proces-verbaal van de zitting naar partijen toegezonden. Dit is een schriftelijke uitspraak, die ongeveer net zo uitgebreid is als een 'echte' schriftelijke uitspraak, maar waarin het procesverloop en de feiten zijn weggelaten. Aldus werken

rechters en ondersteuning in een ritme van 14 dagen en krijgen partijen snel een uitspraak. De uitspraaktermijn van zes weken voor 'echte' schriftelijke uitspraken is zeker voor eenvoudige zaken nogal lang.

Leeuwarden heeft expliciet besloten om van de uitgestelde mondelinge uitspraak geen gebruik te maken. Wel is men voornemens om vaker een onmiddellijke mondelinge uitspraak na sluiting van het onderzoek ter zitting te doen. Dit wordt sporadisch reeds gedaan door de decentrale rechtbanken Utrecht en Rotterdam.

3.3 Mogelijke spanningen tussen de rechtbanken en de hoven/Hoge Raad

Geen van de rechtbanken verwacht dat men snel zal afwijken van de rechtspraak van de Hoge Raad, hoewel men deze mogelijkheid niet bij voorbaat uitsluit. Dit zou bijvoorbeeld aangewezen kunnen zijn om discussie over een bepaald onderwerp uit te lokken (Rechtbank Arnhem en Haarlem). De Rechtbank Utrecht merkt daarbij op dat alle rechters binnen de rechtbank met een eventuele afwijking moeten instemmen. Twee fiscale rechtbanken (Arnhem, Leeuwarden) wijzen overigens expliciet op de mogelijkheid dat de fiscale aanpak van de Hoge Raad ook kan doorwerken naar andere takken van bestuursrechtspraak. Alsdan leidt deze aanpak tot een afwijking door de rechtbank van de rechtspraak van de andere hoogste bestuursrechters. In die zin kan er sprake zijn van tweerichtingsverkeer. De hoven keuren een incidentele afwijking door een rechtbank van de Hoge Raad rechtspraak ten einde discussie uit te lokken niet zonder meer af. Wel zal deze afwijking volgens het Hof Den Bosch door de rechtbank goed moeten worden gemotiveerd en zou zij volgens het Hof Den Haag niet moeten leiden tot vermindering van de rechtsbescherming. Blijvende divergen-

ties tussen de rechtbanken en de hoven/Hoge Raad achten de hoven niet wenselijk. De Hoge Raad acht ook van belang bij welk onderwerp zich fricties voordoen. Als de rechtbanken bijvoorbeeld vaak zouden terugwijzen, zou dat een onwenselijke frictie zijn.

De rechtbanken, hoven en Hoge Raad verwachten overigens geen heel grote verschillen tussen de rechtbanken en de hoven/Hoge Raad. Het meest in het oog springende - maar niet heel belangrijke - verschil is volgens diverse hoven (Den Haag, Den Bosch, Leeuwarden), dat de rechtbanken de partijen aanduiden als eiser en verweerder. De hoven zullen hen waarschijnlijk blijven aanduiden als belanghebbende en inspecteur. Daarnaast is de aanpak door de rechtbanken bedrijfsmatiger dan die van de hoven, in die zin dat zij termijnen vrij strikt hanteren. Voor zover men heeft kennisgenomen van de uitspraken van de rechtbanken zijn het Hof Den Bosch en Den Haag geen uitspraken tegengekomen die men anders zou hebben beslist. Ook de eerste indruk van het Hof Leeuwarden over 'zijn' rechtbank is positief. Meer specifiek wordt over mogelijke fricties verder het volgende opgemerkt.

Toegang tot de rechter

Bij dit onderwerp verwachten zowel de rechtbanken als de hoven geen wezenlijke fricties. Zo stellen de rechtbanken - in lijn met de rechtspraak van de Hoge Raad - geen hoge eisen aan de aangevoerde gronden. Daarbij speelt volgens de rechtbank Rotterdam mede een rol dat de uitspraak op bezwaar vaak niet ingaat op alle aangevoerde bezwaren. De rechtbank Utrecht heeft er wel problemen mee als in het beroepschrift uitsluitend wordt verwezen naar het bezwaarschrift. Wat men in een dergelijk geval zal doen, weet men nog niet omdat eisers dit verzuim tot nu toe steeds hebben hersteld. Verder worden in algemene zin geen

grote verschillen verwacht bij de hantering van beroepstermijnen. Wel heeft de rechtspraak van de Hoge Raad over de verantwoordelijkheid voor de feitenvaststelling in het geval van mogelijk niet tijdige terpostbezorging van bezwaar- en beroepschriften - en de consequenties daarvan voor de mogelijkheid van de vereenvoudigde afdoening - zowel bij diverse rechtbanken als bij een aantal hoven verwondering gewekt. Ten tijde van de interviews was het bij de meeste rechtbanken nog niet helemaal duidelijk hoe men met deze rechtspraak zou omgaan. De rechtbank Utrecht heeft besloten om de lijn van de Hoge Raad niet te volgen. Zie verder paragraaf 5.2.

Omvang van de rechtsstrijd

Hoewel men geen grote verschillen verwacht, achten diverse hoven het niet uitgesloten dat de rechtbanken artikel 8:69 Awb wat strikter zullen toepassen dan de hoven. Mogelijk zullen de rechtbanken zich meer beperken tot de aangevoerde gronden, zullen zij wat minder vaak doorvragen (Hof Den Haag) en zullen zij minder vaak ambtshalve onderzoek doen (Hof Arnhem). Ter relativering wordt door het Hof Den Bosch opgemerkt dat hoven bij het ambtshalve aanvullen wel eens te ver gingen en door de Hoge Raad werden teruggefloten. Bovendien hoeft een wat striktere toepassing van artikel 8:69 Awb geen ernstige consequenties te hebben, omdat dit eventueel in appel kan worden hersteld (Hof Den Haag). De Hoge Raad merkt op dat het 'niet verboden' is dat de rechter aandacht besteedt aan duidelijke onrechtmatigheden, ook al is daartegen niet geageerd. De rechter moet natuurlijk niet mee procederen als "een soort derde partij".

De hoven achten het moeilijk om een voor-spelling te doen over de wijze waarop de

rechtbanken zullen omgaan met te laat ingebrachte stukken (buiten de termijn van artikel 8:58 Awb; ter zitting). Hoewel men geen grote verschillen verwacht, achten sommige hoven het niet uitgesloten dat de rechtbanken op dit punt een iets strakkere lijn zullen volgen. Het Hof Den Haag hoopt dat de rechtbanken geen te rigide lijn zullen volgen, omdat daardoor appel wordt uitgelokt aangezien de te laat in eerste aanleg ingebrachte stukken in appel alsnog kunnen worden ingebracht. Volgens het Hof Leeuwarden moet artikel 8:58 Awb door de rechtbanken soepel worden toegepast, omdat de nadere stukken anders ter zitting worden ingebracht. Ook de Hoge Raad is geen voorstander van een strikte toepassing van artikel 8:58 Awb: de kernvraag bij de hantering van deze bepaling is of er strijd is met de goede procesorde.

Het Hof Amsterdam acht het niet ondenkbaar dat zich fricties zullen voordoen ten aanzien van de kwestie van de ondeelbaarheid van een belastingbesluit en de daarop gebaseerde mogelijkheid van interne compensatie. In de interviews met de fiscale rechtbanken wordt vooralsnog niet het standpunt ingenomen dat men bij deze kwestie zou willen afwijken van de rechtspraak van de Hoge Raad. Zie nader over deze kwestie, paragraaf 5.3.

De rechtsuitgang

Op het punt van het zelf voorzien of terugwijzen verwachten de hoven geen fricties met de fiscale rechtbanken, omdat men ervan uitgaat dat deze rechtbanken doorgaans de zaak finaal en inhoudelijk zullen afdoen door zelf in de zaak te voorzien. Meer twijfel heeft het Hof Den Bosch op dit punt over de decentrale rechtbanken, die wellicht vaker zullen terugwijzen. De Hoge Raad merkt expliciet op dat het onwenselijk zou zijn als de rechtbanken vaak terug zouden wijzen. Verder heeft het Hof Den Haag moeite met een

rechtbankuitspraak, waarin een uitspraak op bezwaar wordt vernietigd wegens gebrekkige motivering, waarna - op basis van een inhoudelijke beoordeling - de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand worden gelaten. Het hof wijst erop dat volgens de Hoge Raad een gebrekkige motivering geen reden voor vernietiging is, omdat deze met toepassing van artikel 6:22 Awb kan worden gepasseerd. Ten slotte zijn sommige hoven benieuwd of de rechtbanken - evenals die hoven - zullen blijven streven naar compromissen ter zitting (Arnhem, Den Bosch). Zij zouden dat een goede zaak vinden, hoewel het Hof Den Bosch er ook op wijst dat het bereiken van compromissen steeds lastiger wordt, omdat de inspecteurs minder ruimte hebben dan voorheen. Het Hof Leeuwarden is overigens geen groot voorstander (geweest) van de compromiscultuur, omdat dat leidt tot een soort koehandel waarbij iedereen een beetje gelijk krijgt. Dat lokt beroepen uit.

3.4 De aanpak door de gerechtshoven

3.4.1 Algemeen

De meeste hoven hanteren als streefcijfer een doorlooptijd in appel van ten hoogste één jaar. Bij het Hof Den Bosch ligt het streven zelfs op negen maanden. Het Hof Amsterdam verwacht dat uiteindelijk 75% van de zaken in negen maanden kan worden afgedaan. Het Hof Leeuwarden heeft geen officieel streefcijfer, maar verwacht dat de doorlooptijd korter zal zijn dan in de eerste aanleg.

De hoven zullen de meeste zaken meervoudig behandelen. In het eerste jaar zullen zeer veel (en wellicht alle zaken) door een meervoudige kamer worden behandeld, omdat vaste jurisprudentie nog moet worden ontwikkeld,

alsmede vanwege het leereffect. Na die periode verwacht men 20-25% van de zaken enkelvoudig te kunnen afdoen. Vergelijkt men dat met de situatie waarin de hoven als eerstelijnsrechter optraden, dan betekent dit een omkering van de verhouding tussen meer-
voudige en enkelvoudige zittingen.

Naar verwachting van de hoven zullen de appelzaken complexer en bewerklijker zijn dan de eerste-aanlegzaken en zal daarin vaker worden opgetreden door een 'adviseur' en minder vaak door particulieren in persoon. Voorts zullen er minder zittingen zijn die vooral zijn bedoeld om "misverstanden uit de weg te ruimen" (Hof Amsterdam) en zal minder worden gestreefd naar het bereiken van een compromis (Hof Amsterdam, Hof Den Haag). Daarvoor zijn immers in de fase van bezwaar en eerste aanleg voldoende mogelijkheden geweest. Het Hof Leeuwarden verwacht dat de rechtsstrijd in appel beperkter zal zijn en dat zich meer processuele complicaties zullen voordoen. De Hoge Raad wijst erop dat de hoven de zaken gestructureerder krijgen aangeboden, omdat er al een rechtsgang is geweest. De respondenten van de Hoge Raad hopen wel dat het fiscale recht onder invloed van het bestuursrecht niet te veel zal 'procesaualiseren'. Het moet uiteindelijk gaan om het materiële recht.

Wat betreft de redactie van uitspraken gaan de gedachten van de meeste hoven uit naar het model dat de Raad van State gebruikt. In dit model wordt in de uitspraak volstaan met de elementen 'de loop van het geding' en 'overwegingen' en ontbreekt derhalve het element 'de feiten'. De relevante feiten worden in de uitspraak overigens wel genoemd. Voorts wordt in de uitspraak naar de aangehechte relevante stukken (uitspraak rechtbank, appelschrift, verweerschrift) verwezen. Het Hof Leeuwarden heeft voor wat betreft de redactie van uitspraken nog geen keus gemaakt. Het is in elk geval

belangrijk dat de zaak ook zonder kennis van het procesdossier op basis van de uitspraak begrijpelijk is.

3.4.2 De herkansingfunctie

Volgens alle hoven én de Hoge Raad staat in appel de herkansingsfunctie voorop. Deze herkansing geldt voor beide partijen, ook voor de inspecteur. De herkansing heeft zowel betrekking op nieuw bewijs en nieuwe gronden (stellingen) als op nieuwe onderdelen (elementen). Bewijs-, gronden- en onderdelenfauken worden derhalve afgewezen. Wat betreft de onderdelen is daarbij van belang dat de hoven van mening zijn dat (ook) in appel in elk geval materieel wordt geoordeeld over de aanslag en dat dit geen meerledig besluit is. Interne compensatie blijft daarom ook mogelijk. De respondent van het Hof Den Bosch merkt overigens op dat hij een beperking van de mogelijkheden om nieuwe onderdelen aan te vechten en intern te compenseren in appel niet zou afwijzen.

Nieuw bewijs kan in appel ook worden aangevoerd, wanneer het in eerste aanleg bijvoorbeeld wegens strijd met artikel 8:58 Awb (terecht) buiten beschouwing was gelaten (stelling 6 Amsterdamse conferentie). Blijkens de discussie tijdens de Amsterdamse conferentie (zie par. 2.4.) kunnen nieuwe gronden in appel ook worden aangevoerd als men deze in eerste aanleg bewust heeft prijsgegeven door middel van een *eenzijdige verklaring*. Partijen kunnen in hoger beroep echter niet met succes terugkomen op stellingen die zijn prijsgegeven middels een compromis of in een vaststellingsovereenkomst.

Het voorgaande betekent overigens niet dat het appelgeschil op geen enkele wijze wordt beperkt. In eerste plaats kunnen partijen in appel geen aanslagen en beschikkingen

betwisten die niet reeds in eerste aanleg onderwerp van geschil zijn geweest. De formele rechtskracht van aanslagen en beschikkingen brengt dit mee. Een uitzondering wordt gevormd door de boetebeschikking, gelet op het bepaalde in artikel 24a, tweede lid, AWR, tenzij in eerste aanleg uitdrukkelijk met de boete akkoord is gegaan (stelling 3, Amsterdamse conferentie). Wat betreft nevenvorderingen die niet reeds in eerste aanleg zijn gedaan, geldt blijkens de discussie tijdens de Amsterdamse conferentie het volgende:

- Een verzoek om schadevergoeding kan volgens de wetsgeschiedenis (Nota n.a.v. Eindverslag, p. 9) alleen voor het eerst in hoger beroep worden gedaan als de verzoeker zelf hoger beroep heeft ingesteld en hem redelijkerwijs niet kan worden verweten dat verzoek niet reeds bij de rechtbank te hebben gedaan.
- Ten aanzien van heffingsrente geldt dat deze bij afzonderlijke beschikking wordt vastgesteld zodat hoger beroep alleen mogelijk is als die beschikking reeds in bezwaar en bij de rechtbank is bestreden.
- Proceskosten voor door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand dienen door de rechtbanken ambtshalve te worden verleend, zodat een vordering hiertoe voor het eerst in appel kan worden ingesteld. De andere proceskosten in eerste aanleg (bijv. verletkosten) kunnen niet pas in hoger beroep worden gevorderd.

Het Hof Den Bosch voegt aan het voorafgaande nog toe dat een beperking van het in appel alsnog aanvechten van bepaalde elementen ook aan de orde kan zijn, indien de inspecteur voor het verweer controlemiddelen nodig heeft, waarover hij conform de rechtspraak van de Hoge Raad niet meer beschikt

als de zaak onder de rechter is. Bij het Hof Den Bosch volgt men op dit punt de lijn, dat het element slechts alsnog kan worden bestreden indien de belanghebbende er vrijwillig mee instemt dat de inspectie ten aanzien van hem de noodzakelijke controlemiddelen toepast. Zo niet, dan blijft het element buiten beschouwing.

Dat in appel nieuwe elementen kunnen worden aangevochten en nieuw bewijs en nieuwe gronden kunnen worden aangevoerd, betekent niet dat dit in elk fase van het appel nog kan gebeuren. Hoe men precies zal omgaan met laat ingebrachte nova is overigens nog niet duidelijk, omdat deze kwestie zich nog moet uitkristalliseren. Het bepalende criterium voor al dan niet toelating van nova in appel is de goede procesorde. In de interviews en tijdens de Amsterdamse conferentie worden ter zake enige opmerkingen gemaakt.

- In de eerste plaats is - blijkens de discussie tijdens de Amsterdamse conferentie - van belang in welke fase van het appel de nova worden ingebracht, op de zitting, binnen de tien-dagtermijn van artikel 8:58 Awb of vóór die termijn. Naarmate partijen later in het geding nova aanvoeren, zal er eerder sprake zijn van strijd met de goede procesorde. Daarbij kan het overigens verschil maken of belanghebbende wordt bijgestaan door een 'adviseur' of in persoon optreedt. Het Hof Arnhem voegt hieraan toe dat ook van belang is waarom men nova te laat in de procedure bij het hof heeft ingebracht. Bewust te laat inbrengen zal in beginsel worden 'afgestraft'.
- In de tweede plaats blijven stukken die bij het hof worden ingediend buiten de termijn van artikel 8:58 Awb, op grond van de goede procesorde in beginsel buiten beschouwing indien zij redelijkerwijs ook eerder - in eerste aanleg of in appel

- hadden kunnen worden overgelegd (stelling 6, Amsterdamse conferentie). Of dit ook heeft te gelden voor door partijen opgeroepen getuigen en deskundigen (art. 8:60, vierde lid, Awb) is nog niet duidelijk. Het Hof Den Bosch voegt daaraan toe dat ook het standpunt van de wederpartij van belang is. Heeft deze geen bezwaar tegen het nieuwe stuk, dan zal het waarschijnlijk wel worden meege-

- In de derde plaats zullen de hoven zich - blijkens de discussie tijdens de Amsterdamse conferentie - kritisch opstellen ten aanzien van het inbrengen van nova ter zitting. In elk geval zal het hof de wederpartij vragen of zij bezwaar heeft tegen op nieuwe feiten gebaseerde nieuwe stellingen. Is dat het geval dan zou de nieuwe stelling wegens strijd met de goede procesorde buiten beschouwing kunnen blijven, waarbij wel rekening zal worden gehouden met de professionaliteit van partijen. Acht het hof het pas ter zitting inbrengen van nova in strijd met de goede procesorde, dan kunnen zij buiten beschouwing worden gelaten zonder dat de partij een nieuwe termijn krijgt. Nieuw bewijs ten aanzien van eerder aangevoerde stellingen zal volgens het Hof Den Haag gemakkelijker worden toegelaten, zelfs als dit pas ter zitting wordt ingebracht. Met name wanneer dat bewijs kan leiden tot een nieuwe overtuiging bij de rechter, zal men dit toelaten en het onderzoek, zo nodig, heropenen.

Ook de Hoge Raad verwacht dat in appel minder snel zal worden geaccepteerd dat een partij op een heel laat moment in de procedure nog met nieuwe stukken komt. Waar de grens precies ligt, is nog niet duidelijk. Dat laatste geldt ook voor de vraag of een partij in appel nog mag terugkomen op een standpunt dat in eerste aanleg expliciet is verlaten.

Ook volgens de rechtbanken Arnhem, Breda, Leeuwarden, Den Haag en Zutphen en de helft van de Rotterdamse rechters is herkansing de belangrijkste functie van het appel in fiscale zaken. Voor Breda speelt daarbij mede mee dat de rechtbanken de meeste zaken enkelvoudig afdoen, zodat het gevaar van fouten aanwezig is. Voor de rechtbanken Haarlem en Utrecht (in meerderheid) en de helft van de Rotterdamse rechters is de controlefunctie de belangrijkste functie van appel. Haarlem wijst er in dit verband op dat de meeste belastingplichtigen immers niet in hoger beroep gaan.

Veruit de meeste rechtbanken zijn voorstander van het toelaten van nieuw bewijs en nieuwe gronden in appel. Alleen (een meerderheid van) de rechtbank Utrecht zou het inbrengen van nieuwe gronden willen beperken. Volgens alle rechtbanken kan de goede procesorde wel in de weg staan aan het te laat in de procedure bij het hof inbrengen van nieuwe gronden.

Wat betreft de mogelijkheid van het aanvechten van nieuwe elementen en van interne compensatie in appel, lopen de meningen uiteen. De rechtbanken Breda, Arnhem en de fiscale respondent van de rechtbank Den Haag willen deze mogelijkheid handhaven. De rechtbanken Leeuwarden, Haarlem en de bestuursrechtelijke respondent van de rechtbank Den Haag zijn geen voorstander van deze mogelijkheid. Dit laatste standpunt wordt gedeeld door de decentrale rechtbanken Utrecht en Zutphen, ook al spelen deze kwesties bij decentrale belastingen niet. Volgens de centrale inspecteurs dient herkansing de primaire functie van het fiscale appel te zijn. De mogelijkheid van interne compensatie moet ook in appel worden gehandhaafd. Voor een beperking van het inbrengen van nieuwe stukken is alleen reden als deze in eerste aanslag moedwillig niet zijn ingebracht. Wanneer professionals procederen is het toestaan van herkansing op zich minder noodzakelijk, maar men is op dit punt toch geen voorstander van het maken van onder-

scheid tussen partijen. Overigens merkt één inspecteur wel op dat hij zich bij het instellen van hoger beroep vooral 'focust' op de controlefunctie: hij stelt hoger beroep in wanneer naar zijn opvatting de rechtbank het recht fout heeft toegepast (niet om eventuele fouten te herstellen).

De decentrale inspecteurs van Utrecht stellen de controlefunctie voorop. In appel moet worden beoordeeld of de het oordeel van de rechtbank correct was. Aan nieuwe gronden en bewijs is in beginsel geen behoefte.

Ook de geïnterviewde 'adviseurs' achten de herkansingsfunctie de primaire functie van het fiscale appel. Zij zijn wel tegenstander van de mogelijkheid van interne compensatie in appel (en overigens ook in eerste aanleg). Volgens één adviseur zou voor de belanghebbende als zwakkere partij wel de mogelijkheid moeten bestaan om in appel nieuwe elementen aan te vechten. Volgens een andere adviseur zou de afschaffing van de mogelijkheid van interne compensatie ertoe kunnen leiden dat ook belanghebbenden nieuwe elementen in appel niet meer mogen aanvechten. Een dergelijke ontwikkeling past goed in het bestuursrechtelijke denken, waarin besluiten wel als meerledig worden aangemerkt. Zou het die kant uitgaan en zouden de rechtbanken vaker na vernietiging terugwijzen, dan haalt het fiscale recht ook de Brummen-problematiek²⁰ binnen.

3.4.3 Controle en bevordering rechtsontwikkeling

Volgens alle hoven heeft het appel ook een controlefunctie, maar deze komt na de herkansingsfunctie. De derde functie die aan het appel in de literatuur wordt toegekend - de bevordering van de rechtseenheid en rechtsontwikkeling - is volgens de hoven voor

het appel in (centrale) fiscale zaken van minder belang, omdat deze functie wordt uitgeoefend door de Hoge Raad.

Volgens de Hoven Amsterdam en Leeuwarden is de laatstgenoemde functie wel van belang voor de decentrale belastingen, omdat er in dat geval meerdere (decentrale) rechtbanken onder een hof vallen. Deze opvatting wordt onderschreven door de decentrale rechtbanken. De rechtbank Zutphen wijst er in dit verband op dat voor wat betreft het materiële belastingrecht de rechtspraak van de hoven belangrijker is voor de rechtseenheid dan die van de Hoge Raad.

Vanwege de controlefunctie zijn de hoven - blijkens de herziene stelling 5 van de Amsterdamse conferentie - van mening dat van appellant gevraagd mag worden om aan te geven waarom de rechtbank het geschil onjuist heeft beoordeeld. Geeft appellant dat niet aan, dan zou dat kunnen leiden tot ongegrondverklaring van het appel (overigens niet tot niet-ontvankelijkverklaring). Daarbij geldt volgens het Hof Amsterdam wel dat aan de toespitsing van de gronden op de rechtbank-uitspraak geen heel hoge eisen zullen worden gesteld. Overigens betekent het voorgaande niet dat partijen het appel *moeten* toespitsen op de uitspraak van de rechtbank - dit is tijdens de conferentie met zoveel woorden gesteld - en evenmin dat niet-toespitsing van het appelschrift op de rechtbank-uitspraak *zonder meer* tot ongegrondverklaring zal leiden. Ook deze kwesties zullen zich nog moeten uitkristalliseren. Het Hof Den Haag merkt in dit verband op dat partijen in de praktijk veelal wel zullen aangeven waarom zij het met de uitspraak van de rechtbank oneens zijn, maar dat dit - nu het fiscale procesrecht geen grievenstelsel kent - niet van hen zal worden geëist. Ook als men uitsluitend het bij de rechtbank ingediende beroepschrift herhaalt, ligt de aanslag in volle omvang ter beoordeling in appel voor.

²⁰ De Brummen-jurisprudentie (ABRvS 6 augustus 2003, AB 2003/355) houdt in dat het niet instellen van hoger beroep tegen een eerdere uitspraak van de rechtbank, waarbij beroepsgronden uitdrukkelijk en zonder voorbehoud zijn verworpen, tot gevolg heeft dat de rechtbank in het beroep tegen de nieuwe beslissing op bezwaar moet uitgaan van de juistheid van het oordeel over die beroepsgronden in de eerdere uitspraak. Wanneer er in het belastingrecht een praktijk van terugverwijzen ontstaat, zou deze jurisprudentie ook voor het belastingrecht een belangrijke beperking kunnen gaan vormen.

Dit laatste is ook de opvatting van het Hof Leeuwarden, dat er overigens wel op wijst dat het de voorkeur heeft als de gronden in appel zich wel tegen de rechtbank-uitspraak richten.

Dat de hoven de controlefunctie van belang achten wil voor een meerderheid niet zeggen, dat men de uitspraak van de rechtbank beschouwt als object van geschil. Volgens het Hof Arnhem is de aangevochten aanslag of beschikking ook in appel het object van geschil. Daarover zal het hof een oordeel uitspreken; pas daarna wordt gekeken of dit oordeel conform dat van de rechtbank is. Het Hof Den Haag stelt dat het appel weliswaar gericht is tegen de uitspraak van de rechtbank, maar dat materieel de aangevochten aanslag nog steeds het object van geschil is. Het Hof Den Bosch sluit zich hierbij aan, maar verwacht dat naarmate de hoven meer appelzaken behandelen, de rechtbank-uitspraak meer het object van geschil zal worden. Volgens het Hof Amsterdam zal de beoordeling van de aanslag via de rechtbank-uitspraak geschieden. Het Hof Leeuwarden ziet de uitspraak van de rechtbank als object van geschil in appel, omdat dat de aangevallen beslissing is. Men behandelt de zaak niet alsof er geen rechtbank-uitspraak is geweest. Volgens de Hoge Raad blijft de aanslag het object van geschil in appel.

Over de vraag in hoeverre de hoven in appel zelfstandig de feiten zullen onderzoeken, dan wel zullen uitgaan van de feitenvaststelling door de rechtbank voor zover die niet bestreden wordt, lopen de meningen niet erg uiteen. Het Hof Amsterdam zal in beginsel geen nieuw onderzoek doen naar feiten die door partijen niet worden bestreden. Ook het Hof Leeuwarden gaat in beginsel uit van de feitenvaststelling door de rechtbank. Als

daarover niet wordt geklaagd, gaat men het feitenonderzoek niet helemaal overdoen. Ook het Hof Den Haag is niet van plan het feitenonderzoek door de rechtbank standaard over te doen (als dat niet wordt bestreden). Niet bestreden feiten die wezenlijk zijn voor het geschil zullen echter wel in een beperkt onderzoek worden gecontroleerd, waarbij het niet uitgesloten is dat nieuwe feiten worden vastgesteld. Voor zover het eigen onderzoek nieuwe inzichten oplevert, wijkt men af van de feitenvaststelling door de rechtbank. Het Hof Den Bosch zal, voor zover dat relevant is voor het oordeel, het feitenonderzoek zelfstandig verrichten. Een rechter wil nu eenmaal alle feiten kennen. Voor zover het feitenonderzoek door het Hof Den Haag of Den Bosch leidt tot dezelfde conclusies als dat van de rechtbank, zal men daarnaar verwijzen. Ook volgens de Hoge Raad zal een nieuw onderzoek naar niet bestreden feiten doorgaans onnodig zijn. Ook kan het ambtshalve optreden van de rechter in appel beperkter blijven

Van de rechtbanken achten alleen de rechtbanken Haarlem en Utrecht en de helft van de Rotterdamse rechters controle de belangrijkste functie van het fiscale appel. Voorts zijn de rechtbanken Haarlem en Utrecht voorstander van meer coördinatie en overleg tussen de hoven, omdat hun rechtspraak - voor wat betreft Utrecht met name in WOZ-zaken - soms uiteen zou lopen. De rechtbanken Utrecht en Rotterdam achten het wenselijk dat de hoven snel en goed gemotiveerd feedback geven op hun uitspraken. Voor de andere rechtbanken is de controlefunctie van minder belang. Volgens de rechtbank Breda moet de controle van het werk van de rechtbank vooral binnen de rechtbank plaatsvinden door vormen van intervisie en

het kennismaken van elkaars uitspraken. Volgens de rechtbanken Haarlem, Leeuwarden, Den Haag, Breda, Utrecht en Rotterdam is de uitspraak van de rechtbank het object van geschil in appel (waaraan de respondent van Breda toevoegt dat het hierbij gaat om een verwachting en nog niet om een opvatting). Voor de rechtbanken Leeuwarden en Utrecht betekent deze keuze dat partijen zullen moeten aangeven wat er met de uitspraak van de rechtbank mis is. Voor de andere rechtbanken hoeven de gronden door partijen niet te worden toegespitst op de uitspraak van de rechtbank, maar kunnen zij ook gericht zijn tegen het bestreden besluit. De rechtbanken Haarlem, Leeuwarden en Rotterdam zijn van mening dat de hoven in appel de zaak niet volledig opnieuw moeten behandelen, maar dat feiten en stellingen die door de rechtbank zijn vastgesteld en die door partijen niet worden bestreden, door de hoven als uitgangspunt moeten worden genomen. De rechtbank Den Haag is ook van mening dat de hoven zich zouden kunnen beperken tot de geschilpunten, maar verwacht dat de hoven geneigd zullen zijn om 'alles over te doen'. De respondent van de rechtbank Breda verwacht daarentegen dat de hoven zich zullen beperken tot de geschilpunten, maar weet nog niet of hij dat een goede zaak zou vinden. Volgens de rechtbank Arnhem zullen de hoven het bestreden besluit als object van geschil aanmerken en dit zelfstandig beoordelen. Vervolgens zal men vaststellen of dat oordeel overeenkomt met dat van de rechtbank. Volgens de rechtbank Zutphen zou het onwenselijk zijn als de hoven een appelzaak behandelen alsof er geen rechtbankuitspraak is geweest. Als de hoven de rechtbanken niet serieus nemen, bestaat het gevaar dat rechtbanken de hoven niet serieus nemen.

3.4.4 Andere aspecten van appel

Ten slotte kan nog melding worden gemaakt van twee stellingen die op de Amsterdamse conferentie zijn vastgesteld.

- Wat betreft ambtshalve aanvullen van rechtsgronden geldt dat het hof daartoe verplicht is zover het gaat om een punt dat in geschil is. Bovendien heeft het hof de vrijheid om rechtsgronden ter zitting aan de orde te stellen.
- Een te laat ingediend verweerschrift in appel wordt aangemerkt als een nader ingediend stuk en als zodanig doorgezonden aan de wederpartij. Een incidenteel appel, ingesteld bij een te laat ingediend 'verweerschrift', wordt daarom niet als incidenteel appel aangemerkt.

3.5 Bevindingen

De werkwijze van de fiscale en decentrale rechtbanken kenmerkt zich in het algemeen door een zittingsgerichte aanpak en een strikte hantering van procestermijnen. De Procesregeling bestuursrecht wordt door hen serieus genomen, hetgeen eraan bijdraagt dat de beoogde doorlooptijd van zaken - niet meer dan één jaar - tot nu toe wordt gehaald. Diverse fiscale rechtbanken zijn erg streng met betrekking tot deze termijnen (Haarlem, Arnhem, Leeuwarden). Zij verlenen partijen in beginsel geen uitstel voor het verstrekken van stukken en proberen het formele repliek-dupliektraject zoveel mogelijk te voorkomen. De andere fiscale rechtbanken (Breda, Den Haag) zijn op onderdelen iets soepeler. De strenge lijn wordt ook gevolgd door de decentrale rechtbanken, waarbij nog opvalt de rechtbank Utrecht er (vooralsnog) voor

heeft gekozen om fiscale zaken door middel van versnelde behandeling af te doen. De strakke aanpak door de rechtbanken wordt door de centrale inspecteurs wisselend gewaardeerd. Sommigen vinden deze in beginsel verfrissend, anderen achten de aanpak te rigide. De geïnterviewde 'adviseurs' hebben met de strakke aanpak van de rechtbanken minder problemen. Wel waarschuwen diverse 'gebruikers' ervoor dat de rechtbanken niet moeten doorslaan. Incidenteel zou daarvan sprake zijn. Bovendien moeten de rechtbanken er wel in slagen om uitspraken binnen zes weken na de zitting te doen. Soms zou dat niet het geval zijn.

Volgens de fiscale rechtbanken doen zij in beginsel zaken inhoudelijk en finaal af. Zelf voorzien is derhalve de regel. Ook bij de decentrale rechtbanken staat deze aanpak voorop, hoewel zij niet uitsluiten dat zaken wat vaker zullen worden teruggewezen dan voorheen gebruikelijk was. Verder hebben vrijwel alle rechtbanken gekozen voor een soepele opstelling bij het toelaten van (te) laat ingebrachte stukken en hanteren zij geen fuiken tussen de bezwaarfase en de eerste aanleg. Bij de soepele opstelling ten aanzien van laat ingebrachte stukken speelt een rol dat deze naar alle waarschijnlijkheid in appel alsnog kunnen worden ingebracht. Diverse fiscale en decentrale rechtbanken constateren dat de bezwaarprocedure door de belastingdienst niet altijd optimaal wordt benut om fiscale geschillen op te lossen. Alleen de Rechtbank Rotterdam heeft ter 'afstraffing' hiervan een aantal keren een besluit vernietigd, waarna zij naar aanleiding van een inhoudelijke beoordeling van de zaak, de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand liet. Volgens sommige centrale inspecteurs zouden de rechtbanken zich nu en dan te zeer concentreren op formele kwesties en zouden zij meer

dan de hoven zaken terugwijzen. Bovendien bestaat bij deze groep de indruk dat de rechtbanken niet altijd goed op de hoogte zijn van de fiscaal-juridische materie waarover zij oordelen. Bij andere geïnterviewde centrale en decentrale inspecteurs bestaat deze indruk niet. Voor zover de hoven ten tijde van de interviews al een indruk konden hebben van de rechtbankuitspraken, is deze niet negatief.

Geen van de rechtbanken verwacht snel te zullen afwijken van de rechtspraak van de Hoge Raad, hoewel men deze mogelijkheid niet bij voorbaat uitsluit. Dit zou bijvoorbeeld aangewezen kunnen zijn om discussie over een bepaald onderwerp uit te lokken. De hoven keuren een zo'n incidentele afwijking niet zonder meer af. Wel zal deze afwijking goed moeten worden gemotiveerd en worden blijvende divergenties tussen de rechtbanken en de hoven/Hoge Raad wel onwenselijk geacht. De Hoge Raad acht ook van belang bij welk onderwerp zich afwijkingen voordoen. Als de rechtbanken bijvoorbeeld vaak zouden terugwijzen, zou dat onwenselijk zijn.

De rechtbanken, hoven en Hoge Raad verwachten overigens geen grote verschillen tussen de rechtbanken en de hoven/Hoge Raad. Het meest in het oog springende - maar niet heel belangrijke - verschil is volgens diverse hoven, dat de rechtbanken de partijen aanduiden als eiser en verweerder. De hoven zullen hen waarschijnlijk blijven aanduiden als belanghebbende en inspecteur. Ten aanzien van de specifiek aan de orde gestelde onderwerpen de toegang tot de rechter, de omvang van de rechtsstrijd in ruime zin en de rechtsuitgang (terugwijzen of zelf voorzien) verwacht eigenlijk niemand dat zich wezenlijke fricties zullen voordoen. Hoogstens zouden volgens sommigen graduele verschillen kunnen optreden in die zin dat de rechtbanken zich iets meer zullen concentreren op de aange-

voerde gronden of iets strenger zullen zijn bij het toelaten van laat ingebrachte stukken. Daarnaast wordt er door een enkeling op gewezen dat de decentrale rechtbanken wellicht wat vaker zaken na vernietiging zullen terugwijzen naar de inspecteur.

Volgens alle hoven - en volgens veruit de meeste andere respondenten, waaronder de Hoge Raad - staat in appel de herkansingsfunctie voorop. In appel kunnen partijen nieuwe 'elementen' van de aanslag derhalve aanvechten en kunnen zij bovendien nieuwe gronden en bewijs aanvoeren. Ook de mogelijkheid van interne compensatie wordt volgens de hoven in appel niet beperkt. In de interviews met de adviseurs en vooral een aantal rechtbanken wordt over deze mogelijkheid kritischer gedacht.

De hoven lijken zich wel strenger te gaan opstellen ten aanzien van te laat aangevoerde nova. De 'goede procesorde' zal daarbij bepalend zijn. Hoewel nog niets vaststaat is het niet uitgesloten dat de termijn van artikel 8:58 Awb in appel strakker zal worden gehandhaafd en dat aan het inbrengen van nova tijdens de zitting grenzen zullen worden gesteld. Daarbij kan wel rekening worden gehouden met de professionaliteit van partijen, alsmede met de opvatting van de wederpartij.

De controlefunctie van appel is volgens de meeste hoven ook van belang, maar komt na de herkansingsfunctie. Deze opvatting wordt gedeeld door de meeste rechtbanken. Verder wijst een aantal hoven en rechtbanken erop dat voor decentrale belastingen het appel ook de bevordering van de rechtsontwikkeling en rechtseenheid als belangrijke functie heeft. Dat de controlefunctie van belang wordt geacht, betekent voor de meeste hoven niet dat de uitspraak van de rechtbank het object van het hoger beroep is; volgens een meerderheid (en ook de Hoge Raad) blijft dat de

in primo bestreden aanslag of beschikking. Wel mag volgens diverse hoven, vanwege het belang van de controlefunctie, van partijen worden gevraagd dat zij in hun appelschrift aangeven waarom zij het met de uitspraak van de rechtbank oneens zijn. Aan deze gronden worden overigens geen heel hoge eisen gesteld. Spitsst een partij zijn gronden niet toe op de rechtbankuitspraak dan kan dat onder omstandigheden leiden tot ongegrondverklaring van het beroep. Of dat vaak zal gebeuren moet worden afgewacht. Wat betreft het feitenonderzoek is de lijn van diverse hoven dat zij in beginsel uitgaan van de feitenvaststelling door de rechtbank als partijen daarover niet hebben geklaagd. Andere hoven sluiten een beperkt zelfstandig onderzoek van niet bestreden feiten niet uit als het gaat om feiten die wezenlijk zijn voor het geschil.

De rechtspraak van de rechtbanken: een eerste impressie

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt aan de hand van de gepubliceerde fiscale uitspraken een eerste indruk gegeven van de daaruit blijvende aanpak door en opvattingen van de rechtbanken. De uitspraken zijn gedaan in twee perioden, namelijk in de periode tot 1 december 2005 (periode 1), en in de periode maart 2006 tot en met juni 2006 (periode 2). Conform onderzoeksvragen 10 t/m 12 gaat de belangstelling primair uit naar de onderwerpen toegang tot de rechter (met name de hantering van de bezwaar- en beroepstermijnen), de omvang van de rechtsstrijd in ruime zin (inclusief de omgang met laat ingebrachte stukken) en de rechtsuitgang (zelf voorzien of terugwijzen). Verder worden de formele kanten van de uitspraak nader bestudeerd. Alvorens daartoe over te gaan wordt eerst een cijfermatig overzicht van het 'onderzoeksmateriaal' gegeven.

4.2 Cijfermatig overzicht

Deze impressie is gebaseerd op 347 uitspraken die door de rechtbanken in fiscale zaken zijn gedaan. Vrijwel alle uitspraken zijn afkomstig van rechtspraak.nl, waarvan alle uitspraken in de hiervoor genoemde perioden zijn geanalyseerd. Deze uitspraken zijn aangevuld met rechtbankuitspraken die zijn aangetroffen in een aantal online belastingrechtspraak-periodieken, zoals NTFR en V-N. De betreffende uitspraken zijn gedaan door

zowel meervoudige als enkelvoudige kamers. Het gaat om 'gewone' schriftelijke uitspraken, maar ook om processen-verbaal van mondelinge uitspraken (op grond van artikel 8:67 Awb juncto artikel 27d AWR). Mondelinge uitspraken komen vrijwel uitsluitend voor bij de rechtbanken Breda en 's-Gravenhage. De verdeling tussen de diverse rechtbanken in de onderscheiden perioden is als volgt.

Periode 1 (tot 1 december 2005)

Fiscale rechtbanken

Rechtbank Arnhem: 23 uitspraken.
Rechtbank Breda: 17 uitspraken.
Rechtbank 's-Gravenhage: 11 uitspraken.
Rechtbank Haarlem: 30 uitspraken.²¹
Rechtbank Leeuwarden: 14 uitspraken.

Andere rechtbanken (decentrale belastingen)

Rechtbank Utrecht: 1 uitspraak.
Rechtbank Rotterdam: 8 uitspraken.
Rechtbank Zutphen: 1 uitspraak.

Periode 2 (1 maart 2006 tot en met 31 juni 2006)

Fiscale rechtbanken

Rechtbank Arnhem: 25 uitspraken
Rechtbank Breda: 49 uitspraken
Rechtbank 's-Gravenhage: 46 uitspraken
Rechtsbank Haarlem: 52 uitspraken²²
Rechtbank Leeuwarden: 29 uitspraken

²¹ Dit aantal is inclusief de uitspraken die zijn gedaan door de Rechtbank Amsterdam, nevenzittingsplaats Haarlem. Het gaat hierbij om decentrale belastingzaken, die door de Rechtbank Amsterdam zijn overgedragen aan de Rechtbank Haarlem. Zie par.2.2.

²² Dit is eveneens inclusief Rechtbank Amsterdam, nevenzittingsplaats Haarlem.

Andere rechtbanken (decentrale belastingen)

Rechtbank Alkmaar: 2 uitspraken
 Rechtbank Almelo: 2 uitspraken
 Rechtbank Groningen: 10 uitspraken
 Rechtbank 's-Hertogenbosch: 2 uitspraken
 Rechtbank Maastricht: 2 uitspraken
 Rechtbank Middelburg: 4 uitspraken
 Rechtbank Rotterdam: 9 uitspraken
 Rechtbank Utrecht: 7 uitspraken
 Rechtbank Zutphen: 3 uitspraken

De hiervoor en in het vervolg van dit hoofdstuk gehanteerde cijfers zijn vrijwel uitsluitend gebaseerd op de uitspraken die zijn aangetroffen op rechtspraak.nl. Omdat – zoals in paragraaf 1.3 aangegeven – deze internetsite vooralsnog geen representatief beeld biedt van de rechtspraak van de rechtbanken, kunnen hieruit geen heel verstrekkende conclusies worden getrokken. Wel is het aantal uitspraken van de fiscale rechtbanken groot genoeg om een algemene eerste indruk te krijgen van hun aanpak. Het aantal uitspraken van individuele decentrale rechtbanken is daarvoor te laag. Wel bieden de uitspraken van de decentrale rechtbanken gezamenlijk een indicatie voor een op onderdelen afwijkende aanpak van (sommige) decentrale rechtbanken. Zie vooral par. 4.6.

4.3 Formele aspecten van de uitspraken

In de uitspraken duiden de fiscale rechtbanken zichzelf aan als 'sector bestuursrecht, (enkelvoudige of meervoudige) belastingkamer'. Daaruit blijkt dat de fiscale rechtspraak een onderdeel is van de sector bestuursrecht, maar wel een bijzonder onderdeel. De partijen worden aangeduid als 'eiser' (belastingplichtige) en 'verweerder' (inspecteur).²³ Dit wijkt af van de aanduiding 'belangheb-

bende' en 'inspecteur', die door de hoven en Hoge Raad werden (en waarschijnlijk zullen worden) gehanteerd.

De decentrale rechtbanken duiden zichzelf in hun uitspraken als 'sector bestuursrecht'.

Bij gewone uitspraken (geen proces-verbaal van de mondelinge uitspraak) hanteren de fiscale rechtbanken qua opbouw een vast stramien. In alle uitspraken ziet men de volgende onderdelen: 1. Ontstaan en loop van het geding; 2. De feiten (of vaststaande feiten); 3. Het geschil; 4. Beoordeling van het geschil; 5. Proceskosten (en eventuele overige vorderingen, bijv. schadevergoeding); 6. Beslissing.

Bij de overige rechtbanken (decentrale belastingen) worden diverse stramienen gehanteerd. De rechtbank Groningen volgt hetzelfde stramien als de fiscale rechtbanken. Dit geldt in grote lijnen ook voor de rechtbank Rotterdam, die in de regel de volgende kopjes hanteert: 1. Ontstaan en loop van het geding; 2. Feiten (en omstandigheden); 3. Omschrijving van het geschil en standpunten van partijen; 4. Beoordeling van het geschil; 5. Beslissing. In Utrecht, Maastricht en Middelburg volstaat men daarentegen met de drie kopjes: 1. Inleiding (Utrecht), ontstaan en loop van het geding (Maastricht), procesverloop (Middelburg); 2. Overwegingen; 3. Beslissing.

De processen-verbaal van de mondelinge uitspraken hebben als vast stramien: Betreft (aanduiding bestreden besluit); Onderzoek ter zitting (datum zitting; aanwezige partijen en gemachtigden); 1. Beslissing; 2. Gronden. In (vrijwel) alle processen-verbaal ontbreken verdere kopjes, dus ook het kopje 'Feiten'. Wel worden de feiten, voor zover relevant, vermeld onder de 'Gronden'. In algemene zin valt op dat de gronden in het proces-verbaal

²³ Enigszins afwijkend is de Rechtbank Breda, die partijen in de kop wel aanduidt als 'eiser' en 'verweerder', maar vervolgens aangeeft dat zij 'hierna worden aangeduid als respectievelijk belanghebbende en inspecteur'.

vrij uitvoerig worden besproken. Vier pagina's is geen uitzondering. De uitspraakdatum van mondelinge uitspraken én het moment dat deze in het openbaar worden uitgesproken liggen (vrijwel) altijd twee weken na de zitting. Daarom worden deze uitspraken wel aangeduid als uitgestelde mondelinge uitspraken op beroep. Het verdagen van mondelinge uitspraken met twee weken is mogelijk op grond van artikel 27d AWR. Anders dan in het niet-fiscale bestuursrecht worden in de geanalyseerde fiscale zaken mondelinge uitspraken vrijwel nooit onmiddellijk na sluiting van het onderzoek ter zitting gedaan. De enige aange troffen uitzondering biedt een uitspraak van de rechtbank Leeuwarden van 21 april 2006.²⁴

Alle uitspraken van de fiscale en decentrale rechtbanken bevatten de volgende, identieke rechtsmiddelenverwijzing.

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum:

- hoger beroep instellen bij het gerechtshof te [bevoegd hof, adres], dan wel
- beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag, mits de wederpartij daarmee schriftelijk instemt.

N.B. Bij het bestuursorgaan berust de bevoegdheid tot het instellen van beroep in cassatie niet bij de ambtenaar die de procedure bij de rechtbank heeft gevoerd.

Bij het instellen van hoger beroep dan wel beroep in cassatie dient het volgende in acht te worden genomen:

- 1 - Bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:

- a. de naam en het adres van de indiener;
- b. een dagtekening;
- c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep dan wel het beroep in cassatie is ingesteld;
- d. de gronden van het hoger beroep dan wel het beroep in cassatie.

Bij het instellen van beroep in cassatie dient daarnaast in acht te worden genomen dat bij het beroepschrift een schriftelijke verklaring van de wederpartij wordt gevoegd, inhoudende dat wordt ingestemd met het instellen van beroep in cassatie tegen de uitspraak van de rechtbank.

Juridisch correct is dat de mogelijkheid van sprongcassatie ook in de rechtsmiddelenverwijzing is opgenomen.

4.4 Toegang tot de rechter

Op grond van onderzochte rechtspraak kan geen volledig beeld van de problematiek van de toegang tot de rechter worden geschetst. Indien een beroep niet-ontvankelijk is, wordt dit in de regel vereenvoudigd ex artikel 8:54 Awb afgedaan. Deze uitspraken en ook eventuele uitspraken op verzet hiertegen, zijn niet aangetroffen op rechtspraak.nl. Daardoor komt bijvoorbeeld de - in paragraaf 5.2 te behandelen - termijnenproblematiek in verband met de terpostbezorging van bezwaar- en beroepschriften in deze paragraaf niet aan de orde. Hierna worden alleen 'gewone' uitspraken vermeld waarin ontvankelijkheidskwesties, doorgaans in de bezwaarfase, aan de orde waren. Met uitzondering van de hieronder genoemde eerste uitspraak, die in fiscale kringen wel enige verbazing lijkt te hebben gewekt, zijn ze niet opzienbarend. In elk geval kan op basis

²⁴ Rb. Leeuwarden 21 april 2006, LJN: AW7387.

ervan niet worden vastgesteld dat rechtbanken zich ten aanzien van ontvankelijkheidskwesties strenger zouden opstellen dan voorheen de hoven.

De meest opvallende uitspraak, vooral door de verwijzing naar rechtspraak van de ABRvS is ongetwijfeld Rb. Arnhem 01/09/05, LJN AU2803, NTFR 2005/1283. Zij is overigens de enige in het onderzoeksmateriaal aangetroffen uitspraak, waarin naar de jurisprudentie van een niet-fiscale (hoogste) bestuursrechter wordt verwezen.

In de uitspraak op bezwaar is eiser primair niet-ontvankelijk verklaard omdat geen inhoudelijke bezwaargronden zijn aangevoerd. Moet eiser echter toch ontvankelijk worden geacht, dan stelt de inspecteur zich 'subsidiar op het standpunt (...) dat het bezwaar ongegrond moet worden verklaard'.

De Rechtbank overweegt. 'In dit geding kan slechts de vraag aan de orde komen of verweerder het bezwaar terecht niet-ontvankelijk heeft verklaard. Het subsidiaire standpunt van de verweerder kan in deze procedure niet aan de orde komen. Uit artikel 7:11, eerste lid, van de Awb volgt immers dat indien het bestuursorgaan van oordeel is dat niet aan de voorwaarde voor ontvankelijkheid is voldaan, het in dat kader niet meer aan een inhoudelijke beoordeling van het bezwaar kan toekomen. De subsidiaire ongegrond verklaring van het bezwaar moet dan ook worden aangemerkt als een overweging die geen andere strekking heeft dan die van een overweging die partijen niet bindt. De rechtbank verwijst in dit verband naar de uitspraken van ABRvS van 17 mei 1999 (JB 1999/137) en van 22 december 2004 (JB 2005/45)'.

Vervolgens beoordeelt de rechtbank de aangevoerde gronden, stelt zij vast dat 'eiser geen gronden heeft aangevoerd tegen de niet-ontvankelijk verklaring van het bezwaar maar louter tegen het subsidiaire standpunt van verweerder'. Het beroep is daarom ongegrond.

De vraag of een bezwaarschrift al dan niet

tijdig is ingediend wordt in diverse uitspraken (ook ambtshalve) door de rechtbanken beoordeeld. Deze uitspraken spreken voor zich.

Niet-ontvankelijk

Rb. Haarlem 15/08/05, LJN AU3204: oplegging van verzuimboete op 20/12/03 en van een vergrijpboete op 13/03/04. Bezwaar tegen beide op 19/04/04. Het bezwaar wordt ontvankelijk geacht, maar afgewezen. In de beroepszaak overweegt de rechtbank (ambtshalve): nu het bezwaar tegen de verzuimboete niet binnen een week na afloop van de bezwaartermijn door verweerder is ontvangen, 'is het ingevolge artikel 6:9 Awb niet tijdig ingediend'. 'Gemachtigde heeft ter zitting verklaard dat geen feiten of omstandigheden zijn aan te voeren op grond waarvan zou moeten worden geoordeeld dat zij redelijkerwijs niet in verzuim is geweest in de zin van artikel 6:11 Awb. Verweerder heeft het bezwaar tegen de beschikking waarbij de verzuimboete is opgelegd derhalve ten onrechte ontvankelijk geacht. De rechtbank zal dat bezwaar daarom alsnog niet-ontvankelijk verklaren'.

Rb. Haarlem 09/09/05, LJN AU3428: een op 23/12/03 ingediend bezwaarschrift tegen een besluit in primo van 06/06/03 is door inspecteur niet-ontvankelijk verklaard. De rechtbank neemt als uitgangspunt de rechtspraak van de Hoge Raad:

- Een na afloop van de bezwaartermijn gemaakt bezwaar tegen een aanslag, waarin een boete is begrepen, moet ontvankelijk worden verklaard indien degene aan wie de boete is opgelegd, stelt dat, en op welke grond, de termijnoverschrijding niet aan hem is toe te rekenen. Slechts indien de onjuistheid van deze stelling wordt bewezen kan de niet-ontvankelijkheid worden uitgesproken (HR 22/06/88, BNB 1988/292).
- een buiten die termijn ingediend bezwaar tegen een aanslag waarin een boete is begrepen wordt niet-ontvankelijk verklaard wanneer het aan de belanghebbende zelf moet worden toegerekend dat het aanslagbiljet hem niet heeft bereikt (HR 21/03/90, BNB 1990/154).

Vaststaat dat het bezwaar buiten de daartoe gestelde termijn is binnengekomen. In verband met de verschoonbaarheid van de termijnoverschrijding 'kent de rechtbank betekenis toe aan de ter zitting door de gemachtigde van eiser afgelegde verklaring dat eiser in het buitenland verbleef toen de aanslag werd opgelegd en dat eiser tot 2005 geen maatregelen had getroffen om een ongestoorde postbezorging tijdens zijn veelvuldige en langdurige afwezigheid te waarborgen. De rechtbank verbindt hieraan de gevolgtrekking dat eisers onbekendheid met de aanslag (...) te wijten is aan een omstandigheid die hem valt toe te rekenen. Alsdan is er geen reden om (...) de overschrijding van de bezwaartermijn verschoonbaar te achten'. Eiser is terecht niet-ontvankelijk verklaard in zijn bezwaar.

Wel ontvankelijk

Rb. Haarlem 20/09/05, LJN AU3697: niet-ontvankelijkverklaring van bezwaar tegen parkeerbelasting wegens termijnoverschrijding. Wat betreft de bekendmaking van parkeerbelasting kan worden volstaan met het aanbrengen van een aanslagbiljet op of aan het voertuig en vangt de bezwaartermijn aan de dag daarna. Gelet hierop is het bezwaar buiten de termijn ontvangen.

'Eiseres stelt dat zij niet tijdig bezwaar heeft gemaakt, omdat een medewerker van de Dienst Stadstoezicht haar telefonisch heeft medegedeeld dat een aanslag pas wordt verzonden nadat deze is gecontroleerd. Blijkt dat een naheffingsaanslag is opgelegd aan iemand die een geldige parkeervergunning heeft, dan wordt, volgens deze medewerker, de aanslag niet verzonden. Naar het oordeel van de rechtbank mocht eiseres aan de uitlatingen van de Dienst Stadstoezicht het vertrouwen ontnemen dat de aanslag niet ingevorderd zou worden, zodat eiseres ter zake van het late indienen niet in verzuim is geweest'. Dit verhaal wordt door verweerder bevestigd. Het bezwaar is ten onrechte niet-ontvankelijk verklaard.

Rb. Rotterdam 06/10/05, LJN AU4401: 'Verweerder heeft de bezwaarschriften inzake de aanslagen met betrekking tot de belastingjaren 2002 en 2003 niet in het dossier aangetroffen en daarom het bezwaarschrift met betrekking tot het belastingjaar 2004 ingestuurd. Aangezien de aanslagen over 2002, 2003 en 2004 van dezelfde datum zijn en eisers bezwaren inhoudelijk identiek zijn, kan het bezwaar van 23 december gericht tegen de aanslag voor het belastingjaar 2004 naar het oordeel van de rechtbank als mede gericht tegen de aanslag voor de belastingjaren 2002 en 2003 worden beschouwd'. Dat bezwaar is binnen de bezwaartermijn van artikel 6:7 Awb verzonden. De rechtbank is van oordeel 'dat verweerder de bezwaren inzake de aanslagen onroerende-zaakbelastingen over de jaren 2002 en 2003 terecht ontvankelijk heeft geacht'.

Rb. 's-Gravenhage 07/07/06, LJN AY0252: 'De dagtekening van het in bezwaar bestreden besluit is 7 oktober 2004. Er is geen aanleiding om aan te nemen dat het besluit na die datum is verzonden, zodat de termijn voor het indienen van een bezwaarschrift is beëindigd op 18 november 2004. Verweerder heeft ter zitting verklaard dat hij het bezwaarschrift, met dagtekening 19 november 2004, op 17 november heeft ontvangen. Het bezwaar is dus gelet op artikel 6:9, eerste lid, Awb tijdig ingediend'.

Rb. Leeuwarden 15/06/06, LJN AX8976: 'Weliswaar is het bezwaarschrift één dag te laat bij de heffingsambtenaar ingekomen, doch nu eiser ter zitting heeft gesteld – aan welke stelling de rechtbank geloof hecht – dat hij zijn bezwaarschrift binnen de bezwaartermijn ter post heeft bezorgd en het bezwaarschrift binnen een week na afloop van de termijn is ontvangen, is eiser naar het oordeel van de rechtbank ontvankelijk in zijn bezwaar. De rechtbank verwijst hierbij naar artikel 6:9 Awb'.

Op rechtspraak.nl zijn geen uitspraken aangetroffen waaruit kan worden opgemaakt welke eisen de rechtbanken stellen aan de aangevoerde gronden. Een van de weinige uitspraken waarin überhaupt overwegingen worden gewijd aan (het aanvullen van) gronden, is de volgende.

Rb. Breda 03/08/05, LJN AU6878: 'Eisers hebben de gronden van het beroep aangevuld per fax van 31 maart 2005, ingekomen bij de rechtbank op 31 maart 2005. Naar de rechtbank verstaat heeft de griffier met de in 2.9 aangehaalde brief [brief van 3 maart waarin schriftelijk wordt gevraagd de gronden van het beroep binnen vier weken na dagtekening van de brief in te dienen] aan willen geven dat eisers de motivering van het pro forma beroepschrift uiterlijk op 31 maart 2005 ingediend moet hebben bij de griffier van de rechtbank. Nu eisers per fax met dagtekening 31 maart 2005, het pro forma beroep aangevuld hebben met de gronden van beroep, is de rechtbank van oordeel dat eisers ontvankelijk zijn in beroep'.

Ten slotte is één uitspraak aangetroffen, waarin de mogelijke niet-ontvankelijkheid in verband met een machtiging aan de orde was.

Rb. Haarlem 11/08/05, LJN2066: 'Ingevolge artikel 8:24, eerste lid, Awb, kan eiseres zich door een gemachtigde laten vertegenwoordigen. Op de voet van het tweede lid van voormeld artikel heeft de rechtbank bij brief van 8 maart 2005 van gemachtigde een schriftelijke machtiging verlangd. Ter zitting heeft de rechtbank vastgesteld dat eiseres op 19 mei 2005 B heeft gemachtigd tot het indienen van onderhavige beroepschrift. Op grond van het vorenstaande heeft de rechtbank ter zitting het beroep ontvankelijk verklaard.

4.5 De omvang van de rechtsstrijd in ruime zin

4.5.1 Algemeen

Hierna wordt eerst ingegaan op de problematiek van de omvang van de rechtsstrijd, waarbij zowel aandacht wordt besteed aan het object van het beroep als aan de ambtshalve 'activiteiten' van de rechtbank. Vervolgens wordt stilgestaan bij de problematiek van het laat inbrengen van stukken. Ten slotte wordt melding gemaakt van een aantal uitspraken waarin procedurele bijzonderheden aan de orde zijn.

4.5.2 Omvang van de rechtsstrijd

Volgens de Hoge Raad is de belastingsaanslag geen meerledig besluit met verschillende onderdelen.²⁵ Uitspraken waarin het beroep werd afgewezen (of niet-ontvankelijk verklaard), omdat het zich zou richten tot een in bezwaar niet aangevochten onderdeel zijn dan ook niet aangetroffen. Wel komt het een enkele keer voor dat een beroep zich mede richt tot een zelfstandige beschikking waartegen geen bezwaar is gemaakt. Een dergelijk beroep wordt in zoverre niet-ontvankelijk verklaard.

Rb. Breda 23/06/05, LJN AU8200: het beroep bij de rechtbank is gericht tegen een navorderingsaanslag en tegen de geheven heffings- en/of invorderingsrente. Het beroep tegen de navorderingsaanslag wordt ongegrond verklaard. Wat betreft de heffings- en invorderingsrente overweegt de rechtbank als volgt. 'Ingevolge artikel 30j AWR wordt het bedrag van de heffingsrente vastgesteld bij voor bezwaar

²⁵ HR 24 januari 2003, BNB 2003/172; AB 2003, 139; NTFR 2003/277. Zie uitvoerig paragraaf 5.3.

vatbare beschikking. Op grond van het bepaalde in artikel 30 Invorderingswet wordt het bedrag van de invorderingsrente eveneens vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. Nu niet is gebleken dat eiser tegen de beschikkingen heffingsrente en invorderingrente in bezwaar is gekomen staat op grond van artikel 7:1 Awb in samenhang met artikel 30, tweede lid, Inv en artikel 26 AWR geen beroep open op de rechtbank'. In zoverre is het beroep derhalve niet-ontvankelijk.

In het onderzoeksmateriaal zijn geen uitspraken aangetroffen waarin een rechtbank met zoveel woorden overgaat tot het ambtshalve aanvullen van rechtsgronden (art. 8:69, tweede lid, Awb) of feiten (art. 8:69, derde lid, Awb). Dat wil overigens niet zeggen, dat dit nooit zou gebeuren. Wel wordt - in een overigens beperkt aantal uitspraken - ambtshalve aan het recht getoetst. In sommige uitspraken betreft dit de toetsing van ontvankelijkheden (een kwestie van openbare orde), in een enkele uitspraak de toetsing van het bestaan van een bestuurlijke bevoegdheid, en in een andere uitspraak de toetsing van de vraag of onderdelen van een bepaald niet gepubliceerd besluit wezenlijke bestanddelen van het belastbare feit, waarvoor de parkeerbelasting is opgelegd, bevatten.

Rb. Haarlem 09/08/05, LJN AU3285: het besluit in primo dateert van 13/12/03; het aangiftebiljet dat door verweerder is aangemerkt als bezwaarschrift, dateert van 28/11/03. Ambtshalve beoordeelt de rechtbank allereerst of eiseres tijdig bezwaar heeft gemaakt in het licht van artikel 6:10, eerste lid, onder a, Awb. 'Nu verweerder heeft aangegeven dat de aanslag ten tijde van de ontvangst van de aangifte reeds tot stand was gekomen, is naar het oordeel van de rechtbank sprake van de in artikel 6:10, eerste lid, Awb bedoelde uitzonderingssituatie. Dat betekent dat eiseres terecht in haar bezwaar is ontvangen'.

Rb. Haarlem 15/08/05, LJN AU3204: oplegging verzuimboete op 20/12/03 en van een vergrijpboete op 13/03/04. Bezwaar tegen beide op 19/04/04. Het bezwaar wordt ontvankelijk geacht, maar afgewezen. In de beroepszaak overweegt de rechtbank (ambtshalve): nu het bezwaar tegen de verzuimboete niet binnen een week na afloop van de bezwaartermijn door verweerder is ontvangen, 'is het ingevolge artikel 6:9 Awb niet tijdig ingediend'. 'Gemachtigde heeft ter zitting verklaard dat geen feiten of omstandigheden zijn aan te voeren op grond waarvan zou moeten worden geoordeeld dat zij redelijkerwijs niet in verzuim is geweest in de zin van artikel 6:11 Awb. Verweerder heeft het bezwaar tegen de beschikking waarbij de verzuimboete is opgelegd derhalve ten onrechte ontvankelijk geacht. De rechtbank zal dat bezwaar daarom alsnog niet-ontvankelijk verklaren'.

Rb. Utrecht 09/11/05, LJN AU6290: in deze legeszaak ziet de rechtbank 'zich ambtshalve geplaatst voor de vraag of verweerder (b en w van Leersum) in dit geval bevoegd is tot beslissen (op bezwaar)'. Na onderzoek van de Gemeentewet en AWR stelt de rechtbank vast dat niet verweerder, maar de als 'de gemeenteamtbeenaar' als bedoeld in artikel 231, eerste lid, aanhef en onder b, aangewezen Eerste medewerker burgerzaken tot het heffen van leges bevoegd was. Het besluit in primo en - gelet op artikel 6:4 en 7:11 Awb - dus ook de uitspraak op bezwaar zijn onbevoegd genomen'. Omdat de uitspraak op bezwaar onbevoegd is genomen, kan de rechtbank niet toekomen aan de vraag of de leges terecht zijn geheven'. Volgt vernietiging.

Rb. Haarlem (nevenzittend voor Amsterdam) 14/10/05, LJN AU4511: in deze zaak stelt de rechtbank ambtshalve onderzoek in naar de vraag of onderdelen van een bepaald niet gepubliceerd besluit wezenlijke bestanddelen van het belastbare feit, waarvoor de parkeerbelasting is opgelegd, bevatten. De rechtbank oordeelt ambtshalve - na analyse van de relevante regelgeving - dat het besluit geen wezenlijk bestanddeel vormt.

4.5.3 Late indiening van stukken

Ingevolge artikel 8:58 Awb kunnen partijen tot tien dagen voor de zitting nadere stukken indienen. In een voorzieningenprocedure bedraagt deze termijn één dag (art. 8:83, eerste lid, Awb). Van de mogelijkheid om nadere stukken in te dienen, wordt met enige regelmaat gebruik gemaakt. In diverse uitspraken komt men overwegingen tegen als de hierna volgende.

Rb. Leeuwarden 13/10/05, LJN AU4624: 'Op grond van artikel 8:58 van de Awb heeft eiser op 5 september 2005 nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan verweerder en behoren tot de stukken van het geding'. Datum van het onderzoek ter zitting: 16 september 2005.

Rb. Haarlem 19/10/05, LJN AU5075: Bij brief van 2 augustus 2005 heeft verweerder nadere stukken ingediend. Eiseres heeft bij brief van 26 augustus 2005 eveneens nadere stukken ingediend. Partijen zijn over en weer in het bezit gesteld van de door de wederpartij overgelegde stukken. Het beroep is behandeld ter zitting van 12 september 2005.

Voorzieningenrechter Rechtbank Breda 09/05/05, LJN AT9544, NTFR 05/1528: 'Verzoeker heeft vóór de zitting nadere stukken ingediend als bedoeld in artikel 8:58 Awb die bij de rechtbank zijn binnengekomen op 13 april 2005. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan de wederpartij en behoren tot de stukken van het geding. Nadien heeft verzoeker een stuk ingediend dat bij de rechtbank is binnengekomen op 22 april 2005. Dit stuk is door verzoeker per gelijke post aan de Inspecteur verzonden en de Inspecteur heeft verklaard het stuk ontvangen te hebben. De voorzieningenrechter rekent genoemde stukken tot de stukken van het geding'.

In diverse zaken worden nadere stukken pas ter zitting overgelegd. In de uitspraken die zijn

aangetroffen in het onderzoeksmateriaal, wordt dit niet problematisch geacht. Daarbij wordt vaak expliciet overwogen dat de wederpartij geen bezwaar heeft tegen deze overlegging en/of dat deze in de gelegenheid is gesteld zich hierover uit te laten. Uitspraken waarbij de wederpartij zich tegen de overlegging verzette, zijn niet aangetroffen.

Rb. Haarlem 15/11/05, LJN AU6174: 'Ter zitting hebben partijen enkele stukken overgelegd. Zij zijn in de gelegenheid gesteld zich daarover uit te laten en hebben verklaard geen bezwaar te hebben tegen overlegging daarvan'.

Rb. Haarlem 11/08/05, LJN AU2066: 'Ter zitting heeft verweerder een drietal foto's overgelegd, welke na het openen van de verpakking zijn genomen door het Douane laboratorium. Eiseres heeft van de foto's kennis kunnen nemen en is in de gelegenheid gesteld zich erover uit te laten'.

Rb. Haarlem 17/08/05, LJN AU3284: 'Verweerder heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en overgelegd. Aan de pleitnota heeft verweerder een krantenbericht uit het C Dagblad van 11 juni 2005 gehecht. De rechtbank rekent de pleitnota en het krantenbericht tot de stukken van het geding'.

Rb. Breda 16/03/06, LJN AX4700: 'Belanghebbende heeft ter zitting een fiscaal rapport 1999, een financieel verslag 1999 en berekeningen in verband met de ontbinding van de maatschap, zonder bezwaar van de wederpartij, overgelegd. De rechtbank rekent deze bescheiden tot de stukken van het geding'.

Rb. Breda 20/06/06, LJN AY5706: 'De inspecteur heeft ter zitting zonder bezwaar van de wederpartij stukken overgelegd aan de rechtbank en aan de wederpartij, te weten een overzicht 'kosten schoonmakers' over 2000. De rechtbank rekent deze stukken tot de stukken van het geding'.

Soms wordt het onderzoek ter zitting geschorst om partijen in de gelegenheid te stellen om (schriftelijk) te reageren op ter zitting overgelegde aanvullende stukken. Op een later moment vindt dan een nadere mondelinge behandeling plaats.

Rb. Leeuwarden 28/06/06, LJN AY0257: 'Eiseres heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan de rechtbank en aan verweerder. Partijen hebben – zonder bezwaar – over en weer aanvullende stukken overgelegd. De rechtbank heeft het onderzoek ter zitting geschorst teneinde verweerder in de gelegenheid te stellen om te reageren op de door eiseres overgelegde pleitnota en eventueel overige op de zaak betrekking hebbende stukken over te leggen'. Verweerder heeft van die gelegenheid gebruik gemaakt bij brief van 1 maart 2006. Eiseres heeft daarop gereageerd bij brief van 29 maart 2006. Op 9 juni 2006 heeft een nadere mondelinge behandeling plaatsgevonden.

De enige uitspraak waarin een rechtbank het aanbod van een partij om een bepaalde stelling met stukken te adstrueren afwijst is de hierna volgende. Gegeven de opstelling van de desbetreffende partij is de uitspraak niet heel verrassend.

Rb. Haarlem 21/07/05, LJN AT9956: aan de orde is de vraag of verweerder de aanslag IB terecht heeft vastgesteld op een bepaald bedrag, uitgaande van een bijtelling voor privé-gebruik auto werkgever van Euro
Eiseres heeft in haar beroepschrift aangeboden om haar rittenregistratie waaruit zou blijken dat moet worden uitgegaan van een lagere bijtelling (namelijk 10 i.p.v. 25%), alsnog te overleggen. Zij is niet ter zitting aanwezig.
'Ten aanzien van dit door eiseres gedane bewijsoffert aanbod oordeelt de rechtbank als volgt. Eiseres is

herhaaldelijk, te weten bij schrijven van 4 augustus 2004, 17 september 2004 alsmede 7 januari 2005, in de gelegenheid gesteld de fiscale bijtelling van 10% te onderbouwen door middel van het overleggen van een rittenregistratie. (...) Eiseres heeft naar aanleiding van voornoemde correspondentie evenwel geen rittenregistratie overgelegd. Evenmin heeft eiseres van de gelegenheid gebruik gemaakt van de in artikel 8:58 Awb geboden mogelijkheid om tot tien dagen voor de zitting nadere stukken in te dienen. Gelet op het voorgaande is de rechtbank van oordeel dat eiseres voldoende in de gelegenheid is gesteld de benodigde bescheiden te overleggen. De rechtbank zal het bewijsoffert van eiseres dan ook passeren, nu dit een ontoelaatbare vertraging van de procedure met zich meebrengt'.

Ten slotte werd in één zaak een pas ter zitting gedaan beroep op interne compensatie afgewezen wegens strijd met de goede procesorde. Ook deze handelwijze lijkt alleszins verdedigbaar.

Rb. Haarlem 15/05/06, LJN AX3048: 'Tijdens de zitting heeft verweerder een subsidiair beroep gedaan op interne compensatie. Volgens verweerder dient, zo een deel van de omzet van eiseres daadwerkelijk vrijgestelde omzet betreft, de aan eiseres verleende aftrek te worden aangepast. (...) Eiseres heeft aangegeven dat zij door dit late beroep op interne compensatie in haar procespositie wordt geschaad, nu zij niet in de gelegenheid is geweest zich op deze stelling voor te bereiden. Afgezien dat het beroep op interne compensatie nadere onderbouwing en feitelijke uitwerking mist, acht de rechtbank dit beroep in een dusdanig laat stadium gedaan dat het toelaten daarvan eiseres in haar processuele positie zou schaden. De rechtbank laat dit beroep dan ook vanwege strijd met de goede procesorde buiten beschouwing'.

4.5.4 Procedurele bijzonderheden

In een beperkt aantal uitspraken, waarvan hierna enige worden vermeld, wordt melding gemaakt van repleik en dupliek. In geen enkele uitspraak worden overwegingen gewijd aan de vraag waarom juist in deze zaken repleik (en dupliek) nodig was.

Rb. Haarlem 03/11/05, LJN AU6538: 'Eiser heeft, na daartoe door de rechtbank in de gelegenheid te zijn gesteld, schriftelijk gerepliceerd waarna verweerder schriftelijk heeft gedupliceerd'.

Rb. Haarlem 09/08/05, LJN AU3285: 'Eiseres heeft een conclusie van repleik ingediend. Verweerder heeft een conclusie van dupliek ingediend'.

Rb. 's-Gravenhage 06/04/06, LJN AY6988: 'Eiseres heeft, na daartoe door de rechtbank in de gelegenheid te zijn gesteld, schriftelijke gerepliceerd, waarna verweerder schriftelijk heeft gedupliceerd'.

Rb. 's-Gravenhage 23/05/06, LJN AY5152: 'Eiser heeft, na daartoe door de rechtbank in de gelegenheid te zijn gesteld, schriftelijke gerepliceerd, waarna verweerder schriftelijk heeft gedupliceerd'.

In een beperkt aantal zaken wordt het onderzoek ter zitting geschorst, omdat het niet volledig is geweest of om nadere stukken te kunnen laten inbrengen. Deze nadere stukken kunnen reden zijn voor verwijzing van de zaak naar een meervoudige kamer.

Rb. Haarlem (nevenzittend voor Amsterdam) 14/10/05, LJN AU4511: 'Op 14 juli 2005 heeft te Haarlem een onderzoek ter zitting van de enkelvoudige kamer van deze rechtbank plaatsgevonden. Eiseres is aldaar niet verschenen. Verweerder heeft zich doen vertegenwoordigen door A. De rechtbank heeft het onderzoek ter zitting geschorst en bepaalt dat het vooronderzoek zal worden hervat'.

Vervolgens zendt verweerder nadere stukken in, die in afschrift worden gestuurd aan eiseres en wordt de zaak verwezen naar de meervoudige kamer van deze rechtbank.

N.B.: over het waarom van deze verwijzing is de uitspraak niet erg expliciet. Vermoedelijk heeft het te maken met het feit dat de rechtbank ambtshalve onderzoek instelt naar de vraag of onderdelen van een bepaald niet gepubliceerd besluit wezenlijke bestanddelen van het belastbare feit, waarvoor de parkeerbelasting is opgelegd, bevatten. Over deze principiële kwestie dient (kennelijk) een meervoudige kamer zich te buigen. De rechtbank oordeelt vervolgens ambtshalve - na analyse van de relevante regelgeving - dat het besluit geen wezenlijk bestanddeel vormt. De grieven van eiseres worden verworpen.

Rb. Arnhem 04/05/06, LJN AX4437: 'Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op [datum]. Aangezien het onderzoek niet volledig is geweest heeft de rechtbank het onderzoek ter zitting geschorst en eiser in de gelegenheid gesteld nadere stukken in te dienen. Bij brief van [datum] heeft eiser nadere stukken ingediend. Bij brieven van [datum] en [datum] heeft verweerder een reactie ingediend. Het nader onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op [datum]'.

Rb. Almelo 20/06/06, LJN AX9138: 'De rechtbank heeft het onderzoek ter zitting geschorst en heeft op [datum] verweerder gelast schriftelijk inlichtingen te verschaffen met betrekking tot de vraag welk percentage van het object gebruikt wordt voor wonen, daaruit voortvloeiend, welk percentage gebruikt wordt voor niet-wonen. Verweerder heeft bij brief van [datum] deze inlichtingen verschaft. Op [datum] heeft eiseres daarop gereageerd. Op [datum] heeft de rechtbank verweerder verzocht te reageren op deze brief van eiseres (...). Hieromtrent heeft verweerder de rechtbank bericht op [datum]. Vervolgens is het onderzoek ter zitting hervat'.

4.6 De rechtsuitgang: vernietigen, terugwijzen en zelf voorzien

4.6.1 Algemeen

In periode 1 (tot 1 december 2005) is in 57 zaken het beroep gegrond verklaard. In 55 zaken wordt de uitspraak op bezwaar vernietigd, tweemaal niet. In totaal werd vervolgens 44 maal (80%) zelf in de zaak voorzien en 9 maal (16.5%) teruggewezen naar de inspecteur al dan niet met een specifieke opdracht. In 2 zaken (3.5%) werden de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand gelaten (art. 8:72, derde lid, Awb). Verder trekt in een beperkt aantal zaken een overweging ten overvloede de aandacht.

In periode 2 (1 maart tot en met 31 juni 2006) is in 127 zaken het beroep gegrond verklaard en het besluit op bezwaar vernietigd. In totaal werd vervolgens 117 maal (92.1%) zelf in de zaak voorzien en 8 maal (6.3%) teruggewezen naar de inspecteur. In 2 zaken (1.6%) werden de rechtsgevolgen van het bestreden besluit in stand gelaten.

In beide periode gezamenlijk liggen de cijfers als volgt. In totaal werd het beroep in 184 zaken gegrond verklaard, waarbij in 2 zaken het besluit op bezwaar niet werd vernietigd. In de resterende zaken werd vervolgens 161 maal (88.5%) zelf in de zaak voorzien, 17 maal (9.2%) teruggewezen en 4 maal (2.2%) de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand gelaten.

Het totale aantal terugwijzingen ligt met 9.4% wellicht iets hoger dan bij de hoven gebruikelijk was. Dit cijfer kan echter vertekend zijn door de keuze van zaken die op rechtspraak.nl zijn geplaatst. Om meer inzicht te bieden in de wereld achter de cijfers, worden in par. 4.6.4 de zaken waarin werd teruggewezen nader geanalyseerd.

Wat betreft de mate waarin zelf in de zaak wordt voorzien of teruggewezen bestaat een verschil tussen de fiscale rechtbanken en de groep van decentrale rechtbanken.

Bij de fiscale rechtbanken wordt als regel zelf in de zaak voorzien, namelijk in 148 van de 159 zaken waarin het beroep gegrond is verklaard. Meer specifiek is de verhouding tussen het aantal malen zelf voorzien en terugwijzen in beide perioden gezamenlijk als volgt:

Arnhem (25-1), Breda (33-2), Den Haag (27-4), Haarlem (42-1) Leeuwarden (21-1).

De rechtbank Arnhem liet daarnaast 1 maal de rechtsgevolgen van een besluit in stand. Het iets hogere aantal terugwijzingen door de rechtbank Den Haag heeft waarschijnlijk geen principiële achtergrond, maar hangt samen met de keuze voor uitspraken die op rechtspraak.nl zijn gepubliceerd. Bovendien betreffen twee van de vier Haagse terugwijzingen geen 'echte' fiscale zaken, maar geschillen over de verstrekking van een verklaring op grond van de Ziekenfondswet (zie par. 4.6.4).

Bij de decentrale rechtbanken gezamenlijk wordt 14 maal zelf voorzien en 9 maal teruggewezen. Uitgesplitst naar rechtbanken ligt de verhouding tussen zelf voorzien en terugwijzen als volgt: Alkmaar (1-1); Groningen (1-1); 's-Hertogenbosch (2-0); Middelburg (3-0); Rotterdam (4-3); Utrecht (1-3); Zutphen (2-1). Daarnaast liet de rechtbank Rotterdam 3 maal de rechtsgevolgen van het vernietigd besluit in stand. Hoewel aan de cijfers per rechtbank niet al te veel waarde moet worden gehecht vanwege het lage aantal zaken, valt wel op dat de decentrale rechtbanken gezamenlijk beduidend vaker terugwijzen dan de fiscale rechtbanken.

4.6.2 Vernietigen van de uitspraak op bezwaar; in stand laten van de rechtsgevolgen

Als het beroep gegrond is, leidt dit vrijwel altijd en bij alle rechtbanken tot het dictum: 'vernietigt de uitspraak op bezwaar'. In twee zaken wordt ondanks een gegrond beroep de uitspraak op bezwaar niet vernietigd. In beide lag geen reële uitspraak op bezwaar voor.

Rb. 's-Gravenhage 13/10/05, LJN AU4885: het bezwaar in deze zaak was gericht tegen de aanslag 2001, maar handelde louter over de verrekening van een bedrag op grond van de beschikking 2000. Voor het jaar 2001 had de inspecteur daarom geen voor bezwaar of beroep vatbare beschikking genomen, waarin hij eisers verzoek om met de belasting over het jaar 2001 een bedrag ter zake van het ab-verlies te verrekenen, afwees. Eiser had in de primaire fase overigens wel voor 2001 om zodanige verrekening verzocht. De rechtbank overweegt: '[o]m redenen van proceseconomie [beschouwt de rechtbank] de uitspraak op bezwaar mede als een weigering van de inspecteur een beschikking te nemen waarin hij eisers verzoek om met de belasting over het jaar 2001 een bedrag ter zake van het ab-verlies te verrekenen'. Het beroep tegen deze weigering wordt gegrond verklaard, waarna de inspecteur wordt opgedragen 'om met inachtneming van deze uitspraak, te beschikken met betrekking tot de verrekening van een bedrag ter zake van het ab-verlies'.

Rb. Haarlem 07/09/05, LJN AU4889: in deze zaak was het bezwaar gericht tegen navorderingsaanslagen vennootschapsbelasting over vijf jaren. 'Omdat een uitspraak op bezwaar uitbleef heeft eiser (...) beroep ingesteld. Bij de rechtbank is in geschil of eiser wel aan de Nederlandse vennootschapsbelasting is onderworpen'. De rechtbank beoordeelt het geschil inhoudelijk en concludeert: 'nu de rechtbank niet aannemelijk acht dat eiser in de onderhavige jaren feitelijk was

gevestigd in Nederland of een plaats van leiding in Nederland had, was zij niet aan de heffing vennootschapsbelasting onderworpen'. Vervolgens vernietigt de rechtbank niet de uitspraak op bezwaar (in casu: het niet tijdig beslissen), maar alleen de primaire navorderingsaanslagen.

Op grond van de bestudeerde uitspraken kan worden vastgesteld, dat vernietigingen door de rechtbanken in veruit de meeste zaken zijn gebaseerd op een *materieel oordeel* over de uitspraak op bezwaar, en dat vernietiging om uitsluitend formele redenen (zorgvuldigheids- of motiveringsgebreken) slechts sporadisch voorkomen. In een enkele uitspraak wordt dit ook als principieel uitgangspunt geformuleerd, meer in het bijzonder in Rechtbank Breda 03/08/05, LJN AU6878.

Naar aanleiding van de grief van eiser dat hij ten onrechte niet is gehoord overweegt de rechtbank: 'De loop van de procedure in belastingzaken brengt mee dat eventuele onzorgvuldigheden in de totstandkoming en/of motivering van de bestreden uitspraak, op zichzelf niet tot vernietiging van die uitspraak kunnen leiden'. Volgt een materiële beoordeling van de zaak.

Een enkele keer wordt aan deze kwestie een uitvoerige overweging gewijd.

Rechtbank Breda 23/07/05, LJN AT7930: 'Vooraf en ambtshalve. Eiser heeft ter zitting uitdrukkelijk verklaard dat haar grieven met betrekking tot de schending van de hoorplicht als bedoeld in artikel 7:2 Awb juncto artikel 25, vierde lid, AWR, uitsluitend van belang zijn voor de veroordeling in de proceskosten en daarmee niet is bedoeld in geval van vernietiging van de bestreden uitspraak terug te wijzen. Eiser wil dat, in het geval hij in het gelijk wordt gesteld, de rechtbank de zaak zelf afdoet. Nu de rechtbank ook overigens niet is gebleken dat eiser is benadeeld door de schending van de hoorplicht zal de rechtbank zelf in de zaak voorzien'.

In twee uitspraken vernietigt een rechtbank een uitspraak op bezwaar wel om de formele reden dat in de bestuurlijke fase de hoorplicht is geschonden. In beide zaken had belanghebbende hierbij overigens belang.

Rb. Breda 24/04/06, LJN AX0710: in geschil is onder meer de vraag of belanghebbende terecht niet is gehoord in administratief beroep. 'Op grond van artikel 7:16 Awb moet een beroepsorgaan belanghebbende eerst in de gelegenheid stellen te worden gehoord alvorens deze op het beroep beslist. (...) Nu het bepaalde in artikel 25, vierde lid, AWR enkel ziet op het horen als bedoeld in artikel 7:2 Awb is niet van belang of belanghebbende heeft verzocht te worden gehoord. Nu belanghebbende in beroep erover klaagt dat hij in administratief beroep niet is gehoord moet reeds op die grond de bestreden uitspraak worden vernietigd'. De materiële in geschil zijnde vraag behoeft geen behandeling.

Rb. Leeuwarden 21/04/06, LJN AW7387: eiser heeft voor de bekendmaking van de uitspraak op bezwaar verweerder verzocht om te worden gehoord over zijn bezwaar. Gelet op artikel 7:2 Awb en 25 AWR had verweerder niet aan dit verzoek voorbij mogen gaan. 'Nu over de van belang zijnde feiten geen volstreekte duidelijkheid bestaat en eiser niet ter zitting is verschenen om het een en ander toe te lichten, is de rechtbank van oordeel dat eiser door de schending van de hoorplicht door verweerder in zijn belang is geschaad. (...) De rechtbank acht het derhalve geboden de zaak terug te verwijzen naar verweerder met de opdracht eiser alsnog te horen. De rechtbank wijst eiser er op dat de rechtbank aldus niet is toegekomen aan een beoordeling van eisers inhoudelijke grieven'.

Verder komt het nu en dan voor dat een uitspraak op bezwaar wordt vernietigd omdat zij niet berust op een deugdelijke motivering als bedoeld in artikel 7:12 Awb. Vervolgens wordt de zaak teruggewezen naar verweerder. Ter illustratie dienen de volgende voorbeelden.

Rb. Rotterdam 02/05/06, LJN AX2157: 'Met eiser is de rechtbank van oordeel dat verweerder de bestreden uitspraak niet voldoende draagkrachtig gemotiveerd heeft, nu verweerder daarin niet inhoudelijk is ingegaan op de door eiser aangevoerde bezwaren voor wat betreft de staat van onderhoud van de onroerende zaak in vergelijking met die van de door verweerder gehanteerde vergelijkingsobjecten'. Op dit punt wordt ook niet ingegaan in een taxatierapport dat bij het verweerschrift is gevoegd. 'De bestreden uitspraak dient mede wegens strijd met het bepaald in artikel 7:12 Awb te worden vernietigd'.

Rb. Zutphen 29/05/06, LJN AX6312: 'De aan de rechtbank verstrekte gegevens zijn onvoldoende om te kunnen beoordelen welke prijs per m2 de juiste is voor het vaststellen van de WOZ-waarde van de kas. Op grond van de inhoud van het verweerschrift en het verhandelde ter zitting acht de rechtbank het niet aannemelijk dat verweerder de waarde van de onroerende zaak niet hoger heeft vastgesteld dan de waarde in het economisch verkeer (...)'. 'Gelet op het hiervoor overwogene berust het bestreden besluit op een ondeugdelijke motivering en komt om die reden, als strijdig met het bepaalde in artikel 7:12 Awb, voor vernietiging in aanmerking'.

Een bijzondere aanpak ziet men in 4 uitspraken van de Rechtbank Rotterdam, waarin de uitspraak op bezwaar weliswaar wordt vernietigd om formele redenen, maar de rechtbank de zaak vervolgens ook inhoudelijk beoordeelt. In 3 zaken blijkt de uitspraak op bezwaar inhoudelijk correct en worden daarom de rechtsgevolgen van de vernietigde uitspraak in stand gelaten. In één uitspraak is dat niet het geval.

Rb. Rotterdam 30/09/05, LJN AU5079: de rechtbank stelt vast dat eiser zich in de procedure niet op het standpunt heeft gesteld dat de waarde van zijn woning te hoog zou zijn vastgesteld, maar dat de belastingplicht geheel dan wel gedeeltelijk zou moeten vervallen, omdat hij woonachtig is in een bebouwingsvrije zone. De inspecteur heeft de grieven

van eiser echter wel geïnterpreteerd als gericht tegen de te hoge vaststelling van de waarde. Volgens de rechtbank heeft hij 'dan ook niet adequaat gereageerd op hetgeen eiser heeft aangevoerd, waardoor de uitspraak op bezwaar in strijd met artikel 7:11 Awb is genomen'. Het beroep dient om deze reden gegrond te worden verklaard. 'De rechtbank ziet aanleiding om de rechtsgevolgen van de vernietigde uitspraak op bezwaar ingevolge artikel 8:72, derde lid, Awb in stand te laten en overweegt daartoe het volgende'. Volgt een bespreking van de grief van eiser waarin wordt geconcludeerd dat de uitspraak op bezwaar materieel correct is. In het dictum wordt bepaald dat Rotterdam het griffierecht dient te vergoeden.

Rb. Rotterdam 30/09/05, LJN AU4424: In beroep heeft eiser vermeld dat verweerder bij het bestreden besluit niet is ingegaan op zijn grieven in bezwaar. 'Ook de rechtbank heeft dit geconstateerd en acht de uitspraak op bezwaar onvoldoende gemotiveerd. Mitsdien komt de uitspraak op bezwaar wegens strijd met artikel 3:2 en artikel 7:12 Awb voor vernietiging in aanmerking. De rechtbank ziet evenwel aanleiding om de rechtsgevolgen van de vernietigde bestreden besluit met toepassing van artikel 8:72, derde lid, Awb in stand te laten en overweegt daartoe het volgende'. Volgt een bespreking van de grieven waarin wordt geconcludeerd dat de parkeerbelasting terecht is geheven. Niettemin moet Rotterdam het griffierecht en de proceskosten van eiser vergoeden.

Rb. Rotterdam 30/03/06, LJN AX2741: in zijn verweerschrift erkent verweerder dat het in bestuurlijke fase gehanteerde taxatierapport in feite niet relevant is voor de omstreden WOZ-aanslag en brengt hij een nieuwe taxatierapport in. Volgens de rechtbank is pas met het nieuwe taxatierapport inzichtelijk en toetsbaar of verweerder de waarde van de woning terecht heeft vastgesteld aan de hand van vergelijkbare objecten. Nu de bestreden uitspraak tot stand is gekomen voordat het nieuwe taxatierapport kenbaar was, berust deze 'niet op een deugdelijke motivering' en komt zij 'wegens strijd met het bepaalde in artikel 7:12, eerste lid, Awb voor vernietiging in aanmerking'.

Vervolgens gaat de rechtbank na of aanleiding bestaat te bepalen dat de rechtsgevolgen van de bestreden uitspraak in stand zullen blijven. Daartoe beoordeelt zij de uitspraak met behulp van het nieuwe taxatierapport en komt tot de conclusie dat deze inhoudelijk correct is. De rechtsgevolgen blijven daarom in stand en de gemeente moet het griffierecht vergoeden.

Rb. Rotterdam 30/03/06, LJN AX2856: deze uitspraak is vergelijkbaar met de vorige. Ook in deze zaak is bij het verweerschrift een nieuw taxatierapport gevoegd. Daarom is de uitspraak op bezwaar niet gebaseerd op een voldoende draagkrachtige onderbouwing en is zij dus in strijd met artikel 7:12, eerste lid, Awb. Vervolgens onderzoekt de rechtbank de omstreden uitspraak op bezwaar met behulp van het nieuwe taxatierapport. Omdat dit nog steeds geen voldoende draagkrachtige motivering bevat, worden de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit niet in stand gelaten.

Deze aanpak van Rechtbank Rotterdam - die in het niet-fiscale bestuursrecht heel gebruikelijk is - is bij andere rechtbanken slechts één maal aangetroffen.²⁶ De aanpak lijkt voor fiscalisten wellicht erg formeel, maar heeft voor de belastingplichtige als voordeel dat de rechtbank (op grond van artikel 8:74, eerste lid, Awb) verplicht is te bepalen dat het griffierecht wordt vergoed en dat er in beginsel een basis is voor schadevergoeding wegens onrechtmatige besluitvorming.

4.6.3 Zelf in de zaak voorzien

4.6.3.1 Algemeen

In veruit de meeste zaken voorziet de rechtbank, na vernietiging van de uitspraak op bezwaar, zelf in de zaak. De daarbij gehanteerde dicta zijn afhankelijk van de belasting in kwestie. Een veel voorkomend dictum is de vermindering van een (naheffings)aanslag

²⁶ Namelijk in Rb. Arnhem 07/04/06, LJN AW5382. In deze uitspraak werd de vernietiging echter gebaseerd op een materieel oordeel. Omdat dit oordeel uiteindelijk geen consequenties zou hebben voor de uitspraak op bezwaar, werden de rechtsgevolgen ervan in stand gelaten.

(par. 4.6.3.2) of van een boete (par. 4.6.3.3). Daarnaast ziet men regelmatig de volledige vernietiging van het besluit in primo, doorgaans een aanslag of een boete (par. 4.6.3.4). In WOZ-zaken wordt in het dictum doorgaans de WOZ-waarde van de onroerende zaak op een lager bedrag vastgesteld (par. 4.6.3.5). Verder is er een restcategorie van dicta bij specifieke belastingen (par. 4.6.3.6). Ten slotte wordt in een enkele zaak zelf voorzien door het (alsnog) niet-ontvankelijk verklaren van het bezwaar (Rechtbank Haarlem 15/08/05, LJN AU3204, VN 2005/55/6, NTFR 2005/1418). Verder wordt in twee zaken de inspecteur opgedragen om een 'andere handeling' in de zin van artikel 8:72, vierde lid, Awb, te verrichten (par. 4.6.3.7).

Soms bepaalt de rechtbank expliciet dat 'haar uitspraak in de plaats treedt van het vernietigde besluit' (hierna: gecursiveerd). Doorgaans doet zij dat niet. Aan dit verschil lijken geen principiële overwegingen ten grondslag te liggen. In de regel worden aan het zelf voorzien in de 'Beoordeling van het geschil' geen nadere overwegingen gewijd en wordt evenmin verwezen naar artikel 8:72, vierde lid, Awb. In een enkel geval (hierna: gecursiveerd) gebeurt dat wel, zonder dat hieraan overigens principiële overwegingen ten grondslag lijken te liggen.

4.6.3.2 Vermindering van de (navorderings-/naheffings-)aanslag

Dit dictum komt bijzonder vaak voor. Is het beroep gericht tegen een belastingaanslag, dan bepaalt de rechtbank in haar dictum doorgaans dat zij 'de aanslag vermindert tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit [inkomstenbron] Euro [...]', waaraan soms wordt toegevoegd 'en voor het overige met inachtneming van de elementen die verweerder bij het vaststellen van de aanslag in aanmerking heeft

genomen'. Betreft het een beroep tegen een naheffings- of navorderingsaanslag, dan wordt doorgaans bepaald dat de rechtbank 'de naheffingsaanslag vermindert tot een bepaald bedrag'. In sommige uitspraken van de Rechtbank Breda en Haarlem wordt deze overweging ingeleid met de zinsnede 'herroept het primaire besluit'. Meestal blijft deze inleiding ook bij deze rechtbanken achterwege. Deze inleiding is overigens conform de Awb omdat een rechtbank, indien zij zelf voorziet, doet hetgeen in bezwaar had moeten gebeuren en in bezwaar het primaire besluit wordt herroepen (vgl. artikel 7:11, tweede lid, Awb). Hierna wordt ter illustratie een aantal uitspraken van de rechtbanken vermeld.

Rb. Arnhem 26/09/05, LJN AU3877, NTFR 2005/1370; 'vermindert de aanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van Euro'; *'bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de uitspraak op bezwaar'*.

Rb. Arnhem 25/08/05, LJN AU2058: 'vermindert de aanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van Euro ..'.

Rb. Arnhem 31/03/06, LJN AV8711" 'vermindert de aanslag vennootschapbelasting voor het jaar 2001 tot een aanslag berekend naar een belastbaar bedrag van Euro'.

Rb. Breda 02/09/05, LJN AU2759: 'herroept het primaire besluit en stelt de belastingaanslag nader vast op een berekend naar een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang van nihil, en overigens met inachtneming van de elementen die bij het vaststellen daarvan in aanmerking zijn genomen'.

Rb. Breda 02/09/05, LJN AU2756: 'herroept het primaire besluit en stelt de belastingaanslag nader vast op een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van Euro, en overigens met

inachtneming van de elementen die bij het vaststellen daarvan in aanmerking zijn genomen'.
Rb. Breda 18/04/06, LJN AX0788: 'vermindert de naheffingsaanslag tot op een bedrag van Euro aan enkelvoudige belasting'.

Rb. 's-Gravenhage 21/10/05, LJN AU6480: 'vermindert de aanslag tot één berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van Euro, een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van Euro en voor het overige met inachtneming van de elementen die verweerder bij het vaststellen van de aanslag in aanmerking heeft genomen'. *'bepaalt dat haar uitspraak in de plaats treedt van het vernietigde besluit'*.

Rb. 's-Gravenhage 20/04/06, LJN AY0256: 'vermindert de naheffingsaanslag tot een bedrag van Euro'.

Rb. Haarlem 20/09/05, LJN AU3818: 'vermindert de aanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van Euro'.

Rb. Haarlem 12/09/05, LJN AU5460: 'herroept het primaire besluit en stelt de belastingaanslag nader vast op een verzamelinkomen van Euro, en overigens met inachtneming van de elementen die bij het vaststellen daarvan in aanmerking zijn genomen'.

Rb. Haarlem 12/04/06, LJN AW2134: 'vermindert de naheffingsaanslag tot Euro ... (...)'.
Rb. Leeuwarden 27/06/05, LJN AU2800: 'vermindert de belastingaanslag tot een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van, Euro, en overigens met inachtneming van de elementen die bij het vaststellen daarvan in aanmerking zijn genomen'.

Rb. 's-Hertogenbosch 24/05/06, LJN AX8833: 'bepaalt dat haar uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar, bepaalt dat de aan eiseres opgelegde aanslag baatbelasting wordt verminderd met in totaal Euro'.

4.6.3.3 Vermindering van de boete

In diverse uitspraken wordt zelf in de zaak voorzien door vermindering van een opgelegde boete. Soms geschiedt dit als gevolg van een vermindering van een naheffing, in andere zaken los daarvan. In een enkele uitspraak wordt eerst het primaire boetebesluit herroepen, in de andere niet. Hierna wordt ter illustratie een aantal uitspraken van de rechtbanken vermeld.

Rb. Arnhem 28/10/05, LJN AU5747: 'herroept het primair boetebesluit en stelt de boete nader vast op Euro'.

Rb. Arnhem 06/03/06, LJN AV8691 'vermindert de naheffingsaanslag tot een bedrag aan loonbelasting/premie volksverzekering van Euro ..., vermindert de boete tot een bedrag van Euro'.

Rb. Breda 11/10/05, LJN AU5345: 'vermindert de boete tot een bedrag van Euro ...'.

Rb. Haarlem 27/07/05, LJN AU0839: 'vermindert de boete tot f, -'.

Rb. 's-Gravenhage 16/03/06, LJN AY7001: 'vermindert de boete tot Euro ... en bepaalt dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van het vernietigde besluit'.

4.6.3.4 Vernietiging het primaire besluit

In een groot aantal uitspraken voorziet een rechtbank zelf in de zaak door ook het primaire besluit (een aanslag, boetebeschikking of andere beschikking) te vernietigen. Alleen bij sommige decentrale rechtbanken ziet men dat het primaire besluit wordt herroepen. In het niet-fiscale bestuursrecht is uitgemaakt dat de rechtbank, indien zij zelf in de zaak voorziet, het primaire besluit niet kan vernietigen - in bezwaar is dit immers ook niet mogelijk - maar

conform artikel 7:11, tweede lid, Awb moet herroepen. In het fiscale bestuursrecht ziet men dit kennelijk anders, waarbij overigens meteen kan worden opgemerkt dat het materieel niets uitmaakt of het primaire besluit wordt herroepen of vernietigd. Hierna wordt ter illustratie een aantal uitspraken van de rechtbanken vermeld.

Rb. Arnhem 29/08/05, LJV AU2044: 'vernietigt de onderhavige belastingaanslag'

Rb. Arnhem 28/10/05, LJV AU5746: in overwegingen: '*Onder toepassing van artikel 8:72, vierde lid, van de Awb zal op dezelfde grond ook de navorderingsaanslag worden vernietigd*'. In dictum: 'vernietigt de navorderingsaanslag van [datum]'.

Rb. Arnhem 08/07/05, LJV AT9606: in overwegingen: 'De bestreden uitspraak wordt vernietigd wegens strijd met (...). *Onder toepassing van artikel 8:72, vierde lid, van de Awb wordt ook de naheffingsaanslag vernietigd*'. In dictum: 'vernietigt de naheffingsaanslag'.

Rb. Breda 11/10/05, LJV AU4117: 'vernietigt de onderhavige naheffingsaanslag'.

Rb. Breda 31/05/06, LJV AX8985: 'vernietigt de navorderingsaanslag, vernietigt de boetebeschikking, vernietigt de naheffingsrentebesikking'.

Rb. 's-Gravenhage 23/09/05, LJV AU6041: 'vernietigt de onderhavige belastingaanslag, de beschikking heffingsrente, alsmede de boetebeschikking'.

Rb. 's-Gravenhage 18/05/06, LJV AY6122: 'vernietigt de beschikking en de aanslagen inzake de garage'.

Rb. Haarlem 15/08/05, LJV AU3204: 'vernietigt de beschikking van 13 maart 2004, voor zover daarbij de vergrijpboete is opgelegd'.

Rb. Haarlem 09/08/05: LJV AU3285: 'stelt het verlies

over 2002 vast op een bedrag van Euro, vernietigt de boetebeschikking'.

Rb. Haarlem 31/05/06, LJV AX6313: 'vernietigt de navorderingsaanslagen'.

Rb. Leeuwarden 26/10/05, LJV AU5017: 'vernietigt de herzieningsbeschikking van [datum]'.

Rb. Leeuwarden 18/05/06, LJV AX 7766: 'vernietigt de naheffingsaanslag fosfaatheffing, alsmede de op die heffing betrekking hebbende boetebeschikking'.

Rb. 's-Hertogenbosch 31/03/06, LJV AW1928: 'herroept de naheffingsaanslag parkeerbelasting van [datum] en bepaalt dat haar uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak'.

Rb. Rotterdam 07/10/05, LJV AU5087: in de overwegingen: '*Aangezien na deze vernietiging rechtens slechts één beslissing mogelijk is, zal de rechtbank zelf in de zaak voorzien op de in het dictum verwoorde wijze*'. In het dictum: 'bepaalt dat de uitspraak in de plaats treedt van het vernietigde besluit, hetgeen in dit verband inhoudt dat elk van de zes naheffingsaanslagen alsnog wordt herroepen en wel in die zin dat deze aanslagen worden vernietigd'.

4.6.3.5 Lagere vaststelling van de WOZ-waarde

In WOZ-zaken voorzien de rechtbanken vrijwel steeds zelf in de zaak doordat zij de bestreden WOZ-waarde verminderen tot een bepaald bedrag (soms nihil). Soms wordt daarbij ook nog bepaald dat de OZB-aanslag dienovereenkomstig wordt verminderd. Aan het bepalen van de hoogte van het bedrag worden altijd meer of minder uitvoerige overwegingen gewijd. Soms blijkt daaruit dat partijen inmiddels overeenstemming hebben bereikt over het lagere bedrag. In veel zaken acht de recht-

bank de standpunten van beide partijen niet geheel aannemelijk, en bepaalt zij het bedrag 'in goede justitie'. In sommige zaken wordt, alvorens zelf te voorzien, behalve de uitspraak op bezwaar ook het besluit in primo vernietigd of herroepen, in de meeste uitspraken wordt alleen de uitspraak op bezwaar vernietigd. Hierna wordt ter onderbouwing van het voorgaande een aantal uitspraken van zowel fiscale als decentrale rechtbanken vermeld.

Rb. Breda 08/05/06, LJV AX5808: in goede justitie, 'vermindert de vastgestelde waarde tot Euro'.

Rb. 's-Gravenhage 21/04/06, LJV AY4185: na overeenstemming tussen over de hoogte van de deprecierende factor, 'vermindert de vastgestelde waardes voor [diverse panden tot Euro] en bepaalt dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van het vernietigde besluit'.

Rb. 's-Gravenhage 22/06/06, LJV AY4900: in goede justitie 'vermindert de vastgestelde waarde tot Euro', en 'vermindert de aanslag OZB tot een aanslag berekend naar een waarde van Euro'.

Rb. Haarlem 29/06/06, LJV AY3835: vernietigt de uitspraak op bezwaar en de beschikking. In goede justitie, 'stelt de waarde (...) vast op Euro', 'vermindert de aanslag OZB tot een aanslag berekend naar een waarden van Euro ... en bepaalt dat de uitspraak in zoverre in de plaats treedt van het vernietigde besluit'.

Rb. Haarlem (nevenzittend voor Amsterdam) 31/05/06, LJV AX6371: na overeenstemming tussen partijen, 'vermindert de vastgesteld waarde tot Euro en bepaalt dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van het vernietigde besluit, vermindert de aanslag OZB naar een bedrag van Euro en bepaalt dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van het vernietigde besluit'.

Rb. Leeuwarden 19/06/06, LJV AX9425: in goede justitie, 'vermindert de vastgestelde waarde tot Euro en bepaalt dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van het vernietigde besluit'.

Rb. Middelburg 05/04/06, LJV AY6581: na schatting van het waardedrukkend effect op 10%, 'herroept de beschikking [in primo] in de zin dat de waarde van het object wordt vastgesteld op Euro'.

Rb. Utrecht 13/04/06, LJV AW2045: 'voorziet zelf in de zaak, herroept de beschikking [in primo] en verlaagt de waarde van de onroerende zaak tot Euro'.

Rb. Rotterdam 04/05/06, LJV AX1997: omdat het gebouw in kwestie geen economische waarde heeft, 'wijzigt de beschikking in die zin dat de waarde van het object wordt vastgesteld op nihil'.

Rb. Rotterdam 27/04/06: in goede justitie, 'vermindert de vastgestelde waarde tot Euro, en bepaalt dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van het vernietigde besluit'.

Rb. Zutphen 29/06/06, LJV AX9680: na vaststelling van de kapitalisatiefactor in goede justitie, 'stelt de WOZ-waarde van het object op Euro'.

4.6.3.6 Specifieke dicta

In een aantal zaken worden in het kader van het zelf voorzien specifieke dicta gehanteerd. Deze hebben alles te maken met de beschikkingen die in het kader van de belasting in kwestie worden genomen. Hierna wordt ter illustratie een aantal van deze dicta vermeld.

Rb. Arnhem 20/03/06, LJV AV7817: in een omzetbelastingzaak, 'stelt de onderhavige beschikking teruggaaf omzetbelasting vast op Euro en bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de uitspraak op bezwaar'.

Rb. Arnhem 16/03/06, LJN AV8785: in een loonbelastingzaak, 'herroept de beschikking aansprakelijkstelling en stelt de aansprakelijkheid van eiseres vast op Euro en bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar'.

Rb. Breda 20/06/06: LJN AY6598: in een omzetbelastingzaak, 'verleent teruggaaf van de op aangifte voor [bepaalde periode] voldane omzetbelasting tot een bedrag van Euro '.

Rb. Breda 08/06/06, LJN AY3515: in een vennootschapsbelastingzaak, 'stelt het verlies over het jaar 1998 nader vast op [bedrag].

Rb. Haarlem 11/05/06, LJN AX3063: in een douanezaak, 'vermindert het UTB tot Euro '.

Rb. Haarlem 22/05/06, LJN AX7214: in een douanezaak, 'vernietigt de uitnodiging tot betaling'.

Rb. Haarlem 08/06/06, LJN AX7375: in een vennootschapsbelastingzaak, 'stelt het verlies van vast op Euro '.

4.6.3.7 Het gelasten van een andere handeling

In een tweetal uitspraken wordt de inspecteur verplicht tot het verrichten van een bepaalde handeling. Deze mogelijkheid is in artikel 8:72, vierde lid Awb uitdrukkelijk voorzien.

Rb. Haarlem 15/08/05, LJN AU1973: 'vernietigt (...) de beschikkingen op het verzoek om terugbetaling; gelast verweerder tot terugbetaling van Euro '.

Rb. Leeuwarden 29/06/05, LJN AU2805; VN 2005/37.26: 'gelast verweerder aan eiser een verklaring te verstrekken inhoudende dat eiser voor het jaar 2005 als zelfstandige voldoet aan de voorwaarden voor de verplichte ziekenfondsverzekering'.

4.6.4 Terugwijzen naar de inspecteur

In 17 zaken wijst de rechtbank na vernietiging van de uitspraak op bezwaar terug naar de inspecteur om met inachtneming van hetgeen in de uitspraak is overwogen een nieuwe uitspraak op bezwaar te doen. Vrijwel steeds bestaat daarvoor, zoals hierna zal blijken, een op zichzelf begrijpelijke reden. Bovendien wordt soms vrij precies aangegeven hoe de inspecteur bij het opnieuw voorzien zal moeten handelen.

Het voorgaande neemt niet weg dat in de zaken waarin teruggewezen is, zich maar één maal een van de situaties voordoet waarvan de Hoge Raad (tot nu toe) heeft bepaald dat terugwijzing in beginsel op zijn plaats of zelfs geboden is, namelijk als de hoorplicht in bezwaar is geschonden of als de uitspraak op bezwaar is genomen door een ambtenaar die daartoe op grond van artikel 10:3 Awb niet bevoegd was.²⁷ Mede gelet hierop zouden de hoven waarschijnlijk niet in alle hierna te noemen casusposities hebben teruggewezen.

a. Schending hoorplicht

In één zaak gaat een rechtbank over tot terugwijzing, omdat de hoorplicht in bezwaar als bedoeld in artikel 7:2 Awb in relatie tot artikel 25 AWR is geschonden. In een andere zaak wijst de rechtbank terug, omdat de hoorplicht in administratief beroep is geschonden. In beide zaken had belanghebbende belang bij het alsnog horen.

Rb. Leeuwarden 21/04/06, LJN AW7387: eiser heeft voor de bekendmaking van de uitspraak op bezwaar verweerder verzocht om te worden gehoord over zijn bezwaar. Gelet op artikel 7:2 Awb en 25 AWR had verweerder niet aan dit verzoek voorbij mogen gaan. 'Nu over de van belang zijnde feiten geen volstrekte duidelijkheid bestaat en eiser niet ter zitting is

²⁷ Vergelijk HR 21 maart 2001, BNB 2001/329 en HR 18 april 2003, BNB 2003/267 (niet horen in bezwaar), respectievelijk HR 8 februari 2002, BNB 2002/138 (schending van art. 10:3 Awb).

verschenen om het een en ander toe te lichten, is de rechtbank van oordeel dat eiser door de schending van de hoorplicht door verweerder in zijn belang is geschaad. (...) De rechtbank acht het derhalve geboden de zaak terug te verwijzen naar verweerder met de opdracht eiser alsnog te horen. De rechtbank wijst eiser er op dat de rechtbank aldus niet is toegekomen aan een beoordeling van eisers inhoudelijke grieven'.

Rb. Breda 24/04/06, LJN AX0710: in geschil is onder meer de vraag of belanghebbende terecht niet is gehoord in administratief beroep. 'Op grond van artikel 7:16 Awb moet een beroepsorgaan belanghebbende eerst in de gelegenheid stellen te worden gehoord alvorens deze op het beroep beslist. (...) Nu het bepaalde in artikel 25, vierde lid, AWR enkel ziet op het horen als bedoeld in artikel 7:2 Awb is niet van belang of belanghebbende heeft verzocht te worden gehoord. Nu belanghebbende in beroep erover klaagt dat hij in administratief beroep niet is gehoord moet reeds op die grond de bestreden uitspraak worden vernietigd'. De materiele in geschil zijnde vraag behoeft geen behandeling.

b. Geen inhoudelijke uitspraak in bezwaar

In 5 zaken heeft verweerder in bezwaar geen inhoudelijk uitspraak over het desbetreffende geschilpunt gedaan, vanwege de overschrijding van de bezwaartermijn of om andere redenen. Door terug te wijzen wordt voorkomen dat eiser een instantie verliest. Hierna worden deze zaken kort samengevat.

Rb. Arnhem 25/10/05, LJN AU5743: hoewel de klachten van eiser ook betrekking hadden op de WOZ-beschikking en de gemeenteambtenaar op grond van artikel 30, tweede, derde en vierde lid van de WOZ - volgens de rechtbank - één uitspraak op bezwaar dient te doen indien de OZB-aanslag en de WOZ-beschikking in één geschrift wordt bekendgemaakt,

had verweerder alleen een uitspraak op bezwaar gedaan over de OZB en was niet ingegaan op de grieven tegen de WOZ-beschikking. De uitspraak op bezwaar kan daarom niet in stand blijven.

'De zaak wordt teruggewezen naar verweerder, waarna verweerder een nieuwe uitspraak op bezwaar dient te doen inzake zowel de OZB-aanslag als de WOZ-beschikking'.

Dictum: 'bepaalt dat verweerder een nieuwe uitspraak op bezwaar doet met inachtneming van hetgeen is overwogen in deze uitspraak'.

Rb. 's-Gravenhage, voorzieningenrechter (onmiddellijke uitspraak in hoofdzaak), 09/06/05, NTFR 2005/1016: deze zaak betreft een verklaring als bedoeld in artikel 3d, tweede lid, Ziekenfondswet, waarin is vermeld dat verzoekster niet voldoet aan de voor het jaar 2005 geldende voorwaarden als bedoeld in artikel 3d, eerste lid, Zfw. Het bezwaar tegen dit besluit is wegens termijnoverschrijding niet-ontvankelijk verklaard. Hiertegen richt zich het verzoek om een voorlopige voorziening. De voorzieningenrechter oordeelt dat de niet-ontvankelijkverklaring van het bezwaarschrift wegens termijnoverschrijding achterwege moeten blijven. Met toepassing van artikel 8:86 Awb verklaart hij het beroep gegrond en vernietigt hij het bestreden besluit.

Dictum: 'draagt verweerder op een besluit op bezwaar te nemen met inachtneming van deze uitspraak' (in de uitspraak is vermeld: 'binnen twee weken na verzending van deze uitspraak').

Rb. 's-Gravenhage, 19/10/05, LJN AU7040: bij het bestreden besluit op bezwaar heeft verweerder het verzoek van eiser om alsnog een verklaring te krijgen dat hij als zelfstandige voldoet aan de voorwaarden voor een ziekenfondsverzekering, wegens termijnoverschrijding niet-ontvankelijk verklaard. De rechtbank stelt vast dat niet is komen vast te staan wanneer de bezwaartermijn is aangevangen en dat daarom geen sprake is van een termijnoverschrijding. Dictum: 'draagt verweerder op alsnog een

inhoudelijke beslissing te nemen op het bij wijze van bezwaar gedane verzoek om toepassing van de keuzeregeling’.

Rb. 's-Gravenhage 13/10/05, LJN AU4885: bezwaar in deze zaak is gericht tegen de aanslag 2001, maar handelt louter over de verrekening van een bedrag op grond van de beschikking 2000. Voor het jaar 2001 heeft de inspecteur daarom geen voor bezwaar of beroep vatbare beschikking genomen, waarin hij eisers verzoek om met de belasting over het jaar 2001 een bedrag ter zake van het ab-verlies te verrekenen, afwijst. In de primo had eiser wel om zodanige verrekening verzocht. De rechtbank: '[o]m redenen van proceseconomie [beschouwt de rechtbank] de uitspraak op bezwaar mede als een weigering van de inspecteur een beschikking te nemen waarin hij eisers verzoek om met de belasting over het jaar 2001 een bedrag ter zake van het ab-verlies te verrekenen'. Aan deze 'weigering' wordt vervolgens een aantal overwegingen gewijd. Het beroep wordt gegrond verklaard. Dictum: 'draagt de inspecteur op, om met inachtneming van deze uitspraak, te beschikken met betrekking tot de verrekening van een bedrag terzake van het ab-verlies'.

Rb. 's-Gravenhage 07/11/05, LJN AU5189: in casu was het bezwaar niet-ontvankelijk verklaard, omdat het niet gericht zou zijn tegen een besluit als bedoeld in artikel 1:3, Awb. Volgens de rechtbank is het in redelijkheid niet voor twijfel vatbaar dat het bezwaar van eiseres de haar opgelegde boete betreft. Mitsdien is het bezwaar ten onrechte niet-ontvankelijk verklaard. In verband met het opnieuw voorzien overweegt de rb. dat verweerder wel zal moeten aantonen dat belanghebbende opzet of grove schuld is te verwijten. Dictum: 'draagt verweerder op een nieuw besluit te nemen met inachtneming van deze uitspraak'.

Overigens is het feit dat de inspecteur in bezwaar ten onrechte geen inhoudelijk oordeel heeft gegeven over de zaak niet altijd reden om tot terugwijzing over te gaan. In dit verband kan worden gewezen op een uitspraak van

de Rechtbank 's-Gravenhage van 21 juni 2006 (LJN AY5163), waarin zij eerst vaststelt dat het bezwaar ten onrechte niet-ontvankelijk is verklaard, en vervolgens overweegt:

'(D)e rechtbank is voorts van oordeel dat in dit geval voldoende grond bestaat om af te wijken van de in artikel 8:72, vierde lid, Awb neergelegde regel dat in beginsel, verweerder, na vernietiging van de niet-ontvankelijkverklaring van het bezwaar, opnieuw op het bezwaar dient te beslissen. Partijen hebben in hun stukken en ter zitting uitdrukkelijk de materiële kant van de zaak aan de orde gesteld en aan de rechtbank voor een oordeel voorgelegd. Partijen hebben hierbij alle argumenten aangedragen, welke een inhoudelijke beoordeling van het geschil mogelijk maken'. Vervolgens beoordeelt de rechtbank de aanslag (in primo), stelt vast dat deze inhoudelijk correct is en handhaaft zij de aanslag.

c. Bevoegdheidsgebrek

In één zaak van een decentrale rechtbank komt de rechtbank niet toe aan een inhoudelijke beoordeling van de zaak, omdat er sprake is van een niet hersteld bevoegdheidsgebrek. Alsdan kan ook niet zelf in de zaak worden voorzien.

Rb. Utrecht 09/11/05, LJN AU6290: in deze legeszaak ziet de rechtbank 'zich geplaatst voor de vraag of verweerder (b en w van Leersum) in dit geval bevoegd is tot beslissen (op bezwaar)'. Na onderzoek van de Gemeentewet en AWR stelt de rechtbank vast dat niet verweerder, maar de als 'de gemeenteambtenaar' als bedoeld in artikel 231, eerste lid, aanhef en onder b, aangewezen Eerste medewerker burgerzaken tot het heffen van leges bevoegd was. Het besluit in primo en - gelet op artikel 6:4 en 7:11 Awb - dus ook de uitspraak op bezwaar zijn onbevoegd genomen. Een fax van verweerder, waarin namens b en w is aangegeven dat de uitspraak op bezwaar ook de opvatting weergeeft van de 'betreffende heffingsambtenaar' wordt door de rechtbank voor kennisgeving aange-

nomen. 'Nu de rechtbank niet beschikt over een verklaring van de Eerste medewerker burgerzaken dat hij de uitspraak op bezwaar voor zijn rekening neemt, ziet de rechtbank geen aanleiding voor de conclusie dat het bevoegdheidsgebrek kan worden hersteld. (...) Nu de uitspraak op bezwaar onbevoegd is genomen, kan de rechtbank niet toekomen aan de vraag of de leges terecht zijn geheven'. Volgt vernietiging. Met het oog op het opnieuw doen van uitspraak op bezwaar wijst de rechtbank ten overvloede op mogelijke problemen in verband met de overschrijding van de bezwaartermijn. Geen expliciete opdracht om opnieuw te voorzien.

d. Complexiteit van de zaak

In één zaak lijkt de reden voor terugwijzing gelegen in de inhoudelijke complexiteit van de zaak. In deze zaak geeft de rechtbank vrij uitvoerig aan welke materiële aspecten bij het nemen van de nieuwe uitspraak op bezwaar in acht moeten worden genomen.

Rb. Haarlem 26/08/05, LJN AU2524 (douanekamer): in deze douanezaak stelt de rechtbank vast dat de goederen (Tyrk peper) door verweerder zijn ingedeeld onder een verkeerde Taric-code. Daarom zijn de douaneschuld en omzetbelasting verkeerd vastgesteld en wordt de uitspraak op bezwaar vernietigd. Vervolgens draagt de rechtbank verweerder op 'opnieuw uitspraak op bezwaar te doen, met inachtneming van het volgende'. Volgen uitvoerige beschouwingen over de vraag welke Taric-code als uitgangspunt moet worden genomen en welk - van deze code deel uitmakend - 'agraris element' precies in aanmerking dient te worden genomen. Alleen de exacte berekening van de douaneschuld wordt overgelaten aan verweerder. Dictum: 'draagt verweerder op met inachtneming van deze uitspraak een nieuwe beslissing op bezwaar te nemen'.

e. Onvoldoende gegevens

In 8 andere zaken voorziet de rechtbank niet

zelf in de zaak omdat dit op basis van de beschikbare gegevens (kennelijk) niet mogelijk is. Over de gegevens die voor de nieuwe besluitvorming noodzakelijk zijn, bestaat dan te veel onduidelijkheid. Soms wordt daarbij vrij precies aangegeven welke aspecten bij het opnieuw voorzien moeten worden betrokken en hoe de inspecteur daarbij te handelen heeft. In andere uitspraken ontbreken expliciete aanwijzingen, maar kan meestal wel uit de overwegingen van de uitspraak worden afgeleid aan welke punten verweerder bij de nieuwe besluitvorming aandacht moet besteden. Verder valt op dat 7 van de 8 uitspraken afkomstig zijn van decentrale rechtbanken. Hierna wordt ter illustratie een aantal uitspraken vermeld.²⁸

Rb. Breda 03/08/05, LJN AU6878: deze zaak betreft een legesbeschikking in verband met de aanvraag van een bouwvergunning. In overweging 2.21 stelt de rechtbank vast dat verweerder niet aannemelijk heeft gemaakt dat de bouwkosten Euro bedragen, nu hij is uitgegaan van een evenredig gedeelte van de in de eerste aanvraag gesteld bouwkosten van Euro en niet van een evenredig gedeelte van de in bezwaar gestelde aanneemsom van Euro Tevens gaat verweerder uit van CBS-gegevens waarvan niet duidelijk is of en zo ja hoe die zijn gerelateerd aan het normblad NEN 2631, uitgave 1979 (terwijl dat de in de gemeentelijke verordening genoemde norm is). In overweging 2.22 voegt de rechtbank hieraan toe, dat 'de door eisers voorgestane som aan bouwkosten evenmin is onderbouwd'.

Zij vervolgt: '[v]olgens artikel 8:72, vierde lid, Awb kan de rechter, indien hij het beroep gegrond verklaart, het bestuursorgaan opdragen een nieuw besluit te nemen (...), dan wel kan hij bepalen dat zijn uitspraak in de plaats treedt van het vernietigde besluit. Gelet op het hiervoor onder 2.21 overwogene acht de rechtbank termen aanwezig verweerder op te dragen om binnen twee maanden na dagtekening van de uitspraak de grondslag voor berekening van de leges nader te onderbouwen alsmede eisers in de gele-

²⁸ Zie voor de andere zaken, Rb. Rotterdam 30/03/06, LJN AX2856; Rb. Rotterdam 02/05/06, LJN AX2157; Rb. Utrecht 22/03/06, LJN AW2525.

genheid te stellen om op hun bezwaar te worden gehoord, en vervolgens opnieuw een voor beroep vatbare uitspraak op bezwaar te doen'.

Dictum: 'draagt verweerder op om binnen twee maanden na dagtekening van deze uitspraak, nadat eisers in de gelegenheid zijn gesteld om op hun bezwaar te worden gehoord, opnieuw uitspraak te doen, met inachtneming van deze uitspraak'.

Rb. Utrecht 02/06/06, LJN AX9512: ter discussie staat de vraag of twee tussenwoningen als zelfstandig objecten in de zin van de WOZ moeten worden aangemerkt (zoals verweerder heeft gedaan) of niet. 'Met name nu de woningen door verweerder als eengezinswoning zijn getypeerd, zijn de beide woningen naar het oordeel van de rechtbank niet ieder apart als zelfstandig object af te bakenen en is er sprake van een samenstel in het kader van de Wet WOZ. Verweerder dient derhalve een nieuwe taxatie uit te voeren om de waarde vast te stellen van het samenstel van beide woningen'. Volgt vernietiging van de uitspraak op bezwaar en de opdracht een nieuwe uitspraak te nemen.

Rb. Groningen 09/06/06, LJN AY6492: ter discussie staat de vraag of twee eigendommen bij elkaar behoren. 'Nu de objectafbakening in geschil is en gegevens over de inpandige opname van 11 juni 2004 kennelijk niet voor handen zijn, had het naar het oordeel van de rechtbank voor de hand gelegen de woning van eiser inpandig te bezichtigen en op te nemen'. Nu dit niet is gebeurd is het beroep gegrond. Volgt vernietiging van de uitspraak op bezwaar met de opdracht om opnieuw op het bezwaar te beslissen.

Rb. Zutphen 29/05/06, LJN AX6312: ter discussie staat de hoogte van de prijs per m² kas die als basis moet gelden voor de berekening van de WOZ-waarde van een kas. De rechtbank acht het niet aannemelijk dat verweerder de waarde van de onroerende zaak niet hoger heeft vastgesteld dan de waarde in het economisch verkeer. Echter: '(d)e aan de rechtbank verstrekte gegevens zijn onvoldoende om te kunnen beoordelen welke prijs per m² de juiste is voor het

vaststellen van de WOZ-waarde van de kas'. Volgt vernietiging van de uitspraak op bezwaar met als opdracht om nader op het bezwaar te beslissen.

Rb. Rotterdam 06/10/05, LJN AU4401: ter discussie staat de vraag of een woning samen met een tuinderij voor de Wet WOZ één geheel zijn, zodat het woonhuis voor deze belasting als een niet-woning moet worden aangemerkt. De rechtbank stelt vast dat verweerder zijn standpunt dat de woning en de tuinderij een geheel vormen onvoldoende heeft gemotiveerd. Uit de gedingstukken kan niet worden afgeleid hoe de woning is gelegen ten opzichte van de tuinderij. 'Gelet op het bovenstaande kunnen de uitspraken op bezwaar niet in stand blijven wegens strijd met artikel 7:12 Awb'. Volgt vernietiging en terugwijzing. Dictum: 'bepaalt dat verweerder binnen zes weken na verzending van het geschrift van deze uitspraak nieuwe uitspraken op het bezwaar neemt met inachtneming van deze uitspraak'.

4.6.5 Overweging ten overvloede

Soms komt men in uitspraken overwegingen ten overvloede tegen. Hierna worden er twee vermeld. De eerste zal men niet zo snel aantreffen in het niet-fiscale bestuursrecht; de tweede heeft een hoog Awb-gehalte.

Rb. Arnhem 20/10/05, LJN AU5733: na vernietiging van de uitspraak op bezwaar en het primair besluit, de aanslag havengeld 2005, vervolgt de rechtbank met een overweging ten overvloede ten aanzien van tariefindeling in de jaren voorafgaand aan bestreden besluit (2005), omdat eiser verweerder wil verzoeken om een teruggave van het bedrag dat hij vanaf 1992 teveel meent te hebben betaald. Na enige inhoudelijke overwegingen oordeelt de rechtbank dat het 'van eiser geheven havengeld inderdaad vanaf 1992 berekend [is] naar een te hoog tarief'. En verder: 'Eiser heeft daartegen over die jaren geen bezwaar gemaakt. Dit klemt omdat eiser, zoals hij onweersproken heeft gesteld, in 1992 of op een later moment

niet ervan op de hoogte is gesteld dat hij in een andere categorie werd ingedeeld, zodat hij ook geen aanleiding kon zien om daartegen bezwaar te maken. Pas in het kader van de onderhavige procedure heeft hij de onjuiste tariefindeling ontdekt'. Een duidelijker hint aan verweerder om het bedrag terug te geven, lijkt niet mogelijk.

Rb. Utrecht 09/11/05, LJN AU6290: nadat de uitspraak op bezwaar is vernietigd omdat het bezwaar onbevoegd is genomen en de rechtbank daarom niet toekomt aan de vraag of de leges terecht is geheven. 'Met het oog op het opnieuw doen van een uitspraak op bezwaar, wijst de rechtbank ten overvloede op het volgende. Voor het antwoord op de vraag of het bezwaar ontvankelijk is, dient verweerder allereerst na te gaan of eiser tegen het besluit van 11 maart 2005, waarbij aan hem voor het eerst is kennisgegeven van de verschuldigdheid van de in geding zijnde bouwleges, tijdig een (op zichzelf vormvrij) bezwaarschrift heeft ingediend. Eiser heeft ter zitting gesteld dat hij direct na de ontvangst van het besluit van 11 maart 2005 daarover met verweerder per e-mail heeft gecommuniceerd. Indien blijkt van een al dan niet langs elektronische weg ingediend bezwaarschrift, dan ligt immers de vraag of hier toepassing dient te worden gegeven aan de artikelen 6:18 en 6:19 Awb ter zake van het nadien genomen besluit van 6 april 2005 waarbij dat eerdere besluit is gewijzigd'.

4.7 Bevindingen

Beziet men het voorgaande dan kunnen twee belangrijke zaken worden vastgesteld. In de eerste plaats is fiscale rechtspraak in belangrijke mate (nog steeds) materiële rechtspraak. Vernietigingen om uitsluitend formele redenen komt men maar in zeer beperkte mate tegen. Opmerkelijk in dit verband is de handelwijze van de Rechtbank Rotterdam (een decentrale rechtbank), die in een aantal zaken weliswaar vernietigt op formele gronden, maar de zaak

vervolgens ook materieel beoordeelt en afhankelijk van de uitkomst van deze beoordeling de rechtgevolgen van het vernietigde besluit al dan niet in stand laat.

In de tweede plaats doen in elk geval de fiscale rechtbanken zaken als regel inhoudelijk definitief af en voorzien zij derhalve zelf in de zaak. In het beperkt aantal zaken dat toch wordt teruggevoerd naar de inspecteur bestaan hiervoor op zich begrijpelijke redenen. Op grond van het overigens nogal beperkte aantal uitspraken dat van de decentrale rechtbanken is gepubliceerd, lijkt het erop dat deze rechtbanken gezamenlijk beduidend vaker terugwijzen (en niet zelf voorzien) dan de fiscale rechtbanken. Of dit werkelijk zo is, dan wel samenhangt met de op rechtspraak.nl gepubliceerde uitspraken, moet nader worden onderzocht.

Verder valt op dat sommige rechtbanken (Den Haag, Breda) veel zaken door middel van een proces-verbaal van de zitting 'mondeling' afdoen, terwijl de anderen dat weinig of niet doen. De mondelinge uitspraken worden uitvoerig gemotiveerd en worden vrijwel steeds uitgesproken twee weken na de zitting. Zij worden aangeduid als uitgestelde mondelinge uitspraken.

De gepubliceerde rechtspraak biedt niet voldoende informatie om verregaande uitspraken te kunnen doen over de wijze waarop de rechtbanken omgaan met kwesties betreffende de toegang tot de rechter en de omvang van de rechtsstrijd. Op basis van de wel gepubliceerde uitspraken lijkt het er voorts nog overigens niet op dat de rechtbanken strenger zijn dan (voorheen) de hoven bij het toetsen van ontvankelijkheden en bij het toelaten van laat in het proces ingebrachte stukken. In de regel lijkt men bijvoorbeeld vrij soepel met het toelaten van pas ter zitting ingebrachte stukken.

Spanningen tussen fiscaal en algemeen bestuursrecht

5.1 Inleiding

In het kader van het onderzoek vindt ook een analyse van de rechtspraak van de rechtbanken, hoven en Hoge Raad plaats ten einde inzicht te krijgen in de mogelijke spanningen tussen de fiscale en de algemeen-bestuursrechtelijke benadering van procesrechtelijke onderwerpen. Deze analyse is van belang voor de beantwoording van de in paragraaf 1.2 vermelde onderzoeksvragen 9 tot en met 12. Uiteindelijk zullen alle daar vermelde onderwerpen worden bestudeerd.

In dit eerste-faserapport worden twee onderwerpen besproken, waarbij blijkens de interviews (par. 3.3) en/of de juridische literatuur reeds sprake is van enige spanning tussen de fiscale en algemeen-bestuursrechtelijke benadering, dan wel waarbij deze spanning zich in de toekomst zou kunnen voordoen. Een thema waarbij spanningen zich reeds voordoen, is de kwestie van de terpostbezorging van bezwaar- en beroepschriften. Dit thema betreft de 'rechtsingang' en valt derhalve onder onderzoeksvraag 9. Een thema waarbij zich wellicht spanningen zouden kunnen voordoen is interne compensatie en - daarmee samenhangend - de 'niet-meerledigheid' van belastingbesluiten. Dit thema betreft de 'omvang van de rechtsstrijd in ruime zin' en valt derhalve onder onderzoeksvraag 10. Ten aanzien van beide thema's worden de (mogelijke) spanningen kort in kaart gebracht. Daarbij wordt bekeken hoe vanuit

het algemeen bestuursrecht tegen de fiscale benadering van beide thema's wordt aangekeken.

5.2 Ter postbezorging van bezwaar- en beroepschriften

5.2.1 Inleiding

Ingevolge artikel 6:7 Awb bedraagt de termijn voor het indienen van bezwaar- en beroepschriften zes weken. Op grond van artikel 6:9 Awb is een bezwaar- of beroepschrift tijdig ingediend indien het voor het einde van de termijn is ontvangen (lid 1), dan wel, bij verzending per post, 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 (lid 2). De spanning tussen de fiscale en algemeen-bestuursrechtelijke benadering doet zich voor bij de rechterlijke beoordeling van de feiten die van belang zijn om te bepalen of een bezwaar- en beroepschrift tijdig ter post is bezorgd.²⁹

5.2.2 Algemeen-bestuursrechtelijke versus fiscale benadering

In het algemeen bestuursrecht geldt als harde regel dat de rechter zelf de feitelijke informatie vergaart die vereist is voor de ambtshalve toetsing van bepalingen van openbare orde.³⁰ Bepalingen van openbare orde zijn bepalingen

²⁹ In het vervolg wordt de problematiek toegespitst op beroepstermijnen. Hetgeen wordt vermeld is mutatis mutandis ook van toepassing op andere fatale termijnen voor de instelling van rechtsmiddelen waarbij de verzendtheorie geldt, zoals de bezwaartermijn, de verzetstermijn en de appeltermijn.

³⁰ Vergelijk M. Schreuder-Vlasblom, *Rechtsbescherming en bestuurlijke voorprocedure*, Monografieën Awb A-3, Kluwer: Deventer 2006, p. 170, met verwijzingen naar relevante rechtspraak.

5

die behoren tot de 'kernelementen van de rechtsorde, waarvan de naleving door de rechter los van de wil, kennis en het belang van partijen behoort te worden bewaakt'.³¹ De toepassing ervan staat met andere woorden 'niet ter vrijer beschikking van partijen'.³² Onomstreden is dat de toepassing van de regels omtrent ontvankelijkheid - onder meer die met betrekking tot beroepstermijnen - van openbare orde is.³³ Daarom stelt de algemene bestuursrechter bij de toepassing van artikel 6:9, tweede lid, Awb, zelf vast of een beroepschrift tijdig ter post is bezorgd, onafhankelijk van de opvattingen van partijen. In de praktijk doen (algemene) bestuursrechters, tenzij er over de relevante feiten onduidelijkheid bestaat, de onderhavige ontvankelijkheidskwestie vrijwel altijd vereenvoudigd af zonder dat derhalve een zitting plaatsvindt (art. 8:54 Awb). Tegen deze uitspraak kan een belanghebbende ingevolge artikel 8:55 Awb verzet doen, waarbij hij zich kan verweren tegen de rechterlijke feitenvaststelling omtrent de terpostbezorging van het bezwaar- of beroepschrift. Indien hij daar om heeft verzocht wordt de belanghebbende in de gelegenheid gesteld ter zitting te worden gehoord. Zo niet, dan vindt doorgaans geen zitting plaats. In deze procedures speelt verweerder in beginsel geen rol.³⁴ Hij wordt ook niet opgeroepen voor een eventuele verzetzitting. De reden hiervoor is dat zijn opvatting niet relevant is voor de vaststelling door de rechter van de feiten die van belang zijn voor controle van de naleving van een bepaling van openbare orde. Op dit punt bestaat ook geen rechtens relevant geschil tussen de belanghebbende en verweerder, maar is er veeleer sprake van een 'geschil' tussen de rechter en belanghebbende.

Het is immers de rechter die het beroepschrift, doorgaans op grond van het poststempel, niet-ontvankelijk heeft verklaard. Aan het einde van deze paragraaf wordt de algemeen-bestuursrechtelijke opvatting nog nader uitgewerkt.

De Hoge Raad volgt in belastingzaken in de onderhavige kwestie een principiële andere koers. In een reeks van arresten heeft hij uitgemaakt dat de feiten die bepalend zijn voor de beantwoording van de vraag of een beroepschrift tijdig ter post is bezorgd niet zonder meer door de rechter ambtshalve mogen worden vastgesteld, maar dat deze in beginsel 'ter vrijer beschikking van partijen' staan. Stelt de belanghebbende dat hij een beroepschrift tijdig ter post heeft bezorgd en wordt deze stelling door de inspecteur niet betwist, dan moet de rechter de stelling van eiser aanmerken als een 'ten processe vaststaand feit' en mag de rechter deze feiten niet ambtshalve anders vaststellen.

Deze lijn is ingezet met een arrest van 1 april 2005.³⁵ In dit arrest bepaalde de Hoge Raad dat, indien de inspecteur de stelling van belanghebbende dat een beroepschrift tijdig ter post is bezorgd, niet betwist, de fiscale feitenrechter niet (ambtshalve) mag oordelen dat het beroep niet ontvankelijk is (ook al lijkt het geschrift gelet op het poststempel niet tijdig ter post bezorgd). De reden voor deze opvatting is dat gegeven de opstelling van de inspecteur de kwestie of het beroepschrift tijdig ter post is bezorgd niet in geschil is en derhalve geen bewijs behoeft, maar moet worden aangemerkt als een ten processe vaststaand feit. In een arrest van 8 juli 2005 bleken de gevolgen van dit arrest voor de mogelijk-

³¹ Zie Schreuder-Vlasblom 2006, p. 168, onder verwijzing naar onder meer HR 21 maart 1997, NJ 1998/207, alsmede R.J.G.M. Widdershoven, R.J.N. Schlössels, F.A.M. Stroink, *Algemeen bestuursrecht 2001: Hoger beroep*, BJu 2001, p. 188-189.

³² Zie de MvA bij artikel 8:69 Awb, PG Awb II, p. 464.

³³ In die zin onweersproken door het parlement, de regering in de MvA bij artikel 8:69 Awb, PG Awb II, p. 464.

³⁴ Tenzij hij helderheid moet verschaffen over feiten die van belang zijn om te bepalen of een bezwaarschrift tijdig ter post was bezorgd.

³⁵ HR 1 april 2005, nr. 40112, AB 2005/246, m.nt. RW, BNB 2005/316.

heid om zaken, waarin de vraag of een beroepschrift tijdig ter post is bezorgd in geschil is, af te doen met behulp van vereenvoudigde afdoening (art. 8:54 Awb) en verzet (art. 8:55 Awb).³⁶ Dit is namelijk niet toegestaan als de inspecteur niet in deze procedure(s) wordt betrokken ten einde de stelling van belanghebbende dat het beroepschrift wel tijdig ter post was bezorgd, te bestrijden. In geval van niet-betwisting door de inspecteur behoeft de stelling van belanghebbende immers geen bewijs en kan het beroep niet om die reden kennelijk niet-ontvankelijk (en het verzet ongegrond) worden verklaard. Over de strekking van het arrest bestond bij sommige commentatoren en ook in de praktijk enige verwarring. Met name vreesde men dat de inspecteur altijd bij de (vereenvoudigde) afdoening van kwesties als deze betrokken zou moeten worden ten einde de tijdige ter postbezorging te betwisten.³⁷ Dat zou tot een aanzienlijke verandering van de werkwijze van de gerechten en tot een behoorlijke werkverzwaring leiden.³⁸

In een arrest van 11 november 2005 verduidelijkt de Hoge Raad de strekking van het arrest van 8 juli 2005.³⁹ Uit het arrest blijkt dat de inspecteur niet altijd bij de vereenvoudigde afdoening of in de verzetprocedure behoeft te worden betrokken, maar alleen als belanghebbende ter zake van de tijdige terpostbezorging 'enig feit heeft gesteld'. Is dat niet het geval, dan is het oordeel van de rechter dat er, gelet op de poststempel, geen reden is om aan te nemen dat een beroepschrift tijdig ter post is bezorgd, 'niet een bewijsoordeel omtrent een geschilpunt tussen partijen, maar een beoordeling ambtshalve of uit de stukken reeds blijkt van tijdige terpostbezorging'.

Concreet betekent dit arrest, dat de rechter de onderhavige kwestie in de regel - tenzij belanghebbende in het beroepschrift reeds feiten heeft gesteld omtrent de tijdige terpostbezorging - vereenvoudigd kan afdoen, waarbij hij de relevante feiten ambtshalve mag vaststellen zonder dat de inspecteur in de procedure behoeft te worden betrokken. In een daarop volgende verzetprocedure geldt hetzelfde als belanghebbende nog steeds geen feiten omtrent de tijdige terpostbezorging heeft gesteld. Doet deze dat wel, dan mag de rechter de relevante feiten niet meer ambtshalve vaststellen, maar moet de inspecteur in de procedure worden betrokken teneinde de door belanghebbende gestelde feiten te betwisten.

Hoewel de praktische consequenties van de rechtspraak van de Hoge Raad voor de afdoening van de onderhavige kwestie met dit arrest minder ingrijpend zijn dan aanvankelijk door sommigen werd verondersteld, wijkt deze lijn nog steeds principieel af van de lijn van de andere hoogste bestuursrechters. Anders dan deze is de Hoge Raad van mening dat de rechter de feiten die bepalend zijn voor de vraag of een beroepschrift tijdig ter post is bezorgd niet ambtshalve mag vaststellen als zij tussen partijen niet in geschil zijn. Deze feiten staan daarmee in beginsel 'ter vrijer beschikking van partijen'.

5.2.3 Kritiek vanuit het algemeen bestuursrecht

De hiervoor genoemde lijn van de Hoge Raad is uitgezet terwijl de interviews met de recht-

³⁶ HR 8 juli 2005, nr. 39 773, AB 2005/407, m.nt. RW; BNB 2006/50, m.nt. IJzerman. Zie ook HR 8 juli 2005, nr. 41 150, BNB 2006/51, waarin de Hoge Raad dezelfde lijn toepast in een zaak waarin de tijdige terpostbezorging van een verzet-schrift aan de orde is: als belanghebbende stelt dat hij het verzetschrift tijdig ter post heeft bezorgd, mag de rechter niet het tegendeel aannemelijk achten, tenzij de inspecteur is gehoord ten einde de stelling van belanghebbende te betwisten.

³⁷ In die zin onder meer Widdershoven in zijn noot onder HR 8 juli 2005, AB 2005/246.

³⁸ R.H. Happé, P.M.F. van Loon en J.P.F. Slijpen, *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, Monografieën Awb B2, Kluwer: Deventer 2005 (tweede druk), p. 233.

³⁹ HR 11 november 2005, AB 2005/436, m.nt. RW.

banken en de hoven plaatsvonden. Daarom is deze kwestie in diverse interviews wel, maar in andere nog niet aan de orde gesteld. Voor zover zij wel ter sprake kwam bleek uit de reacties dat niet alleen de rechtbanken, maar ook diverse hoven verrast waren door de (nieuwe) koers van de Hoge Raad. Dit laatste is niet zo vreemd, aangezien de arresten van de Hoge Raad allemaal zijn geweest in cassatieberoepen tegen uitspraken van de hoven oordelend in eerste aanleg. Over de wijze waarop de gerechten met de rechtspraak van de Hoge Raad zullen (moeten) omgaan, bestond ten tijde van de meeste interviews nog geen (volledige) duidelijkheid. Alleen de Rechtbank Utrecht had ten tijde van het interview - dat begin 2006 plaatsvond - besloten om de lijn van de Hoge Raad niet (volledig) te volgen: in een verzetprocedure betreffende de onderhavige ontvankelijkheidskwestie wordt de inspecteur niet opgeroepen. Of de Rechtbank Utrecht navolgers krijgt moet worden afgewacht. Wel kan worden vastgesteld dat de koers van de Hoge Raad in kringen van het algemene bestuursrecht, maar ook in die van het fiscale procesrecht, niet door iedereen enthousiast is ontvangen. In de literatuur en tijdens de interviews worden de volgende bezwaren genoemd.⁴⁰

a. Spanning met het openbare-orde karakter van beroepstermijnen: zoals in paragraaf 2.2 gesteld is de toepassing van regels inzake beroepstermijnen van openbare orde. Deze regels behoren derhalve tot de 'kernelementen van de rechtsorde, waarvan de naleving door de rechter los van de wil, kennis en het belang van partijen behoort te worden bewaakt' en staan 'niet ter vrijer beschikking van partijen'. Bij deze status past het niet dat de feiten

die bepalend zijn om een schending van de beroepstermijn vast te stellen - meer in het bijzonder de feiten omtrent de terpostbezorging van een beroepschrift - wel ter vrijer beschikking van partijen zouden staan. Alsdan wordt immers de mogelijkheid van de rechter om zijn taak als bewaker van de kernelementen van de rechtsorde te verrichten, (potentieel) belemmerd door de wil en het belang van partijen. In dit verband kan ook worden gewezen op de Memorie van Antwoord bij artikel 8:69 Awb, waarin de regering - nadat zij heeft gesteld dat de toepassing van regels inzake ontvankelijkheid van openbare orde is en niet ter vrijer beschikking van partijen staat - aldus vervolgt:⁴¹

'Zo zal de rechter - en dat komt in de praktijk met enige regelmaat voor - zich inderdaad niet conformeren aan (...) een ten onrechte verschoonbaar geachte termijnoverschrijding. Dat geldt ook in die - eveneens in de praktijk voorkomende gevallen - waarin partijen zijn overeengekomen geen beroep te doen op (...) niet-ontvankelijkheid'.

De lijn van de Hoge Raad is strikt genomen niet in strijd met deze passage omdat partijen ook in de Hoge Raad-lijn niet kunnen "overeenkomen geen beroep te doen op de niet-ontvankelijkheid van het beroep". De facto kunnen zij echter hetzelfde resultaat bereiken doordat zij de feiten die voor deze niet-ontvankelijkheid bepalend zijn, kunnen 'manipuleren'. De inspecteur kan immers door de eventuele feitelijk onjuiste stelling van belanghebbende dat hij het beroepschrift wel tijdig ter post heeft bezorgd, niet te betwisten, de rechterlijke controle van een bepaling van openbare orde voorkomen. Precies tegen deze mogelijkheid is de hiervoor geciteerde passage gericht.

⁴⁰ Vergelijk voor wat betreft de literatuur de annotaties van Widdershoven onder de hiervoor vermelde arresten van de Hoge Raad, alsmede de annotatie van IJzerman onder BNB 2006/51. Zie over de voors en tegens van de lijn van de Hoge Raad voorts, de discussie tussen J.W. IJzerman, Het verkeerde been, en R.J.G.M. Widdershoven, Formele waarheid en bepalingen van openbare orde, NTB 1997/2, p. 66-67.

⁴¹ Zie de MvA bij artikel 8:69 Awb, PG Awb II, p. 464.

b. Gevaar van willekeur: omdat de controle door de rechter van de feiten die bepalend zijn voor de beantwoording van de vraag of een beroepschrift tijdig ter post is bezorgd, door partijen kan worden 'uitgeschakeld', is ook het gevaar van willekeur en daarmee van rechtsongelijkheid aanwezig. Als de inspecteur om welke reden dan ook de stelling van belanghebbende dat een beroepschrift wel tijdig ter post is bezorgd, niet betwist, staat de rechter in de lijn van de Hoge Raad buiten spel. Dit schept in theorie voor de inspectie de mogelijkheid om zonder nadere motivering in de ene zaak een soepel standpunt in te nemen (doordat de inspecteur de tijdigheid niet betwist), terwijl in andere zaken een striktere lijn wordt toegepast. Ook is het denkbaar dat de ene inspecteur zich in de regel soepel opstelt en andere niet. Een dergelijk gevaar van willekeur is bij bewijskwesaties altijd aanwezig, maar is bij de onderhavige problematiek die betrekking heeft op de toegang tot de rechter minder aanvaardbaar. Daarom dient de rechter de volledige verantwoordelijkheid te kunnen dragen voor de feiten die van belang zijn voor de tijdige terpostbezorging en moet deze kwestie niet worden benaderd als een bewijskwesatie (waarbij de standpunten van partijen bepalend kunnen zijn).

c. Rechtsverscheidenheid: door de uiteenlopende lijnen van de Hoge Raad en de andere hoogste bestuursrechters moeten de rechtbanken in zaken omtrent de terpostbezorging van beroepschriften in fiscale zaken een andere koers varen dan op andere bestuursrechtelijke terreinen. Aangezien het gaat om dezelfde bepalingen van de Awb, is dat moeilijk uit te leggen aan de burger. Zo zal het vreemd overkomen dat de rechtbank in een zaak

omtrent de leges voor een bouwvergunning de 'soepele' lijn van de Hoge Raad hanteert, terwijl dezelfde rechtbank (en wellicht dezelfde rechter) in de beroepszaak over de verlening van dezelfde bouwvergunning de 'strakkere' lijn van de andere hoogste bestuursrechters volgt. In zijn noot onder het arrest van de Hoge Raad 8 juli 2005, in *BNB* acht IJerman het tijd voor topperleg tussen de hoogste bestuursrechters. Of dat tot een oplossing zal leiden is echter de vraag. Zo lijkt het onwaarschijnlijk dat alle andere bestuursrechters de lijn van de Hoge Raad zullen overnemen, omdat deze in drie- en meerpartijengeschillen als extra bezwaar heeft dat zij ongunstig kan zijn voor een andere burgerpartij. Deze zal immers, als het bestuursorgaan ter zake geen stelling inneemt, moeten hardmaken dat anders dan een appellant beweert een beroepschrift niet tijdig ter post is bezorgd.

5.2.4 Conclusie

In het voorgaande is gebleken dat over de vraag wie uiteindelijk verantwoordelijk is voor de vaststelling van de feiten die bepalend zijn voor de beantwoording van de vraag of een beroepschrift tijdig ter post is bezorgd - de rechter (algemeen bestuursrecht) of partijen (fiscaal bestuursrecht) - fundamenteel verschillend wordt gedacht. Gelet op de bezwaren die vanuit algemeen-bestuursrechtelijke hoek tegen de benadering van de Hoge Raad worden ingebracht, lijkt over deze kwestie het laatste woord nog niet gesproken. In een volgende rapportage wordt hierop waarschijnlijk teruggekomen.

5.3 De niet-meerledigheid van belastingbesluiten en interne compensatie

5.3.1 Inleiding

Twee samenhangende kwesties die in de literatuur worden genoemd als een mogelijke bron van spanningen tussen de fiscale en algemeen-bestuursrechtelijke benadering van het Awb-procesrecht, zijn die van de niet-meerledigheid van belastingbesluiten en de toelaatbaarheid van interne compensatie.⁴² Interne compensatie houdt in dat de inspecteur in het kader van een bezwaar of beroep tegen een bepaald element van de aanslag met correcties komt ten aanzien van een ander (niet-bestreden) element, dit ter compensatie van de belastingvermindering die een (mogelijke) gegrondverklaring van het bezwaar of beroep van de belastingplichtige tegen het eerstgenoemde element met zich brengt.

Anders dan in paragraaf 5.2 besproken kwestie, kunnen de onderhavige kwesties overigens maar moeilijk worden beschreven als een spanning tussen het fiscale en algemene bestuursprocesrecht.⁴³ De toelaatbaarheid van interne compensatie is een onderwerp dat fiscalisten al lange tijd - ook voor de invoering van de Awb in het fiscale procesrecht - verdeeld houdt,⁴⁴ terwijl beoefenaren van het algemene bestuursrecht zich over deze kwestie nog nauwelijks hebben uitgelaten. De al dan niet meerledigheid van besluiten staat zowel in algemeen-bestuursrechtelijke als fiscale kringen pas kort op agenda. De link tussen beide thema's wordt in veel literatuur (nog) niet gelegd.

Hierna wordt eerst het bestuurs(proces)rechtelijk kader van beide thema's in samenhang geschetst. Vervolgens wordt aandacht besteed aan het standpunt van de Hoge Raad. Daarna wordt dit standpunt vanuit de optiek van het algemene bestuursrecht beoordeeld. Het is uitdrukkelijk niet de bedoeling om de fiscaalrechtelijke discussies omtrent de toelaatbaarheid van interne compensatie over te doen.

5.3.2 Het bestuursprocesrechtelijke kader

Het bestuursrechtelijk kader van de onderhavige kwesties wordt gevormd door enerzijds artikel 7:11, eerste lid, en artikel 8:69, eerste lid, Awb, en anderzijds het onlangs gewijzigde artikel 6:13 Awb. Beide kwesties zijn met elkaar verbonden, omdat voor de reikwijdte van de genoemde bepalingen het - in de Awb op zich niet voorkomende - begrip 'onderdeel' van een besluit van groot belang is. Dit begrip speelt in het stelsel van bestuursrechtelijke rechtsbescherming daarmee een zeer prominente rol. Ingevolge artikel 7:11, eerste lid, Awb, dient de heroverweging in bezwaar te geschieden op grondslag van het bezwaar. Deze bepaling is in de eerste plaats van belang voor het object van beoordeling in bezwaar.⁴⁵ In dit verband impliceert zij blijkens de toelichting dat 'die onderdelen van het besluit die geheel los van de aangevoerde bezwaren staan, in beginsel buiten beschouwing blijven'.⁴⁶ Met andere woorden: als de bezwaren niet het besluit als zodanig gelden, maar (alleen) een specifiek onderdeel, dan is dat onderdeel het object van de heroverweging in bezwaar en niet het hele besluit. In de tweede plaats beperkt artikel

⁴² Het meest uitgesproken R.M.P.C. Niessen-Cobben 2004, Fiscale rechtspraak: Awb-conform?, JB-plus speciaal 2004, p. 21-32, en R.M.P.C. Niessen-Cobben & E. Poelmann, De relatie tussen het aanvoeren van nieuwe gronden en interne compensatie, Tijdschrift voor formeel belastingrecht 2004/2, p. 16-21.

⁴³ Ook uit de interviews blijkt vooralsnog niet van spanningen tussen het algemene en fiscale bestuursrecht. In de interviews met de fiscale rechtbanken wordt door hen niet het standpunt ingenomen dat zij interne compensatie of het aanvechten van nieuwe elementen in eerste aanleg zouden willen beperken. Wel is een aantal fiscale (Leeuwarden, Haarlem, Den Haag partieel) en decentrale (Utrecht, Zutphen) rechtbanken geen voorstander van de mogelijkheid van interne compensatie en het aanvechten van nieuwe elementen in appel. Omdat zij uiteindelijk niet over het appel gaan, leidt deze opvatting echter niet tot spanningen.

⁴⁴ Zie reeds J.P. Scheltens, Navordering bij directe en andere belasting, Deventer: Kluwer 1958, p. 169 e.v.

⁴⁵ Vergelijk K.H. Sanders, Ruimte voor heroverweging, JB-plus 2005/3, p. 2-18, in het bijzonder p. 3-4.

⁴⁶ Kamerstukken II, 1988-1989, 21 221, nr. 3, p. 153.

7:11, eerste lid, Awb het mogelijke *resultaat* van de heroverweging. In dit verband mag blijken de toelichting 'het bezwaarschrift er niet toe leiden dat het bestuursorgaan de heroverweging gebruikt om een verslechtering van de positie van de indiener te bewerkstelligen die zonder bezwaarschriftprocedure niet mogelijk zou zijn' (verbod van *reformatio in peius*).⁴⁷ Beide beperkingen gelden op grond van artikel 8:69, eerste lid, Awb - waarin is bepaald dat de rechter uitspraak doet 'op grondslag van het beroep' - eveneens voor het object van de beoordeling en het mogelijke resultaat van het beroep op de bestuursrechter. In de tweede plaats is, als gezegd, het onlangs gewijzigde artikel 6:13 Awb voor de discussie van belang. Deze wijziging is per 1 juli 2005 in werking getreden. In het kader van dit artikel speelt het begrip 'onderdeel' een rol bij de mogelijkheid van partijen om in een volgende fase van de bestuursrechtelijke procedure nog geschilpunten te kunnen aanvoeren die in een eerdere fase niet waren aangevoerd. Kort en goed is de wetgever van mening dat uit het nieuwe artikel 6:13 Awb voortvloeit, dat 'een belanghebbende in beroep bij de bestuursrechter geen onderdelen van een besluit kan aanvechten, die hij niet reeds in de bestuurlijke fase aan de orde heeft gesteld, tenzij dit laatste hem redelijkerwijs niet kan worden verweten'.⁴⁸ Tegen de onderdelen van het besluit die hij wel in de bestuurlijke fase (doorgaans: bezwaar) aan de orde heeft gesteld, kan een belanghebbende in de fase van beroep bij de rechter wel nieuwe gronden of nieuw bewijs aanvoeren. Deze zogenoemde 'onderdelenfuk' werkt door in hoger beroep: onderdelen van een besluit die in eerste aanleg niet zijn aangevochten kunnen in appel niet meer worden bestreden.

Hoewel het begrip 'onderdeel' van groot belang is voor de rechtsbescherming heeft de wetgever het niet nader omschreven. Het is derhalve aan de rechtspraak om hieraan invulling te geven. Daartoe heeft naar aanleiding van het nieuwe artikel 6:13 Awb, binnen en tussen de bestuursrechtelijke appelcolleges overleg plaatsgevonden. De resultaten daarvan zullen binnenkort duidelijk worden in de jurisprudentie. In een aantal uitspraken wordt een tip van de sluier opgelicht. Zo heeft de ABRvS in een uitspraak van 20 april 2005 bepaald, dat binnen een bestemmingsplan planonderdelen, zoals plandelen, voorschriften of aanduidingen, kunnen worden onderscheiden.⁴⁹ Deze uitspraak gaat uit van een tamelijk ruime omschrijving van het begrip 'onderdeel'. Dat geldt ook voor het oordeel van de Afdeling in een uitspraak van 12 juli 2006,⁵⁰ waarin zij stelt dat een besluit tot subsidievaststelling een geheel vormt en niet moet worden gezien als een optelsom van bedragen voor de door de aanvrager opgevoerde kostenposten. In een uitspraak van 24 november 2004 kiest de ABRvS echter impliciet voor een enge omschrijving van dit begrip en merkt zij een specifieke aan een standplaatsvergunning verbonden voorwaarde al als apart onderdeel aan.⁵¹ Ook in de literatuur worden nu en dan pogingen gedaan om het begrip 'onderdeel' nader te omlijnen. Zo omschrijven Widdershoven, Schlössels en Stroink het begrip als 'een bepaald splitsbaar rechtsgevolg van of modaliteit van het totale rechtsgevolg van een besluit'.⁵² Daaraan kan als negatieve indicatie worden toegevoegd dat van een apart onderdeel geen sprake is, indien en voor zover het (onlosmakelijk) samenhangt met een ander 'onderdeel'.⁵³

⁴⁷ Kamerstukken II, 1988-1989, 21 221, nr. 3, p. 153.

⁴⁸ Vergelijk Kamerstukken II, 2004-2005, 29 421, nr. 11.

⁴⁹ ABRvS 20 april 2005, JB 2005/171.

⁵⁰ ABRvS 12 juli 2006, JB 2006/253, m.nt. FAMS.

⁵¹ ABRvS 24 november 2004, JB 2005/36, m.nt. EvdL.

⁵² Widdershoven e.a. 2001, p. 10

⁵³ Vergelijk de annotatie van Widdershoven onder ABRvS 12 januari 2005, AB 2005/75.

5.3.3 De opvatting van de Hoge Raad.

In het fiscale recht woedt al jarenlang een discussie over de toelaatbaarheid van de zogenoemde interne compensatie. Tegen de toelaatbaarheid werd en wordt aangevoerd dat interne compensatie een oneigenlijk vorm van navordering is, waarbij de vereisten voor navordering in feite ter zijde worden gesteld.⁵⁴ Sinds de (volledige) 'Awb-ïsering' wordt daaraan toegevoegd dat interne compensatie bovendien in strijd is met artikel 7:11, eerste lid, en artikel 8:69, eerste lid, Awb,⁵⁵ omdat daarbij een niet-aangevochten onderdeel van het belastingbesluit in de beoordeling wordt betrokken en interne compensatie voorts op gespannen voet staat met het verbod van *reformatio in peius*.

Volgens vaste rechtspraak van de Hoge Raad is interne compensatie in bezwaar en in eerste aanleg wel toegestaan zolang het bedrag van de aanslag het eerder vastgestelde bedrag niet overschrijdt en er bovendien geen strijd is met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur waaronder het vertrouwensbeginsel. In een arrest van 24 januari 2003 - waarin de conformiteit van interne compensatie met artikel 7:11, eerste lid, en artikel 8:69, eerste lid, Awb, principieel aan de orde was gesteld - motiveert hij dit standpunt als volgt:⁵⁶

'Uit de tekst van artikel 7:11, lid 1, Awb kan niet worden afgeleid dat het, indien een belastingplichtige in bezwaar een aanslag op een bepaald punt bestrijdt, de inspecteur niet zou vrijstaan andere elementen van de aanslag aan de orde te stellen en gelet op die andere elementen het standpunt in te nemen dat de aanslag, hoewel op het bestreden punt mogelijk onjuist, toch niet te hoog is vastgesteld.

Door aldus te handelen verlaat de inspecteur niet de "grondslag" van het bezwaar in de zin van vorenge-noemde bepaling. Een belastingaanslag kan immers niet worden beschouwd als een meerledig besluit in die zin dat de elementen waaruit het als verschuldigd vastgestelde bedrag is opgebouwd, zouden kunnen worden onderscheiden als evenzoveel besluitonderdelen. Een bezwaar tegen een aanslag moet derhalve worden beschouwd als een bezwaar tegen die aanslag in zijn totaliteit, ook al richten de argumenten van de belastingplichtige zich specifiek op één of enkele elementen van de aanslag. (...) Het vorenstaande geldt, gelet op de tekst van artikel 8:69, lid 1, Awb, *mutatis mutandis* ook voor de beroepsfase.

Ook uit de geschiedenis van de totstandkoming van de artikelen 7:11, lid 1, en 8:69 van de Awb (...) kan niet worden afgeleid dat interne compensatie, die immers niet leidt tot verhoging van de aanslag (*reformatio in peius*) niet langer mogelijk zou zijn. Met name blijkt daaruit niet dat de wetgever een zodanige duiding van het karakter van de aanslag voor ogen heeft gestaan dat (...) voor de toepassing van evengenoemde artikelen van de Awb de aanslag zou zijn te beschouwen als een meerledig besluit'.

In deze overwegingen legt de Hoge Raad een verband tussen de toelaatbaarheid van interne compensatie en de onderdelen-discussie. Volgens hem is interne compensatie niet in strijd met de Awb omdat de belastingaanslag geen meerledig besluit is, waarbinnen allerlei besluitonderdelen kunnen worden onderscheiden, en interne compensatie niet leidt tot een *reformatio in peius*. Het arrest impliceert tevens een standpunt *avant la lettre* over de hantering in fiscale zaken van - het toen nog niet gewijzigde - artikel 6:13 Awb en de daarin voorziene onderdelenfuik. Nu binnen de belastingaanslag geen onderdelen kunnen worden

⁵⁴ Onder meer: Scheltens 1958, p. 169 e.v.; Happé e.a. 2005, p. 166-167.

⁵⁵ Zie de Conclusie van Wattel onder het hierna vermelde arrest van de Hoge Raad van 24 januari 2003 voor een overzicht van fiscale auteurs die interne compensatie in strijd achten met de Awb (onder meer: Uppelschoten, Ilsink, De Bont, Happé) en zij die deze strijd niet (zonder meer) aanwezig achten (onder meer: De Blicq, Koopman, Wattel, Feteris).

⁵⁶ HR 24 januari 2003, nr. 36 427, BNB 2003/172, m.nt. Gerardts; AB 2003/139, m.nt. BdeW; JB-select 2004, nr. 11, m.nt. Niessen-Cobben.

onderscheiden, loopt de belastingplichtige niet het risico dat hij bij de rechtbank een bepaald element van de aanslag niet meer kan aanvechten, omdat hij hiertegen in de bezwaar-fase niet was opgekomen. In fiscale zaken wordt aldus in elk geval in eerste aanleg geen onderdelenfuk gehanteerd.⁵⁷

Het voorgaande impliceert niet zonder meer dat interne compensatie (door de inspectie) of het aanvechten van andere elementen van de aanslag dan in eerste aanleg (door de belanghebbende) in appel mogelijk blijft. Daarvoor is namelijk mede van belang wat de Hoge Raad en de hoven materieel als object van geschil in appel zullen aanmerken, de bestreden aanslag of de uitspraak van de rechtbank. Kiezen zij voor de uitspraak van de rechtbank, dan zou de mogelijkheid van interne compensatie en het aanvechten van nieuwe elementen in appel kunnen worden beperkt omdat beide aspecten buiten de rechtsstrijd bij de rechtbank vielen, *zonder* dat de Hoge Raad hoeft terug te komen op zijn opvatting dat de belastingaanslag geen meerledig besluit is. Gelet op het belang dat in het fiscale recht wordt toegekend aan de herkansingsfunctie is deze keuze overigens niet heel waarschijnlijk. Zo heeft de regering tijdens de behandeling van het wetsvoorstel invoering belastingrechtspraak in twee instanties expliciet gesteld, dat de bevoegdheid van de inspecteur om intern te compenseren inherent is aan de keuze van de wetgever om de herkansingsfunctie voor partijen (ook de inspecteur) in het fiscale appel voorop te stellen.⁵⁸

5.3.4 Beoordeling vanuit het algemene bestuursrecht

In de literatuur concentreert de discussie over

de onderhavige thema's zich rond twee punten. In de eerste plaats op de vraag of de opvatting van de Hoge Raad omtrent het niet-meerledige karakter van het belastingbesluit correct is; in de tweede plaats of, uitgaande van het niet-meerledige karakter van het besluit, interne compensatie niet om andere redenen spanning oplevert met het algemene bestuursrecht. Beide punten worden hierna besproken.

Over de vraag of de Hoge Raad het belastingbesluit terecht heeft aangemerkt als een niet-meerledig besluit, waarbinnen geen besluitonderdelen kunnen worden onderscheiden, wordt in de literatuur tot nu toe maar zelden een expliciet standpunt ingenomen. Duidelijk is Sanders, die niet inziet waarom 'een in het bezwaarschrift specifiek aangeduid element van een (belasting)besluit niet zou zijn te beschouwen als "een onderdeel" als bedoeld in artikel 7:11, eerste lid, Awb'.⁵⁹ Eenzelfde standpunt wordt ingenomen door Gerardts, die meent dat de aanslag wel degelijk uit diverse (gedetailleerde) 'besluiten' bestaat.⁶⁰ Deze stellingen worden echter niet nader onderbouwd. Dat een onderbouwing ontbreekt en dat andere commentatoren over deze kwestie zwijgen, kan waarschijnlijk worden verklaard door het feit dat de wetgever het begrip 'onderdeel' niet nader heeft omschreven. Daarmee is het aan de rechtspraak om aan het begrip nadere invulling te geven, die daarbij een tamelijk grote vrijheid heeft. Suggesties uit de literatuur kunnen daarbij wellicht als hulpmiddel dienen. Zoals hiervoor aangegeven is volgens de overigens spaarzame literatuur voor het identificeren van 'onderdeel' van belang, enerzijds de splitsbaarheid van rechtsgevolgen en modaliteiten van een besluit (positieve indicatie voor verschillende onderdelen) en

⁵⁷ Vergelijk M.C.D. Embregts, Hoger beroep in het belastingrecht, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschappen, no. 222, Kluwer: Deventer 2004, p. 30; M.C.D. Embregts, Fiscaal bestuursprocesrecht; you ain't seen nothing yet, JB-plus 2004, p. 245-259, i.h.b. p. 254-256; R.J. Koopman, Een blik over de grenzen van de rechtsstrijd, Tijdschrift voor formeel belastingrecht 2005/7, p. 5-10, i.h.b. p. 9.

⁵⁸ Kamerstukken II 2003-2004, 29 521, nr. 5.

⁵⁹ Sanders 2005, p. 6.

⁶⁰ Zie diens annotatie onder HR 24 januari 2003, BNB 2003/172.

anderzijds de samenhang tussen de elementen van een besluit (negatieve indicatie voor verschillende onderdelen). Bezieet men de keuze van de Hoge Raad in het licht van deze indicaties, dan kan worden opgemerkt dat het weliswaar mogelijk is om binnen een belastingbesluit elementen met een splitsbaar rechtsgevolg te identificeren, maar voorts dat deze elementen in die zin samenhangen dat zij tezamen leiden tot één belastingaanslag. Gelet hierop is de keuze van de Hoge Raad om de belastingaanslag aan te merken als een niet-meerledig besluit binnen de ruime marges die de wetgever de rechter heeft gelaten zeker verdedigbaar, waarbij wel kan worden opgemerkt dat een andere keuze eveneens verdedigbaar zou zijn geweest.⁶¹

Gaat men met de Hoge Raad ervan uit dat het belastingbesluit geen meerledig besluit is, dan is er - zoals hiervoor reeds gesteld - voor een onderdelenfuk (in elk geval) in eerste aanleg geen plaats en is interne compensatie in elk geval niet in strijd met de eerste regel die uit artikel 7:11, eerste lid, en artikel 8:69, eerste lid, Awb kan worden afgeleid, namelijk dat onderdelen van het besluit die geheel losstaan van de aangevoerde bezwaren en beroepsgronden, in bezwaar en beroep in beginsel buiten beschouwing moeten blijven. Alsdan moet nog worden bepaald of interne compensatie wellicht wel in strijd is met de tweede regel die uit beide bepalingen kan worden afgeleid, namelijk dat het maken van bezwaar of het indienen van beroep niet mag leiden tot een verslechtering van de positie van de bezwaarmaker of appellant (verbod van reformatio in peius).

Bezieet men de rechtspraak van de niet-fiscale bestuursrechtelijke appelrechters met betrek-

king tot dit verbod, dan blijkt dat steeds de volgende twee stappen worden gezet.⁶² Eerst wordt bepaald of het besluit op bezwaar of de uitspraak in beroep een verslechtering betekent vergeleken met het primaire besluit, respectievelijk met het besluit op bezwaar (stap 1). Is dat het geval, dan moet worden beoordeeld of deze verslechtering niet toch toelaatbaar is (stap 2). Het verbod van reformatio in peius is immers niet absoluut. In bezwaar is een verslechtering van de positie van de bezwaarmaker mogelijk indien het bestuursorgaan tijdens de bezwaarschriftprocedure op de hoogte komt van feiten en omstandigheden, die een ambtshalve wijziging van het primaire besluit ten nadele van de bezwaarmaker zouden hebben gerechtvaardigd.⁶³ In beroep is een verslechtering van de rechtspositie van appellant door de rechter in het kader van het zelf voorzien toelaatbaar, indien het bestuursorgaan op grond van de in de procedure gebleken feiten en omstandigheden bevoegd en verplicht zou zijn het bestreden besluit ten nadele van appellant te wijzigen.⁶⁴ In zijn arrest van 24 januari 2003, komt de Hoge Raad niet toe aan de tweede stap, omdat naar zijn mening interne compensatie niet in strijd is met het verbod van reformatio in peius. Interne compensatie leidt immers niet tot een verhoging van de aanslag en dus niet tot een verslechtering van de rechtspositie van belanghebbende. Deze stelling is niet in strijd met de wijze waarop de andere hoogste bestuursrechters in zaken waarin het gaat om financiële besluiten bepalen of er sprake is van een dergelijke verslechtering. Blijkens deze rechtspraak achten zij in het geval een financieel besluit is opgebouwd uit diverse elementen (die geen apart onderdeel zijn) het eindresultaat bepalend voor de vraag of er sprake is van een reformatio in peius. In mathematische

⁶¹ In die zin ook B.W.N. de Waard in zijn annotatie onder HR 24 januari 2003, AB 2003/139.

⁶² A.E.M. Lever, Het verbod van reformatio in peius onder de Awb, JB-plus 2006/2, p. 69-85.

⁶³ PG Awb I, p. 347-350.

⁶⁴ PG Awb II, p. 463-464.

termen: als het toepasselijke wettelijke kader is vervat in de formule element A + element B = besluit C, dan is de materiële uitkomst C bepalend voor de vraag of een bezwaarmaker of appelland in een nadeliger positie is komen te verkeren, niet de standpunten van het bestuur met betrekking tot A of B.⁶⁵ Deze benadering ziet men bijvoorbeeld in een uitspraak van de CRvB van 12 februari 2004,⁶⁶ waarin een situatie aan de orde is die gelijkenis vertoont met interne compensatie.

Deze zaak betrof de Handleiding voor het ideeënwerk van het ministerie van V&W. Op grond hiervan kon een aanmoedigingspremie worden toegekend aan een idee dat waardevolle elementen bevatte, maar als geheel niet werd uitgevoerd. Werd het idee wel uitgevoerd dan kon een beloning worden toegekend. De hoogte van de premie of beloning was mede afhankelijk van de factor 'taakinvoled'.

Bij primair besluit kent de minister van V&W aan X een aanmoedigingspremie toe van f 5000,- voor zijn idee, waarbij is uitgegaan van een hoge taakinvoled. X maakt bezwaar tegen het besluit, omdat dit zou zijn gebaseerd op een onjuiste grondslag. Volgens hem had een beloning moeten worden toegekend in plaats van de premie aangezien het voorstel van X was uitgevoerd. In bezwaar erkent de minister dat een beloning had moeten worden toegekend, maar wordt tegelijkertijd de taakinvoledfactor 'naar beneden' gecorrigeerd, zodat de beloning eigenlijk had moeten worden vastgesteld op f 100,-. Ter voorkoming van een reformatio in peius wordt het al toegekende bedrag van f 5000,- gehandhaafd.

X gaat in beroep en krijgt bij de rechtbank gelijk. Met X is de rechtbank van mening dat het verbod van reformatio in peius is geschonden door de correctie 'naar beneden' van de taakinvoledfactor. In appel deelt de CRvB dit standpunt niet, maar onderschrijft hij de opvatting van de minister dat de wijziging van het 'standpunt inzake de mate van taakinvoled geen reformatio in peius oplevert, nu het toegekende bedrag niet is verlaagd'.

De ABRvS volgt dezelfde lijn als de CRvB (en de Hoge Raad. Dat blijkt uit een uitspraak van 12 juli 2006,⁶⁷ die wel wat complex is omdat daarin ook een 'echte' reformatio in peius aan de orde is. Daarom ziet men in deze uitspraak ook de tweede stap van de hiervoor weergegeven redenering.

In deze zaak heeft de staatssecretaris van EZ naar aanleiding van een bezwaar dat was gericht tegen het niet subsidiabel achten van bepaalde kosten bij een subsidievaststellingsbesluit, het gehele besluit heroverwogen hetgeen heeft geleid tot een lagere vaststelling van de subsidie. In beroep betoogt appelland dat de staatssecretaris aldus buiten de omvang van het geding is getreden (a), hetgeen bovendien heeft geleid tot een reformatio in peius (b). De Afdeling wijst grond (a) van de hand met de volgende argumentatie:

'(U)it artikel 7:11, eerste lid, Awb volgt dat op de grondslag van het bezwaar een heroverweging van het bestreden besluit plaatsvindt. Bij het in bezwaar bestreden besluit van 11 mei 2004 is één subsidiebedrag vastgesteld en heeft geen vaststelling plaatsgevonden van afzonderlijke subsidiebedragen voor de diverse door appelland aangevoerde kostenposten. Het besluit tot vaststelling van de subsidie vormt daarmee in zijn geheel het voorwerp van de heroverweging. In het kader van de heroverweging komt naar het oordeel van de Afdeling de Staatssecretaris de bevoegdheid toe kostenposten opnieuw te beoordelen die niet door appelland in bezwaar zijn bestreden, nu het subsidiebedrag wordt bepaald door de som van de bedragen van die posten. Dat tegen specifieke kostenposten bezwaar is gemaakt en tegen andere niet, betekent derhalve niet dat de heroverweging (...) zich tot de in bezwaar bestreden kostenposten dient te beperken'. Kort en goed stelt de Afdeling dat, omdat een vaststellingsbesluit een geheel vormt, het bestuur zich in bezwaar niet behoeft te beperken tot de beoordeling van de door appelland bestreden elementen (kostenposten), maar ook niet bestreden elementen ten nadele van appelland

⁶⁵ Lever 2006, p. 73-74.

⁶⁶ CRvB 12 februari 2004, LJN AO3772.

⁶⁷ ABRvS 12 juli 2006, JB 2006/253, m.nt. FAMS. Zie voor dezelfde benadering, ABRvS 9 augustus 1995, AB 1996/309, m.nt. van Montfoort.

mag heroverwegen. Het bestuur mag derhalve intern compenseren. Daarna komt grond (b) aan de orde. De Afdeling merkt op dat in de beslissing op bezwaar 'de subsidie evenwel op een lager bedrag is vastgesteld' dan in het besluit in primo, zodat er op zich sprake van een reformatio in peius. De Afdeling beoordeelt vervolgens of deze in casu toelaatbaar is. Zij beantwoordt deze vraag positief, omdat – kort gezegd – de wijziging ten nadele van appellant heeft plaatsgevonden op grond van feiten en omstandigheden waarvan de staatssecretaris ten tijde van het primaire besluit niet op de hoogte kon zijn.

Uit deze uitspraak kan worden afgeleid dat ook volgens de ABRvS pas sprake is van een reformatio in peius als de heroverweging in bezwaar van door appellant niet bestreden elementen van een subsidievaststellingsbesluit leidt tot een verlaging van het totale vastgestelde subsidiebedrag. Is dat niet het geval, dan is geen sprake van een reformatio in peius. Het standpunt van de Hoge Raad dat bij interne compensatie geen sprake is van een reformatio in peius, is daarmee geheel in lijn. Gelet op deze Afdelingsuitspraak en de uitspraak van de CRvB is het standpunt van de Hoge Raad algemeen-bestuursrechtelijk derhalve niet problematisch. Omdat aldus bij interne compensatie geen sprake is van een reformatio in peius, wordt niet meer toegekomen aan de vraag of een verslechtering van de rechtspositie door middel van interne compensatie niettemin toelaatbaar zou zijn, omdat het bestuur ook los van het bezwaar of beroep de mogelijkheid zou hebben om ambtshalve ten aanzien van een niet-bestreden element van de aanslag alsnog een aanslag op te leggen.⁶⁸

5.3.5 Conclusie

Gelet op het voorgaande stuit fiscale rechtspraak van de Hoge Raad inzake de niet-

meerledigheid van belastingbesluiten en de aanvaardbaarheid van interne compensatie niet op algemeen-bestuursrechtelijke bezwaren. De ABRvS en CRvB volgen bij financiële besluiten dezelfde lijn als de Hoge Raad. Daarmee is overigens niet gezegd dat men tegen deze lijn van de hoogste rechters om andere redenen geen bezwaar kan hebben. Wel wijzen wij erop dat de onderbouwing van de aanvaardbaarheid van interne compensatie door hen – namelijk er is geen sprake van een meerledig besluit – ook de onderdelenfuk buiten de deur houdt. Of omgekeerd, zou men interne compensatie niet mogelijk achten omdat de genoemde besluiten wel meer onderdelen zouden bevatten, dan kan de burger ingevolge artikel 6:13 Awb bij de eerste rechter alleen nog opkomen tegen onderdelen van een besluit die hij in bezwaar heeft bestreden. Deze beperking van het beroepsrecht wordt door de rechtspraak inzake interne compensatie voorkomen. Zo heeft elk nadeel zijn voordeel.

5.4 Bevindingen

De conclusies van dit hoofdstuk kunnen kort zijn. Bij de terpostbezorging van bezwaar- en beroepschriften in verband met de handhaving van bezwaar- en beroepstermijnen bestaat een duidelijke spanning tussen de fiscale en algemeen-bestuursrechtelijke benadering. Meer in het bijzonder wordt verschillend gedacht over de vraag wie uiteindelijk verantwoordelijk is voor de feiten die bepalend zijn voor het vaststellen van de tijdigheid van de terpostbezorging: de rechter (algemeen bestuursrecht) of partijen (fiscaal bestuursrecht)? Bij interne compensatie bestaan geen spanningen tussen de fiscale benadering van de Hoge Raad en de algemeen-bestuursrechtelijke benadering van de ABRvS en CRvB.

⁶⁸ Deze vraag zou niet zonder meer bevestigend kunnen worden beantwoord, omdat het bedrag alsdan door de inspecteur zou moeten worden nagevorderd en voor een navordering op grond van de rechtszekerheid extra eisen gelden. Vergelijk Happé e.a. 2005, p. 167.

Samenvatting en voorlopige beoordeling

6.1 Inleiding en status van de bevindingen

In dit hoofdstuk worden drie exercities verricht. Hierna wordt eerst aangegeven welke de status de bevindingen van dit rapport hebben. Vervolgens worden de belangrijkste bevindingen van de eerste fase van de evaluatie van de invoering van twee feitelijke instanties in belastingzaken op geïntegreerde wijze samengevat (par. 6.2). Ten slotte wordt in dit hoofdstuk 'teruggekoppeld' naar de probleemstelling en onderzoeksvragen van paragraaf 1.2. en wordt een overigens voorlopig oordeel gegeven over de invoering van de twee feitelijke instanties tot nu toe.

In de paragrafen 2.1, 3.1 en 4.2 zijn over de *status van bevindingen* van de desbetreffende hoofdstukken al enige opmerkingen gemaakt. Kort gezegd komen deze erop neer dat de hoofdstukken een redelijk goed eerste inzicht bieden in de gang van zaken bij en de opvattingen van en over de *fiscale* rechtbanken. Wel moet worden benadrukt dat uit de cijfers van hoofdstuk 4 geen verregaande conclusies moeten worden getrokken, aangezien zij (vrijwel) uitsluitend zijn gebaseerd op rechtspraak.nl en daarom niet volledig representatief hoeven te zijn.⁶⁹ Voor de *decentrale* rechtbanken is het beeld zeker niet compleet omdat in de eerste fase van de evaluatie slechts drie decentrale rechtbanken (Rotterdam, Utrecht, Zutphen) en één gemeentelijke belastingdienst (Utrecht) zijn geïnterviewd en bovendien per decentrale rechtbank een zeer beperkt aantal uitspraken is geanalyseerd. Ten tijde van de interviews met de hoven hadden zij nog geen enkele uitspraak in

appel gedaan. De bevindingen omtrent de hoven betreffen daarom uitsluitend verwachtingen en opvattingen. Voor de 'gebruikers' geldt dat hoofdstuk 2 en 3 een redelijke indruk geven van de opvattingen en verwachtingen van de centrale inspecteurs. Voor de adviseurs en decentrale inspecteurs is dit niet het geval, omdat slechts drie adviseurs en één decentrale inspectie zijn geïnterviewd.

Ten slotte moet worden opgemerkt dat de hierna volgende bevindingen een eerste indruk geven van de invoering en het functioneren van de twee feitelijke instanties in fiscale zaken. Of dit beeld stabiel zal blijken, wordt pas duidelijk in de tweede en derde fase van het onderzoek.

6.2 Samenvatting

1. In personele zin is de belastingrechtspraak bij de fiscale rechtbanken geen exclusieve Awb-aangelegenheid geworden (par. 2.2). Bij twee rechtbanken (Breda, Leeuwarden) hebben uitsluitend fiscalisten zitting in de belastingkamer. Bij de andere (Haarlem, Den Haag, Arnhem) heeft de helft of een kleine meerderheid van de rechters een fiscale achtergrond. De achtergrond van de ondersteuning sluit hierbij aan. Met uitzondering van Breda - waar de ondersteuning uitsluitend fiscalisten betreft - bestaat deze bij de fiscale rechtbanken zowel uit fiscalisten (doorgaans een meerderheid) als uit juristen met een algemeen-bestuursrechtelijke achtergrond. De samenwerking tussen rechters met een fiscale en algemeen-bestuursrechtelijke achtergrond bij de drie

⁶⁹ Vergelijk paragraaf 1.3 en het daar vermelde artikel van M. van Opijnen 2006.

'gemengde' rechtbanken (Arnhem, Den Haag, Haarlem) moet nog groeien, maar verloopt voorsnog bevredigend (par. 2.3). De gemengde fiscale rechtbanken zien zichzelf als fiscale bestuursrechter, waarbij het fiscale en bestuursrechtelijke element beide van belang zijn. De andere fiscale rechtbanken (Breda, Leeuwarden) zien zichzelf primair als fiscale rechter. Alle fiscale rechtbanken oriënteren zich procesrechtelijk primair op de rechtspraak van de Hoge Raad.

De rechters van de fiscale rechtbanken en de ondersteuning hebben, voor zover dat nodig was, een fiscale opleiding gevolgd, die onder meer bestond uit een stage bij het 'aanpalende' hof (par. 2.4). Diverse rechters van de hoven hebben fiscale cursussen verzorgd voor rechters van fiscale en decentrale rechtbanken.

De rechters van de geïnterviewde decentrale rechtbanken hebben vooral of uitsluitend een algemeen-bestuursrechtelijke achtergrond (par. 2.2). Zij hebben wel cursussen fiscaal recht gevolgd en hebben zittingen van het aanpalende hof bijgewoond (par. 2.4). Procesrechtelijk laat een deel van hen zich niet alleen leiden door de rechtspraak van de Hoge Raad, maar ook (en soms primair) door die van de andere hoogste bestuursrechters (par. 2.3). Een belangrijke rol bij de invoering van de tweede feitelijke instantie is gespeeld door (het overleg van) de kwartiermakers van de fiscale rechtbanken (par. 2.5). Hun taak zal worden overgenomen door het Overleg Belastingrechtspraak Rechtbanken 5 (OBER 5). Het overleg tussen alle rechtbanken zal plaatsvinden binnen het OBER 19. Binnen de LOVB heeft één lid van het dagelijks bestuur de belastingrechtspraak als speciaal aandachtsgebied.

2. De werkwijze van de fiscale en decentrale rechtbanken kenmerkt zich in het algemeen door een zittingsgerichte aanpak en een strikte hantering van procestermijnen (par. 3.2.1). De Procesregeling bestuursrecht wordt door hen serieus genomen, hetgeen eraan bijdraagt dat de beoogde doorlooptijd van zaken - niet meer dan één jaar - tot nu toe wordt gehaald. Diverse fiscale rechtbanken zijn erg streng met betrekking tot deze termijnen (Haarlem, Arnhem, Leeuwarden). Zij verlenen partijen in beginsel geen uitstel voor het verstrekken van stukken en proberen het formele repliek-dupliektraject zoveel mogelijk te voorkomen. De andere fiscale rechtbanken (Breda, Den Haag) zijn op onderdelen iets soepeler. De strenge lijn wordt ook gevolgd door de decentrale rechtbanken, waarbij nog opvalt dat de rechtbank Utrecht er (voorsnog) voor heeft gekozen om fiscale zaken door middel van versnelde behandeling af te doen. Diverse fiscale en decentrale rechtbanken hebben een bijeenkomst gehouden, waarop de 'gebruikers' (inspecteurs en adviseurs) zijn geïnformeerd over de (strakke) wijze waarop men de fiscale zaken zou behandelen. De strakke aanpak door de rechtbanken wordt door de centrale inspecteurs wisselend gewaardeerd (par. 3.2.1). Sommigen vinden deze in beginsel verfrissend, anderen achten de aanpak te rigide. De geïnterviewde 'adviseurs' hebben met de strakke aanpak van de rechtbanken minder problemen. Wel waarschuwen diverse 'gebruikers' ervoor dat de rechtbanken niet moeten doorslaan. Incidenteel zou daarvan sprake zijn. Bovendien moeten de rechtbanken er wel in slagen om uitspraken binnen zes weken na de zitting te doen. Soms zou dat niet het geval zijn.

3. Uit de interviews (par. 3.2.5) en de onderzochte rechtspraak (par. 4.6) komt bij de fiscale rechtbanken het beeld naar voren dat fiscale rechtspraak in belangrijke mate (nog steeds) materiële rechtspraak is en dat finale afdoening de regel is. Voor de decentrale rechtbanken is dit beeld minder duidelijk, omdat de - overigens niet representatieve - rechtspraakanalyse diverse formele afdoeningen en terugwijzingen laat zien. Verder lijkt het – afgaande op de interviews (par. 3.2.4) en de rechtspraak (par. 4.5) – erop dat de rechtbanken zich soepel opstellen bij het toelaten van (te) laat ingebrachte stukken. In elk geval worden geen fuiken tussen de bezwaarfase en de eerste aanleg gehanteerd. Volgens dit beeld bestaat er bij de fiscale rechtbanken geen groot verschil met de aanpak door de hoven, ook al is het niet uitgesloten dat de hoven nog iets minder vaak terugwezen dan deze rechtbanken. Diverse fiscale (Arnhem, Haarlem) en decentrale (Rotterdam, Utrecht) rechtbanken constateren dat de bezwaarprocedure door de belastingdienst niet altijd optimaal wordt benut om fiscale geschillen op te lossen (par. 3.2.3). De Rechtbank Rotterdam heeft met het oog hierop een aantal malen een besluit vernietigd, waarna zij naar aanleiding van een inhoudelijke beoordeling van de zaak, de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand liet (par. 4.6.2). Deze wijze van afdoening - die voor de belanghebbende voordelig kan zijn in verband met de teruggave van griffierecht en het vorderen van schadevergoeding – wordt, voor zover kan worden nagegaan, tot nu toe niet door andere rechtbanken gehanteerd. Volgens sommige centrale inspecteurs zouden de rechtbanken zich nu en dan te zeer concentreren op formele kwesties en zouden zij meer dan de hoven zaken terugwijzen (par. 3.2.1). Bovendien bestaat bij deze groep de indruk dat de rechtbanken niet altijd goed op de hoogte zijn van de fiscaal-juridische materie waarover zij oordelen. Bij andere centrale en geïnterviewde decentrale inspecteurs bestaat deze indruk niet.
4. Geen van de rechtbanken verwacht snel te zullen afwijken van de rechtspraak van de Hoge Raad, hoewel men deze mogelijkheid niet bij voorbaat uitsluit (par. 3.3). Dit zou bijvoorbeeld aangewezen kunnen zijn om discussie over een bepaald onderwerp uit te lokken. De hoven keuren zo'n incidentele afwijking niet zonder meer af. Wel zal deze afwijking goed moeten worden gemotiveerd en worden blijvende divergenties tussen de rechtbanken en de hoven/Hoge Raad onwenselijk geacht. De Hoge Raad acht ook van belang bij welk onderwerp zich afwijkingen voordoen. Als de rechtbanken bijvoorbeeld vaak zouden terugwijzen, zou dat onwenselijk zijn. De rechtbanken, hoven en Hoge Raad verwachten ten aanzien van de procesrechtelijke onderwerpen toegang tot de rechter, de omvang van rechtsstrijd in ruime zin en de rechtsuitgang (terugwijzen of zelf voorzien) overigens geen wezenlijke verschillen tussen de rechtbanken en de hoven/Hoge Raad (par. 3.3). Hoogstens zouden hier en daar graduele verschillen kunnen optreden in die zin dat de rechtbanken zich iets meer zouden concentreren op de aangevoerde gronden of wellicht iets strenger zouden kunnen zijn bij het toelaten van laat ingebrachte stukken. Dat laatste lijkt – zoals onder c) aangegeven - vooralsnog niet het geval. Daarnaast wordt erop gewezen dat de decentrale rechtbanken wellicht wat vaker zaken na vernieti-

ging zullen terugwijzen naar de inspecteur. Overigens doet zich bij de terpostbezorging van bezwaar- en beroepschriften (in verband met termijnoverschrijdingen) wel een verschil voor tussen de benadering van de Hoge Raad en die in het algemene bestuursrecht (par. 5.2). Of de rechtbanken de Hoge Raad op dit punt zullen volgen, moet worden afgewacht.

5. Volgens alle hoven - en volgens veruit de meeste andere respondenten, waaronder de Hoge Raad - staat in appel de herkansingsfunctie voorop (par. 3.4.2). In appel kunnen nieuwe 'elementen' van de aanslag worden aangevochten en kunnen voorts nieuwe gronden en bewijs worden aangevoerd. Ook de mogelijkheid van interne compensatie wordt volgens de hoven in appel niet beperkt. In de interviews met de adviseurs en vooral een aantal rechtbanken wordt over deze mogelijkheid kritischer gedacht. De hoven lijken zich wel strenger te gaan opstellen ten aanzien van te laat aangevoerde nova (par. 3.4.2). De 'goede procesorde' zal daarbij bepalend zijn. Hoewel nog niets vaststaat is het niet uitgesloten dat de termijn van artikel 8:58 Awb in appel strakker zal worden gehandhaafd en dat aan het inbrengen van nova tijdens de zitting grenzen zullen worden gesteld. Daarbij kan wel rekening worden gehouden met de professionaliteit van partijen, alsmede met de opvatting van de wederpartij.
6. De controlefunctie van appel is volgens de meeste hoven ook van belang, maar komt na de herkansingsfunctie (par. 3.4.3). Deze opvatting wordt gedeeld door de meeste rechtbanken. Verder wijst een aantal hoven en rechtbanken erop dat voor decentrale

belastingen het appel ook de bevordering van de rechtsontwikkeling en rechtseenheden als belangrijke functie heeft. Dat de controlefunctie van belang wordt geacht, betekent voor de meeste hoven niet dat de uitspraak van de rechtbank het object van het hoger beroep is; volgens een meerderheid (en ook de Hoge Raad) blijft dat de in primo bestreden aanslag of beschikking. Wel mag volgens diverse hoven, vanwege het belang van de controlefunctie, van partijen worden gevraagd dat zij in hun appelschrift aangeven waarom zij het met de uitspraak van de rechtbank oneens zijn. Aan deze gronden worden overigens geen heel hoge eisen gesteld. Spitsst een partij zijn gronden niet toe op de rechtbankuitspraak dan kan dat onder omstandigheden leiden tot ongegrondverklaring van het beroep. Of dat vaak zal gebeuren moet worden afgewacht. Wat betreft het feitenonderzoek is de lijn van diverse hoven dat zij in beginsel uitgaan van de feitenvaststelling door de rechtbank als partijen daarover niet hebben geklaagd. Andere hoven sluiten een beperkt zelfstandig onderzoek van niet bestreden feiten niet uit als het gaat om feiten die wezenlijk zijn voor het geschil.

6.3 Voorlopige beoordeling

In dit onderzoek staat als probleemstelling centraal hoe de rechtbanken en gerechtshoven hun nieuwe rol als fiscale rechter in eerste aanleg, respectievelijk appel invullen en in hoeverre deze invullingen leiden tot fricties en divergenties. Ter beantwoording hiervan zijn in paragraaf 1.2 twaalf onderzoeksvragen geformuleerd. In deze laatste paragraaf wordt, voor zover het onderzoeksmateriaal dat toestaat, op de probleemstelling en de onderzoeks-

vragen een overigens heel voorlopig antwoord gegeven. Het getal tussen haakjes verwijst naar de onderzoeksvraag, waarop het voorlopige antwoord betrekking heeft. Onderzoeksvragen, waarop op basis van dit rapport zelfs geen voorlopig antwoord kan worden gegeven, worden niet vermeld.

De *fiscale rechtbanken* combineren zowel institutioneel als procedureel fiscale en algemeen-bestuursrechtelijke aspecten. Institutioneel zijn de fiscale units onderdeel van de sector bestuursrecht van de rechtbank. Zij worden volledig of voor tenminste de helft bemenst door fiscalisten (8). Procesrechtelijk lijkt het erop dat de fiscale benadering prevaleert boven de algemeen-bestuursrechtelijke: men doet zaken in het algemeen materieel en definitief af (12) en lijkt soepel bij het toelaten van laat ingebrachte stukken (11). De zaaksbehandeling (zittingsgericht, strakke handhaving procestermijnen) is vooral geïnspireerd door de benadering van de sectoren bestuursrecht (9). Het beeld van de *decentrale rechtbanken* is te onvolledig om harde uitspraken te doen. Wel lijkt het erop dat bij deze rechtbanken het bestuursrechtelijk element dominant is dan in de fiscale rechtbanken. De rechters van de onderzochte decentrale rechtbanken hebben vooral of uitsluitend een algemeen-bestuursrechtelijke achtergrond (8). Bovendien lijkt men vaker terug te wijzen naar de inspecteur (11). Of dit beeld correct is, is onderwerp van nader onderzoek.

Gelet op de interviews is het vrijwel zeker dat alle gerechtshoven bij de invulling van het appel, de *herkansingsfunctie* voorop zullen stellen (1). Wel is het mogelijk dat men zich wat kritischer zal opstellen ten opzichte van te laat in appel ingebrachte nova (2). Over de mate waarin ook de controlefunctie een rol zal spelen bestaat vooralsnog minder overeenstemming. Dat geldt met name voor het object van geschil, waarbij de meerderheid kiest

voor de bestreden aanslag en een minderheid voor de uitspraak van de rechtbank (3). Of dit verschil in benadering tot grote verschillen in appelaanpak zal leiden staat echter niet vast. Bij andere aspecten die samenhangen met de controlefunctie lijken de verschillen namelijk minder groot. Zo vinden de meeste hoven dat van partijen mag worden verwacht dat zij hun gronden toespitsen op de rechtbank-uitspraak (5) en lijken de meeste hoven in beginsel uit te gaan van de feitenvaststelling door de rechtbanken, indien deze niet is bestreden (6). In zoverre lijken de hoven zich niet te gaan opstellen als een tweede eerstelijnsrechter. Vooralsnog doen zich procesrechtelijk geen wezenlijke divergenties en fricties voor tussen de fiscale rechtbanken en de hoven. Hoe de hoven de strakke wijze van zaaksbehandeling door de rechtbanken waarderen, moet worden afgewacht.

Auteursinformatie

Universiteit Utrecht

Disciplinegroep Staats- en bestuursrecht:

Prof. Mr. R.J.G.M. Widdershoven

Mr. C.L. Knijff

Mr. R. Ortlep

Mr. M.J.M. Verhoeven

Universiteit Utrecht

Disciplinegroep Fiscaal recht

Prof. Mr. K.L.H. van Mens

Mr. M.B.A. van Hout

Bijlage 1

Lijst van geïnterviewde personen

1. Hoge Raad

Interview d.d. 6 februari 2006

Respondenten:

Mr. A.E.M. van der Putt-Lauwers (voorzitter
belastingkamer)

Mr. J.W. van den Berge (raadsheer)

Prof. Mr. P.J. Wattel (advocaat-generaal)

2. Hoven

Arnhem

Interview d.d. 30 september 2005

Respondenten:

mr. J. Lamens (sectorvoorzitter)

Prof. mr. J.A. Monsma (raadsheer)

mr. A.Vellema (sectorcoördinator)

Amsterdam

Interview d.d. 18 oktober 2005

Respondent:

mr. C. Schaap (sectorvoorzitter)

Leeuwarden

Interview d.d. 20 januari 2006

Respondenten:

mr. F.J.W. Drion (raadsheer)

mr. J. Huiskes (raadsheer)

mr. H.S. Pruiksmā (sectorvoorzitter)

's-Hertogenbosch

Interview d.d. 9 december 2005

Respondent:

mr. G.J. van Muijen (sectorvoorzitter)

's-Gravenhage

Interview d.d. 28 november 2005

Respondenten:

mr. J. G. van Knobelsdorff (sectorvoorzitter)

mr. J.W. Savelbergh (raadsheer)

3. Rechtbanken

Arnhem

Interview d.d. 30 september 2005

Respondenten:

mr. J.J. Catsburg (teamleider)

mr. I. Linsen (rechter in opleiding/juridisch
medewerker)

Breda

Interview d.d. 14 november 2005

Respondent:

mr. A.A. den Hartog (rechter)

Haarlem

Interview d.d. 8 december 2005

Respondenten:

mr. J.T.M. Nijenhof (sectorvoorzitter)

mr. A. de Jong (coördinerend secretaris)

Leeuwarden

Interview d.d. 21 november 2005

Respondenten:

mr. D.J. Keur (sectorvoorzitter)

mr. H.H.A. Fransen (rechter)

Rotterdam

Interview d.d. 21 februari 2006

L.A.C. van Nifterick (teamvoorzitter)

F. Lader (secretaris)

's-Gravenhage

Interview d.d. 25 november 2005

Respondenten:

- mr. M. A. Dirks (voorzitter afdeling belastingrecht)
- mr. J.P.F. Slijpen (rechter rechtbank Den Haag / raadsheer hof Amsterdam)

Utrecht

Interview d.d. 18 januari 2006

Respondenten:

- Mr. M.H.F. van Vugt (rechter)
- Mr. A. Heijboer (coördinerend secretaris)

Zutphen

Interview d.d. 12 januari 2006

Respondent:

- mr. K. van Duijvendijk (rechter)

4. Inspectie

Belastingdiensten voor rijksbelastingen en douane

Interview d.d. 27 september 2005

Respondenten:

- mr. J. de Blicke (regio Rijnmond)
- mr. H. Gras (regio Utrecht-Gooi)
- Drs. R. R. Janssen (regio Rijnmond)
- mr. J.J. van der Meulen (regio Noord)
- mr. H. Neijman (regio Rijnmond)
- mr. G.H.A. Popping (regio Rivierenland)
- mr. J.W.J. Swinkels (regio Rijnmond,douane)
- mr. H. van Wier (regio Holland-Noord)

Dienst Burgerzaken en gemeentebelastingen gemeente Utrecht

Interview d.d. 23 januari 2006

Respondenten:

- Mr. Y. Oevering (medewerker)
- Mr. W. Vos (medewerker)
- Drs. J. Woeltjes (medewerker)

5. Adviseurs

- Hertoghs advocaten-belastingkundigen (NVAB)

Interview d.d. 1 november 2005

Respondent:

- mr. G.J.M.E. de Bont

- Witlox advies (FB)

Interview d.d. 1 november 2005

Respondent:

- mr. H.M.C. van Dun

- Price Waterhouse Coopers (NOB)

Interview d.d. 22 november 2005

Respondent:

- mr. P. Janssen

Bijlage 2

Aandachtspuntenlijsten interviews

Nb. Voor de interviews met de inspectie en adviseurs zijn vergelijkbare lijsten gebruikt.

Aandachtspunten interviews eerste ronde (rechtbanken)

Deze lijst bevat de aandachtspunten voor de interviews. Zij geven een indruk van de kwesties die dat tijdens de interviews aan de orde kunnen komen. Bij sommige vragen is een toelichting opgenomen om de bedoeling van de vraag te verhelderen en bovendien aan te geven in welke richting zou kunnen worden 'doorgevraagd'. De aandachtspuntenlijst is nogal lang. Het zal echter lang niet altijd nodig zijn dat alle punten worden besproken. Wij hopen dat u zich met behulp van de lijst voldoende kunt voorbereiden op het interview.

Organisatie

1. Hoe is de belastingrechtspraak in uw rechtbank georganiseerd?

Toelichting: in dit kader komen in elk geval de volgende vragen aan de orde:

- zijn er fiscale kamers, sectoren of anderszins vaste fiscale eenheden? Zo ja, hoeveel? Welke samenstelling hebben deze 'eenheden'?
- wat is de achtergrond van de individuele rechters innen zo'n eenheid (fiscaal, bestuursrechtelijk).
- indien de fiscale rechtspraak niet aan een vaste 'eenheid' is opgedragen: welke rechters zijn doorgaans met fiscale zaken belast? Wat is hun juridische achtergrond (fiscaal, bestuursrechtelijk)?

2. Welke voorbereidingen heeft de rechtbank getroffen voor de invoering van de eerste aanleg?

3. Welke vormen van interne en externe coördinatie en samenwerking bestaan er waarbij de rechtbank (indirect) betrokken is?

Toelichting: wat betreft coördinatie en samenwerking kan onderscheid worden gemaakt tussen :

- Vormen van coördinatie binnen de fiscale unit van één rechtbank.
- Vormen van coördinatie binnen de rechtbank: met de sector bestuursrecht, maar wellicht ook met andere sectoren.
- Vormen van coördinatie tussen de fiscale sectoren van de rechtbanken.
- Vormen van coördinatie met de appèlcolleges en/of met de Hoge Raad.

Rolopvatting van de rechtbanken; verwachtingen/opvattingen over mogelijke 'fricties' tussen eerste aanleg en appèl (en cassatie)

Toelichting algemeen: de meeste rechters die in de rechtbanken met fiscale zaken zijn belast hebben een algemeen bestuursrechtelijke Awb-achtergrond (en combineren hun fiscale taak soms nog steeds met bestuursrechtspraak op andere terreinen), terwijl de rechters van de hoven een fiscale achtergrond hebben. Omdat er verschillen bestonden (en bestaan) in de wijze waarop de Awb wordt toegepast door de algemene bestuursrechter en de fiscale rechter, zijn 'fricties' tussen de rechtbanken en de hoven niet uitgesloten. Hierna wordt eerst in algemene zin een aantal vragen gesteld over de 'rolopvatting' van de rechtbanken. Daarna worden in een aantal vragen de mogelijke 'fricties' tussen de fiscale en algemene bestuursrechtspraak in kaart gebracht. Bovendien komen aanvullend uw verwachtingen en opvattingen ter zake hiervan aan de orde.

4. Fiscale of bestuursrechter?
- Ziet u uzelf eerst en vooral als bestuursrechter of als fiscale (bestuurs)rechter?
 - Laat u zich in de rechtspraak eerst en vooral leiden door de appèl- en cassatierechtspraak van de fiscale rechters, of door appèlrechtspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak of Centrale Raad van Beroep (welke van de twee)?
 - Stelt u zich regelmatig op de hoogte van de appèl- en cassatierechtspraak van de fiscale rechters? Op welke wijze?
5. Wijkt u weleens bewust af van de fiscale appèl- en cassatierechtspraak of bent u van plan dat te doen? Zo ja, ten aanzien van welk(e) onderwerp(en)? En, wat is het motief voor afwijking?
6. 'Fricities' tussen de algemene en fiscale bestuursrechter:
- Hoe ernstig acht u in algemene zin verschillen in de uitleg van de Awb tussen de algemene en fiscale bestuursrechter? Kunt u uw opvatting motiveren? Zijn uw motieven bijvoorbeeld principieel of praktisch (of beide)?
 - In welke mate en om welke reden(en) acht u verschillen tussen de algemene en fiscale bestuursrechter aanvaardbaar of wenselijk?
7. Toepassing van de (nieuwe) Procesregeling bestuursrecht in fiscale zaken.
- De Procesregeling bevat op twee punten een afwijkende regeling voor fiscale zaken, namelijk bij de toepassing van artikel 6:14 Awb (inzending van op de zaak betrekking hebbende stukken, zie artikel 1, vierde lid, Procesregeling) en bij de toepassing van artikel 6:2, onder b, Awb (inhoudelijke beoordeling van beroepen tegen niet-tijdig beslissen, zie artikel 18, vierde lid, Procesregeling).
Acht u deze afwijkende regelingen wenselijk? Zo nee, op welke wijze zou uniformiteit moeten worden bereikt, door aanpassing van de fiscale regeling aan de algemene regeling, of juist omgekeerd?
8. Heeft u op- en aanmerkingen over de toepasselijkheid en de toepassing door de rechtbank van andere bepalingen van de Procesregeling?
- Hanteert u in uw rechtbank behalve de Procesregeling andere richtlijnen bij de toepassing van bepalingen van de Awb? Zo ja, zijn deze bekendgemaakt?
9. Verwacht u 'fricties' tussen de fiscale en andere bestuursrechters bij de toepassing van Awb-bepalingen die betrekking hebben op de toegang tot de rechter? Te denken valt daarbij aan onderwerpen als:
- de hantering van fatale bezwaren- en beroepstermijnen;
 - de eisen die worden gesteld aan de aangevoerde gronden;
 - andere onderwerpen?
- Welke kant zou de fiscale appèl- en cassatierechtspraak ten aanzien van deze onderwerpen moeten opgaan? Of omgekeerd: moeten de andere bestuursrechter zich juist aanpassen aan de fiscale rechtspraak?
10. Verwacht u 'fricties' tussen de fiscale en andere bestuursrechters bij de toepassing van de Awb-bepalingen inzake de omvang van de rechtsstrijd. Onderwerpen waarbij dit denkbaar is, zijn:
- beperking van de omvang van rechtsstrijd tot de aangevoerde gronden, casu quo geschilpunten (art. 8:69, eerste lid, Awb).
 - de mate waarin de rechter ambtshalve rechtsgronden moet aanvullen (art. 8:69, tweede lid, Awb), dan wel ambtshalve moet

toetsen aan bepalingen van openbare orde. Welke bepalingen zijn van openbare orde?

- de mate waarin de rechter gebruik maakt van zijn bevoegdheid om ambtshalve de feiten aan te vullen (art. 8:69, derde lid, Awb).
- de hantering van artikel 8:58 Awb.
- de toepassing van artikel 8:29 Awb (beperkte kennisneming van stukken).
- andere onderwerpen?

Welke kant zou de fiscale appèl- en cassatierechtspraak ten aanzien van deze onderwerpen moeten opgaan? Of omgekeerd: moeten de andere bestuursrechter zich juist aanpassen aan de fiscale rechtspraak?

10. Verwacht u 'fricties' tussen de fiscale en andere bestuursrechters bij de toepassing van de bepalingen inzake de rechtsuitgang. Onderwerpen waarbij dit denkbaar is, zijn de mate waarin zelf wordt voorzien, dan wel wordt terugverwezen naar de inspectie, het al dan niet passeren van formele gebreken, en het al dan niet streven naar een compromis ter zitting. Zijn er wellicht andere onderwerpen?

Welke kant zou de fiscale appèl- en cassatierechtspraak ten aanzien van de hier genoemde onderwerpen moeten opgaan? Of omgekeerd: moeten de andere bestuursrechter zich juist aanpassen aan de fiscale rechtspraak?

11. Voorziet u andere mogelijke 'fricties' die nog niet ter sprake kwamen?

Verwachtingen en opvattingen ten aanzien van de rol van de hoven als appèlcollege

12. Welke functie van het appèl zou voorop moeten staan bij het hoger beroep in

fiscale zaken: herkansing voor partijen, controle van de eerste rechter of de bevordering van rechtseenheid en rechtsontwikkeling? Hoe belangrijk acht u de andere - door u niet als primair aangemerkte - functies voor het fiscale hoger beroep? Wat is uw verwachting van de hoven (en Hoge Raad) op dit punt?

13. Indien de 'herkansingsfunctie' volgens respondent leidend dient te zijn,

- a. moet de mogelijkheid van herkansing voor partijen niettemin op enigerlei wijze worden beperkt (bijvoorbeeld op het punt van de aan te vechten onderdelen, de aan te voeren gronden, het aan te voeren bewijs)? Wat zou in dit verband de betekenis van het beginsel van de goede procesorde moeten zijn? Wat is uw verwachting van de hoven (en Hoge Raad) op dit punt?
- b. Zou het voor de beantwoording van vraag a) iets moeten uitmaken of een partij met of zonder rechtshulpverlener optreedt? Zou het iets moeten uitmaken of de 'nova' in appèl worden aangevoerd door de belastingplichtige of door de inspectie? Wat is uw verwachting van de hoven (en Hoge Raad) op deze punten?
- c. Zou het voor de beantwoording van vraag a) iets moeten uitmaken of uitsluitend een 'gewoon' belastingbesluit in appèl ter beoordeling staat of (mede) een punitieve bestuurlijke boete? Wat is uw verwachting van de hoven (en Hoge Raad) op dit punt?
- d. Acht u behalve de hiervoor aan de orde gekomen beperkingen van het appèl, andere middelen wenselijk en denkbaar om een optimaal gebruik van de eerste aanleg door partijen te stimuleren? Zo ja, welke? Wat is uw verwachting van de hoven (en Hoge Raad) op dit punt?

14. Indien de 'controlefunctie' volgens respondent leidend dient te zijn,
 - a. Dient de mogelijkheid voor partijen om in appèl nog nieuwe onderdelen aan te vechten, dan wel nieuwe gronden of nieuw bewijs in te brengen op enigerlei wijze te worden beperkt? Wat zou in dit verband de betekenis van het beginsel van de goede procesorde moeten zijn? Wat is uw verwachting van de hoven (en Hoge Raad) op dit punt?
 - b. Zou het voor de beantwoording van vraag a) iets moeten uitmaken of een partij met of zonder rechtshulpverlener optreedt? Zou het iets moeten uitmaken of de 'nova' in appèl worden aangevoerd door de belastingplichtige of door de inspectie? Wat is uw verwachting van de hoven (en Hoge Raad) op deze punten?
 - c. Zou het voor de beantwoording van vraag a) iets moeten uitmaken of uitsluitend een 'gewoon' belastingbesluit in appèl ter beoordeling staat of (mede) een punitieve bestuurlijke boete? Wat is uw verwachting van de hoven (en Hoge Raad) op dit punt?
 - d. Zijn behalve de hiervoor wenselijk geachte beperkingen van het appèl, andere middelen wenselijk en denkbaar om een optimaal gebruik van de eerste aanleg door partijen te stimuleren? Zo ja, welke? Wat is uw verwachting van de hoven (en Hoge Raad) op dit punt?
 15. Object van het geschil in appèl
 - a. Wat dient volgens u het object van geschil in appèl te zijn, het in eerste aanleg bestreden belastingbesluit (op bezwaar) of de uitspraak van de rechtbank? In hoeverre dienen de in appèl aangevoerde gronden toegespitst te zijn op de uitspraak van de rechtbank (of kan men volstaan met een herhaling van de in eerste aanleg aangevoerde gronden)? Wat is uw verwachting van de hoven (en Hoge Raad) op deze punten?
 - b. Dient de beoordeling in appèl plaats te vinden via de uitspraak van de rechtbank of moet het in eerste aanleg bestreden besluit opnieuw worden beoordeeld los van het oordeel van de rechtbank? Wat is uw verwachting van de hoven (en Hoge Raad) op dit punt?
 16. Zijn er nog andere functies van het fiscaal appèl die u van belang acht en die nog niet ter sprake zijn gekomen?
 17. Zijn er volgens u nog andere kwaliteitsmaatstaven die van belang zijn, casu quo zouden moeten zijn bij de aanpak van het fiscale appèl door de hoven (en de opvattingen van de Hoge Raad ter zake)?
- Slot: ervaringen tot nu toe**
18. Waardering van de invoering van twee feitelijke instanties tot nu toe.
 - a. Hoe waardeert u de wijze waarop de rechtspraak in twee instanties in fiscale zaken is voorbereid en tot nu toe functioneert?
 - b. Hoe waardeert u de wijze waarop de rechtbanken de fiscale zaken tot nu toe aanpakken? Zijn er aspecten in die aanpak die u 'goed' of juist 'niet goed' acht?
 19. Ervaringen als rechter.
 - a. Indien u afkomstig bent uit het algemene bestuursrecht, hoe waardeert u uw nieuwe rol als fiscale rechter? Hoe is de samenwerking met de rechters met een fiscale achtergrond?

- b. Indien u een fiscale achtergrond heeft, hoe waardeert u de samenwerking met rechters die een algemene bestuursrechtelijke achtergrond hebben?
20. Zijn er aspecten van het hoger beroep die niet in het interview aan de orde gekomen zijn? Welke?
21. Heeft u nog andere voor het onderzoek (mogelijk) relevante opmerkingen die niet ter sprake zijn gekomen?

Aandachtspunten interviews eerste ronde (gerechtshoven)

Deze lijst bevat de aandachtspunten voor het interview. Zij geven een indruk van de kwesties die tijdens de interviews aan de orde kunnen komen. Voor sommige punten is het wellicht nog te vroeg om uitspraken te doen. Alsdan kunnen zij worden overgeslagen. Wij hopen dat u zich met behulp van de lijst voldoende kunt voorbereiden op het interview.

Organisatie

1. Hoe is de belastingrechtspraak in het gerechtshof georganiseerd? Welke achtergrond hebben de individuele rechters, uitsluitend een fiscale of (mede) een algemeen bestuursrechtelijke?
2. Welke voorbereidingen heeft uw hof (en de hoven) getroffen voor de invoering van twee feitelijke instanties in belastingzaken en de daarin voorziene rol als appèl-rechter?
3. Welke vormen van interne en externe coördinatie en samenwerking bestaan er waarbij het hof (indirect) betrokken is?

Toelichting: wat betreft coördinatie en samenwerking kan onderscheid worden gemaakt tussen:

- Vormen van coördinatie binnen (de belastingkamer van) het Hof.
- Vormen van coördinatie met andere belastingkamers van de hoven en/of met de Hoge Raad.
- Vormen van coördinatie met andere bestuursrechtelijke appèlcolleges (Raad van State, Centrale Raad van Beroep et cetera).
- Vormen van coördinatie tussen de fiscale sectoren van de rechtbanken.

Rolopvatting van rechtbanken en hoven; verwachtingen/opvattingen over mogelijke 'fricties' tussen eerste aanleg en appèl (en cassatie)

Toelichting algemeen: de meeste rechters die in de rechtbanken met fiscale zaken zijn belast hebben een algemeen bestuursrechtelijke Awb-achtergrond (en combineren hun fiscale taak soms nog steeds met bestuursrechtspraak op andere terreinen), terwijl (vrijwel) alle rechters van de hoven een fiscale achtergrond hebben. Omdat er verschillen bestonden (en bestaan) in de wijze waarop de Awb wordt toegepast door de algemene bestuursrechter en de fiscale rechter, zijn 'fricties' tussen de rechtbanken en de hoven niet uitgesloten.

Hierna wordt eerst in algemene zin een aantal vragen gesteld over de 'rolopvatting' van de rechtbanken en de hoven (en de mogelijk verschillen daartussen). Daarna worden in een aantal vragen de mogelijke 'fricties' tussen de fiscale en algemene bestuursrechtspraak in kaart gebracht.

4. Rolopvatting van de rechtbanken.
 - a. Wat is uw eerste indruk, dan wel uw verwachting over de rolopvatting van de rechtbanken? Stellen zij zich eerst en vooral op als bestuursrechter of als fiscale (bestuurs)rechter?
 - b. Pakken de rechtbanken zaken anders aan dan de hoven. Zo ja, in hoeverre en op welke punten?

- c. Hoe waardeert u de wijze waarop de rechtbanken de fiscale zaken tot nu toe aanpakken (dan wel zullen aanpakken)? Zijn er aspecten in die aanpak die u 'goed' of juist 'niet goed' acht?
5. Rolopvatting van het gerechtshof.
 - a. Ziet u uzelf eerst en vooral als bestuursrechter of als fiscale (bestuurs)rechter?
 - b. Stelt u zich regelmatig op de hoogte van de rechtspraak van niet-fiscale appèlcolleges, de Afdeling bestuursrechtspraak, de Centrale Raad van Beroep en het College van Beroep voor het bedrijfsleven (wie van hen)?
 - c. Verwacht u, doordat u thans appèlrechter bent, een wezenlijke verandering van uw werk en aanpak als rechter? Zo ja, in welk opzicht? Zo nee, waarom niet?
 6. Procesregeling bestuursrecht rechtbanken en Procesregeling belastingkamers gerechtshoven.
 - a. Heeft u kennisgenomen van de Procesregeling bestuursrecht rechtbanken? Zo ja, wat is uw oordeel over de regeling (onder meer over de daarin voorziene zeer strakke hantering van termijnen)? Op welke punten acht u de regeling minder gelukkig?
 - b. Heeft u op- en aanmerkingen over de toepasselijkheid en de toepassing door de hof van de Procesregeling belastingkamers? Wordt deze steeds gehanteerd of wijkt u ook weleens af? Zo ja, op welke punten?
 - c. Hanteert uw Hof behalve de Procesregeling andere richtlijnen bij de toepassing van bepalingen van de Awb? Zo ja, zijn deze bekendgemaakt?
 7. 'Fricties' tussen de rechtbanken en de hoven (en Hoge Raad)
 - a. Hoe ernstig acht u dergelijke 'fricties' in algemene zin?
 - b. Is het naar uw opvatting toegestaan dat rechtbanken (aanvankelijk) bewust afwijken van de fiscale appèl- en cassatierechtspraak? Zo ja, bij welke onderwerpen en met welke motieven?
 8. Verwacht u 'fricties' tussen de fiscale en andere bestuursrechters bij de toepassing van Awb-bepalingen die betrekking hebben op de toegang tot de rechter? Te denken valt daarbij aan onderwerpen als:
 - de hantering van fatale bezwaar- en beroepstermijnen;
 - de eisen die worden gesteld aan de aangevoerde gronden;
 - andere onderwerpen?Op welke wijze zullen deze 'fricties' uiteindelijk worden opgelost?
 9. Verwacht u 'fricties' tussen de fiscale en andere bestuursrechters bij de toepassing van de Awb-bepalingen inzake de omvang van de rechtsstrijd. Onderwerpen waarbij dit denkbaar is, zijn:
 - beperking van de omvang van de rechtsstrijd tot de aangevoerde gronden, casu quo geschilpunten (art. 8:69, eerste lid, Awb).
 - de mate waarin de rechter ambtshalve rechtsgronden moet aanvullen (art. 8:69, tweede lid, Awb), dan wel ambtshalve moet toetsen aan bepalingen van openbare orde. Welke bepalingen acht u van openbare orde?
 - de mate waarin de rechter gebruik maakt van zijn bevoegdheid om ambtshalve de feiten aan te vullen (art. 8:69, derde lid, Awb).

- de hantering van artikel 8:58 Awb.
 - de toepassing van artikel 8:29 Awb (beperkte kennisneming van stukken).
 - andere onderwerpen?
Op welke wijze zullen deze 'fricties' uiteindelijk worden opgelost?
10. Verwacht u 'fricties' tussen de fiscale en andere bestuursrechters bij de toepassing van de bepalingen inzake de rechtsuitgang. Onderwerpen waarbij dit denkbaar is, zijn de mate waarin zelf wordt voorzien, dan wel wordt terugverwezen naar de inspectie, het al dan niet passeren van formele gebreken, en het al dan niet streven naar een compromis ter zitting. Zijn er wellicht andere onderwerpen?
Op welke wijze zullen deze 'fricties' uiteindelijk worden opgelost?
11. Voorziet u andere mogelijke 'fricties' die nog niet ter sprake kwamen?

Verwachtingen en opvattingen ten aanzien van de rol van de hoven als appèlcollege

12. Welke functie van het appèl zou voorop moeten staan bij het hoger beroep in fiscale zaken: herkansing voor partijen, controle van de eerste rechter of de bevordering van rechtseenheid en rechtsontwikkeling? Hoe belangrijk acht u de andere - door u niet als primair aangemerkte - functies voor het fiscale hoger beroep?
13. Indien de 'herkansingsfunctie' volgens respondent leidend dient te zijn,
- a. moet de mogelijkheid van herkansing voor partijen niettemin op enigerlei wijze worden beperkt (bijvoorbeeld op het punt van de aan te vechten onderdelen,
- de aan te voeren gronden, het aan te voeren bewijs)? Wat zou in dit verband de betekenis van het beginsel van de goede procesorde moeten zijn?
- b. Zou het voor de beantwoording van vraag a) iets moeten uitmaken of een partij met of zonder rechtshulpverlener optreedt? Zou het iets moeten uitmaken of de 'nova' in appèl worden aangevoerd door de belastingplichtige of door de inspectie?
 - c. Zou het voor de beantwoording van vraag a) iets moeten uitmaken of uitsluitend een 'gewoon' belastingbesluit in appèl ter beoordeling staat of (mede) een punitieve bestuurlijke boete?
 - d. Acht u behalve de hiervoor aan de orde gekomen beperkingen van het appèl, andere middelen wenselijk en denkbaar om een optimaal gebruik van de eerste aanleg door partijen te stimuleren?
14. Indien de 'controlefunctie' volgens respondent leidend dient te zijn,
- a. Dient de mogelijkheid voor partijen om in appèl nog nieuwe onderdelen aan te vechten, dan wel nieuwe gronden of nieuw bewijs in te brengen op enigerlei wijze te worden beperkt? Wat zou in dit verband de betekenis van het beginsel van de goede procesorde moeten zijn?
 - b. Zou het voor de beantwoording van vraag a) iets moeten uitmaken of een partij met of zonder rechtshulpverlener optreedt? Zou het iets moeten uitmaken of de 'nova' in appèl worden aangevoerd door de belastingplichtige of door de inspectie?
 - c. Zou het voor de beantwoording van vraag a) iets moeten uitmaken of uitsluitend een 'gewoon' belastingbesluit in appèl ter beoordeling staat of (mede) een punitieve bestuurlijke boete?

- d. Zijn behalve de hiervoor wenselijk geachte beperkingen van het appèl, andere middelen wenselijk en denkbaar om een optimaal gebruik van de eerste aanleg door partijen te stimuleren?
15. Object van het geschil in appèl
- a. Wat dient volgens u het object van geschil in appèl te zijn, het in eerste aanleg bestreden belastingbesluit (op bezwaar) of de uitspraak van de rechtbank? In hoeverre dienen de in appèl aangevoerde gronden toegespitst te zijn op de uitspraak van de rechtbank (of kan men volstaan met een herhaling van de in eerste aanleg aangevoerde gronden)?
 - b. Dient de beoordeling in appèl plaats te vinden via de uitspraak van de rechtbank of moet het in eerste aanleg bestreden besluit opnieuw worden beoordeeld los van het oordeel van de rechtbank?
16. Zal het hof onder omstandigheden afwijken van de hoofdregel om zaken in appèl zelf af te doen? Zo ja, onder welke omstandigheden?
17. Zijn er nog andere functies van het fiscaal appèl die u van belang acht en die nog niet ter sprake zijn gekomen?
18. Zijn er volgens u nog andere kwaliteitsmaatstaven die van belang zijn, casu quo zouden moeten zijn bij de aanpak van het fiscale appèl door de hoven (en de opvattingen van de Hoge Raad ter zake)?

Slot

19. Hoe waardeert u de (voorbereiding van de) invoering van twee feitelijke instanties tot nu toe?
20. Zijn er aspecten van het hoger beroep die niet in het interview aan de orde gekomen zijn? Welke?
21. Heeft u nog andere voor het onderzoek (mogelijk) relevante opmerkingen die niet ter sprake zijn gekomen?