



de Rechtspraak

Raad voor de
rechtspraak

Research Memoranda

Nummer 7 / 2010

Jaargang 6

Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties

Evaluatie belasting- rechtspraak in twee instanties

Eindrapport fase III

R.J.G.M. Widdershoven en M.J.M. Verhoeven

Research Memoranda 2010 - nr 7

ISBN 978-90-12-38530-5



9 789012 385305

Sdu UITGEVERS

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

Voorzitter:

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

Leden:

Mr. P.J. van Amersfoort, hoofd van de procespraktijk van PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs

Mr. J.J. Catsburg, vicepresident rechtbank Arnhem

Mr. R.M. Driessen, beleidsadviseur afdeling Ontwikkeling, Raad voor de Rechtspraak

Prof. dr. H. Elffers, hoogleraar Empirische bestudering van de strafrechtspleging, Vrije Universiteit, Amsterdam en senioronderzoeker Nederlands Studiecentrum Criminaliteit en Rechtshandhaving (NSCR), Amsterdam

Drs. R.R. Janssen, vaktechnisch coördinator IB belastingdienst Rijnmond

Prof. dr. P. Kavelaars, hoogleraar Fiscale economie Erasmus Universiteit Rotterdam en directeur Wetenschappelijk Bureau Deloitte Belastingadviseurs BV Rotterdam

Mr. G.J. van Muijen, voorzitter belastingsector gerechtshof 's-Hertogenbosch

Mr. C. Schaap, raadsheer in de Hoge Raad der Nederlanden

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

Tel. (070) 361 97 05

E-mail: researchmemoranda@rechtspraak.nl

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

www.rechtspraak.nl/gerechten/Rvdr

Rubriek: wetenschappelijk onderzoek

Uitgever

Sdu Uitgevers BV, Den Haag

Vormgeving

Corps, Den Haag

Opmaak binnenwerk

Studio Typeface, Lelystad

Oplage

320 stuks

December 2010

© 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.

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

Met medewerking van:

A. Bos MSc
Mr. A.W.G.J. Buijze
Mr. D. van Hout
Prof. mr. K.L.H. van Mens
Mr. R. Ortlep

Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties

Eindrapport fase III

Voorwoord

Met de verschijning van dit rapport is de 'belastingtrilogie' compleet. We beschikken daarmee over een klassieker qua vorm en inhoud: een opus over de het ontstaan van fiscale rechtspraak in twee feitelijke instanties en het tot wasdom komen ervan. Deel 1 (2006) is gewijd aan de rechtbanken, deel 2 (2008) richt de aandacht op de gerechtshoven en deel 3 beschrijft de interactie tussen rechtbanken en hoven. Het gaat wat ver om te spreken van een Millenniumtrilogie, een bloedstollend opus, maar ik kwalificeer het toch als een *legal thriller*. Heel veel spannender kan het in belastingrechtspraakland niet worden. We hebben hier tenslotte wel te maken met een historische operatie: de creatie van een langere rechtspraaklijn, waarvan de kwaliteit beter moest zijn dan die van de bestaande, maar die niet meer tijd in beslag mocht nemen.

Zoals passend bij dit genre: de aanvang van de operatie werd overschaduwd door een zorgelijk vooruitzicht. Geheel eigen aan de juridische habitus werd dat genuanceerd verwoord in termen van mogelijke spanning tussen de rolopvattingen van de gerechten en de hoven. Wat de rolopvatting van de rechtbanken betreft: daar was de vraag of de onderbrenging van de belastingpraktijk bij de bestuurssector niet ten koste zou gaan van de cultuur van de fiscalisten: doortastend knopen doorhakken en tegelijkertijd soepel waar het de formele vereisten betreft. De praktijk van de bestuurssectoren werd in fiscale ogen gekenmerkt door het tegenovergestelde beeld. Ook zouden de hoven zich, nu hun domein de tweede lijn werd, een nieuwe rol moeten aanmeten. Hoe zouden zij hun nieuwe positie – tussen eerste lijn en Hoge Raad – invullen? Zouden zij zich opstellen als een tweede (maar betere) eerstelijnsrechter die de zaken geheel opnieuw behandelt of zouden zij kiezen voor een meer 'controlerende' taak: de uitspraak alleen corrigerend – maar dan ook expliciet – als dat volgens de opvattingen van het hof noodzakelijk is. Op die laatste manier leren de rechtbanken al doende.

Vijf jaar later kan worden vastgesteld dat de operatie per saldo redelijk goed is verlopen. Dat blijkt uit de enquête onder de professionele gebruikers: de inspecteurs en adviseurs. Zij zijn over het algemeen tevreden over de wijze waarop rechtbanken en hoven hun rol als fiscale rechter hebben ingevuld.

Dit spoort met het feit dat de rechtbanken zich hebben ontwikkeld tot echte fiscale rechters die zaken inhoudelijk en definitief afdoen. Een aanvaring tussen de bestuursrechtelijke en fiscale aanpak heeft zich alleen voorgedaan bij de ambtshalve toetsing van de naleving van beroepstermijnen, omdat de hoogste fiscale rechter (de Hoge Raad) op dit punt een iets andere koers vaart dan de hoogste bestuursrechters. Dat 'vlekje' moet nog worden weggewerkt door overleg tussen de hoogste bestuursrechters.

Bij de hoven werkt hun vroegere rol als eerstelijnsrechter nog door bij de invulling van hun rol. In de meeste zaken doet men het proces bij de rechtbank dunnetjes over en worden fouten van de

rechtbanken niet benoemd. Een herhalingsoefening dus; een die in de ogen van de onderzoekers weinig vruchtbaar heet, maar niet in strijd is met de bedoeling van de wetgever. In een minderheid van zaken kiezen de hoven wel voor de zogenaamde 'controlerende' aanpak. Bovendien zijn in diverse ressorten initiatieven genomen om de feedbackfunctie van het hoger beroep te verbeteren. Dat laatste is mooi maar beter zou het volgens de onderzoekers zijn als de hoven de rechtbankuitspraak als vertrekpunt voor de beoordeling zouden nemen en men met zoveel woorden aan zou geven in hoeverre men het met de rechtbank al dan niet eens is. Zo'n werkwijze kan er ook toe bijdragen dat door het leereffect bij de rechtbanken het vernietigingspercentage in appel daalt; dat percentage is thans zelfs voor bestuursrechtelijke geschillen (te) hoog.

Er is nog een ander punt waarvoor ik hier de aandacht vraag: de bijdrage van het onderzoek aan het resultaat. Dat de invoering van twee feitelijke instanties in fiscale zaken redelijk goed is verlopen, staat in mijn ogen daar namelijk niet los van. Anders dan in de wereld van de fictie rijst bij zo'n omvangrijk oeuvre de vraag naar de noodzaak ervan. Waarom dit onderzoek, als de invoering van twee instanties toch een eenmalig verschijnsel is? Valt er enige bredere lering uit te trekken?

Mijn antwoord: ja, heel zeker. Inventarisatie en beschrijving van de feitelijke gang van zaken vormden een dwingend voorwerp voor de betrokkenen om zich in te spiegelen en voor de verantwoordelijke bestuurders een gelegenheid om bij te sturen. Naar aanleiding van de diverse rapportages vond indringend overleg plaats tussen de hoven en de rechtbanken binnen een ressort en tussen de rechtbanken, hoven en de Hoge Raad. Bovendien werden door de rapportages ontwikkelingen gesignaleerd die in artikelen en zelfs in oraties werden becommentarieerd. Voor de gerechten was het onderzoek aanleiding om kritisch naar zichzelf te kijken en de aanpak van de fiscale geschillen soms aan te passen. Sturing en zelfsturing via de band van het onderzoek!

Ter afsluiting. Allereerst wil ik hier mijn voorganger Theo Groeneveld namens de Raad dankzeggen. Hij was het die in zijn hoedanigheid van portefeuillehouder wetenschappelijk onderzoek het onderzoek initieerde. En met hem uiteraard de dank aan Rob Widdershoven en zijn team: de uitvoerders van de opdracht. Een welgemeend woord van dezelfde strekking aan het adres van de begeleidingscommissie die in elke vergadering kritisch en constructief was ten opzichte van de inhoud van het onderzoek. Verder is een dankwoord op zijn plaats aan twee medewerkers van de Raad voor de rechtspraak: Bart Diephuis, die de onderzoekers voorzag van de cijfermatige gegevens over de fiscale rechtspraak, en Rose-Marie Driessen, die het onderzoek begeleidde. Ten slotte ben ik de rechtbanken en de gerechtshoven zeer erkentelijk voor de volledige medewerking die zij aan het onderzoek hebben verleend.

Joost van Dijk
Raad voor de rechtspraak

Inhoudsopgave

	Voorwoord	3
	Samenvatting	9
1	Inleidende opmerkingen	12
1.1	Inleiding	12
1.2	Probleemstelling en onderzoeksvragen	13
1.3	De inhoud van fase III, onderzoeksmethoden	15
1.4	Onderzoeksmethoden	17
1.5	Onderverdelingen	18
2	Aanpak en praktijk van fiscale geschilbeslechting door rechtbanken en hoven	21
2.1	Inleiding	21
2.2	Organisatie, aanpak en externe coördinatie	21
2.2.1	Personeel en organisatie bij de rechtbanken	21
2.2.2	Aanpak door de rechtbanken	23
2.2.3	Externe coördinatie bij rechtbanken en hoven	24
2.3	Zaaksafhandeling door de rechtbanken in cijfers	25
2.3.1	Inleiding	25
2.3.2	De cijfers uit het Jaarverslag van de Rechtspraak	27
2.3.3	De cijfers volgens de Utrechtse bewerking	29
2.4	Zaaksafhandeling door de hoven in cijfers	36
2.5	Bevindingen	37
3	De relatie tussen de rechtbanken en de hoven	39
3.1	Inleiding	39
3.2	Appel- en vernietigingspercentage in cijfers	39
3.2.1	Appelpercentage	39
3.2.1.1	Aanpak	39
3.2.1.2	Gerelateerd aan fiscale en decentrale rechtbanken	40
3.2.1.3	Gerelateerd aan de complexiteit en rijks- of decentrale belastingen	41
3.2.2	Vernietigingspercentage	42
3.2.2.1	Aanpak	42
3.2.2.2	Vanuit het perspectief van de hoven	43
3.2.2.3	Gerelateerd aan de fiscale en decentrale rechtbanken	43
3.2.2.4	Gerelateerd aan de complexiteit en rijks- of decentrale belastingen	44

3.2.2.5 Vernietigingspercentage, rechtbanken en belastingsoort	46
3.2.3 Evaluatie van de cijfers	46
3.3 De appelaanpak door de hoven	48
3.3.1 Inleiding	48
3.3.2 Mate van herkansing	50
3.3.2.1 Object van geschil in appel	50
3.3.2.2 Incidenteel appel	51
3.3.2.3 Herkansing binnen de rechtsstrijd in appel	55
3.3.2.4 Grenzen aan de herkansing in appel	59
3.3.2.5 Bevindingen	63
3.3.3 Herhalings- of gematigde controlefunctie	64
3.3.3.1 Inleiding	64
3.3.3.2 Hof Amsterdam	65
3.3.3.3 Hof Arnhem	66
3.3.3.4 Hof 's-Gravenhage	67
3.3.3.5 Hof 's-Hertogenbosch	68
3.3.3.6 Hof Leeuwarden	70
3.3.3.7 Bevindingen	71
3.4 Opvattingen van de gebruikers, de rechtbanken en in de fiscale literatuur	72
3.4.1 De gebruikers	72
3.4.2 De rechtbanken	73
3.4.3 Literatuur	75
3.5 Het oordeel van de onderzoekers	76
3.6 Bevindingen	78
 4 Waardering door de gebruikers	 80
4.1 Inleiding	80
4.2 Uitvoering, respons en inhoud van de enquête	80
4.2.1 Algemeen	80
4.2.2 Persoonskenmerken	81
4.2.3 Inhoud van de enquête	82
4.3 Waardering van de rechtbanken en de hoven als groep	83
4.3.1 Inleiding	83
4.3.2 De waardering van de rechtbanken	83
4.3.3 De waardering van de hoven	85

4.4	Waardering van de individuele rechtbanken en hoven	86
4.4.1	De individuele rechtbanken	86
4.4.2	De individuele hoven	91
4.5	Waardering en persoonskenmerken	95
4.5.1	Waardering en ervaringsjaren	95
4.5.2	Waardering en het aantal belastingprocedures	96
4.5.3	Waardering per belastingsoort	97
4.5.4	Waardering per beroepsorganisatie	98
4.6	Het verhaal achter de cijfers	99
4.6.1	Inleiding	99
4.6.2	Verskil in waardering tussen inspecteurs en adviseurs	100
4.6.3	Snelheid	101
4.6.4	Formalisme	102
4.6.5	Fiscale kwaliteit van rechtbanken	103
4.6.6	Aanbevelingen voor verbetering	105
4.7	Bevindingen	106
5	Spanningen tussen de fiscale en niet-fiscale toepassing van het Awb-procesrecht	108
5.1	Inleiding	108
5.2	Finale en materiële geschilbeslechting	109
5.3	Processuele fuiken	111
5.3.1	Inleiding	111
5.3.2	Onderdelen-, gronden- en bewijsfuik	112
5.3.3	Goede procesorde (art. 8:58 Awb)	114
5.4	Spanningen tussen fiscaal en niet-fiscaal procesrecht	119
5.4.1	De ontvankelijkheid van beroepschriften	119
5.4.2	Wijziging aanslag hangende bezwaar of beroep	122
5.4.3	Proceskostenvergoeding	124
5.5	Bevindingen	124
6	Eindoordeel en aanbevelingen	126
6.1	Inleiding	126
6.2	Eindoordeel	126
6.3	Aanbevelingen	129

	Bijlagen	
1	Vragenlijst rechtbanken	133
2	Doorlooptijden per rechtbank	136
3	Doorlooptijden rechtbanken en complexiteit	138
4	Appel- en vernietigingspercentage per belasting, complexiteit en rijks- of decentraal	139
5	Waardering rechtbanken en hoven gerelateerd aan ervaringsjaren	140
6	Waardering rechtbanken en hoven gerelateerd aan het aantal procedures	142
7	Waardering rechtbanken en hoven gerelateerd aan de belastingsoort	144
8	Waardering rechtbanken en hoven gerelateerd aan beroepsorganisatie van adviseurs	147
	Over de auteurs	149

Samenvatting

Inleiding

Op 1 januari 2005 is in fiscale zaken rechtspraak in twee feitelijke instanties ingevoerd. Sindsdien moet tegen uitspraken op bezwaar eerst beroep worden ingesteld bij een rechtbank. Geschillen over rijksbelastingen zijn geconcentreerd bij de vijf *fiscale rechtbanken* Arnhem, Breda, 's-Gravenhage, Haarlem en Leeuwarden. Alle rechtbanken zijn bevoegd in geschillen over decentrale belastingen. Voor zover deze rechtbanken niet ook fiscale rechtbank zijn, worden zij aangeduid als *decentrale rechtbanken*. Van de uitspraken van de rechtbanken kan in hoger beroep worden gekomen bij de – voorheen als rechter in eerste aanleg optredende – belastingkamers van de vijf gerechtshoven. Vervolgens staat cassatieberoep bij de Hoge Raad open.

De invoering van fiscale rechtspraak in twee feitelijke instanties is vanaf eind 2005 in drie fasen geëvalueerd door een team van bestuursrechtjuristen en fiscalisten van de Universiteit Utrecht. Dit rapport bevat de resultaten van fase III van het onderzoek. Het geeft inzicht in de wijze waarop de invoering van twee feitelijke instanties heeft plaatsgevonden en de keuzes die de gerechten daarbij hebben gemaakt. Bovendien bevat het rapport de resultaten van een waarderingsonderzoek dat onder de professionele gebruikers van de fiscale rechtspraak (adviseurs, inspecteurs) heeft plaatsgevonden. Daartoe is begin 2010 een enquête uitgezet die door ruim 800 respondenten is ingevuld.

Ten slotte wordt in het rapport aandacht besteed aan de rechtseenheid bij een aantal belangrijke procesrechtelijke onderwerpen.

Algemeen oordeel

Uit het waarderingsonderzoek blijkt dat de professionele gebruikers van de fiscale rechtspraak (redelijk) tevreden zijn over de wijze waarop de rechtbanken en de hoven hun nieuwe taken als fiscale eerstelijnsrechter, respectievelijk appelrechter hebben vervuld. Voor het aanbevelen van fundamentele wijzigingen in het stelsel van twee feitelijke instanties in fiscale zaken biedt het onderzoek dan ook geen basis. Zowel bij de rechtbanken als de hoven ligt de waardering van de inspecteurs overigens significant hoger dan die van de adviseurs. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat inspecteurs meer procedures voeren dan de adviseurs en deze ook vaker winnen.

Aan het relatief positieve gebruikersoordeel draagt waarschijnlijk bij dat de rechtbanken – zoals in het fiscale recht gebruikelijk was – hebben gekozen voor een materiële en finale afdoening van zaken, en niet voor de hantering van processuele fuiken. De vrees in fiscale kringen dat de rechtbanken op deze punten zouden botsen met de fiscale tradities van de hoven en de Hoge Raad, is ongegrond gebleken. Overigens bestaan er wel divergenties tussen de rechtbanken en hoven/Hoge Raad, vooral bij toepassing van beroepstermijnen. Deze verschillen zijn onwenselijk en

zouden door goed overleg tussen de hoogste bestuursrechters moeten worden opgelost.

Rechtbanken

Bij de meeste fiscale rechtbanken worden de rijksbelastingen door rechters met een fiscale universitaire opleiding behandeld. Uitzonderingen zijn de rechtbank Haarlem die niet-fiscalisten ook inzet in inkomstenbelasting/niet-winstzaken en de rechtbank Arnhem die dit ook bij andere rijksbelastingen doet, maar bij de samenstelling van een meervoudige kamer wel rekening houdt met de achtergrond en kennis van de rechters. De professionele gebruikers zijn redelijk tevreden over de behandeling door de fiscale rechtbanken van zowel ondernemers- als particuliere rijksbelastingen. Het vernietigingspercentage in appel ligt bij rijksbelastingen hoog, maar wordt – anders dan wellicht verwacht – lager naarmate de belasting complexer is. Anders gezegd: juist bij de complexe ondernemersbelastingen doen de fiscale rechtbanken het relatief goed.

De decentrale belastingen worden zowel bij alle fiscale rechtbanken als bij de decentrale rechtbanken (mede) afgedaan door niet-fiscalisten. De waardering van de professionele gebruikers voor de afdoening van decentrale belastingen ligt bij de fiscale rechtbanken lager dan bij de decentrale rechtbanken en is ook lager dan de waardering voor de afdoening van de rijksbelastingen. De rechtbank Leeuwarden vormt op dit punt overigens een

positieve uitzondering. Het vernietigingspercentage in appel is bij decentrale belastingen over de hele linie hoog, maar ook op dit punt doen de fiscale rechtbanken het gezamenlijk minder goed dan de decentrale rechtbanken gezamenlijk.

Het belangrijkste kritiekpunt van de gebruikers op de fiscale en decentrale rechtbanken is het gebrek aan snelheid. Deze kritiek wordt vooral bij de inspecteurs mede gevoed door de strikte hantering van procestermijnen door de rechtbanken en de als star ervaren opstelling van de griffies van de rechtbanken bij het verlenen van uitstel voor het indienen van (nadere) stukken. Volgens hen is het onredelijk dat verzoeken om uitstel van partijen vrijwel standaard worden afgewezen, terwijl de rechtbanken zichzelf niet aan de termijnen voor het plannen van een zitting en het doen van een uitspraak houden. De versoepelingen van het uitstelbeleid die diverse fiscale rechtbanken zeggen te hebben doorgevoerd, zijn voor deze gebruikers onvoldoende of zijn bij hen nog onvoldoende doorgedrongen. Op dit punt zou de communicatie door de rechtbanken moeten worden verbeterd.

De problemen op het punt van snelheid blijken ook uit de lange doorlooptijden bij de rechtbanken. Deze zijn hoger dan de doorlooptijden in andere bestuursrechtelijke zaken en komen niet in de buurt van de doelstellingen die de Rechtspraak voor 2010 heeft geformuleerd. De mate waarin de diverse rechtbanken de instroom van zaken onder controle hebben,

loopt overigens sterk uiteen. Wat betreft rijksbelastingen zijn de problemen het grootst bij de rechtbank Leeuwarden. Een reden voor de lange doorlooptijden is volgens sommige rechtbanken gelegen in de moeizame werving van nieuwe medewerkers en rechters. De arbeidsvoorwaarden van de rechtbank zijn niet concurrerend met die van de adviespraktijk en de belastingdienst.

Gerechtshoven

Over het algemeen zijn de professionele gebruikers tevreden over de wijze waarop de hoven hun appeltaak vervullen. Vooral op fiscale kwaliteit scoren de hoven hoger dan de rechtbanken. Het meest kritisch zijn de gebruikers over het gebrek aan snelheid bij de hoven. Ook bij hen zijn de doorlooptijden hoog en komen zij niet in de buurt van de doelstellingen van de Rechtspraak. Wel is de trend positief. De lange doorlooptijden bij de hoven worden mede veroorzaakt door het hoge appelpercentage van 50 bij vooral complexe rijksbelastingen. Bij deze belastingen worden de rechtbanken door sommige partijen gezien als een tussenstap op weg naar de hoven en cumuleren de lange doorlooptijden bij het hof vaak met die bij de rechtbank.

Het hoge appelpercentage hangt wellicht samen met de ruime mate van herkansing die de hoven bieden. Deze ruime invulling is overigens in overeenstemming met de wetsgeschiedenis en wordt ondersteund door alle

actoren in het fiscale veld (gebruikers, rechtbanken, literatuur). Wel wordt in de literatuur en ook door de onderzoekers een wat strengere toepassing van de goede procesorde als grens voor de herkansing in appel bepleit en zouden de hoven volgens diverse gebruikers vaker moeten afzien van een proceskostenvergoeding als een vernietiging van de bestreden uitspraak in appel is gebaseerd op nieuwe stellingen en gegevens die eerder in de procedure naar voren hadden kunnen worden gebracht.

De hoven kiezen in veruit de meeste zaken voor de zogenoemde herhalingsaanpak. In deze aanpak vindt er een volledig nieuwe behandeling van de zaak plaats alsof er geen procedure bij en uitspraak van de rechtbank is geweest. De onderzoekers – die daarbij worden ondersteund door diverse rechtbanken en enkele fiscale auteurs – zijn over deze aanpak kritisch, omdat de hofuitspraken aldus weinig leereffect hebben. In een minderheid van zaken passen de hoven de zogenoemde gematigde controleaanpak toe, waarbij de beoordeling plaatsvindt aan de hand van de rechtbankuitspraak en daartegen aangevoerde gronden. In deze zaken ziet men bevestigende of corrigerende oordelen over de rechtbankuitspraak. Volgens de onderzoekers zou deze aanpak vaker moeten worden toegepast, omdat dan duidelijk wordt waarom het hof al dan niet kan instemmen met de uitspraak van de rechtbank. Deze aanpak kan daarom ook leiden tot een verlaging van het hoge vernietigingspercentage in appel.

Inleidende opmerkingen

1.1 Inleiding

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

De invoering van de belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties wordt vanaf eind 2005 geëvalueerd door een team bestaande uit wetenschappers van de afdelingen Staats- en Bestuursrecht en Fiscaal Recht van de Universiteit Utrecht. Deze evaluatie vindt in drie fasen plaats. De resultaten van de fase I en II van het onderzoek zijn gepubliceerd in R.J.G.M. Widdershoven e.a. 2006 en 2008, *Evaluatie belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties*, Eindrapport fase I,

Research Memoranda nr. 3, jaargang 2, 2006, en in R.J.G.M. Widdershoven, *Evaluatie belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties*, Eindrapport fase II, *Research Memoranda* nr. 4, jaargang 4, 2008. In het eerste rapport lag de nadruk op de organisatie en aanpak van de belastingrechtspraak door de rechtbanken. In het tweede rapport is aandacht besteed aan vragen van organisatie, aanpak en praktijk bij de rechtbanken en aan de gang van zaken bij en de appelaanpak door de gerechtshoven. Het rapport bevat ook cijfermatige gegevens over de doorlooptijden bij de rechtbanken, het appelpercentage en het vernietigingspercentage in appel voor de periode 2005 tot oktober 2007.

Het onderhavige rapport bevat de resultaten van de derde en laatste fase van het onderzoek. Het biedt een volledig beeld van de wijze waarop de invoering van de fiscale rechtspraak in twee instanties is verlopen en bevat ook een waardering hiervan door de professionele actoren die van de fiscale rechtspraak gebruik maken (hierna: gebruikers). Tot de gebruikers behoren de inspecteurs en de adviseurs (inclusief advocaten-belastingkundigen). Tot de inspecteurs worden, tenzij anders aangegeven, gerekend de inspecteurs en ontvangers rijksbelastingen en de lokale heffingsambtenaren. Het rapport bevat – evenals dat over fase II – cijfermatige gegevens over doorlooptijden, appelpercentages en vernietigingspercentages in appel. Deze cijfers betreffen de periode 2008 en 2009 en worden vergeleken met de cijfers uit fase II (tot oktober 2007).

1.2 Probleemstelling en onderzoeksvragen

In paragraaf 1.1 van het Eindrapport fase I van het onderzoek is uitvoerig ingegaan op de aanleiding voor het onderzoek.¹ Kort samengevat is daarbij vastgesteld dat de invoering van belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties – volgens de wetgever – moet bijdragen aan de kwaliteit van deze rechtspraak, vooral omdat de mogelijkheid wordt geboden om misslagen van partijen en de rechter in eerste aanleg te herstellen, maar dat tegelijkertijd de doorlooptijd van de totale procedure in de hand moet worden gehouden. Om dit te bereiken, dient de rolopvatting van de rechtbanken en de hoven 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. Door die rolopvatting kan worden bereikt dat een belangrijk deel van de zaken door de rechtbanken zodanig wordt afgedaan dat aan hoger beroep geen behoefte bestaat. Of deze doelstelling wordt bereikt, hangt af van de appelaanpak door de hoven en van de aanpak door en kwaliteit van de rechtbanken. Aan deze kwesties wordt in het onderzoek aandacht besteed, waarbij juridisch onderzoek naar de rechterlijke aanpak van de fiscale geschillen wordt gecombineerd met cijfermatige analyses (doorlooptijden, appel- en vernietigingspercentages). Daarnaast is de waardering door de inspecteurs en adviseurs

een belangrijke factor voor de beoordeling van het functioneren van de fiscale rechtspraak in twee instanties.

Specifiek voor fase III van het onderzoek is dat daarin ook wordt gevraagd naar opvattingen van de gebruikers van de fiscale rechtspraak over de wijze waarop de fiscale rechtspraak in twee instanties functioneert. De probleemstelling van fase III komt daarmee als volgt te luiden:

Hoe heeft fiscale rechtspraak in twee feitelijke instanties, mede gelet op de invulling die de rechtbanken en gerechtshoven aan hun rol als fiscale rechter in eerste aanleg respectievelijk appel hebben gegeven, gefunctioneerd en hoe wordt deze invulling door de gebruikers van de fiscale rechtspraak gewaardeerd?

De onderzoeksvragen zijn inhoudelijk grotendeels dezelfde als vermeld in paragraaf 1.2 van het evaluatierapport over fase II. Wel is daaraan een gebruikerswaarderingsvraag toegevoegd. Bovendien worden de vragen anders gegroepeerd, onder meer doordat de vragen met betrekking tot de rechtbanken voorop worden gezet. Hierna worden ze kort vermeld.

Met betrekking tot de rechtbanken

1. *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

1 Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase I, p. 4-5.

rechters een fiscale of algemeen bestuursrechtelijke achtergrond? Of is er een mix van beide? Hoe zit het op dit punt met de ondersteuning? Heeft het roulatiebeleid van de rechtbanken invloed op de samenstelling van de 'fiscale unit'? Op welke wijze vindt interne (binnen de rechtbank) en externe coördinatie (met andere rechtbanken, met het hof) plaats? Zijn er andere institutionele ontwikkelingen die het vermelden waard zijn?

2. *De zaaksbehandeling door de rechtbanken*: hoe is de zaaksbehandeling georganiseerd? Kiest men voor een zittingsgerichte aanpak? Hoe strak worden de procestermijnen gehandhaafd? Hoe wordt omgegaan met het formele repliek- en dupliektraject?
3. *De rechtsingang*: hoe hanteren de rechtbanken de Awb-bepalingen betreffende bezwaar- en beroepstermijnen? Levert hun benadering spanningen op met de benadering van de hoven/Hoge Raad?
4. *De omvang van de rechtsstrijd in ruime zin*: in hoeverre wordt in de belastingrecht-spraak deze omvang op enigerlei wijze beperkt? Hanteert men processuele fuiken (op het punt van bewijs, gronden en/of onderdelen)? Hoe strak wordt een termijn-bepaling als artikel 8:58 Awb 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)? Hoe stelt men zich op ten opzichte van gronden en verweren die pas ter zitting worden aan-gevoerd? Levert de benadering van de rechtbanken spanningen op met de benadering van de hoven/Hoge Raad?
5. *Beoordeling van belastingbesluiten en rechtsuitgang*: beoordelen de rechtbanken belastingbesluiten materieel of beperkt men zich tot een meer formele beoordeeling? Kiezen de rechtbanken voor finale geschilbeslechting? Levert de benadering van de rechtbanken spanningen op met de benadering van de hoven/Hoge Raad?
6. *Waardering van de output en aanpak van de rechtbanken door de hoven*: hoe vaak wordt tegen uitspraken van de rechtbanken appel ingesteld? Hoe vaak worden uitspraken van de rechtbanken door de hoven vernietigd, en in welke mate is dat vanwege 'fouten' van de rechtbank? In hoeverre is er een relatie met de complexiteit van de belasting en de belastingsoort?
7. *Waardering van de aanpak en output door de gebruikers*: hoe waarderen de gebruikers de aanpak door de rechtbanken (communicatie, termijnhantering, doorlooptijden, voldoende mogelijkheden voor inbreng) en de output van de rechtbanken (voldoende finaal en materieel, kwalitatief van goed niveau)? In hoeverre bestaan er waarderingsverschillen tussen de inspecteurs en adviseurs? In hoeverre is er een relatie tussen de waardering en de mate van complexiteit van de belasting en de belastingsoort?
8. *Problemen in de praktijk*: doen zich bij de afhandeling van de zaken door de recht-

banken problemen voor (stuwmeren, doorlooptijden et cetera)? Zo ja, welke maatregelen zijn getroffen of is men van plan te treffen? In hoeverre bestaat er een relatie tussen de problemen en de complexiteit van de belasting of belastingsoort?

Met betrekking tot de gerechtshoven:

9. *Institutionele aspecten*: op welke wijze is de fiscale rechtspraak binnen de hoven georganiseerd? Op welke wijze vindt interne (binnen de hoven) en externe coördinatie en samenwerking (met de andere hoven, met de rechtbanken binnen het ressort) plaats?
10. *Omvang van de rechtsstrijd in appel*: in hoeverre wordt de omvang van de rechtsstrijd in appel beperkt door de rechtbankuitspraak en daartegen door appellant in appel aangevoerde gronden? In hoeverre kan verweerder in appel de rechtsstrijd verruimen door middel van zijn verweer en in hoeverre moet hij daartoe het rechtsmiddel van incidenteel appel aanwenden?
11. *Mate van herkansing*: in hoeverre kunnen in appel nog nieuwe gronden, nieuwe verweren en nieuwe feiten (bewijs) worden aangevoerd? Wordt interne compensatie in appel toegestaan? Hoe beperken artikel 8:58 Awb en/of de goede procesorde de herkansingsmogelijkheden in appel?
12. *Appelaanpak*: wat merken de hoven/Hoge Raad aan als object van de rechtsstrijd in appel, de uitspraak van de rechtbank of het oorspronkelijk bestreden besluit? Hoe stelt men zich op tegenover de rechtbankuitspraak? Wordt het besluit beoordeeld via de 'sluis' van deze uitspraak en wordt expliciet en gemotiveerd aangegeven of het hof met het oordeel van de rechtbank al dan niet instemt (controleaanpak) of beoordelen de hoven het appelgeschil alsof er geen rechtbankuitspraak is geweest (herhalingsaanpak)?
13. *Waardering van de output en aanpak door de gebruikers*: hoe waarderen de gebruikers de aanpak door de hoven (communicatie, termijnhantering, doorlooptijden, voldoende mogelijkheden voor inbreng) en de output van de hoven (voldoende finaal en materieel, kwalitatief van goed niveau)? In hoeverre bestaan er waarderingsverschillen tussen de inspecteurs en adviseurs? In hoeverre is er een relatie tussen de waardering en de mate van complexiteit van de belasting en de belastingsoort?
14. *Problemen in de praktijk*: hoe hoog ligt het aantal appelzaken (appelpercentage)? In hoeverre bestaat er een relatie tussen het appelpercentage en de complexiteit van de belasting? Doen zich bij de afhandeling van de appelzaken problemen voor (stuwmeren, doorlooptijden)?

1.3 De inhoud van fase III, onderzoeksmethoden

Zoals aangegeven, heeft in fase III van het onderzoek ook een waarderingsonderzoek

onder professionele gebruikers plaatsgevonden. Daarnaast leidt deze fase tot het eindrapport van het onderzoek, waarin een volledig beeld wordt gegeven van de wijze waarop de invoering van fiscale rechtspraak in twee feitelijke instanties is verlopen. De onderzoeksvragen zijn hierbij leidend. Ten slotte wordt de invoering van twee feitelijke instanties gewaardeerd en worden aanbevelingen voor verbeteringen gedaan.

Om een volledig beeld van de invoering te kunnen geven, bevat het eindrapport – behalve de inleidende opmerkingen (hoofdstuk 1) en de conclusies, waardering en aanbevelingen (hoofdstuk 6) – vier onderdelen. Hierna wordt de inhoud hiervan nader aangeduid, waarbij wordt aangegeven welke onderzoeksvragen in deze onderdelen worden beantwoord.

a. Aanpak en praktijk van de fiscale geschilbeslechting bij rechtbanken en hoven (vraag 1, 2, 8, 9 en 14): in dit onderdeel (hoofdstuk 2) wordt ingegaan op de wijze waarop de fiscale rechtspraak bij de rechtbanken inmiddels is georganiseerd en op de aanpak van de fiscale geschillen door de rechtbanken. Daarnaast wordt opnieuw aandacht besteed aan het functioneren van de fiscale geschilbeslechting bij de rechtbanken en de hoven in de praktijk: in hoeverre hebben zij de instroom onder controle? Hoe liggen de doorlooptijden en zijn er stuwmeren? Daarbij wordt de situatie in fase III vergeleken met die in fase II.

b. De relatie tussen de rechtbanken en de hoven (vraag 6, 10, 11 en 12): in dit onderdeel (hoofdstuk 3) wordt aandacht besteed aan de waardering van de rechtbanken door de hoven. In welke mate wordt tegen uitspraken van de rechtbank hoger beroep ingesteld (appelpercentage) en hoe vaak leidt dat tot gegrondverklaring van het appel en vernietiging van een rechtbankuitspraak (vernietigingspercentage)? Daarnaast komt in dit onderdeel de omvang van de rechtsstrijd in appel (inclusief incidenteel appel), de mate van herkansing en de appelaanpak (herhaling of gematigde controle) aan de orde. In dit onderdeel wordt ook melding gemaakt van de opvattingen over de relatie tussen de rechtbanken en de hoven van de rechtbanken zelf, van de gebruikers van de fiscale rechtspraak en uit de fiscale literatuur. Ook bij dit onderdeel wordt de situatie in fase III vergeleken met die in fase II.

c. Waardering van de rechtbanken en de hoven door de gebruikers (vraag 7 en 13): in dit onderdeel (hoofdstuk 4) wordt de waardering door de professionele gebruikers van de rechtbanken en de hoven weergegeven. De onderwerpen die in het waarderingsonderzoek aan de orde komen zijn:

- communicatie;
- het garanderen van hoor en wederhoor in het vooronderzoek en ter zitting;
- de aanpak (waaronder vragen van voortvarendheid, finaliteit en inhoudelijke of formele aanpak);
- de fiscale kwaliteit.

In dit onderdeel wordt ook melding gemaakt van de opvattingen die door de gebruikers naar voren zijn gebracht in de 'open vraag' van de enquête en tijdens de focusgroepen. Zie paragraaf 1.4.

d. Interne rechtsvergelijking fiscale en niet-fiscale toepassing van het procesrecht (vraag 3, 4 en 5): in dit onderdeel (hoofdstuk 5) worden divergenties en spanningen tussen de rechtbanken en de hoven/Hoge Raad bij de toepassing van het procesrecht van de Awb in kaart gebracht. Het rapport biedt op dit punt een overzicht van alle divergerende en convergerende ontwikkelingen, waarbij ook de bevindingen uit fase I en II worden betrokken.

1.4 Onderzoeksmethoden

In fase III van het onderzoek zijn diverse onderzoeksmethoden gehanteerd. Hierna worden deze methoden verder uitgewerkt.

a. Elektronische update vragenlijst: om de meest recente informatie over organisatie, aanpak en praktische problemen te vergaren, is aan alle rechtbanken een elektronische update vragenlijst voorgelegd. Door alle rechtbanken is deze lijst ingevuld en geretourneerd met uitzondering van de rechtbank Dordrecht. Zie bijlage 1 voor de vragen en aandachtspunten.

b. Cijfermatige analyses: voor het rapport zijn cijfers geanalyseerd over de doorlooptijden

en voorraden bij de rechtbanken en over het appelpercentage en het vernietigingspercentage in appel. De cijfers zijn afkomstig van de Raad voor de rechtspraak en betreffen de periode 2008 en 2009. De cijfers worden vergeleken met de in fase II van het onderzoek vermelde cijfers. Deze betroffen de periode 2005 tot oktober 2007.

c. Jurisprudentie- en literatuuronderzoek: het jurisprudentie- en literatuuronderzoek betreft in de eerste plaats een intern rechtsvergelijkend onderzoek naar divergenties en spanningen tussen de rechtbanken en hoven/Hoge Raad bij de toepassing van het procesrecht van de Awb. In de tweede plaats is in dit kader de appelaanpak van de hoven onderzocht (omvang van de rechtsstrijd, incidenteel hoger beroep, herkansing, herhaling of gematigde controleaanpak).

d. Gebruikersenquête: in het onderzoek heeft een elektronische enquête plaatsgevonden naar de waardering van de rechtbanken en de hoven door de adviseurs en de inspecteurs. De enquête was zowel gericht op *repeat players* (veelprocedeerders) als op *one shotters* (weinigprocedeerders). In paragraaf 4.2 wordt op de uitvoering en inhoud van de enquête dieper ingegaan. In een open vraag van de enquête konden respondenten hun antwoorden toelichten en suggesties doen voor eventuele verbeteringen van het stelsel van rechtspraak in twee feitelijke instanties. Voor zover deze informatie betrekking heeft op de relatie

tussen de rechtbanken en de hoven, wordt zij vermeld in hoofdstuk 3, voor het overige in hoofdstuk 4.

e. *Focusgroepen*: zowel om de kwantitatieve informatie uit vooral de enquête te duiden, nuanceren en onderbouwen, als om suggesties voor verbetering te genereren en te bespreken, hebben de onderzoekers drie bijeenkomsten met focusgroepen gehouden en wel met inspecteurs rijksbelastingen, lokale heffingsambtenaren en adviseurs. Aan de focusgroepen van de inspecteurs en die van de heffingsambtenaren namen acht, respectievelijk elf personen deel, zodat voor deze groepen een redelijk goed beeld is gegeven van de (diversiteit in) opvattingen die in deze groepen bestaan. Voor de focusgroep van de adviseurs is dat in mindere mate het geval, omdat daaraan – mede door late afzeggingen – maar vijf personen deelnamen. Voor zover de informatie uit de focusgroepen betrekking heeft op de relatie tussen de rechtbanken en de hoven, wordt zij vermeld in hoofdstuk 3, voor het overige in hoofdstuk 4.

1.5 Onderverdelingen

In het onderzoek worden de cijfermatige gegevens gerelateerd aan de fiscale of decentrale rechtbanken, aan de soort belasting (rijks- of decentrale belasting) en aan de complexiteit van de belasting. De fiscale rechtbanken zijn – zoals al aangegeven in paragraaf 1.1 – de rechtbanken Arnhem, Breda, 's-Gravenhage, Haarlem en Leeuwarden. Zij

behandelen zowel rijks- als decentrale (lokale) belastingen. De decentrale rechtbanken die in het onderzoek worden betrokken, betreffen de rechtbanken Alkmaar, Almelo, Dordrecht, 's-Hertogenbosch, Maastricht, Middelburg, Roermond, Rotterdam, Utrecht, Zutphen en Zwolle-Lelystad. Zij behandelen uitsluitend decentrale belastingen. In het rijtje decentrale rechtbanken ontbreekt de rechtbank Amsterdam, omdat de decentrale zaken van deze rechtbank sinds de invoering van twee feitelijke instanties in 2005 worden afgedaan door de rechtbank Haarlem. Ook ontbreken de rechtbanken Assen en Groningen, omdat de decentrale zaken van deze rechtbanken sinds begin 2007 worden afgedaan door de rechtbank Leeuwarden.

Het onderscheid van de diverse belastingen naar complexiteit is in fase II van het onderzoek geïntroduceerd, omdat er in de literatuur het vermoeden bestond dat de rechtbanken vooral moeite zouden hebben met meer complexe belastingen. Dit zou tot gevolg hebben dat deze belastingen beduidend trager zouden worden behandeld. Bovendien zou tegen uitspraken van de rechtbank bij complexe belastingen vaker hoger beroep worden ingesteld en zou dit hoger beroep vaker tot vernietiging van de uitspraak leiden. Omdat, als dit vermoeden juist is, de invoering van twee feitelijke instanties tot gevolg zou hebben dat de totale doorlooptijden bij complexe belastingen zouden toenemen, is door sommigen gesuggereerd om bij complexe belastingen

prorogatie voor partijen mogelijk te maken.² Ook in fase III van het onderzoek worden doorlooptijden, appel- en vernietigingspercentages gerelateerd aan de complexiteit van de belastingen. Daarbij wordt de indeling aangehouden die in fase II van het onderzoek op basis van de opvattingen van de fiscale rechtbanken en de hoven is gemaakt. Dit leverde het hierna in tabel 1 vermelde beeld op, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen complexe, gemiddeld complexe en minder complexe belastingen.³

Uit deze figuur blijkt dat decentrale belastingen over het algemeen minder complex worden geacht dan rijksbelastingen, maar dat niet alle decentrale belastingen als niet-complex en niet alle rijksbelastingen als complex worden aangemerkt.

2 Ch.J. Langereis & I. de Roos, *Procesrecht in belastingzaken*, Fiscale Studieserie deel 1, Deventer: Kluwer, 2010, eerste druk, p. 151.

3 Zie voor deze tabel ook: Eindrapport fase II, p. 17. In deze tabel zijn belastingen waarover weinig wordt geprocedeerd niet opgenomen.

Tabel 1: Complexiteit van belastingen

	hoven	rechtbanken	gemiddeld
Complex (> 2,4)			
<i>Rijksbelastingen</i>			
Vennootschapsbelasting	3,0	3,0	3,0
Douanerechten	3,0	3,0	3,0
Successierechten	3,0	2,8	2,9
Bpm	2,4	2,8	2,6
Loonbelasting	2,6	2,5	2,6
Omzetbelasting	2,4	2,4	2,4
<i>Decentraal</i>			
Baatbelasting	2,8	2,8	2,8
Waterschapslasten	2,6	2,8	2,7
Gemiddeld (tussen 1.7 en 2.4)			
<i>Rijksbelastingen</i>			
Overdrachtsbelasting	2,3	2,3	2,3
IB	2,3	2,1	2,2
<i>Decentraal</i>			
Precario	1,6	2	1,8
Niet complex (< 1,7)			
<i>Rijksbelastingen</i>			
WAZ	1,6	1,1	1,4
Motorrijtuigen	1,3	1,4	1,4
<i>Decentraal</i>			
Rioolrechten	1,8	1,5	1,6
Afvalheffing	1,6	1,5	1,6
WOZ	1,6	1,3	1,5
Reinigingsrechten	1,5	1,3	1,4
Leges	1,4	1,3	1,4
Parkeerbelasting	1	1	1

Aanpak en praktijk van fiscale geschilbeslechting door rechtbanken en hoven

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de organisatie en aanpak van de fiscale taak door de rechtbanken en op vragen van externe coördinatie bij de rechtbanken en de hoven (par. 2.2). Deze kwesties zijn in fase I en II van het onderzoek ook aan de orde gesteld, zodat de informatie uit dit hoofdstuk in belangrijke mate een actualisering betreft van gegevens uit beide eerdere fasen. Verder wordt aandacht besteed aan mogelijke knelpunten bij de afhandeling van de zaken bij zowel de rechtbanken (par. 2.3) als de hoven (par. 2.4). Daarbij gaat het vooral om doorlooptijden en voorraadmutaties. Voor de rechtbanken is deze kwestie ook aan de orde gesteld in fase II van het onderzoek en kan de situatie in deze fase worden vergeleken met die in fase II.

2.2 Organisatie, aanpak en externe coördinatie

2.2.1 Personeel en organisatie bij de rechtbanken

Fiscale rechtbanken

Het tamelijk strikte onderscheid dat in fase I kon worden gemaakt tussen de rechtbanken Breda en Leeuwarden, die ervoor hadden gekozen om als rechter uitsluitend fiscalisten (met een universitaire fiscale achtergrond) in te zetten, en de rechtbanken Arnhem, Haarlem

en 's-Gravenhage, die hadden gekozen voor een gemengde bezetting van fiscalisten en algemeen-bestuursrechtelijke juristen,⁴ is inmiddels wat vervaagd. Bij alle fiscale rechtbanken zijn ook niet-fiscalisten – die natuurlijk wel een interne fiscale opleiding hebben gehad – als rechter en ondersteuner bij de fiscale rechtspraak betrokken en is er in zoverre sprake van een gemengde samenstelling. De fiscalisten vormen wel een duidelijke meerderheid.

Bij de rechtbank Haarlem streeft men naar de verhouding van 70% fiscalisten en 30% werknemers met een algemeen juridische achtergrond. Bij de rechtbank Arnhem geldt een vergelijkbaar uitgangspunt. Bij de rechtbank 's-Gravenhage hebben negen van de tien rechters een fiscale achtergrond.

Rechters en ondersteuners zonder fiscale achtergrond worden bij de rechtbanken Breda, 's-Gravenhage en Leeuwarden alleen ingezet bij decentrale belastingzaken en bij de rechtbank Haarlem alleen in decentrale belastingzaken en zaken betreffende IB/niet-winst. De rechtbank Arnhem zet niet-fiscalisten ook bij andere zaken in, maar houdt bij de samenstelling van meervoudige kamers wel rekening met de achtergrond, kennis en ervaring van de rechters.

Alle rechtbanken maken gebruik van rechterplaatsvervangers. Bij de rechtbanken Breda en

4 Eindrapport fase I, p. 14-15.

's-Gravenhage betreft het zes rechter-plaatsvervangers, bij de rechtbanken Arnhem en Haarlem vier en bij de rechtbank Leeuwarden drie. Vrijwel alle rechter-plaatsvervangers hebben een fiscale achtergrond; één plaatsvervanger heeft een notariële achtergrond.

Wat betreft het rouleren binnen de rechtbank van rechters met een fiscale achtergrond, is het beeld wisselend. Bij de rechtbank Breda hoeven deze rechters – nadat één rechter vanwege het verplichte rouleren naar een hof was vertrokken – sinds 2009 niet langer te rouleren, tenzij op vrijwillige basis. Bij de andere rechtbanken zijn fiscalisten formeel niet vrijgesteld van het roulatiebeleid. Bij de rechtbank Leeuwarden heeft echter nog geen enkele fiscale rechter hoeven te rouleren. Bij de rechtbank Haarlem worden de fiscalisten 'met rust gelaten', omdat anders het streefgetal van 70% fiscalisten niet wordt gehaald. Bij de rechtbank Arnhem wordt om dezelfde reden feitelijk evenmin gerouleerd. Bij de rechtbank 's-Gravenhage doen de fiscalisten mee met het roulatiebeleid en zijn zij ook soms gerouleerd.

Volgens sommige fiscale rechtbanken (Arnhem, Breda) is het werven van nieuwe juridisch medewerkers en rechters (in opleiding) problematisch. Het aanbod van geschikte kandidaten is laag en de arbeidsvoorwaarden die de rechtbanken kunnen bieden, zijn niet concurrerend, niet alleen vergeleken met de adviespraktijk, maar ook vergeleken met de belastingdienst. Ook de werving van zij-

instromers biedt volgens de rechtbank Arnhem onvoldoende soelaas, omdat de Selectiecommissie rechterlijke macht maar 20% van degenen die zich aanmelden, toelaat.⁵

Decentrale rechtbanken

Vergeleken met fase II hebben zich bij de decentrale rechtbanken weinig organisatorische veranderingen voorgedaan.⁶ De met de fiscale rechtspraak belaste rechters of rechterlijke teams maken nog steeds deel uit van de sector bestuursrecht. Vrijwel alle rechters hebben een algemeen-bestuursrechtelijke achtergrond en vaak zijn zij ook met andere dan fiscale zaken belast. Bovendien moeten zij rouleren, zodat bij veel rechtbanken inmiddels andere rechters met een niet-fiscale achtergrond met de fiscale rechtspraak zijn belast.

Alleen bij de rechtbank Zutphen is één rechter met een fiscale achtergrond nog steeds met de fiscale rechtspraak belast. Bij de rechtbanken 's-Hertogenbosch en Maastricht zijn de rechters met een fiscale achtergrond die in fase II nog met fiscale zaken waren belast, 'uitgerouleerd'. Daarvoor is geen rechter met een fiscale achtergrond teruggekomen.

De rechtbanken Almelo, Alkmaar, Maastricht, Rotterdam, Roermond en Zutphen maken geen gebruik van rechter-plaatsvervangers. De rechtbanken 's-Hertogenbosch, Middelburg, Utrecht en Zwolle-Lelystad doen dat wel, waarbij het steeds om plaatsvervangers met een fiscale achtergrond gaat. Deze worden vooral ingezet in meervoudige kamers, maar

5 De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 72.

6 Eindrapport fase II, p. 19.

Aanpak en praktijk van fiscale geschilbeslechting door rechtbanken en hoven

soms in enkelvoudige kamers (rechtbank Utrecht).

De rechters van de rechtbanken Maastricht en Roermond nemen aan elkaars zittingen deel om een meervoudige kamer samen te stellen. De rechtbank Middelburg maakt hiertoe soms gebruik van rechters van de rechtbank Dordrecht.

2.2.2 Aanpak door de rechtbanken

Fiscale rechtbanken

Wat betreft de zaaksaanpak heeft de versoepeling die in fase II al zichtbaar was, zich in fase III voortgezet.⁷ Dat geldt vooral voor de rechtbanken Haarlem en 's-Gravenhage. Bij de rechtbank Haarlem was in fase II vanwege de excessief hoge instroom al gekozen voor een minder strakke hantering van procestermijnen en voor een soepeler uitstelbeleid. Inmiddels is men ook afgestapt van het 'ontmoedigingsbeleid' bij het formele repliek- en dupliektraject,⁸ in die zin dat verzoeken van partijen om re- en dupliek nu in beginsel worden gehonoreerd. De rechtbank 's-Gravenhage verleent inmiddels ruimer uitstel voor het aanvullen van gronden of het indienen van een verweerschrift. Bovendien worden zaken in beginsel aangehouden als beide partijen daarom verzoeken.

De rechtbank Leeuwarden had vanwege de toegenomen werkvoorraden in fase II al gekozen voor een soepeler uitstelbeleid en het niet langer ontmoedigen van het formele repliek-dupliektraject. Dit beleid is in fase III

niet gewijzigd. Bij de rechtbank Breda had men in fase I gekozen voor een strakke hantering van procestermijnen, maar werd repliek en dupliek wel toegestaan. Dit beleid is in fase II, noch in fase III gewijzigd. Bij de rechtbank Arnhem gold in fase I en II dat procestermijnen strak werden gehanteerd – en uitstel alleen om goede reden werd verleend – en dat repliek alleen (ambtshalve of op verzoek) werd toegestaan als de rechtbank dat noodzakelijk achtte. Dit beleid is in fase III niet gewijzigd.

De rechtbank Arnhem maakt nog melding van een wijziging van de landelijke procesregeling op grond waarvan een verzoek om uitstel van de zitting wordt gehonoreerd als partijen binnen één week na ontvangst van de kennisgeving van een zitting aangeven niet te kunnen (willen) verschijnen. Om de plantech-nische nadelen van deze op zich klantvriendelijke regel te ondervangen, worden zittingen van de meervoudige kamer nu op een termijn van drie tot vier maanden gepland met gebruikmaking van een vooraankondiging.

Decentrale rechtbanken

De zaaksaanpak door decentrale rechtbanken is vergeleken met de informatie uit fase II niet gewijzigd.⁹ Dat betekent dat de meeste rechtbanken de procestermijnen strak hanteren, maar uitstel in bijzondere omstandigheden wel toestaan. Bovendien geldt over het algemeen dat het formele repliek-dupliektraject wordt 'ontmoedigd'.

7 Eindrapport fase II, p. 19-20.

8 Zie: Eindrapport fase I, p. 23. Volgens dit beleid werd een als repliek aangeduid geschrift van belanghebbende niet als repliek in de zin van artikel 8:43 Awb aangemerkt, maar als 'nader stuk' in de zin van artikel 8:58 Awb dat aan de inspecteur voor een eventuele reactie werd toegezonden.

9 Eindrapport fase II, p. 20.

2.2.3 Externe coördinatie bij rechtbanken en hoven

Zoals in fase I al is gemeld, vindt tussen de fiscale rechtbanken regelmatig en gestructureerd overleg plaats binnen OBER 5.¹⁰ Tussen alle (ook decentrale) rechtbanken vindt overleg plaats binnen OBER 19. Op beide overleggen, die viermaal per jaar plaatsvinden, worden zowel organisatorische als meer inhoudelijke zaken besproken.

Wat betreft het overleg tussen de rechtbanken en de hoven bestaat het volgende beeld. Binnen de ressorten Amsterdam, Arnhem en 's-Hertogenbosch vindt één of enkele keren per jaar ressortoverleg plaats, waaraan het hof en de fiscale en decentrale rechtbanken binnen het ressort deelnemen.

Binnen het ressort Amsterdam zijn de deelnemers behalve het hof zelf de rechtbanken Alkmaar, Haarlem en Utrecht. Het overleg vindt eenmaal per jaar plaats. Op de agenda staan organisatorische punten (zoals het digitaal aanleveren van uitspraken), maar ook procesrechtelijke en fiscaal-inhoudelijke kwesties. Bovendien werken het hof en de rechtbanken samen op het gebied van permanente educatie en gezamenlijke studiemiddagen. Het ressortoverleg Arnhem vindt tweemaal per jaar plaats. Behalve het hof nemen de rechtbanken Almelo, Arnhem, Zutphen en Zwolle-Lelystad hieraan deel. Op de agenda staan zowel organisatorische als

meer inhoudelijke zaken. Tussen de (fiscale) rechtbank Arnhem en het hof Arnhem vindt ook met enige regelmaat informeel overleg plaats. In dat overleg wordt gesproken over deelname aan cursussen, de trends in de in- en uitstroom van zaken, prioriteringsverzoeken van de rechtbank en over de wederzijdse 'tevredenheid' over elkaars uitspraken.

Binnen het ressort 's-Hertogenbosch vindt eenmaal per jaar ressortoverleg plaats met, behalve het hof, de rechtbanken Breda, 's-Hertogenbosch, Maastricht en Roermond. Ter sprake komen organisatorische, maar ook inhoudelijke onderwerpen (bijvoorbeeld het proces-verbaal van de zitting, het uitstelbeleid en doorlooptijden). Daarnaast vindt eenmaal per jaar overleg plaats tussen het hof 's-Hertogenbosch, de (fiscale) rechtbank Breda en de belastingdienst.

Binnen het ressort 's-Gravenhage vindt tweemaal per jaar overleg plaats tussen het hof en de rechtbank 's-Gravenhage. In dat overleg wordt gesproken over zaken als wijzigingen in de samenstelling van de rechtbank of het hof, de wijze waarop de stukken kunnen worden aangeleverd, de wijze van afhandeling van zaken en over de mogelijkheden van gezamenlijke permanente educatie. De decentrale rechtbanken Dordrecht, Middelburg en Rotterdam zijn bij dit overleg niet betrokken. Tussen de rechtbank en het hof Leeuwarden bestaat geen overleg.

¹⁰ Eindrapport fase I, p. 19.

Aanpak en praktijk van fiscale geschilbeslechting door rechtbanken en hoven

Tussen de hoven vindt ongeveer viermaal per jaar overleg plaats binnen het LOVBel (Landelijk Overleg Voorzitters Belastingkamers). Op dit overleg worden organisatorische, maar ook meer inhoudelijke zaken besproken. Verder verdient het vermelding dat de kenniskringen van de hoven, waarvan de instelling in fase II werd aangekondigd, medio 2009 officieel van start zijn gegaan.¹¹ In de kenniskringen hebben raadsheren uit alle hoven met een specifieke deskundigheid over een bepaalde belastingsoort zitting (formeel recht, heffingen lokale overheden, indirecte belastingen, loonheffingen, internationaal belastingrecht, vennootschapsbelasting, kleine heffingen). Zij zorgen voor kennisverbreding binnen de hoven en kunnen in alle hoven worden ingezet bij de desbetreffende zaken. Op dit moment wordt bekeken of ook de rechtbanken op een of andere wijze bij de kringen betrokken kunnen worden.

2.3 Zaaksafhandeling door de rechtbanken in cijfers

2.3.1 Inleiding

In deze paragraaf worden de cijfers betreffende de zaaksafhandeling door de rechtbanken vermeld. Dit geschiedt tegen de achtergrond van de in fase II gesignaleerde problemen op het punt van doorlooptijden en voorraden als gevolg van de (hoge) instroom van zaken. Om de cijfers in perspectief te plaatsen, worden eerst de totale in- en uitstroomcijfers van de

rechtbanken in de periode 2005-2009 (figuur 2) en de hoven in de periode 2006-2009 (figuur 3) weergegeven. De cijfers van de hoven betreffen niet alleen de appelzaken, maar ook de zaken die de hoven in die jaren nog als rechter in eerste en enige aanleg hebben afgedaan.

Uit figuur 2 blijkt dat de instroom van zaken in de rechtbanken vanaf 2007 grosso modo afneemt, maar nog niet stabiel is. De uitstroom van zaken uit de rechtbanken ligt sinds 2007 iets hoger dan de instroom, maar de achterstand die in 2005 en 2006 is opgelopen, wordt hierdoor niet gecompenseerd.

Figuur 3 laat zien dat de instroom in de hoven pas in 2009 is afgenomen. 2009 is ook het eerste jaar dat de uitstroom uit de hoven de instroom van zaken overtreft. Dat de uitstroom van appelzaken uit de hoven in de daaraan voorafgaande jaren beduidend lager ligt dan de instroom, kan voor een belangrijk deel worden verklaard doordat de hoven in die jaren nog veel zaken als rechter in eerste en enige aanleg hebben afgedaan.

Cijfers over doorlooptijden en voorraden worden sinds 2008 gepubliceerd in het Jaarverslag van de Rechtspraak en de Kengetallen Gerechtshoven. Deze cijfers worden in paragraaf 2.3.2 vermeld, waarbij is uitgegaan van het Jaarverslag en de Kengetallen 2009. In paragraaf 2.3.3 wordt de Utrechtse bewerking van de cijfers vermeld over de doorlooptijden in 2008 en 2009 en over de voorraadmutaties tussen begin 2008 en eind 2009.¹² Hoewel de

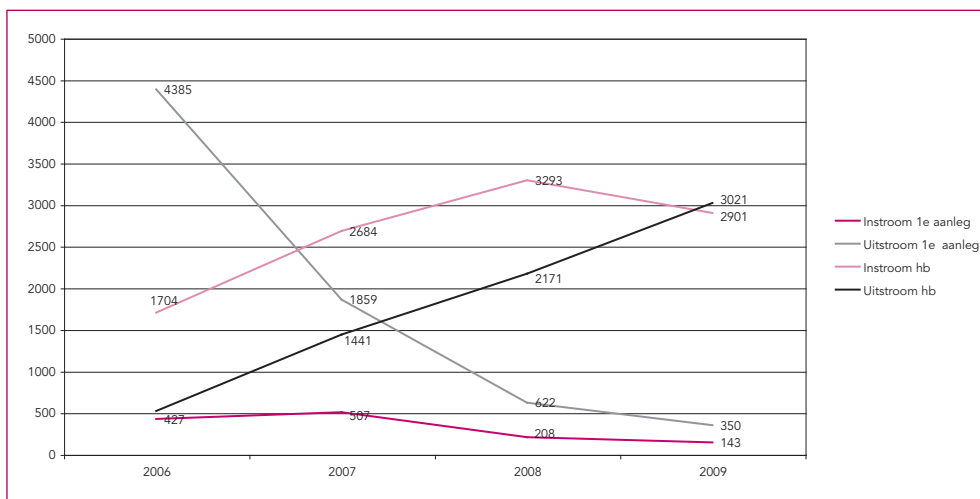
11 Vergelijk: Eindrapport fase II, p. 48; E.B. Pechler, *Belastingprocesrecht*, Deventer: Kluwer, 2009, tweede druk, p. 287; J. Lamens, 'De kenniskring', *NTFR* 2008/2281.

12 Met 'Utrechtse bewerking' wordt bedoeld de bewerking in het onderhavige onderzoek van de Universiteit Utrecht.

Figuur 1: In- en uitstroom rechtbanken 2005-2009



Figuur 2: In- en uitstroom hoven 2006-2009



Utrechtse bewerking, evenals de cijfers in het Jaarverslag van de Rechtspraak, is gebaseerd op gegevens van de Raad voor de rechtspraak, wijken de Utrechtse uitkomsten enigszins af van die uit het Jaarverslag van de Rechtspraak. Deze verschillen kunnen worden verklaard doordat bij de Utrechtse bewerking van de cijfers andere categorieën doorlooptijden worden gehanteerd dan in het Jaarverslag van de Rechtspraak en doordat in deze bewerking ook zaken die vereenvoudigd zijn afgedaan zijn betrokken. Bovendien is van belang dat in de Utrechtse bewerking de cijfers zijn gerelateerd aan de diverse fiscale en decentrale rechtbanken, terwijl in het jaarverslag van de Rechtspraak onderscheid wordt gemaakt tussen bodemzaken belastingen lokaal en bodemzaken belastingen rijk. De output van de fiscale rechtbanken wordt aldus verdeeld over beide categorieën.

Om misverstanden te voorkomen: de enige officiële cijfers betreffende doorlooptijden en voorraden, zijn de cijfers die zijn vermeld in het Jaarverslag van de Rechtspraak. De Utrechtse bewerking van de cijfers wordt niettemin vermeld, omdat anders geen vergelijking kan worden gemaakt met de cijfers uit fase II van het onderzoek. Overigens laat de Utrechtse bewerking dezelfde trends zien als de cijfers in het Jaarverslag van de Rechtspraak.

2.3.2 De cijfers uit het Jaarverslag van de Rechtspraak

Doorlooptijden

In 2007 en 2008 heeft de Rechtspraak doelstellingen geformuleerd voor de doorlooptijden. Volgens deze doelstellingen moet in 2010 90% van de *bodemzaken belasting lokaal* binnen negen maanden en 90% van de *bodemzaken belasting rijk* binnen één jaar zijn afgehandeld.¹³ Deze doorlooptijdnormen zijn gebaseerd op de termijnen die zijn opgenomen in wetgeving en procesreglementen, de (veronderstelde) haalbaarheid van de norm en de doelmatigheid van de procesvoering.¹⁴ De bedoeling is dat de gerechten in 2008 en 2009 naar deze normen toe groeien. Zij hoeven, zoals gezegd, pas in 2010 te worden gehaald.

De cijfers over 2008 en 2009 in tabel 2 laten zien dat deze doelstellingen over de hele linie bij lange na niet worden gerealiseerd en dat het bijzonder onwaarschijnlijk is dat zij in 2010 wel worden gehaald.¹⁵

Tabel 2: Doorlooptijden belasting lokaal en rijk 2008 en 2009 (Jaarverslag van de Rechtspraak)

	2008	2009	norm 2010
Belasting lokaal	44%	42%	90% binnen negen maanden
Belasting rijk	51%	51%	90% binnen één jaar

¹³ De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 16.

¹⁴ De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 12-13.

¹⁵ De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 16 en 65.

De gemiddelde lengte van de procedures bij de rechtbanken is sinds 2007 stabiel, namelijk 53 weken (2007), 54 weken (2008) en 53 weken (2009).¹⁶ Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen belasting rijk en belasting lokaal.

Tussen de rechtbanken bestaan op het punt van doorlooptijden aanzienlijke verschillen. In tabel 3 zijn de doorlooptijden voor *bodemzaken belasting rijk* (norm 90% binnen één jaar), gerangschikt naar het gezamenlijke percentage voor 2008 en 2009, opgenomen.¹⁷

Tabel 3: Doorlooptijden belasting rijk in 2008 en 2009 (Jaarverslag van de Rechtspraak)

	2008	2009
Arnhem	71%	52%
Haarlem	53%	63%
Breda	58%	58%
's-Gravenhage	23%	39%
Leeuwarden	25%	10%

Uit figuur 5 blijkt dat de rechtbank Leeuwarden zeer laag scoort en de trend bovendien negatief is. Ook de cijfers van de rechtbank 's-Gravenhage zijn laag, maar de trend is bij deze rechtbank wel positief. De cijfers van de rechtbank Breda zijn stabiel. Die van de rechtbank Haarlem zijn vergelijkbaar met die van Breda, maar vertonen wel een positieve trend. De rechtbank Arnhem doet het over beide jaren gezamenlijk het beste, maar de trend is negatief.

Ook de cijfers van de *bodemzaken belasting lokaal* laten grote verschillen zien tussen de diverse rechtbanken. Alleen de rechtbank Almelo voldoet zowel in 2008 (95%) en 2009 (93%) aan de norm van 90% binnen negen maanden. Voor het overige komt geen enkele rechtbank in de buurt van deze norm. Aan de andere kant van het spectrum staan de rechtbanken Dordrecht (in 2008 25%; in 2009 18%) en Maastricht (in 2008 25%; in 2009 11%). Rangschikt men de rechtbanken naar het gezamenlijke percentage voor 2008 en 2009, dan ontstaat het volgende beeld (tabel 4).¹⁸

Tabel 4: Doorlooptijden belasting lokaal 2008 en 2009 (Jaarverslag de Rechtspraak)

	2008	2009
Almelo	95%	93%
Middelburg	80%	49%
Haarlem	53%	63%
Leeuwarden	65%	46%
Breda	50%	50%
Arnhem	63%	36%
Utrecht	47%	32%
Rotterdam	28%	49%
Alkmaar	43%	33%
Zwolle-Lelystad	29%	41%
Roermond	51%	19%
's-Gravenhage	16%	42%
Zutphen	25%	26%
's-Hertogenbosch	24%	26%
Dordrecht	25%	18%
Maastricht	25%	11%

16 De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 64.
17 De Rechtspraak, Kengetallen Gerechten 2009, p. 34-35.
18 De Rechtspraak, Kengetallen Gerechten 2009, p. 34-35.

Aanpak en praktijk van fiscale geschilbeslechting door rechtbanken en hoven

Wat betreft de fiscale rechtbanken ziet men bij de *bodemzaken belasting lokaal* dezelfde trends als bij de *bodemzaken belasting rijk*. De rechtbank Haarlem doet het relatief goed en zit in de lift. De cijfers van de rechtbank Breda zijn ook bij belasting lokaal opvallend stabiel. De rechtbanken Arnhem en Leeuwarden doen het relatief niet slecht, maar de trend is bij beide rechtbanken negatief. Bij de rechtbank 's-Gravenhage is de trend positief, maar zijn de cijfers vergeleken met de andere rechtbanken nog wel laag.

Instroom en productie

In het Jaarverslag en de Kengetallen zijn ook cijfers opgenomen over instroom van zaken, de afhandeling daarvan en de verhouding tussen beide. Deze cijfers laten over het algemeen een wat positiever beeld zien dan de cijfers over de doorlooptijden. De cijfers maken geen onderscheid tussen *bodemzaken belasting rijk* en *bodemzaken belasting lokaal*. Uit de cijfers blijkt dat vergeleken met 2008 in 2009 de fiscale zaaksinstroom met 11% is afgenomen.¹⁹ Of het gaat om een trend moet worden afgewacht. Sinds 2006 gaat de fiscale zaaksinstroom op en neer (2006: 30.900; 2007: 24.110; 2008: 25.290; 2009: 22.480).²⁰ Vergeleken met 2008 is in 2009 de productie van de rechtbanken overigens ook afgenomen, namelijk met 8%.²¹ Omdat de instroomafname groter was, is de ratio productie ten opzichte van de instroom over 2009 wel gunstig, namelijk 104%.²²

Tussen de diverse rechtbanken bestaan er aanzienlijke verschillen.²³ Wat betreft de ratio tussen productie en de instroom scoren in 2009 de rechtbanken Breda, Haarlem, Middelburg, Rotterdam, 's-Gravenhage, Utrecht, Zutphen en Zwolle-Lelystad 100% of meer (Rotterdam zelfs 133%). De rechtbanken Alkmaar, Dordrecht, Maastricht, Roermond en 's-Hertogenbosch scoren minder dan 90%.

2.3.3 De cijfers volgens de Utrechtse bewerking

Hierna worden de cijfers gepresenteerd van de doorlooptijden in fase III (2008 en 2009), zowel totaal als van de fiscale en decentrale rechtbanken. Deze cijfers worden gerelateerd aan de mate van complexiteit van de belastingzaak en vergeleken met de situatie in fase II. Verder wordt van alle rechtbanken de voorraadmutatie tussen begin 2008 en eind 2009 vermeld. Voor zover de rechtbanken in hun antwoord op de update vragenlijst zijn ingegaan op de achtergrond van de cijfers en eventueel genomen maatregelen, wordt deze informatie hierna ook vermeld.

Bij de doorlooptijd zijn evenals in fase II vier categorieën onderscheiden: een doorlooptijd van minder dan 12 maanden, een doorlooptijd van 12 tot 15 maanden, een doorlooptijd van 15 tot 24 maanden en doorlooptijd van meer dan 24 maanden. Aldus wordt duidelijk hoe ernstig eventuele overschrijdingen van de gewenste doorlooptijden zijn. Anders dan in

19 De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 58.

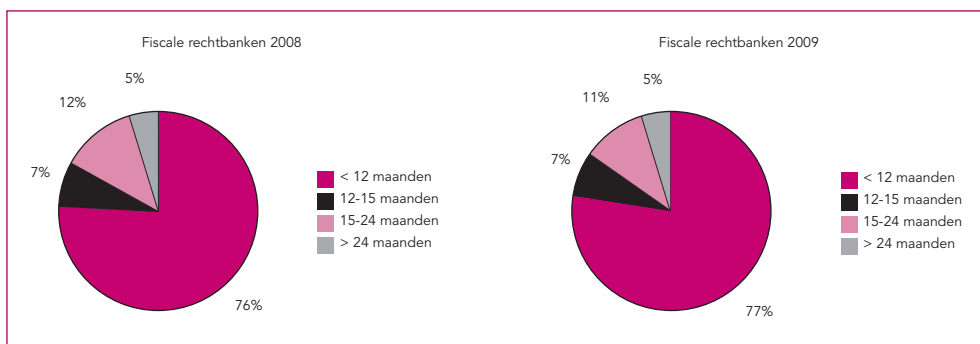
20 De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 58.

21 De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 61.

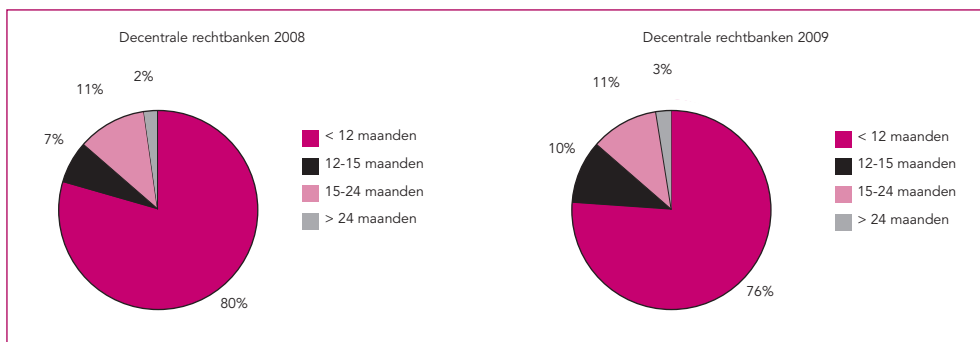
22 De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 62.

23 De Rechtspraak, Kengetallen Gerechten 2009, p. 42-43.

Figuur 3: Doorlooptijden fiscale rechtbanken 2008 en 2009 (Utrechtse bewerking)



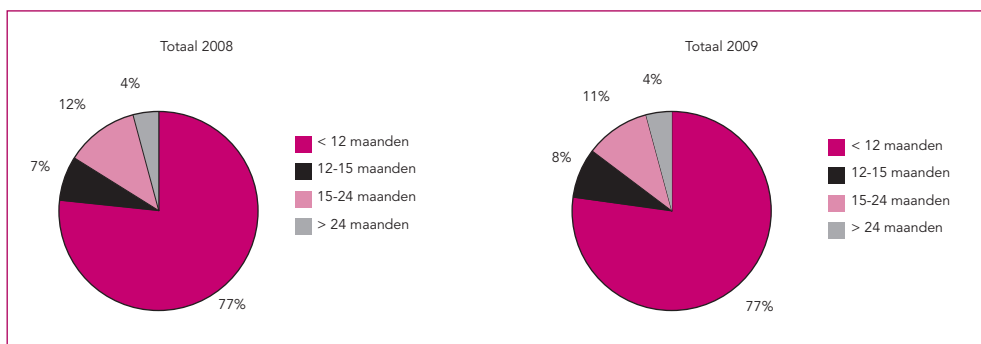
Figuur 4: Doorlooptijden decentrale rechtbanken 2008 en 2009 (Utrechtse bewerking)



het Jaarverslag van de Rechtspraak wordt bij de lokale belastingen niet de termijn van negen maanden geregistreerd. Omdat de termijn van negen maanden op grote schaal niet wordt gerealiseerd en die van één jaar

veel vaker wel, laat de Utrechtse bewerking van de cijfers een positiever beeld zien dan het Jaarverslag van de Rechtspraak.

Figuur 5: Doorlooptijden totaal 2008 en 2009 (Utrechtse bewerking)



Doorlooptijden gerelateerd aan de rechtbanken

Uit figuur 5 blijkt dat de totale doorlooptijden bij de fiscale en decentrale rechtbanken gezamenlijk over 2008 en 2009 stabiel zijn. In 77% van de zaken wordt in beide jaren de zaak binnen de termijn van één jaar afgedaan. Eveneens in beide jaren duurt de afhandeling in 4% van de zaken meer dan twee jaar. Tussen de fiscale en decentrale rechtbanken bestaan – zoals blijkt uit figuur 3 (fiscale rechtbanken) en figuur 4 (decentrale rechtbanken) – geen grote verschillen. Het percentage zaken dat binnen één jaar is afgedaan, bedraagt bij de fiscale rechtbanken 76 (2008) en 77 (2009) en bij de decentrale rechtbanken 79 (2008) en 76 (2009). Het percentage zaken waarbij de afhandeling van de zaak meer dan twee jaar duurde, is bij de fiscale rechtbanken wel

beduidend hoger, namelijk 5 bij de fiscale rechtbanken in zowel 2008 als 2009 en 2 (2008) en 3 (2009) bij de decentrale rechtbanken.

Vergeleken met 2007 vertonen de cijfers over 2008 en 2009 een gunstige ontwikkeling.²⁴ In dat jaar werd namelijk slechts 55% van de zaken binnen één jaar afgedaan, waarbij de fiscale rechtbanken 63% scoorden en de decentrale rechtbanken slechts 35%. Alle rechtbanken scoren in 2008 en 2009 beter dan in 2007. De trend is (dus) positief. Tussen de diverse rechtbanken bestaan aanzienlijke verschillen, zoals blijkt uit de figuren die zijn opgenomen in bijlage 2. Alleen de rechtbank Almelo doet in beide jaren vrijwel alle zaken binnen één jaar af. De rechtbanken Middelburg, Rotterdam en Utrecht bereiken in beide jaren bij de afhandeling binnen één jaar een percentage van meer dan 85. Alle andere

24 Zie voor de cijfers over 2007: Eindrapport fase II, p. 26-28.

decentrale en fiscale rechtbanken zitten op een lager percentage.

Binnen de groep van fiscale rechtbanken wordt de trend uit paragraaf 2.3.2 grotendeels bevestigd. De rechtbank Haarlem scoort het beste. Bij de rechtbank Arnhem zijn de cijfers nog redelijk positief, maar is de trend negatief. De doorlooptijden van de rechtbank Breda zijn relatief stabiel. De rechtbank 's-Gravenhage zit in de lift, maar de cijfers zijn nog niet hoog. De situatie bij de rechtbank Leeuwarden is zowel qua cijfers als trend negatief. Daarmee is de situatie in fase III vergeleken met die in fase II aanzienlijk gewijzigd. In fase II hadden de rechtbanken Arnhem en Leeuwarden de doorlooptijden en voorraden (redelijk) goed onder controle en bestonden op die punten aanzienlijke problemen bij de rechtbanken Haarlem en 's-Gravenhage en in mindere mate bij de rechtbank Breda.

Voor de rechtbank Haarlem heeft de positieve trend te maken met de lagere instroom in 2008 en 2009, maar wellicht ook met de maatregelen die in fase II door deze rechtbank werden aangekondigd (uitbreiding personeelsbestand, concentratie van productie in WOZ-zaken).²⁵ Bij de rechtbank 's-Gravenhage is de instroom inmiddels stabiel, maar bestaan er wel wisselingen tussen de instroom van decentrale en rijksbelastingzaken. In 2009 zijn de achterstanden ingelopen door de inschakeling in decentrale zaken van rechters

van andere teams van de sector bestuursrecht.

De negatieve tendens bij de rechtbank Arnhem kan worden verklaard door de hoge instroom in vooral 2008 en diverse moeilijk op te vullen vacatures. Men hoopt de bezetting in 2011 weer op sterkte te hebben. Bovendien worden inmiddels rechters en ondersteuners uit andere teams van de sector bestuursrecht ingezet in decentrale belastingzaken. De problemen bij de rechtbank Leeuwarden hebben te maken met onderbezetting, waardoor vooral de stroom aan rijksbelastingzaken niet kan worden bijgehouden. Om de problemen het hoofd te bieden, wordt vanuit OBER 5 een eenmalige bijstandsactie gehouden, zodat deze rechtbank weer een te managen voorraad bereikt.

Binnen de decentrale rechtbanken vallen in 2008 en 2009 de rechtbanken 's-Hertogenbosch, Roermond en in mindere mate Dordrecht, Maastricht en Zutphen in negatieve zin op, omdat relatief weinig zaken binnen één jaar en relatief veel zaken pas na anderhalf of zelfs twee jaar worden afgedaan.

De rechtbank 's-Hertogenbosch erkent dat men de instroom niet volledig kan managen. Om nog grotere voorraden te voorkomen, heeft de rechtbank zaken overgedragen aan de rechtbank Breda. Tot nu toe gaat het om 150 zaken. Volgens de rechtbank Roermond kunnen

25 Eindrapport fase II, p. 24.

Aanpak en praktijk van fiscale geschilbeslechting door rechtbanken en hoven

de achterstanden worden verklaard door de hoge instroomcijfers, de (geringe) rechterscapaciteit en doordat andere zaken (vreemdelingenzaken) prioriteit hebben gekregen. Met ingang van 2010 draaien de belastingrechters dubbele zittingen, waarbij eenvoudige zaken worden geclusterd en behandeld op één zitting van een dag (circa 16 zaken per zitting).

De lage productie bij de rechtbank Maastricht in 2009 is veroorzaakt door het rouleren van alle met fiscale rechtspraak belaste rechters naar andere sectoren in 2008. De eerste helft van 2009 is gebruikt om nieuwe rechters in te werken in het belastingrecht. Daardoor konden pas in de tweede helft van 2009 zittingen worden gepland en is de productie over 2009 volledig in de tweede helft van 2009 gerealiseerd.

De rechtbank Alkmaar bestrijdt de oplopende doorlooptijden met het beperken van het aantal zittingen. Daartoe wordt zodra het dossier compleet is in iedere zaak partijen om toestemming gevraagd om de zaak zonder zitting af te mogen doen. Verlenen partijen toestemming en acht de rechtbank de zaak geschikt om zonder zitting af te doen, dan blijft de zitting achterwege. In ruim 20% van de zaken is dat het geval.

Bij de rechtbank Utrecht is in 2008 en 2009 sprake geweest van een verhoogde instroom. Door een grotere inzet van

rechter-plaatsvervangers zijn eind 2009 extra zaken afgedaan en is de voorraad 'te overzien'.

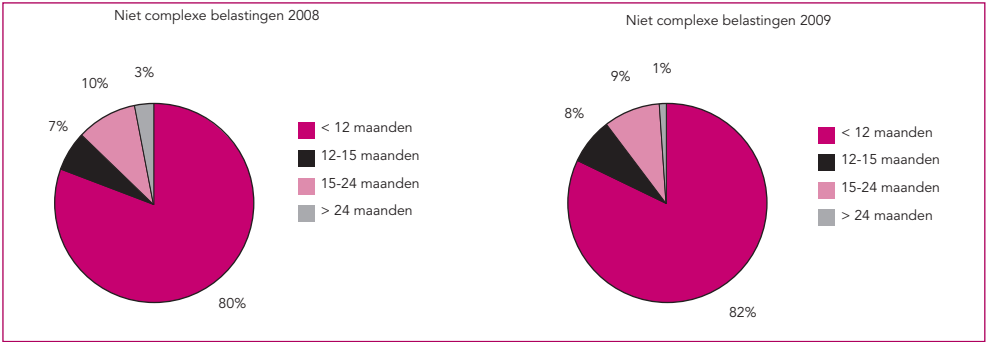
Overigens wordt door diverse rechtbanken geëxperimenteerd met alternatieven voor de reguliere afdoening van bestuursrechtelijke zaken, die zouden moeten bijdragen aan een meer effectieve en efficiënte bestuursrecht-spraak. Zo draait bij de rechtbanken Dordrecht en Roermond een project met comparities op korte termijn (drie of vier weken nadat het dossier compleet is), bij de rechtbank Leeuwarden een project met vroege zittingen en wordt bij de rechtbank Utrecht geëxperimenteerd met regiezittingen.²⁶ Uit onderzoek blijkt dat deze projecten redelijk succesvol zijn, onder meer op het punt van snelheid. Vooral de resultaten van het Leeuwardense project – waarin zaken gemiddeld in 14 weken worden afgedaan – zijn op dit punt opmerkelijk. Bij andere projecten ligt de gemiddelde afdoeningsduur op 31 (Roermond), 42 (Dordrecht) en 45 weken (Utrecht).

Doorlooptijden en complexiteit

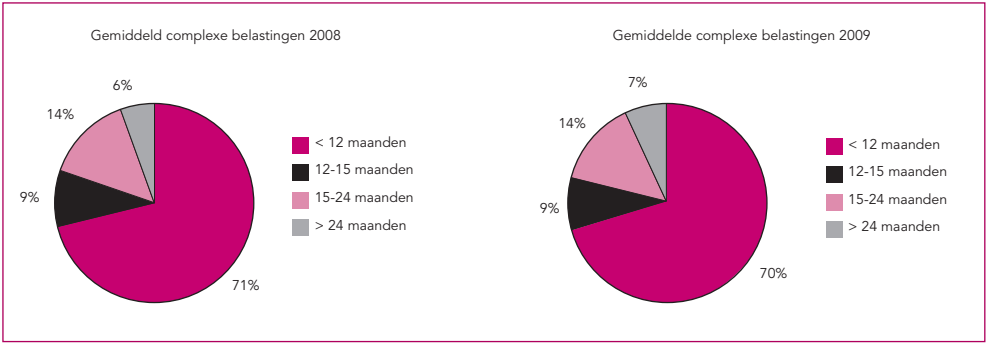
Zowel in fase III als in fase II bestaat een relatie tussen de doorlooptijden en de complexiteit (zie figuur 6, 7 en 8). De onderliggende cijfers zijn opgenomen in bijlage 3. Terwijl bij complexe belastingen 69% (2008) en 70% (2009) van de zaken binnen één jaar werd afgehandeld, lagen deze percentages bij de niet-complexe belastingen op 81 (2008) en 82

26 Zie voor een beschrijving en evaluatie van deze projecten: A.T. Marseille, *Comparitie en regie in de bestuursrecht-spraak*, Vakgroep Bestuursrecht en Bestuurskunde Groningen, 2010.

Figuur 6: Doorlooptijden 2008 en 2009 bij niet-complexe belastingen



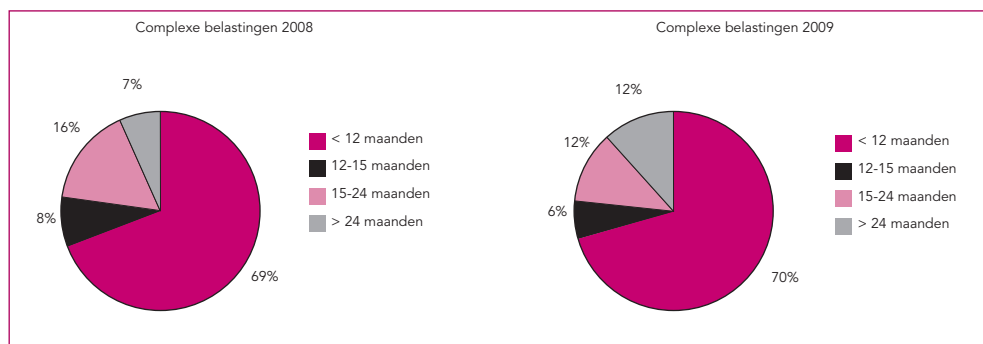
Figuur 7: Doorlooptijden 2008 en 2009 bij gemiddeld complexe belastingen



(2009). Doorlooptijden van meer dan twee jaar komen bij complexe belastingen in 7% (2008) en 12% (2009) van de zaken voor, terwijl deze percentages bij niet-complexe belastingen

beduidend lager liggen, namelijk op 3 (2008) en 1 (2009).

Figuur 8: Doorlooptijden 2008 en 2009 bij complexe belastingen



Vergeleken met fase II is in fase III bij complexe en niet-complexe belastingen het percentage van zaken dat binnen één jaar is afgedaan gestegen, bij niet-complexe zaken van 76 (2006-2007) naar 81 (2008) en 82 (2009), bij complexe zaken van 59 (2006-2007) naar 69 (2008) en 70 (2009). Opvallend is dat deze positieve trend niet zichtbaar is bij de gemiddeld complexe belastingen (vooral inkomstenbelasting). Bij deze groep daalt het percentage zaken dat binnen één jaar is afgedaan licht (van 72% in fase II naar 71% in 2008 en 70% in 2009) en is het percentage zaken met een doorlooptijd van meer dan twee jaar fors gestegen (van 1% in fase II naar 6% (2008) en 7% (2009)). Hierdoor naderen de cijfers voor gemiddeld complexe belastingen die van de complexe belastingen, ook al zijn zij nog steeds iets lager.

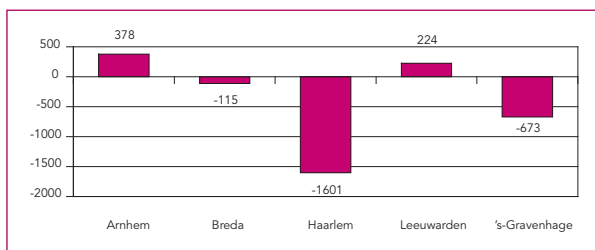
Voorraadmutaties

De cijfers in figuur 9 over de voorraadmutaties tussen begin 2008 en eind 2009 bij de fiscale rechtbanken bevestigen het beeld van de doorlooptijden.²⁷ Zeker bij de rechtbank Haarlem, maar ook bij die van 's-Gravenhage en Breda zijn de voorraden afgenomen, bij de rechtbanken Arnhem en Leeuwarden zijn zij toegenomen. In het totaal zijn de voorraden afgenomen.

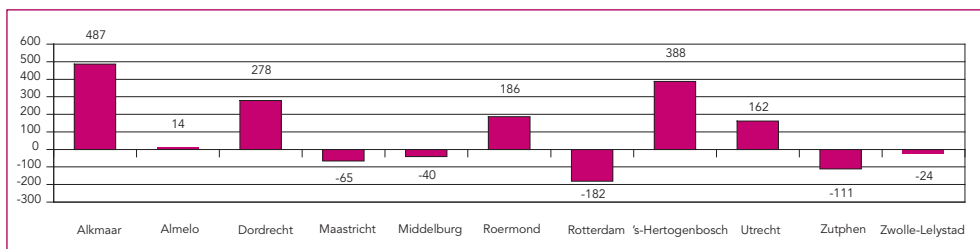
Bij de decentrale rechtbanken (figuur 10) valt de (aanzienlijke) voorraadtoename bij de rechtbanken Alkmaar, Dordrecht, Roermond, 's-Hertogenbosch en Utrecht op. Bij de rechtbanken Rotterdam en Zutphen is sprake van een aanzienlijke afname van de voorraden.

²⁷ Voor het bepalen van de voorraadmutaties is het verschil tussen de in- en de uitstroom in de jaren 2008 en 2009 gebruikt.

Figuur 9: Voorraadmutaties fiscale rechtbanken tussen begin 2008 en eind 2009



Figuur 10: Voorraadmutaties decentrale rechtbanken tussen begin 2008 en eind 2009



2.4 Zaaksafhandeling door de hoven in cijfers

De hierna weergegeven cijfers zijn ontleend aan het Jaarverslag van de Rechtspraak 2009 en de Kengetallen Gerechten 2009. Van een eigen bewerking van de cijfers is afgezien, omdat toch geen vergelijking kon worden gemaakt met fase II, nu in die fase geen cijfermatig onderzoek is gedaan naar de gang van zaken bij hoven. Dat was toen niet zinvol omdat het aantal appelzaken nog erg laag was.

Doorlooptijden

Volgens de doelstellingen van de Rechtspraak zouden de hoven in 2010 85% van de zaken binnen één jaar moeten hebben afgedaan.²⁸ Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen rijksbelastingen en decentrale (lokale) belastingen. Zoals blijkt uit de percentages in tabel 5, wordt deze doelstelling in 2008 en 2009 bij lange na niet gehaald. Bij alle hoven ligt het percentage ruim beneden de 50, waarbij de trend over de hele linie niet positief is.²⁹

28 De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 16.

29 De Rechtspraak, Kengetallen Gerechten 2009, p. 55.

Aanpak en praktijk van fiscale geschilbeslechting door rechtbanken en hoven

Tabel 5: Doorlooptijden hoven 2008 en 2009
(Jaarverslag van de Rechtspraak)

	2008	2009
Hof Amsterdam	52%	30%
Hof Arnhem	20%	21%
Hof 's-Gravenhage	34%	46%
Hof 's-Hertogenbosch	29%	28%
Hof Leeuwarden	30%	31%
Totaal	33%	30%

De gemiddelde doorlooptijd van zaken bij de hoven is hoog, maar neemt wel gestaag af. In 2007 was deze 118 weken, in 2008 85 weken en in 2009 79 weken.³⁰ In 2004, het laatste jaar dat de hoven optraden als rechter in eerste en enige aanleg, bedroeg de gemiddelde doorlooptijd 508 dagen.³¹

Instroom en productie

De instroom van zaken bij de hoven is nog niet erg stabiel. Vanaf 2006 (2130) liep deze in 2007 (3190) en 2008 (3500) gestaag op, in 2009 is de instroom voor het eerst gedaald (3050).³² Deze fluctuaties werken door in het productieaantal in verhouding tot de instroom. In 2008 lag dit cijfer op 80%.³³ In 2009 is het gestegen naar 110%. Dit getal is

overigens niet alleen gestegen door de daling van de instroom, maar ook door een stijging van de productie met 21%.³⁴ Door de daling van de instroom en deze stijging daalde de werkvoorraad in 2009 (vergeleken met 2008) met 8%.³⁵

Tussen de hoven bestaan voor wat betreft het productieaantal in verhouding tot de instroom in 2009 aanzienlijke verschillen. Bij de hoven Amsterdam, Arnhem en Leeuwarden ligt dit cijfer rond 140%, bij het hof 's-Hertogenbosch op 110% en bij het hof 's-Gravenhage op slechts 68%.³⁶

2.5 Bevindingen

Vergeleken met 2007 hebben de doorlooptijden zich bij de rechtbanken in 2008 en 2009 gunstig ontwikkeld. Bevredigend is de situatie op dit punt echter zeker nog niet. Minder dan 80% van de belastingzaken wordt binnen één jaar afgedaan. Gaat men uit van de doelstelling van de Rechtspraak om lokale belastingen binnen negen maanden af te doen, dan is het beeld zelfs dramatisch. Overigens kan men zich afvragen of het bereiken van deze doelstelling op korte termijn wel realistisch is. Behalve de rechtbank Almelo komt geen enkele rechtbank bij deze doelstelling in de buurt.

Of de doorlooptijden zich in de toekomst gunstiger zullen ontwikkelen, hangt mede af

30 De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 64.

31 De Rechtspraak, Jaarverslag 2005, p. 37.

32 De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 58.

33 De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 62.

34 De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 61.

35 De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 63.

36 De Rechtspraak, Kengetallen Gerechten 2009, p. 56.

van de zaaksinstroom. In 2009 – en bij de rechtbank Haarlem al in 2008 – is deze over de hele linie (en dus bij de meeste rechtbanken) gedaald. Afgewacht moet worden of deze daling zich voortzet. Verder kan wel melding worden gemaakt van projecten bij diverse rechtbanken, die zouden moeten bijdragen aan een meer effectieve en efficiënte bestuursrechtspraak en die op het punt van snelheid hoopvolle resultaten laten zien.

Binnen de groep van fiscale rechtbanken is de situatie in Leeuwarden het meest zorgelijk. De plannen om door een eenmalige ondersteuningsactie vanuit OBER 5 weer een te managen voorraad te krijgen, kunnen dan ook worden toegejuicht. Bij andere fiscale rechtbanken is de situatie minder dramatisch, maar is het zeer onwaarschijnlijk dat men in 2010 90% van de zaken binnen één jaar zal afdoen. Vooral de cijfers voor de rijksbelastingen liggen ver van dit streven (51%). Bovendien loopt het aantal zaken waarbij een doorlooptijd van twee jaar wordt overschreden nog steeds op.

Als gevolg van de oplopende achterstanden zijn bij alle fiscale rechtbanken inmiddels rechters en ondersteuners zonder fiscale achtergrond met de fiscale zaken belast. Meestal worden deze personen alleen ingezet op decentrale belastingen, maar soms ook op inkomstenbelasting (Haarlem) of andere rijksbelastingen (Arnhem). Alleen bij de rechtbank 's-Gravenhage worden rechters met een fiscale achtergrond feitelijk gerouleerd. Ten slotte

melden de rechtbanken Breda en Arnhem dat het problematisch is om voldoende gekwalificeerd personeel (ondersteuners, rechters in opleiding) aan te trekken. De arbeidsvoorwaarden van een rechtbank zijn niet concurrerend met die van de adviespraktijk en de belastingdienst.

Bij de decentrale rechtbanken loopt de situatie tussen individuele rechtbanken sterk uiteen. Sommige rechtbanken – vooral de rechtbank Almelo, maar ook de rechtbanken Middelburg, Rotterdam en Utrecht – hebben de zaaksinstroom (redelijk) goed onder controle. Bij andere rechtbanken is dat in (veel) mindere mate het geval. In elk geval bij de rechtbank Maastricht heeft dit te maken met het roulatiebeleid. Opmerkelijk is verder dat als gevolg van het roulatiebeleid alleen nog bij de rechtbank Zutphen een fiscaal geschoolde rechter met belastingzaken is belast.

De doorlooptijden bij de hoven zijn nog bijzonder lang, maar laten gemiddeld wel een dalende tendens zien. Toch wordt maar 30% van de zaken binnen één jaar afgedaan. Het lijkt daarom vrijwel uitgesloten dat de hoven in 2010 de doelstelling van 85% afgehandelde zaken binnen één jaar in 2010 zullen halen. De zaaksproductie in verhouding tot de instroom is bij de hoven in 2009 aanzienlijk verbeterd als gevolg van een lagere instroom en een hogere productie. Of deze trend zich zal voortzetten, moet worden afgewacht.

De relatie tussen de rechtbanken en de hoven

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de relatie tussen de rechtbanken en de hoven. In de eerste plaats worden voor de jaren 2008 en 2009 de cijfers weergegeven over het appelpercentage en het vernietigingspercentage in appel (par. 3.2). De appel- en vernietigingspercentages worden gerelateerd aan de rechtbank waarvan wordt geappelleerd, aan de complexiteit van de belasting en aan de vraag of het appel decentrale (lokale) of rijksbelastingen betreft. Deze exercities hebben ook plaatsgevonden in fase II van het onderzoek en betroffen toen de periode tot oktober 2007. De cijfers in dit rapport laten zien in hoeverre zich in fase III wijzigingen hebben voorgedaan.

In de tweede plaats komt de appelaanpak door de hoven aan de orde (par. 3.3). Daarbij wordt ingegaan op de mate van herkansing van het appel, waarbij ook aandacht wordt besteed aan de omvang van de rechtsstrijd in appel en het incidenteel appel. Uiteraard wordt ook ingegaan op de rechtspraak van de Hoge Raad. Verder wordt onderzocht in hoeverre de controlefunctie van het appel bij de hoven tot haar recht komt. Ook op dit punt wordt de situatie in fase III vergeleken met die in fase II.

Ten slotte wordt melding gemaakt van de opvattingen over de in dit hoofdstuk besproken onderwerpen van de gebruikers van de fiscale rechtspraak, van de rechtbanken en uit de fiscale literatuur. De opvattingen van de gebruikers zijn afkomstig uit de 'open vraag' van de enquête en van de bijeenkomsten van de focusgroepen, de opvattingen van de rechtbanken uit de door hen ingevulde update vragenlijsten.

3.2 Appel- en vernietigingspercentage in cijfers

3.2.1 Appelpercentage

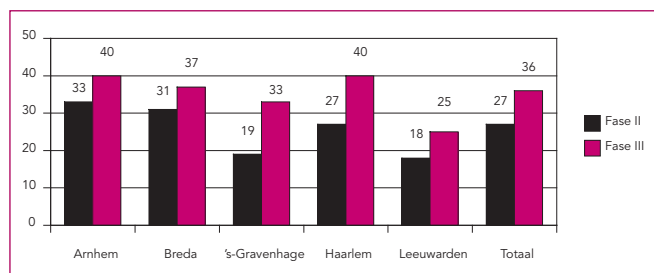
3.2.1.1 Aanpak

Voor alle rechtbanken is bijgehouden hoeveel appellabele uitspraken zij hebben gedaan in 2008 en 2009.³⁷ Vervolgens is dit aantal vergeleken met het aantal appelzaken dat in deze periode bij de hoven aanhangig is gemaakt en van de betreffende rechtbank afkomstig was.³⁸ Ten slotte is berekend in welk percentage van de zaken waarin een appellabele uitspraak door een rechtbank is gedaan, tot 31 december 2009 hoger beroep is ingesteld bij een hof.

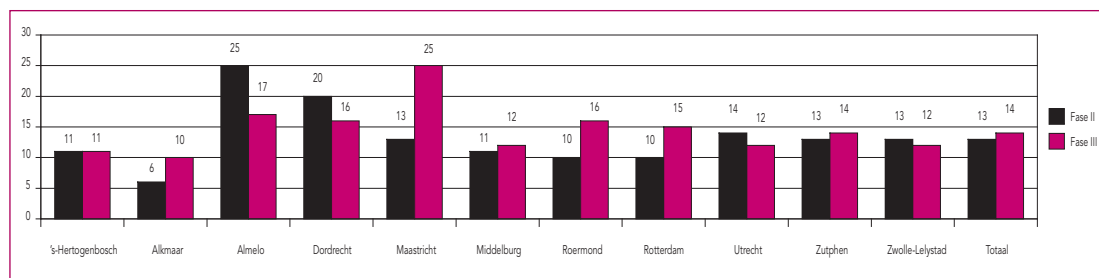
37 Dit zijn alle uitspraken behalve de uitspraken na vereenvoudigde afdoening (art. 8:54 Awb) en verzet (art. 8:55 Awb) en de uitspraken in de voorzieningenprocedure (art. 8:81 Awb).

38 Vanwege de appeltermijn van zes weken (art. 6:7 Awb), hebben de appelzaken voor een deel betrekking op rechtbankuitspraken die eind 2007 zijn gedaan. Dit leidt echter niet tot een te hoog aantal appelzaken, omdat appelzaken tegen rechtbankuitspraken van eind 2009 (die pas in 2010 zijn ingesteld) niet worden meegerekend. De gekozen methodiek beïnvloedt het totale appelpercentage in principe dus niet. Wel kan zij van invloed zijn op het percentage bij een specifieke belasting als een groot deel van de appelzaken (toevallig) betrekking heeft op rechtbankuitspraken van eind 2007.

Figuur 11: Appelpercentage fiscale rechtbanken



Figuur 12: Appelpercentage decentrale rechtbanken



3.2.1.2 Gerelateerd aan fiscale en decentrale rechtbanken

In figuur 11 en 12 zijn de appelpercentages opgenomen van zowel de fiscale als decentrale rechtbanken in fase III (2008 en 2009). In deze figuren worden ook de appelpercentages uit fase II vermeld.

Uit deze figuren blijkt dat zowel in fase III als in fase II het appelpercentage bij de fiscale rechtbanken beduidend hoger ligt dan bij de decentrale rechtbanken. Dat wekt op zich geen verbazing, omdat in rijksbelastingzaken veel meer wordt geappelleerd dan in zaken over decentrale belastingen (zie hierna). Opvallend is dat het appelpercentage bij de fiscale rechtbanken beduidend meer is gestegen dan bij de decentrale rechtbanken.

Vergeleken met fase II is in fase III het appelperscentage bij de fiscale rechtbanken gestegen van 27 naar 36. Bij de decentrale rechtbanken is slechts sprake van een stijging van 13 naar 14%. De relatief forse stijging van het appelperscentage bij de fiscale rechtbanken wordt vooral veroorzaakt door inkomstenbelastingzaken. Het totale appelperscentage voor fiscale en decentrale rechtbanken gezamenlijk is in fase III vergeleken met fase II gestegen van 22 naar 28.

Binnen de groep van fiscale rechtbanken valt evenals in fase II het relatief lage appelperscentage van de rechtbanken Leeuwarden en (in minder mate) 's-Gravenhage op. Bij de rechtbank Leeuwarden heeft dit waarschijnlijk te maken met het feit dat men relatief veel decentrale belastingen afdoet, mede omdat deze rechtbank de decentrale zaken van de rechtbanken Assen en Groningen heeft overgenomen.

Binnen de groep van de decentrale rechtbanken valt alleen het hoge appelperscentage van de rechtbank Maastricht op. De verklaring van dit hoge percentage is dat begin 2008 hoger beroep is ingesteld tegen een groot aantal (58) uitspraken van de rechtbank Maastricht in vergelijkbare baatbelastingzaken.

3.2.1.3 Gerelateerd aan de complexiteit en rijks- of decentrale belastingen

In tabel 6 is het appelperscentage gerelateerd aan de complexiteit van de belasting en aan de vraag of het gaat om een rijksbelasting of

een decentrale belasting. De onderliggende cijfers zijn opgenomen in bijlage 4. Deze relaties leveren het volgende beeld op.

Tabel 6: Appelperscentage en complexiteit en rijks- of decentrale belasting

	fase II	fase III
Complex	53%	53%
Gemiddeld	38%	47%
Niet complex	12%	13%
Rijksbelasting	44%	47%
Decentraal	11%	13%

Uit deze tabel blijkt dat er nog steeds een relatie is tussen de complexiteit van de belasting en het appelperscentage, in die zin dat bij complexe belastingen eerder wordt geappelleerd. Opvallend is wel dat bij de gemiddeld complexe belastingen bijna even vaak wordt geappelleerd als bij de complexe. In feite komt de toename van het appelperscentage in fase III vrijwel geheel op het conto van de gemiddeld complexe belastingen. Deze stijging valt vrijwel volledig te verklaren door de inkomstenbelasting, waarvan het appelperscentage opliep van 35 in fase II naar 48 in fase III.

Vergeleken met fase II is het appelperscentage in fase III bij rijksbelastingen (van 44 naar 47%) en decentrale belastingen (van 11 naar 13%) gestegen.³⁹ Zoals blijkt uit de cijfers in bijlage 4,

³⁹ Eindrapport fase II, p. 35-36, p. 118-119.

komt de stijging van het percentage bij rijksbelastingen vooral voor rekening van de inkomstenbelasting. Verder is het appelpercentage gestegen bij loonbelasting, omzetbelasting en douanerechten. Bij successierechten, vennootschapsbelasting, bpm, overdrachtsbelasting en motorrijtuigenbelasting is sprake van een soms forse daling. Het hoogste appelpercentage ziet men in fase III bij vennootschapsbelasting (ondanks de daling) en bij loonbelasting.

Binnen de decentrale belastingen komt de stijging van het appelpercentage in fase III vooral voor rekening van de baatbelasting,⁴⁰ leges, de afvalheffing en de groep van 'overige' decentrale belastingen (zie bijlage 4). Bij waterschapslasten, rioolrechten en reinigingsrechten is sprake van een daling. Bij andere belastingen, waaronder de WOZ, is het appelpercentage in fase III niet of nauwelijks veranderd.

3.2.2 Vernietigingspercentage

3.2.2.1 Aanpak

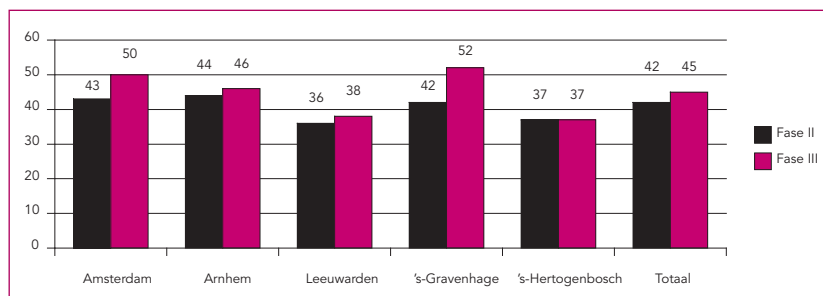
Om het vernietigingspercentage te bepalen, is uitgegaan van de uitspraken die de hoven in hoger beroep in fase III (2008 en 2009) hebben gedaan. Vervolgens zijn daaruit de uitspraken geselecteerd waarin de hoven een inhoudelijk oordeel over de rechtbankuitspraak hebben gegeven. Zaken waarin appellant niet-ontvankelijk is verklaard of die zijn ingetrokken, zijn – evenals in fase II – dus niet meegenomen.

In fase III is het appel in 24% van alle appelpzaken ingetrokken. Bij rijksbelastingen bedraagt het percentage 26, bij decentrale belastingen 20. In dezelfde periode is het appel in 7% van alle zaken door een hof niet-ontvankelijk verklaard. Bij rijksbelastingen bedraagt het percentage niet-ontvankelijkverklaringen 6 en bij decentrale belastingen 9.

Het vernietigingspercentage is berekend door het aantal zaken waarin het appel gegrond is en de rechtbankuitspraak is vernietigd, te delen door het totaal aantal zaken waarin een hof een inhoudelijk oordeel over de uitspraak van de rechtbank heeft gegeven. Dit percentage wordt vervolgens gerelateerd aan het oordelende hof (par. 3.2.2.2), aan de beoordeelde rechtbanken (par. 3.2.2.3) en aan de complexiteit van de belasting en de belastingsoort (decentrale of rijksbelasting) (par. 3.2.2.4). Deze cijfers worden steeds vergeleken met die uit fase II, waarin dezelfde exercitie is verricht. Vergelijkt men deze aanpak met de aanpak voor het bepalen van het appelpercentage (par. 3.2.1.1), dan kan worden vastgesteld dat de zaken waarop het vernietigingspercentage is gebaseerd, niet dezelfde zijn als die waarop het appelpercentage is gebaseerd. Het appelpercentage is berekend door het aantal in 2008 en 2009 ingestelde hogere beroepen te delen door het aantal appellabele uitspraken van de rechtbanken in die jaren. In deze zaken zal – gelet op de doorlooptijden bij de hoven (par. 2.4) – veelal pas na 2009 uitspraak worden

40 Bij baatbelasting is het appelpercentage in 2008 zelfs 107. Dit komt doordat eind 2007 een groot aantal zaken betreffende deze belasting is afgedaan, waartegen in 2008 hoger beroep is ingesteld. Dezelfde omstandigheid ligt waarschijnlijk ook aan de basis van het appelpercentage bij douanezaken in 2009 (118%). In 2008 bedroeg dit percentage slechts 33. Zie de opmerking in noot 38.

Figuur 13: Vernietigingspercentage naar het oordelende hof



gedaan. Bij het vernietigingspercentage wordt uitgegaan van de uitspraken die de hoven in 2008 en 2009 hebben gedaan. Deze appeluitspraken betreffen voor een deel uitspraken die de rechtbanken in 2007 (of zelfs eerder) hebben gedaan.

3.2.2.2 Vanuit het perspectief van de hoven

Het totale vernietigingspercentage ligt in fase III op 45. Vergeleken met fase II is dat een toename van 3 procentpunten. In figuur 13 wordt het vernietigingspercentage gerelateerd aan het oordelende hof. Uit de figuur blijkt dat – evenals in fase II – een tweedeling kan worden gemaakt tussen enerzijds de hoven 's-Hertogenbosch en Leeuwarden die in 37%, respectievelijk 38% van de zaken de rechtbankuitspraak vernietigen, en anderzijds de andere hoven waar dit percentage (beduidend) hoger ligt. Bij het hof Arnhem is het

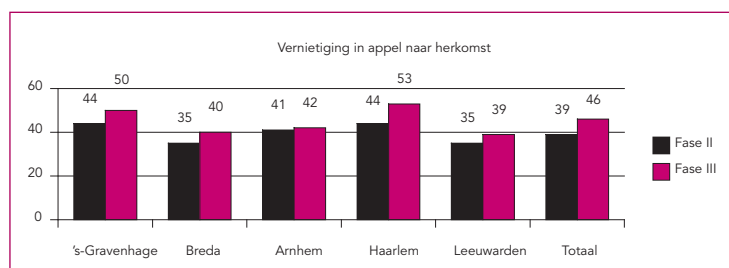
percentage 46, bij het hof Amsterdam 50 en bij het hof 's-Gravenhage 52.

Vergeleken met fase II zijn in fase III de vernietigingspercentages van het hof Amsterdam (van 43 naar 50%) en zeker dat van het hof 's-Gravenhage (van 42 naar 52%) fors gestegen. Bij de andere hoven is sprake van een beperkte verhoging (bij het hof Arnhem van 44 naar 46%, bij het hof Leeuwarden van 36 naar 38%) of is het vernietigingspercentage gelijk gebleven (37% bij het hof 's-Hertogenbosch).

3.2.2.3 Gerelateerd aan de fiscale en decentrale rechtbanken

Binnen de groep van fiscale rechtbanken kan – zoals blijkt uit figuur 14 – in fase III op het punt van vernietigingen in appel een tweedeling worden gemaakt. Aan de ene kant staan de rechtbanken Arnhem, Breda en

Figuur 14: Vernietigingspercentage fiscale rechtbanken



Leeuwarden met een vernietigingspercentage van rond de 40, aan de andere kant de rechtbanken 's-Gravenhage en Haarlem met een percentage van 50 of meer. Het totale vernietigingspercentage ligt bij de fiscale rechtbanken op 46.

Vergeleken met fase II is – zoals ook blijkt uit figuur 14 – het totale vernietigingspercentage bij de fiscale rechtbanken in fase III fors gestegen en wel van 39 naar 46. De rechtbank Haarlem draagt het meest bij aan deze verhoging (van 44% in fase II naar 53% in fase III), de rechtbank Arnhem het minst (van 41 naar 42%). Van de andere rechtbanken is de verhoging 4 (rechtbank Leeuwarden), 5 (rechtbank Breda) en 6 (rechtbank 's-Gravenhage) procentpunten.

Bij de decentrale rechtbanken ligt het totale vernietigingspercentage in fase III op 43 (figuur 15). De percentages lopen daarbij sterk uiteen met aan de ene kant van het spectrum

de rechtbanken Maastricht (21%) en Roermond (17%) en aan de andere kant de rechtbanken Dordrecht (83%) en Zutphen (69%). Een relatief hoog vernietigingspercentage (van meer dan 50%) ziet men ook bij de rechtbanken Alkmaar, Rotterdam en Zwolle-Lelystad.⁴¹

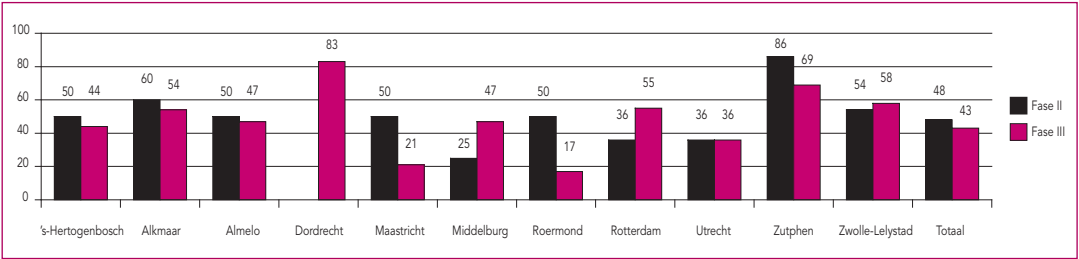
Vergeleken met fase II is het vernietigingspercentage voor de decentrale rechtbanken in fase III gedaald en wel van 48 naar 43 (figuur 15). Tussen de diverse decentrale rechtbanken bestaan op dit punt wel verschillen. Bij de rechtbanken Maastricht en Roermond is in fase III sprake van een duidelijke daling, bij de rechtbanken Middelburg en Rotterdam van een relatief forse stijging.

3.2.2.4 Gerelateerd aan de complexiteit en rijks- of decentrale belastingen

Ten slotte wordt aandacht besteed aan het verband tussen het vernietigingspercentage in

⁴¹ De tabel bevat geen vernietigingspercentage voor de rechtbank Dordrecht in fase II, omdat in die fase nog geen enkele appeluitspraak over uitspraken van deze rechtbank was gedaan.

Figuur 15: Vernietigingspercentage decentrale rechtbanken



appel en de complexiteit van de belasting enerzijds en de vraag of het decentrale of rijksbelastingen betreft anderzijds. De gecumuleerde cijfers zijn opgenomen in tabel 7. Zie bijlage 4 voor de specifieke cijfers per belasting.

Tabel 7: Vernietigingspercentage en complexiteit / rijks- of decentrale belasting

	Fase II	Fase III
Complex	43%	37%
Gemiddeld	35%	42%
Niet complex	44%	54%
Rijksbelasting	39%	45%
Decentraal	40%	47%
Totaal	40%	45%

Uit de cijfers wordt duidelijk dat het vernietigingspercentage niet toeneemt (maar eerder

afneemt) naarmate de belastingzaak meer complex is. Dit beeld was al enigszins zichtbaar in fase II en komt in fase III nog pregnanter naar voren.⁴² Hetzelfde beeld ziet men uiteraard ook bij de specifieke belastingen. Zo is in fase III het vernietigingspercentage bij de niet-complexe WOZ-belasting (56%) hoger en dat bij de eveneens niet-complexe parkeerbelasting maar een fractie lager (33%) dan het vernietigingspercentage bij vrijwel alle complexe belastingen (tussen 37 en 54%).

Tussen de decentrale en rijksbelastingen bestaat op het punt van vernietigingen in appel geen groot verschil. Op dit punt is de situatie in fase III vergelijkbaar met die in fase II, zij het dat voor beide belastingvormen het vernietigingspercentage wel is gestegen. Binnen de rijksbelastingen komt de stijging van het percentage vooral voor rekening van successierechten, bpm en overdrachtsbelasting, maar ook, zij het in minder mate, van de inkomstenbelasting.⁴³ Bij vennootschaps-,

42 Zie voor de cijfers uit fase II: Eindrapport fase II, p. 38.

43 De stijging van het vernietigingspercentage bij overdrachtsbelasting en inkomstenbelasting – beide in het onderzoek getypeerd als gemiddeld complexe belastingen – verklaart de stijging van het vernietigingspercentage bij gemiddeld complexe belastingen in fase III.

loon-, omzet- en motorrijtuigenbelasting is het vernietigingspercentage in fase III juist gedaald.⁴⁴ In absolute zin is het percentage het laagst bij vennootschapsbelasting (38%), successierechten (37%) en IB (41%) en het hoogste bij overdrachtsbelasting (87%). Binnen de decentrale belastingen komt de stijging van het vernietigingspercentage in fase III voor rekening van reinigingsrechten, leges, WOZ en parkeerbelasting. Bij precario, afvalstoffenheffing en rioolrechten daalde het percentage. In absolute zin is het percentage laag bij waterschapslasten (8%) en baatbelasting (1%). Bij reinigingsrechten (100%), precario (50%) en WOZ (56%) is het vernietigingspercentage het hoogst.

3.2.2.5 Vernietigingspercentage, rechtbanken en belastingsoort

Hierboven is geconstateerd dat het vernietigingspercentage bij de decentrale rechtbanken in fase III vergeleken met fase II is gedaald van 48 naar 43, maar ook dat het vernietigingspercentage in decentrale belastingzaken is toegenomen van 40 (fase II) naar 47 (fase III). Deze op het eerste gezicht tegenstrijdige cijfers kunnen worden verklaard doordat het vernietigingspercentage in decentrale belastingen juist bij de vijf fiscale rechtbanken fors is gestegen.

De fiscale rechtbanken zijn daarnaast belast met rijksbelastingen. Binnen deze belastingen is het vernietigingspercentage toegenomen bij de gemiddeld complexe belastingen

(inkomsten- en overdrachtsbelasting), maar afgenomen bij de complexe belastingen. Anders gezegd: de fiscale rechtbanken doen het wat betreft het vernietigingspercentage relatief goed bij complexe belastingen, maar minder goed bij gemiddeld complexe belastingen en bij de (meestal) niet-complexe decentrale belastingen.

3.2.3 Evaluatie van de cijfers

Appelpercentage

Vergeleken met fase II is in fase III het totale appelpercentage gestegen van 22 naar 28. Deze stijging komt vooral voor rekening van de fiscale rechtbanken (van 27 naar 36%) en wordt vooral veroorzaakt door het gestegen appelpercentage in inkomstenbelastingzaken. Vooral hierdoor is het appelpercentage van alle rijksbelastingen gezamenlijk gestegen van 44 naar 47. Bij de decentrale rechtbanken is het appelpercentage gestegen van 13 naar 14, bij de decentrale belastingen van 11 naar 13. Het appelpercentage bij decentrale en niet-complexe belastingen is nog steeds beduidend lager dan bij complexe en rijksbelastingen.

Het appelpercentage kan worden gerelativeerd als men rekening houdt met het feit dat lang niet alle appelzaken worden doorgezet. Zoals aangegeven in paragraaf 3.2.2.1, zijn in fase III 24% van alle appelzaken ingetrokken. Bij rijksbelastingen

44 De daling van het vernietigingspercentage bij als complex getypeerde vennootschapsbelasting, loonbelasting en omzetbelasting verklaart de daling van het percentage bij complexe belastingen in fase III.

bedroeg dit percentage 26, bij decentrale belastingen 20. Verdisconteert men deze aantallen in het appelpercentage – en gegeven het feit dat deze zaken niet zijn doorgezet, valt daarvoor wel iets te zeggen – dan daalt het appelpercentage in fase III naar 21. Bij de decentrale belastingen ligt het percentage dan op 11,5 en bij de rijksbelastingen op 28.

Het (al dan niet gerelativeerde) appelpercentage in fiscale zaken is hoog, maar vergeleken met het appelpercentage in CRvB-zaken – die van de bestuursrechtelijke zaken het meest lijken op de fiscale zaken – niet opvallend hoog. Bij deze appelrechter ligt het appelpercentage de laatste jaren tussen 35 en 40.⁴⁵ Ook bij de CRvB wordt het appel in ongeveer 20% van de zaken niet doorgezet.

Vernietigingspercentage

Vergeleken met fase II is het vernietigingspercentage in appel in fase III gestegen van 42 naar 45. Deze verhoging komt voor rekening van de fiscale rechtbanken (van 39 naar 46%). Bij de decentrale rechtbanken gezamenlijk is het vernietigingspercentage in fase III juist gedaald van 48 naar 43. Binnen de groep van fiscale rechtbanken hebben de rechtbanken Haarlem en 's-Gravenhage een hoog vernieti-

gingspercentage van 50 of meer. Bij de andere fiscale rechtbanken ligt het percentage rond de 40. De stijging van het vernietigingspercentage bij de fiscale rechtbanken wordt veroorzaakt door de decentrale belastingen en de minder complexe rijksbelastingen (inkomsten- en overdrachtsbelasting). Bij de complexe rijksbelastingen is het vernietigingspercentage juist gedaald.

De vernietiging van een rechtbankuitspraak betekent overigens lang niet altijd dat de rechtbank een 'fout' heeft gemaakt. In de eerste plaats kan de vernietiging van een uitspraak van een rechtbank te maken hebben met door het hof in appel toegelaten nieuwe gronden en gegevens of met een tijdens het appel tussen partijen bereikte overeenstemming. In dat geval valt de rechtbank weinig te verwijten. In fase II schatten de hoven het aandeel van deze vernietigingsoorzaken op 10-20% (nieuwe gronden en gegevens), respectievelijk 5-15% (overeenstemming in appel).⁴⁶ In de tweede plaats betreft een aantal vernietigingen uitsluitend de reductie van een fiscale boete wegens overschrijding van de redelijke termijn in appel. Ook dan valt de rechtbank weinig te verwijten. In de derde plaats valt een aantal vernietigingen te verklaren doordat de Hoge Raad nadat de rechtbankuitspraak is gedaan, is 'omgegaan' of zijn rechtspraak heeft verfijnd

45 Volgens A.T. Marseille, 'Stormloop op het hoger beroep bij de Centrale Raad van Beroep', *NJB* 2009/27, 1326, p. 1716-1723, lag het appelpercentage in CRvB-zaken tussen november 2006 en maart 2008 op 39. Zie ook: Eindrapport fase II, p. 38, waarin voor 2006 en 2007 een appelpercentage van 35 en 36 wordt vermeld.

46 Eindrapport fase II, p. 39-43.

op een wijze die niet voorzienbaar was.⁴⁷ Ten slotte is van belang dat het oordeel van het hof over de rechtbank geen eindoordeel hoeft te zijn en nog kan worden gecorrigeerd door de Hoge Raad in cassatie. Volgens een onderzoek van P.J. van Amersfoort naar alle uitspraken van de Hoge Raad tot 1 juli 2009 ligt het percentage zaken waarin de Hoge Raad de uitspraak van het hof vernietigde en de uitspraak van de rechtbank bevestigde op 20.⁴⁸ Overigens heeft dit cijfer betrekking op een gering aantal zaken, namelijk 25, zodat het trekken van algemene conclusies precair is.

Vergelijkt men het vernietigingspercentage in fiscale zaken (45%) met dat in CRvB-zaken, dan is het percentage in fiscale zaken aan de hoge kant. Bij de CRvB lag het percentage in 2006 op 36, in 2007 op 31, in 2008 op 37 en in 2009 op 30.⁴⁹ Ter relativering kan erop worden gewezen dat CRvB-uitspraken vrijwel altijd echte einduitspraken zijn, terwijl de uitspraken van de hoven ten gunste van het

rechtbankoordeel kunnen worden gecorrigeerd door de Hoge Raad. Bovendien kan het verschil in vernietigingspercentage samenhangen met het verschil in appelpercentage, dat in CRvB-zaken beduidend hoger ligt dan in fiscale zaken (zie hiervoor). Dit verband ziet men in elk geval in de fiscale cijfers. In decentrale belastingzaken waarin het appelpercentage laag is, ligt het vernietigingspercentage hoog. Bij complexe rijksbelastingen die een hoog appelpercentage kennen, ligt het vernietigingspercentage relatief laag.

3.3 De appelaanpak door de hoven

3.3.1 Inleiding

De conclusie van paragraaf 3.2 is aanleiding om de appelaanpak door de hoven opnieuw te bestuderen.⁵⁰ Daarbij wordt uiteraard ook de relevante rechtspraak van de Hoge Raad betrokken. Deze bestudering vindt plaats tegen de achtergrond van de twee belangrijkste functies die het appel over het algemeen

47 Zie bijvoorbeeld: HR 27 november 2009, nr. 07/13621, *BNB* 2010/52c, *FED* 2010/4, waarin de HR – in afwijking van zijn uitspraak van 16 oktober 1996, nr. 31662, *BNB* 1996/398 – ‘thans van oordeel’ is dat het bezwaar tegen een belastingaanslag tevens moet worden opgevat als bezwaar tegen een op hetzelfde aanslagbiljet vermelde beschikking inzake heffingsrente die met deze aanslag samenhangt; HR 1 december 2006, nr. 40369, *BNB* 2007/151c, waarin de HR terugkomt van zijn opvatting in HR 15 juli 1988, nr. 24483, *BNB* 1988/270, dat opzet of grove schuld van de adviseur in beginsel moet worden toegerekend aan de belastingplichtige; HR 25 september 2009, nr. 07/13362, *BNB* 2009/295, waarin de HR weliswaar niet expliciet omgaat, maar – anders dan in HR 12 mei 2006, nrs. 40559 en 40560, *NTFR* 2006/715 en 716 – van mening is dat de inspecteur geen heffingsrente in rekening kan brengen indien hij niet binnen drie maanden na indiening van de aangifte een (voorlopige) aanslag heeft opgelegd, ook in het geval belanghebbende geen duidelijk en volledig verzoek heeft gedaan om een voorlopige aanslag op te leggen.

48 P.J. van Amersfoort, ‘Belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties. Een tussenbalans na vijf jaar’, *WFR* 2010/328.

49 Bron: CRvB. Zie voor de cijfers in 2006 en 2007 ook: Eindrapport fase II, p. 38.

50 Dit onderwerp is ook uitvoerig bestudeerd in fase II van het onderzoek. Zie: Eindrapport fase II, p. 52-64.

en ook in de fiscale rechtspraak heeft, namelijk de herkansing voor partijen en de controle op het werk van de rechtbanken. In fase II van het onderzoek is geconstateerd dat de diverse bestuursrechtelijke appelcolleges (behalve de hoven gaat het om de ABRvS, de CRvB en het CBB) verschillende keuzes maken bij de wijze waarop beide functies worden behartigd. Daarbij zijn drie ideaaltypen te onderscheiden:⁵¹

a. *Herhalingsaanpak*: in deze aanpak wordt het in eerste aanleg bestreden besluit beoordeeld alsof er geen rechtbankuitspraak is geweest. De feiten worden door het appelcollege opnieuw vastgesteld los van de feitenvaststelling door de rechtbank en ook de beoordeling van het appel vindt plaats los van de beoordeling door de rechtbank. Als de appelbeoordeling leidt tot dezelfde conclusie als de beoordeling in eerste aanleg, dan wordt de uitspraak van de rechtbank bevestigd. Is dat niet het geval, dan wordt de uitspraak vernietigd. In deze aanpak is het binnen de grenzen van de goede procesorde geen probleem als in appel nieuwe gronden (stellingen) of gegevens (bewijs) worden aangevoerd. Aldus is er sprake van een volledige herkansing. De controlefunctie wordt alleen in die zin behartigd dat een rechtbankuitspraak die niet conform het eindoordeel van het hof is, wordt vernietigd. In fase II bleken alle hoven in de meeste zaken te kiezen voor deze aanpak.

b. *Harde controleaanpak*: in deze aanpak is het primaire doel van appel de controle op de kwaliteit van het werk van de rechtbank en is de rechtbankuitspraak object van geschil in appel. De beoordeling van het appelgeschil vindt plaats via het oordeel van de rechtbank, waarbij het appelcollege expliciet aangeeft of en waarom het met dit oordeel al dan niet kan instemmen. In deze aanpak is de omvang van geschil in eerste aanleg in beginsel bepalend voor de omvang van het geschil in appel. Nieuwe gronden en gegevens kunnen in appel alleen worden aangevoerd als er een reden was waarom zij niet in eerste aanleg zijn aangevoerd. Herkansing voor partijen is daarom maar in beperkte mate mogelijk. Deze appelaanpak wordt meestal gehanteerd door de ABRvS.

c. *Gematigde controleaanpak*: in deze aanpak is controle van de kwaliteit van het werk van de rechtbank een belangrijk doel van het appel, maar is het wel mogelijk dat partijen – binnen de grenzen van de goede procesorde – in appel nieuwe gronden en gegevens aanvoeren. Het appel dient dus ook als herkansing voor partijen. Voor zover echter geen nieuwe gronden en gegevens worden aangevoerd, vindt de appelbeoordeling plaats via het oordeel van de rechtbank, waarbij het appelcollege expliciet aangeeft waarom het met dat oordeel al dan niet kan instemmen. De appelrechter neemt de feitenvaststelling door de rechtbank als vertrekpunt. Alleen wanneer deze wordt bestreden of nieuwe feiten worden

51 Zie over deze appelaanpakken meer uitvoerig: R.J.G.M. Widdershoven, 'Het bestuursrechtelijk appel revisited', in: G.H. Addink e.a. (red.), *Grensverleggend bestuursrecht*, Liber Amicorum Ten Berge, Deventer: Kluwer, 2008, p. 475-496.

aangevoerd, stelt de appelrechter de feiten los van de rechtbankuitspraak vast. Deze aanpak wordt in de regel gehanteerd door het CBB en de CRvB.

Hierna wordt bekeken of de appelaanpak van de hoven in vergelijking met fase II een wijziging heeft ondergaan. Daarbij komt eerst de mate van herkansing aan de orde (par. 3.3.2). Daaruit zal blijken dat de hoven (en de Hoge Raad) hebben gekozen voor een ruime mate van herkansing. Omdat de harde controle-aanpak daarmee is afgefallen, komt vervolgens de vraag aan de orde of de hoven in fase III de gematigde controle- of de herhalingsaanpak hebben gehanteerd (par. 3.3.3). Vervolgens wordt melding gemaakt van de opvattingen over de appelaanpak van de hoven bij de rechtbanken, gebruikers van de fiscale rechtbanken en in de literatuur (par. 3.3.4). Naar de opvatting van de rechtbanken is gevraagd in de update vragenlijst. De opvattingen van de gebruikers zijn afkomstig uit de open enquêtevraag en van de bijeenkomsten van de focusgroepen. Ten slotte wordt een eindoordeel gegeven.

3.3.2 Mate van herkansing

In fase II van het onderzoek is vastgesteld dat de hoven in lijn met de wetsgeschiedenis hebben gekozen voor een ruime mate van herkansing van het appel. Inmiddels is de rechtspraak verder uitgekristalliseerd en heeft ook de Hoge Raad een aantal baanbrekende

uitspraken gedaan. Hierna wordt de huidige stand van zaken in kaart gebracht. Daarbij wordt eerst aandacht besteed aan het object van geschil in appel en het incidenteel appel, omdat deze bepalend zijn voor de omvang van de rechtsstrijd en daarmee voor de grenzen waarbinnen de herkansingsproblematiek speelt. Vervolgens wordt ingegaan op de mogelijkheden en grenzen van de herkansing.

3.3.2.1 Object van geschil in appel

In zijn uitspraak van 4 juni 2010 stelt de Hoge Raad onder verwijzing naar artikel 27, lid 1, AWR, dat het appel is gericht tegen de uitspraak van de rechtbank als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Awb.⁵² Aldus is de rechtbankuitspraak het object van geschil in appel. Als die uitspraak betrekking heeft op meer dan één besluit van de inspecteur, biedt artikel 27h, lid 1, AWR – naar het oordeel van de Hoge Raad – de appellante ‘de vrijheid om dit rechtsmiddel te richten tegen de beslissing van de rechtbank als geheel of tegen haar beslissing met betrekking tot één of enkele van die besluiten’. Appellant in appel (hierna: de principale appellant) kan de rechtsstrijd in appel daarom beperken tot de beslissing(en) van de rechtbank over één of meer besluiten van de inspecteur. Een dergelijke beperking is bijvoorbeeld aan de orde als appellant zijn hoger beroep uitsluitend richt tegen de beslissing van de rechtbank over een boete en niet tegen de beslissing over de enkelvoudige belasting of de naheffingsaanslag, maar ook

52 HR 4 juni 2010, nr. 09/01362, *NTFR* 2010/1380, m.nt. R. den Ouden; *LJN*: BL7972.

als het appel alleen is gericht tegen de beslissing van de rechtbank over een bepaald belastingjaar en niet tegen de rechtbankbeslissing over andere belastingjaren. Overigens is de rechtsstrijd in appel door de wetgever bij fictie enigszins opgerekt in die zin dat het hoger beroep tegen een (naheffings)aanslag wordt geacht mede te zijn gericht tegen de boete- en de heffingsrentebeslissing.⁵³

De uitspraak van 4 juni 2010 betekent onzes inziens dat de herkansingsmogelijkheid van *verweerder in appel* (hierna: geïntimeerde) in die zin wordt beperkt dat hij zijn verweer niet kan richten tegen beslissingen van de rechtbank over één of meer besluiten die door de *principale appellant* niet zijn aangevochten. Wil geïntimeerde tegen deze beslissingen opkomen, dan *kan en moet* hij daartegen incidenteel appelleren. In de volgende paragraaf wordt dit standpunt nader onderbouwd. Daarin komt ook aan de orde of de beperking van de herkansing voor geïntimeerde mogelijk nog verder gaat en ook betrekking heeft op door de *principale appellant* niet bestreden nevenbeslissingen van de rechtbank (over proceskosten, griffierecht of schadevergoeding), en op de mogelijkheid voor geïntimeerde om met zijn verweer te bewerkstelligen dat hij er vergeleken met de rechtbankuitspraak op vooruitgaat.

De keuze van de Hoge Raad voor de rechtbankuitspraak als object van geschil in appel

heeft onzes inziens ook invloed op de herkansingsmogelijkheden voor de *principale appellant*. Het ligt immers voor de hand dat deze in appel niet kan klagen over een besluit van de inspecteur dat in eerste aanleg niet is bestreden en waarover de rechtbankuitspraak daarom (terecht) geen beslissing bevat.⁵⁴ Zo is het bijvoorbeeld niet mogelijk dat een *principale appellant* die in eerste aanleg alleen de boete heeft bestreden, in appel ook de aanslag in de rechtsstrijd betreft.

Deze beperking geldt uiteraard niet indien de rechtbankuitspraak ten onrechte geen beslissing bevat over een bepaald besluit van het bestuursorgaan. Deze situatie is in de eerste plaats aan de orde bij de hiervoor genoemde ficties. Daarnaast is het denkbaar dat het hof vaststelt dat de rechtbank ten onrechte ervan uit is gegaan dat het beroep in eerste aanleg niet was gericht op een bepaald besluit.

3.3.2.2 Incidenteel appel

Op grond van artikel 27m, lid 1, AWR kan de andere partij dan de partij die het beroep heeft ingesteld bij haar verweerschrift incidenteel appel instellen. Dit rechtsmiddel is – volgens de wetsgeschiedenis⁵⁵ – bedoeld voor de situatie dat beide partijen door de rechtbank gedeeltelijk in het gelijk zijn gesteld en een van beide partijen wel appelleert, maar de andere aanvankelijk in de uitspraak berust (bijvoorbeeld om ‘van de zaak af te zijn’). In

53 De boetebeschikking op grond van artikel 27, lid 4, AWR. De heffingsrentebeslissing tot 1 januari 2010 op basis van HR 27 november 2009, nr. 07/13621, BNB 2010/52c; NTFR 2009/2622, en sinds 1 januari 2010 op grond van art. 24a, lid 3, AWR, op grond waarvan de heffingsrente geacht wordt deel uit te maken van de aanslag.

54 Aldus R. den Ouden in aantekening 4 van zijn commentaar onder HR 4 juni 2010, NTFR 2010/1380.

55 Zie voor het hierna volgende: *Kamerstukken II* 2003/04, 29 251, nr. 3, p. 10-11.

die situatie biedt het rechtsmiddel van incidenteel appel de aanvankelijk berustende partij de mogelijkheid om bij verweerschrift alsnog onderdelen van de rechtbankuitspraak waarbij zij in het ongelijk is gesteld, aan te vechten. Aldus wordt voorkomen dat de aanvankelijk berustende partij zich alleen nog kan verweren tegen de door de principale appellante bestreden onderdelen van de rechtbank (die voor de berustende partij gunstig waren) en niet tegen de voor haar ongunstige onderdelen. Daardoor loopt de principale appellante het risico van een incidenteel appel en daarmee van een achteruitgang ten opzichte van de uitspraak van de eerste rechter. Dit bevordert een zorgvuldige afweging van de voor- en nadelen van hoger beroep en daarmee een doelmatig gebruik van kostbare voorzieningen van rechtspraak.

Het rechtsmiddel van incidenteel appel biedt geïntimeerde een mogelijkheid de rechtsstrijd in appel – en daarmee zijn herkansingsmogelijkheden – te verruimen. Deze mogelijkheid is wel in de tijd beperkt, omdat het incidenteel appel moet worden ingesteld bij het verweerschrift. Overschrijding van de door het hof voor de indiening van het verweerschrift gestelde termijn, leidt tot een niet-ontvankelijkverklaring van het incidentele appel.⁵⁶ Mede in dat licht is in de fiscale literatuur

discussie gevoerd over nut en noodzaak van het incidenteel appel.⁵⁷ Deze discussie betrof de vraag in welke situaties het instellen van incidenteel appel mogelijk en noodzakelijk is. Dat laatste is niet zonder belang, omdat in een hele ruime opvatting van de herkansingsfunctie van appel geïntimeerde ook (nieuwe) verweren zou kunnen aanvoeren tegen onderdelen van de rechtbankuitspraak die de principale appellante niet heeft bestreden. In dat geval bestaat er geen behoefte aan incidenteel appel en hoeven deze verweren niet al in het verweerschrift te worden opgenomen, maar kunnen zij (binnen de goede procesorde) ook in een latere fase van het appel worden aangevoerd.

In de al eerder genoemde uitspraak van 4 juni 2010 heeft de Hoge Raad zich over deze problematiek principieel uitgesproken.⁵⁸ Aanleiding was een uitspraak van het hof 's-Gravenhage van 20 februari 2009,⁵⁹ waarin het incidenteel appel van de inspecteur tegen de vernietiging van een boete door de rechtbank ongegrond was verklaard, omdat het betrekking had op een 'rechtens ander onderdeel van de besissing van de rechtbank dan waartegen belanghebbende in hoger beroep' was gekomen. Belanghebbende had namelijk geappelleerd tegen de ongegrondverklaring door de recht-

56 Naar analogie van HR 10 augustus 2001, nr. 35.618, *NTFR* 2001/1228, *BNB* 2001/377.

57 Zie: Ch.J. Langereis, 'Hoger beroep in belastingzaken', *Weekblad voor fiscaal recht* 2002, p. 1341. Zie bijvoorbeeld ook: J. Lamens & R.F.C. Spek, 'Incidenteel hoger beroep: nut en noodzaak', in: L.J.A. Pieters (red.), *Draaielementen van formeel belastingrecht*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 217-229; A.J.H. van Suilen & R. den Ouden, 'Knelpunten in hoger beroep (deel 2): de omvang van het incidentele appel', *NTFR Beschouwingen* 2010/2.

58 Zie ook: HR 13 augustus 2010, nr. 09/02017, *LJN*: BN3855, waarin de Hoge Raad stelt dat een incidenteel hoger beroep betrekking kan hebben op een boetebeschikking, ook al betreft het principale hoger beroep uitsluitend de naheffingsaanslag.

59 Hof 's-Gravenhage 20 februari 2009, *NTFR* 2010/790.

bank van zijn beroep tegen een naheffings-aanslag en (uiteraard) niet tegen de vernietiging door de rechtbank van de boete. Volgens de Hoge Raad kan de uitspraak van het hof niet in stand blijven. Daartoe wordt eerst overwogen dat – zoals al aangegeven in paragraaf 3.3.2.1 – het hoger beroep is gericht tegen de uitspraak van de rechtbank en dat in het geval die uitspraak betrekking heeft op meer dan één besluit van de inspecteur, de principale appellant de ‘vrijheid’ heeft om het appel te richten tegen ‘de beslissing van de rechtbank als geheel of tegen haar beslissing met betrekking tot één of enkele van die besluiten’. De Hoge Raad vervolgt:

‘Op grond van artikel 27m, lid 1, AWR kan de andere partij bij haar verweerschrift incidenteel hoger beroep instellen. De tekst van deze bepaling geeft geen aanleiding voor de veronderstelling dat degene die incidenteel hoger beroep instelt niet eenzelfde vrijheid zou hebben als hiervoor (...) is beschreven met betrekking tot het principale hoger beroep. Bij zijn keuze welke beslissing(en) van de rechtbank hij in het incidentele hoger beroep betreft, behoeft de indiener van dit beroep zich niet te beperken tot de beslissing(en) over het besluit of de besluiten waarop het principale hoger beroep betrekking heeft. Dit is ook in overeenstemming met de wetsgeschiedenis, zoals weergegeven in onderdeel 4.2 van de conclusie van de advocaat-generaal, waaruit blijkt dat de

wetgever bij het openstellen van de mogelijkheid van incidenteel hoger beroepsituaties als de onderhavige op het oog heeft gehad’.

De in de wetsgeschiedenis vermelde situatie waarnaar de Hoge Raad via de conclusie van advocaat-generaal IJzerman verwijst, betreft de omgekeerde versie van de zaak in kwestie, namelijk de situatie dat belanghebbende aanvankelijk berust in een uitspraak van de rechtbank waarin zijn bezwaren tegen de enkelvoudige belasting zijn verworpen, maar de boete is vernietigd omdat het zwijgrecht van de belastingplichtige is geschonden. Als de inspecteur wel hoger beroep instelt tegen het oordeel van de rechtbank over de boete, dan kan – aldus de wetsgeschiedenis – ook in een ruime opvatting over de omvang van de rechtsstrijd in hoger beroep ‘de belastingplichtige in hoger beroep de enkelvoudige belasting niet meer ter discussie stellen, tenzij hijzelf alsnog hoger beroep instelt’.⁶⁰ Omdat dat laatste wegens de korte appeltermijn van zes weken vaak niet meer mogelijk is, biedt het rechtsmiddel van incidenteel appel uitkomst en is dit rechtsmiddel niet ‘overbodig’.

De uitspraak van de Hoge Raad maakt duidelijk dat de reikwijdte van het incidenteel appel niet wordt beperkt door eventuele beperkingen van de rechtsstrijd in appel door de principale appellant. Bij incidenteel appel kan geïntimeerde alle beslissingen van de rechtbank (over alle in de uitspraak op bezwaar begrepen

60 Kamerstukken II 2003/04, 29 252, nr. 3, p. 11.

besluiten) bestrijden. Aldus kiest de Hoge Raad op dit punt terecht voor een ruime herkansingsmogelijkheid van dit rechtsmiddel. Over de vraag of het instellen van incidenteel appel *noodzakelijk* is om de door de principale appellante niet bestreden beslissingen van de rechtbank binnen de rechtsstrijd in appel te brengen, of dat dit ook had gekund door middel van het verweer, laat de Hoge Raad zich strikt genomen niet uit. Deze vraag is in de zaak ook niet aan de orde. Gelet op de instemmende verwijzing door de Hoge Raad naar de wetsgeschiedenis – waarin klip en klaar wordt gesteld dat geïntimeerde deze niet bestreden beslissingen alleen door middel van (incidenteel) appel kan aanvechten – lijkt het ons echter zeer waarschijnlijk dat ook de Hoge Raad van mening is dat het instellen van incidenteel appel daartoe noodzakelijk is. Of omgekeerd: als geïntimeerde niet tijdig (incidenteel) appelleert, dan vallen de door de principale appellante niet bestreden beslissingen van de rechtbank over de in de uitspraak op bezwaar begrepen besluiten buiten de rechtsstrijd in appel.

De vraag die door de Hoge Raad nog niet is beantwoord, is of het voorgaande ook geldt voor nevenbeslissingen van de rechtbank (over proceskosten, griffierecht en schadevergoeding). Kunnen deze, als zij niet zijn bestreden door de principale appellante, door geïntimeerde door middel van zijn verweer in de rechtsstrijd in appel worden betrokken, of moet hij daartoe (incidenteel) appelleren?

Volgens het hof Arnhem in een uitspraak van 30 maart 2010 is dat laatste niet nodig.⁶¹ In die uitspraak vat het hof een grief van geïntimeerde over de proceskostenvergoeding op als een verweer in het principale hoger beroep, ook al had dat hoger beroep geen betrekking op die vergoeding (maar op een WOZ-beschikking). In de fiscale literatuur wordt deze ruime opvatting verdedigd,⁶² maar ook bestreden.⁶³ Volgens de tegenstanders hangen nevenbeslissingen van de rechtbank niet direct samen met het in primo bestreden besluit en moet geïntimeerde, wil hij hiertegen opkomen, zelf (incidenteel) appelleren. Hoewel deze opvatting onzes inziens zeker verdedigbaar is, vindt zij (nog) geen ondersteuning in de rechtspraak van de Hoge Raad. In de uitspraak van 4 juni 2010 betreft de mogelijkheid van beperking van de rechtsstrijd in appel door de principale appellante de beslissingen van de rechtbank betreffende één of meer in de uitspraak op bezwaar begrepen *besluiten*. Rechterlijke nevenbeslissingen worden niet als zodanig gekwalificeerd.

Evenmin is vooralsnog duidelijk of geïntimeerde met zijn verweer kan bewerkstelligen dat hij er vergeleken met de rechtbankuitspraak op vooruitgaat of dat hij daartoe ook (incidenteel) appel moet instellen.⁶⁴ Deze kwestie is bijvoorbeeld aan de orde als de rechtbank een aanslag heeft verminderd (bijvoorbeeld van 100 naar 70), belanghebbende appelleert (omdat hij naar 50 wil), de inspecteur bij verweer een aanslag van 90 bepleit en het hof het op zich

61 Hof Arnhem 30 maart 2010, 09/00049, *NTFR* 2010/1107, met commentaar P.G.M. Jansen.

62 Bijvoorbeeld: J. Lamens & R.F.C. Spek 2009.

63 Bijvoorbeeld: P.G.M. Jansen in zijn commentaar op hof Arnhem 30 maart 2010, *NTFR* 2010/1107.

64 Zie over deze vraag onder meer: A.J.H. van Suijlen & R. den Ouden 2010.

hiermee eens is. Moet de aanslag nu 70 of 90 zijn? Voor zover de hoven zich hierover hebben uitgesproken, beantwoorden zij deze vraag met 70. Volgens hen kan de geïntimeerde met zijn verweer dus geen verbetering ten opzichte van de uitspraak van de rechtbank bewerkstelligen, maar moet hij daartoe zelf (incidenteel) appelleren.⁶⁵

De opvatting van de hoven vindt ondersteuning in de wetsgeschiedenis. Daarin wordt namelijk gesteld dat 'de rechtsstrijd in hoger beroep wordt beperkt tot de door de appellende partij geformuleerde gronden van het hoger beroep' en dat de andere partij 'zich daartegen uiteraard kan verweren, maar niet zelf alsnog eigen bezwaren tegen de uitspraak van de eerste rechter naar voren kan brengen'.⁶⁶ Anders gezegd – zo vervolgt de MvT – 'de berustende partij kan er door het hoger beroep nog wel op achteruitgaan, maar niet meer op vooruitgaan, tenzij zij zelf alsnog' (incidenteel) hoger beroep instelt. Aan de andere kant heeft de Hoge Raad in zijn welbekende uitspraak van 24 januari 2003 bepaald dat een bezwaar en beroep tegen een aanslag moet worden beschouwd als een bezwaar en beroep tegen 'die aanslag in zijn totaliteit, ook al richten de argumenten van de belastingplichtige zich specifiek op één of enkele elementen van die aanslag'.⁶⁷ Trekt

men deze redenering door naar de fase van appel, dan kan men stellen dat ook in die fase de door de principale appellant bestreden (beslissing van de rechtbank over de) aanslag in zijn totaliteit ter beoordeling staat en geïntimeerde door middel van zijn verweer wel een verbetering vergeleken met de rechtbankuitspraak kan bereiken. De enige grens is dan het voorkomen van een *reformatio in peius* voor de principale appellant. Volgens de uitspraak van 24 januari 2003 geldt het verbod van *reformatio in peius* echter ten opzichte van het bestreden besluit (aanslag) en niet ten opzichte van de uitspraak van de rechtbank.⁶⁸ Deze uitspraak dateert echter van voor de invoering van twee feitelijke instanties in de belastingrechtspraak. Op dat moment kon alleen sprake zijn van een verslechtering ten opzichte van het bestreden besluit. Kortom, over de onderhavige kwestie is het laatste woord nog niet gesproken.

3.3.2.3 *Herkansing binnen de rechtsstrijd in appel*

Hierboven is vastgesteld dat de opvatting van de Hoge Raad over het object van geschil in appel de herkansing voor de principale appellant en geïntimeerde enigszins kan beperken, maar dat geïntimeerde door middel van

65 Onder meer: Hof Arnhem 5 oktober 2007, *NTFR* 2007/2291; Hof 's-Gravenhage 13 mei 2008, *NTFR* 2009/1334; Hof 's-Hertogenbosch 29 januari 2009, *NTFR* 2008/557, *VN* 2009/29.12; Hof 's-Hertogenbosch 14 augustus 2009, *NTFR* 2009/2294, *VN* 2009/62.1.3; Hof Arnhem 15 april 2009, *LJN*: BI2194; Hof Amsterdam 1 februari 2008, *NTFR* 2008/543. In dezelfde lijn ook advocaat-generaal P.J. Wattel in zijn conclusie onder HR 4 december 2009, *BNB* 2010/65c. Zie hierover de volgende paragraaf.

66 *Kamerstukken II* 2003/04, 29 252, nr. 3, p. 10-11.

67 HR 24 januari 2003, nr. 36427, *BNB* 2003/172, *AB* 2003, 139.

68 Aldus ook R.H. Happé, P.M.F. van Loon, J.P.F. Slijpen, M.R.T. Pauwels, *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, Fiscale Studietoelichting, deel 40. Deventer: Kluwer 2010, derde herziene druk, p. 360.

incidenteel appel de rechtsstrijd in appel – en dus zijn herkansingsmogelijkheden – weer kan verruimen. Binnen de aldus bepaalde rechtsstrijd, geldt zowel voor de principale appellant als voor geïntimeerde een ruime mate van herkansing, waarbij geen onderscheid wordt gemaakt tussen de burger (belanghebbende) en de inspecteur. Ter onderbouwing worden hierna twee uitspraken van de Hoge Raad besproken, die beide betrekking hebben op de vraag of een geïntimeerde die geen (incidenteel) appel heeft ingesteld, in appel nog eigen en/of nieuwe gronden kan aanvoeren. De opvatting van de Hoge Raad over de mate van herkansing in deze relatief ‘extreme’ situaties, maakt ook veel duidelijk over zijn opvatting in minder extreme situaties, waarbij bijvoorbeeld de principale appellant nieuwe gronden aanvoert.

In zijn uitspraak van 4 december 2009 moest de Hoge Raad onder meer oordelen over de vraag in hoeverre een belanghebbende die door de rechtbank in het gelijk is gesteld op bepaalde gronden maar van wie andere gronden zijn verworpen en die zelf niet (incidenteel) heeft geappelleerd, zich in appel ook kan verweren met de verworpen gronden. De Hoge Raad overweegt als volgt:⁶⁹

‘Opmerking verdient in dit verband dat het hof in (...) zijn uitspraak met juistheid heeft geoordeeld dat het belanghebbende, die door de rechtbank volledig in het gelijk was gesteld, zij het niet op alle door

hem aangevoerde gronden, vrijstond om in hoger beroep te verweren met alle gronden, ook die welke door de rechtbank waren verworpen. Dit zou slechts anders zijn voor zover het verweer ondubbelzinnig zou zijn prijsgegeven, dan wel in hoger beroep zou zijn aangevoerd onder zodanige omstandigheden, dat behandeling ervan zou leiden tot een inbreuk op een goede procesorde. Dergelijke uitzonderingen doen zich in dit geval niet voor’.

De uitspraak maakt duidelijk dat de Hoge Raad niet kiest voor de zogenoemde Brummenlijn van de niet-fiscale appelrechters volgens welke een uitdrukkelijk en zonder voorbehoud door de rechtbank verworpen grond waartegen door de betrokkene niet wordt geappelleerd, zowel in het door de wederpartij ingestelde appel (‘het devolutief traject’) als in de rechterlijke procedure nadat het bestuur (na terugverwijzing) opnieuw in de zaak heeft voorzien, gezag van gewijsde krijgt.⁷⁰ Volgens de Hoge Raad kan geïntimeerde zich met alle – ook de door de rechtbank verworpen – gronden verweren en hoeft deze daartoe ook geen incidenteel appel in te stellen. De enige grenzen zijn gelegen in het ondubbelzinnig prijsgeven van het verweer en de goede procesorde.⁷¹

Overigens is de uitspraak van de Hoge Raad beperkt tot de situatie dat belanghebbende in eerste aanleg (en geïntimeerde in hoger beroep) door de rechtbank volledig in het gelijk was gesteld en betreft zij niet de situatie

69 HR 4 december 2009, nr. 08/02258, BNB 2010/65c, m.nt. Van Amersfoort, AB 2010, 136, m.nt. Willemsen.

70 ABRvS 6 augustus 2003, AB 2003, 355, «JB» 2003/216. Vergelijk: ABRvS 14 februari 2007, AB 2007, 126, m.nt. R. Ortlep & P.A. Willemsen voor de toepassing van de Brummenlijn in het ‘devolutieve traject’.

71 Zie voor deze grenzen ook: HR 13 augustus 2010, nr. 08/03782, LJN: BN3831.

dat zijn in eerste aanleg verworpen stelling wel tot een beter resultaat had kunnen leiden. Volgens advocaat-generaal P.J. Wattel zou geïntimeerde op grond van het verdedigingsbeginsel en de (overige) goede procesorde deze stelling wel bij (incidenteel) appel moeten aanvoeren en is het aanvoeren hiervan bij verweer dus niet toegestaan.⁷² Voor zover de verworpen stelling buiten de door de principale appellante in appel bestreden beslissingen van de rechtbank valt, is deze opvatting – gelet op het in paragraaf 3.3.2.2 besprokene – inmiddels geldend recht. Voor zover de verworpen stelling binnen de door de principale bestreden rechtbankbeslissing(en) valt, gaat het om de in paragraaf 3.3.2.2 besproken vraag of geïntimeerde met zijn verweer een verbetering van zijn rechtspositie kan bewerkstelligen. Zoals in die paragraaf is aangegeven, beantwoorden de hoven deze vraag – in lijn met Wattel – ontkennend, maar heeft de Hoge Raad zich hierover nog niet uitgesproken.

In zijn uitspraak van 16 april 2010 moet de Hoge Raad oordelen over de vraag of een geïntimeerde, die geen (incidenteel) appel heeft ingesteld, zelfs na de eerste zitting bij wijze van verweer nog een nieuwe stelling (die niet is aangevoerd bij de rechtbank) mag aanvoeren in de procedure voor het hof.⁷³ In deze zaak had het hof Arnhem het onderzoek ter zitting geschorst en had het bepaald dat een wethouder zou worden opgeroepen om als getuige te worden gehoord en dat de ambtenaar in de gelegenheid zou worden gesteld

om schriftelijke inlichtingen te verschaffen. In zijn reactie op deze inlichtingen voert belanghebbende een nieuwe stelling aan die niets te maken heeft met deze inlichtingen. Het hof acht dit toelaatbaar, waarbij het verwijst naar de wetsgeschiedenis – en de daarin bepleite ruime herkansingsmogelijkheid van het fiscale appel – en er bovendien op wijst dat in het bestuursprocesrecht geen verplichte procesvertegenwoordiging geldt. De Hoge Raad stemt met dit oordeel in.⁷⁴

‘Het hof heeft geoordeeld dat deze nieuwe verweren in hoger beroep kunnen worden toegelaten. Het heeft daarbij terecht onder verwijzing naar de wetsgeschiedenis vooropgesteld dat in elke fase van het geding in hoger beroep nieuwe stellingen mogen worden betrokken, tenzij een goede procesorde zich daartegen verzet. Het stond belanghebbende dan ook in beginsel vrij zich in hoger beroep te verweren met alle gronden (zie HR 4 december 2009, nr. 08/02258, *LJN*: BG7213, *BNB* 2010/65), waaronder gronden die hij nog niet had aangevoerd bij de rechtbank. Naar het in cassatie niet bestreden oordeel van het hof is de heffingsambtenaar door de behandeling van de nieuwe verweren niet in zijn procesbelangen geschaad, nu deze ambtenaar bij de voortzetting van de behandeling de mogelijkheid heeft gehad op de nieuwe verweren in te gaan en dat ook heeft gedaan. Het hof heeft deze verweren dan ook terecht behandeld’.

72 Conclusie advocaat-generaal P.J. Wattel 3 december 2008, punt 5.33, *LJN*: BG7213.

73 HR 16 april 2010, nr. 09/01091, *NTFR* 2010/952, *VN* 2010/21.4.

74 Hof Arnhem 4 februari 2009, *VN* 2009/21.1.2, *NTFR* 2009/463.

Ook in deze uitspraak kiest de Hoge Raad voor een ruime herkansing van het appel. Geïntimeerde die geen (incidenteel) appel heeft ingesteld, kan in elke fase van het hoger beroep als verweer alle (ook nieuwe) gronden aanvoeren, tenzij de goede procesorde zich daartegen verzet. Dit geldt zelfs voor een nieuwe grond die pas is aangevoerd na *schorsing* van de (eerste) zitting. Overigens hoeft de nieuwe grond niet door het hof te worden toegelaten als het onderzoek ter zitting door het hof zou zijn *gesloten* en het daarna weer zou zijn geopend op grond van artikel 8:68 lid 1 Awb, omdat het toch niet volledig was. In dat geval – zo oordeelt de Hoge Raad in een uitspraak van 13 november 2009 – staat het:⁷⁵

‘de rechter vrij het onderzoek na heropening te beperken tot aanvullend onderzoek met betrekking tot een bepaalde aangelegenheid. In dat geval is het hof niet gehouden aan de partijen de gelegenheid te bieden om daarbuiten andere punten, zoals nieuwe geschilpunten, alsnog in de procedure in te brengen. Op stukken waarin het laatste toch geschiedt,

behoeft het hof in zoverre geen acht te slaan’.

Hoewel aldus een kleine beperking wordt aangebracht op de herkansingsmogelijkheid, staat in de rechtspraak van de Hoge Raad toch duidelijk voorop dat geïntimeerde tot laat in de procedure nieuwe gronden of verweren kan aanvoeren. De enige grenzen zijn de goede procesorde en het ondubbelzinnig prijsgegeven van het verweer. Op deze grenzen wordt hierna in paragraaf 3.3.2.4 ingegaan.

De rechtspraak van de hoven biedt inmiddels veel voorbeelden van de ruime herkansing in appel, zowel voor geïntimeerde als voor de principale appellant.⁷⁶ Deze herkansing betreft zowel nieuwe gronden en verweren als nieuw bewijs. Bovendien kan de inspecteur (als principale appellant en als geïntimeerde) in appel voor het eerst beroep doen op interne compensatie.⁷⁷ Gronden en verweren die in eerste aanleg (al dan niet terecht) als tardief buiten beschouwing zijn gelaten, kunnen in appel gewoon worden aangevoerd. Ter onderbouwing kan worden gewezen op een uit-

75 HR 13 november 2009, nr. 08/03055, VN 2009/58.10, NTFR 2009/2456. Zie ook: Hof Amsterdam 1 juli 2010, LJN: BN0324, waarin het hof het in strijd acht met de goede procesorde dat belanghebbende na een tussenuitspraak nog nieuwe grieven inbrengt.

76 Zie de vele voorbeelden in: Eindrapport fase II, p. 54-55. Zie bijvoorbeeld ook: Hof Amsterdam 3 april 2009, VN 2009/27.12 (nieuw bewijs door principale appellant); Hof Amsterdam 4 juni 2009, NTFR 2009/1423, VN 2009/51.14 (nieuw stelling door principaal appellant); Hof Leeuwarden 18 december 2009, NTFR 2010/204 (nieuw bewijs door principale appellant); Hof Arnhem 23 juni 2009, NTFR 2009/1532 (nieuw bewijs door geïntimeerde).

77 Zie: HR 13 augustus 2010, nr. 08/03782, LJN: BN3831. Zie voor voorbeelden uit de appelrechtspraak: Hof Amsterdam 18 februari 2010, LJN: BL6953 (interne compensatie door de inspecteur-principale appellant); Hof Arnhem 20 oktober 2009, NTFR 2009/2402, VN 2010/4.15 (interne compensatie door inspecteur-geïntimeerde); Hof 's-Gravenhage 19 januari 2010, LJN: BL4533 (interne compensatie door inspecteur-geïntimeerde).

spraak van het hof Amsterdam van 17 september 2009;⁷⁸

In eerste aanleg was de rechtbank voorbijgegaan aan een eerst ter zitting door belanghebbende aangevoerde beroepsgrond. Het Hof overweegt als volgt. 'Indien en voor zover de rechtbank met de hiervoor opgenomen overweging heeft bedoeld te zeggen dat belanghebbende in een te laat stadium een nieuwe grond heeft aangevoerd waardoor de rechtbank op grond van artikel 8:58 Awb niet toekomt aan de behandeling van deze grief merkt het hof op dat, wat hiervan ook zij, belanghebbende in hoger beroep de mogelijkheid heeft nieuwe gronden en verweren aan te voeren'.

In een enkel geval wordt het pas in appel aanvoeren van bepaald bewijs dat gunstig is voor belanghebbende, 'gesanctioneerd' met het achterwege laten van de proceskostenvergoeding, omdat deze informatie in een eerder stadium had kunnen worden verstrekt. In een uitspraak van 2 maart 2009, overweegt het hof Amsterdam in dit verband als volgt:⁷⁹

'Belanghebbende heeft ter zitting erkend dat de relevante informatie op grond waarvan de inspecteur alsnog bereid is aftrek lijfrente te verlenen, niet eerder bij de rechtbank is overgelegd maar eerst bij het hoger beroepschrift. (...) Niet valt in te

zien waarom belanghebbende deze vitale informatie niet in een eerder stadium kon verstrekken. Belanghebbende heeft dienaangaande geen opheldering kunnen verschaffen. Het hof is van oordeel dat zich te dezen de situatie voordoet dat de noodzaak tot het instellen van beroep en hoger beroep uitsluitend voortvloeide uit de handelwijze van de belanghebbende en acht daarom geen termen aanwezig voor een veroordeling van de inspecteur in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 Awb'.

In deze uitspraak refereert het hof aan de vaste rechtspraak van de Hoge Raad op grond waarvan de feitenrechter bij een gegrond beroep van belanghebbende de proceskostenvergoeding (toch) achterwege kan laten 'indien de noodzaak tot het instellen van beroep uitsluitend voortvloeide uit de handelwijze van belanghebbende'.⁸⁰ Overigens wordt deze 'sanctie' door de hoven maar heel sporadisch toegepast.

3.3.2.4 Grenzen aan de herkansing in appel

Zoals de Hoge Raad in de hiervoor vermelde uitspraak van 4 december 2009 heeft bepaald, gelden binnen de rechtsstrijd in appel voor de herkansing van partijen maar twee grenzen, namelijk het uitdrukkelijk hebben prijsgegeven van een stelling en de goede procesorde.

78 Hof Amsterdam 17 september 2009, *NTFR* 2010/146, *VN* 2010/8.2.2. Zie voor een vergelijkbare uitspraak: Hof Arnhem 21 juli 2006, *LJN*: AY8155.

79 Hof Amsterdam 2 maart 2009, *LJN*: BH5936.

80 HR 8 november 2001, *BNB* 2001/22; HR 9 augustus 2002, *BNB* 2002/346; HR 12 mei 2006, *BNB* 2006/270; HR 5 januari 2007, *BNB* 2007/123.

De eerste grens, het *uitdrukkelijk prijsgeven* van een stelling, wordt in de rechtspraak maar zelden toegepast. Een interessant voorbeeld biedt een uitspraak van de Hoge Raad van 18 december 2009.⁸¹ Ter beoordeling stond een uitspraak van het hof 's-Hertogenbosch,⁸² waarin het hof het in strijd met de goede procesorde achtte dat belanghebbende bij de afdoening van een zaak naar aanleiding van een prejudicieel antwoord van het Hof van Justitie over het begrip 'vervaardigen', nieuwe stellingen inbracht die niets te maken hadden met de prejudiciële kwestie. Volgens de Hoge Raad is deze uitspraak incorrect, omdat de omstandigheid dat een prejudiciële beslissing is verkregen op zichzelf niet leidt tot uitsluiting of beperking van de mogelijkheid om daarna nog nieuwe stellingen of grieven aan te voeren. De Hoge Raad vervolgt echter:

'In 's hofs oordeel dat het geschil tussen partijen door hen uitdrukkelijk is beperkt tot de uitlegging van het begrip 'vervaardigen', ligt echter besloten het oordeel van het hof dat belanghebbende andere in de procedure aangevoerde stellingen en/of grieven uitdrukkelijk en ondubbelzinnig heeft ingetrokken, alsmede dat belanghebbende uitdrukkelijk en ondubbelzinnig heeft prijsgegeven het recht om nieuwe stellingen en grieven in het geding voor het hof te betrekken'. Het beroep in cassatie is ongegrond.

In deze zaak heeft belanghebbende het recht om nieuwe stellingen in te brengen in de *fase van appel* prijsgegeven. Iets dergelijks is ook aan de hand in een uitspraak van het hof Amsterdam van 1 februari 2008,⁸³ waarin de inspecteur 'het bedrag van de oorspronkelijk opgelegde aanslag heeft prijsgegeven', omdat hij 'ter zitting bij het hof' heeft 'verklaard zich te kunnen vinden in de door rechtbank toegepaste verrekening'.

In andere uitspraken heeft een partij een stelling in de *procedure voor de rechtbank* definitief 'prijsgegeven'. Een mooi voorbeeld biedt een uitspraak van het hof Amsterdam van 22 april 2010,⁸⁴ waarin een door de inspecteur in appel ingebrachte stelling buiten beschouwing wordt gelaten, omdat hij – blijkens het door hem niet bestreden procesverbaal van de zitting van de rechtbank – deze stelling 'uitdrukkelijk en ondubbelzinnig' heeft prijsgegeven. Andere uitspraken waarin deze kwestie aan de orde is, zijn van het hof Leeuwarden 11 april 2008,⁸⁵ waarin het hof de inspecteur op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur houdt aan zijn in eerste aanleg ingenomen standpunt dat de boete met 10% moet worden verminderd, en van het hof Arnhem 23 november 2007,⁸⁶ waarin belanghebbende een bepaalde stelling in appel niet meer kan aanvoeren, omdat hij daarover in de procedure voor de rechtbank een vaststellingsovereenkomst heeft gesloten.

81 HR 18 december 2009, VN 2009/64.4.

82 Hof 's-Hertogenbosch 20 maart 2008, VN 2008/35.1.2.

83 Hof Amsterdam 1 februari 2008, NTFR 2008/543.

84 Hof Amsterdam 22 april 2010, LJN: BM9912.

85 Hof Leeuwarden 11 april 2008, NTFR 2008/768.

86 Hof Arnhem 23 november 2007, LJN: BB9129. Zie ook: Eindrapport fase II, p. 56.

De tweede grens, de *goede procesorde*, wordt nog uitvoerig besproken in paragraaf 5.3.3. Zoals daar aangegeven, bestaat er een duidelijk verband tussen de goede procesorde en de tiendagentermijn van artikel 8:58 Awb. Uit de strekking van deze bepaling volgt volgens de Hoge Raad dat 'de rechter – binnen het kader van een goede procesorde – de mogelijkheid heeft stukken die binnen tien dagen voor de zitting of eerst ter zitting zijn overgelegd al dan niet in de procedure toe te laten'.⁸⁷ Bij de beslissing over de toelating moet hij een afweging maken van 'enerzijds het belang dat een partij heeft bij het overleggen van die stukken en de redenen waarom hij dit niet in een eerdere fase van de procedure voor de feitenrechter heeft gedaan, en anderzijds het algemeen belang van een doelmatige procesgang'.⁸⁸ Bij de toepassing van dit *afwegingskader* verwacht de Hoge Raad van de feitenrechter een soepele opstelling ten aanzien van ter zitting aangevoerde stukken (of een ter zitting gedaan bewijsaanbod). Dat de inspecteur in een eerder stadium van de procedure al meermalen heeft gevraagd om een bewijsstuk, is op zichzelf bijvoorbeeld onvoldoende reden om de overlegging van het stuk ter zitting af te wijzen. Een eventuele schending van de belangen van de wederpartij moet bij voorkeur worden voorkomen door schorsing van het onderzoek ter zitting of heropening van het onderzoek. Wel is van belang dat deze soepele rechtspraak van de Hoge Raad steeds is geweest

in 'oude' zaken, waarin een hof een zaak in eerste en enige aanleg had afgedaan. Of de Hoge Raad deze lijn zal voortzetten in de huidige situatie waarin partijen een herkansingsmogelijkheid hebben voor het inbrengen van stukken, moet daarom worden afgewacht. Het afwegingskader van de Hoge Raad lijkt ons ruimte te bieden voor een wat strengere toepassing van de goede procesorde, enerzijds omdat er vanwege de extra feitelijke instantie voor een partij minder reden bestaat waarom hij de stukken niet in een eerdere fase van de procedure heeft ingebracht en anderzijds omdat het belang van de doelmatige procesgang in een rechtsgang met twee feitelijke instanties zwaarder weegt. Op dit punt komen we in paragraaf 3.5 terug.

Wat hiervan verder zij, het aantal uitspraken van de hoven waarin een laat aangevoerde stelling of bewijs wegens strijd met de goede procesorde niet in de beoordeling wordt betrokken, is tot nu beperkt. Daarbij is ook van belang dat de wederpartij doorgaans geen problemen heeft met het pas ter zitting overleggen van bepaalde stukken.⁸⁹ In dat geval is er voor het hof geen reden om de stukken buiten beschouwing te laten. In sommige zaken, die hierna worden vermeld, is een hof wel van oordeel dat de goede procesorde aan het laat inbrengen van bepaalde gronden of stukken (of het honoreren van een bewijsaanbod) in de weg staat. Uit deze uitspraken – waarin (elementen van) het

87 HR 1 oktober 2004, nr. 38.967, *NTFR* 2004/1471, *BNB* 2005/151.

88 HR 3 februari 2006, nr. 41.329, *NTFR* 2006/213, *BNB* 2006/204, *AB* 2006, 117.

89 Zie ter illustratie de volgende uitspraken van het Hof 's-Hertogenbosch in de periode 1 januari 2009 tot 1 juli 2009: 8 mei 2009, *LJN*: BJ1413; 27 februari 2009, *LJN*: BI2220; 20 mei 2009, *LJN*: BJ1410; 9 januari 2009, *LJN*: BH5119; 6 februari 2009, *LJN*: BI3118; 8 mei *LJN*: BJ3812. Dergelijke uitspraken ziet men ook regelmatig bij de andere hoven.

afwegingskader van de Hoge Raad steeds zichtbaar zijn – krijgt men de indruk dat de hoven de goede procesorde iets strenger toepassen dan voorheen. In elk geval is in alle uitspraken het feit dat betrokkene geen gebruik heeft gemaakt van de (extra) mogelijkheid om de stukken bij de rechtbank in te brengen een bijkomende factor om het bewijs(aanbod) in appel niet meer toe te laten. In zoverre speelt de invoering van twee feitelijke instanties een rol bij de invulling van de goede procesorde.

Hof 's-Gravenhage 20 januari 2009, *LJN: BH8656*: in deze zaak, die alleen betrekking heeft op de vergoeding van de proceskosten in bezwaar, biedt belanghebbende pas ter zitting van het hof aan alsnog nota's in het geding te brengen. Het hof verwijst expliciet naar het hiervoor genoemde afwegingskader van de Hoge Raad en overweegt: 'Nadat de inspecteur uitspraak op bezwaar had gedaan, zijn de procedure bij de rechtbank en de onderhavige procedure bij het hof uitsluitend gevoerd omwille van het verkrijgen van een proceskostenvergoeding. Tegen die achtergrond had het temeer in de rede gelegen dat belanghebbende in de loop van de procedure tot het in het geding brengen van de bewijsstukken zou zijn overgegaan. Voorts is gesteld noch gebleken dat daarvoor enig beletsel aanwezig was. Ten slotte is het aanbod tot het in het geding brengen van de bewijsstukken in de allerlaatste fase van

de procedure gedaan. Op grond van het voorgaande leidt de zojuist vermelde afweging ertoe dat een doelmatige procesgang in het onderhavige geval moet prevaleren en dat het bewijsaanbod van belanghebbende wordt gepasseerd'.

Hof Amsterdam 18 maart 2008, *NTFR 2008/733*: pas ter zitting werpt belanghebbende als nieuw geschilpunt op dat het voorlopig college van dijkgraaf en hoogheemraden van een hoogheemraadschap niet bevoegd was om een aanwijzingsbesluit te nemen. Het hof oordeelt dat belanghebbende deze stelling redelijkerwijs ook naar voren had kunnen brengen voorafgaand aan of tijdens de zitting van de rechtbank dan wel in het appelschrift, aangezien het aanwijzingsbesluit was gevoegd bij het verweerschrift van de heffingsambtenaar bij de rechtbank en belanghebbendes gemachtigde heeft verklaard dat zijn stelling voortkomt uit kennisneming van dat verweerschrift. 'Door deze stelling pas ter zitting van het hof in te nemen, heeft belanghebbende gehandeld in strijd met de goede procesorde. Als gevolg hiervan is de heffingsambtenaar immers ernstig in zijn verdediging belemmerd en is een nader onderzoek noodzakelijk om die belemmering weg te nemen, wat op gespannen voet zou staan met een ordelijk verloop van de procedure.' Het hof verklaart de grond tardief en betreft het geschilpunt niet in de beoordeling.

Hof Arnhem 27 oktober 2009, *NTFR* 2009/2630: 'Tegenover de gemotiveerde betwisting door de inspecteur, heeft belanghebbende (...) op geen enkele wijze gestaafd dat zij recht heeft op een aftrek wegens verliezen (rente) op beleggingen in durfkapitaal. Opgemerkt zij hierbij nog dat belanghebbende in de fase van bezwaar, beroep en hoger beroep – tot tien dagen voor de zitting was zij gerechtigd nadere stukken in te dienen – alle gelegenheid heeft gekregen haar aanspraken met bewijs te staven. Zij heeft van die gelegenheden geen gebruik gemaakt. Gelet hierop, ziet het hof geen grond om het verzoek van belanghebbende om de zaak wederom aan te houden om haar in de gelegenheid te stellen nadere (bewijs)stukken in te dienen, in te willigen'.

Hof Amsterdam 5 november 2009, *NTFR* 2010/434: ter zitting heeft belanghebbende aangeboden om een controlerapport van een boekenonderzoek, dat zou hebben plaatsgevonden tussen 1997 en 2005 als nog in geding te brengen. Volgens de inspecteur heeft in die periode geen onderzoek plaatsgevonden en ook overigens ontbreekt daarvoor iedere aanwijzing. Het Hof: 'Onder deze omstandigheden ziet het hof – dat in dezen als tweede feitenrechter optreedt – geen aanleiding, mede gelet op het algemeen belang dat is gediend bij een goede procesorde waaronder een zekere voortvarendheid in het verloop van

de procedure, om het onderzoek te heropenen teneinde op dit onderdeel nadere inlichtingen in te winnen (...)'.⁹⁰

Hof Amsterdam 22 april 2010, *LJN*: BM9912: belanghebbende heeft ter zitting van het hof verzocht een, naar haar zeggen, uit 2008 daterende 'totaalovereenkomst' te overleggen. De inspecteur heeft hier tegen bezwaar omdat dit stuk veel eerder in geding had kunnen worden gebracht. Het hof 'laat het algemeen belang van een doelmatige procesgang in dit geval zwaarder wegen dan het belang dat belanghebbende stelt te hebben bij het in de procedure inbrengen van voormelde overeenkomst. Daarbij weegt het hof mee dat belanghebbende, naar zij ter zitting heeft erkend, ruimschoots in de gelegenheid is geweest deze overeenkomst te overleggen met inachtneming van artikel 8:58 Awb (...)'.⁹¹

Daarnaast zijn de hoven streng voor na het sluiten van het onderzoek ter zitting door partijen ingezonden stukken. Deze worden in de regel niet in de appelbeoordeling meegenomen.⁹⁰

3.3.2.5 Bevindingen

De conclusie uit het voorgaande kan kort zijn. In het fiscale recht staat de herkansingsfunctie van het appel volledig overeind. De keuze van de Hoge Raad voor de rechtbankuitspraak als

90 Zie bijvoorbeeld: Hof 's-Gravenhage 16 juni 2009, *LJN*: BJ2857; Hof 's-Gravenhage 20 februari 2009, *LJN*: BH7440.

object van geschil in appel kan weliswaar een kleine beperking van de herkansing betekenen voor geïntimeerde (voor door de principale appellante niet aangevochten rechtbankbeslissingen over de in de uitspraak op bezwaar begrepen besluiten) en de principale appellant (voor bij de rechtbank niet aangevochten in de uitspraak op bezwaar begrepen besluiten). Geïntimeerde kan echter met behulp van incidenteel appel de rechtsstrijd in hoger beroep – en dus zijn herkansingsmogelijkheden – weer verruimen. Of hij dit rechtsmiddel ook moet benutten om door de principale appellant niet bestreden nevenbeslissingen in de appelbeoordeling te betrekken of om een verbetering van zijn rechtspositie vergeleken met de uitspraak van de rechtbank te bewerkstellingen, is in de rechtspraak van de Hoge Raad nog niet uitgemaakt.

Binnen de aldus bepaalde rechtsstrijd kunnen de principale appellant en geïntimeerde tot laat in de procedure nieuwe gronden en bewijs aanvoeren. De enige grenzen zijn het prijsgeven van de stelling in de fase van appel of bij de rechtbank, en de goede procesorde. Beide grenzen worden in de praktijk nu en dan toegepast. Bij de invulling van de goede procesorde speelt de invoering van twee feitelijke instanties in die zin een rol dat het niet benutten van de eerste aanleg een bijkomende factor kan zijn om het bewijs(aanbod) in appel af te wijzen.

3.3.3 Herhalings- of gematigde controlefunctie

3.3.3.1 Inleiding

In fase II van het onderzoek is geconstateerd dat voor wat betreft de keuze tussen herhalings- en gematigde controleaanpak binnen en tussen de hoven de nodige verschillen bestonden, maar dat in de meeste uitspraken van de hoven werd gekozen voor de herhalingsaanpak. De gematigde controleaanpak kwam echter ook voor en leek enigszins in opmars. Twee jaar later is deze constatering grotendeels nog geldig. De hoven kiezen nog steeds in de meeste zaken voor de herhalingsaanpak. De gematigde controleaanpak komt wellicht iets vaker voor, maar van een echte opmars over de hele linie kan nog niet worden besproken. Hierna wordt deze bevinding onderbouwd voor de diverse hoven. Daartoe zijn alle appeluitspraken tussen 1 januari 2009 en 1 juli 2009 geanalyseerd. In de analyse is in de eerste plaats gekeken naar de appelbeoordeling. Vindt deze plaats los van de uitspraak van de rechtbank (herhalingsaanpak) of via deze uitspraak (gematigde controleaanpak)? In het laatste geval wordt bovendien bekeken of deze aanpak vooral wordt toegepast als het hof met de rechtbank instemt (bevestigende oordelen) of ook als het hof hiermee juist niet instemt (corrigerende oordelen). In de tweede plaats wordt aandacht besteed aan de feitenvaststelling door het hof. Vindt deze plaats los van de feitenvaststelling door de rechtbank

(herhalingsaanpak) of wordt de feitenvaststelling door de rechtbank als vertrekpunt genomen, waarbij deze zo nodig wordt aangevuld of gecorrigeerd (gematigde controle-aanpak)? Ten slotte wordt bekeken wat het object van geschil in appel is, de rechtbankuitspraak (gematigde controleaanpak) of de bestreden uitspraak op bezwaar, casu quo de aanslag (herhalingsaanpak). Voor zover hierna percentages worden vermeld, zijn deze uitsluitend indicatief bedoeld.

Alvorens tot bespreking van de praktijk van de hoven over te gaan, eerst twee opmerkingen vooraf.⁹¹ In eerste plaats zijn de in paragraaf 3.3.1 beschreven appelaanpakken ideaaltypen, die nooit over de hele linie door de hoven (of door andere bestuursrechtelijke appelrechters) worden toegepast. Niettemin is de keuze voor een bepaalde aanpak van belang, omdat deze in de regel zal doorklinken in de uitspraak. In de tweede plaats zijn de onderzoekers zich ervan bewust dat de feitelijke appelaanpak door een hof kan verschillen van de aanpak die uit de uitspraak naar voren komt. Zo kan een hof feitelijk de herhalingsaanpak toepassen, terwijl men in de uitspraken wel regelmatig verwijst naar de rechtbankuitspraak, of kan juist het omgekeerde het geval zijn. Voor het doel van de bespreking is dit echter niet van belang, omdat de hoven nu eenmaal 'spreken' via hun uitspraken. De kwestie waar het om gaat, is of door de uitspraak duidelijk wordt waarom het hof al dan niet met de rechtbank kan instemmen.

3.3.3.2 Hof Amsterdam

Het hof Amsterdam kiest bij de *appelbeoordeling* meestal voor de herhalingsaanpak. In ongeveer 25-30% van de zaken ziet men elementen van de (gematigde) controleaanpak en wordt expliciet gerefereerd aan de rechtbankbeoordeling. Vaak betreft deze verwijzing overigens alleen een specifiek geschilpunt, terwijl bij andere geschilpunten niet wordt verwezen. Voor zover er wordt verwezen, gaat het in de meeste zaken om bevestigende oordelen. Daarin kan men bijvoorbeeld lezen dat 'de rechtbank met juistheid heeft overwogen dat (...) ' (hof Amsterdam 6 april 2009, LJN: BI0533) of dat 'de rechtbank het volgende heeft overwogen, met welke overwegingen het hof zich verenigt en welke het tot de zijne maakt' (hof Amsterdam 28 mei 2009, LJN: BJ1823). Corrigerende oordelen – bijvoorbeeld 'hetgeen de rechtbank heeft gesteld, kan niet worden gevolgd, omdat (...) ' (hof Amsterdam 16 januari 2009, LJN: BH0142) – komen sporadisch, in ongeveer 5% van alle uitspraken, voor.

Typisch voor de aanpak van het hof Amsterdam is wel dat in de meeste uitspraken de relevante overwegingen van de rechtbankuitspraak geparafraseerd of letterlijk in de uitspraak worden vermeld. Daardoor kan op basis van een vergelijking met de overwegingen van het hof in diverse zaken worden bepaald op welke punten de rechtbankbeoordeling al dan niet wordt gevolgd, ook al wordt aan deze beoordeling niet expliciet gerefereerd.

91 Zie ook: Eindrapport fase II, p. 62.

Wat betreft de *feitenvaststelling* kiest het hof in een ruime meerderheid van zaken voor de controleaanpak. In deze zaken neemt het hof de feitenvaststelling door de rechtbank als startpunt. Daaraan wordt meestal toegevoegd dat tegen deze feitenvaststelling in appel 'door partijen geen bezwaren zijn ingebracht' (hof Amsterdam 7 mei 2009, *LJN*: BJ4685) of over 'deze feitenvaststelling tussen partijen geen geschil bestaat' (hof Amsterdam 11 mei 2009, *LJN*: BJ0692). Voor zover het hof dat nodig acht, vult het de feitenvaststelling door de rechtbank met zoveel woorden aan – 'in aanvulling op de feitenvaststelling door de rechtbank stelt het hof nog de volgende feiten vast' (hof Amsterdam 18 juni 2009, *LJN*: BI9911). In sommige uitspraken wordt de feitenvaststelling door de rechtbank op onderdelen expliciet gecorrigeerd, omdat deze onjuist is – 'anders dan de rechtbank heeft gesteld, is niet in de maatschapsovereenkomst van 1978, maar eerst in die van 1984 gerefereerd aan een te sluiten pachtovereenkomst' (hof Amsterdam 28 januari 2009, *LJN*: BH4427) – of 'belanghebbende tegen de vaststelling daarvan onweersproken bezwaar heeft gemaakt' (hof Amsterdam 1 april 2009, *LJN*: BI1802).

In een minderheid van zaken verwijst het hof niet naar de feitenvaststelling door de rechtbank, maar worden de feiten zelfstandig vastgesteld. Deze keuze wordt een enkele keer expliciet gemotiveerd. Zo overweegt het hof in zijn uitspraak van 4 juni 2009, *LJN*: BI6130: 'in de ontwikkeling van de rechtsstrijd in hoger

beroep heeft het hof aanleiding gezien de feiten zelfstandig vast te stellen'.

Voor het *object van geschil in appel* geldt dat de geschilpunten meestal materieel worden omschreven los van de rechtbankuitspraak of de bestreden uitspraak op bezwaar (of de aanslag). Een eventuele vordering is veelal gericht tegen de rechtbankuitspraak, maar in diverse zaken tegen de bestreden uitspraak of aanslag. Van een principiële keuze voor de herhalings- of controleaanpak is op dit punt geen sprake.

3.3.3.3 Hof Arnhem

Ook het hof Arnhem kiest voor wat betreft de *appelbeoordeling* in de meeste zaken voor de herhalingsaanpak. Evenals bij het hof Amsterdam ziet men in ongeveer 25-30% van de zaken elementen van de (gematigde) controleaanpak en wordt expliciet gerefereerd aan de rechtbankbeoordeling. Deze verwijzing betreft soms alleen een specifiek geschilpunt, in andere uitspraken gaat het om diverse elementen van de rechtbankbeoordeling. Voor zover er wordt verwezen, gaat het in de meeste zaken om bevestigende oordelen – 'het oordeel van de rechtbank is juist en het hof maakt de daartoe gebezigde gronden tot de zijne' (hof Arnhem 21 april 2009, *LJN*: BI3214). Corrigerende oordelen – bijvoorbeeld: 'voornoemde opvatting van de rechtbank wordt door de inspecteurs terecht als onjuist bestreden' (hof Arnhem 7 april 2009, *LJN*: BI1556) –

komen wat vaker voor dan bij het hof Amsterdam, namelijk in een kleine 10% van alle zaken. In de meeste gevallen betreffen deze corrigerende oordelen processuele kwesties, zoals het ten onrechte niet-ontvankelijk verklaren door de rechtbank wegens gebrek aan belang (hof Arnhem 15 april 2009, *LJN*: BI3297) of wegens overschrijding van de beroepstermijn (hof Arnhem 28 april 2009, *LJN*: BI3992). Bij deze kwesties is de controle-aanpak onontkoombaar.

Anders dan het hof Amsterdam kiest het hof Arnhem bij de *feitenvaststelling* meestal voor de herhalingsaanpak. In de meeste zaken stelt het hof daarom de feiten zelfstandig vast zonder dat wordt verwezen naar de feitenvaststelling door de rechtbank. In veel zaken ziet men in dit verband de standaardoverweging: 'het hof stelt op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting, als tussen partijen niet in geschil, dan wel door de ene partij gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, de volgende feiten vast' (bijvoorbeeld hof Arnhem 3 juni 2009, *LJN*: BJ0361).

In een duidelijke minderheid van zaken verwijst het hof wel naar de feitenvaststelling door de rechtbank. Daaraan wordt meestal en in wisselende bewoordingen – bijvoorbeeld 'partijen hebben tegen de vaststelling van de feiten geen grieven aangevoerd' (hof Arnhem 28 januari 2009, *LJN*: BH2158) – toegevoegd dat de feitenvaststelling niet in geschil is. In enkele zaken – bijvoorbeeld in hof Arnhem

3 juni 2009, *LJN*: BI8859 – vult het hof de feitenvaststelling door de rechtbank expliciet aan. In de regel is expliciete aanvulling niet aan de orde omdat het hof, zoals al aangegeven, meestal niet verwijst naar de feitenvaststelling door de rechtbank.

Voor het *object van geschil in appel* geldt ook voor het hof Arnhem dat de geschilpunten meestal materieel worden omschreven, los van de rechtbankuitspraak of de bestreden uitspraak op bezwaar (of de aanslag). Voor zover in de uitspraak een vordering wordt vermeld, is deze soms gericht tegen de rechtbankuitspraak, maar in andere zaken tegen de bestreden uitspraak op bezwaar of aanslag. Van een principiële keuze voor de herhalings- of controleaanpak is op dit punt geen sprake.

3.3.3.4 Hof 's-Gravenhage

Het hof 's-Gravenhage kiest bij de *appelbeoordeling* meestal ook voor de herhalingsaanpak. In ongeveer 25% van de zaken ziet men elementen van de controleaanpak en wordt dus expliciet aan de rechtbankuitspraak gerefereerd. Deze verwijzing betreft specifieke geschilpunten, maar relatief vaak alle geschilpunten (zoals in hof 's-Gravenhage 24 maart 2009, *LJN*: BI2982) of de volledige beoordeling door de rechtbank. In dat laatste geval wordt doorgaans overwogen dat de rechtbank 'op goede gronden de juiste beslissing heeft genomen' (bijvoorbeeld hof 's-Gravenhage 27 maart 2009, *LJN*: BI1891). Voor zover het

hof naar de rechtbankbeoordeling verwijst, betreft dat vrijwel steeds bevestigende oordelen. Corrigerende oordelen komen sporadisch (in minder dan 5% van alle zaken) voor, bijvoorbeeld in hof 's-Gravenhage 1 mei 2009, *LJN*: BI3518 ('anders dan de rechtbank heeft overwogen, bevat de wet wel een definitie van 'pleziervaartuig', namelijk in (...)'). Evenals het hof Amsterdam, maar beduidend minder vaak, neemt ook het hof 's-Gravenhage soms de relevante overwegingen uit de rechtbankuitspraak geparafraseerd of letterlijk in zijn uitspraak op. Daardoor kan op basis van een vergelijking met de overwegingen van het hof in diverse zaken worden bepaald op welke punten de rechtbankuitspraak al dan niet is gevolgd, ook al wordt naar de beoordeling in deze uitspraak niet expliciet verwezen.

Evenals het hof Arnhem kiest het hof 's-Gravenhage bij de *feitenvaststelling* meestal voor de herhalingsaanpak. In de meeste zaken stelt het hof daarom de feiten zelfstandig vast zonder dat wordt verwezen naar de feitenvaststelling door de rechtbank. Daarbij wordt in veel uitspraken standaard overwogen: 'op grond van de stukken *is*, als tussen partijen niet in geschil, dan wel door een van hen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, het volgende *komen vast te staan* (bijvoorbeeld hof 's-Gravenhage 26 juni 2009, *LJN*: BJ6358). In andere uitspraken luidt de standaardoverweging iets anders: 'op grond van de stukken in geding en het ter zitting verhandelde staat in hoger beroep, als

tussen partijen niet in geschil, dan wel door een van hen gesteld en op door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, het *volgende vast* (bijvoorbeeld hof 's-Gravenhage 30 juni 2009, *LJN*: BJ5233).

In een minderheid van zaken verwijst het hof voor de feitenvaststelling naar de uitspraak van de rechtbank. Daarbij hanteert het hof wisselende formuleringen, bijvoorbeeld: 'op grond van de stukken en het verhandelde ter zitting is het volgende, zoals ook door de rechtbank is vastgesteld, komen vast te staan' (hof 's-Gravenhage 17 maart 2009, *LJN*: BI2874). In sommige uitspraken – bijvoorbeeld hof 's-Gravenhage 17 februari 2009, *LJN*: BH5905 – vult het hof de door de rechtbank vastgestelde feiten expliciet aan.

Ook bij het hof 's-Gravenhage worden de geschilpunten meestal materieel omschreven los van de rechtbankuitspraak of de bestreden uitspraak op bezwaar (of de aanslag). De vordering is doorgaans gericht tegen de rechtbankuitspraak, maar in diverse zaken tegen de bestreden uitspraak op bezwaar of aanslag. Van een principiële keuze voor de herhalings- of controleaanpak is op het punt van het *object van geschil in appel* geen sprake.

3.3.3.5 Hof 's-Hertogenbosch

Ook het hof 's-Hertogenbosch kiest bij de *appelbeoordeling* in de meeste zaken voor de herhalingsaanpak. In ongeveer 25-30% van de

zaken ziet men elementen van de gematigde controleaanpak en wordt dus expliciet aan de rechtbankuitspraak gerefereerd. Deze verwijzing betreft meestal specifieke geschilpunten, maar soms diverse of alle geschilpunten (bijvoorbeeld hof 's-Hertogenbosch 27 maart 2009, *LJN*: BI4185). Voor zover het hof naar de rechtbankbeoordeling verwijst, betreft dat vrijwel steeds bevestigende oordelen. Corrigerende oordelen komen vrijwel niet voor. Een mooi voorbeeld van de gematigde controleaanpak door het hof 's-Hertogenbosch biedt een uitspraak van 8 mei 2009, *LJN*: BJ3812, waarin het ter verwerping van de grieven die belanghebbende ook al voor de rechtbank (tevergeefs) had aangevoerd, met instemming verwijst naar de rechtbankbeoordeling ('ten aanzien van die grieven heeft de rechtbank naar het oordeel van het hof op goede gronden een juiste beslissing genomen'), terwijl een door belanghebbende pas in appel aangevoerde verklaring in de beoordeling wordt betrokken (maar niet tot een andere uitkomst leidt). Aldus wordt ruimte gelaten voor de herkansingsfunctie. Ook het hof 's-Hertogenbosch neemt soms – ongeveer even vaak als het hof 's-Gravenhage en beduidend minder vaak dan het hof Amsterdam – de relevante overwegingen uit de rechtbankuitspraak geparafraseerd of letterlijk in zijn uitspraak op. Daardoor kan op basis van een vergelijking met de overwegingen van het hof in diverse zaken worden bepaald op welke punten de rechtbankuitspraak al dan niet is gevolgd, ook al wordt

naar de beoordeling in deze uitspraak niet expliciet verwezen.

Wat betreft de *feitenvaststelling* kiest het hof 's-Hertogenbosch in ongeveer de helft van de uitspraken voor de herhalingsaanpak. In die zaken stelt het hof de feiten dus zelfstandig vast zonder dat wordt verwezen naar de feitenvaststelling door de rechtbank. In de andere helft van de uitspraken kiest het hof voor de gematigde controleaanpak en neemt het de feitenvaststelling door de rechtbank als uitgangspunt. Daarbij wordt standaard als volgt overwogen: 'de rechtbank heeft de volgende, in hoger beroep niet bestreden, feiten vastgesteld, welke feiten het hof als vaststaand aanneemt' (bijvoorbeeld hof 's-Hertogenbosch 10 april 2009, *LJN*: BJ0671). Soms – zoals in zijn uitspraak van 9 januari 2009, *LJN*: BI1751 – neemt het hof een onderdeel van feitenvaststelling van de rechtbank niet over.

Voor het *object van geschil in appel* geldt ook voor het hof 's-Hertogenbosch dat de geschilpunten meestal materieel worden omschreven los van de rechtbankuitspraak of de bestreden uitspraak op bezwaar (of de aanslag). Een eventuele vordering is doorgaans gericht tegen de rechtbankuitspraak, maar soms tegen de uitspraak op bezwaar (of aanslag). Van een principiële keuze voor de herhalings- of controleaanpak is op dit punt geen sprake.

3.3.3.6 Hof Leeuwarden

Wat betreft de *appelbeoordeling* kiest het hof Leeuwarden relatief vaak – namelijk in bijna de helft van de zaken – voor de gematigde controleaanpak. In deze zaken wordt uitdrukkelijk gerefereerd aan de overwegingen van de rechtbank, waarbij de verwijzing veelal niet alleen een enkel geschilpunt betreft, maar een belangrijk deel van de rechtbankbeoordeling. Voorbeelden bieden een uitspraak van 29 mei 2009, *LJN*: BI6214, waarin het hof de meeste (primaire tot en met uiterst subsidiaire) gronden gemotiveerd en onder verwijzing naar de rechtbankuitspraak verwerpt, en een uitspraak van 19 juni 2009, *LJN*: BI9843, waarin het hof de herhaalde grief van belanghebbende onder verwijzing naar de rechtbankbeoordeling verwerpt en een nieuwe grief wel inhoudelijk beoordeelt (en afwijst). In een kleine meerderheid van de zaken kiest het hof Leeuwarden overigens voor de herhalingsaanpak. Voor zover het hof voor de controleaanpak kiest, bevatten zijn uitspraken bevestigende oordelen, maar opvallend vaak – in 15-20% van alle zaken – (ook) corrigerende oordelen. In dergelijke zaken ziet men overwegingen als ‘anders dan de rechtbank acht het hof niet aannemelijk (...)’ (hof Leeuwarden 12 juni 2009, *LJN*: BI8785) of ‘het hof komt tot een ander oordeel dan de rechtbank (...)’ (hof Leeuwarden 8 mei 2009, *LJN* BI3879). In sommige uitspraken wordt het oordeel van de rechtbank letterlijk geciteerd, waarna het hof onder verwijzing naar de geciteerde over-

weging van de rechtbank, het oordeel van de rechtbank deels bevestigt en deels corrigeert (bijvoorbeeld hof Leeuwarden 6 februari 2009, *LJN*: BH2464).

Wat betreft de *feitenvaststelling* kiest het hof Leeuwarden in een kleine minderheid van de uitspraken voor de herhalingsaanpak. In die zaken stelt het de feiten zelfstandig vast zonder dat wordt verwezen naar de feitenvaststelling door de rechtbank. In een kleine meerderheid van de zaken kiest het hof voor de gematigde controleaanpak en neemt het de feitenvaststelling door de rechtbank als uitgangspunt. Daarbij wordt meestal overwogen dat over de feitenvaststelling door de rechtbank ‘tussen partijen geen geschil bestaat, zodat het hof daarvan zal uitgaan’ (bijvoorbeeld hof Leeuwarden 19 juni 2009, *LJN*: BI9845). Zo nodig voegt het hof aan de door de rechtbank vastgestelde feiten nog andere feiten toe (bijvoorbeeld hof Leeuwarden 12 juni 2009, *LJN*: BI8759).

Ook bij het hof Leeuwarden geldt voor het *object van geschil in appel* dat de geschilpunten meestal materieel worden omschreven los van de rechtbankuitspraak of de bestreden uitspraak op bezwaar (of de aanslag). Voor zover in de uitspraak een vordering wordt vermeld, is deze soms gericht tegen de rechtbankuitspraak en in andere zaken tegen de bestreden uitspraak of aanslag. Van een principiële keuze voor de herhalings- of controleaanpak is op dit punt geen sprake.

3.3.3.7 Bevindingen

Voor wat betreft de *appelbeoordeling* is in fase III de aanpak van de meeste hoven vergeleken met fase II niet wezenlijk veranderd. De hoven Amsterdam, Arnhem, 's-Gravenhage en 's-Hertogenbosch kiezen nog steeds in een ruime meerderheid van de zaken voor de herhalingsaanpak. Bij deze hoven komt men elementen van de controleaanpak in ongeveer 25-30% van de zaken tegen, waarbij de verwijzing naar het rechtbankoordeel vaak een enkel geschilpunt betreft. Alleen het hof Leeuwarden kiest relatief vaak voor de controleaanpak, waarbij de verwijzing ook relatief vaak een belangrijk deel van de rechtbankuitspraak betreft. Voor zover de hoven de gematigde controleaanpak toepassen, bevatten hun uitspraken vooral bevestigende oordelen. Corrigerende oordelen komen bij de hoven Amsterdam, 's-Gravenhage en 's-Hertogenbosch sporadisch, bij het hof Arnhem iets vaker (maar deze betreffen vrijwel steeds processuele verschillen van inzicht met de rechtbanken) en alleen bij het hof Leeuwarden met enige regelmaat voor.

Nieuw vergeleken met fase II is wel dat vooral het hof Amsterdam, maar ook (in minder mate) de hoven 's-Hertogenbosch, 's-Gravenhage en Leeuwarden, relevante overwegingen uit de rechtbankuitspraak geparafraseerd of letterlijk in hun uitspraak opnemen. Daardoor kan op basis van een vergelijking met de overwegingen van het hof in diverse zaken worden bepaald op welke punten de rechtbankuitspraak al dan

niet is gevolgd, ook al wordt naar de beoordeling in deze uitspraak niet expliciet verwezen.

Wat betreft de *feitenvaststelling* is de aanpak van alle hoven in fase III vergeleken met fase II niet veranderd. Nog steeds kiest het hof Amsterdam meestal voor de controleaanpak en de hoven Arnhem en 's-Gravenhage meestal voor de herhalingsaanpak. Bij de hoven 's-Hertogenbosch en Leeuwarden is de verhouding tussen beide aanpakken nog steeds fiftyfifty. Voor zover de hoven kiezen voor de controleaanpak, worden de door de rechtbank vastgestelde feiten in diverse uitspraken expliciet aangevuld of gecorrigeerd. Aldus is duidelijk dat de rechtbank is uitgegaan van een onvolledige of onjuiste feitenvaststelling. Of de aanvulling of correctie door de hoven te maken heeft met nieuwe door partijen ingebrachte feiten, wordt uit de uitspraken niet duidelijk.

Wat betreft het *object van geschil* in appel geldt voor alle hoven dat het geschil materieel wordt omschreven los van de rechtbankuitspraak of de bestreden uitspraak (of aanslag). Voor zover een vordering wordt vermeld, is deze soms gericht tegen de rechtbankuitspraak, maar in andere zaken tegen de bestreden uitspraak (of aanslag). Een principiële keuze voor de herhalings- of gematigde controleaanpak wordt op dit punt niet gemaakt.

3.4 Opvattingen van de gebruikers, de rechtbanken en in de fiscale literatuur

3.4.1 De gebruikers

Appel- en vernietigingspercentage

Ter verklaring van het appelpercentage wijzen sommige adviseurs en een enkele inspecteur in hun antwoord op de open enquêtevraag erop dat de rechtbanken nog *onvoldoende* gezag zouden hebben. Zo beschrijft een adviseur de fiscale rechtspraak als een wedstrijd met twee helften. Als hij in de eerste helft (rechtbank) geen succes heeft, gaat hij door naar tweede helft (hof). Een ander ziet de rechtbank vooral als een 'scheider van het kaf van het koren voor het hof'.

Sommige heffingsambtenaren zien in dit verband enige *concurrentie* tussen de rechtbanken en de hoven. Aan de ene kant zouden de (decentrale) rechtbanken zeker in het begin te veel hun eigen weg zijn gegaan. Aan de andere kant zou bij de hoven een 'dadendrang bestaan op de rechtbanken af te troeven'. Beide zijn niet goed voor de rechtszekerheid.

Volgens sommige inspecteurs en adviseurs heeft het hoge appelpercentage bij enkele belastingen – genoemd worden douane-rechten en vennootschapsbelasting – ook te maken met de *fiscale kwaliteit* van de rechtbanken die voor deze belastingen onvoldoende zou zijn.

Volgens diverse respondenten van de enquête lokt het *hoge vernietigingspercentage* in appel hoger beroep uit. Tijdens de focusgroepen wijzen de heffingsambtenaren in dit verband op het verschijnsel van de online-adviesbureaus die op *no cure no pay*-basis WOZ-beroepszaken 'ronselen' en gefinancierd worden door de proceskostenvergoedingen. Vanwege het hoge vernietigingspercentage in appel in WOZ-zaken – en de in dat geval automatische vergoeding van de proceskosten voor de procedure bij de rechtbank en het hof volgens het tarief van een zaak van gemiddeld gewicht – stellen deze bureaus namens hun cliënt altijd hoger beroep in. Zie over dit verschijnsel ook paragraaf 4.6.5.

Tijdens de focusgroepen en in hun antwoord op de open enquêtevraag merken diverse inspecteurs rijksbelastingen op dat de *lange duur* van de rechterlijke procedures het instellen van hoger beroep soms in de hand werkt, omdat deze kan leiden tot een vermindering van een boete wegens overschrijding van de redelijke termijn. Bovendien wijzen diverse inspecteurs en heffingsambtenaren erop dat belanghebbenden soms een bij voorbaat kansloos hoger beroep instellen om *uitstel van betaling* te krijgen. In dat soort gevallen zouden de hoven belanghebbende vaker moeten veroordelen in de kosten van het bestuursorgaan wegens misbruik van procesrecht. Voor het overige verdient het vermelding dat niemand in de focusgroepen ervoor pleit om het appelpercentage te verlagen door een

(substantiële) verhoging van de griffierechten. Wel is een enkeling er voorstander van om voor het instellen van hoger beroep – analoog aan de Fierensmarge – een minimaal financieel belang te eisen. Hoe (hoog) deze grens precies moet worden vastgesteld, moet nader worden bepaald.

Appelaanpak

Wat betreft de appelaanpak in ruime zin, is de meest gemaakte opmerking in de antwoorden op de enquête dat de rechtspraak *meer duidelijkheid* zou moeten scheppen. Volgens sommige gebruikers (zowel inspecteurs als adviseurs) zouden de hoven een keuze moeten maken voor ofwel de herhalingsaanpak ofwel de controleaanpak. Nu doen de hoven in de ene keer de zaak helemaal over, terwijl in de andere zaak alleen de klachten van partijen tegen de uitspraak van de rechtbank worden beoordeeld. Daardoor weet men niet wat men van de hoven kan verwachten en bestaat er onzekerheid over hoe men de zaak moet voorbereiden.

Ook klagen diverse adviseurs en inspecteurs over onduidelijkheid over de noodzaak om incidenteel appel in stellen. Wanneer kan een eigen stelling bij verweer worden aangevoerd en wanneer is daartoe het instellen van incidenteel appel noodzakelijk? Bij deze klacht moet wel worden opgemerkt dat de enquête in februari-maart 2010 heeft plaatsgevonden. Inmiddels heeft, zoals in paragraaf 3.3.2.2 aangegeven, de Hoge Raad in zijn uitspraak

van 4 juni 2010 op dit punt enige duidelijkheid geschapen.

De diverse gebruikersgroepen hebben op zichzelf weinig of geen kritiek op de ruime mate van *herkansing in appel*. Wel zou het – aldus sommige inspecteurs en adviseurs tijdens de focusgroepen – redelijk zijn dat appellant in appel aangeeft wat er mis is met de uitspraak van de rechtbank. Indien dit niet in het appelschrift is gebeurd, zouden de hoven daarnaar moeten vragen. Sommige inspecteurs en veel heffingsambtenaren zijn bovendien van mening dat de hoven zouden moeten afzien van de proceskostenvergoeding in appel (en eerste aanleg) indien het gegronde hoger beroep is terug te voeren op nieuwe gronden of nieuw bewijs dat ook eerder in de procedure had kunnen worden aangevoerd. Anders is de vergoeding van de proceskosten een premie op het laat inbrengen van relevante stellingen of bewijs.

3.4.2 De rechtbanken

Appel- en vernietigingspercentage

De rechtbanken is niet naar hun mening gevraagd over de appel- en vernietigingspercentages van paragraaf 3.2, omdat deze percentages nog niet bekend waren toen zij de update vragenlijsten invulden. Niettemin hebben sommige rechtbanken wel opmerkingen gemaakt over het vernietigingspercentage. Daaruit blijkt in de eerste plaats dat zij

dit percentage meestal beduidend lager inschatten dan uit de cijfers van paragraaf 3.2 naar voren komt. De reden hiervoor is mogelijk gelegen in het al dan niet meetellen van de ingetrokken en niet-ontvankelijke appelen. In dit onderzoek worden deze niet meegeteld en is het vernietigingspercentage gerelateerd aan het aantal zaken waarin de hoven een inhoudelijke uitspraak hebben gedaan.

In de tweede plaats hebben veel rechtbanken de indruk dat een (belangrijk) deel van de vernietigingen te maken heeft met nieuwe door partijen pas in appel ingebrachte stellingen of bewijs, met een in een appel tussen partijen overeengekomen schikking of met de overschrijding van de redelijke termijn in appel.

De rechtbanken nemen de uitspraken van hun hof overigens heel serieus. Bij alle rechtbanken bestaat een systeem waarbij uitspraken van het hof worden toegezonden naar alle rechters of naar de 'zaaksrechters' en juridisch medewerkers. Belangrijke hofuitspraken worden bij alle rechtbanken besproken op een periodiek (vaktechnisch) overleg, waarbij ook wordt bekeken of zij nopen tot meer structurele wijzigingen van de jurisprudentie. Bij de rechtbank Breda wordt sinds eind 2009 ook geregistreerd of een vernietiging van de rechtbankuitspraak 'verschoonbaar' is of niet.

Appelaanpak

De rechtbanken hebben geen problemen of wensen met betrekking tot de ruime herkansing van het appel, waarvoor de hoven en de Hoge Raad hebben gekozen.

Wel zijn veel rechtbanken, evenals in fase II, enigszins kritisch over de door hoven meestal toegepaste herhalingsaanpak, omdat in de hofuitspraken daardoor niet altijd voldoende wordt duidelijk gemaakt of er wat mis is met een vernietigde rechtbankuitspraak en, zo ja, wat. Opmerkingen met deze strekking worden gemaakt door alle fiscale rechtbanken en door diverse decentrale rechtbanken (Almelo, 's-Hertogenbosch, Maastricht, Rotterdam, Zutphen). Volgens deze rechtbanken zouden de hoven duidelijk moeten aangeven of een vernietiging van een rechtbankuitspraak te maken heeft met een fout van de rechtbank of niet (maar bijvoorbeeld met nieuwe stellingen of bewijs of een in appel overeengekomen schikking). Men heeft dus vooral (ook) behoefte aan corrigerende oordelen. Door deze oordelen kunnen de rechtbanken nieuwe fouten voorkomen en hebben de hofuitspraken een groter leereffect. Dat is volgens sommige rechtbanken ook bevorderlijk voor de rechtsontwikkeling en rechtseenheid.

Diverse rechtbanken maken overigens melding van initiatieven om de controlefunctie van het appel te verbeteren. Zo biedt in het ressort Arnhem het ressortoverleg (zie par. 2.2) de

rechtbanken de mogelijkheid om het hof om verduidelijking van een appeluitspraak te vragen. Hetzelfde geldt voor het ressort 's-Hertogenbosch. Bovendien biedt het hof 's-Hertogenbosch 'zijn' rechtbanken de mogelijkheid om in een gesprek tussen de leden van de kamer van de rechtbank en die van het hof tekst en toelichting te krijgen op een appeluitspraak waarover bij de rechtbank vragen bestaan. In het ressort Amsterdam is in overleg tussen het hof en de rechtbanken een werkgroep opgericht met als taak de verbetering van de *feedbackfunctie* van de appeluitspraken, casu quo 'het begrijpelijker maken' van hofuitspraken.

3.4.3 Literatuur

De ruime herkansing van het appel waarvoor de hoven en de Hoge Raad hebben gekozen, vindt in de literatuur over het algemeen ondersteuning. Voor zover er opmerkingen worden gemaakt, betreffen zij bijna nooit het principe dat partijen tot laat in de procedure voor het hof nieuwe gronden of bewijs moeten kunnen aanvoeren, maar hoogstens de uitleg van het begrip goede procesorde. Zo wordt door C. Bergman bepleit dat de Hoge Raad een wat strengere opstelling zou toestaan ten aanzien van stukken die zonder redelijke grond te laat worden ingediend, zeker wanneer de indiener al eerder in de gelegenheid is geweest om het stuk te over-

leggen.⁹² Volgens E.V. Pechler zou de feiten-rechter (ook in eerste aanleg) een bewijsstuk of bewijsaanbod als tardief buiten beschouwing moeten kunnen laten als een partij ernstig kan worden verweten dat zij niet in een eerder stadium van de procedure bewijs heeft geleverd of een bewijsaanbod heeft gedaan.⁹³ Alleen G.J.M.E. de Bont gaat in zijn oratie een stap verder.⁹⁴ Hij laat de herkansingsfunctie overigens grotendeels overeind, maar meent wel dat een sanctie die de rechtbank op grond van artikel 8:31 Awb terecht heeft toegepast – bijvoorbeeld omdat een partij ondanks een uitdrukkelijk verzoek van de rechtbank bepaalde inlichtingen en stukken niet heeft verstrekt – moet doorwerken in hoger beroep.⁹⁵ De inlichtingen en stukken kunnen in hoger beroep dan niet meer worden ingebracht. Daarnaast is hij van mening dat bij de invulling van de goede procesorde *in appel* meer waarde zou moeten worden gehecht aan het belang van een doelmatige procesgang. Partijen hebben dan immers al volop gelegenheid gehad om hun stellingen, argumenten en bewijzen in te brengen. Concreet stelt hij daartoe voor dat, tenzij een boete in het spel is, na het beroep- en verweerschrift geen nieuwe bewijsstukken kunnen worden ingebracht, tenzij het verweerschrift van de inspecteur nieuwe aspecten bevat die het overleggen van nader bewijs rechtvaardigen.

92 C. Bergman, 'Artikel 8:58 Awb: Vaart de Hoge Raad een eigen koers?', in: L.J.A. Peters (Red.), *Draaicirkels van formeel belastingrecht*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 64.

93 E.B. Pechler 2009, p. 208-209.

94 G.J.M.E. de Bont, *Goede procesorde in het fiscale procesrecht* (oratie Rotterdam), 2010. Te vinden op <http://www.debontadvocaten.nl>.

95 Analooq aan de doorwerking van de sancties van 25, lid 3, en 27e AWR (verzwaring en omkering bewijslast bij het niet voldoen aan de inlichtingenplicht in de bestuurlijke fase).

Wat betreft de discussie herhalings- of gematigde controleaanpak kan worden gewezen op de opvatting van P.J. van Amersfoort.⁹⁶ Volgens hem kan de herkansingsfunctie (die voorop moet blijven staan) goed worden gecombineerd met de gematigde controleaanpak. De laatstgenoemde aanpak moet niet zo ver gaan dat een hof het hoger beroep niet-ontvankelijk zou moeten verklaren, omdat een partij haar grieven enkel formuleert tegen de aanslag of de uitspraak op bezwaar, en niet tegen de uitspraak van de rechtbank. Wel zouden de hoven de grieven tegen de aanslag kunnen vertalen in grieven tegen de rechtbankuitspraak. Bovendien is het volgens hem van groot belang dat de hoven 'in hun uitspraken duidelijk maken wat er schort aan de uitspraak van de rechtbank'.

Ook G.J.M.E. de Bont is in zijn hiervoor genoemde oratie voorstander van de gematigde controleaanpak. Volgens hem moet de uitspraak van de rechtbank, voor zover deze door de procespartijen ter discussie wordt gesteld, worden aangemerkt als object van geschil in appel. Van partijen mag worden verwacht dat zij aangeven met welke aspecten van de uitspraak zij het oneens zijn. Bovendien zouden de hoven niet moeten doen alsof er geen uitspraak in eerste aanleg is, maar moeten zij expliciet aangeven waarom zij het met de collega's van de rechtbank niet eens zijn.

3.5 Het oordeel van de onderzoekers

Evenals in fase II zijn wij van mening dat de hoven vaker en principieel moeten kiezen voor de gematigde controleaanpak.⁹⁷ Deze mening wordt gedeeld door de meeste rechtbanken en vindt ook ondersteuning in de fiscale literatuur. De reden voor dit standpunt is dat alleen in de controleaanpak duidelijk wordt of een rechtbank volgens het hof een fout heeft gemaakt en, zo ja, welke. Daarmee heeft de uitspraak van het hof leereffect voor de rechtbank die de gecorrigeerde uitspraak deed, maar ook voor andere rechtbanken en anderen die van de uitspraak kennisnemen en kunnen dezelfde fouten in de toekomst worden voorkomen. De controleaanpak kan er daarom ook aan bijdragen dat het hoge vernietigingspercentage in appel wordt verminderd. Bijkomend voordeel is dat dit percentage wordt gerelativeerd, omdat uit de uitspraak ook duidelijk wordt dat een vernietiging niets te maken heeft met een fout van de rechtbank (maar bijvoorbeeld met het toelaten van nieuwe gronden of nieuwe feiten).

Dat de hoven ook zelf inzien dat hun (herhalings)aanpak voor de rechtbanken onvoldoende duidelijkheid schept, blijkt uit de initiatieven die in het ressort Amsterdam en het ressort 's-Hertogenbosch worden genomen om de *feedbackfunctie* van appeluitspraken te verbeteren (par. 3.4.2). Tot welke resultaten het Amsterdamse initiatief zal leiden, is nog niet duidelijk. Het initiatief van het hof 's-Hertogenbosch – op grond waarvan de rechtbanken in

⁹⁶ P.J. van Amersfoort 2010.

⁹⁷ Eindrapport fase II, p. 63-64.

een gesprek met de kamer van het hof die een uitspraak heeft gedaan, tekst en toelichting kunnen krijgen op die uitspraak – kan op zich worden toegejuicht, maar gaat ons niet ver genoeg omdat andere rechtbanken en anderen die daarbij belang kunnen hebben, van deze toelichting geen kennis kunnen nemen. Onzes inziens zou de toelichting uit de uitspraak zelf moeten blijken.

De keuze voor de controleaanpak betekent in de eerste plaats dat – zoals de Hoge Raad overigens al heeft uitgemaakt (par. 3.3.2.1) – de uitspraak van de rechtbank object van geschil in appel is. De gronden van partijen zijn bij voorkeur tegen deze uitspraak gericht, waarbij wij overigens met P.J. van Amersfoort van mening zijn dat een hof het hoger beroep niet niet-ontvankelijk zou moeten verklaren, omdat een partij haar grieven alleen formuleert tegen de aanslag of de uitspraak op bezwaar. Wel zouden de hoven de gronden tegen de aanslag kunnen vertalen in gronden tegen de rechtbankuitspraak.

In de tweede plaats zouden – zoals bij het hof Amsterdam al gebeurt – de hoven in de regel de feitenvaststelling van de rechtbank, voor zover die niet omstreden is, moeten overnemen. Schiet de feitenvaststelling door de rechtbank tekort of zijn in appel nieuwe feiten naar voren gebracht, dan dienen de hoven deze expliciet – in aanvulling op of ter verbetering van de feitenvaststelling door de rechtbank – te vermelden. Aldus is voor eenieder duidelijk in hoeverre het van de rechtbank

afwijkende oordeel van het hof kan worden verklaard door aanvullende of nieuwe feiten. In de derde plaats – en voor de controleaanpak het meest belangrijk – dienen de hoven als regel expliciet aan te geven met welke oordelen van de rechtbank zij het al dan niet eens zijn. Daarbij zijn expliciete correcties belangrijker dan bevestigende oordelen.

De keuze voor de *gematigde* controleaanpak betekent dat de herkansingsfunctie van het appel in fiscale zaken volledig overeind blijft. Met de ruime invulling van deze functie door de Hoge Raad kan worden ingestemd. Zij is in overeenstemming met de wetsgeschiedenis en wordt ondersteund door alle actoren in het fiscale veld (gebruikers, rechtbanken, literatuur). Zoals hiervoor is gebleken, kent de herkansingsfunctie maar twee beperkingen, namelijk het uitdrukkelijk prijsgegeven hebben van een stelling en de goede procesorde. Volgens ons – en in lijn met diverse fiscale auteurs – kan als gevolg van de invoering van twee feitelijke instanties de goede procesorde in appel wat strenger worden toegepast. Het voorstel van G.J.M.E. de Bont om na het beroep- en verweerschrift in beginsel geen nieuwe bewijsstukken meer toe te laten, gaat ons wat ver. In dat geval zouden de hoven strenger zijn dan de CRvB en het CBB en bovendien staat deze beperking op gespannen voet met artikel 8:58 Awb. Wel lijkt ons een strengere opstelling ten aanzien van pas ter zitting aangevoerde nieuwe gronden en bewijs – en zeker ten aanzien van een ter zitting gedaan

bewijsaanbod – gerechtvaardigd als een partij zonder duidelijke reden de vele eerdere mogelijkheden om deze stukken in te brengen niet heeft benut. Een dergelijke wat minder soepele invulling van de goede procesorde – die in sommige uitspraken van de hoven zichtbaar is – kan onzes inziens goed worden ingepast in het afwegingskader dat de Hoge Raad voorschrijft bij de toepassing van de goede procesorde (par. 3.3.2.4). Ten slotte achten wij het – in lijn met de opvattingen van sommige inspecteurs en veel heffingsambtenaren – redelijk en wenselijk dat de hoven, vaker dan nu gebeurt (par. 3.3.2.3), de proceskostenvergoeding achterwege laten als een vernietiging van de bestreden uitspraak in appel is gebaseerd op nieuwe stellingen en gegevens die eerder in de procedure naar voren hadden kunnen worden gebracht. Aldus bestaat er voor partijen een (kleine) stimulans om hun kaarten zo vroeg mogelijk in de procedure op tafel te leggen, wat vanuit het perspectief van een doelmatige benutting van rechtspraak wenselijk is.

3.6 Bevindingen

In dit hoofdstuk is geconstateerd dat het appelpercentage in fiscale zaken in fase III is gestegen, maar dat het vergeleken met bijvoorbeeld het percentage in CRvB-zaken nog steeds niet opvallend hoog is. Dit relatief gunstige beeld wordt veroorzaakt door de decentrale belastingen die een laag appelpercentage kennen. Bij de rijksbelastingen (en

dus bij de fiscale rechtbanken) is het appelpercentage hoog. Het vernietigingspercentage in het fiscale appel ligt hoog en is in fase III verder toegenomen. Deze stijging komt voor rekening van de fiscale rechtbanken en betreft de door deze rechtbanken afgedane decentrale belastingen en de gemiddeld complexe rijksbelastingen (vooral de inkomstenbelasting). Bij de complexe rijksbelastingen is het vernietigingspercentage juist gedaald. Benadrukt moet worden dat de vernietiging van een rechtbankuitspraak door een hof lang niet altijd betekent dat de rechtbank een fout heeft gemaakt. Zo hangt in elk geval een deel van de vernietigingen samen met de ruime mate van herkansing van het fiscale appel, waarvoor inmiddels ook de Hoge Raad heeft gekozen. Met deze keuze kan worden ingestemd. Wel lijkt ons een wat strengere hanteling van de goede procesorde als grens voor herkansing in appel na invoering van twee feitelijke instanties gerechtvaardigd en zouden de hoven vaker moeten afzien van een proceskostenvergoeding als een vernietiging van de bestreden uitspraak in appel is gebaseerd op nieuwe stellingen en gegevens die eerder in de procedure naar voren hadden kunnen worden gebracht.

Ten slotte moeten de hoven vaker en principieel kiezen voor de (gematigde) controleaanpak. In deze aanpak is de rechtbankuitspraak het object van appel en richten de gronden zich tegen deze uitspraak, vindt de feitenvaststelling plaats vanuit de feitenvaststelling door de rechtbank (die uiteraard wel kan worden

aangevuld of gecorrigeerd) en geeft het hof expliciet aan of de rechtbank een fout heeft gemaakt en, zo ja, welke. Bij de controleaanpak hebben de uitspraken van de hoven een leereffect voor alle rechtbanken (en voor anderen die van de uitspraken kennisnemen) en wordt de potentie van de appelrechters ten volle benut. Bovendien kan met deze aanpak het hoge vernietigingspercentage worden verminderd, omdat de herhaling van fouten kan worden voorkomen.

Waardering door de gebruikers

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de waardering van de fiscale rechtspraak in twee feitelijke instanties door de professionele gebruikers ervan. Onder de gebruikers vallen de adviseurs (inclusief de advocaten-belastingkundigen) en de inspecteurs (zowel de inspecteurs en ontvangers rijksbelastingen als de lokale heffingsambtenaren). De meeste informatie uit dit hoofdstuk is afkomstig uit de waarderingsenquête die begin 2010 onder de professionele gebruikers van de fiscale rechtspraak is gehouden. De enquête had zowel betrekking op de rechtbanken als op de hoven als appelrechter. Hierna wordt eerst ingegaan op de wijze waarop de enquête is uitgevoerd, de respons, de persoonskenmerken van de respondenten en de vragen die aan de respondenten zijn gesteld (par. 4.2). Vervolgens worden de resultaten vermeld van de rechtbanken en hoven als groep, waarbij bovendien onderscheid wordt gemaakt tussen de opvattingen van de inspecteurs en die van de adviseurs (par. 4.3). Daarna wordt dezelfde exercitie verricht voor de individuele rechtbanken en hoven (par. 4.4). In paragraaf 4.5 worden de waarderingscijfers gerelateerd aan diverse persoonskenmerken van de respondenten (het aantal ervaringsjaren; het aantal procedures dat men voor de rechtbanken of de hoven in appel heeft gevoerd; de belastingsoort waarop de procedures betrekking hadden; de beroepsorganisatie waarvan een adviseur lid is).

In de enquête konden de respondenten in een open vraag hun antwoorden toelichten en suggesties doen voor verbeteringen van het stelsel van twee feitelijke instanties. De respondenten hebben van deze mogelijkheid op grote schaal gebruik gemaakt. Voor zover deze informatie niet al is vermeld in paragraaf 3.4.1, is zij in paragraaf 4.6 opgenomen. In het kader van het onderzoek zijn ook drie bijeenkomsten met focusgroepen gehouden en wel met de inspecteurs rijksbelastingen, de lokale heffingsambtenaren en de adviseurs. Het doel van deze bijeenkomsten was om de kwantitatieve informatie uit vooral de enquête te duiden en onderbouwen en om suggesties voor verbetering te genereren en te bespreken. Ook voor de informatie uit de focusgroepen geldt dat zij, voor zover al niet vermeld in paragraaf 3.4.1, in paragraaf 4.6 is opgenomen.

4.2 Uitvoering, respons en inhoud van de enquête

4.2.1 Algemeen

De enquête is uitgezet via de beroepsorganisaties van de adviseurs NVAB (Nederlandse Vereniging voor Advocaten-Belastingkundigen), NOB (Nederlandse orde van Belastingadviseurs), NFB (Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs) en CB (College Belastingadviseurs), via de belastingdienst (inspecteurs rijksbelastingen, inclusief ontvangers) en via de VNG (lokale heffingsambtenaren). De verspreiding van de enquête door deze

organisaties en instanties heeft plaatsgevonden via e-mail. Na de eerste verzending is eenmalig een herinnering verzonden. Als voorwaarde voor het invullen van de enquête gold dat men sinds 2005 ten minste één procedure heeft gevoerd bij een rechtbank.

In het totaal hebben 836 respondenten de enquête geheel ingevuld. Hoeveel procent dat is van het totale aantal potentiële respondenten kan niet worden bepaald, omdat bij de organisaties en instanties via wie de enquête is uitgezet niet bekend is hoeveel leden/ personen voldoen aan de eis dat men sinds 2005 ten minste één procedure bij een rechtbank heeft gevoerd. Bekend is wel dat via de belastingdienst, de VNG en de NVAB in het totaal circa 2400 personen zijn aangeschreven.⁹⁸ Het responspercentage bij deze groepen is – zoals hierna zal blijken – in elk geval lager dan 35. De andere organisaties hebben geen schatting gegeven van het aantal aangeschreven personen.

4.2.2 Persoonskenmerken

Hoedanigheid

In de eerste plaats is aan alle respondenten gevraagd in welke hoedanigheid men de enquête heeft ingevuld. Daarbij zijn te onderscheiden:

- inspecteurs rijksbelastingen (inclusief ontvangers);
- heffingsambtenaren lokale belastingen;

- belastingadviseurs;
- advocaten-belastingkundigen;
- bedrijfsfiscalisten.

In tabel 8 wordt getoond in welke mate deze groepen van adviseurs en inspecteurs in de enquête vertegenwoordigd zijn.

Tabel 8. Hoedanigheid respondenten

	Aantal	Percentage
Inspecteur rijksbelastingen	603	72,1
Belastingadviseur	120	14,4
Heffingsambtenaar lokale heffingen	82	9,8
Advocaat-belastingkundige	27	3,2
Bedrijfsfiscalist	4	0,5
Totaal	836	100

Uit deze cijfers blijkt dat de inspecteurs rijksbelastingen oververtegenwoordigd zijn in de groep van respondenten. Het aantal responderende ambtenaren lokale heffingen is beduidend lager, maar het responspercentage binnen deze groep ligt gelet op het aantal benaderde ambtenaren (ongeveer 450) toch nog op een kleine 20. Het aantal adviseurs dat de enquête heeft ingevuld, is beduidend lager. Omdat de opvattingen van inspecteurs de totale cijfers hierdoor domineren, worden de resultaten ook steeds apart weergegeven voor de groep van inspecteurs (inspecteurs rijksbelastingen en lokale heffingsambtenaren) en de adviseurs.

98 Via de NVAB zijn circa 150 personen benaderd. Via de belastingdienst circa 1800. De VNG schat dat ongeveer 450 personen zijn aangeschreven.

Aan de respondenten is gevraagd van welke beroepsorganisatie van adviseurs men lid is. Daarbij konden respondenten meerdere organisaties invullen. Ruim 80% van de respondenten is *niet* lid van een beroepsorganisatie van adviseurs. Dit zijn vrijwel uitsluitend de inspecteurs rijksbelastingen en de lokale heffingsambtenaren.

De respondenten die *wel* lid zijn van een beroepsorganisatie van adviseurs, zijn het vaakst lid van de NFB (8,1%). Daarnaast betreft het leden van het CB (4,4%), de NOB (3,2%) en de NVAB (2,8%).

Ervaringsjaren

Alle respondenten is naar het aantal ervaringsjaren in de fiscale procespraktijk gevraagd. Daaruit blijkt dat de meesten van hen langer dan tien jaar ervaring hebben (65%). Slechts 2% van de respondenten heeft minder dan één jaar ervaring. Meer informatie is te vinden in paragraaf 4.5.1.

Behalve naar het aantal ervaringsjaren in de procespraktijk is alle respondenten ook gevraagd hoeveel procedures zij voor de rechtbanken en hoven hebben gevoerd. Deze cijfers worden vermeld in paragraaf 4.5.2.

Belastingsoort

Ten slotte is de respondenten gevraagd om aan te geven met welke belastingsoort zij hoofdzakelijk ervaring hebben gehad. Daarbij is onderscheid gemaakt tussen douanerechten,

ondernemingsbelastingen, particuliere rijksbelastingen en lokale heffingen/WOZ. De meeste respondenten hebben ervaring op het terrein van de ondernemingsbelastingen (72%) en daarna op dat van de particuliere belastingen (39%). Ervaringen met lokale heffing/WOZ hebben 14,5% van de respondenten.

4.2.3 Inhoud van de enquête

Alle respondenten is gevraagd naar hun waardering van de rechtbanken en de hoven (als appelrechter) aan de hand van tien stellingen en een *overall* eindcijfer. Het eindcijfer kon worden gegeven op een schaal van 1 tot en met 10. De stellingen konden worden gewaardeerd met een 1 (zeer oneens), 2 (oneens), 3 (neutraal), 4 (eens), 5 (zeer eens) of niet van toepassing.⁹⁹ Over de rechtbanken en de hoven zijn dezelfde stellingen voorgelegd, zodat kan worden vastgesteld op welke punten de waardering van de rechtbanken en de hoven uiteenloopt. De stellingen hadden betrekking op vier thema's en bestonden uit tien vragen. Hierna worden de vragen gegroepeerd rond de vier thema's weergegeven:

Informatievoorziening:

- a) De informatievoorziening omtrent de procedure door de rechtbank/het hof was goed.

Hoor en wederhoor:

- b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen.

⁹⁹ De categorie 'niet van toepassing' is bij de weergave van de resultaten steeds achterwege gelaten.

- c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij.
- d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen.
- e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij.

Aanpak:

- f) De rechtbank/het hof pakt de zaak/zaken formalistisch aan.
- g) De rechtbank/het hof pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan.
- h) De rechtbank/het hof pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan.
- i) De rechtbank/het hof beoordeelt de zaak/zaken voortvarend.

Fiscale kwaliteit:

- j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van de rechtbank/het hof was goed.

De respondenten hebben de enquête ingevuld voor één of meer specifieke rechtbanken (of voor één of meer specifieke hoven), waarmee men ervaring heeft gehad. Respondenten die met meer dan één rechtbank (of hof) ervaring hadden, konden derhalve voor elke rechtbank (of hof) een waarderingslijst invullen. Daardoor ligt het ingevulde waarderingslijstje hoger dan het aantal respondenten. De 'n' geeft aan hoeveel respondenten een specifieke vraag hebben beantwoord.

De laatste rij in de tabellen toont het cijfer (op een schaal van 1 tot en met 10) dat respondenten geven voor de wijze waarop de rechtbank/het hof de zaak/zaken heeft afgedaan.

4.3 Waardering van de rechtbanken en de hoven als groep

4.3.1 Inleiding

In de volgende paragrafen worden de waarderingscijfers vermeld voor de groep van de rechtbanken (par. 4.3.2) en die van de hoven (par. 4.3.3). Deze cijfers worden bovendien gerelateerd aan de hoedanigheid van inspecteur en die van adviseur.

Ter toelichting op de tabellen het volgende: in de eerste kolom staan de stellingen, waarop minimaal 1 punt (zeer oneens) tot maximaal 5 punten (zeer eens) kan worden gescoord. Het gemiddelde laat zien in hoeverre respondenten het (on)eens zijn met de stelling. Hoe hoger de score, hoe meer zij het met de stelling eens zijn. Daarbij wordt eerst het gemiddelde getoond voor de totale groep van respondenten, en vervolgens uitgesplitst naar inspecteurs en adviseurs. De laatste rij geeft het eindcijfer (op een schaal van 1 t/m 10) aan voor de totale waardering van de rechtbank voor de wijze waarop men de zaak/zaken heeft afgedaan.

4.3.2 De waardering van de rechtbanken

Tabel 9 toont de waardering voor alle rechtbanken samen voor alle respondenten en

Tabel 9. Stellingen over alle rechtbanken samen¹⁰⁰

	Gemiddelde respondenten n = 802-809	Gemiddelde inspecteurs n = 617-623	Gemiddelde adviseurs n = 122-128
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door de rechtbank was goed	4,1	4,1	4
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,4	4,4	4,2
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,3	4,4	4
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,2	4,3	4
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,2	4,3	3,9
f) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,3	3,3	3,3
g) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	3,9	3,9	3,6
h) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,6	3,7	3,3
i) Deze rechtbank beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,4	3,4	3,3
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van de rechtbank was goed	3,7	3,7	3,3
Gemiddeld cijfer voor de wijze waarop de rechtbank de zaak/zaken heeft afgedaan (schaal 1-10)	7,1	7,2	6,5

uitgesplitst naar inspecteurs en adviseurs. Na de score op de stellingen voor alle rechtbanken wordt in de laatste rij ook het gemiddelde eindcijfer weergegeven.

Over het algemeen scoren de rechtbanken een ruime voldoende, waarbij wel opvalt dat het oordeel van inspecteurs significant hoger is (7,2) dan dat van de adviseurs (6,5).¹⁰¹

De waardering van de *informatievoorziening* (stelling a) en het *garanderen van hoor en wederhoor* (stellingen b-e) is zonder meer goed, zeker bij de inspecteurs maar ook, al zijn de cijfers iets lager, bij de adviseurs. Op de stellingen betreffende de *aanpak van de zaken* (stellingen f-i) scoren de rechtbanken over de hele linie ruim voldoende. Ook bij

100 De items a t/m j zijn gescoord op een ordinale schaal (zeer mee oneens – zeer mee eens). We presenteren hier de gemiddelde scores en hanteren deze schaal gemakshalve als een intervalschaal. De berekening van de gemiddelde score m.b.t. de wijze van afdoening (schaal 1-10) berust op een intervalschaal.

101 De term significant betekent dat dit verschil niet door toeval kan worden verklaard. Er is getoetst met een t-toets voor twee onafhankelijke, niet-gekoppelde steekproeven. Daarbij is tweezijdig getoetst, $\alpha = .05$. Het verschil in gemiddelden voor rechtbanken is significant: $t(162) = 5.12$, $p < .01$.

Tabel 10. Stellingen over alle hoven samen

	Gemiddelde respondenten n = 611-627	Gemiddelde inspecteurs n = 523-537	Gemiddelde adviseurs n = 88-91
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door het gerechtshof was goed	4,2	4,2	3,9
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,4	4,4	4,1
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,3	4,4	4,1
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,2	4,3	4
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,2	4,2	3,9
f) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,4	3,4	3,4
g) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	4	4,1	3,8
h) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,8	3,9	3,4
i) Dit gerechtshof beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,5	3,5	3,4
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van het gerechtshof was goed	4	4,1	3,7
Gemiddeld cijfer voor de wijze waarop het gerechtshof de zaak/zaken heeft afgedaan (schaal 1-10)	7,4	7,5	6,8

deze stellingen is het oordeel van de adviseurs (voldoende) lager dan dat van de inspecteurs (ruim voldoende). De laagste waardering bij zowel inspecteurs als adviseurs betreffen de formalistische aanpak (stelling f) en de voortvarendheid (stelling i). Daarnaast zijn de adviseurs wat negatiever over de oplossingsgerichtheid van de rechtbanken (stelling h). De *fiscale kwaliteit* (stelling j) scoort bij de inspecteurs (ruim voldoende) hoger dan bij de adviseurs (voldoende).

4.3.3 De waardering van de hoven

Tabel 10 toont de waardering voor alle hoven samen voor alle respondenten en uitgesplitst naar inspecteurs en adviseurs. Na de score op de stellingen voor alle hoven, wordt in de laatste rij ook het gemiddelde eindcijfer weergegeven.

Over het algemeen scoren de hoven een ruime voldoende, waarbij wel opvalt dat het oordeel van inspecteurs significant hoger is (7,5) dan dat van de adviseurs (6,8).¹⁰² Zowel bij de inspecteurs als bij de adviseurs is dit cijfer 0,3 hoger dan dat van de rechtbanken. Op het punt van *informatievoorziening* (stelling a) en het *garanderen van hoor en wederhoor* (stellingen b-e) scoren de hoven goed, zowel bij de inspecteurs als, ook al is de waardering wat lager, bij de adviseurs. Bij deze onderwerpen verschilt de waardering van de hoven niet of nauwelijks van die van de rechtbanken. Wat betreft de *aanpak van zaken* (stellingen f-i) scoren de hoven over de hele linie ruim voldoende, waarbij de waardering van de adviseurs wat lager is dan die van de inspecteurs. De laagste waardering bij inspecteurs en adviseurs betreffen de formalistische aanpak (stelling f) en de voortvarendheid (stelling i). Daarnaast zijn de adviseurs wat negatiever over de oplossingsgerichtheid van de hoven (stelling h). De cijfers van de hoven betreffende de aanpak van zaken zijn iets, maar niet veel hoger (steeds 0,1 of 0,2) dan die van de rechtbanken. Wat betreft *fiscale kwaliteit* scoren de hoven ruim voldoende (adviseurs) tot goed (inspecteurs). Bij dit onderwerp is de waardering van de hoven, zowel bij de inspecteurs als bij de adviseurs, 0,4 hoger dan die van de rechtbanken. Aldus lijkt het algemene verschil in waardering tussen de rechtbanken en de hoven vooral samen te hangen met het verschil in waardering van de fiscale kwaliteit.

4.4 Waardering van de individuele rechtbanken en hoven

4.4.1 De individuele rechtbanken

In de tabellen 11 t/m 16 worden de waarde-ringscijfers voor de specifieke rechtbanken vermeld. Per rechtbank worden eerst de algemene cijfers vermeld, dan die van de inspecteurs en ten slotte die van de adviseurs. De cijfers spreken grotendeels voor zich.

Rechtbank Arnhem

Van de 820 respondenten die de vraag hebben ingevuld, hebben er 177 (22%) sinds 2005 met enige regelmaat opgetreden voor de rechtbank Arnhem. In tabel 11 staan de resultaten voor deze totale groep, en uitgesplitst naar inspecteurs en adviseurs.

Rechtbank Breda

Van de 820 respondenten die de vraag hebben ingevuld, hebben er 222 (27%) sinds 2005 met enige regelmaat opgetreden voor de rechtbank Breda. In tabel 12 staan de resultaten voor deze totale groep, en uitgesplitst naar inspecteurs en adviseurs.

Rechtbank 's-Gravenhage

Van de 820 respondenten die de vraag hebben ingevuld, hebben er 215 (26%) sinds 2005 met enige regelmaat opgetreden voor de rechtbank 's-Gravenhage. In tabel 13 staan de resultaten voor deze totale groep, en uitgesplitst naar inspecteurs en adviseurs.

¹⁰² De term significant betekent dat dit verschil niet door toeval kan worden verklaard. Er is getoetst met een t-toets voor twee onafhankelijke, niet gekoppelde steekproeven. Daarbij is tweezijdig getoetst, $\alpha = .05$. Er is een significant verschil in de algemene waardering voor gerechtshoven tussen adviseurs en inspecteurs: $t(109) = 4.22, p < .01$.

Tabel 11. Stellingen over de rechtbank Arnhem

	Gemiddelde respondenten n = 175-177	Gemiddelde inspecteurs n = 127	Gemiddelde adviseurs n = 142
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door de rechtbank was goed	4,2	4,3	4,1
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,4	4,4	4,3
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,3	4,4	4,1
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,3	4,3	4,1
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,2	4,3	4
f) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,2	3,3	3
g) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	3,9	4	3,7
h) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,7	3,7	3,5
i) Deze rechtbank beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,4	3,4	3,4
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van de rechtbank was goed	3,7	3,8	3,3
Gemiddeld cijfer voor de wijze waarop de rechtbank de zaak/zaken heeft afgedaan (schaal 1-10)	7,1	7,3	6,5

Tabel 12. Stellingen over de rechtbank Breda

	Gemiddelde respondenten n = 217-222	Gemiddelde inspecteurs n = 175	Gemiddelde adviseurs n = 47
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door de rechtbank was goed	4,1	4,2	3,9
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,4	4,5	4,1
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,3	4,4	4
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,2	4,2	4
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,1	4,2	3,8
f) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,2	3,2	3,3
g) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	3,8	3,8	3,7
h) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,6	3,7	3,3
i) Deze rechtbank beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,6	3,7	3,3
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van de rechtbank was goed	3,7	3,7	3,6
Gemiddeld cijfer voor de wijze waarop de rechtbank de zaak/zaken heeft afgedaan (schaal 1-10)	7,1	7,2	6,7

Tabel 13. Stellingen over de rechtbank 's-Gravenhage

	Gemiddelde respondenten n = 213-215	Gemiddelde inspecteurs n = 178	Gemiddelde adviseurs n = 37
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door de rechtbank was goed	4,1	4,1	4
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,4	4,5	4,1
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,3	4,3	4
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,2	4,3	3,8
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,2	4,3	3,8
f) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,3	3,3	3,2
g) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	3,9	4	3,4
h) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,5	3,6	3
i) Deze rechtbank beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,3	3,4	3
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van de rechtbank was goed	3,7	3,9	2,8
Gemiddeld cijfer voor de wijze waarop de rechtbank de zaak/zaken heeft afgedaan (schaal 1-10)	7,1	7,3	6

Rechtbank Haarlem

Van de 820 respondenten die de vraag hebben ingevuld, hebben er 254 (31%) sinds 2005 met enige regelmaat opgetreden voor de rechtbank Haarlem. In tabel 14 staan de resultaten voor deze totale groep, en uitgesplitst naar inspecteurs en adviseurs.

Rechtbank Leeuwarden

Van de 820 respondenten die de vraag hebben ingevuld, hebben er 81 (10%) sinds 2005 met enige regelmaat opgetreden voor de rechtbank Leeuwarden. In tabel 15 staan de resultaten voor deze totale groep, en uitgesplitst naar inspecteurs en adviseurs.

Tabel 14. Stellingen over de rechtbank Haarlem

	Gemiddelde respondenten n = 252-254	Gemiddelde inspecteurs n = 202	Gemiddelde adviseurs n = 52
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door de rechtbank was goed	4	4,1	3,9
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,3	4,4	3,9
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,3	4,3	3,9
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,2	4,3	3,9
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,2	4,3	3,8
f) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,3	3,2	3,7
g) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	3,8	3,9	3,4
h) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,6	3,8	3,2
i) Deze rechtbank beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,5	3,5	3,2
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van de rechtbank was goed	3,5	3,6	3,1
Gemiddeld cijfer voor de wijze waarop de rechtbank de zaak/zaken heeft afgedaan (schaal 1-10)	6,9	7,1	6,2

Tabel 15. Stellingen over de rechtbank Leeuwarden

	Gemiddelde respondenten n = 79-81	Gemiddelde inspecteurs n = 66	Gemiddelde adviseurs n = 15
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door de rechtbank was goed	4,2	4,2	4,1
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,4	4,5	4,1
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,4	4,4	4,1
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,2	4,2	3,9
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,1	4,2	3,8
f) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,5	3,6	3,3
g) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	3,9	3,9	3,7
h) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,5	3,6	3,3
i) Deze rechtbank beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	2,9	2,8	3,1
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van de rechtbank was goed	3,5	3,6	3,3
Gemiddeld cijfer voor de wijze waarop de rechtbank de zaak/zaken heeft afgedaan (schaal 1-10)	6,8	6,9	6,5

Tabel 16. Stellingen over alle decentrale rechtbanken

	Gemiddelde respondenten
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door de rechtbank was goed	3,9
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,2
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,1
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,1
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,1
f) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,4
g) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	3,8
h) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,6
i) Deze rechtbank beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,4
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van de rechtbank was goed	3,6
Gemiddeld cijfer voor de wijze waarop de rechtbank de zaak/zaken heeft afgedaan (schaal 1-10)	6,9

Decentrale rechtbanken

Van de 820 respondenten die de vraag hebben ingevuld, hebben er 86 (10%) sinds 2005 met enige regelmaat opgetreden voor een decentrale rechtbank. Een klein deel hiervan (vijftien respondenten) heeft voor meer dan één decentrale rechtbank opgetreden. Omdat er elf decentrale rechtbanken zijn, is het aantal respondenten dat de enquête voor een specifieke decentrale rechtbank heeft ingevuld laag. Alleen bij de rechtbanken 's-Hertogenbosch (16) en Zwolle-Lelystad (11) ligt het aantal boven de tien. Vanwege deze lage aantallen worden de cijfers niet per decentrale

rechtbank weergegeven, maar wordt in tabel 16 alleen een algemeen beeld van de decentrale rechtbanken gegeven. Bovendien betreffen de meeste respondenten die de enquête voor een decentrale rechtbank hebben ingevuld lokale heffingsambtenaren. De waarderingscijfers betreffen daardoor vooral hun opvatting.

Algemeen oordeel

Het meest opvallende is dat de cijfers tussen de diverse rechtbanken niet heel veel verschillen. De totale waardering op de schaal van 1 tot en met 10 varieert van 7,1 (Arnhem, Breda, 's-Gravenhage) via 6,9 (Haarlem, decentrale

rechtbanken) naar 6,8 (Leeuwarden). Bij alle rechtbanken ligt de waardering van de adviseurs lager dan die van de inspecteurs. Bij de inspecteurs ligt het waarderingcijfer tussen de 7,3 (Arnhem, 's-Gravenhage) en 6,9 (Leeuwarden), bij adviseurs tussen 6,7 (Breda) en 6,0 ('s-Gravenhage). Het verschil in waardering tussen de inspecteurs en adviseurs is bij de rechtbank 's-Gravenhage het grootst. Wat betreft de stellingen wordt het algemene beeld van de rechtbanken uit paragraaf 4.3.2 bevestigd. Alle individuele rechtbanken scoren zowel bij de inspecteurs als adviseurs goed op *informatievoorziening* (stelling a) en het *garanderen van hoor en wederhoor* (stellingen b-e). Wat betreft de diverse aspecten van *aanpak van de zaak* (stellingen f-i) en de *fiscale kwaliteit* (stelling j) zijn inspecteurs over het algemeen positief. Opvallend is eigenlijk alleen de lage waardering door de inspecteurs van de voortvarendheid van rechtbank Leeuwarden (2,8). Bij de adviseurs ligt de waardering van de *aanpak* en de *fiscale kwaliteit* over de hele linie lager, waarbij vooral de lage waardering van de fiscale kwaliteit van de rechtbank 's-Gravenhage opvalt (2,8).

4.4.2 De individuele hoven

In deze paragraaf worden de waarderingcijfers voor de individuele hoven vermeld. Per hof worden eerst de algemene cijfers vermeld, dan die van de inspecteurs en ten slotte die van de adviseurs. De enquête is voor de hoven door minder respondenten ingevuld dan voor de rechtbanken. Dat is logisch omdat het aantal respondenten dat ervaring heeft met de hoven als appelrechter lager is

dan het aantal dat ervaring heeft met de rechtbanken.

Gerechtshof Amsterdam

Van de 632 respondenten die de vraag hebben ingevuld, hebben er 224 (27%) sinds 2005 met enige regelmaat opgetreden voor het hof Amsterdam. In tabel 17 staan de resultaten voor de totale groep, en uitgesplitst naar inspecteurs en adviseurs.

Gerechtshof Arnhem

Van de 632 respondenten die de vraag hebben ingevuld, hebben er 170 (27%) sinds 2005 met enige regelmaat opgetreden voor het hof Arnhem. In tabel 18 staan de resultaten voor de totale groep, en uitgesplitst naar inspecteurs en adviseurs.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch

Van de 632 respondenten die de vraag hebben ingevuld, hebben er 176 (28%) sinds 2005 met enige regelmaat opgetreden voor het hof 's-Hertogenbosch. In tabel 19 staan de resultaten voor de totale groep, en uitgesplitst naar inspecteurs en adviseurs.

Gerechtshof 's-Gravenhage

Van de 632 respondenten die de vraag hebben ingevuld, hebben er 183 (29%) sinds 2005 met enige regelmaat opgetreden voor het hof 's-Gravenhage. In tabel 20 staan de resultaten voor de totale groep, en uitgesplitst naar inspecteurs en adviseurs.

Tabel 17. Stellingen over het gerechtshof Amsterdam

	Gemiddelde respondenten n = 216-244	Gemiddelde inspecteurs n = 189	Gemiddelde adviseurs n = 35
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door het gerechtshof was goed	4,2	4,2	3,9
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,4	4,4	4,2
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,3	4,4	4,2
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,3	4,3	4,1
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,2	4,3	4,1
f) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,3	3,3	3,2
g) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	4,1	4,2	4
h) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,8	3,9	3,3
i) Dit gerechtshof beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,3	3,3	3,1
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van het gerechtshof was goed	4,1	4,2	3,7
Gemiddeld cijfer voor de wijze waarop het gerechtshof de zaak/zaken heeft afgedaan (schaal 1-10)	7,5	7,5	7,1

Tabel 18. Stellingen over het gerechtshof Arnhem

	Gemiddelde respondenten n = 165-170	Gemiddelde inspecteurs n = 132	Gemiddelde adviseurs n = 38
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door het gerechtshof was goed	4,2	4,2	3,9
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,4	4,4	4,2
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,3	4,4	4,1
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,3	4,4	4,1
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,3	4,3	4
f) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,4	3,4	3,2
g) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	4,1	4,2	3,8
h) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,9	3,9	3,6
i) Dit gerechtshof beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,6	3,6	3,5
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van het gerechtshof was goed	4	4,1	3,6
Gemiddeld cijfer voor de wijze waarop het gerechtshof de zaak/zaken heeft afgedaan (schaal 1-10)	7,4	7,6	6,9

Tabel 19. Stellingen over het gerechtshof 's-Hertogenbosch

	Gemiddelde respondenten n = 173-176	Gemiddelde inspecteurs n = 141	Gemiddelde adviseurs n = 35
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door het gerechtshof was goed	4,2	4,2	3,9
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,3	4,4	4,1
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,3	4,4	4,1
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,2	4,2	4
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,1	4,2	4
f) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,5	3,5	3,4
g) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	3,9	4	3,7
h) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,8	3,9	3,6
i) Dit gerechtshof beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,5	3,5	3,4
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van het gerechtshof was goed	4	4,1	3,7
Gemiddeld cijfer voor de wijze waarop het gerechtshof de zaak/zaken heeft afgedaan (schaal 1-10)	7,3	7,4	6,8

Tabel 20. Stellingen over het gerechtshof 's-Gravenhage

	Gemiddelde respondenten n = 180-183	Gemiddelde inspecteurs n = 154	Gemiddelde adviseurs n = 29
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door het gerechtshof was goed	4,1	4,1	3,9
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,3	4,4	4,1
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,3	4,3	4,1
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,1	4,1	3,8
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,1	4,1	3,8
f) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,3	3,2	3,3
g) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	4	4	3,8
h) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,7	3,8	3,4
i) Dit gerechtshof beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,6	3,6	3,5
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van het gerechtshof was goed	3,8	3,9	3,5
Gemiddeld cijfer voor de wijze waarop het gerechtshof de zaak/zaken heeft afgedaan (schaal 1-10)	7,1	7,2	6,6

Tabel 21. Stellingen over het gerechtshof Leeuwarden

	Gemiddelde respondenten n = 64-65	Gemiddelde inspecteurs n = 53	Gemiddelde adviseurs n = 12
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door het gerechtshof was goed	4,2	4,3	3,8
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,4	4,5	3,9
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,4	4,5	3,9
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,3	4,4	3,8
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,3	4,4	3,8
f) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,2	3,2	3,5
g) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	4,1	4,2	3,7
h) Dit gerechtshof pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	4	4,1	3,4
i) Dit gerechtshof beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,6	3,6	3,6
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van het gerechtshof was goed	4	4,1	3,7
Gemiddeld cijfer voor de wijze waarop het gerechtshof de zaak/zaken heeft afgedaan (schaal 1-10)	7,5	7,6	6,9

Gerechtshof Leeuwarden

Van de 632 respondenten die de vraag hebben ingevuld, hebben er 65 (10%) sinds 2005 met enige regelmaat opgetreden voor het hof Leeuwarden. In tabel 21 staan de resultaten voor de totale groep, en uitgesplitst naar inspecteurs en adviseurs.

Algemene indruk

Over het algemeen bestaan er geen grote verschillen in de waardering van de individuele

hoven. Op de schaal van 1 tot en met 10 varieert de waardering van 7,5 (Amsterdam, Leeuwarden), via 7,4 (Arnhem) en 7,3 ('s-Hertogenbosch) naar 7,1 ('s-Gravenhage). Evenals bij de rechtbanken ligt de waardering van de hoven door de adviseurs lager dan die door de inspecteurs. Bij de inspecteurs ligt het waarderingscijfer tussen de 7,6 (Arnhem, Leeuwarden) en 7,2 ('s-Gravenhage), bij de adviseurs tussen 7,1 (Amsterdam) en 6,6 ('s-Gravenhage). Het verschil in waardering tussen de inspecteurs en adviseurs is bij het Hof Amsterdam het laagst (0,4) en bij het

Hof Leeuwarden het hoogst (0,7).

Wat betreft de stellingen wordt het algemene beeld van de hoven uit paragraaf 4.3.3 bevestigd. Alle individuele hoven scoren bij de inspecteurs en adviseurs goed op *informatievoorziening* (stelling a) en het *garanderen van hoor en wederhoor* (stellingen b-e). Wat betreft de *aanpak van de zaak* zijn de inspecteurs positief over de inhoudelijke (stelling f) en oplossingsgerichte (stelling g) aanpak van alle hoven. De waardering van de *aanpak van de zaak* door de adviseurs verschilt nauwelijks van die van de inspecteurs. Hun laagste waardering betreft het formalisme, vooral bij de hoven Amsterdam en Arnhem (3,2), en de voortvarendheid, vooral het hof Amsterdam (3,1). Wat betreft *fiscale kwaliteit* (stelling j) scoren de hoven ruim voldoende (adviseurs) tot goed (inspecteurs). De waardering van de hoven loopt daarbij niet ver uiteen, bij de inspecteurs van 3,9 (hof 's-Gravenhage) tot 4,2 (hof Amsterdam) en bij de adviseurs van 3,5 (hof 's-Gravenhage) tot 3,7 (hoven Amsterdam, 's-Hertogenbosch en Leeuwarden).

4.5 Waardering en persoonskenmerken

In het onderzoek is bekeken of er een relatie bestaat tussen de mate van waardering en diverse persoonskenmerken (anders dan de hoedanigheid van inspecteur of adviseur), namelijk het aantal ervaringsjaren, het aantal procedures dat voor de rechtbank of het hof is gevoerd, de belastingsoort en het lidmaatschap van een beroepsorganisatie. Deze

exercities leveren het volgende beeld op (zie tabel 22).

4.5.1 Waardering en ervaringsjaren

Aan alle respondenten is gevraagd naar het aantal ervaringsjaren in de fiscale procespraktijk. Deze vraag heeft het volgende beeld opgeleverd:

- minder dan één jaar ervaring: 2,2%;
- tussen één en vijf jaar ervaring: 14,7%;
- tussen zes en tien jaar ervaring: 18,2%;
- meer dan tien jaar ervaring: 65%.

In het onderzoek is bekeken in hoeverre er een relatie bestaat tussen het aantal ervaringsjaren van de respondent en de waardering van de rechtbanken of de hoven. Wat betreft de *overall* waardering levert deze exercitie het volgende beeld op.

Tabel 22. Waardering en ervaringsjaren

	Rechtbanken	Gerechtshoven
Minder dan één jaar	7,2	
Tussen één en vijf jaar	7,2	7,3
Tussen vijf en tien jaar	7	7,3
Meer dan tien jaar	7,1	7,4

Uit de tabel blijkt dat het aantal ervaringsjaren nauwelijks invloed heeft op het *overall* waarderingscijfer voor de rechtbanken en de hoven. Hetzelfde geldt voor de stellingen. Voor alle ervaringsgroepen is de waardering van de stellingen heel vergelijkbaar met die van de rechtbanken totaal (zie par. 4.3.2), respectievelijk de hoven totaal (zie par. 4.3.3). De specifieke cijfers zijn te vinden in bijlage 5.

4.5.2 Waardering en het aantal belastingprocedures

Aan alle respondenten is gevraagd bij hoeveel belastingprocedures bij de rechtbanken en de hoven zij betrokken zijn geweest. Ook dit gegeven zegt iets over de ervaringsdeskundigheid van de respondent. In het onderzoek is geanalyseerd in hoeverre er een relatie bestaat tussen deze ervaringsdeskundigheid en de waardering van de rechtbanken, respectievelijk de hoven. Voor de rechtbanken levert dit het volgende beeld op (zie tabel 23).

Tabel 23. Waardering en aantal belastingprocedures rechtbanken

	Aantal	Percentage	Waardering
Eén tot vijf procedures	247	29,5	6,9
Zes tot zestien procedures	261	31,2	7,2
Zestien tot dertig procedures	125	15	7,1
Meer dan dertig procedures	187	22,4	7,1

Deze cijfers laten nauwelijks verschillen zien tussen de onderscheiden groepen. Datzelfde geldt voor de stellingen. Voor alle ervaringsgroepen is de waardering van de stellingen heel vergelijkbaar met die van de rechtbanken totaal (zie par. 4.3.2). De specifieke cijfers zijn te vinden in bijlage 6.

Bij de hoven zijn wat betreft het aantal procedures andere categorieën gebruikt dan bij de rechtbanken, omdat de onderzoekers veronderstelden dat de respondenten over het algemeen minder ervaringen zouden hebben met de hoven (in appel) dan met de rechtbanken. Voor de hoven levert de relatie tussen het aantal procedures en de waardering het volgende beeld op (zie tabel 24).

Tabel 24. Waardering en aantal belastingprocedures gerechtshoven

	Aantal	Percentage	Waardering
Geen enkele procedure	188	22,9	
Een tot drie procedures	352	42,9	7,3
Vier tot tien procedures	210	25,6	7,4
Meer dan tien procedures	70	8,5	7,6

Deze cijfers maken duidelijk dat het aantal procedures dat bij de hoven is gevoerd, beduidend lager ligt dan het aantal procedures bij de rechtbanken. Voor de waardering is het aantal voor de hoven gevoerde procedures nauwelijks van belang. Datzelfde geldt voor de stellingen. Voor alle ervaringsgroepen is de waardering van de stellingen heel vergelijkbaar met die van de hoven totaal (zie par. 4.3.3). De specifieke cijfers zijn opgenomen in bijlage 6.

4.5.3 Waardering per belastingsoort

Zoals in paragraaf 4.2.2 is aangegeven, is aan de respondenten gevraagd met welke belastingsoort zij hoofdzakelijk ervaring hebben gehad. Daarbij is onderscheid gemaakt tussen douanerechten, ondernemingsbelastingen, particuliere rijksbelastingen en lokale heffing/

WOZ. Gerelateerd aan deze groepen is de waardering van de rechtbanken en de hoven als volgt.

Tabel 25. Waardering per belastingsoort

	Aantal	Percentage	Rechtbanken	Hoven
Douane	10	1,2	7	7,5
Ondernemingsbelasting	591	72,1	7,1	7,4
Particuliere rijksbelasting	319	38,9	7,1	7,5
Lokale heffingen/WOZ	56	6,8	6,5	7

Wat betreft douane, ondernemingsbelastingen en particuliere belastingen is de waardering van de rechtbanken en de hoven heel vergelijkbaar. Deze cijfers zijn (vrijwel) gelijk aan de totale cijfers voor de rechtbanken en de hoven (par. 4.3.2 en 4.3.3). Hetzelfde geldt voor de stellingen. Evenmin is er bij de ondernemings- en particuliere belastingen verschil voor wat betreft de waardering van de specifieke rechtbanken en hoven. Deze cijfers zijn (vrijwel) gelijk aan hun algemene cijfers (zie par. 4.4). De specifieke tabellen zijn opgenomen in bijlage 7.

De lokale heffingen/WOZ vallen enigszins uit de toon. Zowel bij de rechtbanken als bij de hoven is de waardering voor de behandeling van deze zaken ongeveer 0,5 punt lager dan

die voor de andere zaken. Deze wat lagere waardering ziet men ook terug in de stellingen, die over het algemeen wat lager is dan bij de andere belastingen, vooral op het punt van voortvarendheid (zowel rechtbanken als hoven) en formalisme en fiscale kwaliteit (rechtbanken). Uit de cijfers blijkt bovendien dat de relatief lage waardering van de lokale heffingen/WOZ niet wordt veroorzaakt door de decentrale rechtbanken, maar door de fiscale rechtbanken. Zoals in paragraaf 4.3.2 is aangegeven, scoren de decentrale rechtbanken gemiddeld een 6,9. De waardering van de fiscale rechtbanken in lokale heffingen/WOZ levert het volgende beeld op.

Tabel 26. Waardering in lokale heffingen/WOZ

	n	Gemiddelde
Rechtbank Arnhem	15	6,3
Rechtbank Breda	19	6,4
Rechtbank 's-Gravenhage	21	6,2
Rechtbank Haarlem	18	6,1
Rechtbank Leeuwarden	10	7,4

Aan de cijfers voor de individuele rechtbanken moet vanwege de lage aantallen niet te veel waarde worden gehecht. Toch valt het op dat de behandeling van lokale heffingen/WOZ door de fiscale rechtbanken – met gemiddeld een 6,3 –, lager wordt gewaardeerd dan die door de decentrale rechtbanken (waarbij de rechtbank Leeuwarden er overigens positief

uitspringt). Dit kan erop wijzen dat de behandeling van deze zaken bij fiscale rechtbanken enigszins onder druk staat vanwege de stroom aan rijksbelastingzaken.

4.5.4 Waardering per beroepsorganisatie

Zoals in paragraaf 4.2.2 is vermeld, is aan de adviseurs gevraagd van welke beroepsorganisatie zij lid zijn. Daarbij is onderscheiden tussen de NVAB, de NOB, de NFB en het CB. Hierna wordt bekeken of er een relatie bestaat tussen de waardering van de rechtbanken en de hoven en dat lidmaatschap (zie tabel 27). De specifieke cijfers zijn opgenomen in bijlage 8.

Tabel 27. Waardering en beroepsorganisatie

	Aantal	Rechtbanken	Hoven
NVAB	23	6,5	7
NOB	27	6,4	7
NFB	68	6,6	6,7
CB	37	6,4	6,4

Voorop moet worden gesteld dat het aantal respondenten van de beroepsorganisaties klein is. Vanwege deze lage aantallen worden geen cijfers van individuele rechtbanken en hoven vermeld. Bij de rechtbanken gezamenlijk valt vooral op dat de waardering door de vier organisaties nauwelijks verschilt. Bij de stellingen zijn evenmin grote verschillen aanwezig. De waardering

van de rechtbanken op het punt van *informatievoorziening* en het *garanderen van hoor en wederhoor* is bij alle beroepsorganisaties goed. Bij de diverse aspecten van de *aanpak* ligt de waardering van de beroepsorganisatie tussen voldoende en ruim voldoende, waarbij de waardering van de leden van het CB iets hoger is dan die van de andere organisaties. De grootste verschillen bestaan over de waardering van de *fiscale kwaliteit* van de rechtbanken. Deze varieert van 3,1 (NOB), via 3,2 (NFB) en 3,3 (NVAB) tot 3,6 (CB). De specifieke cijfers zijn opgenomen in bijlage 8. Bij de hoven gezamenlijk valt op dat de leden van de NFB en vooral het CB de hoven lager beoordelen dan de leden van de NVAB en de NOB. Hun waardering is niet of nauwelijks hoger dan die van de rechtbank, wat opmerkelijk is omdat de hoven over het algemeen 0,3 hoger scoren dan de rechtbanken. De reden van dit verschil wordt niet duidelijk uit de stellingen (zie bijlage 8). Op het punt van *informatieverstrekking*, het *garanderen van hoor en wederhoor* en de *fiscale kwaliteit* is de waardering van alle organisaties goed (informatieverstrekking, hoor en wederhoor) of ruim voldoende (fiscale kwaliteit). Wat betreft de diverse aspecten van de *aanpak van zaken* ziet men tussen de organisaties wel kleine verschillen. Alleen op het punt van oplossingsgerichtheid is het oordeel van leden van de NFB en het CB (3,3) wat lager dan dat van de leden van de NVAB en NOB (3,5 en 3,6). Bij het aspect *formalisme* is het oordeel van de leden van de NVAB en NOB (3,3 en 3,0) juist bedui-

dend lager dan dat van leden van de NFB en het CB (3,7 en 3,5). De voortvarendheid van de hoven scoort bij alle organisaties relatief laag (3,3) en de inhoudelijke aanpak scoort bij alle hoven hoger (vanaf 3,6 tot en met 3,8). Al met al biedt de beantwoording van de stellingen geen verklaring voor de wat lagere waardering van de hoven door de leden van de NFB en het CB.

4.6 Het verhaal achter de cijfers

4.6.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt enig zicht geboden in het verhaal achter de cijfers, de (mogelijke) achtergrond en verklaring voor de cijfermatige waardering van rechtbanken en hoven. De informatie is afkomstig van de antwoorden van respondenten op de open vraag in de enquête en van de bijeenkomsten van de focusgroepen van inspecteurs, lokale heffingsambtenaren en adviseurs. In het hiernavolgende wordt vaak onderscheid gemaakt tussen de opvattingen van de inspecteurs (inspecteurs rijksbelastingen inclusief ontvangers, lokale heffingsambtenaren) en adviseurs (inclusief advocaten-belastingkundigen). Uit de cijfers is immers gebleken dat de waarderingscijfers van beide groepen uiteenlopen. Binnen de groep van inspecteurs wordt op diverse plaatsen onderscheid gemaakt tussen de inspecteurs rijksbelastingen en de lokale heffingsambtenaren, omdat hun opvatting dan verschillend is.

De informatie uit de open vraag van de enquête en de focusgroepen wordt hierna gegroepeerd rondom vijf onderwerpen:

- 1 de verschillende waardering door inspecteurs en adviseurs;
- 2 snelheid;
- 3 formalisme;
- 4 fiscale kwaliteit;
- 5 voorstellen voor verbetering.¹⁰³

4.6.2 Verschil in waardering tussen inspecteurs en adviseurs

In paragraaf 4.3 is gesignaleerd dat de adviseurs de rechtbanken en de hoven significant lager beoordelen dan de inspecteurs. Tijdens de focusgroepen is gevraagd naar een verklaring voor dit verschil. De meest gegeven verklaring is dat adviseurs minder vaak procederen dan de inspecteurs (in de meeste zaken treden immers zelfprocederende burgers op) en dat inspecteurs bovendien vaker door de rechtbank in het gelijk worden gesteld. Deze grotere kans op succes zou leiden tot een hogere waardering.

Of deze verklaring juist is, kan in het midden blijven. Wel kan op basis van de cijfers worden vastgesteld dat de kans op succes bij de rechtbanken voor de inspecteurs (inspecteurs rijksbelastingen en lokale heffingsambtenaren) inderdaad hoger is. In 2009 verklaarden de rechtbanken het beroep van belanghebbende in 31% van de zaken gegrond en in 49%

van de zaken ongegrond. In 20% van de zaken werd het beroep niet-ontvankelijk verklaard.¹⁰⁴ Zelfs als een adviseur vaker in het gelijk zou worden gesteld dan de gemiddelde belanghebbende (bijvoorbeeld in 50% van de zaken), ligt dit getal nog steeds lager dan dat van de inspecteur (die immers bijna 70% van zijn zaken 'wint').

Verder zou volgens een adviseur de lagere waardering kunnen worden verklaard doordat een eventueel verlies bij een adviseur harder aankomt vanwege zijn persoonlijke band met een cliënt, dan bij inspecteurs die voor de 'anonieme schatkist' procederen. Ten slotte wordt door sommige adviseurs – ook in de antwoorden op de open enquêtevraag – erop gewezen dat de attitude van de rechters meer overeen zou komen met die van de inspecteurs dan die van de adviseurs. De attitude van de rechter is soms die van een 'superinspecteur'. Door sommige inspecteurs wordt overigens gesteld dat de rechters hierdoor juist kritischer voor hen zouden zijn. Het 'attitudeprobleem' speelt volgens een adviseur vooral een rol in boetezaken als hij gebruik maakt van zijn procedurele rechten omdat zijn cliënt geen belang heeft bij materiële waarheidsvinding. Een rechtbank als de rechtbank 's-Gravenhage vindt dat 'irritant'. Bij de rechtbank Breda heeft men voor een dergelijke opstelling meer begrip.

¹⁰³ De opmerkingen over de relatie tussen de eerste aanleg (rechtbanken) en het appel (hoven) zijn al verwerkt in paragraaf 3.4.1.

¹⁰⁴ Deze cijfers zijn afkomstig van de Raad voor de rechtspraak. Bij de fiscale rechtbanken ligt het percentage grondverklaringen (27%) lager dan bij de decentrale rechtbanken (33%).

4.6.3 Snelheid

Een probleem dat door diverse adviseurs en veel inspecteurs (inspecteurs rijksbelastingen en lokale heffingsambtenaren) naar voren wordt gebracht, zijn de te lange rechterlijke procedures en doorlooptijden. Dit gebeurt zowel in de antwoorden op de open vraag van de enquête, als tijdens de focusgroepen waar bij wel opvalt dat de inspecteurs en lokale heffingsambtenaren zich aan de te lange procedures meer ergeren dan sommige adviseurs. Bij de adviseurs hebben klachten over (het gebrek aan) snelheid vooral betrekking op de procedure bij de rechtbank, bij de inspecteurs betreffen zij uitdrukkelijk ook de procedure bij de hoven. Verrassend zijn deze klachten niet aangezien de voortvarendheid van rechtbanken en hoven ook in de enquêtecijfers relatief laag scoort. Dat de rechtbanken en hoven de doorlooptijden niet echt onder controle hebben, bleek ook al uit de cijfers in hoofdstuk 2.

Wat betreft de rechtbanken hebben de opmerkingen over de te lange duur in de eerste plaats betrekking op de fase tussen het einde van de stukkenwisseling en het onderzoek ter zitting. Diverse respondenten maken melding van wachttijden van meer dan één jaar tot zelfs twee jaar. De ontevredenheid op dit punt wordt vooral door veel inspecteurs rijksbelastingen gekoppeld aan kritiek op het strikte uitstelbeleid van diverse rechtbanken bij het indienen van (nadere) stukken. Dit punt

komt hierna onder ‘formalisme’ nog aan de orde. Kort gezegd vindt men het onredelijk dat de rechtbanken verzoeken om uitstel bijna standaard weigeren, terwijl diezelfde rechtbanken zich bij het plannen van de zitting niet houden aan een redelijke termijn. Dat ondermijnt het gezag van de rechtspraak. Of zoals een inspecteur het positief formuleert: ‘Van partijen mag best enige voortvarendheid worden verwacht bij het indienen van stukken, maar dan moeten de rechterlijke instanties korter en flexibeler kunnen plannen.’

In de tweede plaats betreft de klacht over de te lange procedures bij de rechtbanken de periode tussen de zitting en de uitspraak. De uitspraaktermijn van zes weken of die, na verlenging, van twaalf weken (art. 8:66 Awb) wordt regelmatig niet gehaald. In extreme gevallen laat de uitspraak nog zes tot negen maanden op zich wachten.

Wat betreft de traagheid van de hoven melden diverse inspecteurs in meer algemene zin dat er te veel tijd verstrijkt tussen de uitspraak van de rechtbank en de behandeling in hoger beroep of dat een appelzaak inmiddels al één tot zelfs twee jaar ‘op de plank ligt’ zonder dat er sprake is van enige ‘zichtbare activiteit’. Daaraan wordt door anderen toegevoegd dat de situatie bij de hoven nauwelijks is verbeterd vergeleken met vroeger toen de hoven in eerste en enige aanleg oordeelden, terwijl het aantal zaken toch veel lager geworden is.

Diverse heffingsambtenaren wijzen op het belang van een voortvarende afdoening in WOZ-zaken, omdat het nu vaak gebeurt dat de rechtbank nog uitspraak moet doen over de WOZ-beschikking over het ene jaar, terwijl de beschikking over het volgende jaar alweer moet worden genomen. Dat leidt tot (mogelijk) onnodige beroepen van dezelfde belanghebbenden met dezelfde grieven als tegen de eerste beschikking. In de focusgroep van de lokale heffingsambtenaren wordt deze kritiek herhaald en wordt een 'voorkeursbehandeling' van WOZ-zaken bepleit.

Volgens sommige inspecteurs rijksbelastingen leiden de lange procedures ertoe dat vergrijpboetes 'bijna standaard' naar beneden moeten worden bijgesteld vanwege de overschrijding van de redelijke termijn door de rechtbanken en de hoven. Dat maakt het instellen van (hoger) beroep door belanghebbenden aantrekkelijk. Bovendien stellen volgens hen belanghebbenden soms alleen (hoger) beroep in om uitstel van betaling te verkrijgen. Bij dergelijke 'onzinberoepen' zou de belanghebbende vaker in de proceskosten van de wederpartij moeten worden veroordeeld. Nu gebeurt dat (vrijwel) nooit.

4.6.4 Formalisme

Een punt waarover vooral veel inspecteurs rijksbelastingen, maar ook diverse adviseurs kritisch zijn, is de als formalistisch ervaren opstelling van de rechtbanken. Dit wekt geen verbazing omdat de rechtbanken op dit punt

ook relatief laag scoren in de enquêteresultaten.

Bij sommige inspecteurs en adviseurs betreft deze klacht de nadruk die de rechtbanken leggen op formele (procedurele) aspecten en de Awb (horen in bezwaar, het vragen van uitreksels en statuten van rechtspersonen, het vragen van machtigingen et cetera). Anderen wijzen er overigens op dat de rechtbanken minder formeel zijn dan men verwachtte.

Veel vaker betreft de klacht van formalisme de te strikte hantering van procestermijnen.

Volgens veel inspecteurs en sommige adviseurs zijn rechtbanken te star en rigide bij het verlenen van uitstel voor het indienen van het verweer, een nadere motivering of een repliek en zouden zij verzoeken om uitstel vaker moeten honoreren. Tegenwoordig zou op uitstelverzoeken standaard met 'njet' worden gereageerd, ook bijvoorbeeld wanneer een inspecteur van tevoren al heeft aangegeven dat hij gedurende een bepaalde periode afwezig is of als de onderhandelingen tussen partijen over een compromis in een vergevorderd stadium zijn. Het weigeren van uitstel is vooral onredelijk en onnodig, omdat de zitting vervolgens vaak lang op zich laat wachten (zie par. 4.6.2).

In hun kritiek wijzen diverse inspecteurs op de 'rigide' opstelling van de griffies van sommige rechtbanken. Zij staan volgens hen ver af van de rechters en zouden de voortgang onnodig strikt bewaken. Het lijkt erop dat 'dat griffie-medewerkers niet mogen/kunnen correspon-

deren met de rechter' en 'geen enkele vrijheid hebben'. Bij de hoven hebben de griffies meer ruimte om per situatie te handelen. Volgens deze respondenten zouden ook (de griffies van) de rechtbanken meer maatwerk moeten leveren bij het verlenen van uitstel en de beslissing moeten afstemmen op de behoefte van de specifieke zaak.

Tijdens de focusgroep klagen diverse inspecteurs rijksbelastingen specifiek over de zogenoemde 'eindejaars- en vakantieschoonmaak' van de rechtbanken, de praktijk om juist voor de vakantie in een groot aantal zaken verweer te vragen binnen zes weken. Volgens hen hebben ook inspecteurs 'recht op vakantie'.

De afwijzing van het uitstel leidt volgens diverse inspecteurs rijksbelastingen ertoe dat de kwaliteit van de haastig opgestelde stukken minder hoog is en dat tot de tiendagen-termijn van artikel 8:58 Awb nog omvangrijke nadere stukken worden ingediend. Dat is niet bevorderlijk voor een goede rechtsgang.

Bovendien komt het voor dat wanneer een verzoek om uitstel in tweede instantie toch wordt gehonoreerd, de zitting vervolgens enige maanden wordt verschoven. Dat wekt dan weer irritatie bij de wederpartij.

Tijdens de focusgroep relativeren andere inspecteurs rijksbelastingen overigens de strikte termijnbewaking, omdat op het te laat aanleveren van stukken uiteindelijk geen echte sanctie staat. Men (zowel inspecteurs als adviseurs) kan altijd nog een tiendagenstuk indienen.

4.6.5 Fiscale kwaliteit rechtbanken

In hun antwoord op de open vraag van de enquête maken diverse respondenten kritische opmerkingen over de fiscale kennis van de rechtbanken. Zoals ook blijkt uit de enquêtecijfers wordt deze kennis over het algemeen lager gewaardeerd dan die van de hoven en volgens sommige adviseurs en inspecteurs is zij onvoldoende. Door het verschil in fiscale kennis wordt volgens hen hoger beroep 'uitgelokt'. Volgens andere inspecteurs betreft het probleem van de fiscale kennis overigens niet zozeer de rechtbanken als geheel, maar loopt de fiscale kwaliteit van de individuele rechters sterk uiteen.

Als reden voor de tekortschietende fiscale kennis van de rechtbanken wordt door de kritische respondenten gewezen op de bestuursrechtelijke achtergrond van de rechters. Daarnaast lijdt volgens hen de fiscale kwaliteit ook onder de grote productiedruk bij de rechtbanken. Ten slotte wordt door een enkeling het roulatiebeleid genoemd.

Sommige kritische inspecteurs rijksbelastingen en adviseurs noemen in hun beantwoording van de open enquêtevraag een specifieke belasting waarover de expertise van de rechtbanken tekort zou schieten, namelijk de vennootschapsbelasting en milieu- en landbouwheffingen.

Overigens melden andere inspecteurs en adviseurs dat de fiscale kennis van de rechtbanken sinds 2005 duidelijk is toegenomen en

inmiddels zeker voldoende is. De aanpak door de rechtbanken is volgens hen 'verfrissend'. Ook tijdens de focusgroepen van de inspecteurs rijksbelastingen en de adviseurs worden vrijwel geen klachten over de fiscale kwaliteit van de rechtbanken gehoord. De deelnemers aan deze groepen zijn over het algemeen tevreden over de fiscale kwaliteit van de rechtbanken.

Diverse heffingsambtenaren zijn – zowel in hun antwoord op de open enquêtevraag als in de focusgroep – kritisch over de beoordeling van WOZ-zaken door de rechtbanken. Volgens hen zouden de rechtbanken te veel rekening houden met 'emotionele argumenten'. Hoewel de gemeente de WOZ-waarde adequaat heeft onderbouwd, wordt deze dan toch vernietigd vanwege (bij wijze van spreken) 'de kippen of de hond van de burens'. Volgens sommige heffingsambtenaren hebben de rechtbanken onvoldoende verstand van taxeren (en geven die rechtbanken dat ook toe), waardoor de vaststelling van de WOZ-waarde in goede justitie 'nattevingerwerk' is. Andere heffingsambtenaren wijzen erop dat de beoordeling door de rechtbanken van WOZ-zaken nogal verschilt, zodat 'de ene gemeente wordt gesteund bij de toepassing van de WOZ en de andere juist wordt tegengewerkt'. De rechtbanken zouden meer op één lijn moeten zitten. Bovendien zouden zij meer rekening moeten houden met de betekenis van een individuele uitspraak voor het gemeentelijke WOZ-beleid.

In het verlengde van voorgaande ligt de kritiek van diverse heffingsambtenaren dat de rechtbanken nauwelijks onderbouwde taxatierapporten van de kant van de belanghebbenden te serieus zouden nemen. Vervolgens wordt 'als een soort salomonsoordeel een stukje van de waarde afgedaan'. Dat leidt standaard tot vergoeding van de proceskosten volgens de wegingsfactor van een gemiddelde zaak.

Ten slotte wijzen veel heffingsambtenaren op het relatief recente verschijnsel van online-adviesbureaus die op *no cure no pay*-basis WOZ-zaken 'ronselen' en zichzelf financieren door proceskostenvergoedingen.¹⁰⁵ Deze bureaus verrichten volgens hen nauwelijks enige inspanning omdat zij gebruik maken van standaardberoepschriften en van, met behulp van www.funda.nl, bij elkaar 'geknipte en geplakte' taxatierapporten. Omdat rechtbanken bij twee taxatierapporten al snel geneigd zijn te kiezen voor de gemiddelde waarde (zie hiervoor), winnen de bureaus relatief veel zaken en verdienen zij een goed belegde boterham met de proceskostenvergoeding. Bovendien gaan zij standaard in hoger beroep.

Als aan deze bureaus niets wordt gedaan, kan het aantal (hoger)beroepszaken in WOZ-aangelegenheden wel eens fors toenemen. De rechtbanken zouden volgens deze ambtenaren kritischer moeten staan tegenover de taxatierapporten van deze bureaus. Bovendien zouden zij, als het beroep succesvol is, in elk geval een (lagere) proceskostenvergoeding

105 Deze bureaus zijn volgens een inspecteur rijksbelastingen ook actief op de markt van inkomstenbelasting.

moeten toekennen volgens de wegingsfactor voor een (zeer) lichte zaak.

4.6.6 Aanbevelingen voor verbetering¹⁰⁶

In de antwoorden op de open enquêtevraag en tijdens de focusgroepen worden diverse voorstellen voor verbetering gedaan. Soms betreffen deze het *uitgangspunt van rechtspraak in twee feitelijke instanties*. Volgens een enkeling zou dit uitgangspunt bij sommige zaken – daarbij worden douanezaken expliciet genoemd – weer moeten worden losgelaten, omdat daarin toch ‘altijd wordt doorgeprocedeerd’ naar het hof.

Verder bepleiten sommigen de invoering van de mogelijkheid van prorogatie, waarbij met instemming van beide partijen, de rechtbank kan worden overgeslagen – bijvoorbeeld bij principiële rechtsvragen. Anderen zijn van mening dat de bestaande mogelijkheid van sprongcassatie tegen uitspraken van de rechtbank daartoe voldoende is.

Sommige voorstellen kunnen in verband worden gebracht met de gebrekkige *snelheid* van de fiscale rechtspraak. Een enkeling beveelt in dit verband aan dat de rechtbanken aan een wettelijke uitspraaktermijn zou moeten worden gebonden. Anderen zijn geen voorstander hiervan omdat de rechtbanken vanwege de grote zaaksinstroom zich aan deze termijn niet zullen kunnen houden, wat nadelig is voor het gezag van de rechtspraak. Volgens diverse inspecteurs en adviseurs

zouden de hoven meer appelzaken kunnen afdoen als zij vaker zouden kiezen voor een behandeling door een enkelvoudige kamer. Nu worden – volgens sommigen om budgettaire redenen – te veel eenvoudige zaken door een meervoudige kamer behandeld.

Verder worden – zoals hiervoor al is gebleken – door sommige inspecteurs rijksbelastingen en vooral veel heffingsambtenaren voorstellen met betrekking tot de proceskostenveroordeling gedaan, die een meer verantwoord gebruik van de rechtspraak door belanghebbende zouden bevorderen. In de eerste plaats zouden bij voorbaat kansloze beroepen vaker moeten worden ‘afgestraft’ met een proceskostenveroordeling van de burger. In de tweede plaats zouden de rechtbanken en de hoven moeten afzien van een proceskostenveroordeling als een succesvol beroep te maken heeft met een nieuwe grond of nieuw bewijs dat al eerder in de procedure naar voren had kunnen worden gebracht. In de derde plaats zijn de heffingsambtenaren van mening dat de rechtbanken bij de proceskostenvergoeding in WOZ-zaken niet als regel de wegingsfactor ‘gemiddeld’ zouden moeten toepassen.

Enkele aanbevelingen hebben betrekking op het *formalisme* van de rechtbanken. Zoals in paragraaf 4.6.4 al is aangegeven, zijn veel respondenten van mening dat de (griffies van de) rechtbanken verzoeken om uitstel niet standaard zouden moeten afwijzen, maar hun beslissing zouden moeten afstemmen op de omstandigheden en behoeften van de

¹⁰⁶ Veel aanbevelingen hebben te maken met de relatie van de rechtbanken met de hoven en zijn in paragraaf 3.4.1 al vermeld.

specifieke zaak ('maatwerk'). Diverse respondenten wijzen in dit verband op de mogelijkheden van digitale communicatie.

Verder bepleiten vooral diverse inspecteurs dat de rechtbanken jaarlijks een bijeenkomst zouden moeten houden met hun 'stakeholders'. Daarop kunnen de wederzijdse behoeften van de rechtbanken en bijvoorbeeld de inspectie aan de orde worden gesteld. In dit verband wordt verwezen naar de goede ervaringen bij de rechtbank 's-Gravenhage.

Ten slotte betreffen diverse aanbevelingen de *fiscale kwaliteit* van de rechtbanken. Volgens sommigen zou bij de rechtbanken meer specialisatie moeten plaatsvinden. In dit verband vragen diverse heffingsambtenaren speciale aandacht voor WOZ-zaken bij niet-woningen. Omdat deze zaken weinig voorkomen, is de kennis van de rechtbanken op dit punt niet altijd voldoende. Zij bepleiten daarom dat een 'vliegende brigade' van rechtbankrechters, die zich hierin hebben gespecialiseerd, kan worden ingezet in alle rechtbanken. Verder vinden diverse heffingsambtenaren dat de rechters ook in gewone WOZ-zaken vaker gebruik zouden moeten maken van een descende. Een eigen waarneming van een woning of niet-woning maakt meer duidelijk dan een foto.

Volgens diverse respondenten (adviseurs en inspecteurs) zou de fiscale kwaliteit van de rechtbanken ook toenemen als men, vaker dan nu gebeurt, complexe zaken zou behandelen door een meervoudige kamer. Dat zou

ook het appelpercentage kunnen verlagen, omdat partijen dan de indruk krijgen dat de zaak heel serieus is genomen.

4.7 Bevindingen

Uit het voorgaande blijkt dat de professionele gebruikers redelijk tevreden zijn over het functioneren van de rechtbanken in fiscale zaken, waarbij het oordeel van de adviseurs wel significant lager ligt dan dat van de inspecteurs. Het meest kritisch zijn beide groepen over de snelheid van de behandeling van zaken, over de te formele opstelling en over de fiscale kwaliteit. De hoven scoren over het algemeen iets hoger dan de rechtbanken. Dit verschil wordt vooral verklaard door het verschil in fiscale kwaliteit. Echt verrassend is dat natuurlijk niet nu de hoven al jarenlang met fiscale rechtspraak zijn belast en van een appelrechter een hogere score op dit punt mag worden verwacht.

Wat betreft de individuele rechtbanken loopt de totale waardering niet ver uiteen, maar ziet men soms wel aanzienlijke waarderingsverschillen tussen de inspecteurs en adviseurs, vooral bij de rechtbank 's-Gravenhage. Dit verschil valt vooral te verklaren door de lage waardering van adviseurs van de fiscale kwaliteit van die rechtbank. Verder valt de lage waardering van de inspecteurs over de voortvarendheid van de rechtbank Leeuwarden op. Ook binnen de groep van hoven loopt de algemene waardering niet sterk uiteen, maar

ziet men wel waarderingsverschillen tussen de inspecteurs en adviseurs, vooral bij het hof Leeuwarden.

Opvallend is dat de waardering van rechtbanken en hoven vrijwel niet wordt beïnvloed door het aantal ervaringsjaren of het aantal procedures dat men voor de gerechten heeft gevoerd. De soort belasting waarmee men meestal mee te maken heeft, is voor de waardering alleen in zoverre relevant, dat de 'gebruikers' van de lokale heffingen/WOZ (vooral lokale heffingsambtenaren) de rechtbanken én de hoven lager waarderen dan de 'gebruikers' van ander belastingsoorten. Binnen de groep van rechtbanken kan deze lagere waardering vooral worden toegerekend aan de fiscale rechtbanken (met uitzondering van Leeuwarden) en niet aan de decentrale rechtbanken.

Binnen de groep van adviseurs bestaat wat betreft de algemene waardering nauwelijks een verschil tussen de vier beroepsorganisaties. Wel zijn de NVAB, de NOB en de NFB wat kritischer dan het CB over de fiscale kwaliteit van de rechtbanken. Wat betreft de hoven zijn de twee laatstgenoemde organisaties over het algemeen wat minder positief dan de NVAB en NOB. Uit de cijfers wordt niet duidelijk waarop dit verschil in beoordeling is gebaseerd.

Spanningen tussen de fiscale en niet-fiscale toepassing van het Awb-procesrecht

5.1 Inleiding

Bij de invoering van belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties bestond in fiscale kringen enig wantrouwen over de wijze waarop de rechtbanken hun nieuwe taak als fiscale rechter zouden invullen. Men was bevreesd dat de rechtbanken zich te zeer zouden laten leiden door de wijze waarop in het niet-fiscale bestuursrecht inhoud is gegeven aan het procesrecht van de Awb, en niet door de fiscale invulling hiervan.¹⁰⁷ Deze vrees betrof eerst en vooral de materiële en finale geschillenbeslechting die in het fiscale recht gebruikelijk is. Zouden de rechtbanken zich niet te formeel opstellen en zaken na vernietiging te vaak terugwijzen? In de tweede plaats waren sommigen bang voor de introductie in het fiscale recht van de processuele fuiken die in het niet-fiscale bestuursrecht zouden worden toegepast. Hierna worden deze onderwerpen in paragraaf 5.2 en 5.3 besproken. De bespreking van het eerste onderwerp (finale geschillenbeslechting) is overigens kort, omdat dit al uitvoerig is behandeld in het Eindrapport van fase II van het onderzoek.¹⁰⁸ Spanningen tussen

vooral de rechtbanken en de hoven/Hoge Raad worden in de literatuur verder gesignaleerd bij de ontvankelijkheid van beroepschriften, bij de wijziging van de aanslag hangende bezwaar en beroep en bij de proceskostenvergoeding.¹⁰⁹ Deze onderwerpen worden in paragraaf 5.4 besproken.

De bespreking van de onderwerpen is niet uitputtend, omdat over de diverse spanningen inmiddels voldoende literatuur is verschenen.¹¹⁰ Verder ligt de nadruk in de bespreking op verschillen tussen het fiscale en niet-fiscale procesrecht die op het niveau van de rechtbanken tot spanningen kunnen leiden. Het is immers bij de *algemeen bevoegde* rechtbanken dat de verschillende uitleg van procesrechtelijke bepalingen door de *materie-specifieke* hoogste bestuursrechters (HR, ABRvS, CRvB, CBB) problematisch kan zijn. Zo kan het voor een rechtbank bijvoorbeeld problematisch zijn dat men de uniforme Awb-bepalingen over beroepstermijnen in een zaak over een bouwvergunning (waarin de ABRvS de hoogste rechter is) anders moet toepassen dan in een fiscale zaak over de leges met betrekking tot die vergunning (waarin de

¹⁰⁷ Zie bijvoorbeeld: M.J. Hamer, 'De Awb in de praktijk; bestuursrechter versus belastingrechter', *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2004/1, p. 6-10, en G.J.M.E. de Bont, 'Fiscale juristen in de Rechtbank: houd uw rug recht', *NTFR* 2005/367.

¹⁰⁸ Eindrapport fase II 2008, p. 66-92.

¹⁰⁹ Zie: D.A. Verburg, 'De belastingrechter en de algemene bestuursrechter. Verschillen en overeenkomsten', *WFR* 2010/335; B.J. van Ettekoen, 'Rechtseenheid vanuit het perspectief van de rechtbank', in: T. Barkhuysen e.a. (red.), *Bestuursrecht harmoniseren: 15 jaar Awb*, Den Haag: BJu, 2010, p. 281-299; R.P. den Otter, 'Met een pokerface aan de roulettetafel. Verschillen in de beoordeling van de ontvankelijkheid door de hoogste bestuursrechters', *«JBplus»* 2008, p. 93-101.

¹¹⁰ Zie in algemene zin de in de vorige noot vermelde literatuur. Meer specifieke literatuur wordt vermeld bij het desbetreffende onderwerp.

Hoge Raad de hoogste rechter is). Verschillen op het niveau van het hoger beroep leveren voor de appelcolleges geen toepassingsproblemen op, ook al kan men daarbij vanuit het perspectief van rechtseenheid wel vraagtekens zetten.

5.2 Finale en materiële geschillenbeslechting

Zoals in het Eindrapport van fase II van het onderzoek is vastgesteld, hebben de rechtbanken – conform de regel in het fiscale recht – gekozen voor een finale en materiële beslechting van fiscale geschillen. Deze keuze wordt blijkens de resultaten van de enquête en de gesprekken in de focusgroepen door de gebruikers positief gewaardeerd. Deze positieve waardering geldt ook voor de decentrale rechtbanken. Klachten over nodeloze terugwijzingen naar het bestuur worden in de focusgroep van de heffingsambtenaren niet gehoord.

Wel is de wijze waarop de rechtbanken de zaken definitief afdoen, geïnspireerd door het niet-fiscale bestuursrecht. Concreet betekent dit dat formele bestuurlijke fouten, anders dan in het fiscale recht gebruikelijk was, door de rechtbanken worden benoemd en reden voor vernietiging op grond van artikel 3:2 en/of 7:12 Awb kunnen zijn. Vervolgens wordt het geschil echter ook materieel beoordeeld, wat ertoe leidt dat de rechtbank ofwel met toepassing van artikel 8:72, lid 4, Awb, zelf in de zaak voorziet (als de bestreden uitspraak op

bezwaar ook materieel incorrect is), ofwel de rechtsgevolgen van het besluit met toepassing van artikel 8:72, lid 3, Awb, in stand laat (als de bestreden uitspraak op bezwaar materieel correct is). De laatste wijze van afdoening heeft, vergeleken met de ‘blote’ verwerping van het beroep voor belanghebbende, het voordeel dat het griffierecht moet worden vergoed (artikel 8:74, lid 2, Awb) en dat de proceskosten als regel worden vergoed.¹¹¹ Bovendien biedt de vernietiging een grondslag voor een schadevergoedingsactie en betekent zij een erkenning dat er met de uitspraak op bezwaar iets mis was en dat het instellen van beroep door belanghebbende niet overbodig was.

Volgens hun rechtspraak hebben diverse hoven moeite met vernietigingen met instandlating van de rechtsgevolgen. Dit blijkt uit de hierna vermelde uitspraken van het hof Amsterdam en het hof 's-Gravenhage, waarin zij moeten oordelen over een beslissing van een rechtbank, waarin deze de bestreden uitspraak op bezwaar wegens een motiveringsgebrek (art. 7:12 Awb) heeft vernietigd en de rechtsgevolgen in stand heeft gelaten omdat de uitspraak materieel correct is.

Hof Amsterdam 19 november 2008:¹¹²

‘Naar het oordeel van het hof heeft de rechtbank – nu de WOZ-waarde juist is vastgesteld en in het belastingrecht veelal sprake is van gebonden beschikkingen – ten onrechte de uitspraak op bezwaar vernietigd en het beroep gegrond verklaard.

¹¹¹ Zie voor deze voordelen ook: Eindrapport fase II 2008, p. 71 en 90.

¹¹² Hof Amsterdam 19 november 2008, LJN: BG5154; NTFR 2008/2352.

Het hof zal om die reden het beroep bij de rechtbank alsnog ongegrond verklaren. Het hof sluit zich aan bij het door de heffingsambtenaar niet-betwiste oordeel van de rechtbank dat de motivering van de uitspraak op bezwaar onvolledig is. Het hof zal daarom niet terugkomen op de beslissing van rechtbank dat belanghebbende recht heeft op een vergoeding van de proceskosten en het griffierecht’.

Hof 's-Gravenhage 22 april 2008;¹¹³ ‘Anders dan de rechtbank in haar uitspraak [...] heeft geoordeeld, acht het hof de omstandigheid dat de uitspraken op bezwaar niet waren voorzien van een deugdelijke motivering, niet een zodanige schending van de fiscale procesregels dat zij op zichzelf een vernietiging van de uitspraak van de inspecteur rechtvaardigt. Indien een uitspraak op bezwaar – dat wil zeggen: de beslissing van de inspecteur op bezwaar – in beroep juist wordt bevonden, is het aan de rechter om eventuele motiveringsgebreken te herstellen. In het onderhavige geval heeft de rechter in eerste aanleg dat ook gedaan. Zodanig herstel noopt niet steeds tot gegrondverklaring van het beroep. Nu geen schadevergoeding als bedoeld in artikel 8:73 Awb is verzocht en er ook geen aanleiding bestaat om de zaak terug te wijzen naar de Inspecteur, volstaat het hof ermee, doende wat de rechtbank had behoren te doen, het beroep ongegrond te verklaren’.

Vervolgens wordt de uitspraak van de rechtbank vernietigd.

Of de Hoge Raad deze ‘fiscale’ toepassing van het Awb-procesrecht door de hoven zal onderschrijven, moet worden afgewacht. Vanwege de hiervoor genoemde voordelen zijn wij voorstander van de lijn van de rechtbanken en zou de Hoge Raad deze lijn – in het verlengde van de ruimere toepassing van artikel 8:72, lid 3, Awb, waarvoor hij de afgelopen jaren al heeft gekozen¹¹⁴ – bij voorkeur moeten volgen. Een nadeel van de uitsluitende verwerving van het beroep blijkt uit de uitspraak van het Haagse hof, omdat dit hof de uitspraak van de rechtbank volledig vernietigt en daarmee ook de daarin bevolen vergoeding van het griffierecht; partijen waren het erover eens dat voor de rechtbankprocedure geen proceskosten behoefden te worden vergoed. Het Amsterdamse hof laat de vergoeding van het griffierecht en de proceskosten in de uitspraak van rechtbank overeind, maar besteedt geen aandacht aan de voordelen van vernietiging voor een eventuele schadevergoedingsactie (die overigens ook bij de burgerlijke rechter kan worden ingesteld). Door de rechtbanken op dit punt te volgen, komt de fiscale rechtspraak bovendien op een lijn met de niet-fiscale bestuursrechtspraak.

Dat zich voor het overige geen spanningen hebben voorgedaan tussen de rechtbanken en de hogere fiscale rechters op het punt van definitieve geschillenbeslechting, heeft onge-

¹¹³ Hof 's-Gravenhage 22 april 2008, *LJN*: BD0354; *VN* 2008/36.1.4.

¹¹⁴ Vergelijk: *HR* 16 februari 2007, *BNB* 2007/166; *HR* 30 maart 2007, *BNB* 2007/242. Zie ook: Eindrapport fase II, 2008, p. 70.

Spanningen tussen de fiscale en niet-fiscale toepassing van het Awb-procesrecht

twijfeld ook te maken met het feit dat ook in het niet-fiscale bestuursrecht finale geschillenbeslechting de laatste jaren regel is geworden. Ook in het niet-fiscale bestuursrecht is het inmiddels een rechtsplicht om de mogelijkheden van finale afdoening te onderzoeken. Bovendien zijn de mogelijkheden voor het zelf in de zaak voorzien en het in stand laten van rechtsgevolgen door de hoogste bestuursrechtters aanzienlijk verruimd. Voor zover finale geschillenbeslechting ondanks deze verruimingen toch niet mogelijk is, ziet men steeds vaker dat de bestuursrechter het restgeschil na vernietiging 'inkokert' door scherp omlijnde opdrachten te geven voor de nieuwe besluitvorming.¹¹⁵

Of de ervaringen uit het fiscale recht aan deze toegenomen aandacht voor finaliteit in het niet-fiscale bestuursrecht hebben bijgedragen, staat niet vast, maar moet ook niet worden uitgesloten. Hoe dan ook, met betrekking tot dit onderwerp is van serieuze spanningen tussen fiscaal en niet-fiscaal procesrecht geen sprake, veeleer is sprake van convergerende ontwikkelingen.

5.3 Processuele fuiken

5.3.1 Inleiding

Zeker in het verleden kende het bestuursprocesrecht diverse processuele fuiken, die er alle op neerkwamen dat het niet tijdig 'naar voren brengen' van stellingen of bewijs door partijen in een eerdere fase van de procedure

op een of andere wijze werd 'afgestraft' in een latere fase. In deze paragraaf wordt bekeken of en in hoeverre deze fuiken nog steeds bestaan en of de toepassing ervan leidt tot spanningen tussen fiscale en niet-fiscale toepassing van het procesrecht. Daarbij wordt eerst ingegaan op de onderdelenfuik, de grondenfuik in eerste aanleg en de bewijsfuik (par. 5.3.2) en vervolgens op de goede procesorde die soms ook kan uitwerken als een fuik (par. 5.3.3).

Zoals in paragraaf 5.1 is aangegeven, worden hierna alleen de fuiken besproken die op het niveau van rechtbanken tot spanningen tussen het fiscale en niet-fiscale procesrecht kunnen leiden en wordt er geen speciale aandacht besteed aan verschillen die op het niveau van het appel bestaan bij de toepassing van fuiken. Zoals in paragraaf 3.3.2 is gebleken, zijn deze verschillen er wel. In de eerste plaats hanteert de ABRvS in appel een grondenfuik op grond waarvan in hoger beroep in beginsel geen (nieuwe) gronden kunnen worden aangevoerd, die al in eerste aanleg hadden kunnen worden ingebracht. Deze lijn wijkt af van de fiscale lijn en overigens ook van die van de CRvB en het CBB. In de tweede plaats hanteert de fiscale rechter blijkens een uitspraak van de Hoge Raad van 4 december 2009¹¹⁶ – anders dan de klassieke hoogste appelcolleges – geen Brummenfuik, en kunnen derhalve bij de hoven in appel gronden die door de rechtbanken uitdrukkelijk en zonder voorbehoud zijn verworpen bij verweer opnieuw worden aangevoerd. Voor de rechtbanken is de

¹¹⁵ Vergelijk: P.A. Willemsen e.a., 'Definitieve geschillenbeslechting becijferd', «JBplus» 2010, p. 32-48; D.A. Verburg, 'Valt er nog wat te plukken van de kale vernietiging? – het stiefkind van de finale geschillenbeslechting', «JBplus» 2010, p. 153-178.

¹¹⁶ HR 4 december 2009, nr. 08/02258, BNB 2010/65c; AB 2010, 136.

praktische betekenis van deze keuze heel beperkt, omdat in het fiscale recht na vernietiging maar zelden wordt teruggewezen naar het bestuursorgaan om opnieuw in de zaak te voorzien. In nog minder zaken doet zich de situatie voor dat vervolgens opnieuw beroep wordt ingesteld en de rechtbank moet oordelen over een in de eerste uitspraak uitdrukkelijk en zonder voorbehoud verworpen grond. Mocht deze uitzonderlijke situatie zich wel voordoen, dan impliceert de uitspraak van 4 december 2009 overigens dat de rechtbank opnieuw over deze grond moet oordelen.¹¹⁷ Het is immers onlogisch dat de beslissing van de rechtbank waarbij de grond is verworpen in een tweede procedure bij de rechtbank gezag van gewijsde zou hebben, terwijl deze beslissing in appel bij verweer kan worden aangevochten en in die fase dus geen gezag van gewijsde heeft. Anders gezegd: als Brummen door de Hoge Raad wordt afgewezen voor het 'devolutieve traject', dan geldt die afwijzing ook voor de procedure bij de rechtbank.

5.3.2 Onderdelen-, gronden- en bewijsfuik

De *onderdelenfuik* heeft een wettelijke basis in artikel 6:13 Awb en komt erop neer dat onderdelen van een besluit die in een bestuurlijke voorprocedure niet zijn bestreden, in

beginsel niet meer kunnen worden aangevochten in eerste aanleg.¹¹⁸ Mutatis mutandis geldt hetzelfde in de overgang van eerste aanleg naar appel. De Hoge Raad heeft in zijn uitspraak van 24 januari 2003 principieel bepaald dat de belastingaanslag niet kan 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'.¹¹⁹ Omdat de belastingaanslag hierdoor geen onderdelen bevat, is er in het fiscale recht ook geen sprake van een onderdelenfuik.

De onderdelenfuik is evenmin aangeslagen in het niet-fiscale bestuursrecht. Alleen de ABRvS neemt van sommige omvangrijke besluiten – namelijk milieubesluiten en ruimtelijke plannen – aan dat zij verschillende onderdelen bevatten.¹²⁰ In zaken over deze besluiten wordt het beroep, voor zover dat betrekking had op onderdelen van het besluit die in de bestuurlijke fase niet waren bestreden, met enige regelmaat niet-ontvankelijk verklaard. Voor het overige onderscheiden noch de ABRvS, noch de CRvB en het CBB, binnen de aan hun rechtsmacht onderworpen besluiten meerdere onderdelen en vindt de onderdelenfuik daarom geen toepassing. Door deze rechtspraak is er bij deze fuik geen sprake van

117 Rb. Maastricht 17 oktober 2008, LJN: BG1003, waarin de Brummenlijn in een fiscale zaak wel werd toegepast, is bij nader inzien daarom onjuist.

118 Vergelijk: H. Besselink, 'Art. 6:13 Awb; een tussenstand'; «JBplus» 2008, p. 197-207; het commentaar van R.J.G.M. Widdershoven onder ABRvS 18 april 2007 (Tubbergen) in: T. Barkhuysen e.a. (red.), *AB-Klassiek* 2009, Deventer: Kluwer, nr. 41.

119 HR 24 januari 2003, nr. 36427, *BNB* 2003/172, m.nt. Gerards; *AB* 2003, 139, m.nt. B.W.N. de Waard. Zie voor deze consequentie ook: Eindrapport fase I, p. 72.

120 Zie: ABRvS 1 november 2006, *AB* 2007, 95 (voor milieubesluiten), en ABRvS 20 april 2005, *AB* 2006, 113 (voor het bestemmingsplan).

Spanningen tussen de fiscale en niet-fiscale toepassing van het Awb-procesrecht

enige spanning tussen de fiscale en niet-fiscale bestuursrechters.

Het voorgaande geldt ook voor de *grondenfuik* in eerste aanleg. Op grond van deze fuik – die in het verleden overigens alleen door de ABRvS is toegepast¹²¹ – konden (feitelijke) gronden die niet al in bezwaar naar voren zijn gebracht in beginsel niet meer voor de rechter worden aangevoerd. Sinds medio 2003 past (ook) de ABRvS deze fuik niet meer toe en overweegt zij standaard dat de grondenfuik ‘geen steun vindt in het recht, in het bijzonder artikel 6:13 Awb’.¹²² De andere niet-fiscale bestuursrechters en de fiscale bestuursrechter hebben deze fuik nooit toegepast. Ook op dit punt bestaat er geen spanning tussen het fiscale en niet-fiscale procesrecht.

Op grond van de *bewijsfuik* kan belanghebbende bewijs dat hij niet heeft aangevoerd in de fase van bezwaar onder omstandigheden niet meer aanvoeren bij de rechtbank (en in hoger beroep). De bewijsfuik wordt gebaseerd op de bewijslastverdeling die zou voortvloeien uit het stelsel van artikel 3:2 en 4:2 Awb (in

relatie tot het materiële recht) en is dan beperkt tot de situatie dat op belanghebbende de last rust om een bewijsmiddel al bij zijn aanvraag naar voren te brengen, en het bestuursorgaan belanghebbende over deze bewijslast adequaat heeft geïnformeerd.¹²³ Deze fuik wordt alleen soms toegepast in zaken waarin de ABRvS als hoogste rechter optreedt en eigenlijk nooit in zaken waarin de CRvB of het CBB de hoogste rechters zijn.¹²⁴ Omdat de financiële CRvB-geschillen veel meer lijken op fiscale geschillen dan de ABRvS-geschillen, heeft ook deze fuik op het niveau van de rechtbanken nooit tot spanningen tussen het fiscale en niet-fiscale procesrecht geleid. Daaraan kan nog worden toegevoegd dat in het fiscale recht het niet verstrekken van informatie in de bestuurlijke fase ook gevolgen voor belanghebbende kan hebben: het kan, kort gezegd, immers leiden tot een omkering en verzwaring van de bewijslast.¹²⁵ In zoverre is het fiscale recht strenger dan het socialezekerheidsrecht van de CRvB.

121 Zie bijvoorbeeld: ABRvS 25 januari 2001, AB 2001, 171.

122 Vergelijk: ABRvS 10 september 2003, AB 2004, 4, en ABRvS 8 september 2004, AB 2004, 392.

123 ABRvS 19 augustus 1999 (winterbewaarprei), AB 1999, 403.

124 Zie ook: D.A.Verburg 2010. Vergelijk recentelijk heel expliciet: CRvB 6 mei 2010, LJN: BM5994 (‘De door appellant genoemde bewijsfuik is in de jurisprudentie van de Raad nimmer omarmd’) en CRvB 19 augustus 2010, LJN: BN5657 (‘Het staat partijen vrij hun stellingen met betrekking tot de juistheid van de feiten waarvan bij het nemen van een beslissing dient te worden uitgegaan, tijdens de behandeling van het beroep, of hoger beroep, te staven met bewijsmiddelen’).

125 Vergelijk: artikel 25, lid 3; artikel 27e AWR. Zie: E.B. Pechler 2009, p. 147, en R.J. Koopmans, ‘Bewijsrecht en bewijsmiddelen in duale geschillen’, in: Bestuursrechtelijk bewijsrecht: wetgever of rechter, VAR-reeks 142, BJu, 2009, p. 190.

5.3.3 Goede procesorde (art. 8:58 Awb)¹²⁶

Alle hoogste bestuursrechters hanteren de goede procesorde als maatstaf voor het toelaten van laat in de procedure aangevoerde gronden of bewijs. Het begrip heeft geen vastomlijnde betekenis, maar verwijst volgens de bestuursrechtelijke literatuur zowel naar het beginsel van hoor en wederhoor (en de mogelijkheid van de wederpartij om zich tegen laat aangevoerde stukken adequaat te verdedigen) als naar de ordelijkheid en doelmatigheid van het proces.¹²⁷ Eveneens is er volgens alle hoogste bestuursrechters een relatie tussen de goede procesorde en artikel 8:58 Awb, op grond waarvan partijen tot tien dagen voor de zitting nadere stukken kunnen indienen. Minder overeenstemming bestaat er echter over de vraag wanneer nieuwe gronden of bewijs zodanig laat zijn ingebracht dat zij wegens schending van de goede procesorde of artikel 8:58 Awb door de rechter buiten beschouwing moeten worden gelaten.

De ABRvS volgt in deze de meest strenge lijn.¹²⁸ Daarbij is in de eerste plaats van belang dat de Afdeling onder 'nadere stukken' als bedoeld in artikel 8:58 Awb, alleen 'stukken ter toelichting van eerder voorgedragen beroepsgronden' verstaat.¹²⁹ Nieuwe gronden zullen in de regel al vóór de tiendagentermijn moeten worden aangevoerd. In lijn hiermee was de ABRvS in een uitspraak van 4 juli 2005 van oordeel dat de rechtbank een stuk van 120 pagina's dat dertien dagen voor de zitting was opgestuurd, voor zover dat nieuwe gronden bevatte, terecht buiten de beoordeling had gelaten.¹³⁰ Volgens de Afdeling was er onvoldoende tijd om de nieuwe gronden adequaat te onderzoeken en had appellant bovendien niet aannemelijk gemaakt dat deze niet eerder hadden kunnen worden aangevoerd. Bij bestraffende bestuurssancties is de ABRvS overigens beduidend soepeler voor (zelfs) pas ter zitting aangevoerde nieuwe gronden.¹³¹ Deze moeten door de rechter wel in de beoordeling worden betrokken, waarbij hij, zo nodig, het onderzoek ter zitting kan

126 Vergelijk voor dit thema: E.B. Pechler, *Belastingprocesrecht*, Deventer: Kluwer, 2009, tweede druk, p. 205-210; C. Bergman, 'Artikel 8:58 Awb: vaart de Hoge Raad een eigen koers?', in: L.J.A. Pieters (red.), *Draaicirkels van formeel belastingrecht*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 57-64; P. van der Wal, 'Artikel 8:58 Awb en het behoorlijk verloop van de procedure', *NTR Beschoouwingen* 2007/23.

127 Zie: B.W.N. de Waard, 'De goede procesorde', «JBplus» 2001, p. 148-162; R.J.G.M. Widdershoven, R.J.N. Schlössels, F.A.M. Stroink e.a., *Algemeen bestuursrecht 2001: hoger beroep*, Den Haag: BJu, 2001, p. 41-42; L.J.A. Damen e.a., *Bestuursrecht 2*, Den Haag: BJu, 2009, derde druk, p. 220-221.

128 Vergelijk ook: H.J.M. Besselink, 'Ordelijk procederen', *VAR-reeks* 144, Den Haag: BJu, 2010, p. 185-195.

129 ABRvS 22 november 2005, AB 2006, 14.

130 ABRvS 4 juli 2005, AB 2006, 62. Zie ook: ABRvS 9 december 2009, «JB» 2010/29, waarin de Afdeling nieuwe beroepsgronden die twee weken voor de zitting waren ingediend, wegens strijd met de goede procesorde buiten beschouwing liet, mede omdat deze gronden afweken van het standpunt dat belanghebbende in de bestuurlijke fase had ingenomen.

131 ABRvS 12 mei 2010, «JV» 2010/250.

Spanningen tussen de fiscale en niet-fiscale toepassing van het Awb-procesrecht

schorsen (art. 8:64 Awb) of het onderzoek kan heropenen (art. 8:68 Awb).

De goede procesorde geldt voor de ABRvS als maatstaf voor de toelating van nadere stukken (bewijs) ter onderbouwing van eerder aangevoerde gronden. Dit kan er soms toe leiden dat een kort voor de tiendagentermijn ingediend omvangrijk stuk toch buiten de beoordeling moet worden gelaten,¹³² omdat de wederpartij onvoldoende verdedigingsmogelijkheden heeft en er geen reden was waarom het stuk zo laat was ingediend. In de regel worden stukken die met inachtneming van artikel 8:58 Awb zijn ingebracht door de Afdeling overigens wel toegelaten. Is deze termijn niet in acht genomen, dan is het aan de rechtbank om te beslissen of de goede procesorde zich ertegen verzet, dat het stuk wordt meegenomen.¹³³ In het geval de wederpartij zich hiertegen niet verzet, laat de rechtbank het stuk in de regel ook toe. Stemt de wederpartij hiermee niet in, dan beoordeelt de rechter of de verdedigingsbelangen van de wederpartij werkelijk worden geschaad en of het stuk eerder had kunnen worden overgelegd.¹³⁴ Hoe deze beoordeling precies uitvalt, hangt sterk af van de omstandigheden van het geval.

De CRvB maakt bij de toepassing van artikel 8:58 Awb geen strikt onderscheid tussen nieuwe gronden en nadere stukken ter onder-

bouwing van een al eerder aangevoerde grond. Beide worden sowieso toegelaten als de tiendagentermijn van deze bepaling in acht is genomen. Is dat niet het geval, dan moet de rechtbank beslissen of de goede procesorde zich tegen het toelaten van het stuk verzet. Dat is in de regel niet het geval als de wederpartij met de toelating instemt. Stemt de wederpartij niet in, dan kent de CRvB een zwaarwegende betekenis toe aan zijn belang om naar behoren te kunnen reageren op het te laat aangevoerde stuk.¹³⁵ Het verdedigingsbelang hoeft er overigens niet zonder meer toe te leiden dat het stuk niet kan worden toegelaten. Wil de rechtbank het stuk echter kunnen meenemen in de beoordeling, dan moet zij gebruik maken van haar bevoegdheid tot schorsing van de zitting of heropening van het onderzoek.¹³⁶ In de praktijk wordt deze route nogal eens gevolgd, mede omdat een door de rechtbank terecht wegens strijd met de goede procesorde buiten beschouwing gelaten stuk, in appel bij de CRvB wel weer in de beoordeling kan worden betrokken, mits het in die fase tijdig is ingebracht.¹³⁷ Strijd met artikel 8:58 Awb of de goede procesorde werkt dus niet door in appel.

Dat laatste is ook het geval bij het CBB.¹³⁸ Mede daarom worden ook in de CBB-lijn artikel 8:58 Awb en de goede procesorde relatief soepel gehanteerd. Voor het overige kent ook het CBB zwaarwegend belang toe

¹³² ABRvS 15 augustus 2007, «JB» 2007/183.

¹³³ ABRvS 16 juli 2008, «JB» 2008/190.

¹³⁴ ABRvS 11 juli 2007, AB 2007, 294; ABRvS 27 mei 2007, AB 2007, 295.

¹³⁵ CRvB 4 oktober 2000, «JB» 2000/334; CRvB 2 november 2005, LJN: AU5565.

¹³⁶ CRvB 20 oktober 1998, «USZ» 1999/23; CRvB 4 februari 2009, AB 2009, 161; CRvB 11 januari 2008, AB 2008, 78.

¹³⁷ CRvB 16 oktober 1998, AB 1999, 48; CRvB 4 oktober 2000, «JB» 2000/334.

¹³⁸ CBB 1 april 2004, AB 2004, 450.

aan de verdedigingsrechten van de wederpartij. Voorkomen moet worden dat een partij onverhoeds wordt geconfronteerd met stukken waarop zij door het tijdstip van ontvangst niet meer adequaat kunnen reageren.¹³⁹ Bovendien laat het CBB niet toe dat zonder redelijke grond een stuk pas ter zitting wordt overgelegd als de betrokken partij door het bestuursorgaan al verschillende malen in de gelegenheid is gesteld om dat stuk te overleggen.¹⁴⁰

De Hoge Raad volgt in de onderhavige kwestie de meest soepele lijn. Volgens hem beoogt artikel 8:58 Awb 'een behoorlijk verloop van de procedure te waarborgen' en volgt uit de strekking ervan 'dat de rechter – binnen het kader van een goede procesorde – de mogelijkheid heeft stukken die binnen tien dagen voor de zitting of eerst ter zitting zijn overgelegd al dan niet in de procedure toe te laten'.¹⁴¹ Bij de beslissing over de toelating moet de feitenrechter een afweging maken 'van enerzijds het belang dat een partij heeft bij het overleggen van die stukken en de redenen waarom hij dit niet in een eerdere fase van de procedure voor de rechter heeft gedaan, en anderzijds het algemeen belang

van een doelmatige procesgang'.¹⁴² De rechter moet de beslissing over de toelating binnen dit afwegingskader motiveren en moet van de afweging doen blijken in de uitspraak of in het proces-verbaal van de zitting.¹⁴³ De betreffende stukken kunnen zowel bewijs ter ondersteuning van een bestaand geschilpunt als bewijs ter ondersteuning van een nieuw geschilpunt betreffen.¹⁴⁴ Bovendien geldt het afwegingskader ook voor een ter zitting gedaan bewijsaanbod.¹⁴⁵

Uit de rechtspraak tot nu toe blijkt dat de Hoge Raad niet snel accepteert dat een stuk wegens strijd met de goede procesorde buiten beschouwing wordt gelaten.¹⁴⁶ Zo is het feit dat de inspecteur in een eerder stadium van de procedure meermalen heeft gevraagd om bewijsstukken te overleggen op zichzelf onvoldoende reden om de overlegging van het stuk ter zitting of een aanbod daartoe terzijde te stellen.¹⁴⁷ Het verdedigingsbelang van de wederpartij – dat in het afwegingskader als zodanig niet wordt genoemd – moet volgens de Hoge Raad natuurlijk wel in acht worden genomen. Is dat onvoldoende gebeurd of heeft de feitenrechter de beslissing om het stuk toe te laten op dit punt onvoldoende

139 CBB 16 april 2008, AB 2008, 324.

140 CBB 22 mei 1996, AB 1996, 369.

141 HR 1 oktober 2004, nr. 38.967, *NTFR* 2004/1471, *BNB* 2005/151.

142 HR 3 februari 2006, nr. 41.329, *BNB* 2006/204, AB 2006, 117; HR 16 maart 2007, nr. 42905, *BNB* 2007/222; VN 2007/15.6.

143 HR 20 februari 2009, nr. 08/01346, VN 2009/17.11; HR 2 oktober 2009, nr. 07/13111, *BNB* 2009/298, *NTFR* 2009/2216, VN 2009/49.11.

144 E.B. Pechler 2009, tweede druk, p. 206.

145 HR 3 februari 2006, nr. 41.329, *BNB* 2006/204.

146 Zo ook: E.B. Pechler, 2009, p. 205-210; C. Bergman 2009, p. 57-64; P. van der Wal 2007.

147 HR 1 oktober 2004, nr. 38.967, *NTFR* 2004/1471; *BNB* 2005/151, en HR 3 februari 2006, nr. 41.329, *NTFR* 2006/213; *BNB* 2006/204, AB 2006, 117.

Spanningen tussen de fiscale en niet-fiscale toepassing van het Awb-procesrecht

gemotiveerd, dan wordt de uitspraak gecasseerd.¹⁴⁸ Overigens is het verdedigingsbelang van de wederpartij op zichzelf geen reden om het stuk niet toe te laten, omdat de eventuele schending hiervan kan – en bij voorkeur moet – worden voorkomen door schorsing van het onderzoek ter zitting of de heropening van het onderzoek.¹⁴⁹

Bij het voorgaande is mogelijk wel van belang dat alle rechtspraak van de Hoge Raad tot nu toe betrekking heeft op ‘oude’ uitspraken die de hoven als feitenrechter in eerste en enige aanleg hebben gedaan. In deze zaken bestond er voor partijen dus geen mogelijkheid om de stukken in een volgende instantie alsnog in te brengen. Dit kan van invloed zijn geweest op de soepele toepassing van het afwegingskader door de Hoge Raad. In de huidige situatie, waarin partijen op dit punt wel een herkansingsmogelijkheid hebben, zal het afwegingskader waarschijnlijk niet veranderen. Of dit even soepel moet worden toegepast, staat echter niet zonder meer vast. Zie in dit verband paragraaf 3.3.2.4, waarin is aangegeven dat de hoven zich wat strenger lijken op te stellen tegenover laat aangevoerde stellingen en stukken. Deze wat strengere lijn vindt ondersteuning in de literatuur en wordt ook door de onderzoekers onderschreven (par. 3.5).

Gelet op het voorafgaande zijn er verschillen tussen de hoogste bestuursrechters bij de toe-

passing van de goede procesorde en artikel 8:58 Awb. Deze verschillen betreffen niet zozeer de factoren die de feitenrechters bij hun besluitvorming moeten meewegen. Bij alle hoogste rechters spelen factoren als de redenen van de te late indiening, het belang van de stukken, de doelmatigheid van de procesgang en het verdedigingsbelang van de wederpartij een rol.¹⁵⁰ Wel is er een verschil in de wijze waarop aan het verdedigingsbelang tegemoet wordt gekomen. Volgens de niet-fiscale hoogste rechters kunnen stukken die niet met inachtneming van de tiendagen-termijn van artikel 8:58 Awb zijn ingediend vanwege de verdedigingsbelangen van de wederpartij zonder meer buiten beschouwing worden gelaten (waarbij de CRvB er wel regelmatig op wijst dat stukken kunnen worden toegelaten, mits de zitting wordt geschorst). Volgens de Hoge Raad moet de feitenrechter de toelating van ter zitting ingebrachte stukken (of een daartoe gedaan bewijsaanbod) beoordelen in het licht van het beschreven afwegingskader en wordt het verdedigingsbelang bij voorkeur behartigd door een schorsing van de zitting.

Hoewel zich vanwege deze verschillen op het niveau van de rechtbanken spanningen hadden kunnen voordoen, is daarvan in de praktijk niets gebleken. In fase II van het onderzoek is al vastgesteld dat alle rechtbanken zich soepel opstellen ten aanzien van laat (ook ter zitting)

148 HR 10 april 2009, nr. 42.681, *NTFR* 2009/844, *BNB* 2009/167, *VN* 2009/18.14; HR 29 mei 2009, nr. 42.483, *BNB* 2009/172, *VN* 2009/26.9, *NTFR* 2009/1239.

149 HR 6 oktober 2006, nr. 42.253, *NTFR* 2006/1437, *BNB* 2007/138; HR 20 maart 2009, nr. 08/02283, *BNB* 2009/267, *NTFR* 2009/720.

150 Zie ook: D.A.Verburg 2010.

ingebrachte stukken,¹⁵¹ en in fase III is deze opstelling – volgens de door de rechtbanken ingevulde update vragenlijst – niet gewijzigd. Volgens alle rechtbanken doen zich op dit punt weinig (of geen) problemen voor omdat de wederpartij, al dan niet na een leespauze, veelal met de toelating van de stukken instemt. Is dat niet het geval dan kiest men – vaker dan in niet-fiscale geschillen – voor een schorsing van de zitting of heropening van het onderzoek, zodat de wederpartij zich adequaat kan voorbereiden. Daarbij speelt volgens sommige rechtbanken (Utrecht, Breda) mede een rol dat de laat geproduceerde stukken in appel opnieuw kunnen worden ingebracht. Dat zich bij de omgang met laat ingebrachte stukken niet of nauwelijks problemen hebben voorgedaan, blijkt ook uit de resultaten van de enquête en de gesprekken in de focusgroepen. Door geen enkele adviseur, inspecteur of heffingsambtenaar is over dit thema een kritische opmerking gemaakt. Overigens komt het nu en dan wel voor dat een rechtbank een pas ter zitting ingebracht stuk of een bewijsaanbod daartoe wegens strijd met goede procesorde buiten beschouwing laat. Uit de rechtspraak blijkt dat de rechtbanken dit oordeel meestal baseren op

de omstandigheid dat de partij geen reden heeft gegeven waarom het stuk pas zo laat is ingebracht en/of op de verdedigingsbelangen van de wederpartij.¹⁵² Opvallend is dat het volledige afwegingskader van de Hoge Raad door de rechtbanken maar zelden wordt toegepast. Dat dit niet tot serieuze klachten leidt, komt ongetwijfeld doordat de partij – zoals hiervoor al is aangegeven – hoger beroep kan instellen bij een hof en in die fase het door de rechtbank geweigerde stuk wel kan inbrengen. Zoals al is aangegeven in paragraaf 3.3.2.3 – en in overeenstemming met de rechtspraak van de CRvB en het CBB – werkt het oordeel van de rechtbank dat de goede procesorde is geschonden, immers niet door in appel.¹⁵³ Daarbij valt op dat de hoven zich in de zaken waarin dit speelt, nooit uitspreken over de vraag of de rechtbank de laat aangevoerde stukken terecht buiten de beoordeling heeft gelaten. Het stuk wordt door hen ‘gewoon’ toegelaten en in de beoordeling betrokken.¹⁵⁴ De conclusie uit het voorgaande kan dus zijn dat zich op het niveau van de rechtbanken ook bij de toepassing van de goede procesorde geen serieuze spanningen hebben voorgedaan tussen het fiscale en niet-fiscale procesrecht.

151 Eindrapport fase II, p. 20-23.

152 Vergelijk: Rb. Arnhem 31 mei 2007, *LJN*: BA8351 (verdedigingsbelangen); Rb. ‘s-Gravenhage 12 april 2007, *LJN*: BB5688 (geen reden voor late indiening); Rb. ‘s-Gravenhage 8 mei 2007, *LJN*: BA7501 (geen reden voor late indiening); Rb. Haarlem 12 december 2007, *LJN*: BC0707 (verdedigingsbelangen en geen reden voor late indiening); Rb. Haarlem 16 mei 2007, *LJN*: BA5289 (verdedigingsbelangen en doelmatige procesgang); Rb. Haarlem 3 mei 2007, no. AWB 06/4644 (geen reden voor late indiening). Zie ook: Eindrapport fase II, p. 21-23.

153 Hof Amsterdam 17 september 2009, *NTFR* 2010/146; *VN* 2010/8.2.2; Hof Arnhem 21 juli 2006, *LJN*: AY8155.

154 P. van der Wal 2007 bepleit vanwege deze herkansingsmogelijkheid een wat striktere toepassing van artikel 8:58 Awb in eerste aanleg. Vergeleken met de zeer ruime uitleg van deze bepaling door de Hoge Raad, is daarvan bij de rechtbanken feitelijk al sprake. Vergeleken met de uitleg van de niet-fiscale bestuursrechters, is de praktijk van de rechtbanken in fiscale zaken wel soepel.

5.4 Spanningen tussen fiscaal en niet-fiscaal procesrecht

Hiervoor is vastgesteld dat zich – anders dan gevreesd – bij de finale geschillenbeslechting en de processuele fuiken op het niveau van de rechtbanken nauwelijks echte spanningen hebben voorgedaan. Het huwelijk tussen fiscaal en niet-fiscaal procesrecht is echter niet helemaal vlekkeloos verlopen. Bezieet men de literatuur, dan blijken zich bij de toepassing van sommige bepalingen van de Awb wel divergenties voor te doen. Deze liggen vooral in de sfeer van de ontvankelijkheid van beroepschriften en betreffen daarnaast de problematiek van de wijziging van de aanslag hangende bezwaar of beroep en de proceskostenvergoeding.

5.4.1 De ontvankelijkheid van beroepschriften¹⁵⁵

Spanningen rond de ontvankelijkheid van beroepschriften zijn al gesignaleerd in fase I

en II van het onderzoek.¹⁵⁶ Deze spanning betreft niet de vraag of deze ontvankelijkheid een kwestie van openbare orde is.¹⁵⁷ Zowel de fiscale als niet-fiscale rechter gaat hiervan uit. Beiden zijn daarom van mening dat de feitenrechter de ontvankelijkheid van beroepschriften ambtshalve moet toetsen. Een verschil van mening bestaat wel over de vraag wie verantwoordelijk is voor de vaststelling van de hiervoor relevante feiten. Volgens de niet-fiscale bestuursrechter is dat de feitenrechter, die hiervoor, zo nodig, gebruik kan maken van zijn bevoegdheid om de feiten ambtshalve aan te vullen van artikel 8:69, lid 3, Awb. De opvattingen van partijen zijn in deze benadering irrelevant. Volgens de fiscale rechter is hun opvatting in zoverre wel relevant, dat de rechter bij de toetsing van de ontvankelijkheid moet uitgaan van de door partijen niet bestreden – en daarmee als ‘ten processe vaststaande’ – feiten.

Het verschil in benadering ziet men vooral bij de terpostbezorging van beroepschriften.¹⁵⁸ In zijn rechtspraak heeft de Hoge Raad bepaald

¹⁵⁵ Zie vooral: R.P. den Otter 2008 en M.C.D. Embregts, ‘Het fiscale bestuursprocesrecht: you ain’t seen nothing yet’, «JBplus» 2004/4, p. 245-258, die beiden ook enige andere spanningen bij de ontvankelijkheid bespreken.

Bovendien bestaat er divergentie bij het beroep wegens niet-tijdig beslissen op grond van artikel 6:2 Awb, dat volgens de HR – zie bijvoorbeeld: HR 12 maart 2010, LJN: BL7169 – tot een materieel oordeel over het besluit moet kunnen leiden. Dit verschil wordt hierna niet verder besproken, nu artikel 23, lid 5, en artikel 24, lid 7, Procesregeling bestuursrecht 2008 (rechtbanken), daarmee uitdrukkelijk rekening houden.

¹⁵⁶ Eindrapport fase I, p. 64-68; Eindrapport fase II, p. 23-24. Deze spanningen betreffen ook de ontvankelijkheid van bezwaar- en verzetschriften. Wat hierna wordt gesteld, geldt *mutatis mutandis* ook voor deze geschriften.

¹⁵⁷ Vergelijk: A. Beukers-van Dooren & M. Jansen, ‘Openbare orde en ambtshalve toetsing in het fiscale (proces)recht’, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2009/07.

¹⁵⁸ Zie echter ook: Hof ‘s-Hertogenbosch 22 april 2008, *NTFR* 2008/1207, waarin de niet-ontvankelijkverklaring door de rechtbank van een bezwaar omdat niet was gebleken dat het bezwaar door of namens belanghebbende was gemaakt, door het hof wordt vernietigd omdat de rechtbank op grond van de verklaringen van partijen als ‘een ten processe vaststaand feit’ had moeten aanmerken dat het bezwaarschrift namens belanghebbende was ingediend.

dat de feitenrechter, als belanghebbende stelt dat hij een beroepschrift tijdig ter post heeft bezorgd en de inspecteur deze stelling niet heeft betwist, niet ambtshalve mag oordelen dat het geschrift niet tijdig ter post is bezorgd, ook al lijkt dat op grond van het poststempel het geval. De reden hiervoor is dat de kwestie of het geschrift tijdig ter post is bezorgd door de opstelling van de inspecteur niet in geschil is en daarom moet worden aangemerkt als 'een ten processe vaststaand feit'.¹⁵⁹ Overigens geldt dit alleen als belanghebbende ter zake van de tijdige terpostbezorging 'enig feit heeft gesteld'.

Zoals bekend – en in het Eindrapport fase II al aangegeven¹⁶⁰ – wordt de benadering van de Hoge Raad niet door alle rechtbanken gevolgd. Volgens hen moeten zij 'ambtshalve' onderzoeken 'of een beroepschrift tijdig is ingediend' en is 'daarvoor niet nodig dat verder de tijdige ontvangst van het beroepschrift betwist'.¹⁶¹ Bij deze welbewuste afwijking speelt mee dat de rechtbanken rechtsverscheidenheid willen voorkomen bij de toepassing van Awb-bepalingen betreffende de toegang tot de rechter.¹⁶²

Een andere divergentie in de sfeer van de ontvankelijkheid van beroepschriften speelt bij de verschoonbaarheid van termijnoverschrijdingen wegens het in strijd met artikel 6:23

Awb ontbreken van de rechtsmiddelenverwijzing. In zijn uitspraak van 19 maart 2010 heeft de Hoge Raad bepaald dat het ontbreken van de rechtsmiddelverwijzing in het fiscale recht in beginsel moet leiden tot verschoonbaarheid van de termijnoverschrijding op grond van artikel 6:11 Awb.¹⁶³ Deze regel lijdt slechts uitzondering 'in gevallen waarin aannemelijk is dat belanghebbende anderszins tijdig op de hoogte was van de termijn waarbinnen het rechtsmiddel aangewend diende te worden'. Deze uitspraak – waarvoor de wetsgeschiedenis van artikel 6:11 Awb, waarnaar de Hoge Raad uitdrukkelijk verwijst, zeker steun biedt – wijkt af van de rechtspraak van de niet-fiscale bestuursrechters volgens welke het ontbreken van een rechtsmiddelenverwijzing, behoudens bijzondere omstandigheden, onvoldoende is om een termijnoverschrijding verschoonbaar te achten.¹⁶⁴ De Hoge Raad lijkt zich van deze afwijking overigens bewust en stelt in zijn uitspraak uitdrukkelijk dat zijn uitleg van artikel 6:11 Awb 'geldt in belastingzaken, waarin doorgaans geen derdenbelanghebbenden zijn betrokken'. Daardoor beperkt de Hoge Raad deze uitleg tot het fiscale recht en laat hij op andere terreinen, zeker in zaken waarin wel derdenbelanghebbenden zijn betrokken, ruimte voor een andere uitleg.

159 HR 1 april 2005, AB 2005, 246, BNB 2005/316; HR 8 juli 2005, AB 2005, 407, BNB 2006/50; HR 8 juli 2005, BNB 2006/51; HR 11 november 2005, AB 2005, 436.

160 Eindrapport fase II, p. 23-24.

161 Met zoveel woorden: Rb. Alkmaar 6 juli 2007, LJN: BA9545.

162 R.P. den Otter 2008.

163 HR 19 maart 2010, nr. 08/00958, VN 2010/15.5, «JB» 2010/97.

164 Bijvoorbeeld: ABRvS 8 mei 2001, AB 2001, 291; ABRvS 12 september 2001, AB 2002, 4; CRvB 29 februari 2000, AB 2000, 442.

Spanningen tussen de fiscale en niet-fiscale toepassing van het Awb-procesrecht

Ten slotte bestaat er divergentie bij de toepassing van beroepstermijnen in zaken over een fiscale boete. Volgens vaste rechtspraak van de Hoge Raad – die al dateert van 1988 en onder de Awb is voortgezet¹⁶⁵ – moet aan de omstandigheid dat het opleggen van een fiscale boete een *criminal charge* is in de zin van artikel 6 EVRM, de consequentie worden verbonden dat de regel dat overschrijding van de beroepstermijn leidt tot niet-ontvankelijkheid buiten toepassing moet blijven indien de belastingplichtige aan wie een boete is opgelegd, 'stelt dat hij het beroepschrift wel tijdig ter post heeft bezorgd, dan wel dat en op welke grond een eventuele termijnoverschrijding niet aan hem is toe te rekenen. De niet-ontvankelijkheid kan dan slechts worden uitgesproken indien de onjuistheid van deze stellingen is bewezen'.¹⁶⁶ De rechtspraak van de Hoge Raad is terug te voeren op de rechtspraak van het EHRM, waarin is bepaald dat bij de vaststelling van een *criminal charge* vanwege de onschuld-presumptie van artikel 6, lid 2, EVRM, 'the burden of proof is on the prosecution, and any doubt should benefit the accused'.¹⁶⁷ De Hoge Raad past deze bewijslastverdeling in boetezaken ook toe bij ontvankelijkheidsgeschillen. Deze rechtspraak legt een zware bewijslast op de inspecteur. Het is voor hem immers bijzonder moeilijk om te bewijzen dat

belanghebbende een beroepschrift niet tijdig ter post heeft bezorgd. Volgens H.E. Bröring en H.K. Naves kan worden betwijfeld of de genoemde EHRM-rechtspraak wel van toepassing is bij geschillen over ontvankelijkheid en lijkt de Hoge Raad op dit punt 'roomser dan de EVRM-paus'.¹⁶⁸

Wat hier verder van zij, in elk geval wijkt deze rechtspraak af van die van de niet-fiscale bestuursrechters, die voor termijnoverschrijdingen bij bestuurlijke boeten geen bijzonder regime kennen. De rechtspraak van de Hoge Raad heeft ook het – vanuit het perspectief van de materiële waarheidsvinding – wonderlijke gevolg dat een beroepschrift gericht tegen zowel de belastingaanslag als de boete, ontvankelijk kan zijn voor wat betreft de boete (omdat de inspecteur de onjuistheid van de stelling van belanghebbende niet kan bewijzen), maar niet-ontvankelijk voor wat betreft de aanslag.¹⁶⁹ Omdat artikel 6 EVRM niet van toepassing is op de procedure over de aanslag, geldt voor de aanslag – volgens de Hoge Raad – artikel 6:11 Awb onverkort met als gevolg dat 'belanghebbende de bewijslast draagt van hetgeen hij heeft gesteld ten betoge dat redelijkerwijs niet kan worden geoordeeld dat hij in verzuim is geweest'. Hoe de rechtbanken precies omgaan met deze divergentie, is in het onderzoek niet gevraagd. Naar wij vermoeden wordt deze rechtspraak

165 HR 22 juni 1988, NJ 1988, 955, VN 1988/2097; HR 27 maart 1996, BNB 1996/229; HR 25 april 2008, BNB 2008/175, AB 2008, 227; HR 10 april 2009, BNB 2009/148.

166 Overweging uit: HR 10 april 2009, BNB 2009/148.

167 EHRM 6 december 1988 (Barberà e.a.), App. No. 10590/83.

168 H.E. Bröring & H.K. Naves, 'Waarborgen bij bestraffende bestuurlijke sanctie: onvoltooid bestuursrecht', in: T. Barkhuysen, e.a. (red.), *Bestuursrecht harmoniseren: 15 jaar Awb*, Den Haag: BJu, 2010, p. 449-467, i.h.b. p. 460, onder verwijzing naar: EHRM 6 december 1988, Series A, Vol. 146 (Barberà, Messengué & Jabardo).

169 HR 25 april 2008, AB 2008, 227; BNB 2008/175, NTFR 2008/871.

van de Hoge Raad niet door alle rechtbanken gevolgd. In elk geval had de uitspraak van de Hoge Raad van 10 april 2009,¹⁷⁰ waarin hij deze lijn opnieuw heeft bevestigd, betrekking op een uitspraak van de rechtbank 's-Gravenhage, waarin deze het beroep van belanghebbende volgens de niet-fiscale lijn niet-ontvankelijk had verklaard wegens termijnoverschrijding.

5.4.2 Wijziging aanslag hangende bezwaar of beroep

In de literatuur is vooral door D.A. Verburg gesteld dat op het punt van de wijziging van een aanslag hangende bezwaar of beroep verschillen tussen het fiscale en niet-fiscale procesrecht zouden bestaan.¹⁷¹ In de niet-fiscale benadering wordt deze situatie geregeld door artikel 6:18 en 6:19 Awb, die deze wijziging in algemene zin toestaan en voldoende bescherming bieden voor belanghebbende. Deze bepalingen zouden volgens Verburg ook in het fiscale recht moeten worden toegepast. Volgens het fiscale bestuursrecht heeft artikel 6:18 (en dus artikel 6:19 Awb) voor belastingaanslagen geen betekenis, omdat deze bepaling alleen van toepassing is als het bestuursorgaan, los van het bezwaar of beroep, bevoegd is om het bestreden besluit te wijzigen of in te trekken, en deze bevoegdheid bij zowel de aanslag als de uitspraak op bezwaar nu juist ontbreekt.

De inspecteur is in het fiscale recht in beginsel niet bevoegd een tweede aanslag op te leggen of een tweede uitspraak op bezwaar te doen. Deze regel dient de rechtszekerheid, maar is volgens de fiscale literatuur bovendien gebaseerd op het feit dat de materiële belastingsschuld rechtstreeks uit de wet ontstaat en de functie van de aanslag alleen het scheppen van een formele betalingsverplichting is. Deze verplichting is daarmee tevens de grondslag voor de verdere behandeling.¹⁷² Omdat in deze benadering – wat men er verder ook van vindt – in het fiscale recht aan een essentiële toepassingsvoorwaarde van artikel 6:18 Awb niet wordt voldaan, bestaat er bij de toepassing van deze bepaling in feite geen divergentie tussen het fiscale en niet-fiscale procesrecht. Bovendien biedt – zoals hierna wordt aangegeven – het fiscale recht een inspecteur die achteraf van oordeel is dat de aanslag verkeerd is vastgesteld, wel bepaalde mogelijkheden om deze fout te herstellen. Voor de vermindering van de aanslag zijn deze heel vergelijkbaar met het stelsel van artikel 6:18 en 6:19 Awb.

Wil de inspecteur hangende het bezwaar of beroep de aanslag verminderen, dan kan hij dat doen door toepassing van zijn bevoegdheid om de aanslag ambtshalve te verminderen (art. 65 AWR).¹⁷³ Omdat de ambtshalve verleende vermindering geen besluit is waartegen bezwaar of beroep openstaat, vindt

¹⁷⁰ HR 10 april 2009, *BNB* 2009/148.

¹⁷¹ Vooral D.A. Verburg 2010.

¹⁷² Vergelijk: R.H. Happé, P.M.F. van Loon, J.P.F. Slijpen, *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, Deventer: Kluwer, 2005, p. 122-127. Artikel 6:18 Awb kan volgens hen wel van belang zijn voor fiscale besluiten op aanvraag, zoals de beschikkingen fiscale eenheid vennootschapsbelasting en omzetbelasting.

¹⁷³ E.B. Pechler 2009, p. 53; Happé e.a. 2005, p. 125.

Spanningen tussen de fiscale en niet-fiscale toepassing van het Awb-procesrecht

artikel 6:19 Awb geen toepassing. Voor belanghebbende is dat niet problematisch, omdat er in dat geval van uit wordt gegaan dat het bezwaar of beroep zich richt tegen de aanslag zoals deze na de ambtshalve vermindering luidt.¹⁷⁴ Aldus wordt met deze (aloude) fiscale 'oplossing' hetzelfde bereikt als met artikel 6:18 en 6:19 Awb. Van een ernstige spanning tussen het fiscale en niet-fiscale procesrecht is dan ook geen sprake. Wel moeten de rechtbanken deze problematiek in die zin iets anders benaderen dan in niet-fiscale geschillen, dat zij een tweede uitspraak op bezwaar niet mogen aanmerken als een artikel 6:18 Awb-besluit – de inspecteur is immers niet bevoegd een tweede uitspraak op bezwaar te nemen – maar als een ambtshalve vermindering van de aanslag.¹⁷⁵ Doen zij dat niet, dan wordt dit 'foutje' door het hof gecorrigeerd zonder dat deze correctie enige invloed heeft op de verdere afhandeling van de zaak. Al met al is dit verschil in benadering wellicht even wennen, maar dat lijkt ons niet onoverkomelijk.

Wil de inspecteur hangende het bezwaar of beroep de aanslag verhogen, dan moet hij daartoe een navorderingsaanslag opleggen. Een naar de vorm van een primitieve aanslag opgelegde aanslag kan als navorderingsaanslag in stand blijven ('conversie'). Wel moet hoe dan ook worden voldaan aan de strenge vereisten voor een navorderingsaanslag ('nieuw feit'), tenzij er sprake is van een belastingplichtige te kwader trouw of van een

redelijkerwijs kenbare ambtelijke fout als bedoeld in artikel 16, lid 2, onder c AWR ('schrijf- en tikfout'). Deze fiscale aanpak leidt soms, bijvoorbeeld in de zaak die leidde tot de uitspraak van de Hoge Raad van 26 maart 2010,¹⁷⁶ tot een uitkomst die niet-fiscalisten wellicht wat vreemd vinden. In deze zaak had de inspecteur door het in onjuiste volgorde invoeren van de gegevens een ozb-aanslag in bezwaar verminderd door de aanslag eerst op nihil vast te stellen en vervolgens een nieuwe (maar verminderde) aanslag op te leggen. In het niet-fiscale procesrecht zou dit gelet op artikel 7:11 Awb niet problematisch zijn geweest, in het fiscale procesrecht wel omdat een nieuwe aanslag (ook) in bezwaar niet kan worden opgelegd. Deze wijze van correctie is daarom alleen mogelijk als aan de voorwaarden voor navordering was voldaan (wat niet het geval was), als de belastingplichtige te kwader trouw is geweest (wat evenmin het geval was) of als er sprake is van een vergissing van de inspecteur die gelijk te stellen zou zijn met een 'schrijf- of tikfout'. Maar het is ook niet uitgesloten dat geen sprake is van een schrijf- of tikfout, maar van een bewuste vermindering van de aanslag tot nihil door de inspecteur. Blijkt dat na verwijzing het geval, dan leidt die formeel onjuiste aanpak ertoe dat uiteindelijk geen aanslag meer kan worden opgelegd. Had de inspecteur in bezwaar of door een ambtshalve beschikking de aanslag verminderd, dan zou dat niet problematisch zijn geweest. Voor niet-fiscalisten is deze uitspraak wellicht wat vreemd en misschien wel onbevredigend.

¹⁷⁴ Zie: HR 13 mei 1970, *BNB* 1970/134.

¹⁷⁵ Vergelijk: Hof Arnhem 10 maart 2009, *LJN*: BH6941.

¹⁷⁶ HR 26 maart 2010, nr. 09/02804, *BNB* 2010/181, *FED* 2010/64. Sinds 1 januari 2010 wordt deze materie geregeld door artikel 16 lid 3 AWR.

Hij vloeit echter niet voort uit een verschillende toepassing van het Awb-procesrecht (art. 6:18 of 7:11 Awb), maar uit het fiscale 'dogma' dat een aanslag maar één keer kan worden opgelegd. Daarmee – het zij herhaald – kan men het oneens zijn, maar van een echte spanning tussen fiscaal en niet-fiscaal procesrecht is hierdoor geen sprake.

5.4.3 Proceskostenvergoeding

Tussen het fiscale en niet-fiscale procesrecht bestaat er verschil van opvatting over de vraag of een partner- of familierelatie in de weg staat aan de vergoeding van de proceskosten voor degene die als beroepsmatig gemachtigde in de procedure optreedt. Volgens de Hoge Raad is dat niet het geval en komen de proceskosten voor vergoeding in aanmerking als gemachtigde beroepsmatig rechtsbijstand pleegt te verlenen, bijvoorbeeld als belastingconsulent, en hij in de betreffende zaak op zakelijke basis is opgetreden.¹⁷⁷ Volgens de niet-fiscale bestuursrechters staat een partner- of familierelatie in de weg aan een proceskostenvergoeding,¹⁷⁸ omdat volgens hen dan niet kan worden aangenomen dat beroepsmatig rechtsbijstand wordt verleend door een derde als bedoeld in artikel 1, aanhef en onder a, van het Besluit proceskosten bestuursrecht. Dat de gemachtigde in kwestie in procedures waarin hij voor

'echte' cliënten optreedt, wel als beroepsmatige rechtsbijstandverlener wordt aangemerkt, doet daaraan niet af.

Verder bestaat er tussen de Hoge Raad (en de CRvB) enerzijds en de ABRvS anderzijds divergentie bij de vraag of een bestuursorgaan uitsluitend in hoger beroep kan komen tegen de beslissing van de rechtbank over de proceskostenvergoeding. De Hoge Raad (en de CRvB) acht(en) dat wel mogelijk,¹⁷⁹ de ABRvS niet omdat het bestuursorgaan daartoe onvoldoende procesbelang heeft.¹⁸⁰ Dit jurisprudentiële 'appelverbod' van de ABRvS – dat in bestuursrechtelijke kringen niet onomstreden is¹⁸¹ – geldt voor de veroordeling door de rechtbank van het orgaan in de kosten van beroep en, indien van toepassing, in de kosten van bezwaar. Voor de rechtbanken is deze divergentie overigens niet problematisch.

5.5 Bevindingen

In het voorgaande is vastgesteld dat serieuze spanningen zijn uitgebleven bij de kwesties waar ze werden verwacht, de finale en materiële geschilbeslechting (par. 5.2) en de processuele fuiken (par. 5.3). Het enige 'smetje' is de divergentie tussen de rechtbanken en de hoven bij de toepassing van het dictum 'in stand laten van de rechtsgevolgen' ingeval een (onvoldoende gemotiveerd) besluit materieel correct is. Op dit punt moet

177 HR 4 oktober 1995, nr. 30 628, *BNB* 1995/321c; HR 25 oktober 2002, nr. 37 440, *BNB* 2003/15; HR 27 november 2009, nr. 08/02570, *BNB* 2010/63c.

178 Bijvoorbeeld: ABRvS 7 oktober 1996, «JB» 1996/245; CRvB 6 maart 1997, *AB* 1997, 225.

179 HR 27 november 2009, nr. 08/00316, *NTFR* 2009/2626. Zie ook: CRvB 6 november 2008, *LJN*: BG4994; CRvB 2 februari 2010, *LJN*: BL3932.

180 ABRvS 15 april 2009, *AB* 2009, 163.

181 T. Barkhuysen & L.M. Koenraad, 'Bestuursorganen afgehouden van de rechter', «JBplus» 2010, p. 103-108.

Spanningen tussen de fiscale en niet-fiscale toepassing van het Awb-procesrecht

de Hoge Raad de knoop doorhakken, waarbij wij een voorkeur hebben voor de lijn van de rechtbanken.

Bij de uitleg van een aantal Awb-bepalingen ziet men wel verschillen tussen de fiscale en niet-fiscale toepassing. Tot de echte spanningen behoort onzes inziens niet de problematiek van artikel 6:18 en 6:19 Awb, omdat de verschillen hierbij samenhangen met het fiscale dogma dat de inspecteur maar één keer een aanslag kan opleggen (par. 5.4.2).

Bovendien biedt het fiscale recht voor een vermindering van een aanslag hangende bezwaar of beroep een oplossing die heel vergelijkbaar is met de regeling van artikel 6:18 en 6:19 Awb. Ook met de fiscale rechtspraak op grond waarvan het ontbreken van de rechtsmiddelverwijzing in beginsel moet leiden tot verschoonbaarheid van de termijnoverschrijding op grond van artikel 6:11 Awb, hebben wij op zich geen problemen, nu deze rechtspraak door de Hoge Raad uitdrukkelijk wordt beperkt tot het fiscale recht (par. 5.4.1). Problematisch vanuit de optiek van de rechtbanken zijn wel de verschillen die bestaan bij de feitenvaststelling die bepalend is voor de vraag of een beroepschrift tijdig ter post is bezorgd (par. 5.4.1), bij de bewijslastverdeling in verband met de naleving van beroepstermijnen bij bestuurlijke boetes (par. 5.4.1) en – maar dat is een echt detail – bij de vergoeding van proceskosten in geval van een partner- of familierelatie (par. 5.4.3). Deze verschillen zouden onzes inziens in goed

overleg tussen de hoogste rechters moeten kunnen worden opgelost.¹⁸²

182 Zo ook M.W.C. Feteris, *Hoe is het gesteld met de fiscale rechtsbescherming?*, Jan Giele lezing 2008, Amersfoort: Sdu Uitgevers, 2008, p. 88-89.

Eindoordeel en aanbevelingen

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk vinden twee exercities plaats. In de eerste plaats wordt een eindoordeel gegeven over de invoering van de belasting-rechtspraak in twee feitelijke instanties en over de wijze waarop de rechtbanken en hoven aan hun nieuwe taak invulling hebben gegeven (par. 6.2). Daarbij worden deelbevindingen van diverse hoofdstukken geïntegreerd. Vervolgens wordt bekeken of de bevindingen aanleiding zijn voor aanbevelingen voor verbetering en, zo ja, welke (par. 6.3).

6.2 Eindoordeel

Rechtbanken

Over het algemeen zijn zowel ervaren als minder ervaren professionele gebruikers van de fiscale rechtspraak redelijk tevreden over de wijze waarop de rechtbanken hun nieuwe taak als fiscale eerstelijnsrechter hebben vervuld (par. 4.3). De waardering van de inspecteurs ligt daarbij wel significant hoger dan die van de adviseurs, vooral op het punt van fiscale kwaliteit. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat inspecteurs meer procedures voeren dan adviseurs en deze ook vaker winnen (par. 4.6).

Aan het relatief positieve oordeel van de gebruikers draagt waarschijnlijk bij dat de rechtbanken – zoals in het fiscale recht gebruikelijk was – hebben gekozen vóór een materiële en finale afdoening van zaken (par. 5.2) en tegen

de hantering van processuele fuiken (par. 5.3). De vrees in fiscale kringen dat de rechtbanken zich op deze punten te veel zouden opstellen als Awb-rechters, is ongegrond gebleken. Overigens bestaan er wel divergenties en spanningen tussen de rechtbanken en hoven/Hoge Raad, vooral bij de toepassing van beroepstermijnen (par. 5.4). Deze zijn onwenselijk.

Bij de meeste fiscale rechtbanken worden de rijksbelastingen door rechters met een fiscale universitaire opleiding behandeld (par. 2.2). Uitzonderingen zijn de rechtbank Haarlem die niet-fiscalisten ook inzet in inkomstenbelasting/niet-winstzaken en de rechtbank Arnhem die dit ook bij andere rijksbelastingen doet, maar bij de samenstelling van een meervoudige kamer wel rekening houdt met de achtergrond en kennis van de rechters. De professionele gebruikers zijn redelijk tevreden over de behandeling door de fiscale rechtbanken van zowel ondernemers- als particuliere rijksbelastingen (par. 4.5.3). Het vernietigingspercentage in appel ligt bij rijksbelastingen hoog, maar wordt – anders dan wellicht verwacht – lager naarmate de belasting complexer is (par. 3.2.3). Anders gezegd: juist bij de complexe (ondernemers)belastingen doen de fiscale rechtbanken het relatief goed.

De decentrale belastingen worden bij alle fiscale rechtbanken (mede) afgedaan door niet-fiscalisten. Dat geldt ook voor alle decentrale rechtbanken (par. 2.2). De waardering van de professionele gebruikers voor de

afdoening van decentrale belastingen ligt bij de fiscale rechtbanken lager dan bij de decentrale rechtbanken en is ook lager dan de waardering voor de afdoening van de rijksbelastingen (par. 4.4.1 en 4.5.3). De rechtbank Leeuwarden vormt op dit punt overigens een positieve uitzondering. Het vernietigingspercentage in appel is bij decentrale belastingen over de hele linie hoog, maar ook op dit punt doen de fiscale rechtbanken het gezamenlijk minder goed dan de decentrale rechtbanken gezamenlijk (par. 3.2.2).

De kritiek van de gebruikers (vooral lokale heffingsambtenaren) op de afdoening van decentrale belastingen door de rechtbanken richt zich vooral op de WOZ (par. 4.3.4). Bij deze belasting is het vernietigingspercentage in appel ook stabiel hoog (par. 3.2.2). Volgens de heffingsambtenaren zouden de rechtbanken WOZ-beschikkingen te vaak om emotionele redenen vernietigen en schuiven zij een goed onderbouwd gemeentelijk taxatierapport te gemakkelijk opzij. Mede daardoor floreren op dit terrein onlineadviesbureaus die een goed belegde boterham verdienen met proceskostenvergoedingen (par. 4.6).

Het belangrijkste kritiekpunt van de gebruikers op de rechtbanken (en op de hoven, zie hierna) is het gebrek aan snelheid. Deze kritiek wordt vooral bij de inspecteurs mede gevoed door de strikte hantering van procestermijnen door de rechtbanken en de als star ervaren opstelling van de griffies van de rechtbanken

bij het verlenen van uitstel voor het indienen van (nadere) stukken. Volgens hen is het onredelijk dat verzoeken om uitstel van partijen vrijwel standaard worden afgewezen terwijl de rechtbanken zichzelf niet aan de termijnen voor het plannen van een zitting en het doen van een uitspraak houden (par. 4.6). De versoepelingen van het uitstelbeleid die diverse fiscale rechtbanken zeggen te hebben doorgevoerd (par. 2.2), zijn voor deze gebruikers onvoldoende of zijn bij hen nog onvoldoende doorgedrongen. De kritiek op het gebrek aan snelheid betreft alle belastingen, maar vooral de WOZ. Bij deze belasting komt het vaak voor dat een beroepszaak nog aanhangig is, terwijl de nieuwe beschikking alweer moet worden genomen. Dat leidt tot onnodige beroepszaken (par. 4.6).

De problemen op het punt van snelheid blijken ook uit de lange doorlooptijden bij de rechtbanken. Vergeleken met het 'rampjaar' 2007 zijn de doorlooptijden in 2008 en 2009 weliswaar gedaald, maar zij zijn nog steeds hoger dan de doorlooptijden in andere bestuursrechtelijke zaken en komen niet in de buurt van de doelstellingen die de Rechtspraak voor 2010 heeft geformuleerd (par. 2.3). De mate waarin de diverse rechtbanken de instroom van zaken onder controle hebben, loopt overigens sterk uiteen. Wat betreft rijksbelastingen zijn de problemen het grootst bij de rechtbank Leeuwarden.

De lange doorlooptijden hebben in elk geval bij één decentrale rechtbank (Maastricht) mede te maken met het roulatiebeleid (par. 2.2). Dit

beleid heeft er ook voor gezorgd dat nog slechts bij één decentrale rechtbank een fiscaal geschoolde rechter met fiscale zaken is belast (Zutphen). Bij de meeste fiscale rechtbanken wordt in de praktijk niet of nauwelijks gerouleerd. Een reden voor de lange doorlooptijden is volgens sommige fiscale rechtbanken wel gelegen in de moeizame werving van nieuwe medewerkers en rechters. De arbeidsvoorwaarden van de rechtbank zijn niet concurrerend met die van de adviespraktijk en de belastingdienst.

Hoven

Over het algemeen zijn de professionele gebruikers tevreden over de wijze waarop de hoven hun appeltaak vervullen (par. 4.3.3). Vooral op fiscale kwaliteit scoren de hoven hoger dan de rechtbanken. Ook bij de hoven ligt de waardering van de inspecteurs significant hoger dan die van de adviseurs.

Het meest kritisch zijn de gebruikers over het gebrek aan snelheid bij de hoven (par. 4.3.3 en 4.6). Ook bij hen zijn de doorlooptijden hoog en komen zij niet in de buurt van de doelstellingen van de Rechtspraak. Wel is de trend positief (par. 2.4). De lange doorlooptijden bij de hoven worden mede veroorzaakt door het hoge appelpercentage van 50 bij vooral complexe rijksbelastingen (par. 3.2.1). Bij deze belastingen worden de rechtbanken door sommige partijen gezien als een tussenstap op weg naar de hoven (par. 3.4.1). Bij

deze belastingen cumuleren de lange doorlooptijden bij het hof vaak met die bij de rechtbank. Het hoge appelpercentage hangt wellicht samen met de ruime mate van herkansing die de hoven bieden en volgens de rechtspraak van de Hoge Raad moeten bieden (par. 3.3.2). Deze ruime invulling is overigens in overeenstemming met de wetsgeschiedenis en wordt ondersteund door alle actoren in het fiscale veld (gebruikers, rechtbanken, literatuur). Wel wordt in de literatuur een wat strengere toepassing van de goede procesorde als grens voor de herkansing in appel bepleit en zouden de hoven volgens diverse gebruikers vaker moeten afzien van een proceskostenvergoeding als een vernietiging van de bestreden uitspraak in appel is gebaseerd op nieuwe stellingen en gegevens die eerder in de procedure naar voren hadden kunnen worden gebracht (par. 3.4).

De hoven kiezen nog steeds in veruit de meeste zaken voor de herhalingsaanpak. Slechts in een minderheid van zaken wordt de gematigde controleaanpak toegepast en ziet men bevestigende of corrigerende oordelen over de rechtbankuitspraak (par. 3.3.3). Diverse rechtbanken zijn op dit punt kritisch, omdat de hofuitspraken aldus weinig leer-effect hebben. Ook in de fiscale literatuur ziet men inmiddels pleidooien voor de hantering van de controleaanpak door de hoven (par. 3.4). Een dergelijke aanpak kan ook leiden tot een verlaging van het hoge vernietigingspercentage in appel.

6.3 Aanbevelingen

Algemeen

Hiervoor is geconstateerd dat de professionele gebruikers over het algemeen redelijk tevreden zijn over de wijze waarop het stelsel van twee feitelijke instanties in fiscale zaken inmiddels functioneert. Voor het aanbevelen van fundamentele veranderingen in het stelsel – bijvoorbeeld het afschaffen van de twee instanties bij sommige complexe rijksbelastingen – biedt het onderzoek dan ook geen basis. Evenmin biedt het onderzoek veel argumenten voor de invoering van de mogelijkheid van prorogatie, waarbij met instemming van beide partijen de rechtbank bij sommige complexe rijksbelastingen kan worden overgeslagen. Het vernietigingspercentage is juist bij deze belastingen relatief laag. De invoering van deze mogelijkheid kan er weliswaar toe leiden dat de totale doorlooptijden bij deze belastingen – waarbij het appelpercentage hoog ligt – wat afneemt. Dit voordeel moet echter niet worden overdreven, omdat de toch al lange doorlooptijden bij de hoven verder zullen toenemen. Bovendien leidt deze maatregel, als hij echt succesvol is, tot een verarming van het werk van de fiscale rechtbanken die vooral nog decentrale zaken en inkomstenbelasting/niet-winstzaken zullen doen. Daarmee neemt de aantrekkingskracht van de rechtbanken voor fiscalisten verder af en komt de fiscale kwaliteit van deze rechtbanken onder druk te staan. Ten slotte is niet

zonder belang dat het fiscale recht voor de snelle beslissing van rechtsvragen al de mogelijkheid van sprongcassatie kent.

Aanbeveling 1: er bestaat geen behoefte aan fundamentele veranderingen van het stelsel van twee feitelijke instanties in fiscale zaken.

De rechtbanken

De kritiek op de rechtbanken betreft de lange doorlooptijden en het gebrek aan snelheid, het door vooral de inspecteurs als formalistisch ervaren te strikte uitstelbeleid, en in mindere mate de fiscale kwaliteit (mede in relatie tot het hoge vernietigingspercentage).

De *lange doorlooptijden* hebben te maken met uiteenlopende factoren, zoals de hoge en tot nu toe niet-stabiele instroom van zaken, problemen bij het aantrekken van gekwalificeerde rechters en ondersteuners (mede door de slechte concurrentiepositie van de rechtbanken) en bij een enkele rechtbank het roulatiebeleid. Een wondermiddel om de problemen op dit punt op korte termijn op te lossen, bestaat dan ook niet. Zo'n wondermiddel is volgens ons in elk geval niet het binden van de rechtbanken aan een wettelijke maximumdoorlooptermijn. Deze termijn zal onder de huidige omstandigheden door veel rechtbanken niet worden gehaald, wat het gezag van de rechtbanken (en de wetgever) ondermijnt. Een deeloplossing om – zoals door de heffingsambtenaren is bepleit – WOZ-

zaken een voorkeursbehandeling te geven omdat de lange doorlooptijden bij deze zaken het meest problematisch zijn, is wat ons betreft wel het overwegen waard, ook al heeft zij als nadeel dat andere zaken langer blijven liggen. Niettemin zouden de rechtbanken deze suggestie kunnen meenemen bij de planning van de zaken. Voor het overige laten de projecten die bij diverse rechtbanken plaatsvinden om een snellere en effectievere bestuursrechtspraak te realiseren (par. 2.3.3), op het punt van snelheid hoopvolle resultaten zien. Deze zouden ook in fiscale zaken een *good practice* kunnen vormen.

Aanbeveling 2: het verkorten van de doorlooptijden moet hoog op de agenda van de rechtbanken staan.

De kritiek op het strikte uitstelbeleid van vooral de fiscale rechtbanken geeft aanleiding tot de volgende opmerkingen. Op zich zijn wij vanwege de toch al lange doorlooptijden geen tegenstander van een enigszins strikte toepassing van procestermijnen. Deze strikte toepassing verliest echter haar zin als de rechtbanken zich niet (kunnen) houden aan hun eigen termijnen. Helaas is dat nogal eens het geval. Bovendien moet ook een strikte toepassing ruimte laten voor maatwerk die is afgestemd op de behoefte van de zaak. Opmerkelijk is dat er op dit punt een groot verschil van perceptie bestaat tussen de rechtbanken, die naar eigen zeggen de termijnen al soepeler zouden toepassen, en vooral de

inspecteurs rijksbelastingen die gelet op hun kritiek van deze versoepeling weinig merken. Op dit punt bestaat er ten minste één communicatieprobleem.

Aanbeveling 3: de rechtbanken moeten versoepelingen van hun uitstelbeleid beter naar de gebruikers communiceren en moeten bij het uitstelbeleid ruimte laten voor maatwerk.

Wat betreft de fiscale kwaliteit van de rechtbanken zijn twee zaken van belang. In de eerste plaats valt het op dat de afdoening van decentrale belastingzaken door de fiscale rechtbanken (met uitzondering van de rechtbank Leeuwarden) door de gebruikers lager wordt gewaardeerd dan de afdoening door de decentrale rechtbanken en dat het vernietigingspercentage bij de fiscale rechtbanken voor deze belastingen hoger ligt dan bij de decentrale rechtbanken. Wat de oorzaak is van dit verschil, wordt uit de cijfers niet duidelijk. Wel zou het verschil voor de fiscale rechtbanken reden moeten zijn voor kritische reflectie op de afdoening van decentrale belastingzaken.

Aanbeveling 4: de fiscale rechtbanken dienen de afdoening van decentrale belastingzaken aan een kritisch onderzoek te onderwerpen.

Voor het overige zijn de gebruikersklachten over de fiscale kwaliteit van de rechtbanken nogal globaal en algemeen geformuleerd en

bieden zij weinig concrete aanknopingspunten voor voorstellen tot verbeteringen op het niveau van de rechtbanken. Het meest concreet is de suggestie van de heffingsambtenaren om voor WOZ-zaken niet-woningen een 'vliegende brigade' van gespecialiseerde rechtbankrechters op te richten, die kunnen worden ingezet in alle rechtbanken. Deze gedachte vertoont grote gelijkenis met de kennisgroepen die op het niveau van de hoven zijn ingesteld, en lijkt ons het overwegen waard. Dergelijke brigades zouden wellicht ook kunnen worden opgericht voor andere niet veel voorkomende decentrale belastingen en voor sommige rijksbelastingen. De fiscale deskundigheid van de rechtbanken wordt hierdoor in elk geval bevorderd.

Aanbeveling 5: de rechtbanken richten voor specifieke niet veel voorkomende belastingen kennisgroepen van rechters op, die kunnen worden ingezet in alle rechtbanken.

Ten slotte kunnen de hoven door principieel te kiezen voor de controleaanpak, de kwaliteit van de eerste aanleg bevorderen (zie par. 6.3.3).

De gerechtshoven

De kritiek op de hoven betreft de lange doorlooptijden en de kwestie van de appelaanpak.

Voor de lange doorlooptijden geldt voor de hoven ten dele hetzelfde als hiervoor is opgemerkt over de rechtbanken. Ook bij de hoven

hebben de doorlooptijden te maken met de hoge en niet-stabiele instroom van zaken. Bovendien moesten diverse hoven nog veel zaken uit het tijdperk dat zij in eerste en enige aanleg bevoegd waren, wegwerken. Een wondermiddel om de problemen op dit punt op korte termijn op te lossen, bestaat niet. Een suggestie die in dit verband is gedaan tijdens de focusgroepen (par. 4.6.6), is dat de hoven bij eenvoudige zaken vaker zouden moeten kiezen voor afdoening door een enkelvoudige kamer. Deze kwestie valt buiten het kader van het onderzoek. Toch verdient de suggestie nader onderzoek, waarbij dan ook de nadelen ervan, zoals het mogelijke kwaliteitsverlies, moeten worden betrokken.

Aanbeveling 6: het verkorten van de doorlooptijden moet hoog op de agenda van de hoven staan, waarbij moet worden onderzocht of eenvoudige appenzaken vaker door een enkelvoudige kamer zouden kunnen worden afgedaan.

Ook het principieel kiezen door de hoven voor de gematigde controleaanpak kan een – overigens bescheiden – bijdrage leveren aan de verkorting van de doorlooptijden, omdat in die aanpak de feitenvaststelling door de rechtbank niet automatisch wordt overgedaan, maar alleen als deze omstreden is, en de appelzaak zich concentreert op de bezwaren van de partijen tegen de uitspraak van de rechtbank. De controleaanpak heeft verder belangrijke(re) voordelen op het punt van de

kwaliteitsverhoging van de rechtbanken
– doordat de hoven duidelijk aangeven of een vernietiging van de rechtbankuitspraak te maken heeft met een fout van de rechtbank en, zo ja, welke – en kan daardoor bijdragen aan de verlaging van het (hoge) vernietigingspercentage in appel. Bij deze aanpak wordt de potentie van het appel en de deskundigheid van de appelrechter ten volle benut.

Aanbeveling 7: de hoven moeten principieel kiezen voor de gematigde controleaanpak.

In de *gematigde* controleaanpak blijft de herkansingsfunctie volledig overeind. Wel kunnen de hoven in een stelsel van twee feitelijke instanties een bijdrage leveren aan een doelmatiger benutting van de rechtspraak door een strengere hantering van de goede procesorde als grens voor herkansing in appel en door vaker af te zien van een proceskostenvergoeding als een vernietiging van de bestreden uitspraak in appel is gebaseerd op nieuwe stellingen en gegevens die eerder in de procedure naar voren hadden kunnen worden gebracht. De Hoge Raad moet – voor zover zijn rechtspraak dat al niet doet – voor deze lijn ruimte bieden.

Aanbeveling 8: de hoven moeten ter bevordering van het doelmatig procederen – met behoud van de ruime herkansingsfunctie – de goede procesorde strenger hanteren en vaker afzien van proceskostenveroordeling.

Slot

Ten slotte is in het onderzoek gesignaleerd dat de rechtbanken vooral bij de hantering van beroepstermijnen worden geconfronteerd met uiteenlopende – en niet met elkaar te verzoenen – rechtspraak van de Hoge Raad en de andere hoogste bestuursrechters. Dat is onwenselijk.

Aanbeveling 9: de verschillen tussen de Hoge Raad en de andere hoogste bestuursrechters bij de toepassing van beroepstermijnen moeten in goed onderling overleg worden opgelost.

Bijlage 1

Vragenlijst rechtbanken

Vragenlijst rechtbank

Deze lijst bevat vragen over de samenstelling en gang van zaken bij uw rechtbank en over het appel. Diverse vragen zijn al eerder gesteld in fase I (eind 2005) en fase II (eind 2007) van het onderzoek. Voor zover zich geen veranderingen hebben voorgedaan, kunt u naar het eerder gegeven antwoord verwijzen. Daartoe is de door u ingevulde vragenlijst van eind 2007 als bijlage bij deze vragenlijst gevoegd. Daarnaast wordt een aantal nieuwe vragen gesteld.

Samenstelling

1. Hebben zich op het punt van de fiscale of algemeen-bestuursrechtelijke achtergrond van de rechters en de ondersteuning wijzigingen voorgedaan vergeleken met de situatie van eind 2007?
2. Worden rechters zonder fiscale achtergrond ingezet in alle fiscale zaken of alleen bij decentrale belastingen?
3. Maakt u gebruik van plaatsvervangers en, zo ja, hoeveel en met welke achtergrond (fiscaal, algemeen-bestuursrechtelijk, anders)?
4. Heeft het roulatiebeleid van de rechtbank invloed gehad op de samenstelling van de 'eenheid' die met fiscale zaken is belast? Moeten rechters met een fiscale achtergrond ook rouleren?

Werkwijze en procesrechtelijke aanpak

5. Hebben zich wijzigingen voorgedaan in uw werkwijze in fiscale zaken?
6. Naar welke doorlooptijd streeft uw rechtbank in belastingzaken? Wordt deze doorlooptijd in de jaren 2008 en 2009 in de regel gehaald?

7. Hebben zich wijzigingen voorgedaan in uw opstelling ten aanzien van laat ingediende stukken (buiten de termijn van artikel 8:58 Awb of ter zitting)?
8. Hebben zich wijzigingen voorgedaan met betrekking tot uw beleid om zaken definitief af te doen?
9. Spelen bij uw rechtbank andere procesrechtelijke punten die voor het onderzoek van belang kunnen zijn?

Knelpunten en oplossingen

Deze kwestie is eind 2007 ten dele ook aan de orde gesteld in vraag 5 van de bijgevoegde vragenlijst. De hierna opgenomen vragen betreffen de jaren 2008 en 2009.

10. Heeft uw rechtbank in 2008 en 2009 te maken gehad met een zeer hoge instroom? Kon u deze 'instroom' managen? Hebben zich bij de afhandeling van zaken knelpunten voorgedaan, zoals stuwmeren?
11. Indien zich knelpunten hebben voorgedaan, welke maatregelen hebt u getroffen om de problemen het hoofd te bieden? In hoeverre hebben deze maatregelen succes gehad?

Waardering van de appelrechtspraak

12. Neemt u kennis van de appeluitspraken van uw hof en/of andere hoven? Worden deze besproken binnen de rechtbank? Hebben appeluitspraken geleid tot maatregelen? Zo ja, welke? Hoe waardeert u het aantal gegronde appelen voor uw rechtbank?
13. Vindt er tussen de rechtbank en het hof een gestructureerd overleg plaats? Zo ja, met welke frequentie en welke onderwerpen worden op dit overleg besproken?

Volgens het rapport van de Commissie kernwaarden appelcolleges (Den Haag, 2008) heeft het hoger beroep in algemene zin drie functies: controle van eerste aanleg (leiding geven aan de eerste aanleg), herkansing voor partijen en bevordering rechtseenheid en rechtsontwikkeling. Deze kwestie is eind 2007 ten dele aan de orde gesteld in vraag 7.

14. Hoe waardeert u de wijze waarop uw hof en/of de hoven aan deze functies inhoud geven?

- a. Controlefunctie: geeft het hof door middel van zijn rechtspraak voldoende leiding aan de eerste aanleg? Wordt uit de uitspraken voor u duidelijk op welke punten de uitspraak van de rechtbank al dan niet tekortschoot? Zo nee, hebt u op dit punt wensen?
- b. Herkansingsfunctie: wordt deze functie door het hof in voldoende mate uitgeoefend? Hebt u op dit punt wensen?
- c. Bevorderen rechtseenheid en rechtsontwikkeling: dragen de uitspraken van het hof (of de hoven) vanuit uw perspectief in voldoende mate bij aan deze functie? Hebt u op dit punt wensen?

15. Wijkt u wel eens bewust af van de fiscale appel- of cassatierechtspraak of bent u dat van plan? Zo ja, bij welke onderwerpen? Wat is het motief voor afwijking?

Overige opmerkingen

16. Hebt u nog opmerkingen of aanvullingen?

Bijlage 2

Doorlooptijden per rechtbank

		< 12 maanden	12-15 maanden	15-24 maanden	> 24 maanden
's-Gravenhage	2006	86%	7%	7%	0%
	2007	42%	38%	19%	1%
	2008	70%	11%	14%	5%
	2009	74%	8%	12%	6%
's-Hertogenbosch	2006	98%	2%	0%	0%
	2007	9%	49%	43%	0%
	2008	53%	6%	38%	3%
	2009	53%	3%	40%	4%
Alkmaar	2006	60%	36%	4%	0%
	2007	14%	44%	42%	0%
	2008	84%	6%	9%	1%
	2009	75%	17%	7%	1%
Almelo	2006	99%	1%	0%	0%
	2007	97%	3%	0%	0%
	2008	100%	0%	0%	0%
	2009	99%	1%	0%	0%
Arnhem	2006	93%	5%	2%	0%
	2007	80%	15%	5%	0%
	2008	86%	5%	7%	2%
	2009	79%	7%	11%	3%
Breda	2006	81%	10%	9%	0%
	2007	70%	21%	9%	0%
	2008	76%	7%	14%	3%
	2009	79%	6%	9%	6%
Dordrecht	2006	56%	43%	1%	0%
	2007	14%	46%	40%	0%
	2008	77%	3%	13%	7%
	2009	74%	3%	15%	8%

Bijlage 2: Doorlooptijden per rechtbank

		< 12 maanden	12-15 maanden	15-24 maanden	> 24 maanden
Haarlem	2006	85%	9%	6%	0%
	2007	62%	23%	14%	1%
	2008	76%	5%	12%	7%
	2009	82%	7%	8%	3%
Maastricht	2006	95%	4%	1%	0%
	2007	40%	48%	12%	0%
	2008	81%	15%	4%	0%
	2009	67%	21%	11%	1%
Middelburg	2006	95%	5%	0%	0%
	2007	72%	21%	7%	0%
	2008	99%	1%	0%	0%
	2009	89%	6%	2%	3%
Roermond	2006	92%	5%	3%	0%
	2007	19%	12%	69%	0%
	2008	75%	5%	12%	8%
	2009	56%	10%	21%	13%
Rotterdam	2006	66%	33%	1%	0%
	2007	37%	13%	50%	0%
	2008	87%	6%	6%	1%
	2009	89%	8%	2%	1%
Utrecht	2006	99%	1%	0%	0%
	2007	52%	44%	4%	0%
	2008	88%	6%	6%	0%
	2009	89%	8%	3%	0%
Zutphen	2006	97%	2%	1%	0%
	2007	29%	51%	19%	1%
	2008	64%	10%	15%	11%
	2009	67%	14%	16%	3%
Zwolle-Lelystad	2006	96%	4%	0%	0%
	2007	48%	38%	14%	0%
	2008	83%	12%	4%	1%
	2009	79%	14%	6%	1%
Totaal	2006	88%	8%	4%	0%
	2007	55%	27%	17%	1%
	2008	77%	7%	12%	4%
	2009	77%	8%	11%	4%

Bijlage 3

Doorlooptijden rechtbanken en complexiteit

doorlooptijden van zaken afgedaan in 2008 en 2009:

	# zaken	< 12 maanden	12-15 maanden	15-24 maanden	> 24 maanden
Complex (> 2,4)					
<i>Rijksbelastingen</i>					
Vennootschapsbelasting	1627	69%	7%	15%	9%
Successierechten	460	72%	9%	15%	4%
Bpm	294	63%	8%	16%	13%
Loonbelasting	826	72%	6%	15%	6%
Omzetbelasting	2280	70%	7%	13%	9%
<i>Decentraal</i>					
Baatbelasting	151	36%	14%	11%	40%
Waterschapslasten	294	87%	3%	9%	0%
Gemiddeld (tussen 1.6 en 2.4)					
<i>Rijksbelastingen</i>					
Overdrachtsbelasting	172	57%	11%	30%	2%
IB	11061	71%	9%	14%	6%
<i>Decentraal</i>					
Precario	198	65%	10%	18%	7%
Niet complex (< 1,6)					
<i>Rijksbelastingen</i>					
WAZ	686	50%	9%	21%	20%
Motorrijtuigen	982	71%	4%	23%	3%
<i>Decentraal</i>					
Rioolrechten	389	69%	5%	16%	10%
Afvalheffing	341	84%	9%	7%	1%
WOZ	19408	81%	8%	9%	2%
Reinigingsrechten	84	85%	7%	6%	2%
Leges	647	69%	9%	15%	6%
Parkeerbelasting	4589	92%	4%	3%	0%
Complex	5932	70%	7%	14%	9%
Gemiddeld	11431	71%	9%	14%	6%
Niet complex	27126	81%	7%	9%	2%

Bijlage 4

Appel- en vernietigingspercentage per belasting, complexiteit en rijks- of decentraal

	# uitspraken eerste aanleg	totale instroom	appel- percentage	% gegrond- verklaringen	Hof Arnhem	Hof Amsterdam	Hof 's-Hertogen- bosch	Hof 's-Graven- hage	Hof Leeuwarden
<i>Rijksbelastingen</i>									
Vennootschapsbelasting	569	362	64	38	73	99	119	63	8
Douanerechten	340	193	57	69	193				
Successierechten	229	86	38	37	17	20	12	22	15
Bpm	185	92	50	54	16	37	29	9	1
Loonbelasting	345	218	63	45	35	98	65	62	5
Omzetbelasting	951	458	48	44	76	70	178	118	16
Overdrachtsbelasting	96	48	50	87	2	118	21	5	7
IB	5055	2410	48	41	436	724	574	502	174
WAZ	340	156	46	51	22	75	46	9	4
Motorrijtuigen	471	137	29	64	6	71	21	33	6
Overige rijksbelastingen	1170	468	40	45	50	171	108	118	21
Totaal rijksbelastingen	9751	4628	47	45	733	1676	1173	941	257
<i>Decentraal</i>									
Baatbelasting	127	76	60	1	4	0	58	12	2
Waterschapslasten	68	12	18	8	2	0	1	9	0
Precario	79	21	27	20	1	11	4	5	0
Rioolrechten	158	26	16	29	9	5	0	5	7
Afvalheffing	126	20	16	27	4	9	2	3	2
WOZ	8901	966	11	56	192	249	177	240	108
Reinigingsrechten	27	2	7	100	0	2	0	0	0
Leges	331	67	20	57	22	18	13	5	9
Parkeerbelasting	1471	140	10	33	14	73	11	35	7
Overig decentraal	791	247	31	46	37	83	14	96	17
Totaal decentraal	12079	1577	13	47	285	450	280	410	152
Complex	2814	1497	53	37	223	517	462	295	47
Gemiddeld	5230	2479	47	42	439	853	599	512	181
Niet complex	11825	1514	13	54	269	502	270	330	143
Totaal	21830	6205	28	45	1018	2126	1453	1351	409

Bijlage 5

Waardering rechtbanken en hoven gerelateerd aan ervaringsjaren

Stellingen over rechtbanken

	Gemiddelde bij minder dan één ervaringsjaar	Gemiddelde bij één t/m vijf ervaringsjaren	Gemiddelde bij zes t/m tien ervaringsjaren	Gemiddelde bij meer dan tien ervaringsjaren
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door de rechtbank was goed	3,9	4,2	4,1	4,1
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	3,9	4,5	4,4	4,4
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	3,8	4,4	4,3	4,3
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	3,9	4,3	4,2	4,2
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4	4,3	4,2	4,2
f) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3	3,2	3,3	3,3
g) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	3,8	3,9	3,9	3,9
h) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,9	3,8	3,6	3,6
i) Deze rechtbank beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,4	3,5	3,4	3,4
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van de rechtbank was goed	4	3,9	3,5	3,7

Bijlage 5: Waardering rechtbanken en hoven gerelateerd aan ervaringsjaren

Stellingen over gerechtshoven

	Gemiddelde bij één t/m vijf ervaringsjaren	Gemiddelde bij zes t/m tien ervaringsjaren	Gemiddelde bij meer dan tien ervaringsjaren
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door het gerechtshof was goed	4,2	4,1	4,2
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,4	4,3	4,3
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,4	4,3	4,3
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,2	4,2	4,2
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,2	4,2	4,2
f) Het gerechtshof pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,5	3,4	3,3
g) Het gerechtshof pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	4,1	4	4,1
h) Het gerechtshof pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,9	3,8	3,8
i) Het gerechtshof beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,5	3,5	3,5
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van het gerechtshof was goed	4	4	4,1

Bijlage 6

Waardering rechtbanken en hoven gerelateerd aan het aantal procedures

Stellingen over alle rechtbanken

	Gemiddelde bij één tot vijf procedures	Gemiddelde bij vijf tot vijftien procedures	Gemiddelde bij zestien tot 30 procedures	Gemiddelde bij meer dan 30 procedures
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door de rechtbank was goed	4	4,2	4,1	4,1
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,3	4,5	4,5	4,4
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,2	4,4	4,4	4,3
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,2	4,3	4,3	4,2
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,2	4,3	4,3	4,1
f) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,2	3,2	3,3	3,5
g) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	3,8	3,9	3,9	3,9
h) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,6	3,6	3,6	3,7
i) Deze rechtbank beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,4	3,3	3,4	3,5
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van de rechtbank was goed	3,6	3,7	3,7	3,7
Gemiddeld cijfer voor afdoening van zaken	6,9	7,2	7,1	7,1

Bijlage 6: Waardering rechtbanken en hoven gerelateerd aan het aantal procedures

Stellingen over alle gerechtshoven

	Gemiddelde bij één tot drie procedures	Gemiddelde bij vier tot tien procedures	Gemiddelde bij meer dan tien procedures
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door het gerechtshof was goed	4,1	4,2	4,2
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,3	4,4	4,4
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,3	4,4	4,4
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,2	4,2	4,3
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,2	4,2	4,4
f) Het gerechtshof pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,4	3,4	3,2
g) Het gerechtshof pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	3,9	4,1	4,2
h) Het gerechtshof pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,7	3,9	4
i) Het gerechtshof beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,4	3,4	3,7
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van het gerechtshof was goed	3,9	4,1	4,2
Gemiddeld cijfer voor afdoening van zaken	7,3	7,4	7,6

Bijlage 7

Waardering rechtbanken en hoven gerelateerd aan de belastingsoort

Stellingen over alle rechtbanken

	Douanerecht	Ondernemings- belastingen	Particuliere rijksbelastingen	Lokale heffingen/ wet WOZ
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door de rechtbank was goed	3,6	4,1	4,2	3,9
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,3	4,4	4,4	4,2
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,3	4,3	4,3	4
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4	4,2	4,3	3,9
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4	4,2	4,2	3,9
f) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,8	3,3	3,3	3,3
g) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	3,4	3,9	3,9	3,7
h) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,3	3,6	3,6	3,4
i) Deze rechtbank beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,1	3,4	3,5	3,2
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van de rechtbank was goed	3,4	3,7	3,7	3,3
Gemiddeld cijfer voor afdoening van zaken	7	7,1	7,1	6,5

Bijlage 7: Waardering rechtbanken en hoven gerelateerd aan de belastingsoort

Stellingen over alle gerechtshoven

	Douanerechten	Ondernemings- belastingen	Particuliere rijksbelastingen	Lokale heffingen/ wet WOZ
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door het gerechtshof was goed	3,9	4,2	4,2	4
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,1	4,4	4,4	4,1
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,1	4,4	4,4	4,1
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4	4,2	4,3	4
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,1	4,2	4,3	4
f) Het gerechtshof pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3	3,3	3,4	3,6
g) Het gerechtshof pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	4,1	4,1	4,1	3,8
h) Het gerechtshof pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,5	3,8	3,9	3,6
i) Het gerechtshof beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,4	3,5	3,5	3,3
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van het gerechtshof was goed	3,9	4,1	4,1	3,9
Gemiddeld cijfer voor afdoening van zaken	7,5	7,4	7,5	7

Cijfer per belastingsoort voor de afzonderlijke rechtbanken en gerechtshoven

	Gemiddelde bij ondernemingsbelastingen	Gemiddelde bij particuliere belastingen	Gemiddelde bij lokale heffingen/wet WOZ
Rechtbank Arnhem	7,1	7,1	6,3
Rechtbank Breda	7,2	7,2	6,4
Rechtbank Den Haag	7,2	7,1	6,2
Rechtbank Haarlem	6,8	6,8	6,1
Rechtbank Leeuwarden	6,7	6,9	7,4
Gerechtshof Arnhem	7,5	7,5	6,9
Gerechtshof Amsterdam	7,5	7,5	7
Gerechtshof 's-Gravenhage	7,2	7,3	6,6
Gerechtshof 's-Hertogenbosch	7,4	7,5	7
Gerechtshof Leeuwarden	7,6	7,8	7,7

Bij douanerecht waren te weinig respondenten om een gemiddelde weer te geven

Bijlage 8

Waardering rechtbanken en hoven gerelateerd aan beroepsorganisatie van adviseurs

Stellingen over alle rechtbanken

	Gemiddelde voor leden NVAB	Gemiddelde voor leden NOB	Gemiddelde voor leden NFB	Gemiddelde voor leden CB
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door de rechtbank was goed	3,9	4,2	4,1	3,9
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,1	4,4	4,2	3,9
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,1	4,3	4	3,9
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4	4	4	4
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4	4	3,9	3,8
f) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,5	3,3	3,3	3,6
g) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	3,6	3,6	3,6	3,6
h) Deze rechtbank pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,5	3,3	3,2	3,4
i) Deze rechtbank beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,1	3,3	3,2	3,6
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van de rechtbank was goed	3,3	3,1	3,2	3,6
Gemiddeld cijfer voor afdoening van zaken	6,5	6,4	6,6	6,4

Stellingen over alle gerechtshoven

	Gemiddelde voor leden NVAB	Gemiddelde voor leden NOB	Gemiddelde voor leden NFB	Gemiddelde voor leden CB
a) De informatievoorziening omtrent de procedure door het gerechtshof was goed	3,9	4	3,9	3,5
b) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	4,1	4,3	4,1	3,8
c) In de schriftelijke procedure had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op het standpunt van mijn wederpartij	4,1	4,3	4,1	3,8
d) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om mijn standpunt naar voren te brengen	3,9	4,1	3,9	3,8
e) Tijdens de zitting had ik voldoende mogelijkheden om te reageren op de wederpartij	4,1	4	3,8	3,6
f) Het gerechtshof pakt de zaak/zaken formalistisch aan	3,3	3	3,7	3,5
g) Het gerechtshof pakt de zaak/zaken inhoudelijk aan	3,9	3,9	3,7	3,6
h) Het gerechtshof pakt de zaak/zaken oplossingsgericht aan	3,5	3,6	3,3	3,2
i) Het gerechtshof beoordeelt de zaak/zaken voortvarend	3,4	3,3	3,4	3,3
j) De fiscale kwaliteit van de uitspraak van het gerechtshof was goed	3,7	3,6	3,5	3,7
Gemiddeld cijfer voor afdoening van zaken	7	7	6,7	6,4

Over de auteurs

Prof. mr. Rob Widdershoven is als hoogleraar Europees bestuursrecht verbonden aan het Instituut voor Staats- en Bestuursrecht van de Universiteit Utrecht en is raadsheer-plaatsvervanger bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Mr. Maartje Verhoeven is als universitair docent/onderzoeker verbonden aan het Instituut voor Staats- en Bestuursrecht en het Europa Instituut van de Universiteit Utrecht.

Aline Bos MSc is als adviseur/onderzoeker verbonden aan de Utrechtse School voor Bestuurs- en Organisatiewetenschap (USBO) van de Universiteit Utrecht.

Mr. Anoeska Buijze is als assistent in opleiding verbonden aan het Instituut voor Staats- en Bestuursrecht van de Universiteit Utrecht.

Mr. Diana van Hout is als universitair docent/onderzoeker verbonden aan de disciplinegroep Fiscaal Recht van de Universiteit Utrecht.

Prof. mr. Harrie van Mens is als hoogleraar Belastingrecht verbonden aan de disciplinegroep Fiscaal Recht van de Universiteit Utrecht en advocaat te Amsterdam, verbonden aan Van Mens en Wisselink.

Mr. Rolf Ortlep is als universitair docent/onderzoeker verbonden aan het Instituut voor Staats- en Bestuursrecht van de Universiteit Utrecht.