

Verwijzing na cassatie in belastingzaken

Een inventarisatie van de regels over de grenzen van de rechtsstrijd na cassatie en verwijzing

Mr. L.J.A. Pieterse en dr. E.B. Pechler¹

De begrenzing van de rechtsstrijd na cassatie en verwijzing zorgt in de rechtspraak geregeld voor de nodige hoofdbreken. Deze beschouwing bevat een inventarisatie en bespreking van de regels die op dit terrein zijn af te leiden uit de rechtspraak van vooral de belastingkamer van de Hoge Raad.

1. Inleiding

In de gevallen waarin de belastingkamer van de Hoge Raad het beroep in cassatie gegrond verklaart en de uitspraak van de feitenrechter vernietigt, doet hij de zaak zelf af, tenzij het – kort gezegd – gaat om beslissingen die (mede) een onderzoek van feitelijke aard vergen. Als de Hoge Raad van oordeel is dat dergelijk onderzoek moet worden verricht, schrijft de wet² voor dat de zaak moet worden verwezen naar een (ander) gerechtshof of – indien sprongcassatie is ingesteld – een (andere) rechtbank. Deze verwijzingsregel bestaat sinds 1915, toen de raden van beroep voor de directe belastingen in het leven werden geroepen³ en de belastingrechtspraak in hoogste instantie is opgedragen aan de Hoge Raad. Sinds dat jaar kent het belastingprocesrecht de regel dat de Hoge Raad het geding verwijst, indien de beslissing van de hoofdzaak afhangt van feiten – vroeger genaamd: daadzaken⁴ – die bij de eerdere behandeling niet zijn komen vast te staan. Deze regel lijdt uitzondering als het punten van ondergeschikte aard betreft.⁵ Dergelijke feitelijke punten mag de Hoge Raad dus zelf beslissen, bijvoorbeeld als partijen het over die punten eens zijn.⁶ Als de Hoge Raad van oordeel is dat verwijzing maar tot één resultaat kan leiden, blijft verwijzing – om redenen van

proceseconomie – achterwege.⁷ Is nader onderzoek nodig, dan dient de rechter naar wie de zaak is verwezen – het verwijzingsgerecht – de zaak te behandelen en te beslissen met inachtneming van de uitspraak van de Hoge Raad. Deze regel, die een opdracht inhoudt, was aanvankelijk opgenomen in art. 24 van de Wet op de raden van beroep voor de directe belastingen.⁸ Met ingang van 1 maart 1957, toen de aan de raden van beroep opgedragen administratieve rechtspraak werd overgebracht naar de gerechtshoven, werd deze verwijzingsregel vastgelegd in art. 25 Wet administratieve rechtspraak belastingzaken.⁹ Sinds 1 september 1999 is dit voorschrift te vinden in art. 29e AWR.¹⁰

De verwijzingsregel is op zichzelf duidelijk, maar biedt niet of nauwelijks houvast voor het antwoord op de vraag binnen welke grenzen de rechtsstrijd na verwijzing zich beweegt. Die grenzen zijn de afgelopen eeuw getrokken in de rechtspraak, niet alleen door de belastingkamer van de Hoge Raad maar ook door de civiele kamer van deze instantie. In deze bijdrage inventariseren en bespreken we – aan de hand van de rechtspraak – de regels over de grenzen van de rechtsstrijd na cassatie en verwijzing. In dat kader besteden we ook aandacht aan de bestaande (on)mogelijkheden om in een verwijzingsprocedure nieuwe (feitelijke en juridische) stellingen aan te voeren. De aanwijzingen (ook wel opdrachten genoemd) die de Hoge Raad de verwijzingsrechter (soms) geeft, komen in deze bijdrage niet aan bod.¹¹ In dit artikel besteden we evenmin aandacht aan de rechtsgang na verwijzing.¹²

1 L.J.A. Pieterse is verbonden aan de Universiteit Leiden en de Vrije Universiteit Amsterdam en E.B. Pechler is als gastonderzoeker verbonden aan de Vrije Universiteit Amsterdam. Dit artikel is deels ontleend aan 'De grenzen van de rechtsstrijd na cassatie en verwijzing', onze bijdrage aan de bundel: Th. Groeneveld en L.J.A. Pieterse (red.), *Met oog voor detail. Liber amicorum mr. J.W. van den Berge*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013, p. 261-282.

2 Art. 29, lid 2, AWR.

3 Wet van 19 december 1914, *Stb.* 564.

4 Art. 26 van de Wet op de raden van beroep voor de directe belastingen bepaalde dat de Hoge Raad verwijst '["i]ndien de beslissing in de hoofdzaak afhangt van daadzaken, welke bij de vroegere behandeling onopgelost zijn gelaten (...)']

5 Zie de tweede volzin van art. 29e, lid 2, AWR. Zie daarover G.J.M.E. de Bont, 'De belastingkamer van de Hoge Raad en de feiten (I)', *WFR* 2008/607, p. 607 e.v.

6 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Kluwer, Deventer 2007, p. 513.

7 Zie onder meer HR 29 november 1995, nr. 30.447, *BNB* 1996/52. Zie over dit onderwerp nader ons artikel: 'Belastingrechter en proceseconomie', *WFR* 2012/226, par. 3.2.

8 Wet van 19 december 1914, *Stb.* 564. Zie over deze wet: B. Schendstok, *Wet van 19 december 1914 (S.564), houdende instelling van Raden van beroep voor de directe belastingen*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1932.

9 Wet van 17 mei 1956, *Stb.* 323.

10 Ingevoegd bij wet van 29 oktober 1998, *Stb.* 1998, 621 en per 1 september 1999 in werking getreden.

11 Zie daarover: E.B. Pechler en L.J.A. Pieterse, 'Verwijzingsinstructies van de Hoge Raad', *NTRF-A* 2014/21, p. 10-12.

12 Zie daarover M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Kluwer, Deventer 2014, par. 15.3 en onze publicatie: 'De behandeling van het geding na cassatie en verwijzing', *WFR* 2014/1432, p. 1432-1436.

2. De grenzen van de rechtsstrijd na cassatie en verwijzing¹³

2.1. Inleiding¹⁴

Hoewel de wet zwijgt over de procedure na cassatie en verwijzing, wil dat niet zeggen dat sprake is van een 'ongeregeld' rechtsruimte. De wet verschaft namelijk een aanwijzing wat (het karakter van) de bedoelde procedure betreft. De in de inleiding besproken verwijzingsregel schrijft immers voor dat de verwijzingsrechter de behandeling van het geding voortzet ('verdere behandeling') en de zaak beslist met inachtneming van de uitspraak van de Hoge Raad.¹⁵ Het wekt dan ook geen verwondering dat de civiele kamer van de Hoge Raad het geding na verwijzing heeft getypeerd als een 'onvoltooide appèlinstantie'¹⁶ en later als een 'onvoltooide instantie'.¹⁷ Deze typering volgend, zou het geding na verwijzing in belastingzaken ook kunnen worden gekarakteriseerd als een onvoltooide instantie. Daarmee wordt tot uitdrukking gebracht dat de procedure na verwijzing niet een zelfstandige, nieuwe instantie is, maar de voortzetting van een onvoltooide instantie die vooraf is gegaan aan het geding in cassatie.¹⁸ In een arrest uit 1927 spreekt de belastingkamer van de Hoge Raad van een 'voortzetting van het onderzoek'¹⁹ en in 2014 heeft hij – onder verwijzing naar een arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad²⁰ – geoordeeld dat de procedure na verwijzing 'de voortzetting van de onvoltooide instantie (is) die voorafging aan het cassatiegeding'.²¹

De grenzen van de rechtsstrijd na verwijzing worden bepaald door wat de Hoge Raad in zijn verwijzingsarrest heeft beslist en door de stand waarin de zaak verkeerde toen de gecasseerde uitspraak werd gedaan. Waar die grenzen liggen moet van geval tot geval worden beoordeeld, door uitleg van het verwijzingsarrest en van de gecasseerde uitspraak. Er is steeds, in de woorden van Hofstra, 'een

nauwkeurige inventarisatie nodig van hetgeen in eerste instantie onherroepelijk feitelijk is komen vast te staan, en van wat de HR met betrekking tot de juridische gezichtspunten heeft beslist'.²² De regels die voor deze inventarisatie gelden, bespreken we in de paragrafen 2.2 en 2.3. In par. 2.4 gaan we in op de vraag in hoeverre na verwijzing nog nieuwe stellingen kunnen worden betrokken.

2.2. Met inachtneming van het arrest van de Hoge Raad

2.2.1. Inleiding

Uit het – door de civiele kamer van de Hoge Raad gewezen – arrest HR 27 april 1934, NJ 1934, 1233 volgt dat de verwijzingsrechter 'de vragen van feitelijke en rechtskundige aard, welke de vernietigde uitspraak onopgelost had gelaten alsnog moet behandelen'. Daarbij moet de verwijzingsrechter het arrest van de Hoge Raad in acht nemen en is hij gebonden aan de in de vernietigde uitspraak gegeven beslissingen die in cassatie niet of tevergeefs zijn bestreden. Dergelijke (niet of tevergeefs bestreden) beslissingen binden de verwijzingsrechter, ook al is de in cassatie bestreden uitspraak vernietigd.

De vraag in hoeverre de verwijzingsrechter is gebonden aan de in de vernietigde uitspraak vervatte beslissingen, is niet altijd gemakkelijk te beoordelen. Bij het beantwoorden van die vraag zullen in ieder geval de tegen de vernietigde uitspraak aangevoerde cassatieklachten moeten worden betrokken. Laat de Hoge Raad bepaalde klachten buiten behandeling, dan is de verwijzingsrechter ook niet gebonden aan de door die klachten bestreden beslissingen.²³ De gebondenheid aan eerdere beslissingen geldt ook voor (het debat tussen) partijen in de procedure na verwijzing.

Er laten zich, om de gedachten te bepalen, de volgende situaties onderscheiden:

- a. de beslissing is niet of tevergeefs bestreden;
- b. de beslissing is met succes bestreden;
- c. de beslissing is bestreden, maar de Hoge Raad laat de klacht onbehandeld.

We lichten deze situaties toe aan de hand van de rechtspraak van met name de belastingkamer van de Hoge Raad. Men bedenke dat het woord 'beslissing' hier niet 'dictum' maar oordeel betekent.

2.2.2. Situatie a: de beslissing is niet of tevergeefs bestreden

Na verwijzing is geen debat meer mogelijk over een niet of tevergeefs bestreden beslissing. Een tevergeefs bestreden beslissing is onaantastbaar geworden door het verwijzingsarrest van de Hoge Raad. Een niet bestreden beslissing

13 Een beknopt overzicht van de hierna te bespreken regels is te vinden in de conclusie van A-G Wesseling-van Gent voor HR 24 december 2010 (civiele kamer), nr. 09/01392, NJ 2011, 16. Zie in het bijzonder onderdeel 2.3-2.10, ook (nagenoeg helemaal) opgenomen in onderdeel 4.5 van de conclusie van A-G IJzerman voor HR 11 november 2011, nr. 10/03793, BNB 2011/300, NTFR 2011/2630.

14 Zie over de grenzen van de rechtsstrijd na verwijzing ook: B. Winters, *De procedure na cassatie en verwijzing in civiele zaken* (diss. Rotterdam), W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1992, besproken door Th.B. ten Kate in *WPNR* 1993/6082, p. 150 e.v. en E. Korthals Altes in *RM Themis* 1993, p. 298 e.v.

15 Art. 29e AWR.

16 HR 10 augustus 1983 (civiele kamer), nr. 12.131, NJ 1984, 182 en HR 21 oktober 1994 (civiele kamer), nr. 15.481, NJ 1995, 398.

17 HR 17 december 2010, nr. 09/01893, NJ 2012, 57, r.o. 3.5.

18 W.D.H. Asser, *Civiele cassatie*, Ars Aequi Libri, Nijmegen 2011, p. 127. In deze zin ook: M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Kluwer, Deventer 2014, p. 458.

19 HR 19 januari 1927, B. 3986. Zie ook HR 5 maart 1958, nr. 13.493, BNB 1958/152.

20 Het betreft HR 17 december 2010, nr. 09/01893, NJ 2012, 57.

21 HR 26 september 2014, nr. 14/01474, BNB 2015/3, NTFR 2014/2442, r.o. 2.3.

22 H.J. Hofstra in zijn noot bij HR 22 februari 1984, nr. 22.303, BNB 1984/142.

23 Asser *Procesrecht*, Veegens, Korthals Altes en Groen, Kluwer, Deventer 2005, p. 407.

heeft kracht van gewijsde gekregen en is daarom onaantastbaar geworden. In een arrest uit 1994 formuleert de civiele kamer van de Hoge Raad een uitzondering op de regel dat na verwijzing niet meer kan worden getornd aan een niet of tevergeefs bestreden beslissing: de na verwijzing aangevoerde feiten kunnen van zo uitzonderlijke aard zijn dat zij een afwijking van die regel zouden kunnen wettigen.²⁴ We komen hier in par. 2.4 op terug.²⁵

De rechter naar wie na cassatie een geding is verwezen, dient aan de hand van de inhoud en de strekking van hetgeen de Hoge Raad in het verwijzingsarrest heeft overwogen en beslist, te beoordelen welke onderdelen van de gecasseerde uitspraak niet of tevergeefs bij de Hoge Raad zijn bestreden en derhalve onaantastbaar zijn geworden.²⁶ Deze aan de verwijzingsrechter gerichte opdracht is niet altijd even eenvoudig uit te voeren.²⁷

Een voorbeeld van een niet bestreden en onaantastbaar geworden beslissing vinden we in *BNB* 2011/300.²⁸ De belanghebbende bestrijdt in cassatie niet de beslissing van de feitenrechter om de vergoeding voor de kosten van het bezwaar te beperken tot het forfaitair vastgestelde tarief. Na verwijzing veroordeelt de verwijzingsrechter de inspecteur tot vergoeding van de werkelijk door de belanghebbende in de bezwaarfase gemaakte kosten voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand. Volgens de Hoge Raad is echter voor een dergelijke herbeoordeling in dit geval geen plaats. Voorbeelden van tevergeefs bestreden en onaantastbaar geworden beslissingen vinden we in *B.* 8954²⁹ (een eenmaal door de Hoge Raad onderzochte en verworpen klacht kan na verwijzing niet opnieuw aan de orde komen) en in *BNB* 1953/332³⁰ (een door de Hoge Raad beantwoorde rechtsvraag maakt geen deel meer uit van het geschil na verwijzing). Een ander voorbeeld verschaft *BNB* 1993/30.³¹ Bij het verwijzingsarrest heeft de Hoge Raad alle klachten, betrekking hebbende op de enkelvoudige belasting, verworpen, zodat de naheffingsaanslag in zoverre onherroepelijk is geworden en door het gerechtshof niet verder in zijn beschouwingen mag worden betrokken. Na verwijzing van het geding kan het gerechtshof zijn taak – met recht –

beperken tot de beoordeling of en in hoeverre de verhoging (boete) moet worden kwijtgescholden.

Voorbeelden van in cassatie niet bestreden en onaantastbaar geworden beslissingen, ontleend aan de jurisprudentie van verwijzingsgerechten, zijn de beslissing dat de belanghebbende het voordeel uit 'zijn' bv heeft genoten als aandeelhouder en niet als directeur van de bv³² en de beslissing dat geen sprake is van een pleitbaar standpunt en na verwijzing alleen nog hoeft te worden onderzocht of er sprake is van opzet dan wel grove schuld.³³

2.2.3. *Situatie b: de beslissing is met succes bestreden*

Als de Hoge Raad de klacht gegrond acht en de zaak voor nader onderzoek verwijst, beperkt het onderzoek na verwijzing zich tot de onbeslist gebleven, voor de beslissing relevante feiten. Als de Hoge Raad casseert omdat fundamentele procesregels (zoals hoor en wederhoor) niet zijn nageleefd, zal verwijzing volgen voor een hernieuwd onderzoek van de zaak in volle omvang. Dat deed zich bijvoorbeeld voor toen de belanghebbende er terecht over klaagde dat hem onvoldoende gelegenheid was gegeven om zich over de inhoud van een ter zitting overgelegd stuk te beraden.³⁴ In zodanig geval ligt na verwijzing alles open.³⁵ Een ander voorbeeld is te vinden in *BNB* 2003/364.³⁶ De Hoge Raad verwijst de zaak om de belanghebbende alsnog in de gelegenheid te stellen zijn beroep mondeling toe te lichten, omdat niet uit de uitspraak van het hof blijkt dat de uitnodiging aan de belanghebbende voor de zitting op regelmatige wijze tijdig op diens adres is aangeboden.³⁷ In hoeverre in andere gevallen nog debat mogelijk is, vergt uitleg van de overwegingen van de Hoge Raad. Dat is, zoals gezegd, niet altijd gemakkelijk. Een (verdere) complicatie daarbij kan zijn dat gegrondbevinding van de klacht ook beslissingen kan treffen die op de beslissing in kwestie voortbouwen of hiermee onverbrekkelijk samenhangen.³⁸ Het komt dan ook wel eens voor dat de verwijzingsrechter zijn taak in de ogen van de Hoge Raad te beperkt of te ruim opvat.

24 HR 16 september 1994 (civiele kamer), rek. nr. 8417, *NJ* 1995, 75.

25 Zie ook HR 19 juni 2009 (civiele kamer), nr. 09/01392, *NJ* 2009, 291.

26 HR 2 mei 1997 (civiele kamer), nr. 16.223, *NJ* 1998, 237; HR 28 oktober 2011, nr. 10/04492, *BNB* 2011/298, *NTRFR* 2011/2503 en HR 9 augustus 2013, nr. 12/03439, *NTRFR* 2013/1667, r.o. 4.3.1.

27 Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 26 februari 2013, nr. 12/00104, *NTRFR* 2013/656, r.o. 4.8 ('Nu het antwoord op deze vraag niet eenduidig volgt uit het arrest, heeft het Hof ervoor gekozen deze stelling van belanghebbende (...) te behandelen').

28 HR 11 november 2011, nr. 10/03793, *BNB* 2011/300, *NTRFR* 2011/2630.

29 HR 28 februari 1951, nr. 1951-02-28, *B.* 8954; HR 11 november 1953, nr. 11.467, *BNB* 1953/332.

30 HR 25 april 1962, nr. 14.779, *BNB* 1962/185.

31 HR 30 september 1993, nr. 27.463, *BNB* 1993/30.

32 Hof Leeuwarden 19 februari 1993, nr. 89/1179, *V-N* 1993, p. 1709, punt 11 (voortzetting van HR 1 november 1989, nr. 25.512, *BNB* 1990/63).

33 Hof Den Haag 14 juli 1992, nr. 91/3429, *V-N* 1992, p. 3645, punt 5 (voortzetting van HR 19 december 1990, nr. 26.825, *BNB* 1991/79).

34 HR 27 september 2002, nr. 37.003, *BNB* 2002/379, *NTRFR* 2002/1413.

35 Zie bijvoorbeeld ook HR 29 november 2002 (civiele kamer), nr. C00/128HR, *NJ* 2004, 172.

36 HR 5 september 2003, nr. 38.604, *BNB* 2003/364, *NTRFR* 2003/1507.

37 Zie ook HR 9 januari 2004, nr. 38.757, *BNB* 2004/128, *NTRFR* 2004/50, r.o. 3.2 en HR 12 maart 2004, nr. 38.648, *BNB* 2004/173, *NTRFR* 2004/391, r.o. 3.3.

38 In HR 14 februari 2003, nr. 37.063, *BNB* 2003/175, *NTRFR* 2003/374 laat de Hoge Raad daarover in r.o. 3.3.3 geen misverstand bestaan. ('Daarmee komt ook de grond te ontvallen aan 's Hof's daarop voortbouwende oordelen (...), en zijn daaruit voortvloeiende beslissingen.')

Zo vatte hij zijn taak te beperkt op in:

- BNB 1982/235.³⁹ De verwijzingsopdracht gaat ervan uit dat in het eerder door de belanghebbende gedane beroep op het gelijkheidsbeginsel de stelling besloten ligt dat er sprake is geweest van een begunstigend beleid waarvan ten nadele van de belanghebbende is afgeweken. Die stelling had de verwijzingsrechter dan ook niet onbesproken mogen laten.
- V-N 2008/7.15.⁴⁰ De verwijzingsrechter moet een onmiskenbare fout herstellen, die samenhangt met een punt dat mede in geschil is (i.e. de omvang van de naar het bijzondere tarief te belasten winst), ook al is over die fout in de cassatieprocedure niet geklaagd.
- BNB 2009/90.⁴¹ Het verwijzingshof vat de verwijzingsopdracht te beperkt op door zonder nader onderzoek te concluderen dat een lening met een substantieel debiteurenrisico (zoals in dit geval) niet kan gelden als een belegging in de zin van de in geding zijnde *rulings*.
- BNB 2012/270.⁴² Het onjuist bevonden oordeel van het (eerste) hof heeft betrekking op de vergoeding van zowel materiële als immateriële schade. Het verwijzingshof vat de verwijzingsopdracht te beperkt op door alleen te oordelen over de vergoeding van immateriële schade.

En zo vatte de verwijzingsrechter zijn taak te ruim op in bijvoorbeeld:

- BNB 1957/242.⁴³ In het verwijzingsarrest neemt de Hoge Raad als vaststaand aan dat het voor de aandelen aan de aandeelhouders (van de nv) betaalde bedrag geheel op zakelijke beweegredenen is gebaseerd. De verwijzingsrechter (raad van beroep), van oordeel dat de Hoge Raad is uitgegaan van 'een onjuiste lezing' van zijn (eerdere) uitspraak, komt tot de conclusie dat van het betaalde bedrag een deel niet berust op zakelijke beweegredenen. De Hoge Raad fluit de verwijzingsrechter terug.
- BNB 1961/179.⁴⁴ De verwijzingsopdracht houdt in dat de aanslag (baatbelasting) moet worden getoetst aan de wijzigingsverordening zoals deze na koninklijke goedkeuring luidt. De verwijzingsrechter vat zijn taak te ruim op (en treedt buiten de rechtsstrijd) door antwoord te geven op de vraag of een aanslag, opgelegd voordat koninklijke goedkeuring is verkregen, wel rechtsgeldig is.

Deze gevallen 'hangen aan tegen' situatie a, omdat de verwijzingsrechter – ten onrechte – aan de slag gaat met beslissingen die onaantastbaar zijn geworden.

Als de verwijzingsrechter zich kan vergissen in wat de Hoge Raad van hem verlangt, hoeft het geen verbazing te wekken dat partijen dat ook kan overkomen:

- BNB 2011/298.⁴⁵ Aan de belanghebbende is een vergrijpboete opgelegd. In geschil is of er sprake is van (voorwaardelijk) opzet. De vergrijpboete is mede gebaseerd op een getuigenverklaring van zijn broer. De belanghebbende was niet aanwezig bij het getuigenverhoor. Dat hoefde in deze zaak ook niet, aldus de Hoge Raad, mits (onder meer) de belanghebbende naderhand zou worden ingelicht over wat de getuige heeft verklaard en op de verklaring zou kunnen reageren. Omdat aan deze voorwaarde niet is voldaan en de belanghebbende evenmin akkoord is gegaan met de gang van zaken, verwijst de Hoge Raad de zaak 'opdat belanghebbende alsnog gelegenheid krijgt op de getuigenverklaring van zijn broer te reageren'. Deze verwijzingsopdracht vat de belanghebbende kennelijk zo op dat de opzet-vraag na verwijzing weer helemaal openligt, ongeacht de reactie op de getuigenverklaring. Hof en Hoge Raad zien dat echter anders: er is alleen ruimte voor een nieuw onderzoek naar de opzet-vraag wanneer de reactie van de belanghebbende op de getuigenverklaring van zijn broer vanwege nieuw ingebrachte feitelijke stellingen daartoe noopt. Volgens het hof, dat de getuigenverklaring letterlijk voorlas aan de belanghebbende en hem in de gelegenheid stelde op de verklaring te reageren, gaf diens reactie geen aanleiding voor een nieuw onderzoek naar de opzet-vraag. Hiermee was de kous af.
- BNB 2005/25.⁴⁶ Wanneer een partij zich na verwijzing alsnog aansluit bij het standpunt van de wederpartij (inzake de indeling van percelen van de belanghebbende in betalende omslagklassen) geeft dat de wederpartij niet het recht haar standpunt te verschuiven tot buiten de rechtsstrijd zoals die uit het verwijzingsarrest voortvloeit (zie daarover ook par. 2.4.1).

2.2.4. Situatie c: de beslissing is bestreden, maar de Hoge Raad laat de klacht onbehandeld

Een beslissing waartegen een klacht is aangevoerd die de Hoge Raad onbehandeld heeft gelaten, is aantastbaar. Over zo'n beslissing kunnen partijen – voor zover nodig⁴⁷ – na

39 HR 23 juni 1982, nr. 21.165, BNB 1982/235.

40 HR 25 januari 2008, nr. 42.356, NTFR 2008/291, V-N 2008/7.15.

41 HR 5 december 2008, nr. 44.023, BNB 2009/90, NTFR 2008/2391.

42 HR 13 juli 2012, nr. 12/00846, BNB 2012/270, NTFR 2012/1824.

43 HR 26 juni 1957, nr. 13.207, BNB 1957/242.

44 HR 10 mei 1961, nr. 14.503, BNB 1961/179.

45 HR 28 oktober 2011, nr. 10/04492, BNB 2011/298, NTFR 2011/2503.

46 HR 22 oktober 2004, nr. 38.862, BNB 2005/25, NTFR 2004/1621.

47 Zie bijvoorbeeld HR 8 augustus 2003, nr. 36.779, BNB 2003/342, NTFR 2003/1562, r.o. 3.6 ('Middel 5 behoeft geen behandeling. De hierin aan de orde gestelde kwestie

verwijzing debatteren. Dat geldt ook voor beslissingen die op de beslissing in kwestie voortbouwen of hiermee onverbreekelijk samenhangen.

Een voorbeeld ontleend aan de rechtspraak van de civiele kamer van de Hoge Raad is *NJ* 2009, 257.⁴⁸ De Hoge Raad laat de klachten over de verdeling van het bewijsrisico onbehandeld. Het staat de verwijzingsrechter vrij opnieuw te beoordelen wie het bewijsrisico draagt.⁴⁹

De Hoge Raad kan goede redenen hebben om een klacht niet te behandelen. Volgens Asser kan het 'wijs beleid' zijn om met name motiveringsklachten onbehandeld te laten, aangezien de feitenrechter veel beter is toegerust voor zulke kwesties.⁵⁰ Daarbij kan worden gedacht aan zaken waarbij het gaat om de uitleg van een open norm. De beslissing in deze zaken hangt doorgaans mede af van de beoordeling van de feiten. Als de Hoge Raad in dergelijke zaken de uitspraak van de feitenrechter casseert, is het volgens Asser aangewezen 'om met name erg feitelijke kwesties die via motiveringsklachten aan de orde zijn gesteld open te laten en de klachten onbehandeld te laten, opdat de rechter na verwijzing die als feitenrechter daartoe bij uitstek is geëquipeerd, niet voor de voeten wordt gelopen en vrij wordt gelaten de kwestie opnieuw te onderzoeken'.⁵¹

2.2.5. Conclusie

In de paragrafen 2.2.2, 2.2.3 en 2.2.4 is genoegzaam duidelijk geworden dat achter de schijnbaar eenvoudige clausule dat de verwijzingsrechter de zaak moet behandelen en beslissen met inachtneming van de uitspraak van de Hoge Raad, een genuanceerde juridische werkelijkheid schuilgaat.

2.3. Stand van het geding vóór cassatie

Het verwijzingsgerecht moet de zaak behandelen in de stand waarin deze verkeerde toen de gecasseerde uitspraak werd gedaan of, om een andere formulering te gebruiken, in de stand waarin het geding zich vóór cassatie bevond (zie ook par. 2.1). Daaruit vloeit voort dat partijen na verwijzing geen nieuwe geschilpunten kunnen opwerpen (zie ook par. 2.4).

Voorbeelden zijn:

- *BNB* 1999/312.⁵² Een belastingplichtige kan zich niet voor het eerst in de verwijzingsprocedure op het gelijkheidsbeginsel beroepen.
- *BNB* 2012/192.⁵³ Na verwijzing kan de woonplaats van de belanghebbende niet meer ter discussie worden gesteld. De woonplaatskwestie is in bezwaar en beroep inhoudelijk behandeld en blijkens de uitspraak van het (eerste) hof (uiteindelijk) geen geschilpunt (meer).

In de gevallen hiervoor gaat het om punten die, naar de stand van het geding vóór cassatie, niet (meer) in geschil zijn. Als zij wel in geschil zijn omdat de feitenrechter het punt in kwestie niet heeft beslist, moet de verwijzingsrechter daarop alsnog beslissen.⁵⁴ Dat was bijvoorbeeld het geval in een zaak waarin de vermogensetikettering van een pand in geschil was. De Hoge Raad oordeelt – anders dan het hof – dat de belanghebbende het pand tot zijn (buitenvennootschappelijk) ondernemingsvermogen mag rekenen.⁵⁵ De zaak moet worden verwezen voor een onderzoek naar de restwaarde van het pand en de omvang van de afschrijving, alsmede de vraag of daaromtrent een compromis was gesloten, aangezien het hof niet aan deze geschilpunten is toegekomen. Ook kan het voorkomen dat de feitenrechter niet is toegekomen aan de behandeling van het beroep van belanghebbende op het vertrouwensbeginsel⁵⁶ of het gelijkheidsbeginsel.⁵⁷ De verwijzingsrechter zal een zodanig beroep dan alsnog moeten behandelen. Een ander voorbeeld is te vinden in *BNB* 2007/140.⁵⁸ De feitenrechter heeft geen oordeel gegeven over de stelling van de inspecteur dat tussen hem en de belanghebbende geen compromis (over de waardering van pensioenrechten) tot stand is gekomen. Na verwijzing onderzoekt het verwijzingshof of een compromis tot stand is gekomen. De Hoge Raad verwerpt de klacht van de belanghebbende dat het verwijzingshof daardoor buiten de rechtsstrijd treedt, zoals die voortvloeit uit de verwijzingsopdracht.

kan, voor zover nodig, na verwijzing nog aan de orde komen'). Zie in deze zin ook HR 14 oktober 2005, nr. 40.244, *BNB* 2006/54, *NFR* 2005/1356, r.o. 3.4.

48 HR 5 juni 2009 (civiele kamer), nr. 08/00762, *NJ* 2009, 257.

49 Zie ook HR 27 november 1992 (civiele kamer), nr. 8030, *NJ* 1993, 287.

50 W.D.H. Asser, *Civiele cassatie*, Ars Aequi Libri, Nijmegen 2011, p. 128-129.

51 Zie p. 128.

52 HR 28 april 1999, nr. 31.427, *BNB* 1999/312. Zie ook de rechtspraak vermeld in onderdeel 4.2 van de conclusie van A-G Van den Berge voor dat arrest.

53 HR 27 april 2012, nr. 11/02030, *BNB* 2012/192, *NFR* 2012/1436.

54 In HR 13 augustus 2004, nr. 38.119, *BNB* 2004/388, *NFR* 2004/1590 besliste de Hoge Raad een onbehandelde stelling 'terstond' (zie r.o. 4).

55 HR 9 mei 2003, nr. 37.549, *BNB* 2003/288, *NFR* 2003/888. Zie voor een ander voorbeeld HR 21 maart 2003, nr. 38.212, *NFR* 2003/542, *V-N* 2003/17.14.

56 HR 15 januari 2010, nr. 07/13628, *NFR* 2010/1145, r.o. 3.7.

57 HR 20 mei 2005, nr. 40.637, *BNB* 2005/289, *NFR* 2005/692, r.o. 3.4.

58 HR 26 januari 2007, nr. 43.055, *BNB* 2007/140, *NFR* 2007/181.

2.4. Nieuwe stellingen binnen de rechtsstrijd⁵⁹

2.4.1. Inleiding

Het in par. 2.2 besproken uitgangspunt brengt volgens de Hoge Raad mee dat bij de behandeling van de zaak na cassatie en verwijzing 'voor het aanvoeren van nieuwe rechtsmiddelen (...) geen plaats is'.⁶⁰ In belastingzaken besliste de Hoge Raad al in 1927 dat 'de opdracht tot verdere behandeling en beslissing slechts beoogt een voortzetting van het onderzoek binnen de grenzen door het arrest van cassatie getrokken; dat bij dat onderzoek (...) nieuwe geschilpunten van feitelijke aard door partijen niet met vrucht kunnen worden opgeworpen (...)'.⁶¹

Het is (sindsdien) vaste jurisprudentie dat de behandeling na verwijzing geen mogelijkheid biedt tot het aanvoeren van nieuwe geschilpunten.⁶² Dat geldt naar onze mening ook als de zaak is verwezen voor een hernieuwd onderzoek in volle omvang.⁶³ Een belanghebbende kan zich na verwijzing bijvoorbeeld niet alsnog beroepen op het gelijkheidsbeginsel, aangezien de juistheid van een dergelijke grief een onderwerp van feitelijke aard betreft, dat niet tot de rechtsstrijd van partijen behoorde.⁶⁴ Het is daarom evenmin mogelijk om in de verwijzingsprocedure voor het eerst de stelling te betrekken dat bepaalde percelen moeten worden ingedeeld in een zogenoemde niet-betalende klasse en de aanslag waterschapslasten op deze grond te bestrijden.⁶⁵ Anders gezegd: aan de grenzen van de rechtsstrijd zoals die uit het verwijzingsarrest voortvloeien, kan niet worden getornd. Daarom is de Hoge Raad van oordeel dat de opvatting onjuist is 'dat wanneer na cassatie en verwijzing de ene partij zich alsnog aansluit bij het door de andere partij verdedigde standpunt, die wederpartij daaraan de bevoegdheid ontleent haar standpunt te verschuiven tot buiten de grenzen van de rechtsstrijd'.⁶⁶

De belastingkamer van de Hoge Raad acht partijen evenwel bevoegd om in het geding na verwijzing nieuwe feitelijke stellingen aan te voeren, alsmede daarvoor bewijs te leveren, indien en voor zover deze stellingen kunnen dienen ter ondersteuning van de door het verwijzingsgerecht (alsnog) te beantwoorden vraag.⁶⁷ Verder is het de inspecteur toege-

staan de door de belanghebbende zelf in een andere procedure overgelegde stukken in te brengen in de procedure na verwijzing.⁶⁸ Deze mogelijkheden dragen eraan bij dat het verwijzingsgerecht een oordeel velt dat zo veel mogelijk op 'de werkelijke feiten' steunt.⁶⁹

De in par. 2.2 en 2.3 besproken regels perken de manoeuvreerruimte voor partijen en de rechter in. Na verwijzing zijn nieuwe stellingen van feitelijke aard die leiden tot een wijziging van de rechtsstrijd niet toelaatbaar. Standpuntwijzigingen van louter rechtskundige aard zijn dat wel.⁷⁰ Een voorbeeld hiervan is het arrest *BNB 1978/171*.⁷¹ Partijen stellen zich in de procedure vóór verwijzing beide op het – juridische – standpunt dat het aantal inwonerequivalenten (i.e.) niet moet worden bepaald met behulp van de tabel maar door middel van meting. De heffende instantie keurt de wijze van meting door de belanghebbende echter niet goed (dit is al vóór verwijzing gesteld) en verbindt hieraan na verwijzing de – juridische – conclusie dat het aantal i.e. conform de tabel moet worden bepaald. De Hoge Raad acht die wijziging in het rechtskundige standpunt van de heffende instantie niet in strijd met de beginselen van een goede procesorde, omdat de belanghebbende de rechtsstrijd op basis van dat standpunt heeft aanvaard.

De regel dat na verwijzing nieuwe feitelijke stellingen niet toelaatbaar zijn, zou men (mede) kunnen baseren op het beginsel dat aan geschillen een einde behoort te komen (*lites finiri oportet*). Er zijn echter gevallen waarin dat beginsel moet wijken voor een ander beginsel: dat moet worden voorkomen dat de rechter op een ondeugdelijke grondslag uitspraak doet,⁷² bijvoorbeeld als de Hoge Raad is omgegaan en partijen bij het poneren van hun stellingen nog geen rekening hebben kunnen houden met de nieuwe rechtsopvatting.

In par. 2.2.2 is al de door de civiele kamer van de Hoge Raad geformuleerde regel genoemd dat de na verwijzing aangevoerde feiten van zo uitzonderlijke aard kunnen zijn dat zij een afwijking van de hoofdregel zouden kunnen wettigen.⁷³ In *BNB 1999/312*⁷⁴ formuleert de belastingkamer van de Hoge Raad de uitzondering op de hoofdregel aldus: '[h]et geval waarin de aanleiding tot het aanvoeren van

59 M.J. Hamer, 'Nieuwe feiten in de verwijzingsprocedure', *TFB* 1999/3, p. 5-8.

60 HR 27 april 1934, *NJ* 1934, 1233.

61 HR 19 januari 1927, *B.* 3986.

62 P. Meyjes e.a., *Fiscaal procesrecht*, Kluwer, Deventer 1997, p. 254 en C.M. Bergman e.a., *Fiscaal procesrecht*, Kluwer, Deventer 2014, p. 311. Zie bijvoorbeeld HR 13 april 2012, nr. 10/03650, *BNB* 2012/168, *NTRF* 2012/1657, r.o. 4.1.2.

63 In deze zin ook: M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Kluwer, Deventer 2014, p. 461.

64 HR 28 april 1999, nr. 31.427, *BNB* 1999/312.

65 HR 22 oktober 2004, nr. 38.862, *BNB* 2005/25, *NTRF* 2004/1621.

66 Zie r.o. 4.1 van het in de vorige voetnoot genoemde arrest.

67 Zie HR 20 oktober 1954, nr. 11.902, *BNB* 1954/348; HR 8 juni 1976, nr. 17.910, *BNB* 1976/169 (het verwijzingshof gaat uit van door de belanghebbende aangevoerde feiten waarmee deze buiten de te onderzoeken stelling treedt), evenals de noot van H.J. Hofstra in *BNB* 1977/113.

68 HR 16 november 2012, nr. 12/00967, *NTRF* 2012/2707, r.o. 4.8.2.

69 Zie in deze zin: Th.S. IJsselmuiden, 'Bewijzen in het belastinggeschil', *RM Themis* 1994/2, p. 68.

70 Zie onderdeel 4.3 van de conclusie van A-G Van den Berge voor HR 28 april 1999, nr. 31.427, *BNB* 1999/312.

71 HR 12 april 1978, nr. 18.365, *BNB* 1978/171.

72 HR 25 april 2008 (civiele kamer), nr. C06/250HR, *NJ* 2008, 553. Zie onderdeel 2.17 van de conclusie van A-G Wesseling-van Gent voor HR 24 december 2010 (civiele kamer), nr. 09/01392, *NJ* 2011, 16.

73 HR 16 september 1994 (civiele kamer), rek.nr. 8417, *NJ* 1995, 75.

74 HR 28 april 1999, nr. 31.427, *BNB* 1999/312.

een nieuwe stelling pas door of na het verwijzingsarrest is ontstaan.' Er zijn globaal drie situaties te onderscheiden, waarin partijen na verwijzing nieuwe feitelijke stellingen kunnen aanvoeren.

De aanleiding daartoe kan zijn ontstaan door:

- a. het verwijzingsarrest zelf;
- b. nieuwe ontwikkelingen na de vernietigde uitspraak (nieuwe feiten, nieuwe wetgeving en nieuwe rechtspraak);
- c. nieuwe communautaire rechtspraak/regelgeving.

Het gaat daarbij met name om situaties waarop partijen redelijkerwijs niet hebben kunnen anticiperen.

Ad a. De aanleiding is het verwijzingsarrest zelf

Als het verwijzingsarrest leidt tot nieuwe ontwikkelingen waarop partijen niet hebben kunnen inspelen, stelt de Hoge Raad partijen in de gelegenheid om zich daarop in te stellen. Dat is het geval als de Hoge Raad 'om gaat'. Ook als dat niet het geval is, biedt de Hoge Raad partijen (soms) de mogelijkheid zich aan de nieuwe situatie aan te passen, bijvoorbeeld als hij in zijn arrest uitgangspunten geeft die in eerdere rechtspraak nog niet waren geformuleerd. Waar de grenzen liggen, dat wil zeggen wanneer hij partijen de kans biedt hun stellingen aan te passen en wanneer niet, is niet duidelijk uit de rechtspraak af te leiden.⁷⁵

Voorbeelden zijn:

- NJ 1982, 503⁷⁶ (pensioenverevening na echtscheiding). Het staat partijen vrij na verwijzing hun stellingen en conclusies aan te passen aan de wijziging in de rechtspraak van de Hoge Raad.⁷⁷ Voordien stond de Hoge Raad dat niet toe wanneer hij 'om ging'.⁷⁸
- BNB 1994/164.⁷⁹ De Hoge Raad oordeelt dat er geen verband is tussen de betaalde kapitaalsbelasting en de deelneming en dat naar keuze al dan niet activering van de kapitaalskosten kan plaatsvinden (er is geen bestendige gedragslijn vereist). Omdat partijen daar niet van zijn uitgegaan, krijgt de belanghebbende na verwijzing de gelegenheid zijn keuze kenbaar te maken.

- BNB 2007/151.⁸⁰ De Hoge Raad draagt het verwijzingshof op partijen in de gelegenheid te stellen hun stellingen aan te passen aan de nieuwe regel over de toerekenbaarheid van opzet die hij heeft geformuleerd, nu partijen voor het hof nog geen rekening hebben kunnen houden met het veranderde inzicht van de cassatierechter.

Ad b. De aanleiding zijn nieuwe ontwikkelingen na het arrest (nieuwe feiten, nieuwe wetgeving, nieuwe rechtspraak)

Nieuwe feiten

Een voorbeeld ontleend aan de rechtspraak van de civiele kamer van de Hoge Raad is NJ 1999, 799.⁸¹ Uit dit arrest volgt dat het partijen vrij staat om feiten en omstandigheden te stellen die zich hebben voorgedaan na de in cassatie vernietigde uitspraak (en die zij dus niet hadden kunnen stellen in de procedure voorafgaand aan de cassatieprocedure). Daarbij mogen zij de grenzen van de rechtsstrijd echter niet overschrijden. De verwijzingsrechter moet zulke feiten en omstandigheden in zijn beoordeling betrekken. Verder is niet uitgesloten dat een nieuw verweer kan worden gevoerd in de procedure na cassatie en verwijzing. Dat ondervond een aansprakelijk gestelde toen hij eerst in de procedure na cassatie en verwijzing de stelling betrok dat het recht op dwanginvordering en tot verrekening met betrekking tot enkele naheffingsaanslagen is verjaard. Het hof oordeelt dat het de belanghebbende niet vrij staat om ten overstaan van de verwijzingsrechter voor het eerst een beroep op verjaring te doen. De Hoge Raad oordeelt evenwel dat het verweer binnen de grenzen van de goede procesorde – ook buiten de verwijzingsopdracht om – kan worden gevoerd.⁸² Hij baseert dit oordeel op de beperking(en) van de cassatieprocedure. Een beroep op verjaring, dat naar zijn aard slechts mogelijk is op het moment dat de verjaringstermijn is verstreken, vergt immers een onderzoek van feitelijke aard en daarvoor biedt de cassatieprocedure geen mogelijkheid.

Nieuwe wetgeving

De verwijzingsrechter zal rekening moeten houden met wetswijzigingen die in werking zijn getreden nadat de vernietigde uitspraak is gewezen, als zij tenminste op basis van geschreven of ongeschreven overgangsrecht van toepassing zijn op (de feiten van) de zaak die aan de rechter is voorgelegd.⁸³ Een voorbeeld ontleend aan de rechtspraak van de civiele kamer van de Hoge Raad is NJ 1980, 489.⁸⁴ Deze

75 Zie daarover (kritisch): G.J.M.E. de Bont, 'De belastingkamer van de Hoge Raad en de feiten (I)', *WFR* 2008/607, p. 607 e.v.

76 HR 27 november 1981 (civiele kamer), nr. 11.708, *NJ* 1982, 503. Zie ook HR 7 februari 1992 (civiele kamer), rek.nr. 7822, *NJ* 1992, 810.

77 In HR 22 februari 1991 (civiele kamer), nr. 7815, *NJ* 1991, 376 staat de Hoge Raad toe dat partijen hun stellingen desgewenst kunnen aanvullen in het licht van de (eerdere) wijziging in de rechtspraak van de Hoge Raad (HR 10 november 1989, nr. 7581, *NJ* 1990, 628). Een ander voorbeeld is te vinden in: HR 28 april 2000 (civiele kamer), nr. C98/363HR, *NJ* 2000, 430, r.o. 3.8.

78 *Asser Procesrecht*, Bakels, Hammerstein & Wesseling-van Gent, Kluwer, Deventer 2009, nr. 258.

79 HR 2 maart 1994, nr. 29.061, *BNB* 1994/164.

80 HR 1 december 2006, nr. 40.369, *BNB* 2007/151, *NTFR* 2006/1710.

81 HR 22 oktober 1999 (civiele kamer), nr. C98/093HR, *NJ* 1999, 799.

82 HR 11 mei 2012, nr. 10/05333, *BNB* 2012/209, *NTFR* 2012/1377.

83 B. Winters, *De procedure na cassatie en verwijzing in civiele zaken* (diss. Rotterdam), W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1992, par. 2.9.

84 HR 28 maart 1980 (civiele kamer), nr. 11.572, *NJ* 1980, 489.

zaak betreft het geval waarin de rechtbank in haar vonnis, uitgesproken nadat het nieuwe recht in werking was getreden, het nieuwe recht niet had toegepast. De Hoge Raad vernietigt het vonnis en is van oordeel dat de rechtbank overeenkomstig de nieuwe wetgeving had moeten beslissen en in verband hiermee partijen in de gelegenheid had moeten stellen hun stellingen en conclusies aan deze nieuwe juridische situatie aan te passen. Na verwijzing zullen partijen die gelegenheid alsnog moeten krijgen.

Nieuwe rechtspraak

Een arrest dat na de behandeling van de zaak voor het gerechtshof is geweest, kan aanleiding zijn partijen na verwijzing de mogelijkheid te bieden hun stellingen aan te passen.⁸⁵ Een voorbeeld is te vinden in *BNB 2006/103*.⁸⁶ In deze zaak draagt de Hoge Raad het verwijzingshof op partijen in de gelegenheid te stellen alsnog bijzondere omstandigheden aan te voeren die naar hun inzicht aanleiding geven tot een lichtere of zwaardere beboeting dan in de regel passend en geboden is. Dat stelt partijen in staat in te spelen op de nieuwe situatie. Een ander voorbeeld is *BNB 2007/206*.⁸⁷ De Hoge Raad overweegt in deze zaak dat partijen nog geen rekening konden houden met het in par. 2.4.2 genoemde arrest *BNB 2007/151*⁸⁸; het verwijzingshof dient hen in de gelegenheid te stellen hun stellingen daaraan aan te passen.⁸⁹

Ad c. De aanleiding is ontstaan door nieuwe communautaire rechtspraak/regelgeving

Een nieuwe ontwikkeling in de rechtspraak van het Hof van Justitie kan (ook) aanleiding zijn voor aanpassing van stellingen.⁹⁰ Een voorbeeld is te vinden in het arrest *BNB 2011/80*,⁹¹ dat ziet op een vrijstelling van de heffing van overdrachtsbelasting. Nadat de Hoge Raad prejudiciële vragen heeft gesteld aan het Hof van Justitie, verwijst hij het geding naar het gerechtshof om vast te stellen of een onbebouwd terrein is opgeleverd. Bij de vaststelling daarvan moet de verwijzingsrechter rekening houden met het arrest van het Hof van Justitie, waarin onder meer is geoordeeld dat bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een onbebouwd terrein, beslissend is de staat waarin en de

omstandigheden waaronder het terrein uiteindelijk door de verkoper aan de belanghebbende is opgeleverd. Aangezien partijen voor het gerechtshof geen rekening hebben kunnen houden met deze rechtsopvatting, acht de Hoge Raad het aangewezen dat het verwijzingshof partijen in de gelegenheid stelt 'hun stellingen dienaangaande aan te vullen'.⁹²

3. Tot besluit

Deze beschouwing bevat een inventarisatie en bespreking van de regels over de grenzen van de rechtsstrijd na cassatie en verwijzing, met name aan de hand van de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad. De basis voor die rechtspraak is al vele decennia geleden door de civiele kamer en de belastingkamer van de Hoge Raad gelegd (zie de inleiding en par. 2.1). Vanouds geldt dat het verwijzingsgerecht uitspraak moet doen met inachtneming van het arrest van de Hoge Raad (zie par. 2.2) en in de stand waarin het geding zich vóór cassatie bevond (zie par. 2.3). Nadien hebben partijen in bepaalde gevallen de mogelijkheid gekregen om in de verwijzingsprocedure nieuwe stellingen aan te voeren (zie par. 2.4).

85 In HR 9 augustus 2013, nr. 12/06009, *NtFR 2013/1637*, *V-N 2013/39*.11 verwijst de Hoge Raad het geding niet, zodat de inspecteur niet in de gelegenheid is om – na verwijzing – (alsnog) 'bijzondere omstandigheden' aan te voeren 'die een langere termijn dan een half jaar voor het doen van uitspraak op bezwaar rechtvaardigen' (r.o. 4.4). De Hoge Raad doet de zaak af.

86 HR 23 december 2005, nr. 40.771, *BNB 2006/103*, *NtFR 2005/1751*, r.o. 3.4.

87 HR 11 mei 2007, nr. 43.359, *BNB 2007/206*, *NtFR 2005/1751*, r.o. 3.4.

88 HR 1 december 2006, nr. 40.369, *BNB 2007/151*, *NtFR 2006/1710*.

89 Zie in deze in ook HR 22 juni 2007, nr. 42.013, *FED 2007/86*, *NtFR 2007/1129*, r.o. 3.5.

90 Zie onder meer H.J. Snijders in zijn noot bij HR 22 december 1995 (civiele kamer), nr. 15.859, *NJ 1997*, 118. Zie ook HR 27 januari 1995 (civiele kamer), nr. 14.657, *NJ 1995*, 345 naar aanleiding van een uitspraak van het Benelux-Gerechtshof.

91 HR 10 juni 2011, nr. 41.510bis, *BNB 2011/80*, *NtFR 2011/1480*. Zie ook HR 10 juni 2011, nr. 08/02606, *BNB 2011/141*, *NtFR 2011/1619*.

92 Zie r.o. 2.4.