

Handboek 'Fiscaal procesrecht'

Recent is een ingrijpende nieuwe bewerking verschenen van het handboek *Fiscaal procesrecht*.¹ Deze bewerking is tot stand gekomen door de inbreng van vier bijzonder ervaren fiscalisten die – zo valt uit het voorwoord af te leiden – dankbaar gebruik hebben gemaakt van de adviezen van Van den Berge,² een bewerker van twee eerdere drukken van het boek. Onderstaande bijdrage is een uitgebreide beschouwing op de herziene druk.

In het juridische discours is het niet altijd even gemakkelijk om op openhartige wijze een oordeel uit te spreken over een publicatie, zelfs niet in een boekbespreking. Met name in fiscale kringen lijkt het er soms op dat iedereen elkaar kent en dat zou de oorzaak ervan kunnen zijn dat het fenomeen kritiek – voor zover dat tot individuele opvattingen valt te herleiden – maar in beperkte mate tot ontwikkeling is gekomen. Soms worden kritische noten gekraakt,³ bijvoorbeeld over een

proefschrift,⁴ maar dat is eigenlijk uitzonderlijk.⁵ Dat hoeft niet te verbazen, omdat het blootleggen van zwakke plekken van het geschrevene geen doel op zich is. Een boekbespreking dient ertoe “niet alleen een betrouwbare en gefundeerde beoordeling te geven, maar ook en vooral om een lezenswaardig, boeiend artikel te schrijven”.⁶ Een enkele keer reageert een auteur op een bespreking (of slaat degene zelfs op zodanige manier terug dat aan het begrip ‘fair play’ een onverwachte invulling wordt gegeven). Toen ik mij nog niet zo lang geleden in niet al te vleierende bewoordingen uitliet over een bijdrage

1 P. Meyjes/C.M. Bergman, R.J. Koopman, R.M.P.G. Niessen-Cobben & A.J.H. van Suilen (bew.), *Fiscaal procesrecht. Bestuursprocesrecht in belastingzaken bij de rechtbanken, de gerechtshoven en de Hoge Raad*, Deventer: Kluwer 2014.

2 J.W. van den Berge is raadshere in buitengewone dienst van de Hoge Raad en honorair gastmedewerker van de afdeling belastingrecht van de Universiteit Leiden.

3 “De scherpste kritiek is de ironische. Dat leest men ook het liefst”, aldus F. Bordewijk in een brief aan Willem Frederik Hermans (*Een onmiskenbare verwantschap. Brieven 1944–1965*, Amsterdam: De Bezige Bij 2011, p. 54). De methode van de ironie kan (ook) E. Hondius het meest bekoren (zie zijn column: ‘Kritiek, maar met mate’, *AA* 2007/1, p. 19–20).

4 Zie bijv. de bespreking die in *WFR* 2010/698 is te vinden. In deze beschouwing wordt o.m. kritiek geleverd op de opbouw van het besproken proefschrift. Zie voor enkele criteria die aan proefschriften kunnen worden gesteld: J.W.A. Fleuren & T. Havinga (red.), *Voorbeeldige proefschriften. Beschouwingen over inspirerende rechtsgeleerde dissertaties*, Oosterwijk: Wolf Legal Publishers 2014.

5 Daarbij dient te worden bedacht dat kritiek het bekritiseerde als levende voedingsbodem vooronderstelt en niet zonder de rijkdom daarvan tot wasdom kan komen.

6 Elsbeth Etty, *ABC van de literaire kritiek*, Amsterdam: Balans 2011, p. 61. Zie voor een bepaald prikkelende bespiegeling over de hedendaagse literatuurkritiek: J. Zeh, *Briefroman. Over schrijven, literatuur en schrijverschap*, Amsterdam: Ambo/Anthos 2014, p. 108 e.v.

aan een – overigens lezenswaardige – bundel, meende de auteur van de bekritiseerde verhandeling mij een niet gemakkelijk te doorgronden traktaat van meer dan tien bladzijden te moeten toesturen, waarin het – ik paraphraseer de strekking, want een citeerbare zin heb ik niet aangetroffen – zelfgenoegzame en licht satanische wezen van de fiscalist in verschillende toonaarden wordt bezongen (de portee van het betoog was misschien ook wel dat de recensent het briljante karakter van de publicatie niet of onvoldoende had weten te herkennen, en dat kan beslist niet worden uitgesloten). Ook op het fiscale handboek *Fiscaal procesrecht*, waarvan onlangs een ingrijpende nieuwe bewerking – de vijfde druk – is verschenen, valt wel wat aan te merken, maar dat is een heikele aangelegenheid, ook omdat het om een “magistrale”⁷ uitgave gaat die een geheel eigen status heeft in het fiscale veld. Die status is te danken aan eminente juristen die eerdere drukken van dit werk hebben verzorgd en een handboek tot stand hebben gebracht dat zich onder meer kenmerkt door een fraaie stijl (“het altijd herkenbare en levende iets”),⁸ een manier van schrijven die tegenwoordig tamelijk uitzonderlijk is geworden.

1. Inleiding en eerste (algemene) hoofdstukken

De auteurs hebben respect getoond voor Meyjes,⁹ de grondlegger van het handboek. Op de titelpagina van het boek is nog steeds de naam opgenomen van deze auteur, die in leven onder meer vice-president van het gerechtshof 's-Gravenhage was en “een groot gezag genoot”.¹⁰ Ook de titel van het boek is onveranderd gebleven en de nieuwe ondertitel – *Bestuursprocesrecht in belastingzaken bij de rechtbanken, de gerechtshoven en de Hoge Raad* – doet uitkomen dat het – meer precies – om bestuursprocesrecht in belastingzaken gaat. Verder is de structuur die Meyjes (“minnaar van muziek en literatuur”)¹¹ heeft bedacht, in wezen in stand gelaten. Na een inleidend hoofdstuk is ook het tweede hoofdstuk, dat de hoofdlijnen van het fiscale procesrecht bevat, op zich grotendeels ongewijzigd gebleven, zij het dat enkele delen daarvan zijn overgebracht naar andere hoofdstukken.¹² Het deel dat over bewijs gaat bijvoorbeeld, is uit het tweede hoofdstuk gelicht en in een nieuw – derde – hoofdstuk ondergebracht. Dit deel is gemo-



P. Meyjes/C.M. Bergman, R.J. Koopman, R.M.P.G. Niessen-Cobben & A.J.H. van Suijlen (bew.), *Fiscaal procesrecht*. Deventer: Kluwer 2014. ISBN 9789013067965

derniseerd en uitgebreid. De bewerker van dit hoofdstuk schroomt niet om daarin eigen standpunten in te nemen.¹³ Ook enkele andere onderwerpen, zoals die over de motivering en de redactie van de uitspraak, die eerder deel uitmaakten van het tweede hoofdstuk, zijn verhuisd, zodat het tweede hoofdstuk in zekere zin is ontmanteld en een residueel karakter heeft gekregen. In het vierde hoofdstuk wordt de procedure voor de rechtbank besproken¹⁴ en het – nieuwe – vijfde hoofdstuk is de plaats waar het hoger beroep wordt behandeld. Het zesde en laatste hoofdstuk gaat over het geding in cassatie,¹⁵ dat zo zijn eigenaardigheden kent.

De structuur van het boek is *grosso modo* een logische, maar de – niet steeds even systematische – opbouw van de verschillende hoofdstukken zelf

is niet altijd gelukkig en voldoet evenmin in alle opzichten aan de eisen van deze tijd. Tegenwoordig wordt qua compositie meer gevraagd dan wat vroeger als een gangbare – niet altijd even lezersvriendelijke – indeling van de tekst werd gezien (bij een ideale compositie heeft “alles in het licht van de andere dingen een lading (...), waardoor details boven zichzelf uitgetild worden”).¹⁶ Zo worden, om het concreet te maken, hoofdstukken niet ingeleid en ontbreekt een indeling op het niveau van subparagrafen, met als resultaat dat de lezer zich soms ‘overvallen’ kan voelen door de aangeboden stof of het verband dat – onmiskenbaar – tussen verschillende paragrafen bestaat zelf moet leggen.

Het eerste hoofdstuk heeft een algemeen karakter. In een van de eerste paragrafen wordt de rechtsbescherming ‘in verband met de belastingheffing’ besproken.¹⁷ Een goede rechtsbedeling is niet denkbaar als een met voldoende waarborgen omgeven procesgang ontbreekt, zo kan – naar ik meen – worden aangenomen.

Om gebruik van bedoelde procesgang te kunnen maken, is allereerst vereist dat toegang tot de rechter bestaat. In belastingzaken bestaat een zogenoemd gesloten stelsel van rechtsbescherming.¹⁸ Dit – bekritiseerde – stelsel houdt in dat slechts tegen – kort gezegd – belastingaanslagen en door de wet als zodanig aangeduide beschikkingen bezwaar kan worden gemaakt en vervolgens beroep bij de belastingrechter kan worden ingesteld (p. 2).¹⁹ Dat leidt er niet altijd toe dat de

7 Aldus het door J. van Soest en J.W. van den Berge geschreven voorwoord bij de derde druk (Deventer: Kluwer 1984).

8 L.J.A. Pieterse, *Fiscale methodologie*, Den Haag: Boom 2013, p. 40.

9 Zie over P. Meyjes (1922–1981): *WFR* 1973/54, p. 54–55 en *WFR* 1981/631, p. 631–632.

10 L.L. Neppéus, ‘Bij het aftreden van mr. P. Meyjes als vice-president van het Gerechtshof te ‘s-Gravenhage’, *WFR* 1973/54, p. 54.

11 Zie de in de vorige voetnoot genoemde publicatie.

12 De auteur die de eerste twee hoofdstukken heeft bewerkt is R.M.P.G. Niessen-Cobben.

13 Het derde hoofdstuk komt voor rekening van R.J. Koopman. Dat geldt ook voor het vijfde hoofdstuk.

14 De bewerking van dit hoofdstuk is verzorgd door A.J.H. van Suijlen.

15 Dit hoofdstuk is bewerkt door C.M. Bergman.

16 Aldus Maria Stahlie in een interview (NRC Handelsblad 17 oktober 2014).

17 Zie par. 1.2.

18 Zie o.m. p. 43 en 48. Zie ook par. 1.6 en 1.14.

19 Zie ook par. 2.1.



Foto: Shutterstock.com

rechter (tijdig) kan worden ingeschakeld en ook overigens bevat de rechtsbescherming lacunes.²⁰ Zo kunnen, om een bekend voorbeeld te geven, voorgenomen rechtshandelingen in principe niet vooraf, dat wil zeggen nog voordat er een geschil inzake de aanslag bestaat, in rechte worden getoetst. Het voeren van een proefprocedure over voornemens is als regel niet mogelijk.²¹ Dat is spijtig, omdat er zwaarwegende belangen kunnen zijn om een rechterlijk oordeel te verkrijgen over de fiscale gevolgen van een voorgenomen transactie, zoals een belangrijke investering in Nederland door een buitenlandse partij of de verplaatsing van ondernemingsactiviteiten.²² Een pleidooi om een beslissing uit te kunnen lokken van de (hoogste) rechter over de fiscale consequenties van een bepaalde concrete situatie, die wel wordt beoogd, maar nog niet in het leven is geroepen (*ante factum*),²³ is niet nieuw. Het

werd reeds in 1956 gehouden,²⁴ maar de toenmalige bewindspersonen bleken daartegen te grote bezwaren te hebben.²⁵ Dat is thans niet anders. Mede daarom menen sommigen dat het huidige stelsel van rechtsbescherming niet volmaakt is,²⁶ maar over de wenselijkheid van een eventuele herziening van het systeem van rechtsbescherming spreken de auteurs van *Fiscaal procesrecht* zich niet uit.

Overigens kan in voorkomende gevallen de civiele rechter voor aanvullende rechtsbescherming zorgen (zie paragraaf 1.3), maar adequate *fiscale* rechtsbescherming kan dat niet worden genoemd.²⁷ De gang naar de civiele rechter kan bijvoorbeeld worden gemaakt als de uitspraak van de belastingrechter inhoudt dat een belastingaanslag moet worden vermindert en de inspecteur daaraan geen gehoor geeft (zie p. 208).²⁸ Anders ligt het als de inspecteur een in een vaststellingsovereenkomst gemaakte afspraak niet nakomt en de belastingplichtige zich daarmee niet kan verenigen. In dat geval zal hij zich – als tenminste een aanslag is opgelegd – tot de belastingrechter moeten wenden indien hij wenst dat de inspecteur de overeenkomst nakomt. Dat is een uitgemaakte

20 Zie: *Leemten in de fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 2006; M.W.C. Feteris, *Hoe is het gesteld met de fiscale rechtsbescherming?* (Jan Giele-lezing 2008), Den Haag: Sdu Uitgevers 2008 en A.J. Tekstra, *De fiscus in het privaatrecht*, Nijmegen: Ars Aequi 2014, par. 5.5 ('de rechtsbescherming laat zeer te wensen over, zeker in het kader van de invordering') en 10.2.

21 Vgl. p. 49. In dit verband verstaan de auteurs onder een proefprocedure: "het door partijen op basis van vrijwilligheid onderwerpen van een casus aan het oordeel van de rechter teneinde omtrent een rechtsvraag diens zienswijze te leren kennen" (p. 49).

22 Zie voor een beschrijving van een in het verleden voorgestelde mogelijkheid daartoe: 'Commissie-Hofstra: Rapport inzake richtige heffing en proefprocedure', *WFR* 1970/977 en P. Meyjes, 'De proefprocedure in het fiscale procesrecht', *WFR* 1971/301.

23 R.H. Happé, 'Rechtsbescherming op het moment dat het ertoe doet. Een pleidooi voor prejudiciële vragen en een voor bezwaar vatbare beschikking in het belastingrecht', *WFR* 2010/1456, p. 1456 e.v.

24 *Kamerstukken II* 1955/56, 4080, 4, p. 3.

25 Zie daarover: H.J. Hofstra, 'De uitvoering van de belastingwetgeving als juridisch probleem', *WFR* 1967/165, p. 165 e.v.

26 Zie daarover ook par. 6.2.

27 Vgl. in deze zin: J.W. IJssink, 'Zomaar een vraag', *WFR* 1993/1061, p. 1062.

28 Zie ook p. 11.

zaak.²⁹ Over dit – interessante – aspect van de competentieverdeling tussen belastingrechter en civiele rechter bevat het boek geen informatie.

Soms is het de inspecteur die bepaalt welke route de belastingplichtige moet volgen om zich te verweren tegen overheidsop treden. Dat is het geval als de inspecteur een procedure aanhangig maakt bij de civiele rechter strekkende tot een veroordeling tot nakoming van de (informatie)verplichtingen voortvloeiende uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen op straffe van een dwangsom, om de wat plechtige taal van de wetgever te gebruiken.³⁰

De regels voor de rechtsgang zelf vormen het procesrecht (p. 16) en dat geschreven en ongeschreven recht is *“gericht op één doel, namelijk de verkrijging van een juiste en rechtvaardige beslissing van de rechter omtrent het tussen de partijen bestaande geschil”* (p. 17). *“Het doel in abstracto, zoals de partijen het wellicht niet onderkennen, de juiste beslissing, kan alleen worden bereikt, als het ‘spel’ wordt gespeeld naar regels die het evenwicht tussen de procespartijen in stand houden en waarborgen dat de beslissing op rechtvaardige wijze tot stand komt en een juiste kan zijn”* (p. 17).³¹ Op p. 25 wordt het doel waartoe het geding dient echter net even anders en wat ‘kaler’ omschreven, te weten *“dat het bestaande rechtsgeschil in overeenstemming met het recht zal worden beslist”*. Dat lijkt op de weergave van de min of meer klassieke omschrijving van het doel van het procesrecht: het verwezenlijken van het materiële recht.³²

Uit het complex van rechtsbetrekkingen dat tussen de partijen als zodanig en tussen deze en de rechter bestaat, vloeien de beginselen voort die de procedure beheersen en in de procesregels tot uitdrukking komen,³³ zo valt uit de tekst af te leiden (p. 25).³⁴ De auteurs bespreken vervolgens enkele elementaire rechten van partijen en verplichtingen van de rechter.³⁵ Zo

Over de wenselijkheid van een eventuele herziening van het systeem van rechtsbescherming spreken de auteurs van *Fiscaal procesrecht* zich niet uit.

behoort de rechter objectief te zijn en dient hij zijn uitspraak te motiveren.³⁶

Het lijkt erop dat de auteurs vooral oog hebben voor beginselen die in rechtsregels zijn terug te vinden, maar er bestaat eigenlijk geen twijfel over dat beginselen zich ook uit eigen kracht kunnen laten gelden.³⁷ Daarmee is niet verklaard waaraan deze beginselen het bindend karakter ontlenuen, een vraag die in het boek overigens niet wordt behandeld.³⁸

Het had naar mijn mening voor de hand gelegen als de bewerkers ervoor hadden gekozen om in het eerste of desnoods het tweede hoofdstuk expliciet aandacht te besteden aan de beginselen die in het belastingprocesrecht kunnen worden aangewezen,³⁹ bijvoorbeeld in het deel dat

gaat over bronnen van fiscaal procesrecht (paragraaf 1.7). Op die plaats had de vraag kunnen worden behandeld in hoeverre – en welke – algemene beginselen van behoorlijke rechtspleging⁴⁰ kunnen worden onderkend.⁴¹ In dat kader had ook kunnen worden behandeld wat het perspectief is dat dergelijke beginselen verschaffen bij de ontwikkeling van het procesrecht. Dat deze beginselen (zoals rechtspraak binnen een redelijke termijn, de mogelijkheid van adequate verdediging, recht op gelijke proceskansen (*equality of arms*)⁴² en een onpartijdige rechter) bestaan, en ook invloed hebben op het verloop van de procedure en de uitkomst daarvan, blijkt uit verschillende passages in het boek.⁴³ Als de auteurs de gang van zaken bij de rechtbank en in hoger beroep tot in detail behandelen, brengen zij namelijk beginselen ter sprake.⁴⁴ Zo wijzen de auteurs erop dat de algemene beginselen van procesrecht met zich brengen dat partijen in een beroepsproce-

29 HR 21 april 2006 (civiele kamer), ECLI:NL:HR:2006:AU4548; HR 11 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ7849 en HR 20 december 2013 (civiele kamer), ECLI:NL:HR:2013:2049.

30 Art. 52a lid 4 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

31 De geciteerde passages komen ook voor in de eerste druk, die in 1964 is verschenen (p. 21).

32 Zie in deze zin bijv.: E. Korthals Altes in *WFR* 2003/1251 en G.C.C. Lewin, *Het burgerlijk procesrecht is de pathologie van het recht*, Deventer: Kluwer 2013, p. 1-3.

33 Een voorbeeld daarvan valt te vinden in art. 27m lid 2 Algemene wet inzake rijksbelastingen (thans art. 8:110 lid 3 Algemene wet bestuursrecht). In deze bepaling komt het voor een behoorlijke procesgang wezenlijke beginsel van hoor en wederhoor tot uitdrukking (HR 12 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2659).

34 Zie over deze (processuele) rechtsbetrekkingen de oratie van A.F.M. Breninkmeijer, *Burgerlijk procesrecht als publiekrecht*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1993.

35 Op p. 27 hebben de auteurs het (ook) over ‘fatsoensnormen’ die partijen jegens elkaar in acht behoren te nemen en op p. 31 laten de auteurs weten dat ook ‘de redelijkheid’ betekenis heeft in het procesrecht.

36 Zie p. 25-26.

37 Dat was ook de opvatting van P. Meyjes. Zie zijn ‘Beginselen van formeel belastingrecht’, *WFR* 1966/521, p. 521.

38 Zie daarover bijv. de door Ch.P.A. Geppart geschreven boekaankondiging die betrekking heeft op het proefschrift van B.W.N. de Waard, *Beginselen van behoorlijke rechtspleging in het bijzonder in het administratieve procesrecht*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1987. Deze aankondiging is verschenen in *WFR* 1989/167 (zie p. 168).

39 Zie voor een overzicht: E.B. Pechler, *Belastingprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2009, par. 1.3.

40 In het hiervoor aangehaalde arrest ECLI:NL:HR:2014:2659 gebruikt de Hoge Raad de term ‘behoorlijke procesgang’ (zie r.o. 3.4.3).

41 Op p. 12 hebben de auteurs het over de *“aan de Awb ten grondslag liggende beginselen van rechtsbescherming”*. Het zou interessant zijn te weten wat de auteurs daaronder verstaan.

42 Dit recht wordt door de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State aangeduid als (een) *“algemeen aanvaard rechtsbeginsel”* (ABRVS 1 oktober 2014, ECLI:NL:RVS:2014:3547).

43 Zie ook par. 1.12 (‘Partijen tegenover de rechter’) en par. 1.13 (‘De verhouding van partijen jegens elkaar’), p. 27-28.

44 Zie bijv. p. 146 (waar de term ‘een goede procesorde’ wordt gebruikt). Idem: p. 151. Zie ook par. 5.12 en 5.13. De term ‘een goede procesorde’ wordt veelal gebezigd in gevallen waarin kennelijk sprake is geweest van schending van een beginsel van behoorlijke rechtspleging (zie in deze zin: B.W.N. de Waard, *Beginselen van behoorlijke rechtspleging in het bijzonder in het administratieve procesrecht*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1987, p. 113).

dure als gelijken tegenover elkaar staan.⁴⁵ Dat impliceert dat hoor en wederhoor mogelijk moet zijn. Daarnaast kan ook in het principe van doelmatigheid – of meer algemeen in overwegingen van proceseconomie – de uitdrukking van een beginsel worden gezien. Met Pechler heb ik verdedigd dat *“overwegingen van proceseconomie zich een weg hebben weten te banen in het recht en dat proceseconomie in het fiscale procesrecht fungeert als een, wat wel wordt genoemd, tegenbeginsel, dat het vanzelfsprekend geachte beginsel dat wettelijke procesregels onverkort moeten worden toegepast onder omstandigheden opzij kan zetten”*.⁴⁶ Zo kan het, om van de toepassing van dit principe een voorbeeld te geven, onder omstandigheden doelmatig zijn in een beroepschrift voor de motivering te verwijzen naar het gemotiveerde bezwaarschrift.⁴⁷ Dat is – gelukkig – geoorloofd. Bij de vraag of de rechter acht mag slaan op kort voor of tijdens de zitting overgelegde stukken – een ander voorbeeld – legt het algemene belang van een doelmatige procesgang gewicht in de schaal (zie p. 175 en 178). Een ander beginsel zou dat van de eenvoud kunnen zijn. Dat beginsel zou een principiële lading kunnen krijgen als het ertoe leidt dat het procesrecht zo moet worden vormgegeven dat het procederen door onbedrevenen niet wordt uitgesloten.⁴⁸ *“Het voorschrift dat elk rechterlijk vonnis de grond moet inhouden waarop het berust”*, behoort volgens de auteurs zelfs *“tot de hoofdbeginselen van onze rechtspleging”* (p. 190). Het gebruik van het begrip ‘hoofdbeginselen’ doet vermoeden dat de auteurs menen dat er zoiets als een hiërarchie van beginselen bestaat.

De hoofdlijnen van wat de auteurs aanduiden met de enigszins gedateerde term ‘de fiscale rechtsvordering’;⁴⁹ ofwel het verloop van de procedure ten overstaan van (vooral) de rechter, passeren in het tweede hoofdstuk de revue. Het gaat daarbij om een bonte verzameling onderwerpen met een min of meer algemeen karakter die op andere plaatsen in het boek in verbijzonderde vorm terugkeren (en daarom in zoverre een afzonderlijke behandeling rechtvaardigen). De auteurs bespreken in dit hoofdstuk onder meer de attributie van rechtsmacht,⁵⁰ de bezwaarfase, de in acht te nemen termijnen, ontvankelijkheid, de begrenzing van de rechtsstrijd, de rechtsregels die de belastingrechter kan dan wel moet toepassen om tot zijn beslissing te komen en de toetsing van bestuurlijke

De opbouw van de hoofdstukken is niet altijd gelukkig en voldoet evenmin in alle opzichten aan de eisen van deze tijd.

boeten. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur spelen daarbij in voorkomende gevallen een rol en de betekenis van deze beginselen is de afgelopen decennia steeds belangrijker geworden.⁵¹ Daarnaast zijn enkele beginselen duidelijk in opmars, zoals het evenredigheidsbeginsel⁵² en het beginsel dat vergt dat bestuursorganen zorgvuldigheid betrachten bij de handelingen die zij ten opzichte van belastingplichtigen verrichten.⁵³

Wat bij lezing van dit hoofdstuk opvalt, is dat de stof – op de behandeling van de gematigde ontvangsttheorie na – in zeer beperkte mate is geactualiseerd. Op enkele, tamelijk willekeurige plaatsen worden nieuwe bronnen genoemd, maar overigens lijkt het, bijvoorbeeld op het terrein van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur,⁵⁴ of de rechtsontwikkeling sinds het verschijnen van de vorige druk in 1997 min of meer tot stilstand is gekomen. Het kan zijn dat de bewerk van dit deel van het boek de lezer hoog heeft zitten en het niet nodig heeft gevonden hem te vermoeien met een uitputtende behandeling van de materie, maar het behoeft geen betoog dat de vrijmoedige bewerking afbreuk doet aan de statuut en – dat is belangrijker – de praktische bruikbaarheid van het boek.⁵⁵ Dat neemt niet weg dat tal van – ook in eerdere drukken opgenomen – beschouwingen uitermate boeiend zijn om te lezen. Zo is het typologiserende onderscheid dat wordt gemaakt in de verschillende termijnen die in het belastingprocesrecht gelden, verhelderend te noemen (paragraaf 2.4),⁵⁶ al is het jammer dat bij de uitleg van de verschillende categorieën de aanduiding (met nummers, 1.b, 2.a) niet is gehandhaafd. Dat komt de leesbaarheid van de tekst niet ten goede. Verder is de verdeling van de stof over de eerste twee hoofdstukken niet duidelijk. Bij een volgende bewerking lijkt het mij aangewezen om deze hoofdstukken in vergaande mate te reorganiseren⁵⁷ en de materie op beter geordende wijze aan de lezer te presenteren.⁵⁸

Tot het algemene deel kan ook het derde hoofdstuk worden gerekend dat over bewijs in belastingzaken gaat. Dat bewijs

45 Zie p. 28 en 135, voetnoot 61. Zie daarover HR 10 februari 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3761.

46 L.J.A. Pieterse & E.B. Pechler, ‘Belastingrechter en proceseconomie’, *WFR* 2012/226, par. 4.

47 Zie p. 129.

48 Vgl. J. van Soest, *Beginselen van formeel belastingrecht*, Amsterdam: FED 1966, p. 23.

49 *“Naar mijn mening wordt het woord rechtsvordering hier te ruim gebruikt, omdat men onder fiscale rechtsvordering kan verstaan het samenstel van regelen dat leidt tot vaststelling en voldoening van de formele belastingschuld (...)”*, aldus Ch.P.A. Geppaart in zijn bespreking van de derde druk (*WFR* 1986/651, p. 651).

50 Zie par. 2.1 en 2.3.

51 Zie bijv. HR 13 juli 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV0264 en – in het verlengde daarvan – HR 10 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2923.

52 Zie daarover tamelijk uitgebreid: T.C. Gerverdinck, ‘Het evenredigheidsbeginsel in het belastingrecht’, in: T. Gerverdinck et al. (red.), *Wetenschappelijk bijdragen. Bundel ter gelegenheid van het 35-jarig bestaan van het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden*, Den Haag: Boom uitgeverij 2014, p. 165 e.v.

53 Zie daarover: R.H. Happé et al., *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, Deventer: Kluwer 2013, p. 35 e.v.

54 Zie par. 2.11.

55 De redactie van deze serie heeft kennelijk niet gemeend de bewerk van dit deel te moeten bewegen meer aandacht te besteden aan de behandeling van – wat zou kunnen worden genoemd – de algemene leerstukken.

56 Zie m.n. p. 50-51.

57 Het eerste hoofdstuk wordt overigens ontsierd door nogal wat verwijzingen naar paragrafen die niet (meer) bestaan en ook wel andere slordigheden.

58 Kritiek op de systematiek van hoofdstuk 2 is eerder gegeven. Zie Ch.P.A. Geppaart in zijn bespreking van de derde druk (*WFR* 1986/651, p. 651).

kan in principe op iedere denkbare wijze worden geleverd. Een enkele keer stelt de wet eisen aan het bewijsmiddel (*“al datgene waardoor feitelijke wetenschap valt te verkrijgen”*),⁵⁹ bijvoorbeeld als slechts schriftelijk bewijs in aanmerking wordt genomen. De keuze en waardering van de aangedragen bewijsmiddelen is in hoge mate een zaak van de feitenrechter, die – uitzonderingen daargelaten – vrij is in de selectie van het aangeleverde materiaal. Die vrijheid noemen de auteurs zelfs een van de hoofdbeginselen van de fiscale procedure (p. 94). De aldus – in vrijheid – geselecteerde bewijsmiddelen en *“hetgeen daaruit bij wijze van gevolgtrekking kan worden afgeleid”*,⁶⁰ noemt men de bewijsgronden en vormen de grondslag voor de overtuiging van de rechter om een feit bewezen te achten. De verdeling en omkering van de bewijslast behandelen de auteurs in verschillende paragrafen.⁶¹ Ook gaan zij in op wettelijke vermoedens en in de wet opgenomen ficties (paragraaf 3.8).

2. Verloop van de procedure bij de rechtbank

Het verloop van de procedure bij de rechtbank vormt de inhoud van het vierde hoofdstuk, dat bijzonder goed is gedocumenteerd. Op minutieuze wijze wordt het verloop van een bij deze instantie aanhangig gemaakte zaak behandeld. Zo komt aan de orde aan welke eisen een beroepschrift moet voldoen en onder welke omstandigheden beroep kan worden ingesteld tegen het niet tijdig beslissen van een bestuursorgaan; in belastingzaken zal dat meestal de inspecteur zijn.⁶² Verder wordt aandacht besteed aan de procedure die onder de naam verzet door het leven gaat, het voeren van verweer en het horen van partijen en deskundigen. Uiteraard komt ook de zitting ter sprake. Dat het dan tot een schikking kan komen, behandelen de auteurs eveneens. *“De rechter kan goed eraan doen de totstandkoming van een schikking te bevorderen door een daarop gerichte suggestie te doen”* (p. 180).⁶³ De bewerkers waarschuwen echter dat de rechter zich niet op lichtzinnige wijze op dat pad moet begeven, maar – integendeel – daarbij bedachtzaam te werk moet gaan: *“Het mag (...) duidelijk zijn dat de rechter weliswaar kan polsen of bij partijen een compromisbereidheid bestaat, maar nimmer het compromis als de geschilbeslechtende oplossing mag voorstellen”* (p. 26). De praktijk lijkt soms een iets andere te zijn, omdat de rechter die de principes van de nieuwe zaakbehandeling toepast, ook onderzoekt wat voor partijen belangrijk is en daarbij tevens de vraag behan-

Het gebruik van het begrip ‘hoofdbeginselen’ doet vermoeden dat de auteurs menen dat er zoiets als een hiërarchie van beginselen bestaat.

delt of een uitspraak van de rechter wel hetgeen is waarmee de belangen van partijen het beste worden gediend.⁶⁴

De (mondelinge) uitspraak en de regels die de beslissing omgeven, worden vervolgens in enkele paragrafen uitgewerkt.⁶⁵ Wat de opbouw en redactie van de uitspraak betreft, verschaft de wet de rechter veel vrijheid,⁶⁶ zij het dat de beslissing *“zodanig moet worden gemotiveerd dat zij voldoende inzicht geeft in de daaraan ten grondslag liggende gedachtegang om de beslissing zowel voor partijen als voor de hogere rechter controleerbaar en aanvaardbaar te maken”* (p. 190). Ook de regels die zien op griffie-

recht, proceskosten en schadevergoeding (ook immateriële schade komt voor vergoeding in aanmerking) worden op heldere wijze voor de lezer uiteengezet. In talrijke noten is uitgebreide documentatie te vinden. Op sommige plaatsen is – ook in andere hoofdstukken – een boek binnen het boek ontstaan, vermoedelijk om de leesbaarheid van de doorlopende tekst niet te schaden. Welke afwegingen daarbij zijn gemaakt, is niet altijd duidelijk. Het boek zal vermoedelijk vooral zijn diensten bewijzen als vraagbaak, want de kans dat iemand de tekst – bijvoorbeeld in het kader van een opleiding – van begin tot eind zal doornemen, lijkt me verwaarloosbaar.

3. Verloop van de procedure in hoger beroep

In belastingzaken is sinds 1 januari 2005 hoger beroep mogelijk bij de gerechtshoven. Deze tweede feitelijke instantie biedt partijen de mogelijkheid om bij de rechter in eerste aanleg gemaakte fouten te herstellen (herkansingsfunctie).⁶⁷ Daarnaast is het de bedoeling dat de controlefunctie van de appelrechtspraak verder wordt uitgelicht en benadrukt, zo melden de auteurs in het vijfde hoofdstuk (p. 218). Dat neemt niet weg dat in hoger beroep nieuwe beroepsgronden, argumenten en/of bewijsmiddelen naar voren kunnen worden gebracht, tenzij het eerder prijsgegeven of ingetrokken stellingen of grieven betreft. Dergelijke (prijsgegeven of ingetrokken) stellingen of grieven kunnen in hoger beroep niet opnieuw worden aangevoerd, zo leiden de auteurs uit de rechtspraak van de Hoge Raad af (p. 221).

Verder gaan de auteurs in op de vraag wie hoger beroep kan instellen, de eisen die aan het hoger beroep kunnen worden

59 Zie p. 93.

60 Zie p. 93-94.

61 Zie p. 97 e.v.

62 Zie par. 4.3.

63 Die deel uitmaakt van par. 4.30. Zie ook par. 4.4 (*“Het horen leent zich onder meer voor (...) het beproeven van een schikking (schikkingscomparitie)”*, p. 151).

64 Aldus *Kamerstukken II* 2014/15, 33727, 8, p. 1. Als het aan de initiatiefnemer van o.m. de Wet bevordering van mediation in het bestuursrecht ligt, wordt in de beroepsfase expliciet gekozen voor het inbouwen van een moment van reflectie op de vraag of partijen wellicht meer gebaat zijn bij een (al dan niet via mediation te vinden) minnelijke oplossing dan bij een uitspraak van de bestuursrechter (zie *Kamerstukken II* 2014/15, 33727, 8, p. 2).

65 Zie par. 4.33 en 4.34.

66 Zelfs de algemeen gebruikelijke opbouw *“is niet sacramenteel”* (p. 189).

67 Van den Berge is *“toch wat teleurgesteld geraakt ten aanzien van de (...) herkansingsfunctie van het hoger beroep in belastingzaken”*. Zie: J.W. van den Berge, ‘Appel in belastingzaken’, in: J.P. Boer (red.), *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 26.

gesteld en onder meer ook op de schorsende werking van het appel.

De wederpartij kan zich uiteraard verweren tegen het ingestelde hoger beroep. Een rechtsfiguur die de nodige vragen oproept, is incidenteel hoger beroep, een rechtsmiddel dat in het algemene bestuursprocesrecht lang onbekend was (p. 226), maar in belastingzaken al sinds 2005 kan worden aangewend en ook wordt gebruikt. De auteurs zijn – terecht – van mening dat het instellen van incidenteel beroep slechts mogelijk is als de verweerder in hoger beroep *“meer wil dan de rechtbank heeft gegeven”* (p. 226). Als dat niet het geval is, kan worden volstaan met het voeren van verweer.⁶⁸ In dit verband mag niet onvermeld blijven dat in belastingzaken de wederpartij zich – gelukkig – mag verweren met alle gronden, ook die door de rechtbank zijn verworpen of (zelfs) nog niet eerder zijn aangevoerd. Het kan voorkomen dat het in appel gevoerde verweer zo is vormgegeven dat het ertoe strekt de uitspraak van de rechtbank aan te tasten. In de praktijk, zo weten de auteurs (vermoedelijk uit eigen ervaring), wordt zodanig verweer opgevat als een incidenteel appel (p. 227).

Wat de inrichting en vormgeving van de uitspraak in hoger beroep betreft, verdedigen de auteurs dat het de taak van het gerechtshof is *“zo goed mogelijk te responderen op de klachten van degene die zich zozeer niet kan vinden in de uitspraak van de rechtbank, dat hij de moeite heeft genomen om hoger beroep in stellen. Alleen indien het gerechtshof meent dat het geen beter antwoord dan de rechtbank heeft gegeven had kunnen formuleren op de klachten van de betrokkene en die betrokkene ook in appel niet duidelijk heeft kunnen (maken) waarom hij het niet eens is met dit antwoord, past het naar onze mening om te volstaan met de overweging dat de rechtbank op goede gronden een juiste beslissing heeft genomen”* (p. 236). Dat is een – aansprekende – visie die menigeen zal steunen.

4. Het geding in cassatie

Het geding in cassatie wordt in het zesde en laatste – ruim zeventig bladzijden tellende – hoofdstuk besproken. De taak van de cassatierechter is beperkt, zo maken de auteurs op verschillende plaatsen in de tekst duidelijk.⁶⁹ Het uitgangspunt in de cassatieprocedure is dat een beslissing van de feitenrechter slechts kan worden gecasseerd indien zij de betekenis van het recht miskent. Daarbij kan het gaan om geschreven recht (zoals wetten of beleidsregels), maar ook om gewoonterecht en – belangrijker – de in het algemeen rechtsbewustzijn levende beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het vertrouwensbeginsel en gelijkheidsbeginsel. Ook deze beginselen kunnen een grond opleveren om tot cassatie over te kunnen gaan (paragraaf 6.7). Een beroep op een dergelijk beginsel is slechts mogelijk als de schending daarvan in feitelijke instantie is aangevoerd; in cassatie kan zij niet voor het

Wat bij lezing van hoofdstuk 2 opvalt, is dat de stof in zeer beperkte mate is geactualiseerd.

eerst aan de orde worden gesteld. Naast rechtsoordelen zijn feitelijke oordelen aantastbaar, maar slechts voor zover iets kan worden aangemerkt op de wijze waarop zij tot stand zijn gekomen. Dat is het geval als substantiële vormen niet zijn nageleefd, dat wil zeggen vormvoorschriften die wezenlijk zijn.⁷⁰ Het belangrijkste vormvoorschrift dat bestaat, is ontegenzeggelijk de eis die verlangt dat uitspraken de gronden van de beslissing moeten bevatten.⁷¹ De Hoge Raad gaat er doorgaans

alleen toe over op deze grond te casseren, indien daarover is geklaagd (p. 253) en de betrokkene belang heeft bij het aanvoeren van de klacht (p. 266-267). Een bijzonderheid die in deze fase van het geding speelt, is dat niet zomaar motiveringsklachten kunnen worden aangevoerd; zij moeten steunen op een deugdelijke feitelijke grondslag en die kan slechts worden gevonden in de bestreden uitspraak en/of de gedingstukken (paragraaf 6.12).

Het is bekend dat niet elke zaak zich leent voor een uitgebreide behandeling door de Hoge Raad, omdat degene die beroep in cassatie instelt daarbij (klaarblijkelijk) onvoldoende belang heeft of klachten aanvoert die klaarblijkelijk niet tot cassatie kunnen leiden.⁷² Sinds 1 juli 2012 beschikt de Hoge Raad over de mogelijkheid dergelijke beroepen niet-ontvankelijk te verklaren.⁷³ Hoe de belastingkamer van de Hoge Raad deze bevoegdheid zal gebruiken, moet zich nog uitkristalliseren. De bewerk van dit deel van het boek constateert – tot haar spijt – dat de belastingkamer nog niet uiteen heeft gezet hoe hij dit instrument zal gebruiken. De verwachting is dat deze vorm van selectie aan de poort eraan zal bijdragen dat de Hoge Raad zich (nog) beter zal kunnen concentreren op zijn rechtsvormende taak, en (eveneens) meer tijd zal vinden om de rechtseenheid te bewaken. Maar al te grote verwachtingen mogen we niet koesteren, omdat het de vraag is of deze bevoegdheid veel werkbesparing zal opleveren. Een andere vraag is of laatstgenoemde taak, de bevordering van de rechtseenheid, in het huidige tijdsgewricht adequaat kan worden ingevuld: de Hoge Raad is op het terrein van het bestuursprocesrecht immers niet de enige hoogste bestuursrechter (p. 240).⁷⁴ Over de vraag of het zaak is dat een rechtseenheidsvoorziening tot stand wordt gebracht, laten de auteurs zich niet uit (ook niet in paragraaf 1.4, die gaat over rechtseenheid in het bestuursprocesrecht). De uitvoering van de genoemde taken zijn belangrijke en misschien zelfs verheven activiteiten, maar ondertussen verschaft de Hoge Raad waar dat kan en aangewezen is, rechtsbescherming. Een illustratie daarvan is gemakkelijk te geven. Zo is het achterwege laten van het

⁷⁰ Zie ook p. 253.

⁷¹ Enkele andere vormvoorschriften worden in par. 6.10 behandeld.

⁷² Zie daarover nader par. 6.20 en tal van andere plaatsen (zij bijv. p. 296 en 300).

⁷³ Art. 80a Wet RO.

⁷⁴ Zie over de jongste ontwikkelingen op dit vlak: R.J.N. Schlössels, 'De kracht van geleheidsargumenten', *NJB* 2014/1578, p. 2125-2128.

⁶⁸ Zie daarover par. 5.3.

⁶⁹ Zie bijv. par. 6.8 en 6.30 inzake herziening van arresten.

betalen van griffierecht niet als een verzuim aan te merken als de indiener van het beroepschrift niet bij machte is om de nota griffierecht te betalen, ook als geen boete in het geschil is.⁷⁵

Dat de auteurs uitgebreid ingaan op de ontvankelijkheid van het beroep in cassatie en de bijzonderheden die zich daarbij kunnen voordoen, ligt voor de hand (zie paragraaf 6.19). De beschrijving daarvan levert geen spannende lectuur op. De aard van de materie leent zich daar ook niet voor, maar de behandeling van de stof is alleszins helder te noemen. In de voetnoten staan veel details en is een verbluffende hoeveelheid rechtspraak opgenomen. Op verschillende plaatsen in dit hoofdstuk worden adviezen verstrekt over procederen,⁷⁶ en dat is een aangelegenheid, zo valt te lezen, die "inzicht en routine" vereist. Uiteraard doen de auteurs uit de doeken hoe de (verdere) behandeling van de zaak verloopt. In een voetnoot noemen zij het jammer dat bepaalde "processtukken, zeker indien deze voor het begrip van het arrest van belang kunnen zijn, (meestal) niet voor publicatie worden vrijgegeven".⁷⁷ Daarbij hebben zij het oog op het verweerschrift in cassatie, de conclusies van re- en dupliek en de (schriftelijke) toelichtingen. Het zou een goede zaak zijn als deze stukken voortaan openbaar worden gemaakt. Aan de vraag of het pleidooi – een mondelinge toelichting – in de cassatieprocedure nog bestaansrecht heeft, aangezien dat slechts sporadisch wordt gehouden, branden de auteurs hun vingers niet.

De Hoge Raad kan, nadat de stukken zijn gewisseld, arrest wijzen,⁷⁸ maar in ongeveer een op de zeven zaken zal hij moeten wachten tot de advocaat-generaal conclusie heeft genomen. "De conclusie houdt in een analyse van de voor het geding van belang zijnde vragen, vermelding van de relevante wetsgeschiedenis, literatuur en jurisprudentie en een gemotiveerd advies over de door de Hoge Raad te geven beslissing" (p. 294-295). In het arrest dat daarna volgt "beperkt de Hoge Raad zich in het algemeen tot de beslissing van de zaak zelf die hem is voorgelegd" (p. 297), als de zaak tenminste niet moet worden verwezen voor feitelijk onderzoek, dat hij niet zelf kan verrichten.⁷⁹

Als de Hoge Raad voornoemde taken goed wil uitvoeren, althans daaraan op maatschappelijk betrokken wijze invulling wil geven, is het van belang dat relevante zaken hem tijdig bereiken. In dit verband noemen de auteurs het jammer dat in belastingzaken het stellen van prejudiciële vragen aan de Hoge Raad niet mogelijk is. Ook in belastingzaken kan daaraan

De vrijmoedige bewerking van hoofdstuk 2 doet afbreuk aan de statuut van het boek.

behoefte bestaan, ondanks dat sprongcassatie kan worden ingesteld, aldus de auteurs (p. 246). Deze vorm van beroep (in cassatie) is namelijk niet eerder mogelijk dan nadat de rechter in eerste aanleg uitspraak heeft gedaan. Een andere, maar verwante kwestie, is dat de uitvoeringspraktijk dermate bedreven blijkt in het vinden van soms creatieve oplossingen voor een potentieel geschil (via fiscale vaststellingsovereenkomsten, rulings en in het kader

van horizontaal toezicht gesloten handavingsconvenanten)⁸⁰ dat het niet komt tot een procedure voor de belastingrechter.⁸¹ Dat bevordert de rechtsontwikkeling niet, zo mag worden aangenomen, omdat vermoedelijk interessante rechtsvragen in de rook van dergelijke alternatieve oplossingen zullen opgaan.

5. Tot besluit

De auteurs hebben een vermaard boek, dat sinds de jaren negentig van de vorige eeuw niet meer was bewerkt, bij de tijd gebracht. Die inhaalslag moet een enorme inspanning hebben gevegd, die zijn vruchten zal afwerpen, want het boek zal ongetwijfeld veel worden geraadpleegd. In de vijfde druk zijn grote delen van de tekst herschreven, zo melden de auteurs in het voorwoord.⁸² Op tal van plaatsen zijn de door Meyjes geschreven passages evenwel behouden gebleven. Zij lijken soms op welhaast fluorescerende wijze op te lichten⁸³ uit de overigens moderne tekst die de nieuwe druk van het handboek kenmerkt. Toch is de bewerking niet op alle plaatsen helemaal voldragen te noemen. Vooral de behandeling van de stof in het tweede hoofdstuk had meer zorg en aandacht moeten krijgen, en de opbouw evenals de samenstelling van de eerste twee hoofdstukken verdient heroverweging.

75 Zie (par. 6.18 en) HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:699. In zijn noot bij dit arrest betoogt J.C.K.W. Bartel dat de wetgever de grenzen dient te bepalen van wat als betalingsonmacht kan gelden (zie punt 3). In punt 4 merkt hij op dat betalingsonmacht op basis van "duidelijke kenbare en eenvoudig vast te stellen gegevens moet kunnen worden beoordeeld".

76 Zie p. 277 en 290-291.

77 Zie voetnoot 333 op p. 287. Op p. 300 (voetnoot 413) wordt deze 'verzuchting' herhaald.

78 Zie par. 6.26.

79 Zie par. 6.27 en 6.31.

80 "Doel hiervan is dat in een vroeg stadium de belastingplichtige in overleg treedt met de Belastingdienst over door belastingplichtige voorgenomen fiscale strategische beslissingen. De aldus gepraktiseerde transparantie kan bewerkstelligen dat rechtsgeschillen worden voorkomen" (p. 5). Zie over de rechtsbescherming die in een convenantsituatie te realiseren is: M.E. Oenema, *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, p. 259 e.v.

81 Zie p. 247.

82 Zie p. V.

83 Zie bijv. p. 145 en 149.