

## Hoofdstuk 1

# De rechtspraak in belastingzaken als onderdeel van de Nederlandse rechtsorde

### 1.1 Algemeen

Belastingheffing en belastingrecht zijn geen synoniemen. Belastingheffing wordt sinds lange tijd gezien als een van de duidelijkste vormen van overheids'geweld', daar de belastingschuld moet worden voldaan zonder dat daar een individuele prestatie van de overheid tegenover staat. Daarbij zou de heffing vaak grenzen aan absolute willekeur. Belastingrecht zorgt er daarentegen voor dat belastingplichtigen de mogelijkheid hebben zich te beschermen tegen willekeurig of onjuist overheids-handelen. De rechtsbescherming die het belastingrecht biedt kan op meerdere manieren vorm krijgen, maar moet, wil zij adequaat zijn, ten minste op een tweetal pijlers rusten.

De eerste pijler wordt gevormd door het in art. 104 jo. art. 132, lid 6, Grondwet (Gw) verankerde legaliteitsbeginsel, inhoudend dat de heffing van rijksbelastingen geschiedt uit kracht van de wet of een op de wet in formele zin gebaseerde regeling. Dit beginsel voorkomt dat belastingen geheven worden op grond van regelingen die niet aan de goedkeuring van de Tweede en Eerste Kamer der Staten-Generaal zijn onderworpen.

De tweede pijler waarop de rechtsbescherming moet rusten ziet op de bevoegdheid van de belastingplichtige zich bij een onafhankelijke rechterlijke instantie doeltreffend te verweren tegen de aan hem opgelegde belasting. Dit boek behandelt in hoofdlijnen de tweede pijler, te weten de rechtsbescherming door de rechtspraak in belastingzaken.

### 1.2 Enkele historische notities

Sinds enkele eeuwen heeft de Nederlandse burger de mogelijkheid zich te verzetten tegen de heffing van bepaalde belastingen, door beroep in te stellen bij een onafhankelijke instantie. Weliswaar was de mogelijkheid van beroep vroeger nog niet zo uitgebreid en gedetailleerd als tegenwoordig, zonder betekenis was zij zeker niet. De beroepsmogelijkheid in belastingzaken bestaat reeds lang, zij het dat vele rechterlijke en beroepsinstanties in de loop der tijd zijn vervangen door anderen. Aan het eind van de negentiende en het begin van de twintigste eeuw leek het er zelfs op dat de invoering van een nieuwe belasting telkens gepaard ging met de instelling van een nieuw rechterlijk college.

Gedurende het grootste gedeelte van de negentiende eeuw vormden de Gedeputeerde Staten van de provincies de beslechter van de meeste belastinggeschillen. Tot 1844 was de Commissaris van de Koning(in) zelfs de allerhoogste provinciale belastingambtenaar, een functie die daarna werd overgenomen door een rijksambtenaar: de provinciale directeur der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen. Dat de Gedeputeerde Staten ook lang na 1844 als geschillenbeslechter zijn blijven optreden, is veroorzaakt door de langslepende, fundamentele discussie aan het einde van de negentiende eeuw over de vraag of deze geschillen aan een administratief beroep, administratieve rechtspraak of aan burgerlijke rechtspraak onderworpen moesten worden.

Vooruitlopend op een meer definitieve beslissing – uit de parlementaire stukken blijkt althans niets van een fundamentele discussie of een gemotiveerde keuze – werden in 1892 schijnbaar terloops de allereerste bestuursrechters in Nederland geïntroduceerd: de Raden van Beroep voor de vermogensbelasting. Zij werden in 1893 tevens belast met de rechtspraak over de in dat jaar ingevoerde belasting op bedrijfs- en andere inkomsten. In 1896 volgde de introductie van de afzonderlijke Raden van Beroep voor de personele belasting. In 1914 werden ter gelegenheid van de invoering van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 de voormelde Raden van Beroep vervangen door de Raden van Beroep voor de directe belastingen. Vanaf 1956 werd de taak van de Raden van Beroep voor de directe belastingen toevertrouwd aan de gerechtshoven, waarvan de speciaal ingestelde belastingkamers belastinggeschillen beslechtten. Tot 2005 vormden de gerechtshoven vrijwel de enige feitelijke instantie van de belastingrechtspraak.

Per 1 januari 2005 is de Wet belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties in werking getreden. Dit betekent dat sinds die datum in de belastingrechtspraak aan het beroep bij het hof een beroep bij de rechtbank voorafgaat. Het zijn de sectoren bestuursrecht van de rechtbanken die zich met de belastingzaken bezighouden, zij het dat de beroepen inzake rijksbelastingen alleen door de volgende rechtbanken worden behandeld: Rechtbank Noord-Nederland, Rechtbank Gelderland, Rechtbank Noord-Holland, Rechtbank Den Haag en Rechtbank Zeeland-West-Brabant (zie art. 8:6, lid 1, Awb jo. art. 8, lid 2, Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak). Andersoortige belastingen kunnen dus wel door alle rechtbanken worden behandeld.

De oudste thans nog bestaande belastingrechter is de Hoge Raad, waarvan de derde kamer de geschillen in belastingzaken als cassatierechter beslist. Bij de invoering van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 werd de Hoge Raad aangewezen als rechter bij wie cassatieberoep kon worden ingesteld tegen de uitspraken van de – tevens in 1914 geïntroduceerde – Raden van Beroep voor de directe belastingen.

De burgerlijke rechter heeft tot op heden slechts een beperkte taak gehad op het terrein van de beslechting van belastinggeschillen. In het verre verleden besliste hij over gemeentelijke belastingen die geen kohierbelastingen waren en tot 1957 ook over de sterk civielrechtelijk georiënteerde rechtsverkeersbelastingen, zoals het successierecht. Voor het overige treedt de burgerlijke rechter ook vandaag de dag nog op als een soort 'rest-rechter', ingeval er bij de heffing van belasting geen uitdrukkelijke mogelijkheid van beroep op enige bestuursrechter bestaat. Zie over de taak van de burgerlijke rechter in belastingzaken onderdeel 15.2.

Eerder werd als een van de pijlers van de rechtsbescherming genoemd de onafhankelijkheid van de instanties waar de burger zich tot kan wenden. Deze onafhankelijkheid wordt door vele factoren bepaald, bijvoorbeeld door de omstandigheid dat de leden van deze instantie voor het leven zijn benoemd en geen enkele band hebben met de Belastingdienst. In dat opzicht is er veel verbeterd. Behoorden de Gedeputeerde Staten eerst nog tot het overheidsbestuur – ook al hadden zij met de heffing van belastingen zelf weinig van doen – de Raden van Beroep stonden reeds onafhankelijker tegenover de belastingadministratie. Deze onafhankelijkheid werd nog versterkt doordat in 1929 de invloed van de Staatssecretaris van Financiën op het benoemingsbeleid van leden van de Raden van Beroep werd uitgeschakeld. Van de huidige belastingrechters bij de rechtbanken, de gerechtshoven en de Hoge Raad kan met recht worden gezegd dat zij onafhankelijk zijn.

### 1.3 Toegang tot een onafhankelijke rechter

#### 1.3.1 Supranationale regelingen

Aan de toegang tot een onafhankelijke rechter wordt internationaal zoveel gewicht toegekend dat dit recht in een aantal door Nederland geratificeerde internationale verdragen betreffende de rechten van de mens een prominente plaats is toebedeeld. Naast de Universele Verklaring van de Rechten van de Mens van 10 december 1948, zijn dit het Internationaal Verdrag inzake de Burgerrechten en Politieke Rechten (IVBPR) en het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM). In laatstgenoemde verdragen zijn bepalingen opgenomen die de toegang tot de rechter moeten garanderen. In het IVBPR vormen art. 2, lid 3, IVBPR en art. 14 IVBPR daarvoor de grondslag. Deze verdragen vormen door de ratificatie een internationale rechtsnorm voor Nederland, zodat een Nederlandse burger mede op grond van art. 93 Grondwet (Gw) een beroep kan doen bij de Nederlandse rechter op de bepalingen waaraan verbindende kracht is toegekend. De Hoge Raad heeft bijvoorbeeld reeds meermalen de rechtstreekse toepassing van art. 14 IVBPR erkend. Overigens geldt de verbindende kracht niet voor alle bepalingen van deze verdragen.

De vraag doet zich voor of voormelde bepalingen ook betrekking hebben op geschillen in belastingzaken, nu dit afhankelijk is van de uitleg van de term ‘criminal charge’. Zo bepaalt art. 14, lid 1, IVBPR:

*“All persons shall be equal before the courts and tribunals. In the determination of any criminal charge against him, or of his rights and obligations in a suit at law, everyone shall be entitled to a fair and public hearing by a competent, independent and impartial tribunal established by law.”*

Art. 14, lid 5, IVBPR bepaalt het volgende:

*“Everyone convicted of a crime shall have the right to his conviction and sentence being reviewed by a higher tribunal according to law.”*

In zijn algemeenheid wordt aangenomen dat de term 'crime' in art. 14, lid 5, IVBPR materieel dient te worden uitgelegd, zodat de term 'criminal charge' ook ziet op fiscale boeten.<sup>1</sup> Gelet op de strekking van de onderhavige bepaling lijkt het voorts verdedigbaar dat deze bepaling ook op fiscale geschillen van toepassing is voor wat betreft het opleggen van heffingen ('rights and obligations in a suit at law'). Hierbij dient wel te worden aangetekend dat de term 'rights and obligations in a suit at law' in de Nederlandse tekst is vertaald als 'burgerlijke rechten en verplichtingen in een rechtsgeding'.

In het EVRM, dat voor Nederland op 31 augustus 1954 in werking trad, bepaalt art. 6 EVRM:

*"In the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law."*

De tekst lijkt zich bij eerste lezing te richten op burgerlijke rechten en verplichtingen en op strafrechtelijke vervolging. Uit de beslissingen van de inmiddels opgeheven Europese Commissie voor de rechten van de mens en het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM), die de bevoegdheid hebben klachten van Europese burgers over schending van dit verdrag te onderzoeken en te beoordelen, blijkt echter dat het begrip 'civil rights and obligations' niet beperkt blijft tot rechten en verplichtingen die uit burgerlijke rechtsbetrekkingen voortspuiten. Zo heeft het EHRM bijvoorbeeld onteigening van particuliere grond door de overheid<sup>2</sup> en de intrekking door de overheid van iemands bevoegdheid geneeskunde uit te oefenen<sup>3</sup> als een aantasting van iemands burgerlijke rechten aangemerkt. Verdedigd zou kunnen worden dat ook handelingen van de belastingadministratie betreffende de heffing en invordering van belasting, die op iemands burgerlijke rechten en verplichtingen een directe en ingrijpende inbreuk betekenen, onder de werking van art. 6 EVRM vallen.<sup>4</sup> De consequentie hiervan zou niet zijn dat elke aanslag, bijvoorbeeld van € 25 hondenbelasting, een dergelijke inbreuk vormt, maar daarvan zou wel sprake kunnen zijn ingeval iemand zijn beroep of bedrijf door een belastingmaatregel praktisch niet meer kan uitoefenen.

Het EHRM heeft echter anders beslist. In een opmerkelijke overweging in de zaken Schouten en Meldrum werd namelijk beslist dat geschillen over belastingheffing, anders dan in het geval van fiscale boeten, zozeer het domein van het publiekrecht betreffen, dat zij niet binnen het bereik van de 'civil rights and obligations' vallen.<sup>5</sup> De aansprakelijkheidstelling van belastingen valt bovendien ook niet onder het begrip 'civil rights and obligations' (zie ook de arresten HR 25 juni 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2218, ECLI:NL:HR:1997:AA2207 en ECLI:NL:HR:1997:AA2210).

---

1. Langereis, *WFR* 2004/49; *Kamerstukken II* 2003/04, 29251, 3. Zie ook Albert 2005, p. 264.

2. EHRM 23 september 1982, Series A, Vol. 52 (*Sporrong en Lönnroth*).

3. EHRM 28 juni 1978, Series A, Vol. 27 (*König*).

4. Langereis 1986, p. 43.

5. EHRM 9 december 1994, nr. 48/1993/443/552 en nr. 49/1993/444/523, *BNB* 1995/13, m.nt. M.W.C. Feteris. Zie ook EHRM 23 juli 2002, nr. 36 985/97, *BNB* 2003/2 en EHRM 12 juli 2001, nr. 44 759/98, *BNB* 2005/222.

Overigens moet van de vraag of de heffing en invordering van belasting onder de in art. 6 EVRM genoemde 'civil rights and obligations' vallen, worden onderscheiden dat het opleggen van een administratieve boete door de belastingadministratie gelijkgesteld kan worden met het ook in art. 6 EVRM vermelde 'criminal charge'. De Hoge Raad heeft op 19 juni 1985 bevestigd dat de oplegging van boeten in belastingzaken moet voldoen aan de eisen die art. 6 EVRM aan de rechtsgang stelt.<sup>6</sup> In onderdeel 12.4 komt deze problematiek uitgebreider aan de orde.<sup>7</sup>

Naast bovengenoemde verdragsbepalingen mag het toenemende belang van art. 1 Protocol 1 EVRM niet onvermeld blijven, vooral niet nu hier in fiscale procedures steeds vaker een beroep op wordt gedaan. Uit de structuur van het artikel, en dan met name de tweede alinea, volgt namelijk dat belastingen ook onder het toepassingsbereik vallen.<sup>8</sup> Het artikel luidt als volgt:

*"Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.*

*The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties."*

Om te beoordelen of sprake is van een onrechtmatige inbreuk op het eigendomsrecht moet allereerst worden nagegaan of sprake is van 'eigendom' in de zin van art. 1 Protocol 1 EVRM. Gesteld kan worden dat alle vermogensrechten onder het eigendomsbegrip vallen, mits zij in voldoende mate vaststaan.<sup>9</sup> Vervolgens moet worden vastgesteld of sprake is van een inbreuk c.q. inmenging. Wanneer ook hier sprake van is, kan met behulp van een drietal toetsen, te weten de lawfulness-toets (is de inbreuk bij wet voorzien en is deze wet toegankelijk, precies en voorzienbaar<sup>10</sup>), de general interest-toets (heeft de inbreuk een legitieme doelstelling en dient de inbreuk het algemeen belang) en de fair-balancetoets (bestaat er een redelijk evenwicht tussen de eisen van het algemeen belang en de bescherming van de fundamentele rechten van het individu) worden beoordeeld of de inbreuk c.q. inmenging voldoet aan de eisen van art. 1 Protocol 1 EVRM en dus rechtmatig is. Het oordeel van de wetgever omtrent hetgeen in het algemeen belang is wordt geaccepteerd, 'unless that judgement is manifestly without reasonable foundation'. Ook bij de andere toetsen geniet de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid, die alleen overschreden wordt indien sprake is van een 'individual and excessive burden'.<sup>11</sup>

6. HR 19 juni 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC8934. Zie daarover uitgebreid Feteris.

7. Zie over fiscale boeten ook Feteris, *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een behoorlijk proces*, Kluwer 2002 en Haas, *Bestuurlijke boeten in het belastingrecht*, FED Fiscale studieresie 36, Kluwer 2009.

8. EHRM 23 oktober 1990, ECLI:NL:XX:1990:AV7933, r.o. 30.

9. EHRM 20 juli 2004, ECLI:NL:XX:2004:AU5311.

10. EHRM 15 januari 2000, nr. 33202/96 (*Beyeler/Italië*).

11. EHRM 23 november 2000, nr. 25701/94, ECHR 2001/9 (*The former king of Greece/Greece*).

De ruime beoordelingsvrijheid van staten leidt ertoe dat een beroep op art. 1 Protocol 1 EVRM zelden tot succes leidt, hoewel het artikel in sommige gevallen wel degelijk de vrijheid van de wetgever kan beperken. Zo volgt uit de zaak M.A./Finland dat invoering van belastingwetgeving met terugwerkende kracht niet per se in strijd is met art. 1 Protocol 1 EVRM.<sup>12</sup> Steeds dient namelijk een afweging te worden gemaakt tussen het algemene belang dat gediend is met de belastingmaatregel en het individuele belang van de belastingplichtige. Slechts wanneer de belastingmaatregel die terugwerkende kracht heeft een onredelijke last bij het individu legt, zal deze regel in strijd komen met art. 1 Protocol 1 EVRM. Ten aanzien van fiscale maatregelen bedoeld om misbruik of antifiscaal gedrag tegen te gaan, lijkt terugwerkende kracht tot de datum van de aankondiging van die maatregel niet in strijd te komen met het artikel. In hoeverre terugwerkende kracht tot voor de aankondigingsdatum is toegestaan, wordt uit deze zaak niet geheel duidelijk. Uit het arrest HR 20 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1463 blijkt echter dat art. 1 Protocol 1 EVRM niet per se in de weg hoeft te staan aan het met materieel terugwerkende kracht toepassen van een belastingwet tot voor de indieningsdatum van het wetsvoorstel. De zogenoemde crisishoofing werd in dit arrest niet strijdig bevonden met art. 1 Protocol 1 EVRM. Echter, louter budgettaire belangen kunnen geen rechtvaardiging vormen voor het toepassen van wetgeving met terugwerkende kracht.<sup>13</sup>

Een zaak waarin een belastingmaatregel de fair-balancetoets niet doorstond is de zaak N.K.M./Hongarije.<sup>14</sup> In deze zaak ging het om nieuwe wetgeving die ontslagvergoedingen belastten tegen 98% voor zover zij boven een bepaald bedrag uit kwamen. In deze zaak werd geoordeeld dat sprake was van een 'individual and excessive burdens' en dus geen sprake was van een fair balance. De precedentwerking van deze zaak is echter beperkt, omdat de schending voortvloeit uit een combinatie van maatregelen (een laag drempelbedrag en een extreem hoog tarief) en de 'individual and excessive burdens' steunt op een samenspel van redenen die ieder op zichzelf niet doorslaggevend zijn voor het oordeel dat er sprake is van een schending van art. 1 Protocol 1 EVRM.

Tot slot zal worden volstaan met een korte uiteenzetting van de jurisprudentie betreffende belastingheffing over verhuurde onroerende zaken (woningen). In twee Nederlandse zaken, te weten HR 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:812 en HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1171, deed zich het probleem voor dat individuen een omvangrijk negatief rendement behaalden bij de verhuur van een woning, door de combinatie van een waarderingsmethode waarbij de WOZ-waarde op de peildatum wordt vermenigvuldigd met de zogeheten leegwaarderatio – die rekening houdt met de waardedrukkende werking van de verhuur –, de Nederlandse huurprijsregulering en de vermogensrendementsheffing.

In de eerstgenoemde zaak betrof de Hoge Raad art. 1 Protocol 1 EVRM uitsluitend bij zijn oordeel betreffende het forfaitaire stelsel en concludeerde hij dat dit stelsel

12. EHRM 10 juni 2003, nr. 25701/94 (*M.A. e.a./Finland*), V-N 2003/52.2.

13. EHRM 20 november 1995, nr. 38/1994/485/567, BNB 1996/123 (*Pressos Compania Naviera SA*); EHRM 23 juli 2009, nr. 30345/05 (*Joubert*).

14. EHRM 14 mei 2013, nr. 66529/11 (*N.K.M./Hongarije*), FED 2013/79, m.nt. Pauwels.

slechts dan in strijd zou komen met art. 1 Protocol 1 EVRM indien zou komen vast te staan dat het destijds door de wetgever voor een lange reeks van jaren veronderstelde rendement van vier percent voor particuliere beleggers niet meer haalbaar is en belastingplichtigen, mede gelet op hun toepasselijke tarief, zouden worden geconfronteerd met een buitensporige last. Bij zijn oordeel over de waarderingmethode werd art. 1 Protocol 1 EVRM niet betrokken, maar werd wel geoordeeld dat van de waarde in het economische verkeer (WEV) moet worden uitgegaan indien de waardering van de verhuurde onroerende zaak in betekenende mate, dat wil zeggen voor tien percent of meer, hoger is dan de werkelijke waarde daarvan.

In de tweede zaak concludeerde de Hoge Raad, met name op grond van het hierboven aangehaalde arrest van 3 april 2015, dat op de peildatum de WEV van de verhuurde woning moest worden gebruikt, omdat de waardering op grond van de WOZ-waarde en de leegwaarderatio in betekenende mate (10% of meer) hoger was dan de werkelijke waarde. Vervolgens oordeelde de Hoge Raad: 'Eerst nadat een oordeel is gegeven over de voor de toepassing van box 3 in aanmerking te nemen waarde van de onderhavige bovenwoning met inachtneming van het vorenstaande, kan worden beoordeeld of de daaruit vloeiende belastingheffing in strijd komt met art. 1 Protocol 1 EVRM of enige andere rechtsregel of enig ander rechtsbeginsel.'<sup>15</sup>

### 1.3.2 De grondwettelijke regeling

Art. 112 Gw vormt de basis van de bevoegdheid van de rechterlijke macht. Lid 1 van dit artikel luidt:

*"Aan de rechterlijke macht is opgedragen de berechting van geschillen over burgerlijke rechten en over schuldvorderingen."*

Art. 112, lid 2, Gw luidt als volgt:

*"De wet kan de berechting van geschillen die niet uit burgerlijke rechtsbetrekkingen zijn ontstaan, opdragen hetzij aan de rechterlijke macht, hetzij aan gerechten die niet tot de rechterlijke macht behoren. De wet regelt de wijze van behandeling en de gevolgen van de beslissingen."*

In deze bepaling is de plaats van de rechterlijke macht, dat wil zeggen de gewone rechter, vooropgesteld. Een en ander houdt voor het belastingrecht, als onderdeel van het bestuursrecht, in dat bij bijzondere wettelijke regelingen afzonderlijke rechterlijke colleges kunnen worden ingesteld die al dan niet tot de rechterlijke macht behoren. De (belastingkamers van de) rechtbanken en de gerechtshoven behoren tot de rechterlijke macht. Uit de bewoording van art. 112 Gw mag worden afgeleid dat het eerste lid uitsluitend slaat op geschillen over burgerlijke rechten en over schuldvorderingen die uit burgerlijke rechtsbetrekkingen zijn ontstaan, zoals ook uit voormelde wetsgeschiedenis van art. 112 Gw valt te lezen.

15. HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1171, r.o. 3.2.

Onder het begrip schuldvorderingen moeten evenwel zowel schuldvorderingen van privaatrechtelijke als van publiekrechtelijke aard worden begrepen. Belastingheffing kan worden gezien als een verbintenis uit de wet, maar niet als een privaatrechtelijke rechtsbetrekking, zodat de berechting van belastinggeschillen primair geschiedt door de belastingrechter en pas bij gebreke van de bevoegdheid van deze rechter toekomt aan de in lid 2 bedoelde burgerlijke rechter.

Opmerkelijk is dat in de Nederlandse Grondwet een bepaling als art. 19, lid IV, Duitse Grondwet, inhoudend de garantie dat er altijd een rechter is die bevoegd is te oordelen over geschillen met de overheid, ontbreekt. In de discussie bij de invoering van de Nederlandse Grondwet in 1983 is klaarblijkelijk meer aandacht besteed aan de vraag aan welke instantie rechtsmacht zou moeten worden opgedragen, dan aan de vraag of er voor elk geschil altijd een bevoegde rechterlijke instantie moet zijn.

#### 1.4 Een gesloten systeem van rechtsmiddelen

Geschillen over de heffing van belastingen worden, zoals uit onderdeel 1.2 blijkt, reeds zeer lang door andere beroepsinstanties of rechterlijke instanties dan de burgerlijke rechter beslist. Een belangrijke uitzondering vormden de rechtsverkeerbelastingen, waarvan de jurisdictie tot 1956 aan de burgerlijke rechter was opgedragen. Daarmee is evenwel niet gezegd dat de rechtspraak in belastingzaken afgezien daarvan exclusief aan de bijzondere instanties opgedragen was. Zo mochten de Raden van Beroep voor de directe belastingen niet oordelen over de subjectieve belastingplicht, noch over de ontheffing van de personele belasting en de vermogensbelasting.<sup>16</sup> Dergelijke kwesties van subjectieve aard hadden, aldus de wetgever die de jurisdictie van de Raden van Beroep voor de directe belastingen vaststelde, een zodanig juridisch karakter dat zij aan de rechtbanken moesten worden overgelaten.<sup>17</sup> Thans hebben de belastingkamers van de rechtbanken en de gerechtshoven (de belastingrechters) wel een volwaardige taak, maar is hun jurisdictie op fiscaal terrein niet allesomvattend. Op zich is dat niet verbazingwekkend, omdat de taak van de meeste bestuursrechters beperkt is.

De toegang tot de belastingrechters is in zoverre beperkt dat de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) slechts tegen een belastingaanslag en een beperkt aantal voor bezwaar vatbare beschikkingen beroep openstelt (art. 26, lid 1, AWR). Tegen andere rechtshandelingen staat om die reden geen beroep op de belastingrechter open.

Bij de invoering van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) heeft het Ministerie van Financiën voor de belastingrechtspraak een uitzondering bewerkstelligd door weerstand te bieden tegen de introductie van een materieel begrip van beschikking. Volgens art. 1:3, lid 1, Awb is een besluit namelijk een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan, inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling. Een beschikking

16. Zie art. 25 jo. 38 Wet op de Vermogensbelasting 1892 (oud, wet is inmiddels vervallen).

17. Schendstok 1932, p. 40.



is een besluit dat niet van algemene strekking is, met inbegrip van de afwijzing van een aanvraag daarvan (art. 1:3, lid 2, Awb).

Bij de invoering van de eerste tranche van de Awb op 1 januari 1994 (*Stb.* 1994, 1) is op veel plaatsen in de belastingwetten, indien tegen een beschikking bezwaar kan worden gemaakt, het begrip 'beschikking' vervangen door het begrip 'voor bezwaar vatbare beschikking'. Hieruit blijkt dat het gesloten stelsel<sup>18</sup> van rechtsbescherming in het belastingrecht ook bij de invoering van de Awb in het belastingrecht in 1999 in zoverre ongewijzigd is gebleven. Het rechtsmiddel van beroep is in die zin beperkt, dat een beroep op de belastingrechter uitsluitend openstaat ingeval een rechtshandeling als zodanig kan worden gekwalificeerd. Ingeval een rechtshandeling niet onder een belastingaanslag of een voor bezwaar vatbare beschikking valt, is beroep op de belastingrechter dus uitgesloten. Een voorbeeld van een besluit waartegen geen beroep openstaat betreft de ambtshalve genomen beslissing. Ook bij de invoering van de Wet belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties is het gesloten systeem gehandhaafd (zie ook onderdeel 6.2.1).

De redenen voor de wetgever om het systeem van mogelijkheden van beroep op de belastingrechter gesloten te houden lijken tweërlei te zijn geweest. Enerzijds heeft de wetgever beoogd door het beperken van de beroepsmogelijkheden het aantal beroepen binnen de perken te houden. Anderzijds wilde de wetgever in een enkel geval een beroep geheel uitsluiten, omdat niemand daarbij enig geldelijk belang zou kunnen hebben, zoals in het geval van de competentie van de gemeente die de aanslag oplegt. Vorenstaande neemt niet weg dat geschillen hierover mogelijk wel aan de burgerlijke rechter kunnen worden voorgelegd.

De invoering van de Awb heeft ertoe geleid dat een beroep bij de rechter tegen een beslissing van de administratie altijd moet worden voorafgegaan door een bezwaarfase (art. 7:1 Awb). Bezwaar is, zoals hierboven aangegeven, ten gevolge van het gesloten systeem derhalve ook slechts mogelijk tegen een belastingaanslag of een voor bezwaar vatbare beschikking (art. 26, lid 1, AWR).

## 1.5 Bronnen van het fiscale procesrecht

De grondslag van het procesrecht in belastingzaken is behoudens de in onderdeel 1.3 vermelde internationale verdragen en de Grondwet te vinden in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).<sup>19</sup> Hierbij is de systematiek dat in beginsel de bepalingen van de Awb gelden, tenzij daarvan wordt afgeweken door de speciaal voor het fiscale (proces)recht geldende bepalingen van de AWR. Aangezien het algemene bestuursrecht het cassatieberoep niet kent zijn de bepalingen die daarop betrekking hebben in hoofdstuk V, afdeling 4, AWR ondergebracht.

18. Zie tevens De Kleer & Nefkens, in: *Leemten in de fiscale rechtsbescherming*, p. 53 e.v.

19. De Wet administratieve rechtspraak in belastingzaken (Wet ARB) is vervallen per 1 september 1999, de Tariefcommissiewet per 1 januari 2002.

## 1.6 Aard van het fiscale procesrecht

Belastingrecht vormt een onderdeel van het bestuursrecht, en zodoende vormt de belastingrechtspraak een onderdeel van de bestuursrechtspraak. Het feit dat hoofdstuk 8 Awb van toepassing is op het fiscale procesrecht leidt ertoe dat fiscaal procesrecht nog slechts in beperkte mate afwijkt van het algemene bestuursprocesrecht. In dit kader lijkt het interessant de karaktertrekken van het fiscale procesrecht te vergelijken met de 'beginselen' die verschillende schrijvers aan het bestuursprocesrecht toekennen.<sup>20</sup> Van deze beginselen zijn die van Van Galen en Van Maarseveen waarschijnlijk het meest bekend. Aangezien deze bovendien een onderscheidend vermogen hebben,<sup>21</sup> lijkt het gerechtvaardigd deze als referentiepunt te hanteren.

Deze karaktertrekken zijn volgens Van Galen en Van Maarseveen de volgende:

1. de rechter beheerst de procedure;
2. compensatie van ongelijkheid van procespartijen;
3. een procedure wordt als één geheel behandeld;
4. er is geen cumulatie van vorderingen;
5. het overheidsoptreden is rechtmatig totdat de rechter het tegendeel vaststelt;
6. vrije bewijsleer;
7. geen verplichte rechtsbijstand;
8. de procedurekosten zijn zo laag mogelijk;
9. de procedure is openbaar;
10. de mondelinge behandeling is cruciaal.

Het fiscale procesrecht vertoont slechts enkele van voornoemde karaktertrekken van het bestuursprocesrecht volledig. Vaker zijn er afwijkingen van de hoofdregel.

Ad 1 en 2. *De rechter beheerst de procedure; compensatie van ongelijkheid van procespartijen.* Anders dan bij het burgerlijk procesrecht in een dagvaardingsprocedure veronderstelt het bestuursprocesrecht een actieve, niet lijdelijke, rechter. Deze actieve rechter dient primair de belangen van de rechtsbescherming zoekende burger te dienen en moet dus, indien nodig en mogelijk, de structureel zwakkere procespositie van de burger compenseren. Inderdaad is de belastingrechter een enigszins actieve rol toebedeeld. Daaronder moet niet slechts begrepen worden diens plicht ambtshalve rechtsgronden aan te vullen, want dat moet de meer lijdelijke burgerlijke rechter ook, maar mede zijn opdracht de feiten te onderzoeken en vast te stellen. Feiten die door de andere partij niet weersproken zijn, en niet opvallend onjuist lijken, worden evenwel voor vaststaand aangenomen, met uitzondering van art. 8:69 Awb.

Het is de belastingrechter echter niet toegestaan buiten de rechtsstrijd van partijen te treden. Zie hierna onderdeel 10.4-10.7. Compensatie van ongelijkheid is

20. Scheltema, *RMTh* 1978, p. 259-275; Van Galen en Van Maarseveen 1981; Ten Berge & Tak 1983, p. 90-97; De Waard 1987, waarover zeer kritisch: Geppaart, *WFR* 1989/5855.

21. Veel van de beginselen die de andere schrijvers vermelden zijn evenzeer van toepassing op het civiele procesrecht en arbitrage.