

WFR 2017/29

# RECHTSBESCHERMING DOOR DE BELASTINGRECHTER ANNO 2016<sup>1</sup>

PROF. DR. M.W.C. FETERIS<sup>2</sup>

## 1 De geestelijke erfenis van Dieter Brüll

Vanmiddag wordt voor het eerst de prof. dr. D. Brüll-prijs uitgereikt. Ik heb Brüll nooit mogen ontmoeten. Pas zo'n twee jaar na zijn afscheid begon ik de studie fiscaal recht aan deze universiteit. Wel is hij voor mij een icoon geweest. In een tijd waarin dat bepaald niet gebruikelijk was, durfde hij zich onverholven kritisch uit te laten over de heffende en invorderende overheid. In een tijd waarin deze overheid zich haast onaantastbaar achtte. Kenmerkend daarvoor was dat de Minister van Financiën zich in de Tweede Kamer heeft verzet tegen rechterlijke toetsing van de strafmaat van fiscale boetes. Hij gebruikte daarvoor het argument dat straftoemeting bij de inspecteurs in goede handen is. Letterlijk zei minister Hofstra "dat binnen de belastingadministratie zoveel voorzieningen zijn getroffen voor een goede hantering van de bevoegdheid tot kwijtschelding, dat de justitiabelen er zich in het algemeen van overtuigd weten, dat hun belangen terdege worden overwogen".<sup>3</sup> We doen het goed, dus er is geen aanleiding tot klagen. Brüll noemde dit een mythe, die hij als volgt samenvatte: "Ach, op zichzelf zou een rechter niet eens nodig zijn; wij hebben immers redelijke inspecteurs."<sup>4</sup> Uiteindelijk is rechterlijke toetsing van de strafmaat bij fiscale boetes toch mogelijk geworden, en zij heeft geleid tot een wezenlijk andere benadering van straftoemeting in het bestuursrecht.

Brüll was kritisch, maar hij was ook speels. Ook in zijn tijd dreigden er bezuinigingen op de rechterlijke macht, terwijl door de overheid omvangrijke bedragen werden uitgegeven aan thema's die met veiligheid samenhangen.

Destijds ging het bijvoorbeeld om uitgaven voor het leger, voor de luchtmacht. Brüll bracht deze spanning onder woorden in een artikel met de titel "Hoeveel raadsheeren gaan er in een straaljager?"<sup>5</sup> Een treffende oneliner, waar ik nu – ruim 37 jaar later – nog regelmatig aan moet denken bij discussies over het budget van de rechterlijke macht. Ook nu worden extra financiële claims voor veiligheid vrij gemakkelijk gehonoreerd, tegenwoordig vooral voor meer politie en terrorismebestrijding, terwijl rechtsbescherming van de burger daardoor op het tweede plan dreigt te komen. De speelse geest van Brüll zagen we ook toen hij naar 28 ontvangkantoren een bedrag van 5 cent overmaakte, zonder verdere specificatie, om te zien hoe de ontvanger daarop zou reageren. Experimenteren met levende mensen noemde hij dat. Het beeld bleek zeer divers te zijn, van eenheid van beleid was duidelijk geen sprake.<sup>6</sup>

## 2 Fiscale rechtsbescherming anno 2016

### 2.1 Ruime toegang tot de belastingrechter

#### 2.1.1 Algemeen

Geheel in de geest van Brüll staat het symposium vanmiddag in het teken van de fiscale rechtsbescherming. Een onderwerp dat mij na aan het hart ligt. Ik versta daaronder in het bijzonder de mogelijkheid voor de belastingplichtige<sup>7</sup> om de rechtmatigheid van een beslissing van de fiscale autoriteiten ter beslissing voor te leggen aan een onafhankelijke, bij voorkeur rechterlijke instantie. Dit wil niet zeggen dat die rechter de belastingplichtige (meestal) gelijk moet geven. Maar het moet wel een rechter zijn met open oog en oor voor de argumenten en belangen van de belastingplichtige. En een goed toegankelijke rechter.

<sup>1</sup> Dit artikel is een bewerking van de voordracht die de auteur op 16 december 2016 aan de Universiteit van Amsterdam hield op een symposium ter gelegenheid van de uitreiking van de Prof. dr. D. Brüll-prijs.

<sup>2</sup> President van de Hoge Raad.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 1957/58, 4080, nr. 29, p. 4.

<sup>4</sup> Fiscale mythologie, Belastingconsulentendag '74, Deventer 1974, p. 31.

<sup>5</sup> Losbladig weekblad FED 20 september 1979, Adm. Rechtspr.: Alg. 11.

<sup>6</sup> Losbladig weekblad FED Invordering: Alg.: 29.

<sup>7</sup> Of als het om de invordering gaat: een belastingschuldige.

### 2.1.2 Geen verplichte rechtsbijstand; geen strenge formele eisen

De Nederlandse belastingrechtspraak is in die zin toegankelijk dat het voeren van procedures bij de belastingrechter tot in hoogste instantie mogelijk is zonder verplichting tot rechtsbijstand. De belastingplichtige mag zelf procederen, en mag ook ieder ander machtigen om namens hem te procederen. In verband daarmee pleegt de belastingrechter stukken die zijn opgesteld door belastingplichtigen welwillend en naar hun werkelijke bedoeling en strekking te lezen en te interpreteren. Onduidelijkheden worden vaak op de zitting opgehelderd doordat de rechter daar vragen over stelt. De wet kent wel een aantal ontvankelijkheidsvoorwaarden voor het bezwaar en beroep in belastingzaken, maar waar dat mogelijk is, worden die soepel toegepast. De rechter is al snel bereid om een geschrift met een mopperende toonzetting op te vatten als een bezwaarschrift of beroepschrift. En de wettelijke eis dat een bezwaar- en beroepschrift gemotiveerd moet zijn, wordt ook niet erg zwaar opgevat. Een summier motivering is genoeg, als daaruit maar valt af te leiden waarover geklaagd wordt. Zo vond de Hoge Raad (hierna: HR) in een arrest uit 1999 de motivering van een beroepschrift toereikend, hoewel daaraan nauwelijks een touw was vast te knopen. Maar het geschrift bevatte wel enige basisinformatie waaruit een klacht bleek. "Daarmede waren de gronden van het beroep – wat er zij van de inhoudelijke waarde daarvan – kenbaar" aldus de Hoge Raad.<sup>8</sup> In die lijn past ook een prachtige uitspraak van de Centrale Raad van Beroep. De uitroep "Hallo koning Onbenul, waar zijn wij nou helemaal mee bezig?" was voor de Centrale Raad al voldoende om aan te nemen dat het bezwaarschrift een motivering bevatte, ook al was die niet "draagkrachtig".<sup>9</sup> Maar dus wel voldoende om een oordeel van de rechter daarover uit te lokken.

### 2.1.3 Hoogte van het griffierecht

Het griffierecht in belastingzaken is al vele malen verhoogd. De zeer aanzienlijke verhoging van griffierechten die de regering enkele jaren geleden wilde invoeren, is gelukkig niet doorgegaan.<sup>10</sup> De voorgestelde regeling zou moeten leiden tot "kostendekkende griffierechten". Zij zou tot gevolg hebben dat zo'n 60% van de rechtzoekenden een inkomensverklaring zou moeten aanvragen, en op basis daarvan aan de rechter een vermindering van het griffierecht wegens verminderde draagkracht zou moeten verzoeken. Het voorstel leidde dan ook tot veel kritiek.<sup>11</sup> Onder andere van de toenmalige president

van de Hoge Raad, die in zijn advies sprak van bedingen van principiële aard.<sup>12</sup> De huidige griffierechten zijn voor sommige burgers ook fors, maar de Hoge Raad heeft inmiddels een noodverband aangelegd voor gevallen waarin de heffing van dit griffierecht het voor de rechtzoekende onmogelijk, althans uiterst moeilijk maakt om gebruik te maken van de bestuursrechtelijke rechtsgang. In navolging van de Afdeling bestuursrecht-spraak van de Raad van State beriep de HR zich daartoe op het belang dat in een rechtsstaat toekomt aan de toegang tot een onafhankelijke rechterlijke instantie.<sup>13</sup>

### 2.1.4 Bezwaar- en beroepstermijnen

De termijnen voor bezwaar en beroep van zes weken zijn in het algemeen voor iedereen haalbaar, en vormen daardoor geen serieuze belemmering voor de toegang tot de rechter. En in bijzondere gevallen waarin iemand de termijn niet in acht kan nemen, is de HR niet formalistisch en past hij de regeling over verschoonbare termijnoverschrijding (art. 6:11 Awb) toe. Onlangs heeft de HR een aantal keren ingegrepen toen een lagere rechter op dit punt te strikt aan de termijn vasthield. Zo verwachtte de Rechtbank Zeeland-West-Brabant van een belastingplichtige dat deze reeds in de loop van de beroepstermijn voor adequate vervanging zorgt met het oog op de mogelijkheid dat hij aan het eind van die termijn om medische redenen niet meer in staat zou zijn om zijn belangen waar te nemen. Dat vond de HR in zijn algemeenheid te ver gaan. Als het gaat om een tegen het einde van de beroepstermijn opgetreden ziekte, kan dat een reden zijn om overschrijding van die termijn door de vingers te zien. Van een belanghebbende kan volgens de HR niet verlangd worden dat hij, met het oog op de mogelijkheid van een dergelijke ziekte, reeds enige tijd voor het verstrijken van de termijn beroep instelt.<sup>14</sup> En de HR aanvaardde eveneens een overschrijding van de beroepstermijn toen de inspecteur binnen die termijn ten onrechte voor de tweede keer uitspraak deed op het bezwaar, en daarbij een rechtsmiddelverwijzing opnam met een nieuwe termijn van zes weken. Daarmee was de belastingplichtige kennelijk op het verkeerde been gezet.<sup>15</sup>

### 2.1.5 Mogelijkheid tot inhoudelijke toetsing

De rechtsbescherming van de belastingplichtige is soms onvolkomen doordat de wet de rechter de mogelijkheid ontnemt om de inhoud van de zaak te beoordelen, om de rechtmatigheid van de bestreden beslissing (ten volle) te onderzoeken. In zulke situaties heeft de HR een aantal keren ingegrepen op basis van art. 1 van het Eerste

<sup>8</sup> HR 22 september 1999, nr. 34 783, BNB 1999/411.

<sup>9</sup> CRvB 3 februari 2004, AB 2004/132.

<sup>10</sup> Zie het wetsvoorstel 33 071, dat begin 2013 is ingetrokken.

<sup>11</sup> Zie onder meer P.J. van Amersfoort, WFR 2011/1032 e.v., A.F.M.Q. Beukers-Van Dooren, NTFR 2011/2016, en L.G.M. Stevens WFR 2011/1098 e.v. (onderdeel 3.3).

<sup>12</sup> Advies van 6 juni 2012, Kamerstukken II 2011/12, 33 071, nr. 3 (bijlage).

<sup>13</sup> HR 28 maart 2014, BNB 2014/135, nader uitgewerkt in HR 20 februari 2015, BNB 2015/197.

<sup>14</sup> HR 18 november 2016, V-N 2016/60.5.

<sup>15</sup> HR 25 november 2016, V-N 2016/62.6.

Protocol bij het EVRM (EP). Die bepaling brengt mee dat iedere maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast, dus ook de heffing van belastingen, vergezeld moet gaan van procedurele garanties. Garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van de bestreden maatregel.<sup>16</sup> Dit is inherent aan de eis van het EP dat aantasting van het eigendomsrecht legitiem moet zijn. De HR noemt dit een primaire eis.<sup>17</sup> Anders dan bij de eis van proportionaliteit, die ook in de eigendomsbescherming begrepen ligt, is de rechter bij toetsing aan deze eis van legitimiteit niet terughoudend. Ik noem twee voorbeelden.

In 2009 kreeg de HR te oordelen over de kosten van betekening van een dwangbevel. Een dwangbevel mag in het algemeen slechts worden uitgevaardigd als de schuldenaar eerst schriftelijk tot betaling is aangemaand. De HR omschreef het begrip aanmaning in dit arrest aldus, dat het desbetreffende stuk op het adres van de belastingsschuldige moet zijn ontvangen of aangeboden of hem anderszins moet hebben bereikt. In dit geval betoogde de belastingsschuldige dat zij de schriftelijke aanmaning niet had ontvangen. In het licht van de zojuist genoemde definitie van aanmaning is dat een relevant verweer als het erom gaat of kosten van invordering in rekening mogen worden gebracht. Maar de Kostenwet invordering rijksbelastingen (art. 7 lid 2) sloot dit verweer indertijd uit. De HR besliste dat deze regel in de Kostenwet wegens strijd met het EP buiten toepassing moest blijven.<sup>18</sup> De wettelijke regeling is inmiddels naar aanleiding van dit arrest aangepast.<sup>19</sup>

Een tweede voorbeeld betreft het arrest over de Fierensmarge in de Wet WOZ (art. 26a). Deze regeling was getroffen uit efficiencyoverwegingen, om het aantal procedures over waardering van onroerende zaken te beperken. Zij hield in dat de bij beschikking vastgestelde waarde van een onroerende zaak, ook als zij in feite niet juist is, toch geacht wordt juist te zijn, mits de afwijking tussen de vastgestelde waarde en de werkelijke, volgens de Wet WOZ bepaalde waarde van die zaak binnen een bepaalde marge blijft. Ook deze regeling vormde naar het oordeel van de HR een inbreuk op art. 1 van het EP.<sup>20</sup> Als de vastgestelde waarde hoger is dan de waarde die op grond van de Wet WOZ bij beschikking had moeten worden vastgesteld, is de beschikking niet rechtmatig. Maar toch bracht art. 26a Wet WOZ mee dat de rechter een dergelijke onjuiste vaststelling van de waarde moest handhaven, als de fout binnen de wettelijk omschreven marge bleef. Aldus was geen effectieve betwisting van de rechtmatigheid van de waar-

devaststelling mogelijk. De HR overwoog nog dat door art. 26a Wet WOZ de onzekerheid die uit het wettelijke waardebegrip voortvloeit, eenzijdig voor risico van de belanghebbende werd gebracht. Ook deze wettelijke regeling is naar aanleiding van de beslissing van de HR aangepast. Art. 26a van de Wet WOZ is afgeschaft.<sup>21</sup>

Ik noem in dit verband ook nog de regeling in art. 49 lid 7 van de Invorderingswet 1990, over de aansprakelijkheid voor belastingsschulden. Deze bepaling belemmert de aansprakelijk gestelde om de hoogte van de belastingsschuld aan de rechter voor te leggen als de hoofdschuldenaar al over de belastingsschuld geprocedeerd heeft. De HR besliste onlangs dat deze bepaling niet kan worden tegengeworpen aan de aansprakelijk gestelde die feiten en omstandigheden betreffende de aanslag aanvoert die niet in de eerdere procedure aan de belastingrechter zijn voorgelegd.<sup>22</sup> Binding van een burger aan een rechterlijke uitspraak in een zaak waarin hij geen partij was, is hoe dan ook problematisch. De civiele kamer van de HR overwoog in 2006 dat de eisen van een doeltreffende rechtsbescherming van de burger tegen de overheid niet toelaten, ook niet met het oog op het voorkomen van tegenstrijdige uitspraken, dat de formele rechtskracht van een overheidsbesluit zou gelden in een geval waarin de bestuursrechter weliswaar over de rechtmatigheid van dat besluit heeft geoordeeld, maar dit is gebeurd in een procedure waaraan de betreffende partij niet heeft kunnen deelnemen. Aanvaarding van formele rechtskracht van het besluit jegens zo'n derde, zou volgens de HR tot niet-aanvaardbare gevolgen leiden.<sup>23</sup>

## 2.2 Rechtsbescherming tegen bestuurlijke boetes

Aparte vermelding verdient de rechtsbescherming tegen bestuurlijke boetes. Ik stipte die hiervoor in onderdeel 1 al aan naar aanleiding van de opmerking van minister Hofstra, gemaakt in de jaren vijftig. Juist bij ingrijpende maatregelen, waarvan bij bestuurlijke beboeting vaak sprake is, bestaat behoefte aan ruime rechtsbescherming bij een rechter die de besluitvorming van het bestraffende bestuur ten volle kan toetsen. Tot 1998 kende de Nederlandse fiscale wetgeving echter de nodige beperkingen in de rechtsbescherming tegen de boetes die de inspecteur kan opleggen. Op basis van art. 6 EVRM heeft de HR veel van die beperkingen successievelijk opgeheven.<sup>24</sup> Met ingang van 1998 is het boete-recht in de AWR naar aanleiding daarvan ingrijpend

<sup>16</sup> Vgl. EHRM 24 november 2005, no. 49429/99, *Capital Bank AD tegen Bulgarije*, paragraaf 134.

<sup>17</sup> HR 22 oktober 2010, BNB 2010/335.

<sup>18</sup> HR 10 juli 2009, BNB 2009/246.

<sup>19</sup> Wet van 23 december 2010, Stb. 2010, 873.

<sup>20</sup> HR 22 oktober 2010, BNB 2010/335.

<sup>21</sup> Wet van 28 maart 2013, Stb. 2013, 129.

<sup>22</sup> HR 2 december 2016, V-N 2016/64.12.

<sup>23</sup> HR 3 februari 2006, NJ 2006/325.

<sup>24</sup> Zie daarover uitgebreid mijn fiscale monografie *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een behoorlijk proces*, Deventer: Kluwer 2002.

aangepast.<sup>25</sup> Tegenwoordig staat tegen alle boetes bezwaar en beroep open, is geen sprake meer van een ingewikkeld onderscheid tussen verhogingen en kwijtscheldingsbesluiten, en kan de rechter het besluit tot oplegging van een boete en de daarbij toegepaste strafmaat ten volle toetsen. Het is daardoor rustiger geworden aan het rechtsprekende front. Grensverleggende fiscale arresten over toepassing van art. 6 EVRM in het boeterecht zijn inmiddels veel minder frequent geworden. Wel heeft de HR in de afgelopen jaren een aantal belangrijke beslissingen genomen over het bewijsrecht in boetezaken. Op basis van het vermoeden van onschuld van art. 6 lid 2 EVRM zijn daarbij regels geformuleerd over de bewijslast, de vereiste overtuigingskracht van het bewijs en over bewijs door vermoedens.<sup>26</sup> In het verlengde hiervan ligt een arrest uit 2014 over de zogenoemde zesmaandsfictie in de loonbelasting (art. 30a Wet LB 1964). Die fictie kan volgens de HR vanwege het vermoeden van onschuld niet doorwerken naar bestuurlijke beboeting. Uit de enkele vaststelling dat een persoon bij de inhoudingsplichtige in dienstbetrekking is en niet in de loonadministratie is opgenomen, vloeit namelijk geen vermoeden voort op grond waarvan bij gebrek van (overtuigend) tegenbewijs mag worden aangenomen dat die situatie al minstens zes maanden bestaat.<sup>27</sup> Ook heeft de HR op basis van het in art. 6 lid 1 EVRM begrepen zwijgrecht beslist dat verklaringen en ander wilsafhankelijk materiaal die een belastingplichtige voor heffingsdoeleinden heeft moeten verstrekken op grond van zijn wettelijke informatieverplichtingen tegenover de inspecteur, niet gebruikt mogen worden ten behoeve van bestuurlijke beboeting of strafrechtelijke bestaating.<sup>28</sup> Al met al kan worden geconstateerd dat de rechtsbescherming bij bestuurlijke boetes is toegegroeid naar de bescherming die een verdachte heeft bij strafrechtelijke vervolging. In veel gevallen kan de overheid bij fiscale fraude kiezen tussen strafrechtelijke en bestuurlijke afdoening, en deze convergentie leidt ertoe dat nodeloze verschillen tussen die beide vormen van afdoening worden voorkomen.<sup>29</sup>

### 2.3 Grenzen aan de rechtsbescherming door het gesloten stelsel

Ik ga u geen eenzijdig positief beeld schetsen. Met het voorgaande is dan ook niet gezegd dat de toegang tot de belastingrechter in Nederland volmaakt is. Niet in alle

zaken waarin de fiscus een besluit heeft genomen staat daartegen beroep open bij de goed toegankelijke belastingrechter. Nog steeds hebben we een gesloten stelsel van rechtsbescherming in belastingzaken, waardoor alleen bepaalde, in art. 26 AWR limitatief opgesomde categorieën besluiten van deze dienst ter beoordeling kunnen worden voorgelegd aan de belastingrechter. Dat betreft wel een zeer aanzienlijk deel van de besluiten van de Belastingdienst, maar toch. De burger die het met andere besluiten van de Belastingdienst en met besluiten van de Staatssecretaris van Financiën niet eens is, zal zich moeten wenden tot de civiele rechter, die minder deskundig is op fiscaal gebied. Daar krijgt hij te maken met een gecompliceerder procesrecht, griffierechten die vaak veel hoger zijn dan bij de belastingrechter, het risico veroordeeld te worden in de proceskosten van de fiscus en in veel gevallen met verplichte procesvertegenwoordiging. Door dit alles bestaat er geen bevredigende rechtsbescherming tegen veel fiscale besluiten die als gevolg van het gesloten stelsel niet aan de belastingrechter voorgelegd kunnen worden.

In mijn Jan Giele-lezing in 2008 heb ik er daarom voor gepleit dat de wetgever ook in het belastingrecht overstapt op een open stelsel van rechtsbescherming<sup>30</sup>, zoals we dat al kennen in de rest van het bestuursrecht, en op fiscaal gebied trouwens ook in het douanerecht. Dat pleidooi kan heden ten dage worden herhaald, want het gesloten stelsel geldt nog steeds. Veelal wordt daartegen een floodgate-argument aangevoerd: beroep openstellen tegen meer categorieën besluiten zou leiden tot veel meer procedures. Ik ben daarvan niet zo onder de indruk. Toen in 1997 bezwaar en beroep mogelijk werd tegen voorlopige aanslagen, werden daarmee ineens ieder jaar miljoenen besluiten voor bezwaar en beroep vatbaar die dat voorheen niet waren. Toch is het aantal procedures over voorlopige aanslagen zeer beperkt gebleven. De wetgever ging er indertijd ook van uit dat de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen voorlopige aanslagen slechts tot een beperkte uitbreiding van de formatie van de gerechtshoven zou hoeven te leiden.<sup>31</sup>

Overigens kan worden vastgesteld dat de wetgever de afgelopen jaren in een aantal opzichten de beperkingen van het gesloten stelsel heeft verzacht. Er zijn de nodige voor bezwaar en beroep vatbare besluiten bijgekomen. Controlehandelingen van de inspecteur kunnen inmiddels aan de belastingrechter ter toetsing worden voorgelegd, zij het via de omweg van een informatiebeschikking, en

<sup>25</sup> Zie thans art. 67a e.v. van de AWR.

<sup>26</sup> Zie met name HR 11 april 2011, BNB 2011/206 en HR 28 juni 2013, BNB 2013/207.

<sup>27</sup> HR 7 november 2014, BNB 2015/57.

<sup>28</sup> Zie HR 27 juni 2001, BNB 2002/27 en HR 12 juli 2013, BNB 2014/101.

<sup>29</sup> Zie hierover nader mijn artikel in WFR 2015/140 e.v.

<sup>30</sup> "Hoe is het gesteld met de fiscale rechtsbescherming?", Amersfoort: Sdu Uitgevers 2008, p. 38-39 en p. 100 e.v. Ook J.W. van den Berge pleit voor een open stelsel, zie zijn bijdrage aan de Vording-bundel 'Tweehonderd jaar rijksbelastingen', Den Haag: Sdu Uitgevers 2015, p. 149 e.v.

<sup>31</sup> Kamerstukken II 1995/96, 24 868, nr. 3, p. 4.

wel voordat de valbijl van de omkering van de bewijslast valt.<sup>32</sup> Besluiten ten aanzien van een ambtshalve te verlenen vermindering van een aanslag inkomstenbelasting zijn ook appellabel geworden.<sup>33</sup> En naar verwachting worden alle besluiten van de ontvanger op een verzoek tot uitstel van betaling of tot kwijtschelding van belasting voor bezwaar en beroep vatbaar.<sup>34</sup> Na deze wetswijzigingen zou de overgang naar een open stelsel van rechtsbescherming beduidend kleiner zijn dan een jaar of tien geleden. Wellicht komt het er nog eens van.

## 2.4 Grenzen door de verhouding tot de wetgever

### 2.4.1 Uitgangspunt is dat de rechter recht spreekt op basis van de wet

Ook in gevallen waarin wel beroep openstaat zijn de mogelijkheden tot ingrijpen door de belastingrechter naar hun aard beperkt, doordat hij recht dient te spreken op basis van de bestaande wetgeving. Die beperking is zinvol, zij past bij de scheiding van machten die noodzakelijk is in een democratische rechtsstaat. De wetgeving wordt gemaakt door democratisch gekozen volksvertegenwoordigers en een regering die het vertrouwen heeft van deze vertegenwoordigers. Wettelijke regelingen zijn gebaseerd op keuzes, vaak op basis van politieke afwegingen, zeker ook op fiscaal gebied. De rechter is er niet om die afwegingen over te doen en het beter te weten. Trouwens, wat is beter en waaraan zou de rechter de normen moeten ontleen om dat te bepalen? Dit afgezien van regels van hogere orde, zoals internationale verdragen, waarop ik dadelijk nog zal ingaan (zie onderdeel 2.4.3). Afgezien daarvan moet de rechter de nationale wettelijke regeling loyaal toepassen, als het ware in de huid van de wetgever kruipen. Ook al vindt hij een wet onsympathiek, ook al had hij persoonlijk de voorkeur gegeven aan een regeling die gemakkelijker én leuker zou zijn geweest voor de belastingplichtige. De rechter heeft geen agenda die tegen de keuzes van de wetgever zou kunnen ingaan. Hij heeft ook geen agenda die is afgestemd op belangen van belastingplichtigen, van de Belastingdienst of van de schatkist. Bij de interpretatie van wetgeving en de vormgeving van ongeschreven regels door de belastingrechter behoren de belangen van de schatkist daarom geen rol te spelen. Er zijn ook arresten van de HR in een belastingzaak die beduidende negatieve gevolgen hebben of kunnen hebben voor de belastingopbrengst. In het afgelopen jaar valt te wijzen op het arrest over de bedrijfsopvolgingsregeling bij kleinere indirecte aandelenbelangen<sup>35</sup> en het arrest over de kosten van huur

van de woning van een zzp'er.<sup>36</sup> De wetgever heeft vervolgens de mogelijkheid, als hij dat wenst, om de betrokken wettelijke regeling aan te passen. Zo hebben beide genoemde arresten van de HR dit jaar aanleiding gegeven tot een voorstel voor wetswijziging.<sup>37</sup> Overigens kunnen zeer ernstige begrotingsproblemen onder omstandigheden wel een rol spelen bij toetsing van overgangsrecht aan art. 1 EP, zoals blijkt uit het arrest van begin dit jaar over de crisisheffing.<sup>38</sup> Maar als het gaat om de inhoud van fiscale regelingen kan enkel een budgettair belang bij toetsing aan het EVRM geen rechtvaardiging vormen voor een overigens niet gerechtvaardigd verschil in behandeling, zo blijkt al uit een arrest uit 1995.<sup>39</sup>

De beslissing van de rechter moet dus berusten op het bestaande recht, en mag daarom niet worden gebaseerd op zijn eigen individuele oordeel over wat billijk en rechtvaardig zou zijn. Natuurlijk loopt een rechter, zeker een hoogste rechter, regelmatig aan tegen vragen waarop het antwoord naar de geldende wetgeving en de stand van de rechtspraak op dat moment niet duidelijk is, waardoor er voor hem binnen zekere marges een keuzemogelijkheid bestaat bij de interpretatie. Bij interpretatie binnen die marges kan een rol spelen wat naar het oordeel van de rechter evenwichtig en redelijk is.<sup>40</sup> Soms wordt in de motivering van een arrest zelfs uitdrukkelijk een beroep gedaan op de redelijkheid van de uitkomst.<sup>41</sup> Dat moet dan niet alleen een persoonlijk oordeel van de individuele rechter zijn; de redelijkheid van de uitkomst zal evident moeten zijn. Maar er zijn ook de nodige gevallen waarin de ruimte voor interpretatie zeer beperkt is. Soms is een wet qua tekst, toelichting en systematiek helder, en is er voor de rechter geen ruimte om het anders te doen. Ook al is er nog zoveel kritiek mogelijk op die wettelijke regeling. En op heel wat fiscale wettelijke regels bestaat forse kritiek. Brüll wist zulke kritiek heel scherp onder woorden te bren-

32 Art. 52a AWR.

33 Art. 9.6 lid 3 Wet IB 2001 (met ingang van 2010).

34 Zie wetsvoorstel 34 554 (Fiscale vereenvoudigingswet 2017).

35 HR 22 april 2016, BNB 2016/167.

36 HR 12 augustus 2016, BNB 2016/211.

37 Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 2-3 (met een beroep op "een aantal ongewenste gevolgen, waaronder een budgettaire derving") en Kamerstukken II 2016/17, 34 552, nr. 17 (met een beroep op "grote budgettaire risico's").

38 HR 29 januari 2016, BNB 2016/163.

39 HR 14 juni 1995, BNB 1995/252.

40 G.J. Zuurmond, destijds vicepresident van de belastingkamer van de HR, merkte op dat de redelijkheid van de uitkomst altijd een belangrijke rol speelt bij de beslissingen van de HR. Zie het interview in FED 2004/700.

41 Zie bijv. HR 1 oktober 1952, B. 9255; HR 28 maart 1990, BNB 1990/194 en HR 1 februari 2013, BNB 2013/104 (r.o. 5.2.2). Zie hierover ook in algemene zin: J. den Boer, Redelijke wets-toepassing in de belastingrechtspraak van de Hoge Raad, WPNR 1991/5989, p. 41. e.v.

gen, en velen zijn hem gevolgd.<sup>42</sup> Maar wie andere wetten wil, zal zich toch tot de wetgever moeten wenden. En daarbij moet men zich op fiscaal gebied realiseren dat voor de uitgaven die de overheid wil doen altijd financiering nodig zal zijn. Een verlaging van lasten voor de een zal dus in het algemeen gepaard moeten gaan met een verhoging van de lasten voor een ander. Het is altijd een kwestie van afwegen en verdelen. Iedere fiscale regel vergt ook een afweging tussen nuancering en rechtvaardigheid in het concrete geval aan de ene kant, en uitvoerbaarheid en dus ook beperkte administratieve lasten aan de andere kant.

Ik merk nog op dat de HR in zijn jaarverslag over 2014 wel een opmerking heeft gemaakt over de kwaliteit van fiscale wetgeving. Dat gebeurde naar aanleiding van de toename van het aantal "class actions" in belastingzaken waarbij veel burgers de moeite nemen om de verbindendheid van belastingwetgeving te bestrijden. De Raad merkte op dat dit een aanwijzing kan zijn dat de kwaliteit van die wetgeving te wensen overlaat.<sup>43</sup> Als het gaat om kwaliteit van wetgeving en mogelijke kritiek daarop, heeft een advocaat-generaal bij de HR overigens meer ruimte om zich daarover kritisch uit te laten. Zo verzochtte A-G Wattel vorig jaar hoe onoverzichtelijk en onduidelijk de wettelijke regeling over de premiesectorindeling is. "Er lijkt mij voor werkgevers vaak weinig touw aan vast te knopen", aldus Wattel.<sup>44</sup>

#### 2.4.2 Correctie door algemene beginselen

In gevallen waarin toepassing van de wet in het concrete geval tot onredelijke resultaten zou leiden, en interpretatie daarvoor geen oplossing biedt, kan de rechter soms ingrijpen op basis van algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Die beginselen kunnen ook de toepassing een dwingende wettelijke regel opzij zetten vanwege de bijzondere omstandigheden van het geval.<sup>45</sup> De afgelopen jaren heeft de HR een ruimere toepassing gegeven aan het zorgvuldigheidsbeginsel. Dat beginsel speelt niet alleen een rol in gevallen waarin de inspecteur een discretionaire bevoegdheid uitoefent, maar kan ook van belang zijn als het gaat om de voortvarendheid van zijn besluitvorming. Wacht de inspecteur lang met het vaststellen van een aanslag, hoewel hij over de daartoe benodigde gegevens beschikt, dan kan het zorgvuldigheidsbeginsel meebrengen dat die inspecteur minder rente in rekening brengt dan de wettelijke regeling

hem toestaat.<sup>46</sup> Ook het EU-recht kent beginselen die de mogelijkheden tot belastingheffing op basis van de Nederlandse wet kunnen beperken. Met het oog op de rechtsbescherming noem ik het verdedigingsbeginsel. Schending daarvan bij de totstandkoming van een bezwaard besluit van de Belastingdienst leidt onder omstandigheden tot nietigverklaring van dat besluit, ook al is het in overeenstemming met de Nederlandse wet.<sup>47</sup>

#### 2.4.3 Correctie door toetsing aan verdragsrecht

Langs deze weg van algemene beginselen kan de rechter soms enige verzachting aanbrengen, maar de wettelijke regeling als zodanig blijft niettemin het uitgangspunt. De mogelijkheid bestaat ook dat de rechter in Nederland een wettelijke bepaling buiten toepassing laat, zelfs op een meer structurele basis, indien toepassing deze bepaling in strijd zou komen met een ieder verbindende bepaling in een verdrag (art. 94 Gw). Zo komt het met enige regelmaat voor dat bepalingen in de belastingwet geheel of gedeeltelijk buiten toepassing blijven vanwege strijd met regels van EU-recht, zoals de regels in het VWEU over het vrij verkeer binnen de Unie.<sup>48</sup> Evenzo komt het voor dat de rechter nationale fiscale wetgeving niet toepast omdat toepassing ervan in het concrete geval onverenigbaar zou zijn met een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting. Ook de goede trouw die Nederland bij de uitleg en toepassing van een dergelijk verdrag in acht behoort te nemen, kan onder omstandigheden meebrengen dat de rechter een fictiebepaling in de Nederlandse belastingwet achterwege laat.<sup>49</sup> Verder valt te denken aan strijd van de nationale wet met fundamentele rechten neergelegd in het EVRM. Hiervoor, in het kader van de rechtsbescherming tegen bestuurlijke boetes, wees ik al op de vergaande invloed die art. 6 EVRM heeft gehad op de fiscale rechtspraak (zie onderdeel 2.2). In fiscale zaken wordt verder regelmatig een beroep gedaan op het verbod van discriminatie (art. 14 EVRM en art. 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM) en op bescherming van eigendom (art. 1 van het EP). De mogelijkheden voor de rechter op die gebieden zijn echter beperkt. Volgens vaste rechtspraak van het EHRM komt aan de verdragsluitende staten op sociaaleconomisch, en dus ook op fiscaal gebied een zeer ruime beoordelingsmarge toe als het gaat om het maken van onderscheid tussen vergelijkbare situaties en om de

<sup>42</sup> Zie bijv. Gerard Meussen, WFR 2016/218, die spreekt van apert onrechtvaardige fiscale wetgeving, en van een wetgever die zich in toenemende mate opportunistisch betoont en zich nog nauwelijks iets gelegen laat liggen aan de structuur van de belastingwetgeving.

<sup>43</sup> Hoge Raad der Nederlanden, Verslag over 2014, p. 42.

<sup>44</sup> Conclusie in BNB 2015/228.

<sup>45</sup> HR 12 april 1978, BNB 1978/135 t/m 137.

<sup>46</sup> Zie bijv. HR 25 september 2009, BNB 2009/295.

<sup>47</sup> Zie HR 26 juni 2015 (Kamino), BNB 2015/186 en recenter HR 16 september 2016, BNB 2016/208. Zie ook de update van A.E. Keulemans in WFR 2016/73.

<sup>48</sup> Recente voorbeelden zijn HR 27 februari 2015, BNB 2015/124 (kansspelbelasting bij internetpoker) en HR 4 maart 2016 (Miljoen), BNB 2016/90.

<sup>49</sup> Zie voor een recent voorbeeld HR 18 november 2016, V-N 2016/62.13, waarin aan die goede trouw een ruime uitleg werd gegeven.

proportionaliteit van de aantasting van eigendom. Voor ingrijpen ziet het EHRM op die gebieden pas plaats als een nationale wettelijke regeling evident van redelijke grond is ontbloeit.<sup>50</sup> De HR sluit aan bij deze Straatsburgse rechtspraak. Een ruimere toepassing van fundamentele rechten is volgens art. 53 EVRM weliswaar toegestaan, maar in Nederland zal die niet van de rechter kunnen komen als het gaat om toepassing van wetten in formele zin. Dat is geen kwestie van sympathie van de Nederlandse rechter voor de wetgever, maar van staatsrechtelijke taakafbakening.<sup>51</sup> De zeer ruime beoordelingsmarge die volgens de rechtspraak van het EHRM in bepaalde situaties bestaat, komt toe aan de verdragsluitende staten. Het is een kwestie van nationaal staatsrecht hoe die marge binnen een land wordt ingevuld. In Nederland mag de rechter wetten in formele zin, vastgesteld door regeling en parlement, volgens art. 94 Gw alleen buiten toepassing laten bij strijd met een ieder verbindende verdragsbepalingen. Waar het om het EVRM gaat, acht de HR zich onder deze grondwettelijke regeling niet gelegitimeerd om in zijn interpretatie verder te gaan dan de Straatsburgse rechtspraak. In deze zin heeft de HR al in 2001 beslist in een arrest van de civiele kamer; ook de belastingkamer volgt deze lijn.<sup>52</sup> De HR ziet dus geen ruimte om wetten buiten toepassing te laten als die toepassing volgens de uitleg van EHRM in overeenstemming is met het verdrag. Dit hof in Straatsburg is opgericht om een voor alle verdragsluitende staten richtinggevende uitleg te geven aan het EVRM. Bovendien is het de vraag aan welke bron de Nederlandse rechter de maatstaven zou kunnen en mogen ontlenuen om tot een ruimere uitleg te komen, het beter te weten dan het EHRM.

Het gevolg is dat veel wettelijke regels deze zeer marginale toets door de rechter doorstaan, en dus door hem moet worden toegepast, ook indien er steekhoudende inhoudelijke kritiek mogelijk is op die regels, op de kwaliteit en de evenwichtigheid daarvan. Het discriminatieverbod en de eigendomsbescherming onder het EVRM, met inbegrip van de protocollen daarbij, maken

<sup>50</sup> Zie EHRM 7 juli 2011, *Stummer tegen Oostenrijk*, no. 37452/02, par. 89, met verdere verwijzingen ("manifestly without reasonable foundation"). Zie recenter ook EHRM 1 juli 2014, *Ruszkowska*, 6717/08, par. 53.

<sup>51</sup> Vgl. P.J. Essers, vermeld in WFR 2016/216 (met name p. 1385): zijns inziens is de HR bij deze toetsing terecht terughoudend omdat anders de in Nederland nagestreefde scheiding van de staatsmachten in het geding zou komen.

<sup>52</sup> Zie HR 10 augustus 2001, NJ 2002/278, en HR 22 november 2013, BNB 2014/30. Zie hierover nader J.W. van den Berge in: *Principieel belastingrecht, Vriendenbundel Richard Happé, Nijmegen 2001*, p. 19. Kritisch hierover zijn R.H. Happé, noot in BNB 2014/30 (onderdeel 3) en M.J. Pelinck & G.J.M.E. de Bont, WPNR 2014/7027, p. 679 e.v.

de rechter niet tot een algehele kwaliteitstoets van de fiscale wetgeving. In de literatuur is wel betoogd<sup>53</sup> dat de Eerste en Tweede Kamer de regering weinig tegenspel bieden als het om fiscale wetsvoorstellen gaat.<sup>54</sup> Maar de rechter kan die controlerende rol niet als een pseudo-parlement overnemen. Die ambitie moet de rechter ook niet hebben.

Hoewel de HR dus zeer terughoudend is bij toetsing van fiscale wetgevende maatregelen aan de proportionaliteitseis die in art. 1 EP begrepen is, bestaat wel degelijk de mogelijkheid dat de belastingrechter een inbreuk op deze eis aanneemt, al is het in bijzondere gevallen. Dat was bijvoorbeeld de inzet van verwijzingsopdrachten van de HR in twee zaken over de heffing van kansspelbelasting bij kansspelautomaten.<sup>55</sup> En ten aanzien van de heffing van inkomstenbelasting over een forfaitair berekend rendement in box 3 heeft de HR de afgelopen tijd randvoorwaarden geformuleerd.<sup>56</sup> Ik wijs met name op de overweging in het arrest van 10 juni 2016 dat van de wetgever mag worden verlangd dat een forfaitair stelsel zodanig wordt vormgegeven dat daarmee wordt beoogd de werkelijkheid te benaderen. Dat is toch een overweging die erop wijst dat niet iedere forfaitaire regeling de toetsing aan het EP bij de HR zal doorstaan.

### 3 Afronding

Ik schat in dat Dieter Brüll over de fiscale rechtsbescherming in de huidige tijd wel wat positiever zou zijn geweest dan over de situatie zo'n 40 jaar geleden. Maar kritisch zou hij denk ik nog steeds zijn geweest. Zoals opvolgers van hem in deze universiteit eveneens een scherpe en eigenzinnige pen hebben: ik noem mijn leermeester Jaap Zwemmer, die onlangs zijn fiscale ergerissen op een rijtje zette<sup>57</sup>, en Peter Wattel, die ik

<sup>53</sup> Zie bijv. J.W. Zwemmer, *discussiebijdrage in: Belasting en ethiek, Geschrift VVB 243, Deventer: Kluwer 2010*, p. 188 e.v.: de volksvertegenwoordiging loopt zijns inziens aan de leiband van de Belastingdienst en is "stem en klapvee geworden".

<sup>54</sup> Bij de herziening van het fiscale boetestelsel, die per 1998 in werking is getreden, heeft het parlement overigens wel een belangrijke rol gespeeld om tot een regeling te komen die (beter) aan de eisen van het EVRM voldoet.

<sup>55</sup> HR 27 juni 2014, BNB 2014/219-220. Zie voor het vervolg tot nog toe de conclusies van A-G Ettema, ECLI:NL:PHR:2016:1035 en 1036.

<sup>56</sup> Zie HR 3 april 2015, BNB 2015/174 en HR 10 juni 2016, BNB 2016/177. Vgl. P.J. Essers, vermeld in WFR 2016/1384 e.v. (met name p. 1386): de wetgever wordt zijns inziens dus wel degelijk in de gaten gehouden door de HR.

<sup>57</sup> FED 2016/126.

zojuist al citeerde. En kritiek is ook nodig en nuttig. Om mensen en organisaties scherp te houden en om na te denken over mogelijke verbeteringen. Hoezeer je er ook over van mening kunt verschillen wat er niet goed is, en wat vervolgens een verbetering zou zijn. Voor gefundeerde kritiek is de fiscale wetenschap, de fiscale literatuur, gekoppeld aan ervaringen in de praktijk, van groot belang. Commentaren op jurisprudentie, zoals kritische annotaties, verhogen de kwaliteit van de rechtspraak, en kunnen leiden tot aanpassingen in de koers daarvan.<sup>58</sup> Kritische publicaties kunnen ook invloed hebben op de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst. En hoezeer ook kritiek mogelijk is op het

vaak in grote haast verlopende fiscale wetgevingsproces<sup>59</sup>, er bestaat wel een toenemende bereidheid bij Tweede Kamerleden om rekening te houden met commentaren op wetsvoorstellen in de vakpers en wetgevingscommentaren van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs. Het is daarom met het oog op de kwaliteit van het fiscale proces, inclusief de rechtsbescherming, een goede zaak dat de prof. dr. D. Brüllprijs is ingesteld voor auteurs die zich op dit gebied deskundig én kritisch roeren. Vandaag beleven we de eerste uitreiking van die prijs, en ik hoop dat er nog vele uitreikingen mogen volgen.

---

<sup>58</sup> Zie mijn artikel in *NTB 2016/8*, p. 285-286 over annotaties bij arresten van de Hoge Raad.

---

<sup>59</sup> Zie mijn artikel in *WFR 2010/6857*, p. 570 e.v. over "Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen".