

Omstreden rechtsvragen in het belastingrecht

Gribnau, J.L.M.

Published in:
De Hoge Raad in 2025

Document version:
Peer reviewed version

Publication date:
2011

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):
Gribnau, J. L. M. (2011). Omstreden rechtsvragen in het belastingrecht. In A. M. Hol, I. Giessen, & F. G. H. Kirsten (Eds.), *De Hoge Raad in 2025: Contouren van de toekomstige cassatierechtspraak* (pp. 241-261). Den Haag: Boom Juridische Uitgevers.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright, please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Omstreden rechtsvragen in het belastingrecht*

Nieuwe kansen voor cassatie in het belang der wet?

Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau¹

*Every now and then there was a good case that would come along and add a jolt to the day.*²

1 Inleiding

In het belastingrecht was cassatie in het belang der wet tot voor kort een zo goed als onbekend fenomeen. Onbekend maakt onbemind en het is niet zeker of de geruchtmakende in 2007 ingestelde vordering tot cassatie in het belang der wet een nieuwe liefde heeft doen ontvlammen. Zeker is wel dat deze vordering en het daarop volgende arrest van de Hoge Raad van 7 december 2007, *BNB* 2008/178 binnen en buiten de fiscaliteit tot de nodige reuring heeft geleid. De reactie van de wetgever op dat arrest laat goed zien hoe precair de rechterlijke rechtsontwikkeling in fiscalibus is.

De structuur van deze bijdrage is als volgt. Ik onderzoek eerst of het tot nu toe zeer geringe aantal vorderingen tot cassatie in het belang der wet betekent dat dit bijzondere rechtsmiddel weinig toegevoegde waarde heeft in het belastingrecht (§ 2). Aansluitend zal ik de rol analyseren van de belastingwetgever en de Belastingdienst (§ 3). Beide zijn directe partners van de rechter in de rechtsontwikkeling en hebben als zodanig grote invloed op het ontstaan en beantwoorden van rechtsvragen. Daarmee bepalen zij ook in belangrijke mate of omstreden rechtsvragen aan de rechter worden voorgelegd – een noodzakelijke voorwaarde voor een vordering tot cassatie in het belang der wet.

Vervolgens bespreek ik een aantal elementen van het voorstel tot intensivering van het gebruik van dit bijzondere rechtsmiddel zoals gedaan in het rapport van de commissie-Hammerstein (§ 4).³ Ik plaats daar enige kanttekeningen bij. Tot slot wijd ik enige overwegingen aan een voorstel voor een alternatieve rechtsgang om al spoedig na invoering van nieuwe wetgeving een antwoord op omstreden rechtsvragen te verkrijgen (§ 5). Daarna rond ik deze bijdrage af.

De onderzoeksmethode bepaalt mede de overtuigingskracht van een wetenschappelijk betoog. Ik licht de hier gehanteerde methode daarom kort toe. Ik probeer eerst als het ware indirect bewijs te geven voor de behoefte aan een intensiever gebruik van het bijzondere rechtsmiddel – ondanks een gering zaaksaanbod (§ 2). Daarna hanteer ik een

* Verschenen in A.M. Hol, I. Giessen, F.G.H. Kirsten (red.), *De Hoge Raad in 2025. Contouren van de toekomstige cassatierechtspraak*, Boom Juridische uitgevers: Den Haag, 2011, p. 241-261.

¹ Hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden en hoofddocent Methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg/Center for Company Law, Universiteit van Tilburg; J.L.M.Gribnau@uvt.nl.

² Colum McCann, *Let the Great World Spin*, London etc.: Bloomsbury, 2009.

³ *Versterking van de cassatierechtspraak*, Rapport van de commissie normstellende rol Hoge Raad, Den Haag, 2008. Verder het rapport van de commissie-Hammerstein.

meer institutioneel perspectief waarbij ik met name twee actoren – wetgever en Belastingdienst – en hun interactie centraal stel. De gevolgen daarvan voor de rechter wordt daarbij ook besproken (§ 3). Zonder inzicht in deze institutionele interactie is geen echt begrip mogelijk van (cassatie)rechtspraak. Vervolgens kies ik een meer rechtstheoretische invalshoek voor de behandeling van een drietal discussiepunten in relatie tot – een intensiever gebruik van – de vordering tot cassatie in het belang der wet (§ 4). Daarna schakel ik door naar een wat meer dogmatisch getinte beschouwing over een alternatieve rechtsgang (§ 5). Het gehanteerde methodenpluralisme volgt aldus de aard van het onderwerp en het hier gekozen perspectief daarop. De dwingende hand van de auteur moet daarbij zorgen voor voldoende eenheid. Pluralisme ten behoeve van eclecticisme in de goede zin dus. Het uiteindelijke oordeel is uiteraard aan de lezer.

2 Gering zaakaanbod

2.1 Zelden gebruikt en verrassende gevolgen

Art. 78 Wet RO kent aan de procureur-generaal bij de Hoge Raad de bevoegdheid toe om cassatie in het belang der wet in te stellen tegen beslissingen van lagere rechters. De commissie-Hammerstein bepleit een intensiever gebruik van dit bijzondere rechtsmiddel. Zij meent dat een vordering tot cassatie in het belang der wet met name is aangewezen tegen een rechterlijke beslissing omtrent een omstreden rechtsvraag die, naar verwacht mag worden, de Hoge Raad niet binnen redelijke tijd zal bereiken langs de weg van een door partijen ingesteld cassatieberoep, of die de Hoge Raad niet kan bereiken omdat voor partijen cassatieberoep niet is opengesteld. Dit bijzondere rechtsmiddel zou volgens de commissie-Hammerstein ook in het belastingrecht kunnen worden gebruikt om bepaalde rechtsvragen aan de Hoge Raad voor te leggen. Het moet dan gaan om omstreden rechtsvragen waarvan aannemelijk is dat er maatschappelijke behoefte bestaat aan een richtinggevende uitspraak. Dergelijke prangende rechtsvragen die niet of te laat de Hoge Raad (dreigen te) bereiken zouden dan door toedoen van de procureur-generaal alsnog tijdig bij de Hoge Raad belanden.

Dit bijzondere rechtsmiddel is tot nu toe in fiscalibus zelden gebruikt.⁴ De laatste keer was dit het geval in 2007 waarbij advocaat-generaal Niessen de Hoge Raad trachtte te verleiden zijn vaste jurisprudentie inzake het zogenaamde nieuwe feit bij navordering (art. 16 Algemene wet inzake rijksbelastingen) te herzien.⁵ Het ging om een aanslag op basis van een aangifte die volledig door het geautomatiseerde systeem was afgehandeld waarbij een direct zichtbare enorme fout niet was gecorrigeerd. Volgens vaste jurisprudentie kon de inspecteur deze aanslag niet later corrigeren met een navorderingaanslag – een redelijk zorgvuldig handelende inspecteur had deze fout direct moeten opmerken en corrigeren. Niessen bepleitte een uitzondering te maken voor een geval als het onderhavige. De Hoge Raad bezweek overigens niet voor deze verleiding

⁴ W.H.B. den Hartog Jager, *Cassatie in het belang der wet* (dissertatie VU), Zwolle, W.E.J. Tjeenk Willink, 1994, p. 78 noemt drie toepassingen onder de vigeur van de Wet Administratieve Rechtspraak Belastingzaken. Toen op 1 september 1999 hoofdstuk 8 van de Awb voor het belastingrecht is gaan gelden is deze Wet Arb ingetrokken.

⁵ Vordering tot cassatie in het belang der wet van 14 juni 2007, nr. CW 2510, *NTFR* 2007/1294, V-N 2007/37.8. Interessant is overigens dat in de literatuur sprake was van ‘tegenspraak’; zie G.J.M.E. de Bont, ‘Verweerschrift in het belang der wet’, *WFR* 2007/6730.

(HR 7 december 2007, nr. 44.096, *BNB* 2008/178).⁶ Zijn oordeel was dat het hier een rechtspolitieke kwestie betrof die – indien gewenst – door de wetgever moest worden beslist. De wetgever heeft vervolgens per 1 januari 2010 de wet veranderd. Naar mijn mening is dit mede onder invloed van de publiciteit rondom deze zaak in de landelijke media gebeurd. Deze berichtgeving naar aanleiding van het gebruik van dit bijzondere rechtsmiddel leidde er in dit geval toe dat de wetgever in een lopend dossier extra tempo ging maken. De als een *quick win* gepresenteerde wetwijziging is echter zeker geen toonbeeld van zorgvuldige wetgeving.⁷ Ongewild heeft dit bijzondere rechtsmiddel in dit geval als katalysator gefungeerd voor nieuwe rechtsvragen en derhalve rechtsonzekerheid en rechtsongelijkheid voor belastingplichtigen. Een door de procureur-generaal voorgestelde verbetering op het punt van de rechtvaardigheid (gelijkheid) resulteerde in nieuwe rechtsonzekerheid en rechtsongelijkheid.⁸ Het is dus aardig voor de rechter als er zich een mooie zaak voordoet die de dagelijkse routine even doorbreekt (de ‘jolt’ in het citaat van McCann), maar de gevolgen van het rechterlijk antwoord op de rechtsvraag en een eventuele reactie van de wetgever kunnen tot onverwachte gevolgen leiden.⁹

2.2 Meer gebruik noodzakelijk

Het rapport van de commissie-Hammerstein stelt dat er in de belastingsector van de Hoge Raad geen hiaten in het zaakaanbod zijn.¹⁰ Het is niet duidelijk waarop deze constatering is gebaseerd.¹¹ Is dat het enkele gebrek aan vorderingen? Niessen meent dat ‘de voornaamste oorzaak voor het nagenoeg ontbreken van dergelijke vorderingen wel moet zijn dat daaraan in belastingzaken weinig of geen behoefte bestaat.’¹² Sommige rechtsvragen bereiken de Hoge Raad wel, zo signaleert Niessen daarnaast, maar doen dat wel nogal laat.

⁶ Het jaarverslag van de Hoge Raad bevat overigens een onjuiste weergave van Niessen’s standpunt (waarbij dan elke evidente fout tot navordering zou moeten kunnen leiden); zie Hoge Raad der Nederlanden. *Verslag 2007 en 2008*, Den Haag [z.j.], p. 109. De weergave op p. 137 is wel juist.

⁷ Vgl. R.E.C.M. Niessen, ‘Navordering zonder nieuw feit bij kenbare fout’, *NTFR* 2010/21, p. 16-20; E. Poelmann, ‘Navorderen op grond van het kenbaarheidsvereiste’, *FED* 2010/82, p. 3-7; J.L.M. Gribnau, ‘Kenbare fouten en navordering. Grondslagen in het licht van automatisering en mensenwerk’, *WFR* 2010/6847, p. 214-228.

⁸ Vgl. Den Hartog Jager 1994, p. 121. De procureur-generaal moet zich er rekenschap van geven dat een beslissing anders kan uitvallen dan de verzoeker of hijzelf voor wenselijk houden; ‘een arrest van de Hoge Raad (verwerpend of vernietigend) kan meer schade toebrengen dan goede doen, zowel algemeen-juridisch als voor de betrokkenen.’

⁹ Vgl. Den Hartog Jager 1994, p. 122, die betoogt dat het te ontlokken arrest een verstarrend effect kan hebben, maar ook een nieuwe dynamiek kan introduceren ‘doordat het een juridisch terrein ontsluit.’ Hij merkt overigens op dat de procureur-generaal niet de belangen van de wetgever dient.

¹⁰ Zie het rapport van de commissie-Hammerstein, p. 34. J.A.R. van Eijdsden en M.J. Hamer, ‘De Hoge Raad tussen rechtsvorming en rechtsbescherming (deel 2)’, *TFB* 2009/4, p. 5-12 sluiten zich bij het rapport aan.

¹¹ R.H. Happé, ‘Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet’ (elders in deze bundel) betoogt dat er sprake is van inschattingsfout, mogelijk door vertekend (intern) perspectief: in vergelijking met de civiele en de strafkamer staat de belastingkamer er minder ernstig voor.

¹² R.E.C.M. Niessen, ‘Ter versterking van de cassatierechtspraak in belastingzaken meer cassatie in het belang der wet?’, elders in deze bundel, § 4 (verdere citaten verwijzen steeds naar deze bijdrage). Vgl. R.E.C.M. Niessen, ‘Cassatie in het belang der wet: betekenis voor de belastingadviseur’, in *Velerlei gestalten* (Linnewiel-bundel), Amersfoort, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2007, p. 125 waar hij in theorie de mogelijkheid ziet dat in de toekomst meer rechtsvragen ‘van belang’ de Hoge Raad niet bereiken.

Heeft de praktijk last van het ontbreken of vertraagd ter beschikking komen van een gezaghebbend antwoord op dergelijke rechtsvragen? De praktijk vindt vaak haar informele, consensuele weg op zoek naar rechtszekerheid door het gebruik van figuren als rulings, vaststellingsovereenkomsten en handavingsconvenanten, maar dat betekent wel dat de Hoge Raad buitenspel staat. Zijn beantwoording van de relevante rechtsvragen wordt niet gevraagd en doet er dus niet toe.

Happé lijkt nog wat stilliger dan Niessen. Hij voert daartoe een aantal voorbeelden aan waarin het antwoord op een rechtsvraag lang heeft geduurd, respectievelijk waar zeer veel belastingplichtigen waren betrokken. Hij betoogt in deze bundel met klem dat er ook in het belastingrecht grote behoefte is aan een Hoge Raad die daadwerkelijk staat voor rechtseenheid en rechtsontwikkeling en tevens rechtszekerheid biedt. Ook in fiscalibus geldt zijns inziens dat de Hoge Raad nu te vaak niet of niet tijdig van zich laat horen in zaken waarin dat wel geboden is. Hij wijst in dit verband op twee kenmerken van het belastingrecht. Enerzijds is dat het zeer dynamische karakter van het belastingrecht dat deels de voortdurend veranderende economische en maatschappelijke werkelijkheid weerspiegelt. Daarnaast is er de massaliteit van de belastingheffing.¹³ Hierdoor wachten niet zelden ‘honderden, duizenden of zelfs tienduizenden belastingplichtigen jarenlang’ op een antwoord van de Hoge Raad op een rechtsvraag. Hoewel bij gebrek aan ‘hard’ wetenschappelijk empirisch onderzoek een bewijs van een grote behoefte aan richtinggevende uitspraken van de Hoge Raad ontbreekt, maken de empirische gegevens zoals aangedragen door Happé deze zeker aannemelijk.

Mijns inziens is een tijdige beantwoording van omstreden rechtsvragen in het belastingrecht bovendien extra van belang vanwege de juridische asymmetrie van de fiscale rechtsbetrekking. De inspecteur stelt met een belastingaanslag (of andere fiscale beschikking) eenzijdig de rechtspositie van de belastingplichtige vast en beschikt daarbij over zeer ruime wettelijke bevoegdheden. Deze eenzijdige ingreep in de (bestedings)vrijheid met vaak een forse financiële impact heeft de burger maar te dulden. Dit maakt het belang van rechtszekerheid extra groot, zeker bij omstreden rechtsvragen. Maar ook de rechtsgelijkheid speelt hier een rol, zoals dadelijk zal blijken.

Dat rechtsvragen de Hoge Raad niet bereiken, kan als gezegd deels worden verklaard doordat partijen zich vaak rechtszekerheid verschaffen via bijvoorbeeld een ruling, fiscale vaststellingsovereenkomst (fiscaal compromis) of een handavingsconvenant. Niessen wijst er terecht op dat een belastingplichtige zo het risico loopt dat een voor hem minder gunstig eindresultaat wordt bereikt dan wanneer hij ‘de zaak zou hebben voorgelegd aan de onafhankelijke rechter.’ Men kan dit zien als een fraai voorbeeld van zelfredzaamheid of horizontale rechtstoepassing: partijen lossen zelf hun problemen wel op. Daar is zeker wat voor te zeggen mede omdat partijen hun oplossing dan helemaal kunnen afstemmen op de relevante feiten van de onderhavige belastingplichtige. Maar bij belangrijke rechtsvragen zijn er gegeven de massaliteit al gauw belastingplichtigen die in een vergelijkbare situatie verkeren. Dan bestaat het gevaar dat andere belastingplichtigen geen weet hebben van de rechtstoepassing bij een andere, vergelijkbare

¹³ In 2009 bedroeg bijvoorbeeld het aantal behandelde aangiften 54,7 miljoen, werden er 13,2 miljoen voorlopige aanslagen opgelegd en ruim 7,5 miljoen aanvragen toeslagen behandeld. Bron: Beheersverslag 2009 van de Belastingdienst, <<http://www.belastingdienst.nl/download/2546.html>>.

belastingplichtige.¹⁴ Dus ook als dit risico van een te hoge belastingaanslag zich niet realiseert voor de individuele belastingplichtige, werkt deze zelfredzaamheid mogelijk negatief door naar andere belastingplichtigen die met dezelfde rechtsvraag worstelen. Bij ontstentenis van een voor ieder toegankelijk antwoord van de hoogste rechter op deze rechtsvraag, kan de rechtsgelijkheid in gevaar komen. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als een collega-inspecteur bij een belastingplichtige elders voor een andere oplossing kiest voor dezelfde rechtsvraag, bijvoorbeeld omdat de Belastingdienst de in een individueel geval gekozen oplossing ten onrechte niet als (intern) beleid heeft geformuleerd (zie hierna mijn opmerkingen over kennisgroepen).

Er lijkt een factor in het belastingrecht aanwezig te zijn waardoor (omstreden) rechtsvragen de Hoge Raad vrij gemakkelijk zouden moeten kunnen bereiken. Dit is het laagdrempelige karakter van de fiscale rechtsgang waar Niessen op wijst: ‘geen verplichte procesvertegenwoordiging, geen zware eisen aan het formuleren van klachten en middelen, niet al te hoge proceskosten.’ Dat is op zich juist, maar er kunnen mijns inziens tal van legitieme redenen zijn dat een belastingplichtige er voor kiest om niet door te procederen, zoals gebrek aan deskundigheid, de forse kosten van professionele bijstand, de emotionele belasting van een (langdurig) conflict met de fiscus en de lange duur van de procedure waarbij een beslissing als mosterd na de maaltijd komt.¹⁵

Bovendien is de Belastingdienst bij uitstek een complexe bureaucratische organisatie, een *repeat player* met veel deskundigheid en grotere financiële, technische en administratieve middelen dan de gemiddelde belastingplichtige (feitelijke asymmetrie).

Belastingplichtigen voelen zich daarnaast – vanwege de juridische asymmetrie – vaak afhankelijk van de Belastingdienst of inspecteur, met wie zij ook nog eens jaar in jaar uit te maken hebben.¹⁶ De feitelijke asymmetrie zal overigens waarschijnlijk minder spelen bij vermogende particulieren en (middel) grote bedrijven, maar de transactiekosten en het tijdsaspect, en soms het belang van een goede duurrelatie, zullen ook voor hen niet te verwaarlozen overwegingen zijn.¹⁷ Bovendien is het voor met name deze groep belastingplichtigen soms mogelijk meerdere fiscale wegen te bewandelen bij een bepaalde transactie. Zeer deskundige belastingadviseurs kunnen transacties vaak op verschillende manieren fiscaal ‘structureren’. Zo kunnen zij een openstaande rechtsvraag – dus rechtsonzekerheid en een mogelijk ongunstig antwoord – omzeilen door met een (ander) samenstel van handelingen materieel hetzelfde resultaat te behalen als met de

¹⁴ De grote belastingadvieskantoren hebben overigens hun eigen fiscaal-technische bureau waar informatie wordt verzameld, vervolgens verspreid over de verschillende vestigingen en het (processuele) fiscaal-technische handelen wordt gecoördineerd.

¹⁵ Ook de mogelijkheid van interne compensatie kan verhinderen (door) te procederen. De belastingplichtige heeft dat geen winst bij het winnen van de procedure omdat de inspecteur de daaruit voortvloeiende belastingverlaging kan compenseren met een andere alsnog ontdekte onjuistheid in de aangifte. Hij mag elementen van de aanslag wijzigen, mits na verrekening het netto bedrag aan verschuldigde belasting niet hoger is dan volgens de oorspronkelijke aanslag. Zeker bij de huidige globale aanslagregeling is deze situatie niet denkbeeldig.

¹⁶ Daarover J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Deventer, Gouda Quint, 1998. Ook de strafrechtelijke rechtsbetrekking wordt gekenmerkt door deze asymmetrie, zie J.H. Crijs, *De strafrechtelijke overeenkomst. De rechtsbetrekking met het Openbaar Ministerie op het grensvlak van publiek- en privaatrecht* (diss. Leiden), Deventer, Kluwer, 2010.

¹⁷ Behalve de duur van de procedure moet daarbij ook de duur van de aanslagregeling (maximaal drie jaar plus de duur van eventueel verleend uitstel) en het afdoen van het bezwaarschrift worden ingecalculereerd.

handelingen waarvan de rechtsgevolgen onzeker – of ongewenst – zijn. Om verschillende redenen kan het dus zijn dat rechtsvragen niet aan de rechter worden voorgelegd, a fortiori niet bij de Hoge Raad belanden. In welke mate dit fenomeen zich voordoet, is niet precies te zeggen. Zeker is echter dat sommige rechtsvragen ‘die er toe doen’ niet of te laat de Hoge Raad bereiken.

3 Wetgever en Belastingdienst

Uit het voorgaande blijkt dat het zich voordoen van prangende nieuwe rechtsvragen en het (snel) voorleggen daarvan aan de rechter afhankelijk zijn van de interactie van drie actoren: de wetgever, Belastingdienst (inspecteur) en de belastingplichtige.¹⁸ Hoe ontstaan dan nieuwe rechtsvragen en wie geven daar een (gezaghebbend) antwoord op? Om daar een beter inzicht in te krijgen zal ik hier met name de rol van de wetgever en het bestuur (uitvoerende macht), dus de Belastingdienst, voor het voetlicht brengen. Mijns inziens zijn het handelen en het samenspel van wetgever en de Belastingdienst niet alleen in belangrijke mate bepalend voor het antwoord op de vraag of er nieuwe maatschappelijk omstreden fiscale rechtsvragen zijn, maar ook of deze vragen de Hoge Raad bereiken.

3.1 Wetgever

De fiscale wetgever lijdt aan ADHD; hij stuurt de ene vloedgolf van wetgeving na de andere de samenleving in. Die belastingwetgeving laat daardoor onvermijdelijk vele rechtsvragen open. De wetgever reageert op allerlei maatschappelijke, economische en technische ontwikkelingen en op wensen uit de samenleving. Zo blijft de belastingwet bij de tijd. Maar de vraag is of de wetgever niet wat selectiever zou moeten reageren en wat meer autonoom – op basis van zelfgekozen doelen – zijn koers zou moeten bepalen. Regelmatig reageert de wetgever ook op belastingplichtigen die de belastingwet op een niet beoogde manier gebruiken, of op misbruik en fraude. Hier kunnen ook enkel budgettaire redenen een rol spelen: denk aan het gebruik van een fiscale regeling die de schatkist gewoonweg te veel geld kost.¹⁹ Maar daarnaast gelooft de belastingwetgever nog volop in de maakbare samenleving. De fiscaliteit wordt gezien als een integraal onderdeel van het regeringsbeleid – o.a. ten behoeve van de internationale concurrentiepositie, werkgelegenheid en het milieu (fiscaal instrumentalisme). Hieruit blijkt al dat het wetgevende zwaartepunt bij de regering ligt. Binnen de regering heeft de staatssecretaris van Financiën fiscale wetgeving in zijn portefeuille; in het belastingrecht fungeert hij dus als medewetgever.²⁰ Deze beleidsinstrumentele wetgeving eist slagvaardig en snel reageren. Maar het fiscaal (subsidie)beleid verandert ook met de regelmaat van de klok. Zo wordt het wetgevingsproces een racebaan met haast

¹⁸ Ik zie hier grotendeels af van allerlei andere actoren, zoals belastingadviseurs, belangengroepen en vertegenwoordigende organisaties van werkgevers en werknemers, banken, verzekerings- en pensioenmaatschappijen e.d., de media en (fiscale) wetenschappers.

¹⁹ Een voorbeeld van een aantal jaren geleden is het onverwachte enorme succes van de spaarloon- en premiespaarregeling voor werknemers. Een aantal jaren geleden werd om budgettaire redenen de PC-privé regeling ineens afgeschaft (2004).

²⁰ Gribnau 1998, § 8.3 en 9.4. Zie R.H. Happé, ‘Van trias politica naar duas politica. Een verkenning van een nieuw evenwicht’, in *Belastingrechtspraak in een veranderende wereld*, Den Haag, SDU, 2001, p. 17.

onvermijdelijke ongelukken.²¹ De behandelingsduur van wetsvoorstellen van de ministerraad tot publicatie is de laatste jaren dan ook aanzienlijk afgenomen. De in het algemeen waardevolle adviezen van de Raad van State worden bovendien vaak onvoldoende ter harte genomen.²² De daardoor ontstane fouten in de wetgeving kunnen de wetgever dan langdurig achtervolgen. Laat ingediende en onvoldoende diepgaand behandelde amendementen zijn nogal eens een additionele oorzaak van onevenwichtigheden en inconsistenties. De keerzijde van deze snelheid is lacuneuze en beperkt houdbare belastingwetgeving. Snelheid leidt tot slechte wetten, met lacunes, slordigheden, vage formuleringen en inconsistenties waardoor de rechtspraak wordt geconfronteerd met rechtsvragen die bij een meer gedegen wetgevend proces hadden kunnen worden vermeden of beantwoord.²³ Een deel van deze rechtsvragen wordt wel weer beantwoord doordat de wetgever zelf met nieuwe (herstel)wetgeving komt – met name als de onduidelijkheid in het nadeel van de fiscus uit blijkt te pakken of als belangengroepen voldoende druk uitoefenen. Maar ook hier is snelheid vaak troef; de haastige spoed blijkt dan weer nieuwe rechtsvragen op te leveren. Natuurlijk doen zich ook regelmatig rechtsvragen voor die door de wetgever redelijkerwijs niet konden worden voorzien, maar het gebrek aan houdbaarheid en duurzaamheid van belastingwetgeving is een evidente bron van rechtsonzekerheid.

Kort en goed, de enorme omvang van de jaarlijkse hoeveelheid belastingwetgeving – honderden pagina's – en de hoge snelheid van het wetgevend proces leiden steeds weer tot nieuwe onbeantwoorde rechtsvragen.

Rechtsontwikkeling is het resultaat van interactie tussen diverse actoren. Er is daarom niet een exclusief loket voor de beantwoording van omstreden rechtsvragen. De belastingwetgever, en met name de staatssecretaris van Financiën, daarentegen wekt soms de indruk de rechter als een lastpost te beschouwen die zich met zaken bemoeit die hem niet aangaan. Alsof we niet van Montesquieu hebben geleerd dat de drie machten van de trias politica juist met elkaar moet samenwerken waarbij een gezonde concurrentie past – een concentratie van macht gaat immers ten koste van de vrijheid van burgers. Het gaat dan om gezamenlijke rechtsontwikkeling waarbij rechtsvragen door verschillende machten kunnen worden beantwoord. De wetgevende, uitvoerende en rechtsprekende machten spelen hierbij ieder hun eigen specifieke rol.²⁴ Dat neemt natuurlijk niet weg dat het primaat ligt bij de democratisch gelegitimeerde wetgever, de belastingwetgever, maar deze is niet de enig verantwoordelijke voor de rechtsontwikkeling. Het primaat van de wetgever en van de politiek betekent geen monopolie inzake rechtsvorming en rechtsontwikkeling.²⁵ Maar de belastingwetgever lijkt zich monopolist te wanen.²⁶

²¹ Het ontbreekt zo de wetenschap vaak aan tijd om door een gedegen studie van de wetsvoorstellen mogelijke door de wetgever nog te beantwoorden rechtsvragen op te sporen.

²² Zie T. Hoekstra. 'De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving', *WFR* 2006/6668, p. 474.

²³ J.L.M. Gribnau, 'Integriteit van het fiscale wetgevingsproces', *NTFR* 2010/643, p. 1-6.

²⁴ De term uitvoerende macht suggereert een passiviteit ten opzichte van de wet die niet meer van deze tijd is. Beneden zal blijken dat de Belastingdienst enerzijds grote invloed heeft op de belastingwetgeving en anderzijds met zijn beleid in vergaande mate bepaalt hoe de wet moet worden uitgelegd en waar daar – bijvoorbeeld ten behoeve van de doelmatigheid – van wordt afgeweken, uiteraard binnen de grenzen van de wet.

²⁵ Het begrip 'rechtsvorming' in dit verband lijkt wat besmet te zijn. C.A.J.M. Kortmann, *Staatsrecht en raison d'Etat*, Deventer, Kluwer, 2009, p. 11-12 gispt de Hoge Raad, die zich zijn inziens een rechtsvormende taak heeft toegeëigend. Indien echter 'rechtsvorming' wordt vervangen door

Een voorbeeld zijn de lange tenen van de wetgever bij de toetsing van belastingwetgeving.²⁷ Bekend is de dreigende uitspraak dat de ‘mate waarin de rechter in plaats van de wetgever grenzen zou stellen aan het gebruik van het belastingrecht als beleidsinstrument voor het regeringsbeleid [...] raakt aan de inrichting van het staatsbestel zelf.’²⁸ Dat leidt tot zeer behoedzaam en (te) terughoudend manoeuvreren van de rechter. En wat te denken van pogingen van de wetgever om de schatkist onwelgevallige jurisprudentie op het gebied van bijvoorbeeld goed koopmansgebruik ongedaan te maken?²⁹ De belastingwetgever schrikt er dan soms niet voor terug om met terugwerkende kracht een arrest te ‘repareren.’³⁰ Ter illustratie, recentelijk werden de ongewenste gevolgen van een drietal arresten van 19 juni 2009 met een snelle gang door de Tweede en Eerste Kamer van acht dagen met terugwerkende kracht tot 29 juni gerepareerd.³¹ Is dit nog een strijd tussen partners, de wetgever als senior partner en de rechter als junior partner, in de rechtsvorming?³² Of gaat het hier om een wetgever die naar believen kan reageren op het handelen van een ondergeschikte? Hierbij moet worden bedacht dat de belastingwetgever, die het persoonlijk leven van burgers vergaand fiscaliseert – dus juridiseert –, en de machtige Belastingdienst innig samenwerken. De Hoge Raad moet in belastingzaken daarom juist tegenwicht bieden tegen deze machtige duas politica, waarbij rechtsbescherming zijn primaire taak is.³³ Gevaar is hier enerzijds dat de rechter zijn taken te terughoudend gaat opvatten, ook met betrekking tot omstreden rechtsvragen, omdat de wetgever hem steeds dreigt terug te fluiten (echt voorspelbaar is dat overigens vaak niet). Daarnaast worden zo rechtsvragen wel heel snel in het politieke domein getrokken waarbij de rechter het ‘echte’ werk maar aan de wetgever moet overlaten. De wetgever bepaalt dan dominant wat nu eigenlijke rechtspolitieke vragen zijn; waarbij er überhaupt geen rol voor de rechter is behalve het eventueel signaleren en doorsturen.

‘rechtsontwikkeling’ dan is zijn bezwaar niet meer zo groot; zie C. Lindo, ‘Tussen ideaal en nuchterheid. Interview met de nieuwe president van de Hoge Raad, mr. G.J.M. Corstens’, *NJB* 2009/17, p. 1079.

²⁶ Zie J.L.M. Gribnau, ‘Trias politica in fiscalibus: Een kwestie van geven en nemen’, in Idem, *Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing*, Amersfoort, SDU Fiscale & Financiële Uitgevers, 2007.

²⁷ Zie R.H. Happé, *Schuivende machten. Over trias politica en gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht*, Deventer 1999.

²⁸ Zie Belastingen in de 21e eeuw; een verkenning, *Kamerstukken II* 1997/1998, 25 810, nr. 2, p. 35. Vgl. HR 8 juli 2005, *BNB* 2005/310 met noot Happé. Vgl. ook diens, ‘Over trias politica en rechtsbescherming in het belastingrecht’, in R. Janse e.a. (red.) *Rechtsfilosofische annotaties*, Nijmegen, Ars Aequi, 2007.

²⁹ Vgl. J.C.K.W. Bartel, ‘Reparatie van arresten’, in R. Pieterse (red.), *Draaicirkels van formeel belastingrecht*, Amersfoort, Sdu Uitgevers, 2009, en J.E.A.M. van Dijck, ‘Reparatie van arresten’, in H.P.A.M. van Arendonk, J.J.M. Jansen en L.A. de Blicck (red.), *Wetgevingskunsten. Vriendenbundel Jan Kees Bartel*, Amersfoort, Sdu Uitgevers, 2010.

³⁰ Vgl. M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort, Sdu Uitgevers, 2009 en M. Schuver-Bravenboer, *Fiscaal Overgangsbeleid*, Deventer, Kluwer, 2009

³¹ De regering legde zowel de kritische opmerkingen van de Raad van State als van de leden van het parlement – vanwege de vermeende strijd met het internationale recht – zonder veel woorden naast zich neer. Zie F.P.G. Pötgens en H.M. Kappelle, ‘Over conserverende aanslagen, belastingverdragen en reparatiewetgeving: de geschiedenis lijkt zich te herhalen!’, *WFR* 2010/6843, p. 74 e.v..

³² Vgl. A. Barak, *The Judge in a Democracy*, Princeton, Princeton University Press, 2006, p. 16 e.v.

³³ Gribnau 1998 en J.W. Zwemmer, ‘De taak van de Hoge Raad in belastingzaken’, *WFR* 2002/6468, p. 211-216. Vgl. J.A.R. van Eijdsen en M.J. Hamer, ‘De Hoge Raad tussen rechtsvorming en rechtsbescherming (deel 1)’, *TFB* 2009/3, p. 5-10.

3.2 Belastingdienst

De Belastingdienst drukt zijn stempel op de rechtsvorming als het gaat om de rijksbelastingen. Daarbij gaat het zowel om de uitvoering als de totstandkoming van de belastingwetten. De Belastingdienst heeft namelijk veel invloed op de totstandkoming van wetgeving. De staatssecretaris van Financiën speelt ook hier de eerste viool. Hij is niet alleen medewetgever, zoals we zojuist zagen, maar ook politiek verantwoordelijke voor de Belastingdienst – dus voor diens uitvoering en toepassing van de belastingwet. De Belastingdienst kan derhalve op twee manieren het probleem van (omstreden) rechtsvragen oplossen.

Enerzijds kan Belastingdienst ‘lastige’ rechtsvragen elimineren door een wetswijziging te bewerkstelligen. De uitvoerende macht binnen het ministerie van Financiën dringt dan bij de wetgevende macht binnen datzelfde ministerie aan op verandering; dat is een vrij effectief mechanisme want de lijnen tussen Belastingdienst en de afdeling wetgeving zijn kort. De twee petten en het grote gewicht van de staatssecretaris in het wetgevingsproces zorgen dan dat het belang van de Belastingdienst goed wordt gediend.³⁴ Op deze wijze worden rechtsvragen geëlimineerd die de Belastingdienst bij de uitvoering en toepassing van de belastingwet tot last zijn. Dit kunnen vaak ook rechtsvragen zijn waar de belastingplichtigen last van hebben, maar dat is zeker niet per definitie het geval. Het uitblijven van een rechterlijk antwoord op bepaalde rechtsvragen – bijvoorbeeld in verband met belastingbesparende constructies – kan in het voordeel van de Belastingdienst zijn. Belastingplichtigen verkeren dan in onzekerheid. Zij weten niet wat rechtens is en zullen dus mogelijk meer belasting betalen dan eigenlijk nodig is.

De Belastingdienst heeft dus op zich belang bij duidelijkheid en zo weinig mogelijk onbeantwoorde rechtsvragen. Dat zou immers leiden tot tal van procedures en dat staat haaks op een doelmatige uitvoering van de belastingwet door de Belastingdienst. Aan de andere kant heeft de Belastingdienst (fiscus) zoals gezegd soms wel degelijk belang bij onduidelijkheid om belastingplichtigen als het ware af te schrikken.³⁵

De eerste weg om rechtsvragen op te lossen loopt voor de Belastingdienst dus via het wetgevingsproces. Maar anderzijds is er ook de weg van het uitvoeringsbeleid. In de uitvoeringspraktijk formuleert de Belastingdienst namelijk zeer frequent antwoorden op rechtsvragen ten behoeve van ‘eenheid van beleid en uitvoering.’ Dit is een groot goed gegeven het massale karakter van de aanslagregeling. Dat gebeurt via beleidsregels, die worden gebruikt bij de aanslagregeling van de individuele belastingplichtigen. Een inspecteur kan bij de uitvoering van de belastingwetgeving een rechtsvraag tegenkomen.³⁶ Maar het kan ook zijn dat belastingplichtigen rechtsvragen aan een inspecteur of Belastingdienst voorleggen. Antwoorden in de vorm beleidsregels worden geformuleerd via zogenaamde kennisgroepen: groepen van gespecialiseerde inspecteurs.

³⁴ De wetgever is maar al te vaak partijdig: wetten worden al te zeer afgestemd op de behoeften van de fiscus; zie in algemene zin al M. Scheltema, *De partijdige wetgever*, Deventer, Kluwer, 1984.

³⁵ De wetgever die zijn budgettaire belang zwaar laat wegen is dan al gauw geneigd zeer ruim geformuleerde bepalingen op te nemen, denk aan de zogenaamde anti-misbruikbepalingen – een specifiek soort van open normen.

³⁶ Als een inspecteur bij de uitvoering van de belastingwetgeving een rechtsvraag onderkent, waarop in wet, jurisprudentie of eerder beleid geen duidelijk en eenduidig antwoord is te vinden, en het antwoord op de rechtsvraag precedentwerking kan hebben, moet hij de rechtsvraag voorleggen aan een zogenaamde kennisgroep.

Dat gebeurt vaak in de vorm van vraag- en antwoordbesluiten.³⁷ Er zijn twee soorten beleidsregels in fiscalibus te onderscheiden. Deze algemene standpuntbepalingen van de staatssecretaris van Financiën, vastgelegd in tot de inspecteurs gerichte instructies, kunnen worden onderscheiden in wetsinterpreterende en goedkeurende beleidsbesluiten (vroeger was de term ‘resolutie’ in zwang). De staatssecretaris schrijft de inspecteurs in wetsinterpreterende beleidsbesluiten voor welke betekenis naar zijn mening aan een wettelijke bepaling moet worden toegekend. Met name in het geval dat de wetgever gebruik heeft gemaakt van onduidelijke bewoordingen die voor meerdere uitleg vatbaar zijn en de (hoogste) rechter ter zake nog geen uitspraak heeft gedaan, zijn deze wetsinterpreterende besluiten van groot belang voor de eenheid in de uitvoering door de inspecteurs en de rechtszekerheid. Daarbij komt nog het belang van de gelijke behandeling van de belastingplichtigen.³⁸ Goedkeurende beleidsbesluiten bevatten een algemene standpuntbepaling van de staatssecretaris waarin hij naar zijn mening ten gunste van de belastingplichtigen afwijkt van de wettelijke regel. De betekenis die hier aan de wettelijke regel wordt gegeven, kan niet met de gangbare interpretatiemethoden daaraan worden toegekend. Aan de wettelijke bepaling worden – in combinatie met de daaronder geschaarde feiten – rechtsgevolgen verbonden die er eigenlijk niet onder vallen. De staatssecretaris keurt goed – dat wil zeggen: schrijft voor – dat de inspecteurs bij de uitvoering van de wet deze afwijkende betekenis gebruiken. Anders dan bij interpretatieve besluiten wordt hier het buitenwettelijk gebied (*intra ius*) betreden; vaak ten behoeve van een doelmatige uitvoering van de belastingwet. Een goedkeurend besluit kan ook dienen om de uitvoeringslasten van de belastingwetgeving voor de burger niet onevenredig groot te laten zijn of om een efficiënte en snelle vaststelling van de belastingsschuld te faciliteren.³⁹ Dit is reeds lang een algemeen aanvaarde praktijk. Deze afwijkingen kunnen tegemoetkomen aan de behoefte en belangen van een groep belastingplichtigen.⁴⁰ Potentiële geschillen tussen inspecteur en belastingplichtigen kunnen zo worden voorkomen; bijvoorbeeld in geval van uiteenlopende jurisprudentie van de verschillende lagere rechters. Soms wordt er ook een besluit genomen anticiperend op wetgeving; dit besluit geldt dan tot het moment dat een overeenkomstig wetsvoorstel tot wet wordt verheven en zorgt daarmee voor alvast duidelijkheid in de uitvoerings sfeer.⁴¹ Niet alle beleidsbesluiten geven een antwoord van de Belastingdienst op rechtsvragen, maar een flink aantal doet dat wel.

³⁷ Ook wel een verzamelbeleidsbesluit genoemd. Hierin wordt een aantal vragen die door belastingplichtigen met betrekking tot een bepaald fiscaal onderwerp aan de Belastingdienst zijn gesteld met de daarbij door (namens) de staatssecretaris gegeven antwoorden verzameld.

³⁸ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming. Over de weging van legaliteitsbeginsel, gelijkheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1996, p. 27.

³⁹ J.C.K.W. Bartel, ‘Beleidsregels’, *NTFR* 2002/809, p. 2.

⁴⁰ Vgl. al de ‘aanschrijving’ van 25 november 1974, nr. B 74/25 440, *V-N* 1974, pt. 32, p. 1070 waarin de staatssecretaris bepaalt dat op verzoek van landbouwers zo snel mogelijk een vermindering wordt verleend op de voorlopige aanslagen IB en eventueel uitstel van betaling. De tegemoetkoming zit dus met name in de snelle behandeling (eerder geschatte inkomens bleken wegens oogstverliezen door abnormale weersomstandigheden veel te hoog te zijn).

⁴¹ Vgl. Besluit van 9 juli 2010, nr. DGB2010/1322M, *Staatscourant* 2010, 11047 dat een goedkeuring bevat voor het onbelast beschikken over spaarloon over de jaren 2006 tot en met 2009 (deblokken spaarloon).

Net als bij wetgeving geldt dat het antwoord op deze rechtsvragen vaak wordt gegeven vanuit het perspectief en het belang van de Belastingdienst.⁴² Belastingplichtige en belastingrechter kunnen heel wel rechtsvragen anders beantwoorden.⁴³ Uiteraard bieden beleidsbesluiten in beginsel voorlopige antwoorden omdat een belastingplichtige die dat antwoord niet overtuigend vindt, de rechtsvraag aan de rechter kan voorleggen. Maar in praktijk zal het toch vaak een definitief antwoord zijn. Zoals boven bleek zullen belastingplichtigen regelmatig redenen hebben om rechtsvragen niet aan de rechter voor te leggen of door te procederen (zie § 2.2). Dit gegeven zou de Belastingdienst moeten nopen tot zorgvuldigheid, zelfdiscipline en objectiviteit bij het beantwoorden van rechtsvragen.

Wat betreft de rechtsvragen die belastingplichtigen aan de rechter voorleggen, is het nog van belang op te merken dat ook hier de staatssecretaris van Financiën een cruciale rol bij de selectie speelt. In Rijksbelastingzaken is hij immers degene die al dan niet cassatie zal instellen in gevallen waar de inspecteur door de lagere rechter in het ongelijk is gesteld. Omdat de staatssecretaris zo vele malen per jaar partij is in cassatiezaken is zijn cassatiebeleid bij uitstek van belang voor de vraag of zaken die er echt toe doen bij de Hoge Raad komen.⁴⁴ Diverse factoren bepalen of er überhaupt – voor een lagere rechter – wordt geprocedeerd: doelmatige uitvoering en beschikbare capaciteit (tijdrovende procedures leggen een groot beslag op mankracht). Over echte rechtsvragen wordt zonodig overleg gevoerd met de afdeling Cassatie van het ministerie van Financiën. Het cassatiebeleid is mede afhankelijk van deze voorselectie. Maar bijvoorbeeld de bestrijding van fiscale constructies is ook een belangrijke factor, ook bij de beslissing om in cassatie te gaan, zelfs als de winstkansen niet zo groot worden geacht.⁴⁵ De Belastingdienst draagt dus op twee manieren – invloed op wetgevingsproces en beleidsregels voor de uitvoeringspraktijk – aan het elimineren en beantwoorden van rechtsvragen bij. Punt van zorg daarbij is dat het perspectief en het belang van de Belastingdienst – waaronder een doelmatige uitvoering – kunnen overheersen. Dit gaat ten koste van de objectiviteit. Daarnaast kan de Belastingdienst uiteraard ook procederen indien een belastingplichtige zijn antwoorden op een rechtsvraag betwist. Dan kan een rechtsvraag de Hoge Raad bereiken, maar dat kan nogal wat tijd kosten.

⁴² Bij het opstellen van beleidsregels worden veelvuldig vertegenwoordigende organisaties van belastingplichtigen e.d. geconsulteerd. Dat kan leiden tot een meer objectief antwoord op rechtsvragen; vgl. H. Gribnau, 'Burgerparticipatie in bestuurlijke rechtsvorming: Maatschappelijk recht en fiscale beleidsregelgeving in theorie en praktijk', in Idem (red.), *Maatschappelijke rechtsvorming: Vijf Tilburgse essays*, Den Haag, Boom Juridische uitgevers, 2005.

⁴³ De Belastingdienst negeert soms de jurisprudentie van de Hoge Raad; de staatssecretaris van Financiën draagt soms als hoofd van de Belastingdienst de inspecteurs op een standpunt in te nemen dat er in feite op neerkomt dat zij een arrest van de Hoge Raad negeren. Bijv. Besluit 11 augustus 2003, nr. CPP2003/1951M, V-N 2003/39.20 n.a.v. HR 14 maart 2003, nr. 38 253, BNB 2003/197; alsnog herzien bij Besluit 3 augustus 2004, nr. CPP2004/1709M, V-N 2004/47.13 n.a.v. HR 9 juli 2004, nr. 38 026, BNB 2004/363.

⁴⁴ A.O. Lubbers, *Belastingarresten lezen en analyseren*, Amersfoort, SDU Fiscale & Financiële Uitgevers, 2007, p. 18 e.v. Vergelijk het strafrecht waar het Openbaar Ministerie (via zijn cassatiedesk) oog heeft voor toekomstige vergelijkbare zaken. Hier zit een verschil met cassatie in civiele zaken die in dit opzicht door de meer ad hoc karakter samenstelling van partijen de beslechting van toekomstige geschillen speelt in hun processuele opstelling een veel kleinere rol; vgl. F.W. Bleichrodt, 'Cassatie in het belang der wet in strafzaken' en T. Hartlief, 'Een hiaat in het zaakaanbod: geld zetten op cassatie in het belang der wet in civiele zaken?', beiden in deze bundel.

⁴⁵ T.A. Gladpootjes, 'Bestaat er nog een autonoom cassatiebeleid?', *WFR* 1999/6360, p. 1408 e.v.

3.3 Conclusie

De belastingwetgever is hyperactief. De enorme hoeveelheid belastingwetgeving en de hoge snelheid van het wetgevende proces leiden steeds weer tot nieuwe onbeantwoorde rechtsvragen. De wetgever vertoont daarbij soms monopolistische neigingen waarbij hij onwelgevallige rechtsontwikkeling door de rechter ‘repareert’.

De Belastingdienst heeft veel invloed op de wetgever. Zo laat hij via het wetgevingsproces rechtsvragen elimineren. Anderzijds beantwoordt hij (zelf) rechtsvragen via het uitvoeringsbeleid in de vorm van beleidsbesluiten die beleidsregels bevatten. Zo vangt hij een deel van de (omstreden) rechtsvragen ‘weg’ voor de belastingrechter. Doordat ze buiten het zicht van de rechter blijven, kan er ook geen vordering tot cassatie in het belang der wet worden ingesteld waar dat bij omstreden rechtsvragen wel nodig kan zijn. Soms heeft de Belastingdienst belang bij onbeantwoorde rechtsvragen, dus bij onduidelijkheid, bijvoorbeeld daar waar hij belastingbesparende constructies van belastingplichtigen vreest.

4 Een bijzonder rechtsmiddel opgewaardeerd?

4.1 Asymmetrische doorwerking

De procureur-generaal kan de vordering slechts instellen in gevallen waarin geen van de partijen beroep in cassatie heeft ingesteld tegen een uitspraak van een lager rechterlijk college. Indien de Hoge Raad vervolgens de aangevallen uitspraak casseert heeft dat geen nadelige gevolgen voor partijen in die zin dat de aanslag (of andere beschikking) niet wordt verhoogd of verlaagd in vergelijking met het bedrag waarop deze eerder door de desbetreffende lagere rechterlijke instantie is vastgesteld.

Dit bijzondere rechtsmiddel dient dus niet het belang van partijen, maar het ‘belang der wet’, of misschien juister nog het belang van het recht.⁴⁶ De rechtsgevolgen van de vernietigde uitspraak worden in stand gelaten en geen nadeel wordt toegebracht aan de rechten door partijen verkregen (art. 78, lid 5 Wet RO). Voor de afdeling Cassatie van het ministerie van Financiën valt dit te billijken – zij hebben immers hun werk niet goed (genoeg) gedaan. Maar de gemiddelde belastingplichtige zal toch raar staan te kijken als hij niet in cassatie is gegaan en achteraf blijkt dat als hij dat wel had gedaan hij het recht, in dit geval de Hoge Raad, aan zijn zijde zou hebben gevonden. Als gezegd kunnen er tal van redenen zijn dat een belastingplichtige er voor ‘kiest’ om niet (door) te procederen, zoals de forse kosten van professionele bijstand, de emotionele belasting en de lange duur van de procedure. Als dan achteraf blijkt dat men wat betreft de uitkomst ten onrechte niet heeft doorgeprocedeerd zal dat al gauw tot frustratie leiden.⁴⁷ Bedenk daarbij dat de desbetreffende belastingplichtige zich toch al in een asymmetrische positie bevindt ten opzichte van de Belastingdienst. Voor het strafrecht is de aanbeveling gedaan dat de Hoge Raad na cassatie in het belang der wet de voor de verdachte ongunstige gevolgen

⁴⁶ Den Hartog Jager 1994, p. 122 spreekt van het abstracte belang van een goede rechtsbedeling. ‘Het gaat de procureur-generaal niet om het krijgen van een bepaalde uitspraak maar om *een* uitspraak.’

⁴⁷ Het is niet ondenkbaar dat een belastingplichtige – gegeven de vaak grote financiële belangen die bij belastingaanslagen spelen – zijn belastingadviseur aansprakelijk stelt, als blijkt dat deze ten onrechte heeft geadviseerd niet door te procederen.

van de vernietigde beslissing ongedaan zou kunnen maken.⁴⁸ Deze aanbeveling zou analoog voor het belastingrecht voor een niet doorprocederende belastingplichtige (belanghebbende) kunnen worden overgenomen. Een gunstige uitspraak werkt dan door in diens voordeel. Dit draagt bij aan de legitimiteit van de rechtspraak. Gevaar is wellicht dat belastingplichtigen opportunistisch gokken op een ‘gratis arrest.’ Zij zullen dan niet doorprocederen in de stellige verwachting dat de procureur-generaal wel een vordering zal instellen. Van een gunstige arrest profiteren zij dan via doorwerking zonder zelf de kosten van de procedure te hoeven dragen. Maar de procureur-generaal kan hierop toetsen: hij stelt een vordering tot cassatie in het belang der wet in principe niet in als het gaat om een niet doorprocederende onderneming of een enigszins vermogende particulier.⁴⁹

4.2 Omstreden rechtsvraag

De commissie-Hammerstein bepleit als gezegd een intensiever gebruik van het bijzondere rechtsmiddel van cassatie in het belang der wet bij omstreden rechtsvragen.⁵⁰ Het gaat dus niet zomaar om een rechtsvraag die de Hoge Raad (naar verwachting) niet bereikt maar om een omstreden rechtsvraag. De vraag is over welke rechtsvragen zodanig wordt gestreden dat men ze als omstreden kan kwalificeren.⁵¹ De vraag is ook wie ze dan wel als omstreden betitelt. Er zijn nogal wat kandidaten in het belastingrecht, zoals de publieke opinie, het juridisch forum, de belastingwetenschap, de belastingwetgever, de Belastingdienst, de individuele belastingplichtige en de belastingrechter. Zij zullen niet vanzelfsprekend bij het hier spelende ‘belang der wet’ dezelfde keuze maken.⁵² Hoe moet dan de procureur-generaal bepalen wat een omstreden rechtsvraag is. Beschikt de procureur-generaal over genoeg expertise en gevoel voor wat maatschappelijk omstreden is?

Het rapport van de commissie-Hammerstein stelt voor een commissie in het leven te roepen die de procureur-generaal bij de Hoge Raad adviseert over uitspraken die zich mogelijk lenen voor een voordracht tot cassatie in het belang der wet. De procureur-generaal zou de leden van de adviescommissie moeten benoemen; zij zouden bij voorkeur afkomstig moeten zijn uit de rechterlijke macht en de wetenschap.

Een wetenschapper heeft allicht zijn of haar favoriete onopgeloste vragen, problemen, foute of onduidelijke lagere uitspraken waarover nog niet in cassatie is beslist, maar zijn het daarmee omstreden rechtsvragen die de eigen subjectieve voorkeur overstijgen?

Bekend is de uitspraak dat als men een probleem aan twee hoogleraren belastingrecht voorlegt dat men er drie oplossingen (die elk weer hun eigen problemen met zich

⁴⁸ Vgl. voor het strafrecht B.F. Keulen, ‘Cassatie op een breukpunt?’, *RM Themis* 2009/5, p. 211-212 (o.v.n. Den Hartog Jager 1994 m.b.t. het Franse en Belgische recht) en Bleichrodt in deze bundel.

⁴⁹ Vgl. Den Hartog Jager 1994, p. 122; hij wijst er op dat de procureur-generaal zich terughoudend opstelt in geval van verzoeken van ‘financieel draagkrachtige instellingen.’

⁵⁰ Rapport van de commissie-Hammerstein, p. 48.

⁵¹ De vraag is of de commissie-Hammerstein een scherp beeld heeft van het type omstreden fiscale rechtsvragen dat zich in de toekomst leent voor cassatie in het belang der wet nu er geen hiaat in het zaaksaanbod wordt geconstateerd. Vgl. Hartlief in deze bundel, § 6.

⁵² Keulen benadrukt dat het ‘belang der wet’ niet samenvalt met enkel het belang van rechtseenheid en rechtsontwikkeling. ‘Een belang der wet is ook, dat lagere rechters zich houden aan de door de Hoge Raad gegeven uitleg van die wet, en dat de toepassing van die wet als rechtvaardig wordt beleefd.’; Keulen 2009, p. 211.

brengen) voor terugkrijgt. Daarbij speelt ook dat de nog steeds toenemende specialisatie in het belastingrecht het soms lastig maakt te beoordelen hoe prangend een rechtsvraag uit een fiscaal deelgebied is dat men zelf niet dagelijks beoefent. Ook een procureur-generaal zal onvermijdelijk zijn subjectieve voorkeuren hebben.⁵³ Wezenlijk is hier dat hij kan terugvallen op de expertise van de advocaten-generaal - en het wetenschappelijk bureau. Dat biedt hem toch een voldoende basis voor een verantwoorde keuze. De diverse subjectieve voorkeuren bediscussiërend kan er dan wel een intersubjectieve selectie tot stand komen, lijkt mij. Openbaarheid van de gehanteerde selectiecriteria (helaas, niet door de commissie-Hammerstein bepleit) bevordert daarbij de transparantie. 'Stakeholders', zoals belastingwetenschappers, kunnen dan bovendien hun visie geven op de criteria hetgeen een leereffect voor de procureur-generaal kan hebben.

4.3 Rechtspolitiek en plannen van de wetgever

Volgens het rapport van de commissie-Hammerstein lenen bepaalde omstrede rechtsvragen zich niet voor het instellen van cassatie in het belang der wet.⁵⁴ Ik citeer gemakshalve:

- 'Een omstrede rechtsvraag die een afweging van politieke standpunten vergt, behoort door de wetgever te worden opgelost.
- Rechtsvragen met betrekking tot een wettelijke regeling die de wetgever van plan is te wijzigen.
- Rechtskwesaties met betrekking tot recente wetgeving zijn over het algemeen minder geschikt voor een cassatie in het belang der wet, maar daarop kunnen belangrijke uitzonderingen bestaan.'

Ik beperk mij hier tot een enkele opmerking bij met name de eerste twee criteria. De vraag is hoe duidelijk deze criteria zijn. Nu zal vaak wel duidelijk zijn of er sprake is van een rechtspolitieke kwestie. Maar het is toch ook een wat vaag criterium. Het bovengenoemde arrest van 7 december 2007 leidde tot aanzienlijke publiciteit.⁵⁵ Publiciteit betekent in het belastingrecht al gauw dat de medewetgever daadkracht wil tonen, al dan niet na Kamervragen. Ook een door insiders ingeseind Kamerlid kan Kamervragen stellen over een 'onbekende' zaak die op het eerste gezicht weinig politiek lijkt, een ogenschijnlijk louter fiscaaltechnische rechtsvraag, maar dat mede door de publiciteit in de media wel kan worden. Daarmee wordt het onderwerp de politiek ingetrokken.⁵⁶ Dat kan ook naar aanleiding van een uitspraak van een lagere rechter gebeuren; is het daarmee een 'politiek' besmette (omstreden) rechtsvraag geworden? Ook

⁵³ Den Hartog Jager 1994, p. 119 spreekt over 'de persoonlijke geaardheid van het hoofd van het parket.'

⁵⁴ Rapport van de commissie-Hammerstein, p. 48.

⁵⁵ Daarbij werd ten onrechte gesuggereerd dat de betreffende belastingplichtige die abusievelijk een aftrek voor hypotheekrente ad € 3,4 miljoen genoot, een schade voor de schatkist ter grootte van dat bedrag betekende. Er was 'slechts' sprake van een negatief inkomen dat in de toekomst verrekend kon worden; door de hoge leeftijd en het relatief lage inkomen en tarief van de belastingplichtige viel diens werkelijke voordeel dus veel lager uit.

⁵⁶ Den Hartog Jager 1994, p. 121 citeert procureur-generaal Berger die stelt dat de 'Hoge Raad er niet voor is om hete hangijzers uit het Binnenhof weg te halen.' Het begrip 'politiek gevoelige standpunten' omvat tegenwoordig echter veel meer kwesties dan deze hete hangijzers; het gaat niet meer enkel om problemen die de politiek bij gebrek aan consensus bewust aan de rechter overlaat.

reageert de medewetgever soms op arresten van de Hoge Raad om budgettaire redenen. Daar zal dan in het parlement over beslist moeten worden. Is hier sprake van een rechtspolitieke kwestie? Moet de procureur-generaal derhalve de mogelijkheid inschatten dat ogenschijnlijk vrij technische kwesties de politiek worden ingetrokken en daarom terughoudend zijn? Dat maakt zijn werk er niet gemakkelijker op. Of een rechtsvraag een afweging van politieke standpunten vergt, is niet steeds duidelijk en soms maar tot op beperkte hoogte te voorzien.

Wie bepaalt bovendien dat er sprake is van 'een omstreden rechtsvraag die een afweging van politieke standpunten vergt'? De Hoge Raad ziet het oplossen van een schending van het gelijkheidsbeginsel van art. 14 EVRM en 26 IVBRP soms als een rechtspolitieke kwestie en laat de keuze daaromtrent als gezegd aan de democratische gelegitimeerde wetgever; reparatie valt niet onder de rechtsvormende taak van de rechter (zie boven § 3.1).⁵⁷ Dat lijkt misschien nog te rechtvaardigen bij problemen die de Hoge Raad niet en de wetgever wel kan overzien en waar een keuze moet worden gemaakt uit meerdere mogelijke oplossingen.⁵⁸ Maar als het nu gaat om een evidente schending van het gelijkheidsbeginsel die heel eenvoudig opgelost kan worden en de wetgever altijd alsnog de oplossing van de Hoge Raad zou kunnen 'repareren'? Als de Hoge Raad dan pas op de plaats maakt, is het dan niet vooral een kwestie dat hij een reactie van de wetgever vreest? Een (politieke) reactie die net zo goed helemaal niet zou kunnen komen? 'Een mens lijdt dikwijls het meest door het lijden dat hij vreest.' Geldt dit ook voor de Hoge Raad? Hij bepaalt deels zelf of er sprake is van een rechtspolitieke kwestie – waarbij koudwatervrees een rol kan spelen.⁵⁹ Bovendien pleit het gegeven dat een kwestie politiek is, nog niet direct voor een absolute onthouding. Het gaat immers ook om recht, denk aan strijd met grondrechten zoals het gelijkheidsbeginsel, waarvan we in de fiscaliteit een aantal spraakmakende gevallen hebben gezien. Is het dan ook niet van belang dat de Hoge Raad zo snel mogelijk vaststelt *dat* er sprake is van een rechtstekort? De legitimiteit van de belastingwetgeving is hier in het geding, het gaat om strijd met recht of niet. Daar komt bij de rechtszekerheid, die juist bij eenzijdige ingreep in de bestedingsvrijheid van de burger van groot belang is. Die eist dan dat een eventuele schending van het gelijkheidsbeginsel zo snel mogelijk duidelijk is.⁶⁰ Ook de lagere rechters zullen moeten weten hoe de Hoge Raad hierover oordeelt. Mochten moedeloze

⁵⁷ A.O. Lubbers, 'Rechtsvinding bij kwalitatief ondermaatse wetgeving', *TFB* 2010/1 analyseert in meer algemene zin de verschillende acties die de rechter kan ondernemen ten aanzien van de door hem geconstateerde 'onvolkomenheden' in belastingwetgeving: repareren, confronteren, alarmeren of rapporteren.

⁵⁸ Zij het dat een arrest van de Hoge Raad juist een prikkel tot eindelijk handelen voor de wetgever kan vormen bij al langer bekende rechtsvragen die de staatssecretaris al lang had kunnen verduidelijken, beantwoorden of elimineren.

⁵⁹ Dat geldt ook als er sprake is van een klein financieel belang omdat dat anders die vraag 'boven de markt' blijft hangen. Belastingplichtigen hebben er recht op te weten wanneer de wetgever het gelijkheidsbeginsel schendt en wanneer de wetgever aan zet is. Zij kunnen dan zelf beoordelen hoe slagvaardig de belastingwetgever is op dit punt. Vgl. Den Hartog Jager 1994, p. 121: 'Juist bij kleine financiële belangen kan cassatie in het belang der wet uitkomst bieden.'

⁶⁰ Vgl. Den Hartog Jager 1994, p. 122: een vroeg arrest kan 'soms geïndiceerd zijn als er misverstanden dreigen of als er grote onrust in het rechtsleven bestaat.' Vgl. het rapport van de commissie-Hammerstein, p. 48: 'Cassatie in het belang der wet is niet bedoeld om rechtsontwikkelingen in de lagere rechtspraak en doctrine af te kappen of vóór te zijn, tenzij de Hoge Raad reeds dadelijk een duidelijk antwoord kan geven.'

burgers dus niet door procederen dan dient de procureur-generaal het stokje over te nemen.

In het bovengenoemde arrest van 7 december 2007 ging het om een in de vordering voorgestelde inperking van de rechtsbescherming van de belastingplichtige, in de zin van de rechtszekerheid die deze aan het aanslagbiljet mag ontleen. Ook dit kan men als een rechtspolitieke kwestie zien: rechtsbescherming tegenover rechtshandhaving (ten behoeve van de rechtsgelijkheid van belastingplichtigen). Het is aan de wetgever om deze afweging ten principale te maken; en de rechter werkt in het spoor van die afweging verder. Maar de reden dat de Hoge Raad de procureur-generaal niet volgde, lag hier toch wat anders. De Hoge Raad stelde vast dat de medewetgever – de staatssecretaris van Financiën – in het verleden al vaker pogingen had gedaan om de voor de fiscus nadelige gevolgen van de veranderde – geautomatiseerde – werkwijze niet voor rekening van de staat te laten komen. Daarnaast lag er ten tijde van het wijzen van het arrest in december 2007 een conceptwetsvoorstel van een zelfde strekking op tafel, zo constateerde de Hoge Raad.⁶¹ Hij vond het daarom niet op zijn weg liggen om nu zijn uitleg van het desbetreffende art. 16 AWR te herzien. Wanneer kunnen we nu zeggen dat ‘de wetgever van plan is te wijzigen.’ Hoe concreet moeten die plannen zijn? En met hoeveel voortvarendheid moet de wetgever te werk gaan? Hoe lang mag men de kip laten broeden? In het geval van navordering had de medewetgever al jaren zijn zinnen gezet op een verandering van de wettelijke regeling. Maar niet alle plannen hebben evenveel prioriteit en zij kunnen niet alle tegelijkertijd worden verwezenlijkt. Vaak zegt de staatssecretaris van Financiën dat hij een probleem ter hand zal nemen, maar even zo goed wordt er dan soms heel lang niets meer van vernomen.⁶² Bovendien is van een ADHD-wetgever niet altijd te zeggen waar hij precies mee bezig is.⁶³ Kan de (mede)wetgever dan als het ware een rechtsvraag claimen, zodat die daarmee besmet is verklaard voor een vordering tot cassatie in het belang der wet? De publiciteit rondom het arrest van 7 december 2007 draagt bij aan een gevoel van urgentie bij de medewetgever, maar voor hetzelfde geld was het dossier nog een tijdje in de kast gebleven.

4.4 Conclusie

Ik heb een aantal aspecten verbonden aan de vordering tot cassatie in het belang der wet besproken. Het verdient aanbeveling de voor de niet doorprocederende belastingplichtige ongunstige gevolgen van een aldus vernietigde beslissing ongedaan te maken. Een gunstige uitspraak zou dan doorwerken in diens voordeel.

⁶¹ De Raad voor de Rechtspraak had op 16 mei 2007 een advies uitgebracht over deze eventuele verruiming van de bevoegdheid tot navordering waardoor de plannen van het ministerie indirect openbaar werden; <[www.rechtspraak.nl/Gerechten/RvdR: 2007/14](http://www.rechtspraak.nl/Gerechten/RvdR:2007/14)>.

⁶² In een brief van 15 april 1997 heeft de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer aangekondigd een rechtsgang te openen ter zake van besluiten betreffende toepassing van de bepalingen inzake de plicht tot informatieverstrekking en daartoe met wetsvoorstellen te komen, *Kamerstukken II*, 1996-1997, nr. 25 000/IX B, nr. 24; zie ook nota naar aanleiding van het verslag, *Kamerstukken II* 1997-1998, 25 175, nr. 5, p. 4. Daarna volgende een lange oorverdovende stilte. Pas het initiatiefwetsvoorstel ‘Rechtsbescherming bij controlebeschikkingen, *Kamerstukken II* 2005-2006, 30 645 van de leden van de Tweede Kamer Crone en Dezentjé-Hamming zorgde voor beweging aan dit front.

⁶³ Dat maakt de toepassing van het criterium ‘rechtswesties met betrekking tot recente wetgeving’ er overigens niet eenvoudiger op.

Vervolgens heb ik gewezen op enige problemen rondom het criterium van ‘omstreden rechtsvraag.’ Ook de door de commissie-Hammerstein uitgezonderde soort vragen zijn nog onvoldoende duidelijk omschreven. Hierbij speelt een rol dat de belastingwetgever regelmatig van een op zich fiscaal-technische kwestie een politieke kwestie maakt. Het recht zal bovendien soms politieke standpunten ter zijde moeten stellen. Daarnaast is het soms van belang dat de Hoge Raad duidelijk vaststelt dat de wetgever een omstreden rechtsvraag behoort op te lossen. Tot slot is het bij een hyperactieve wetgever niet steeds duidelijk wanneer hij een regeling van plan is te wijzigen. Hoe lang mag hij daarbij überhaupt blijven broeden? Is zitten op een ei altijd broeden?.

5 Alternatieve rechtsgang

De commissie-Hammerstein ziet cassatie in het belang der wet niet als een geschikt instrument voor omstreden rechtsvragen die door recente wetgeving worden opgeroepen. Niessen sluit zich daarbij aan. Zijns inziens zijn geheel nieuwe wegen nodig om echt sneller dan nu een antwoord krijgen van de Hoge Raad ten aanzien van prangende problemen in nieuwe wetgeving. Hij geeft het voorbeeld van een commissie van deskundigen die een rechtsvraag aan de orde stelt waarover vervolgens een debat in de literatuur plaats vindt met daarna een zitting waarbij advocaten of andere deskundigen standpunten bepleiten. Vervolgens volgt de conclusie van de procureur-generaal met reacties van ‘partijen’ en ten slotte een oordeel van de Hoge Raad dat dan tamelijk algemeen is en niet scherp op feiten toegespitst.⁶⁴ Zoals hijzelf toegeeft zitten aan dit voorstel allerlei haken en ogen, maar het is een voorbeeld van *out of the box*-denken. Het is de vraag of een dergelijk debat in de literatuur zo gemakkelijk is te organiseren. In ieder geval moet de rechtsvraag dan zo goed mogelijk worden uiteengegrafd in subvragen die elk een aspect van het probleem voor het voetlicht brengen. Niessen doet nog een suggestie voor een andere oplossing. In de rest van deze paragraaf volg ik dit spoor en denk daar op door. Hij laat aan de hand van een voorbeeld (de terbeschikkingstellingsregeling) het maatschappelijke belang zien van de mogelijkheid om een geheel fictieve casus aan inspecteur en rechter voor te leggen. Een rechtsingang zou zijns inziens op dit punt in een behoefte kunnen voorzien. Anders dan bij een vordering tot cassatie in het belang der wet, hoeft dan niet gewacht te worden tot blijkt dat partijen niet doorprocederen, en kan zelf zonder dat er zelfs maar een aanslag is bij een belastingplichtige is vastgesteld, gestart worden met het werken aan het antwoord op deze de omstreden rechtsvraag. We betreden daarmee het terrein van de prejudiciële vragen (zie Happé in deze bundel⁶⁵). Maar het gevaar is dat een dergelijke rechtsvraag verpakt in een fictieve casus de Hoge Raad nog te weinig houvast biedt om een brede oplossing te bieden voor een reeks van gevallen. Gegeven de massaliteit die het belastingrecht kenmerkt, doet een prangende rechtsvraag zich zelden bij slechts één belastingplichtige voor. Het kan dan goed zijn dat de omstandigheden van het geval waarin die rechtsvraag speelt, bij de verschillende belastingplichtigen uiteenlopen. Het

⁶⁴ Zie voor een eerder pleidooi voor hoorzittingen: S.C.W. Douma, ‘Rechterlijke rechtsvorming moet! Maar hoe?’, *NTR* 2007/42, p. 1-3. Vgl. C.B. Bavinck, ‘Moet de Hoge Raad externe deskundigen en amici curiae inschakelen?’, *WFR* 2009/6794, p. 4 e.v. en Happé in deze bundel, § 7 en slot.

⁶⁵ Hij maakt daarbij nog een onderscheid tussen reële en hypothetische gevallen.

gevaar is dan dat een rechterlijk antwoord op de rechtsvraag aan de hand van een enkel geval te beperkt is om ook de andere belastingplichtigen uitsluitend te geven. Het antwoord op de rechtsvraag moet dus voldoende breed zijn. Er is met andere woorden in dit soort zaken behoefte aan een totaaloplossing, zoals eerder door Lubbers bepleit. Ik ga eerst op deze suggestie voor totaaloplossingen in om vervolgens deze toe te passen op de fictieve casus.

Lubbers constateert allereerst dat de Hoge Raad bij het vervullen van zijn rechtsvormende taak doorgaans de ‘van-zaak-tot-zaak-benadering’ hanteert. Deze benadering houdt in dat een nieuw uitgangspunt wordt neergelegd in een basisarrest en vervolgens aan de hand van nieuwe gevallen wordt bijgesteld en uitgewerkt. Aldus geeft hij meestal slechts een oplossing voor het te berechten geval – en daarmee vergelijkbare gevallen – en komt hij in het basisarrest niet meteen met een gedetailleerde totaaloplossing.⁶⁶ Als het gaat om een ingewikkelde problematiek en het onzeker is welke deelproblemen zich in toekomstige zaken aandienen, is dit de meest voor de hand liggende aanpak. Als nadeel van deze werkwijze geldt echter dat een relatief onuitgewerkt basisarrest tot rechtsonzekerheid kan leiden en onmiddellijk nieuwe zaken uitlokt. Lubbers meent dat de Hoge Raad niet alleen een oordeel zou moeten geven over het hem voorgelegde geschilpunt, maar in meer gevallen tevens met dit geschilpunt onlosmakelijk verbonden vervolgvragen zou moeten beantwoorden.

Van den Berge wijst er in zijn reactie op het pleidooi van Lubbers op dat de Hoge Raad de doelstelling van de bevordering van de rechtsontwikkeling door rechtsvorming moet realiseren aan de hand van voorgelegde gevallen.⁶⁷ De opstelling van partijen is maatgevend: de Hoge Raad is immers gebonden aan de middelen of klachten die worden gericht tegen de uitspraak van de lagere rechter. Daarmee is een spanningsveld inherent aan doelstelling en het middel – de methode – om die doelstelling te realiseren. Er bestaat spanning tussen de na te streven bevordering van de rechtsontwikkeling en het beslissen in voorgelegde gevallen aan de hand van middelen of klachten (de methode), omdat het formuleren van een algemene regel nu eenmaal moeilijk te realiseren is aan de hand van één bepaald geval. Bovendien fungeert het kader van het te berechten geval als een keurslijf als het aankomt op de uitwerking van de regel in andere denkbare gevallen; dit zijn de ‘vervolgvragen.’

⁶⁶ A.O. Lubbers, ‘Meer totaaloplossingen in belastingarresten wenselijk’, *NTFR* 2002/494, p. 1-4. Hij wijst in dit verband op de beperkte taakopvatting bij rechtsvorming: bij het vervullen van zijn rechtsvormende taak heeft de Hoge Raad bovendien de gewoonte zelden in te gaan op kwesties die niet uitdrukkelijk in de middelen of klachten aan de orde zijn gesteld en wordt het debat met de advocaat-generaal doorgaans zorgvuldig uit de weg gegaan.

⁶⁷ J.W. van den Berge, ‘Wilt u een totaaloplossing?’, *NTFR* 2002/722, p. 1-3.

De Hoge Raad kan echter wel ‘het zicht op problemen vergroten’ door zaken te clusteren waarin hetzelfde probleem speelt of vergelijkbare kwesties aan de orde zijn. Die methode geeft het gewenste, genuanceerde zicht op de praktijk, zo betoogt Van den Berge. Bovendien heeft die methode het voordeel dat de in de uitspraken van de lagere rechter gevolgde redeneermethoden kunnen worden vergeleken, hetgeen van grote waarde kan zijn voor de oordeelsvorming door de Hoge Raad. Die clustervorming is echter alleen mogelijk als aan de Raad – min of meer gelijktijdig – een aantal vergelijkbare zaken wordt voorgelegd.

Juist een rechtsontwikkeling via een dergelijke clustermethode die direct meerdere deelvragen beantwoordt, kan mijns inziens in het belastingrecht zeer gewenst zijn. Een dergelijke ‘totaaloplossing’ voor een prangende rechtsvraag zou kunnen worden bereikt door op basis van de rechtsvraag vroegtijdig meerdere fictieve casus te formuleren en aan de rechter voor te leggen. Dan kan het totale spectrum van (deel)vragen die de kwestie worden bestreken en heeft de Hoge Raad wordt zo ook in den brede voorgelicht over de relevante aspecten van de rechtsvraag.

Een dergelijke clustering van casus die aspecten van een prangende rechtsvraag etaleren, zou kunnen worden gegoten in een set van beschikkingen die voor cassatie vatbaar zijn. Deze suggestie sluit aan bij de door Happé (in deze bundel) voorgestelde voor cassatie vatbare beschikking. Zijns inziens is het nodig dat belastingplichtigen een beschikking kunnen aanvragen waarin de Belastingdienst (de inspecteur) zijn antwoord op een concrete rechtsvraag neerlegt.⁶⁸ De belastingplichtige zou direct in cassatie moeten kunnen komen tegen een dergelijke beschikking. Ook de Belastingdienst zou naar aanleiding van een concrete rechtsvraag met betrekking tot een belastingplichtige een beschikking moeten kunnen nemen. Het kan dan volgens Happé gaan om een rechtsvraag naar aanleiding van een voor de Belastingdienst belangrijke aangelegenheid. Daarbij valt te denken aan een in de praktijk gesignaleerde ontwijkingsconstructie. Happé stelt terecht voor dat zowel een belastingplichtige als de Belastingdienst hier het initiatief moeten kunnen nemen. Aldus wordt voorkomen dat het alleen om voor de Belastingdienst belangrijke rechtsvragen zou kunnen gaan. Of een rechtsvraag ‘omstreden’ is, is immers niet enkel een zaak van de Belastingdienst maar ook een van de belastingplichtige. Anderzijds zou hier toch de grote ongelijkheid in rechtsbevoegdheid, de boven al genoemde juridische asymmetrie, nog kunnen doorwerken. Om hier een zekere mate van *equal bargaining power* te garanderen, voel ik er daarom meer voor de aan de Hoge Raad voor te leggen set (cluster) van casus door de rechter van eerste aanleg te laten formuleren. De rechtbank is immers bij uitstek gekwalificeerd om de relevante feiten te selecteren en kan tevens een objectieve formulering van de rechtsvraag waarborgen door daarbij het perspectief en het belang van de Belastingdienst én van de belastingplichtige te betrekken.

⁶⁸ Intern is binnen de Belastingdienst voorgeschreven dat nieuwe rechtsvragen door de inspecteur die ermee wordt geconfronteerd, voorgelegd worden aan een zogenaamde kennisgroep van inspecteurs die over bijzonder expertise op het terrein van de rechtsvraag beschikken. Deze kennisgroep formuleert dan een standpunt dat, vaak in een beleidsbesluit in naam van de Staatssecretaris van Financiën vastgelegd, ook door andere inspecteurs in vergelijkbare gevallen zal moeten worden gevolgd. Die zullen zich vanwege de massale aantallen belastingplichtigen en aanslagen al snel voordoen.

6 Afronding

Het rapport van de commissie-Hammerstein bepleit meer vorderingen tot cassatie in het belang der wet in het belastingrecht. In deze bijdrage heb ik een aantal aspecten van dit bijzondere rechtsmiddel besproken. Het is tot nu toe weinig populair maar kan in de toekomst zekere goede diensten verlenen. Het is aannemelijk immers dat er op dit moment omstreden rechtsvragen die er toe doen, niet (tijdig) bij de Hoge Raad komen. Om de lezer enig gevoel voor de domeinspecificiteit van fiscale rechtsvorming en rechtsontwikkeling te geven, heb ik de rol van de belastingwetgever en de Belastingdienst bij het ontstaan en beantwoorden van rechtsvragen belicht. Hun handelen bepaalt in belangrijke mate het aantal en de soort rechtsvragen die aan de rechter worden voorgelegd, respectievelijk aan de Hoge Raad zouden moeten worden voorgedragen voor cassatie in het belang der wet.

Daarna heb ik een asymmetrische doorwerking van een voor de belastingplichtige gunstige beslissing op een door de procureur-generaal ingestelde vordering bepleit. Vervolgens heb ik gepleit voor de eventuele doorwerking ten faveure van een niet door procederende belastingplichtige en gewezen op enige problemen rondom het criterium van 'omstreden rechtsvraag' en de door de commissie-Hammerstein uitgezonderde soort vragen. Hierbij bleek door het eigenzinnige karakter van de (mede)wetgever het begrip (rechts)politiek in het belastingrecht vrij amorf te zijn geworden en dus geen scherpe norm te vormen. Om deze bijdrage niet in mineur te eindigen en de (niet fiscaal geschoolde) lezer enigszins te compenseren voor zijn inspanning, heb ik tot slot een voorstel voor een alternatieve rechtsgang geanalyseerd en wat meer in de verf gezet. Dit voorstel is een aanvulling op het voorstel om meer vorderingen tot cassatie in het belang der wet in te stellen. Het gaat daarbij met name om omstreden rechtsvragen waarbij de rechtspraak dringend behoefte heeft om al spoedig na de invoering van nieuwe wetgeving een antwoord te verkrijgen. Het bijzondere rechtsmiddel van cassatie in het belang der wet is namelijk in dit soort gevallen toch wat te traag. Een totaaloplossing zou dan kunnen worden bereikt door een omstreden rechtsvraag uit te splitsen in een cluster van fictieve casus die elk een aspect van die rechtsvraag belichten.