

Vergaderjaar 2001–2002

**28 349**

## **Invoering in de Algemene wet inzake rijksbelastingen van de mogelijkheid tot het doen van een collectieve uitspraak op massaal bezwaar**

**B**

### **ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 14 januari 2002 en het nader rapport d.d. 22 april 2002, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 12 oktober 2001, no.01 004837, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet met memorie van toelichting tot invoering in de Algemene wet inzake rijksbelastingen van de mogelijkheid tot het doen van een collectieve uitspraak op massaal bezwaar.*

*Het voorstel heeft betrekking op een procedure om het hoofd te kunnen bieden aan het verschijnsel van het massaal indienen van bezwaarschriften, dat de werkzaamheden van de belastingdienst aanmerkelijk in het gedrang kan brengen. De Raad van State acht het voorstel ontoereikend om het risico van ontwrichting van de aanslagregeling weg te nemen. Een meer uitgebreide analyse van de risico's van de massale indiening van bezwaarschriften in de verschillende fases van de aanslagregeling is nodig en dwingt waarschijnlijk tot een meer uitgebreid en uitgewerkt voorstel. Op grond daarvan adviseert de Raad het voorstel nader te overwegen.*

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 12 oktober 2001, nr. 01 004837, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 14 januari 2002, nr. WO6.01 0522/IV, bied ik U hierbij aan.

*1. Het voorstel inzake het doen van een collectieve uitspraak op massaal bezwaar heeft betrekking op de situatie dat een groot aantal bezwaren tegen belastingaanslagen zich richt op een bepaalde rechtsvraag, die voor de afdoening van die bezwaren eerst door de belastingrechter moet zijn beantwoord. Het massaal indienen van bezwaren kan het proces van de aanslagregeling ontwrichten. Er is derhalve reden voor het geval zich het massaal indienen van bezwaren voordoet een bijzondere procedure te ontwikkelen, die die ontwrichting van de (normale) aanslagregeling voorkomt. Naar het oordeel van de Raad vormt het voorstel een stap op weg naar die procedure maar het is niet toereikend om het risico van ontwrichting van de aanslagregeling weg te nemen. Het voorstel ziet te weinig de mogelijkheid onder ogen, dat de belastingadministratie ook geheel of ten dele in het ongelijk kan worden gesteld. Een analyse van de risico's in de verschillende fases van de aanslagregeling ontbreekt waardoor een onvolledig beeld van de*

noodzakelijke maatregelen ter voorkoming van de ontwrichting van die aanslagregeling wordt gegeven.

De Raad adviseert deze analyse alsnog te geven, waarbij onder meer aan de navolgende aspecten aandacht kan worden gegeven, en het voorstel aan de hand van deze analyse aan te passen en aan te vullen.

a. Massale bezwaren zullen zich in het bijzonder in de sfeer van loon uit dienstbetrekking kunnen voordoen. Hierbij dient in aanmerking genomen te worden dat het bezwaar van de belastingplichtige zich dan zowel kan richten tegen het bedrag dat als belasting door een inhoudingsplichtige van hem is ingehouden (artikel 24 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR)) als tegen een hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting (artikel 23 AWR). Bij de aanwijzing door de staatssecretaris van bezwaren inzake een bepaalde rechtsvraag als massaal bezwaar zal hij tevens dienen aan te wijzen of de bezwaren binnen het kader van de loonbelastinginhouding dan wel de aanslagregeling inkomstenbelasting worden afgewikkeld. Aangezien, indien de rechterlijke uitspraak geheel of ten dele in het voordeel van de belastingplichtige is, dit in deze gevallen veelal tot een vermindering van het belastbare loon leidt en deze vermindering invloed kan hebben op andere elementen van het belastbare inkomen, zal in het algemeen een afwikkeling in het kader van de inkomstenbelasting het meest voor de hand liggen. Indien gekozen wordt voor een volledige afwikkeling in dat kader dient hoofdstuk 9 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) voorzover het betreft de zogenoemde verplichte aanslagen hiertoe te worden aangepast en artikel 9.4 Wet IB 2001 te worden aangevuld.

b. Het voorstel gaat ervan uit dat ook in het geval van massaal bezwaar door belastingplichtigen bezwaarschriften blijven worden ingediend. Deze bezwaarschriften zullen door de belastingdienst na ontvangst dienen te worden opgenomen in de administratie, te worden beoordeeld en te worden geselecteerd. Teneinde te voorkomen dat reeds door deze werkzaamheden de normale werkzaamheden van de belastingdienst in het gedrang komen, zou de staatssecretaris bij de aanwijzing van bezwaren als massaal bezwaar de mogelijkheid dienen te hebben tevens te bepalen dat geen bezwaarschriften inzake de rechtsvraag behoeven te worden ingediend. Materieel is dit in het verleden ten aanzien van het vakantiegeld geschied door de toezegging van ambtshalve vermindering van de aanslag. Indien ook deze mogelijkheid in het voorstel wordt opgenomen dient tevens te worden geregeld welke gevolgen verbonden aan een rechterlijke uitspraak, die niet geheel tegemoetkomt aan het door de belastingdienst ingenomen standpunt. Een nadere analyse van de gevolgen van een heropening van de bezwaartermijn, een ambtshalve herziening van de aanslag of teruggaaf van te veel ingehouden loonbelasting, het bieden van enigerlei vorm van compensatie bij ministeriële regeling of het indienen van een wetsvoorstel tot codificering van de rechterlijke uitspraak met het treffen van compenserende maatregelen is voor het beoordelen van die mogelijkheid noodzakelijk.

c. Het indienen van een bezwaarschrift leidt ertoe dat tevens uitstel van betaling van het betwiste deel van de aanslag wordt verleend. Ook de hieraan verbonden werkzaamheden kunnen de overige werkzaamheden van de belastingdienst in het gedrang brengen. Bezien dient te worden of in het geval van massaal bezwaar de mogelijkheid moet worden geopend het verlenen van uitstel van betaling achterwege te laten onder het treffen van een passende rentevergoedingsregeling indien bij de rechterlijke uitspraak de belastingdienst in het ongelijk wordt gesteld.

d. Het voorstel gaat ervan uit, dat indien de bezwaren tegen een aanslag mede betrekking hebben op andere geschilpunten dan de rechtsvraag, de afwikkeling van het bezwaarschrift wordt aangehouden. Indien de belastingplichtige hieraan niet wil meewerken wordt de rechtsvraag negatief beantwoord en is de belastingplichtige aangewezen op een ambtshalve vermindering van de aanslag op de voet van artikel 25a, elfde lid, AWR, indien de belastingdienst ten aanzien van de rechtsvraag in het ongelijk wordt gesteld. Uit de toelichting op het voorstel blijkt niet om welke reden niet wordt voorgesteld in geval van aanwijzing als massaal bezwaar de beslissing op de rechtsvraag in alle gevallen een eigen rechtsgang te geven en afzonderlijk op de overige

*geschilpunten de uitspraak op het bezwaarschrift te doen met de mogelijkheid van een zelfstandig beroep tegen die uitspraak. Indien de beslissing op de rechtsvraag in het voordeel van de belastingplichtige uitvalt, zou op dat punt de bezwaarprocedure heropend dienen te worden en de mogelijkheid van een afzonderlijk beroep tegen de uitspraak van de inspecteur op het punt van de rechtsvraag bestaan. In ieder geval zou in het kader van de in artikel 25a, elfde lid, AWR beschreven procedure, de mogelijkheid van het instellen van (beperkt) beroep mogelijk gemaakt dienen te worden.*

Naar aanleiding van het advies van de Raad merk ik het volgende op.

1. De Raad is van mening dat nog verdere stappen zouden kunnen worden gezet in de richting van verfijning van de voorgestelde regeling, met name in die gevallen waarin de belastingadministratie geheel of ten dele in het ongelijk wordt gesteld. Ik deel dat oordeel. Het is heel goed mogelijk dat de stap die thans wordt voorgesteld, op termijn de eerste blijkt te zijn van een aantal stappen die leiden tot een steeds verdere verfijning van het in de aanslagregeling, maar vooral bij het afdoen van massale bezwaren te volgen systeem. Concrete, verdergaande wensen en verlangens uit het veld van de aanslagregeling zijn echter door de belastingadministratie niet aangedragen en het ziet er thans niet naar uit dat zulks op korte termijn zal gebeuren. Naar ik meen behoeft daarom thans niet te worden overgegaan tot het zetten van stappen die wellicht overbodig zijn, althans nu niet als nuttig en nodig worden ervaren. Vanzelfsprekend zal ik niet aarzelen om, zodra de noodzaak blijkt, nieuwe maatregelen voor te stellen. Vooralsnog meen ik echter dat kan worden volstaan met de in dit wetsvoorstel opgenomen voorstellen.

1a. De Raad merkt op dat massale bezwaren zich in het bijzonder in de sfeer van loon uit dienstbetrekking kunnen voordoen. In het vervolg van zijn advies lijkt de Raad ervan uit te gaan dat een onder de loonbelasting opgekomen bezwaar zou kunnen worden afgedaan hetzij in de sfeer van de loonbelasting, hetzij in de sfeer van de inkomstenbelasting. Zulks is niet het geval. Een bezwaar tegen ingehouden loonbelasting moet onder de loonbelasting worden afgedaan; een bezwaar tegen een aanslag inkomstenbelasting dient onder de inkomstenbelasting te worden afgedaan.

Wel kan het zo zijn dat er belastingplichtigen zijn die tegen de interpretatie van een rechtsvraag in bezwaar gaan onder de loonbelasting en andere belastingplichtigen die ter zake van dezelfde rechtsvraag in bezwaar gaan onder de inkomstenbelasting. In dat geval zijn er tezelfder tijd twee massale bezwaren aan de orde en zullen uiteindelijk twee collectieve uitspraken moeten worden gedaan. Eenzelfde gang van zaken laat zich denken bij de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Bijzondere maatregelen behoeven hiervoor niet te worden getroffen.

1b. De staatssecretaris zou de mogelijkheid moeten hebben bij de aanwijzing van bezwaren als massaal bezwaar tevens te bepalen dat verder geen bezwaren behoeven te worden ingediend omdat dergelijke «potentiële bezwaren» ambtshalve zullen worden afgedaan. Ik merk op dat deze mogelijkheid reeds aanwezig is in de algemene bestuursbevoegdheden die de Staatssecretaris van Financiën heeft; zoals de Raad ook opmerkt is van deze mogelijkheid in het verleden gebruik gemaakt. Naar ik meen voldoet de bestaande mogelijkheid. In het geven van enigerlei compensatie in geval van ambtshalve teruggaaf, zoals de Raad suggereert, is voor het grootste deel van de gevallen reeds voorzien door het instituut van de heffings- en invorderingsrente. Voor massaal bezwaar bij belastingen waarbij niet is voorzien in heffings- of invorderingsrente zal een overeenkomstige rentevergoeding ter beschikking worden gesteld. In de memorie van toelichting is hieraan aandacht besteed. Voor nadere maatregelen, zoals het heropenen van de bezwaartermijn, hetgeen de situatie verder zou compliceren in plaats van vereenvoudigen, zie ik geen aanleiding.

1c. De Raad meent dat moet worden bezien of bij massaal bezwaar de mogelijkheid moet worden geopend het verlenen van uitstel achterwege te laten onder het treffen van een passende rentevergoedingsregeling. Hierin voorziet reeds het bestaande regime. De belastingschuldige die geen uitstel van betaling wenst, kan het belastingbedrag betalen waardoor uitstel en

rentebetaling uiteraard niet aan de orde zijn. Met betrekking tot door de fiscus te vergoeden rente ingeval bij de rechterlijke uitspraak de Belastingdienst in het ongelijk wordt gesteld, is er de regeling voor heffings- en invorderings-rente of de daarvoor in de plaats komende rente. Hierop is reeds ingegaan.

1d. De Raad vraagt naar de mogelijkheid van splitsing van bezwaren tegen een belastingaanslag waarbij meer geschilpunten een rol spelen. Het deel met de rechtsvraag zou kunnen worden aangehouden en het deel met de overige geschilpunten zou op de gebruikelijke wijze kunnen worden afgedaan. Deze gedachte is bij het concipiëren van het wetsvoorstel bezien. Bij de uitwerking ben ik echter op mijns inziens onoverkomelijke bezwaren van formele en praktische aard gestuit. Uitgangspunt in het bestaande recht is dat bij het maken van bezwaar tegen een belastingaanslag in het geweer wordt gekomen tegen de aanslag als zodanig en niet enkel tegen een element daarvan. Dit uit zich bijvoorbeeld bij het in beroep gaan tegen de uitspraak op een bezwaarschrift bij de rechter. Hier kan de belanghebbende zijn aanvankelijke bezwaar tegen een element laten varen en in plaats daarvan (of daarnaast) in beroep komen inzake andere elementen, dit alles onder de noemer: beroep tegen de uitspraak op het bezwaar tegen de aanslag. Dit systeem zou moeten worden doorbroken bij splitsing, aangezien men uiteraard niet in de ene procedure in beroep zou moeten kunnen gaan tegen een element dat is afgesplitst naar de andere procedure. Daarbij zou tevens een systeem moeten worden ontwikkeld voor de behandeling van accessoire kwesties die op beide te splitsen delen betrekking hebben. Daar komt het praktische aspect bij van een dubbele rechtsgang inzake dezelfde aanslag. Daarbij moet met name de mogelijkheid onder ogen worden gezien dat de fiscus inzake de rechtsvraag in het ongelijk wordt gesteld. Op dat moment verliest het bezwaar het karakter van massaal bezwaar en moet het de normale rechterlijke procedures doorlopen. Mogelijk is het bezwaar of het beroep tegen de andere elementen dan nog niet afgerond, zodat tegen de ene aanslag tezelfder tijd twee procedures gaande zijn. Dit leidt tot problemen die wel op te lossen zouden zijn, maar slechts zodanig dat de administratieve last voor belastingplichtige, inhoudingsplichtige, belastingadministratie en belastingrechter bij het in het ongelijk stellen van de fiscus fors zou toenemen. Dit afwegende ben ik tot de conclusie gekomen dat deze weg redelijkerwijs niet begaanbaar is.

*2. Artikel 25a, eerste lid, AWR bepaalt dat de aanwijzing van bezwaren als massaal bezwaar plaatsvindt bij ministeriële regeling. Naar het oordeel van de Raad is dit gelet op het karakter van de ministeriële regeling minder geëigend. De aanwijzing zou bij een niet voor bezwaar en beroep vatbaar besluit met daarbij passende publicatievoorschriften kunnen plaatsvinden. De Raad adviseert de regeling in deze zin aan te passen.*

2. De Raad acht het beter de aanwijzing als massaal bezwaar niet bij ministeriële regeling maar bij besluit te doen plaatsvinden. Dit advies is gevolgd.

*3. Het aanwijzen van bezwaren als massaal bezwaar heeft onder meer tot gevolg, dat de behandeling van het bezwaarschrift op het punt dat door de rechtsvraag wordt bestreken wordt opgeschort tot de rechterlijke uitspraak. Dit kan tot gevolg hebben dat de belastingplichtige bij de uiteindelijke behandeling van het bezwaar, indien de rechterlijke uitspraak geheel of ten dele in zijn voordeel is, door het enkele tijdsverloop in een nadeliger positie komt. Het vaststellen van de feiten en het achterhalen van bewijsstukken wordt door het tijdsverloop moeilijker. Bij de aanwijzing als massaal bezwaar zal de staatssecretaris op grond daarvan tevens aandacht dienen te geven aan de wijze waarop de behandeling van het bezwaar dient plaats te vinden, indien de rechterlijke uitspraak bij het niet volgen van het standpunt van de belastingdienst ertoe kan leiden dat alsnog een feitenonderzoek dient te geschieden bij de afhandeling van dat bezwaar. De Raad adviseert in de toelichting ook op dit aspect in te gaan.*

3. De Raad stelt dat, ingeval de Belastingdienst inzake de rechtsvraag in het ongelijk wordt gesteld, door tijdsverloop het vaststellen van feiten en het achterhalen van bewijsstukken moeilijker wordt. Dit is in zijn algemeenheid juist, doch speelt een ondergeschikte rol indien het, zoals in casu, uitsluitend gaat om de beantwoording van een rechtsvraag. Aan het alsnog uitvoeren van

een feitenonderzoek zal in dat geval normaliter geen behoefte bestaan. In de memorie van toelichting is hierop ingegaan.

*4. In de toelichting van het voorstel wordt geen aandacht gegeven aan de keuze van het geval dat aan de rechter in het kader van een massaal bezwaar wordt voorgelegd. Evenmin wordt aandacht gegeven aan de vraag wie de belastingplichtige in de procedure moet bijstaan en op welke wijze wordt voorzien in de kosten van rechtsbijstand. De Raad wijst erop, dat er bij massaal bezwaar geen twijfel moet bestaan aan de representativiteit van het aan de rechter voorgelegde geval en aan de wijze waarop de rechtsvraag aan de rechter is voorgelegd en toegelicht. Het voorstel zal derhalve moeten worden aangevuld met een regeling inzake de selectie van de aan de rechter voor te leggen gevallen, waarbij de organisaties van belastingadviseurs betrokken kunnen worden, alsmede met een regeling inzake de wijze waarop in de rechtsbijstand wordt voorzien en de (volledige) vergoeding van die rechtsbijstand.  
De Raad adviseert het voorstel op deze punten aan te vullen.*

4. De Raad wijst er terecht op dat er geen twijfel moet bestaan aan de representativiteit van het aan de rechter voorgelegde geval en de wijze waarop de rechtsvraag aan de rechter is voorgelegd en toegelicht. In dit verband doet de Raad een interessante suggestie, die ik gaarne volg. Bij het aanwijzen van bezwaren als massaal bezwaar zal waar nuttig en mogelijk (het tijdsaspect kan een belangrijke rol spelen) advies worden gevraagd aan een aantal deskundigen van buiten het Ministerie van Financiën. Te denken valt aan de voorzitter van een organisatie van belastingadviseurs, een hoogleraar belastingrecht en een oud-lid van de rechterlijke macht of het parket bij de Hoge Raad. Hiervoor is overigens geen nadere regelgeving nodig. In de memorie van toelichting is hierop ingegaan.

De Raad informeert voorts naar de rechtsbijstand voor belanghebbenden en de vergoeding van de kosten daarvan. In fiscale zaken is procesvertegenwoordiging niet voorgeschreven. Zo men die toch wenst, worden de redelijkerwijs gemaakte kosten daarvan, indien belanghebbende in het gelijk of gedeeltelijk in het gelijk wordt gesteld, volgens de bestaande regeling geheel of gedeeltelijk vergoed. Deze regeling is nog onlangs uitgebreid in die zin dat ook kosten, gemaakt tijdens de bezwaarfase voor vergoeding in aanmerking komen (Wet van 24 januari 2002, *Stb.* 55). Naar ik meen behoeft deze regeling naar aanleiding van het onderhavige voorstel geen verdere aanpassing.

*5. Het voorstel gaat ervan uit, dat ook bij massaal bezwaar op normale wijze beroep wordt ingesteld bij een gerechtshof met de mogelijkheid van cassatie bij de Hoge Raad. Gelet op het feit dat het bij massaal bezwaar gaat om een bepaalde rechtsvraag die als zodanig beantwoord zou moeten kunnen worden, weegt naar het oordeel van de Raad het terstond – en in afwijking van de AWR op dit punt – aanhangig maken van de zaak bij de Hoge Raad op tegen het verlies aan instantie gelet op de aanmerkelijke tijdwinst die daardoor verkregen kan worden. Bij massaal bezwaar zal immers in alle of ten minste nagenoeg alle gevallen het oordeel van de Hoge Raad gevraagd gaan worden. Indien bij de selectie van de zaken alleen zaken worden geselecteerd waarbij de rechtsvraag «zuiver» aan de Hoge Raad kan worden voorgelegd zonder geschillen over de aan de aanslag ten grondslag liggende feiten, is het ook mogelijk de procedure voor een gerechtshof over te slaan.  
De Raad adviseert het voorstel op dit punt te heroverwegen.*

5. De Raad beveelt aan, nu het bij massaal bezwaar enkel gaat om een rechtsvraag, de fase van het Gerechtshof over te slaan en de uitspraken van de inspecteur op de aangewezen bezwaren terstond aanhangig te maken bij de Hoge Raad. De door de Raad in dit verband genoemde tijdwinst die daarmee valt te behalen, acht ook ik een belangrijk gegeven. Desondanks heb ik gemeend in het kader van het onderhavige wetsvoorstel geen voorstel terzake te moeten doen. Ik wijs hierbij op de brief van 18 mei 2001 aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (Kamerstukken II 2000/01, 26 352, nr. 47) waarin de Minister van Justitie de wenselijkheid heeft uitgesproken om op korte termijn een tweede feitelijke instantie in de belastingrechtspraak in te voeren. Bij de voorbereiding van het daartoe strekkende wetsvoorstel wordt thans bezien of het wenselijk is de mogelijkheid van sprongcassatie (beroep in

cassatie tegen de uitspraak van de rechtbank) in te voeren. Ik geef er daarom de voorkeur aan dit onderdeel van het advies van de Raad te betrekken bij de besluitvorming over de invoering van een tweede feitelijke instantie in de belastingrechtspraak.

*6. Artikel 25a, tiende lid, AWR bepaalt dat de inspecteur na het verliezen van de status van massaal bezwaar binnen een jaar na het onherroepelijk worden van de rechterlijke uitspraak uitspraak doet. Naar het oordeel van de Raad is er gelet op het feit dat de rechterlijke uitspraak richting zal geven aan de wijze van afdoening van de bezwaarschriften geen reden een zodanig lange periode van afdoening aan te houden. De Raad adviseert het voorstel meer te laten aansluiten bij de in de Algemene wet bestuursrecht genoemde termijn.*

6. De Raad adviseert de termijn van afdoening van massale bezwaren nadat deze hun status van massaal bezwaar hebben verloren doordat de fiscus inzake de rechtsvraag in het ongelijk is gesteld, te laten aansluiten bij de in de Algemene wet bestuursrecht genoemde termijn. Het komt mij echter wenselijk voor met betrekking tot de termijn van afdoening te blijven aansluiten bij de in de Algemene wet inzake rijksbelastingen opgenomen termijn. Het gaat hier immers om bezwaren tegen belastingaanslagen, zodat niet op voorhand duidelijk is waarom voor de afdoening van deze bezwaren een andere termijn zou moeten gelden dan voor bezwaren tegen andere belastingaanslagen. Bovendien kan het hier gaan om een zeer groot aantal bezwaren, voor de afdoening waarvan, hangende het massale bezwaar, nog geen enkele stap is gezet. Het is denkbaar dat het fysiek onmogelijk is deze binnen zes weken af te doen. Dit neemt overigens niet weg dat de Belastingdienst haar uiterste best zal doen de bezwaren op zo kort mogelijke termijn af te doen, waarbij ik verwacht dat uiteindelijk de gemiddelde feitelijke termijn van afdoening eerder in de buurt van zes weken dan van een jaar zal blijken te liggen.

*7. De Raad merkt op, dat voordat de aanwijzing als massaal bezwaar heeft plaatsgevonden, uitspraken op bezwaarschriften kunnen zijn gedaan, waarin de rechtsvraag aan de orde is geweest. Aandacht moet worden gegeven aan de vraag op welke wijze de aanwijzing als massaal bezwaar nadien betekenis heeft voor die uitspraken. Indien de rechtsvraag ten nadele van de belastingplichtige is beantwoord, en de aanwijzing als massaal bezwaar plaatsvindt binnen de beroepstermijn is er reden dit bezwaar alsnog «automatisch» te laten meelopen met de andere als massaal bezwaar aangewezen bezwaarschriften teneinde de belasting van de gerechtshoven te verminderen. Tevens is er aanleiding reeds ingediende beroepen voorzover deze betrekking hebben op de rechtsvraag, alsnog aan te merken als massaal bezwaar en deze buiten de rechtsstrijd te houden. De procedure voor het gerechtshof kan dan doorgang vinden. De Raad adviseert het voorstel op deze punten aan te vullen.*

7. De Raad wijst erop dat aandacht moet worden gegeven aan de gevolgen van aanwijzing als massaal bezwaar voor uitspraken op bezwaarschriften waarin weliswaar de rechtsvraag aan de orde is geweest maar waarop reeds uitspraak is gedaan, zodat de aanwijzing daarvoor geen effect meer heeft. Naar aanleiding daarvan heb ik de passage in de memorie van toelichting die daarop betrekking heeft, verder uitgebouwd.

*De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet niet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal dan nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.*

*De Vice-President van de Raad van State,  
H. D. Tjeenk Willink*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,  
W. J. Bos