

Vergaderjaar 2003–2004

**29 251**

**Wijziging van de Wet op de rechterlijke organisatie, de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten in verband met de invoering van beroep bij de rechtbank, alsmede van hoger beroep bij het gerechtshof, in belastingzaken (Wet belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties)**

**Nr. 3**

**MEMORIE VAN TOELICHTING**

**ALGEMEEN**

**1 Inleiding**

*1.1 Strekking van het wetsvoorstel*

Dit wetsvoorstel strekt tot invoering van een tweede feitelijke instantie in de belastingrechtspraak. Het voornemen daartoe is door de ambtsvoorganger van de eerste ondergetekende reeds aangekondigd in de brief van 18 mei 2001 (Kamerstukken 2000/2001, 26 352, nr. 47) inzake de derde fase van de herziening van de rechterlijke organisatie. Ook het parlement heeft zich reeds voor deze tweede feitelijke instantie uitgesproken. Bij de behandeling van het wetsvoorstel *Organisatie en bestuur gerechten* aanvaardde de Tweede Kamer met algemene stemmen een amendement-Van Oven (Kamerstukken II 2000/01, 27 181, nr. 8), waardoor in de *Wet organisatie en bestuur gerechten* (Stb. 2001, 582) een artikel XVIII werd opgenomen. Dit artikel bepaalt dat de *Wet op de rechterlijke organisatie* op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip wordt aangevuld met bepalingen die de rechtbanken belasten met de belastingrechtspraak in eerste aanleg en de gerechtshoven met de belastingrechtspraak in hoger beroep. Gemakshalve is de tekst van dit artikel als bijlage bij deze memorie van toelichting gevoegd.

Invoering van de tweede feitelijke instantie vergt daarnaast wijziging van de *Algemene wet inzake rijksbelastingen* (Awr) en enige andere wetten. De *Wet op de rechterlijke organisatie* behelst, ook na aanvulling door het amendement-Van Oven, slechts een taakomschrijving voor de rechtbanken en de gerechtshoven. De rechtsgang tegen fiscale beslissingen is geregeld in de Awr. Daar dienen de bepalingen die nu nog beroep bij het gerechtshof openstellen, te worden vervangen door bepalingen die beroep bij de rechtbank en vervolgens hoger beroep bij het gerechtshof openstellen. Tevens dient het procesrecht voor de behandeling van belastingzaken in hoger beroep te worden geregeld. Dit wetsvoorstel voorziet hierin. Het komt daarmee tevens tegemoet aan de motie-Van Oven (Kamerstukken II 2002/03, 28 600 VI, nr. 72) waarin op spoedige indiening van het onderhavige wetsvoorstel wordt aangedrongen. Hoewel de naam van de wet anders doet vermoeden, is de rechtsgang

van de Awr niet alleen voor rijksbelastingen van belang. De organieke wetten verklaren de Awr grotendeels van overeenkomstige toepassing op de heffing van belastingen door de decentrale overheden (zie de artikelen 227a Provinciewet, 231 Gemeentewet en 123 Waterschapswet). Daarnaast voorzien diverse bijzondere wetten in bijzondere heffingen. Ook daarop is de Awr vaak van overeenkomstige toepassing verklaard (zie bijvoorbeeld artikel 15.44 Wet milieubeheer jo. artikel 227a Provinciewet). Ook tegen deze belastingen en heffingen zal voortaan beroep in twee feitelijke instanties openstaan.

### *1.2 Voorgeschiedenis*

Thans staat in belastingzaken beroep open bij het gerechtshof (art. 26 Awr), waarna eventueel beroep in cassatie kan worden ingesteld bij de Hoge Raad (art. 28 Awr). Deze rechtsgang dateert van 1957. Aan deze keuze voor rechtspraak in slechts één feitelijke instantie lag destijds een aantal argumenten ten grondslag. Men verwachtte destijds slechts een gering aantal zaken. Voorts vreesde men, dat er niet genoeg fiscaal geschoolde juristen beschikbaar zouden zijn om belastingkamers bij zowel de rechtbanken als de gerechtshoven te bemensen. Tenslotte zag men de bezwaarschriftprocedure als een quasi-rechterlijke instantie, waardoor er in zekere zin toch twee feitelijke instanties zouden zijn.

De eerste twee argumenten zijn inmiddels door de feiten achterhaald. De juridische faculteiten leiden jaarlijks honderden fiscalisten op en de gerechtshoven behandelen jaarlijks zo'n 15 000 belastingzaken. Het derde argument gaat naar huidig inzicht niet op, omdat een bezwaarschriftprocedure bij het bestuur, hoe waardevol op zichzelf ook, geen gelijkwaardig alternatief is voor controle door de onafhankelijke rechter.

In fiscale kring wordt dan ook al geruime tijd gepleit voor een tweede feitelijke instantie (zie onder meer Ch.P.A. Geppaart, *Eén of twee instanties in belastingzaken*, RM Themis 1989, blz. 110; J.W. IJssink, *Het droevige maar waargebeurde verhaal van de moeizame integratie van de administratieve rechtspraak in belastingzaken in de gewone rechtspraak*, in: *Fantasie en durf, bundel ter gelegenheid van het vijftigjarig bestaan van FED*, 1991, blz. 66). De praktijk ervaart het als een gemis dat misslagen – van partijen of van de rechter – met betrekking tot de feiten niet meer kunnen worden hersteld. Om dit gemis te compenseren, zoekt men wegen om de Hoge Raad toch een oordeel omtrent de feiten te ontlokken. Dit belast de Hoge Raad met een stroom nogal bewerkelijke motiveringsklachten. Daarnaast zijn lang niet alle belastingzaken zo ingewikkeld of belangrijk, dat behandeling op het niveau van een gerechtshof is aangegeven.

Door de heropening van het debat over de derde fase van de herziening van de rechterlijke organisatie is dit vraagstuk weer actueel geworden. Op een op 6 februari 2001 gehouden werkconferentie ter voorbereiding van de discussienota «Keuzen voor de bestuursrechtspraak» (aan de Staten-Generaal aangeboden bij de eerder genoemde brief van 18 mei 2001, Kamerstukken II 2000/01, 26 352, nr. 47; de nota zelf is te vinden op [www.justitie.nl](http://www.justitie.nl) onder Thema's/Wetgeving/Rapporten en Nota's/ Staats- en bestuursrecht/Algemeen bestuursrecht) bleek, bij alle verdeeldheid over de meest wenselijke inrichting van het stelsel van bestuursrechtspraak in het algemeen, over de wenselijkheid van een tweede feitelijke instantie in belastingzaken vrijwel algemene overeenstemming te bestaan. Dit werd mede ingegeven door recente ontwikkelingen in het internationale recht. Daarop wordt in de volgende paragraaf ingegaan.

Een recente aanvullende overweging voor invoering van een tweede feitelijke instantie voor belastingzaken is de voorgenomen overgang van de heffing van de premies voor de werknemersverzekeringen naar de belastingdienst per 1 januari 2006. Voor besluiten inzake premieheffing geldt thans een rechtsgang in twee feitelijke instanties (rechtbank en

centrale Raad van Beroep). Door het onderhavige wetsvoorstel zal ook na de overgang van de premieheffing naar de fiscus beroep in twee feitelijke instanties blijven openstaan.

### *1.3 Verdragsrechtelijke aspecten*

Artikel 14, vijfde lid, van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke rechten (IVBPR) bepaalt dat een ieder die is veroordeeld wegens een strafbaar feit het recht heeft de schuldigverklaring en de veroordeling overeenkomstig de wet opnieuw te doen beoordelen door een hoger rechtscollege. Nu wordt het overgrote deel van de fiscale delicten niet strafrechtelijk afgedaan, maar met een bestuurlijke boete. Naar algemene opvatting dient het begrip «strafbaar feit» in artikel 14, vijfde lid, IVBPR echter autonoom en materieel te worden uitgelegd. Dit brengt mee dat ook een fiscale boete – in ieder geval een zogenaamde vergrijpboete – een «veroordeling» in de zin van genoemd artikel oplevert. Derhalve moet het rechterlijk oordeel omtrent een dergelijke boete aan een hogere rechter kunnen worden voorgelegd.

Of met de mogelijkheid van beroep in cassatie aan laatstgenoemde eis is voldaan, is omstrede. De Hoge Raad heeft dit meermalen uitdrukkelijk in het midden gelaten. Het college overwoog daarbij dat, gesteld al dat met «review by a higher tribunal» een nieuwe beoordeling van de feiten is bedoeld, het ontbreken daarvan niet tot cassatie kan leiden (HR 3 mei 1989, BNB 1989/256; HR 11 oktober 1989, BNB 1990/87 en HR 14 juni 2000, BNB 2000/266; HR 3 januari 2001, VN 2001, 4.9 (18 januari 2001)).

In de literatuur wordt echter wel betoogd dat artikel 14, vijfde lid, IVBPR eist dat de tweede rechterlijke instantie ook over de feiten moet kunnen oordelen (zie bijvoorbeeld M.W.C. Feteris, De tweede feitelijke instantie in belastingzaken: verdragsrechtelijke aspecten, FED 2001, blz. 3387 e.v.). Daarbij wordt sinds enige tijd gewezen op twee (juridisch overigens niet bindende) opinies van het Human Rights Committee van de Verenigde Naties, dat is belast met het toezicht op de naleving van het IVBPR. In zaken Domukovsky (FED 1999, 336 m.nt. M.W.C. Feteris) en Gómez Vázquez (HRC 11 augustus 2000, zaak 701/1996, FED 2000, 683 m.nt. M.W.C. Feteris) oordeelde het Committee dat cassatie-achtige procedures in het strafprocesrecht van respectievelijk Georgië en Spanje niet voldeden aan de eisen van artikel 14, vijfde lid, IVBPR.

In antwoord op vragen uit de Tweede Kamer naar aanleiding van laatstgenoemde zaak (Hand. II 2000/01, Aanhangsel nr. 405, blz. 837; resp. Hand. II 2000/01, blz. 55–4020) hebben wij er op gewezen dat uit deze opinies niet zonder meer kan worden afgeleid dat de Nederlandse rechtsgang bij fiscale boeten op gespannen voet staat met het IVBPR. In de eerste plaats betroffen beide zaken sancties die niet vergelijkbaar zijn met een fiscale boete: Gómez Vázquez was tot twaalf jaar gevangenisstraf veroordeeld, Domukovsky eveneens tot een lange gevangenisstraf en één van zijn medeverdachten zelfs tot de doodstraf. In de tweede plaats kunnen de desbetreffende Spaanse, respectievelijk Georgische procedures niet zonder meer worden vergeleken met de Nederlandse cassatieprocedure. Niettemin zijn wij van oordeel, dat over de verenigbaarheid van het Nederlandse stelsel van belastingrechtspraak met de internationale mensenrechtenverdragen zelfs geen twijfel mag bestaan. Dit wetsvoorstel neemt deze twijfel weg.

### *1.4 Voorbereiding van het wetsvoorstel*

Het onderhavige wetsvoorstel is voorbereid door een werkgroep waarin naast medewerkers van de beide betrokken ministeries en de Raad voor de rechtspraak personen uit de betrokken geledingen van de rechterlijke macht zitting hadden. Het is daarna voor advies voorgelegd aan de Hoge Raad, de Raad voor de rechtspraak, de Nederlandse Vereniging voor

Rechtspraak, de organisaties van belastingadviseurs en de organisaties van de decentrale overheden. Het is voorts voorgelegd aan het Sectoroverleg Rechterlijke Macht en de betrokken ondernemingsraden. De adviezen<sup>1</sup> en de resultaten van de medezeggenschap worden hier niet in algemene zin besproken, maar komen zo nodig aan de orde bij de onderdelen van het wetsvoorstel waarop zij betrekking hebben.

## **2 Hoofdpijnen van het wetsvoorstel**

### *2.1 Twee feitelijke instanties voor alle belastingzaken*

Het wetsvoorstel stelt in alle belastingzaken beroep open bij de rechtbank, waarna hoger beroep mogelijk is bij het gerechtshof en vervolgens beroep in cassatie bij de Hoge Raad. Overwogen is of op dit principe van twee feitelijke instanties een uitzondering zou moeten worden gemaakt voor belastingen waarmee als regel een relatief gering belang is gemoeid. Wij menen dat dit niet wenselijk is. Misslagen met betrekking tot de feiten kunnen zich bij alle belastingen voordoen. Derhalve behoort het niet van het type belasting afhankelijk te zijn of al dan niet de mogelijkheid bestaat om deze misslagen te herstellen. Het uitzonderen van bijvoorbeeld bepaalde gemeentelijke belastingen of de motorrijtuigenbelasting zou hoogstwaarschijnlijk slechts tot gevolg hebben, dat de Hoge Raad in onevenredige mate met zaken op het gebied van deze belastingen zou worden belast. Daarbij komt dat ook fiscale boeten bij alle belastingen voorkomen. Weliswaar verzet, naar algemeen wordt aangenomen, artikel 14, vijfde lid, IVBPR zich er niet tegen dat op het recht op hoger beroep een uitzondering wordt gemaakt voor bagatelzaken, maar dan zou niet bij het soort belasting maar bij de hoogte van de boete moeten worden aangeknoopt. Het feit dat in fiscale zaken (anders dan in strafzaken!) voor het hoger beroep een griffierecht verschuldigd zal zijn dat, afhankelijk van het soort zaak en het soort appellant (natuurlijk of rechtspersoon), € 100, € 201 of € 400 bedraagt, noopt belastingplichtigen reeds tot een zorgvuldige afweging omtrent het instellen van hoger beroep in zaken met een gering belang.

Er zij tenslotte op gewezen dat dit wetsvoorstel wel een andere waarborg tegen ondoelmatig gebruik van het hoger beroep bevat. In navolging van het algemene bestuursprocesrecht wordt in artikel 27h, tweede lid, Awr bepaald dat geen hoger beroep openstaat in zaken die door de eerste rechter wegens hun kennelijke eenvoud buiten zitting zijn afgedaan. Men zie nader de toelichting bij genoemd artikel.

### *2.2 Concentratie van rechtspraak in eerste aanleg*

In afwijking van de gewone regels van de relatieve competentie stellen wij voor de rechtspraak in eerste aanleg in belastingzaken te concentreren bij de vijf rechtbanken in de ressortshoofdplaatsen. De werkgroep belasting-rechtspraak in twee instanties heeft voorgesteld om alle negentien rechtbanken bevoegd te maken. Zij meende dat in de behoefte aan specialistische fiscale deskundigheid in voldoende mate kan worden voorzien, omdat ook de kleinere rechtbanken voldoende formatieplaatsen krijgen om tenminste één fiscalist aan te trekken en overigens binnen de bestaande wetgeving voldoende mogelijkheden bestaan voor samenwerking tussen rechtbanken. Tevens merkte de werkgroep op dat niet alle belastingzaken gespecialiseerde fiscale kennis vergen, zodat dat een deel van de belastingzaken ook door «algemene» bestuursrechters kan worden behandeld.

Hoewel de Hoge Raad, de Raad voor de rechtspraak en de Raad van State in hun adviezen deze visie van de werkgroep onderschrijven, menen wij, met onder meer de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en een deel van de literatuur (Ch.J. Langereis, Hoger beroep in belastingzaken, WFR

---

<sup>1</sup> Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

2002, blz. 1341), dat aldus de kwaliteit van de belastingrechtspraak in eerste aanleg onvoldoende zou zijn gewaarborgd. Het is op zichzelf juist dat niet alle belastingzaken zodanig gecompliceerd zijn dat zij uitsluitend door fiscaal geschoolde rechters zouden kunnen worden behandeld, maar er is een substantiële minderheid van de belastingzaken waarvoor dit wel geldt. Exacte kwantitatieve gegevens daarover zijn niet voorhanden. Wel geeft het Beheersverslag Belastingdienst 2002, voorzover het de rijksbelastingen betreft, inzicht in de verdeling van de beroepszaken over de verschillende rijksbelastingen. In 2002 was deze verdeling als volgt.

Belasting	Aantal ingekomen beroepschrijven in 2002
Inkomstenbelasting	
Particulieren	2 523
Ondernemers	1 769
Vermogensbelasting	103
Vennootschapsbelasting	474
Dividendbelasting	16
Loonbelasting	343
Omzetbelasting	501
Belasting van personenauto's en motorrijwielen	8
Arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen	211
Belastingen op milieugrondslag	8
Belastingen van rechtsverkeer	33
Successie, schenking en overgang	35
Motorrijtuigenbelasting	310
Douane	349

In totaal zijn dus in 2002 ruim 6 500 beroepschrijven inzake rijksbelastingen ingediend, waarvoor overigens iets minder dan een derde pleegt te worden ingetrokken. Ongeveer twee derden van deze beroepschrijven betreft de inkomstenbelasting. Daarmee is op zichzelf nog niets gezegd over de complexiteit van de zaken. In beginsel kunnen bij iedere belasting zowel complexe als relatief eenvoudige zaken voorkomen. Wel is het zo dat bijvoorbeeld zaken over de vennootschapsbelasting gemiddeld complexer zijn dan zaken over bijvoorbeeld de motorrijtuigenbelasting. Ook leert de ervaring dat van de zaken over de inkomstenbelasting in ieder geval een flink deel zodanig complex is dat voor de behandeling daarvan specifieke fiscale deskundigheid nodig is.

Dit betekent dat bij elke rechtbank die belastingzaken gaat behandelen, een voldoende aantal fiscaal geschoolde rechters aanwezig moet zijn om het brede terrein van het belastingrecht met voldoende diepgang te bestrijken en om zonedig fiscaal deskundige meervoudige kamers te vormen. Hoewel zulks wellicht ook door samenwerking tussen de rechtbanken zou kunnen worden bereikt, zijn wij van oordeel dat de wetgever een voor de kwaliteit van de fiscale rechtspleging zo belangrijk punt niet aan de praktijk mag overlaten, maar daarvoor zelf waarborgen moet scheppen. Daarom stellen wij voor de voor belastingzaken beschikbare middelen te concentreren bij één rechtbank per ressort. Op praktische gronden is daarbij gekozen voor de rechtbanken in de hoofdplaatsen van de ressorten. Uit een oogpunt van geografische toegankelijkheid zullen zonedig de andere rechtbanken in het ressort worden aangewezen als nevenzittingsplaats van de rechtbank in de ressortshoofdplaats. Een dergelijke aanwijzing kan bij algemene maatregel van bestuur geschieden. Aldus zouden met name de eenvoudiger belastingzaken toch «dicht bij de burger» kunnen worden behandeld.

Overwogen is of ook de appèlrechtspraak zou moeten worden geconcentreerd bij één gerechtshof. Vooralsnog lijkt dit niet nodig. Uiteraard zullen de gerechtshoven als gevolg van de «zeefwerking» van de eerste aanleg minder zaken te behandelen krijgen dan nu het geval is. De aantallen belastingrechters bij de gerechtshoven zullen echter niet evenredig aan het zaakaanbod kunnen afnemen. Waar thans het gros van de belasting-

zaken bij de gerechtshoven door enkelvoudige kamers wordt behandeld, zullen appèlzaken veel vaker meervoudig moeten worden behandeld (zie het voorgestelde artikel 27k, eerste lid, Awr). Daardoor zullen de belastingkamers bij de meeste gerechtshoven naar verwachting voldoende schaal-grootte behouden. Slechts de belastingkamer van het gerechtshof te Leeuwarden zou te klein kunnen worden. Een regeling waarin vier van de vijf gerechtshoven bevoegd zouden zijn, past echter niet in de structuur van onze rechterlijke organisatie. Daarom zal zonodig een oplossing worden gezocht in ondersteuning van het gerechtshof Leeuwarden vanuit één of meer van de andere gerechtshoven.

Een en ander is overigens gebaseerd op de veronderstelling, dat in ongeveer 30 % van de zaken hoger beroep zal worden ingesteld. Niet genoeg kan worden benadrukt, dat dit slechts een aanname is, ontleend aan het appèlpercentage in de sociale zekerheid. Mocht na verloop van tijd blijken, dat het appèlpercentage in het belastingrecht substantieel lager ligt, dan zal het voorgaande moeten worden heroverwogen.

Bijzondere aandacht verdienen de douanezaken. Deze werden tot voor kort in eerste en enige aanleg behandeld door een gespecialiseerd rechterlijk college, de Tariefcommissie. Met ingang van 1 januari 2002 is de douanerechtspraak ondergebracht bij het gerechtshof te Amsterdam. Bij die gelegenheid is in douanezaken tevens beroep in cassatie opengesteld (Wet van 14 september 2001, Stb. 2001, 419, in werking getreden op 1 januari 2002 (Stb. 2001, 586)).

De argumenten voor een tweede feitelijke instantie gelden ook voor douanezaken. Ook in douanezaken bestaat behoefte aan een mogelijkheid om misslagen met betrekking tot de feiten te herstellen, en ook in douanezaken kunnen – soms zeer hoge – boeten worden opgelegd.

Het douanerecht is echter, ook binnen de wereld van het belastingrecht, een zeer specialistisch rechtsgebied. Uit een oogpunt van kwaliteit moeten daarom (mede) in het douanerecht gespecialiseerde rechters en juridische ondersteuners bij de behandeling van douanezaken worden betrokken. Het is echter niet mogelijk voor alle vijf in belastingzaken bevoegde rechtbanken douanespecialisten aan te trekken, omdat douanespecialisten in het algemeen en a fortiori douanespecialisten die geschikt zijn voor het rechtersambt daarvoor te schaars zijn. Daarom is er voor gekozen om de douanerechtspraak zowel in eerste aanleg als in hoger beroep te concentreren bij één gerecht. Gelet op de bestaande situatie ligt het daarbij voor de hand te kiezen voor het gerechtshof en de rechtbank te Amsterdam.

### *2.3 Overgangsrecht*

De nieuwe rechtsgang in twee feitelijke instanties zal in beginsel slechts gelden voor nieuwe zaken, dat wil zeggen: beroepen die zijn gericht tegen een op of na het tijdstip van inwerkingtreding gedagtekende uitspraak op bezwaar (zie het voorgestelde artikel XXIII). De op het tijdstip van inwerkingtreding bij de gerechtshoven aanhangige beroepen in eerste aanleg zullen dus door de gerechtshoven zelf worden afgedaan. Dit betekent dat de bij de gerechtshoven aanwezige werkvoorraden in het eerste jaar na inwerkingtreding aanzienlijk zullen verminderen. Er komen dan immers geen nieuwe beroepen in eerste aanleg meer binnen, terwijl er ook nog maar weinig appèlzaken zullen zijn.

Overigens wordt in het kader van dit wetsvoorstel nog een verdergaande bijdrage geleverd aan het terugdringen van de achterstanden bij de gerechtshoven. De zeefwerking van de eerste instantie leidt tot een vermindering van het zaaksaanbod bij de gerechtshoven. De daaruit voortvloeiende vermindering van de formatie wordt echter uitgesteld tot een tijdstip waarop naar verwachting de werkvoorraden tot een aanvaardbaar niveau zijn teruggebracht.

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs heeft geadviseerd om, gelet



op artikel 14, vijfde lid, IVBPR, voor zaken waarin een (zwaardere) bestuurlijke boete is gehandhaafd een afwijkende regel van overgangsrecht op te nemen, inhoudende dat op het tijdstip van inwerkingtreding bij de gerechtshoven aanhangige «boetezaken» onmiddellijk in de staat waarin zij zich bevinden zouden overgaan naar de rechtbanken. Nog afgezien van het feit dat dit voorstel moeilijk uitvoerbaar zou zijn, omdat bij binnenkomst van een zaak niet wordt geregistreerd of zij al dan niet mede een boete betreft, zien wij geen aanleiding om het overgangsrecht op deze wijze te compliceren. De door de Orde geuite vrees voor «een reeks van klachten bij het Human Rights Committee» van de Verenigde Naties delen wij niet. Voorzover bekend is bij dit Committee thans geen enkele klacht over de Nederlandse belastingrechtspraak aanhangig.

### **3 Het procesrecht**

#### *3.1 De verhouding tussen de Awb en de Awr*

Sedert 1 september 1999 geldt ook voor belastingzaken het uniforme bestuursprocesrecht van hoofdstuk 8 van de Algemene wet bestuursrecht, zij het met enkele afwijkingen die samenhangen met de eigen aard en traditie van het belastingrecht. De belangrijkste daarvan is dat in belastingzaken de zitting in beginsel niet openbaar is, behoudens voorzover een boete in het geding is (artikel 27c Awr). Met de evaluatie van dit nieuwe procesrecht zal in de loop van 2003 een aanvang worden gemaakt. Derhalve is er thans geen aanleiding om inhoudelijke wijzigingen in het procesrecht voor het beroep in eerste aanleg voor te stellen, behoudens uiteraard dat voortaan de rechtbank bevoegd zal zijn.

Wel is van de gelegenheid gebruik gemaakt om de systematiek van hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen te wijzigen, teneinde nauwer aan te sluiten bij het stelsel van de Algemene wet bestuursrecht.

Thans is de systematiek als volgt. Artikel 8:1, eerste lid, Awb bevat de hoofdregel van het stelsel van bestuursrechtelijke rechtsbescherming: tegen een besluit staat beroep open bij de rechtbank. Artikel 8:4, aanhef en onderdeel g, Awb bepaalt echter dat deze hoofdregel niet geldt voor, kort gezegd, fiscale besluiten. In plaats daarvan regelt de Awr zelf welke fiscale besluiten vatbaar zijn voor bezwaar en beroep, en wel in twee stappen. De artikelen 23 en 24 Awr regelen tegen welke besluiten bezwaar kan worden gemaakt. Vervolgens bepaalt artikel 26, eerste lid, Awr, dat beroep kan worden ingesteld tegen een uitspraak op bezwaar.

Voor deze systematiek is destijds om twee redenen gekozen. In de eerste plaats omdat in het belastingrecht niet de rechtbank, maar het gerechtshof de bevoegde rechter was en in de tweede plaats omdat het belastingrecht een zogenaamd «gesloten systeem» van voor beroep vatbare besluiten kent. Dit laatste wil zeggen dat in het belastingrecht niet alle besluiten in de zin van artikel 1:3 Awb vatbaar zijn voor bezwaar en beroep, maar slechts bepaalde door de wet aangewezen besluiten.

Het onderhavige wetsvoorstel handhaaft dit gesloten stelsel, reeds omdat het loslaten daarvan ingrijpende gevolgen zou hebben die het kader van dit wetsvoorstel te buiten zouden gaan. Wel heeft de tweede ondergetekende inmiddels een aanvang gemaakt met een onderzoek dat inventariseert in hoeverre dit gesloten stelsel in de toekomst gehandhaafd moet blijven. Het gegeven dat voortaan ook in belastingzaken beroep zal openstaan bij de rechtbank, maakt het mogelijk om het gesloten stelsel te regelen op een wijze die beter aansluit bij het systeem van de Awb. Daartoe wordt de hiervoor geschetste systematiek op twee punten gewijzigd.

In de eerste plaats vervalt artikel 8:4, onderdeel g, van de Algemene wet bestuursrecht. Dit brengt mee dat het recht om tegen een uitspraak op bezwaar beroep in te stellen, voortaan niet langer uit de Awr voortvloeit, maar rechtstreeks uit artikel 8:1, eerste lid, Awb. Daardoor is het niet

langer nodig om in de Awr het procesrecht van hoofdstuk 8 Awb van overeenkomstige toepassing te verklaren op het beroep in eerste aanleg in belastingzaken, want voortaan is hoofdstuk 8 Awb daarop rechtstreeks van toepassing, voorzover de Awr niet anders bepaalt.

Om het gesloten stelsel te handhaven, dient vervolgens wel in de Awr te worden geregeld dat, in afwijking van artikel 8:1 Awb, niet alle fiscale besluiten vatbaar zijn voor bezwaar en beroep. Ook op dat punt is er thans een verschil in systematiek tussen de Awr en de Awb. De Awr regelt, als gezegd, tegen welke besluiten bezwaar kan worden gemaakt en bepaalt vervolgens in algemene zin dat tegen een uitspraak op een bezwaarschrift beroep kan worden ingesteld. Het systeem van de Awb is net andersom: de wet regelt tegen welke besluiten beroep openstaat, terwijl artikel 7:1 Awb in algemene zin bepaalt dat dit beroep pas kan worden ingesteld nadat eerst bezwaar is gemaakt. Om aan te sluiten bij het systeem van de Awb dient derhalve in de Awr te worden bepaald dat beroep openstaat tegen de thans in de artikelen 23 en 24 Awr genoemde besluiten. Uit artikel 7:1 Awb volgt dan, dat tegen deze besluiten tevens bezwaar openstaat.

Bij de wetstechnische uitwerking van een en ander dient er voorts nog rekening mee te worden gehouden, dat de Awr alleen voor rijksbelastingen rechtstreeks geldt. Doordat de Awr in de wetgeving betreffende de belastingen en heffingen van decentrale overheden en in enkele andere gevallen van (overeenkomstige) toepassing is verklaard, gelden de specifieke fiscale regels indirect ook voor deze gevallen.

Ter vermindering van misverstand zij benadrukt, dat het bij dit alles slechts gaat om een vereenvoudiging van het wettelijk systeem; inhoudelijke veranderingen zijn niet beoogd.

### *3.2 Het hoger beroep*

Ook voor de regeling van het hoger beroep is aansluiting gezocht bij het algemene bestuursprocesrecht. De voorgestelde bepalingen komen grotendeels overeen met de thans in de Wet op de Raad van State, de Beroepswet en de Wet bestuursrechtspraak bedrijfsorganisatie neergelegde bepalingen voor het hoger beroep bij respectievelijk de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, de Centrale Raad van Beroep en het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Daarnaast is waar mogelijk aansluiting gezocht bij de reeds in de Awr neergelegde bepalingen inzake het beroep in cassatie. Voorts is in hoger beroep hoofdstuk 8 van de Algemene wet bestuursrecht van overeenkomstige toepassing, zij het met de afwijkingen van de Awb die ook voor het beroep in belastingzaken in eerste aanleg gelden, alsmede een enkele nadere afwijking die elders in deze memorie wordt toegelicht. De in 1994 tot stand gekomen bepalingen over het bestuursrechtelijk hoger beroep zijn betrekkelijk summier. Het is vooral de rechtspraak geweest, die dit hoger beroep nader heeft vormgegeven. De wijze waarop dit is geschied, wordt in belangrijke mate bepaald door de visie van de appèlrechter op de functie van het hoger beroep, zo blijkt uit recent onderzoek in het kader van de tweede evaluatie van de Awb (R.J.G.M. Widdershoven, R.J.N. Schlössels, F.A.M. Stroink, J.B.J.M. ten Berge, A.J. Bok, W.J.M. Voermans, B.W.N. de Waard, P.A. Willemsen, Algemeen bestuursrecht 2001: hoger beroep, Den Haag 2001), alsmede uit de analyse van de Commissie Evaluatie Awb II (Commissie-Boukema), die op basis van dit onderzoek enige aanbevelingen aan de rechter en de wetgever heeft gedaan (zie het rapport Toepassing en effecten van de Algemene wet bestuursrecht 1997–2001, Den Haag 2002).

De Commissie onderscheidt in het voetspoor van de onderzoekers drie functies van het hoger beroep:

- een mogelijkheid voor partijen om in eerste aanleg gemaakte fouten te herstellen (de «herkansingsfunctie»);



- een zekere (kwaliteits)controle op het werk van de eerste rechter;
- het bevorderen van de rechtseenheid en de rechtsontwikkeling.

De wetgever heeft destijds vooral aandacht besteed aan de herkansingsfunctie van het hoger beroep (Kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. 3, blz. 173). Uit het onderzoek blijkt dat de Centrale Raad van Beroep deze herkansingsfunctie ook voorop stelt, maar de Afdeling bestuursrechtspraak iets meer nadruk legt op de controle- en de rechtseenheidsfunctie. Zo is de Afdeling bestuursrechtspraak restrictiever in het toelaten van nieuwe beroepsgronden, argumenten en bewijsmiddelen in hoger beroep.

De Commissie-Boukema wijst er, in navolging van de onderzoekers, op dat beide opvattingen voor- en nadelen hebben, alsmede dat het verschil samenhangt met de aard van de geschillen die beide colleges moeten berechten. De Centrale Raad van Beroep heeft overwegend te maken met financiële geschillen tussen slechts twee partijen. De Afdeling bestuursrechtspraak daarentegen moet vaak geschillen berechten waarin naast de overheid en de appellatant nog een andere burger als derde-belanghebbende betrokken is. De rechtsbescherming die een ruime herkansingsmogelijkheid de appellatant biedt, gaat dan tot op zekere hoogte ten koste van de rechtszekerheid van de derde-belanghebbende. Tegen deze achtergrond pleit de Commissie Evaluatie Awb II voor een gedifferentieerde benadering, waarin rekening wordt gehouden met de aard van het geschil. Voor het belastingrecht betekent dit dat in hoger beroep, net als bij de Centrale Raad van Beroep, de herkansingsfunctie voorop staat. Ook in het belastingrecht gaat het immers om financiële geschillen, waarbij slechts zelden derden zijn betrokken. Daarbij komt, dat de rechtseenheidsfunctie van het hoger beroep voor het belastingrecht veel minder belangrijk is dan voor het overige bestuursrecht. In het algemene bestuursrecht is deze functie belangrijk, omdat de appelrechter daar tevens de hoogste rechter is. In het belastingrecht is het bevorderen van de rechtseenheid en de rechtsontwikkeling bij uitstek de taak van de Hoge Raad.

Waar een boete in het geding is, verzet trouwens ook artikel 14, vijfde lid, IVBPR zich tegen stringente beperkingen op het in hoger beroep inbrengen van nieuwe argumenten of nieuw bewijs. Een specifiek fiscaal argument om daaraan weinig beperkingen te stellen, is ten slotte de bevoegdheid van de inspecteur tot interne compensatie. Deze houdt kort gezegd het volgende in. Indien één van de gronden waarop de aanslag steunt – bijvoorbeeld het oordeel van de inspecteur dat bepaalde kosten niet aftrekbaar zijn – niet houdbaar blijkt, mag de inspecteur in zijn uitspraak op bezwaar of bij verweerschrift in beroep het standpunt innemen dat de aanslag niettemin moet worden gehandhaafd op een andere, niet eerder aangevoerde grond, mits het bedrag van de aanslag maar niet wordt verhoogd. De Hoge Raad heeft nog onlangs bevestigd dat deze bevoegdheid ook na invoering van het algemene bestuursprocesrecht is blijven bestaan (HR 24 januari 2003, FED 2003, 80; AB 2003, 139 m.nt. BdeW). Zij vloeit immers voort uit het gegeven, dat de aanslag één geheel is en als zodanig het object van het beroep vormt. Dit gegeven brengt dus mee, dat de inspecteur in beroep – en, naar moet worden aangenomen, straks ook in hoger beroep – in beginsel nog nieuwe argumenten voor zijn standpunt mag aanvoeren. Dat betekent dan uiteraard weer, dat de belastingplichtige dit ook mag.

Al met al zullen nieuwe beroepsgronden, argumenten en bewijsmiddelen in hoger beroep dus als regel mogelijk zijn, tenzij gezegd kan worden dat een goede procesorde zich daartegen verzet. Dit laat onverlet, dat de partij die hoger beroep instelt, er natuurlijk zelf voor kan kiezen het geschil in hoger beroep te beperken. Bij dit laatste moet dan wel weer worden gewezen op de fictiebepaling van (de artikelen 26b, tweede lid, 27h, vijfde lid, en 28, zesde lid, jo.) artikel 24a, tweede lid, Awr: (hoger) beroep tegen

een uitspraak waarin een boete is begrepen, wordt geacht zich mede tegen deze boete te richten, tenzij het tegendeel blijkt.

### *3.3 Incidenteel hoger beroep*

De voorgestelde regeling van het hoger beroep wijkt op één punt af van het thans geldende algemene bestuursprocesrecht. Het algemene bestuursprocesrecht kent thans niet de mogelijkheid van incidenteel hoger beroep. De Commissie Evaluatie Awb II (Commissie-Boukema) heeft recent aanbevolen deze mogelijkheid alsnog in te voeren (zie het rapport Toepassing en effecten van de Algemene wet bestuursrecht 1997–2001, Den Haag 2002, par. 3.4). Voorts is voor het belastingrecht nog recent, namelijk met ingang van 1 september 1999, de mogelijkheid van incidenteel beroep in cassatie ingevoerd (art. 29b, tweede lid, Awr). Niet valt in te zien, waarom deze mogelijkheid wel in cassatie maar niet in hoger beroep zou moeten bestaan.

Daarom wordt thans voorgesteld om, vooruitlopend op een eventuele regeling in het algemene bestuursprocesrecht, voor het belastingrecht de mogelijkheid van incidenteel hoger beroep te openen. Daarbij is, evenals bij de introductie van het incidenteel beroep in cassatie in 1999, vooralsnog volstaan met een summiere regeling. Indien naar aanleiding van het advies van de Commissie-Boukema wordt besloten tot introductie van incidenteel hoger beroep in het gehele bestuursprocesrecht, kan in een daartoe strekkend wetsvoorstel zo nodig een meer uitgewerkte regeling worden neergelegd.

Incidenteel hoger beroep houdt kort gezegd in dat een partij die aanvankelijk zelf geen hoger beroep heeft ingesteld, dit bij verweerschrift alsnog kan doen, indien de andere partij in hoger beroep blijkt te komen. Daaraan kan behoefte bestaan, indien de eerste rechter beide partijen gedeeltelijk in het gelijk heeft gesteld. Een partij die in een dergelijke uitspraak berust, kan in een relatief ongunstige positie komen indien de andere partij wel hoger beroep instelt. De rechtsstrijd in hoger beroep wordt namelijk beperkt tot de door de appellerende partij geformuleerde gronden van het hoger beroep. De andere partij kan zich daartegen uiteraard verweren, maar niet zelf alsnog haar eigen bezwaren tegen de uitspraak van de eerste rechter naar voren brengen. Anders gezegd: de berustende partij kan er door het hoger beroep nog wel op achteruit gaan, maar niet meer op vooruit gaan, tenzij zij zelf alsnog hoger beroep instelt. Dit laatste kan echter praktisch onmogelijk zijn, bijvoorbeeld als de andere partij op de laatste dag van de termijn hoger beroep instelt, en vergt in ieder geval een grote mate van alertheid. De termijn voor hoger beroep bedraagt immers slechts zes weken.

Nu is een en ander natuurlijk het gevolg van de aanvankelijke keuze van de desbetreffende partij om in de eerste uitspraak te berusten. Maar deze keuze zal vaak mede zijn ingegeven door de wens om «van de zaak af te zijn». Als dat toch niet meer lukt, omdat de andere partij hoger beroep instelt, kan de aanvankelijk berustende partij de behoefte hebben om dan ook de onderdelen van de eerste uitspraak waarbij zij in het ongelijk is gesteld, aan te vechten. Incidenteel hoger beroep komt aan deze behoefte tegemoet. Daarnaast loopt de partij die het eerste («principaal») hoger beroep instelt, in de voorgestelde regeling het risico van een incidenteel hoger beroep en daarmee van een achteruitgang ten opzichte van de uitspraak van de eerste rechter. Dit bevordert een zorgvuldige afweging van de voor- en nadelen van hoger beroep en daarmee een doelmatig gebruik van kostbare voorzieningen van rechtspraak.

In de literatuur (Ch. J. Langereis, *Hoger beroep in belastingzaken*, WFR 2002, blz. 1341) is gesteld dat bij een ruime opvatting van de omvang van de rechtsstrijd in hoger beroep, zoals in de vorige paragraaf verdedigd, de behoefte aan incidenteel hoger beroep afneemt. Dat is op zichzelf juist, maar overbodig wordt het incidenteel hoger beroep daardoor niet, omdat

ook deze ruime opvatting niet verhindert dat een partij de omvang van zijn hoger beroep vrijwillig beperkt. Een voorbeeld kan dit verduidelijken. Stel dat een belastingplichtige in eerste aanleg enerzijds aanvoert dat de enkelvoudige belasting te hoog is vastgesteld en anderzijds dat geen boete had mogen worden opgelegd. De rechtbank verwerpt de bezwaren betreffende de enkelvoudige belasting, maar vernietigt de boete omdat – bijvoorbeeld – het zwijgrecht van de belastingplichtige zou zijn geschonden. De belastingplichtige berust aanvankelijk in deze uitspraak, maar de inspecteur komt in hoger beroep tegen het oordeel van de rechtbank over het zwijgrecht. Ook in de ruime opvatting zou de belastingplichtige dan in hoger beroep de enkelvoudige belasting niet meer ter discussie kunnen stellen, tenzij hij zelf alsnog hoger beroep instelt.

### *3.4 Geen schorsende werking; voorlopige voorziening*

Overeenkomstig de hoofdregel van het bestuursprocesrecht (zie artikel 6:16 jo. artikel 6:24 Awb) schorst het hoger beroep niet de werking van de uitspraak van de rechtbank waartegen het is gericht. Indien de rechtbank het beroep heeft verworpen, blijft de belastingplichtige het bedrag van de aanslag verschuldigd, ook al heeft hij tegen het oordeel van de rechtbank hoger beroep ingesteld. Dat de fiscus in zo'n geval uitstel van betaling kan verlenen en vaak ook zal verlenen, doet daaraan niet af. Omgekeerd is de fiscus gehouden een eventuele opdracht van de rechtbank om een nieuwe beslissing te nemen – bijvoorbeeld omtrent vermindering van een aanslag – uit te voeren, ook al heeft hij daartegen hoger beroep ingesteld. Wel kunnen beide partijen ook hangende hoger beroep een voorlopige voorziening vragen, die kan inhouden dat de werking van de uitspraak van de rechtbank wordt opgeschort. Zie voor voorbeelden hiervan in het algemeen bestuursrecht ABRS 18 juli 2001, 14 september 2001 en 19 september 2001, AB 2001, 319–321 m.nt. NV.

### *3.5 Het beroep in cassatie*

Bij de voorbereiding van dit wetsvoorstel is overwogen of de invoering van hoger beroep gevolgen zou moeten hebben voor de regeling van het beroep in cassatie. Door de voorgestelde verbetering van de rechtsbescherming van de belastingplichtige zal in cassatie het accent immers meer dan thans komen te liggen op het bevorderen van de rechtseenheid en de rechtsontwikkeling. Dit zou bijvoorbeeld aanleiding kunnen zijn om hogere eisen te stellen aan het beroepschrift in cassatie. Een en ander moet echter in een breder kader dan dat van het onderhavige wetsvoorstel worden gezien. De Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid heeft onlangs in het rapport «De toekomst van de nationale rechtsstaat» meer in het algemeen aandacht gevraagd voor de taak en de positie van de hoogste rechter. In het kabinetsstandpunt over dit rapport zal derhalve nader op deze kwestie worden ingegaan.

De invoering van de tweede feitelijke instantie zal voor de Hoge Raad overigens wel een belangrijk feitelijk gevolg hebben, zij het dat dit zich door de werking van het overgangsrecht pas enige tijd na inwerkingtreding van dit wetsvoorstel zal voordoen: op den duur zal door de «zeefwerking» van het hoger beroep het aantal belastingzaken in cassatie afnemen. Deze vermindering van de werklast van de Hoge Raad is niet het primaire doel van dit wetsvoorstel, maar wel een gunstig neveneffect. Naar verwachting zal de Hoge Raad als gevolg van dit wetsvoorstel minder vaak worden geconfronteerd met zaken die eigenlijk «verkapte appèllen» zijn, zodat het college zich beter kan concentreren op zijn eigenlijke taak: het beantwoorden van rechtsvragen.

## 4 Invoering

### 4.1 Inleiding

De invoering van een tweede feitelijke instantie voor belastingzaken vergt tal van voorbereidende werkzaamheden. In de eerste plaats moet natuurlijk worden gezorgd voor de werving, selectie en opleiding van extra rechters en ondersteunend personeel voor de rechtbanken. Daarbij moeten ook de gevolgen van deze instroom van nieuw personeel voor de huisvesting van de rechtbanken onder ogen worden gezien. Voorts zijn onder meer aanpassingen in de administratieve organisatie en de geautomatiseerde systemen van de gerechten nodig. De verantwoordelijkheid voor deze voorbereidende werkzaamheden ligt in de nieuwe structuur van de rechterlijke organisatie primair bij de betrokken gerechten zelf en bij de Raad voor de rechtspraak. Omdat de te verrichten activiteiten vele onderlinge afhankelijkheden vertonen, hebben betrokkenen een gezamenlijke implementatiewerkgroep gevormd, die de regie over het voorbereidingsproces voert.

Dit is ook van belang omdat de tweede feitelijke instantie naar ons oordeel op relatief korte termijn dient te worden ingevoerd. Wij streven thans naar invoering op 1 januari 2005 (zie paragraaf 7 van deze toelichting voor een gedetailleerd tijdschema). Dit is nog haalbaar, maar vergt wel een strakke planning en een goede regie.

Het krappe tijdschema maakt het onontkoombaar dat met de implementatiewerkzaamheden wordt begonnen ruim vóór de Staten-Generaal zich over het onderhavige wetsvoorstel hebben kunnen uitspreken. Wij achten dit in dit geval alleszins aanvaardbaar, omdat de wetgever reeds door de aanvaarding van het meergenoemde amendement-Van Oven op het wetsvoorstel Organisatie en bestuur gerechten en de eveneens eerder genoemde motie-Van Oven heeft uitgesproken een spoedige invoering van een tweede feitelijke instantie noodzakelijk te achten.

### 4.2 Administratieve organisatie, managementinformatie en automatisering

De invoering van een tweede feitelijke instantie voor belastingzaken vergt een aanpassing van de administratieve organisatie bij de rechtbanken en de gerechtshoven. Deze aanpassing zal primair moeten geschieden door de gerechten zelf. Ook dit punt zal ter hand worden genomen door de eerder genoemde implementatiewerkgroep.

Voorts moet worden vastgesteld aan welke managementinformatie op centraal (de Raad voor de rechtspraak) en decentraal (de gerechten) niveau behoefte bestaat. Dit is immers van belang voor aanpassing van de geautomatiseerde systemen. Op dit punt fungeert binnen de rechterlijke organisatie een werkgroep Betrouwbare managementinformatie die in het kader van de periodieke update van het Lamiciemodel (het systeem voor meting van de werklast van de gerechten) adviseert aan de Raad voor de rechtspraak. Bij de vereiste managementinformatie moet in ieder geval worden gedacht aan aantallen zaken, in eerste instantie en in appel, percentages appèlzaken, afdoeningen door enkelvoudige dan wel meervoudige kamer, soort (belasting)zaak. Het is verder wenselijk te bezien of ook kan worden geregistreerd of een bepaalde zaak een boetezaak is. Informatie hierover is van belang voor het bewaken van de redelijke termijn. De implementatiewerkgroep neemt ook dit punt ter hand.

De activiteiten op het terrein van de automatisering vallen in een aantal onderdelen uiteen. Als eerste zal het systeem BERBER-BK, het geautomatiseerde systeem voor de (belastingkamers van de) gerechtshoven, moeten worden aangepast. Daarnaast zal het systeem BERBER-SBR, dat in gebruik is bij de sectoren bestuursrecht van de rechtbanken moeten worden aangepast. Nu de belastingzaken in eerste aanleg zullen worden

behandeld binnen de sector bestuursrecht van de rechtbank, is het het meest efficiënt de registratie van belastingzaken te doen plaatsvinden binnen de informatiesystemen van die sector. Daarbij zal dan onderscheid moeten worden gemaakt tussen belastingzaken enerzijds en de andere bestuursrechtelijke zaken anderzijds.

Vervolgens zal de gemeenschappelijke set documenten waar nodig worden aangepast. Ten slotte zal worden gezien welke aanpassingen nodig zijn in het Lamiciemodel voor 2005. Wijzigingen van dit model zullen gevolgen hebben voor de aanpassingen van onder meer het systeem BERBER. Geschat wordt dat voor de aanpassingen moet worden gerekend op 55 werkdagen. De benodigde activiteiten zijn inmiddels in gang gezet. De kosten worden geraamd op € 31 000.

In het verlengde van de aanpassingen van de geautomatiseerde systemen zal moeten worden gezorgd voor de opleiding van de medewerkers die met deze systemen moeten werken. Voor het voorbereiden van deze opleidingen, alsmede voor de opleidingen zelf, moet worden gerekend op 10 werkdagen. De kosten hiervan worden geraamd op ongeveer € 6 000. Tenslotte zal moeten worden gezien welke aanpassingen in het Lamicie-model voor 2005 nodig zijn. Wijzigingen hierin zullen gevolgen hebben voor de aanpassingen van de geautomatiseerde systemen Rapsody en mogelijk PCS II. De implementatiewerkgroep zal daartoe voorstellen doen aan de Adviescommissie Werklastmeting (ACW).

#### *4.3 Huisvesting*

Besluiten omtrent de huisvesting van de gerechten worden genomen op basis van meerjarige huisvestingsplannen van de arrondissementen. Op basis van de geraamde extra instroom van personeel zullen de rechtbanken in de ressortshoofdplaatsen zelf de extra behoefte aan huisvesting inventariseren en aan de Raad voor de rechtspraak voorstellen doen over de wijze waarop in deze behoefte kan worden voorzien. De financiering van de huisvesting is onderdeel van de standaardopslag van 24 % op de totale kosten voor het primaire proces (dat wil zeggen: de behandeling van zaken), vermeerderd met een opslag voor de stafdiensten (zie paragraaf 6 van deze toelichting).

### **5 Personele gevolgen**

#### *5.1 Benodigde formatie*

Om de gevolgen van de invoering van een tweede feitelijke instantie in belastingzaken voor de gerechtshoven en de rechtbanken in kaart te brengen, is uitgegaan van de geraamde aantallen belastingzaken per ressort. Bij de berekening van de aan deze aantallen verbonden personele en financiële gevolgen is er van uitgegaan, dat belastingzaken, net als andere bestuursrechtelijke zaken, in eerste aanleg in beginsel door een enkelvoudige kamer (art. 8:10 Awb), maar in hoger beroep in beginsel door een meervoudige kamer (art. 27k Awr) zullen worden behandeld. Bij de berekening van de gevolgen voor de rechtbanken is verder rekening gehouden met het belang van een brede inzetbaarheid van de rechterlijke ambtenaren met rechtspraak belast. Het uitgangspunt bij de werving van rechterlijke ambtenaren met rechtspraak belast is dat de te werven functionarissen in meer dan één sector inzetbaar moeten zijn. Op dit uitgangspunt worden reeds thans waar nodig uitzonderingen gemaakt, bijvoorbeeld voor personen die op latere leeftijd tot de rechterlijke macht toetreden. Ook bij de invoering van de tweede feitelijke instantie in belastingzaken zal met dit uitgangspunt flexibel moeten worden omgegaan.

Een deel van de belastingzaken is relatief eenvoudig, althans vergt relatief weinig gespecialiseerde fiscale kennis. Deze zaken kunnen zonder

bezwaar door «generalisten» worden behandeld. In beginsel kan dan ook aansluiting worden gezocht bij het genoemde uitgangspunt. Deze keuze heeft gevolgen voor de opleiding van de aan te trekken rechterlijke ambtenaren met rechtspraak belast (zie daarover paragraaf 5.2) en in het verlengde daarvan voor de fasering van de instroom bij de rechtbanken. Een ander deel van de belastingzaken vergt wel degelijk specialistische kennis. Thans hebben de rechtbanken deze kennis nog niet in huis. Bij het werven en opleiden van mensen zullen de gerechtsbesturen er dan ook rekening mee moeten houden dat ook voldoende specialisten worden aangetrokken. Dit is een verantwoordelijkheid van de desbetreffende gerechtsbesturen.

Bij de berekeningen is geen rekening gehouden met eventuele andere ontwikkelingen, bijvoorbeeld wijziging in Lamiciennormen, uitbreiding van capaciteit als gevolg van andere wetsvoorstellen of een substantieel hogere instroom van belastingzaken.

Bij de voorstellen voor de afbouw van de gerechtshoven is wel rekening gehouden met het wegwerken van achterstanden. Voorgesteld wordt de afbouw van personeel ten opzichte van de normen enigszins te vertragen, opdat deze «extra» capaciteit kan worden ingezet voor het wegwerken van de bestaande achterstanden (die in ieder geval mede zijn ontstaan doordat thans de feitelijke bezetting ten opzichte van de normen achterblijft). Een overzicht van de totale benodigde capaciteit en de kosten is opgenomen in paragraaf 6 van deze toelichting.

### *5.2 Werving en selectie*

In paragraaf 6 is aangegeven met welke aantallen fte's op jaarbasis moet worden gerekend om de te verwachten aantallen belastingzaken te kunnen verwerken. Omdat het na inwerkingtreding van het wetsvoorstel nog enige tijd zal duren voordat de eerste zaken rijp zijn voor de zitting is het, bij inwerkingtreding op 1 januari 2005, niet noodzakelijk is om reeds op die datum al het benodigde extra personeel operationeel te hebben. Een reële planning lijkt als volgt:

- per 1 januari 2005 is 25% van het (zowel rechterlijk als niet-rechterlijk) personeel operationeel;
- per 1 april 2005 is 50% van het personeel operationeel;
- per 1 juli 2005 is 100% van het personeel operationeel.

Dit geldt voor de rechterlijke ambtenaren en de juridische gerechtsambtenaren (ondersteunend personeel). De administratieve gerechtsambtenaren zullen reeds in het begin van 2005 behoorlijk op sterkte moeten zijn. De instroom van zaken komt immers in het eerste kwartaal van 2005 volledig op gang. Voor de administratieve gerechtsambtenaren wordt daarom uitgegaan van de volgende instroomplanning:

- per 1 oktober 2004 een instroom van 50%;
- per 1 januari 2005 een instroom van 75%;
- per 1 april 2005 een instroom van 100%.

Een en ander betekent dat op relatief korte termijn de nodige maatregelen op het gebied van werving, selectie en opleiding moeten worden getroffen. Rekening houdend met een opleidingstraject voor rechters van in beginsel twaalf maanden zullen reeds op 1 januari 2004 15 rechters moeten zijn geworven, geselecteerd en aangesteld, zodat zij aan de opleiding kunnen beginnen. Op 1 juli 2004 zouden alle rechterlijke ambtenaren in opleiding moeten zijn.

Bij dit algemene tijdspad past een kanttekening. Zoals in paragraaf 5.1 is gesteld, zullen de gerechtsbesturen moeten zorgen voor het aantrekken van voldoende specialisten op het terrein van het belastingrecht. Deze kunnen afkomstig zijn uit de gerechtshoven, maar kunnen ook worden geworven onder bijvoorbeeld belastinginspecteurs en medewerkers van



accountantskantoren e.d. (zie hieronder). Om te waarborgen dat voldoende deskundigheid kan worden aangetrokken, moeten de gerechtshoven afspraken kunnen maken die rekening houden met deze onderscheiden achtergronden en zo nodig afwijken van de hierboven weergegeven algemene lijn (bijvoorbeeld afwijkende afspraken over opleiding of roulatie tussen sectoren).

Voor de gerechtssecretarissen en het administratieve personeel kan met een kortere opleidings- en inwerkperiode worden volstaan (zie paragraaf 5.3).

Om de benodigde instroom van personeel in 2004 mogelijk te maken, wordt nog in 2003 een begin gemaakt met de voorbereiding van maatregelen op het gebied van werving en selectie. De eerder genoemde implementatiewerkgroep heeft zich hiermee belast. Zoals in paragraaf 5.1 is aangegeven zullen ook de nodige specialisten moeten worden aange trokken. Deze zullen moeten worden geworven uit een doelgroep die over een relatief schaarse expertise beschikt. Dit vergt een zeer gerichte werving. Overwogen wordt zo nodig ook (tot nu toe) ongebruikelijke acties te ondernemen, zoals het benaderen van potentiële kandidaten bij belastingdiensten, accountantskantoren, etc.. Ook wordt gedacht aan een specifiek op de wervingsdoelgroep gerichte advertentiecampagne. De wervings- en selectie-inspanningen zullen worden afgestemd met de Commissie Aantrekken Leden Rechterlijk Macht.

Deze bijzondere inspanningen in aanmerking genomen, verwachten wij dat het mogelijk zal zijn tijdig voldoende fiscale expertise aan te trekken. Informele indicaties uit de fiscale wereld wijzen er ook op dat daar voldoende belangstelling bestaat voor een loopbaan bij de rechterlijke macht. Voorts is uit een eerste inventarisatie door de Raad voor de rechtspraak bij de rechtbanken gebleken, dat bij de rechtbanken reeds de nodige (mede) fiscaal geschoolde juristen werkzaam zijn. Ten slotte bestaat ook bij de gerechtshoven de bereidheid de rechtbanken waar nodig en mogelijk te ondersteunen bij de invoering van de tweede feitelijke instantie.

### *5.3 Opleidingen*

Ook op het terrein van opleidingen worden nog in 2003 gerichte acties ondernomen om per 1 januari 2004 de eerste groep rechters in opleiding te kunnen nemen. Maatwerk is ook hier gewenst. Daartoe zal de rechterlijke macht, in het bijzonder de Stichting Studiecentrum Rechtspleging, een opleidingsprogramma ontwikkelen. Dit opleidingsprogramma zal slechts ten dele theoretisch van aard zijn. Het accent zal liggen op «training on the job» onder begeleiding van een ervaren mentor. Deze mentoren zullen in de eerste plaats worden gezocht bij de gerechtshoven. De opleiding voor rechters zal in beginsel twaalf maanden duren, zij het als gezegd met de mogelijkheid van individuele variatie. Dit betekent overigens niet dat de rechter-in-opleiding gedurende de opleiding niet «produceert». Integendeel, door het accent te leggen op het leren door middel van praktijkervaring kan gedurende de tweede helft van de opleidingsperiode een beroep worden gedaan op de rechters-in-opleiding voor het afhandelen van zaken. Hierdoor worden de kosten van de opleiding enigszins «terugverdiend».

De opleiding tot gerechtssecretaris zal naar verwachting ongeveer zes maanden duren. Voor de administratieve functies zal met een opleiding van drie maanden kunnen worden volstaan. Ook voor deze twee groepen zullen op korte termijn opleidingsprogramma's moeten worden ontwikkeld.

Van belang is dat nieuwe rechterlijke ambtenaren een gedegen opleiding volgen. Mede uit een oogpunt van goed loopbaanbeleid zal deze opleiding de betrokkenen niet alleen moeten voorbereiden op het behandelen

van belastingzaken. De opleiding zal breder moeten zijn en daarom in beginsel plaatsvinden binnen twee sectoren van de rechtbank. Daardoor zullen betrokkenen binnen de rechtbank breder inzetbaar zijn en wordt ook hun carrièreperspectief verruimd. Dit geldt in beginsel ook voor de aan te trekken specialisten. Een en ander laat evenwel onverlet dat de gerechtsbesturen met de aan te trekken kandidaten afwijkende afspraken moeten kunnen maken.

#### 5.4 Sociaal beleidskader

Voor de invoering van de tweede feitelijke instantie in belastingzaken zullen de rechtbanken extra mensen moeten aantrekken en zullen bij de gerechtshoven mensen moeten uitstromen. Specifieke rechtspositionele voorzieningen zijn daarvoor niet nodig. In het kader van de recente modernisering van de rechterlijke organisatie is totstandgekomen een Besluit houdende aanvullende rechtspositionele voorzieningen in verband met enkele reorganisaties betreffende de zittende magistratuur (het SBK-ZM; Stb. 2000, 187). Dit besluit, dat op 1 mei 2000 in werking is getreden, kent een geldigheidsduur van 5 jaar. Het besluit verstaat onder een reorganisatie een op de wet gebaseerde wijziging van de organisatiestructuur, omvang of taakhoud van, onder andere, een rechtbank of een gerechtshof, waaraan personele consequenties zijn verbonden. Dit brengt met zich dat dit SBK-ZM ook geldt voor de reorganisatie als gevolg van de invoering van een tweede feitelijke instantie in belastingzaken, en wel vanaf het moment van inwerkingtreding van de desbetreffende wet. Indien nodig zal worden bezien of de geldigheidsduur van het Besluit moet worden verlengd.

Voor de periode voorafgaand aan de inwerkingtreding van de wet zal zo nodig gebruik worden gemaakt van de mogelijkheid die binnenkort door artikel 46, vierde lid, van de Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren wordt geboden om bij ministeriële regeling regels te stellen omtrent schadeloosstelling, kostenvergoeding en overige geldelijke tegemoetkomingen aan groepen van rechterlijke ambtenaren en rechterlijke ambtenaren in opleiding.

Voor de gerechtsambtenaren gelden de bepalingen uit het ARAR en het daarop gebaseerde reorganisatiestatuu.

## 6 Kosten

Gelet op de in paragraaf 5.1 van deze toelichting uiteengezette uitgangspunten zijn voor de rechtbanken voor het primaire proces in totaal 64,6 fte rechterlijke ambtenaren met rechtspraak belast nodig. De kosten daarvan bedragen ongeveer € 8,8 miljoen. Voor de gerechtsambtenaren moet worden gerekend met een noodzakelijke uitbreiding van 79,5 fte. De kosten daarvan bedragen ongeveer € 3,1 miljoen. Op deze kosten komt vervolgens nog een opslag van 27 % voor de kosten van stafdiensten, gemeenschappelijk beheer en lokale managements- en bestuurstaken en een opslag van 39 % voor de posten informatie- en communicatietechnologie, opleidingen en huisvesting.

	extra fte's ZM	extra fte's OD	kosten ZM	kosten OD	totaal kosten
totaal primaire proces rechtbanken	64,6	79,5	€ 5 902 373	€ 3 044 850	€ 8 947 223
+ 27 % staf/beheer/ bestuur			€ 1 593 640	€ 822 110	€ 2 415 750
+ 39 % ICT/ opleiding/ huisvesting			€ 2 923 446	€ 1 508 114	€ 4 431 560
totaal kosten rechtbanken			€ 10 419 459	€ 5 375 074	€ 15 794 533

	afname fte's ZM	afname fte's OD	besparin- gen ZM	besparin- gen OD	totaal besparin- gen hoven
totaal primaire proces gerechtshoven	13,3	74	€ 1 383 200	€ 3 018 420	€ 4 401 620
+ 27 % staf/beheer/ bestuur			€ 373 464	€ 819 873	€ 1 188 437
+ 39 % ICT/ opleiding/ huisvesting			€ 685 099	€ 1 495 024	€ 2 180 123
totaal besparingen hoven			€ 2 441 763	€ 5 328 417	€ 7 770 180

In onderstaand schema zijn de geschatte kosten voor de rechterlijke organisatie in beeld gebracht. De personeelskosten, inclusief de opslagen, zijn structureel en komen dus jaarlijks terug, maar worden uiteraard geleidelijk opgebouwd (zie paragraaf 5.2 van deze toelichting). De vermindering van personeel bij de gerechtshoven zal voorts enigszins worden vertraagd om het mogelijk te maken om bestaande achterstanden weg te werken. De kosten voor opleidingen en automatisering zijn incidenteel en worden gemaakt in het voorbereidingsjaar 2004 en voor een deel in het eerste half jaar van 2005. Gelet op een en ander is het meerjarig beeld van de kosten als volgt:

kosten rechterlijke organisatie (rechtbanken)	2003	2004	2005	2006	2007	2008
totaal kosten rechtbanken, incl. opslagen	€ 653 232	€ 10 870 550	€ 15 219 753	€ 15 219 753	€ 15 219 753	€ 15 219 753
congres	0	0	€ 75 000	0	0	0
automatisering	0	€ 40 000	0	0	0	0
voorlichting	0	€ 50 000	0	0	0	0
besparingen rechterlijke organisa- tie (gerechtshoven)	2003	2004	2005	2006	2007	2008
totaal besparingen personeelskos- ten gerechtshoven, incl. opslagen	0	0	€ 1 164 427	€ 4 713 135	€ 4 774 383	€ 7 770 180

Uitgaande van een appèlpercentage van 30 % zijn bij de Belastingdienst 18 fte's extra nodig. Daarnaast zullen ook bij de Belastingdienst de nodige aanpassingen in de automatisering nodig zijn. In totaal worden de kosten voor de Belastingdienst geraamd op € 1 507 000 structureel en € 450 000 incidenteel. Ook voor de belastingonderdelen van de decentrale overheden (gemeenten en waterschappen), zal de invoering van de tweede feitelijke instantie enige kosten meebrengen. Aangezien de belastingzaken voor ongeveer de helft rijksbelastingen betreffen en voor de helft belastingen van decentrale overheden, worden de kosten voor de gezamenlijke decentrale overheden geraamd op een bedrag in dezelfde orde van grootte als dat voor de rijksbelastingdienst.

De kosten voor gemeenten zullen door de gemeenten zelf worden opgevangen via de eigen inkomsten. Deze kosten vallen onder de perceptiekosten van de eigen belastingen en kunnen door een verhoging van de onroerende-zaakbelastingen worden bekostigd. Uitgaande van kosten van € 1 507 000 is de tariefsverhoging van de onroerende-zaakbelastingen minder dan € 0,005 voor gemeenten en waterschappen gezamenlijk.

## 7 Planning

Naar ons oordeel dient invoering van een tweede feitelijke instantie in belastingzaken op relatief korte termijn plaats te vinden. Twijfel omtrent de verenigbaarheid van het stelsel met artikel 14, vijfde lid, IVBPR dient zo spoedig mogelijk te worden weggenomen. Onontkoombaar is evenwel de tijd die nodig is voor het afronden van het wetgevingsproces, de voorbe-

reiding van de rechtbanken op hun nieuwe taak en het aantrekken en opleiden van nieuwe rechters. Gelet hierop wordt gestreefd naar inwerkingtreding op 1 januari 2005. Hieronder is een indicatief overzicht opgenomen van de planning van de benodigde activiteiten.

Datum	Wetgeving	Automatisering	Werving	Opleiding	AO	Huisvesting	Lamicie
september 2003	Indiening Tweede Kamer		start aantrekken eerste deel ZM (25 %)				
november 2003	Verslag Tweede Kamer		start werving tweede deel ZM (25%)				start voorbereiding Lamicie-model 2005, bespreking werkgroep Betrouwbare management-info bestuur
december 2003	Nota naar aanleiding van het Verslag						
1 januari 2004			start werving laatste deel ZM (50%)	start opleiding eerste deel ZM (25 %)	start centrale AO-werkgroep		
voor 1 maart 2004	Mondelinge behandeling Tweede Kamer						
voor 1 april 2004	Wijziging Besluit nevenzittingsplaatsen in minister-raad; voorhangen TK						Besluitvorming referentiegroep bestuur en advisering aan Adviescie Werklasmeting
april 2004	Voorlopig verslag Eerste Kamer		start werving eerste deel jur. OD (25)	start opleiding tweede deel ZM (25%)			besluitvorming Adviescie Werklasmeting, en advisering hierover aan Raad
mei 2004	Memorie van antwoord Eerste Kamer; Besluit nevenzittingsplaatsen naar RvS	vaststelling aanpassingen in BERBER (incl/ Rapsody en PCSII)					besluitvorming Raad over Lamiciemodel 2005, incl. aanpassingen voor belasting-zaken

Datum	Wetgeving	Automatisering	Werving	Opleiding	AO	Huisvesting	Lamitie
juni 2004	Eindverslag en Nota n.a.v. Eindverslag EK	start bouw aanpassingen BERBER (incl. Rapsody en PCSII)			afronding centrale AO-werkgroep en begin aanpassing lokale AO		opstellen wijziging Besluit financiering gerechten
1 juli 2004	Advies RvS Besluit Nevenz.p		start aantrekken (tweede deel) jur. OD (25%); start aantrekken eerste deel admin. OD (50%)	start voorbereiding meerdaagse werkconferentie start opleiding laatste deel ZM (50%) start opleiding eerste deel jur. OD (25%)			wijziging besluit naar RvS
september 2004	Mondelinge behandeling EK Nader rapport Besluit nevenzittingsplaatsen;	oplevering programma-tuur BERBER (en Rapsody en PCSII)					
september/ oktober 2004			start aantrekken laatste deel jur. OD (50%) eerste deel admin. OD aanwezig (50 %)	start opleiding tweede deel jur. OD (25%)			Nader rapport wijziging besluit financiering
oktober–november 2004	Staatsblad (wet en besluit)	acceptatietest BERBER (en Rapsody en PCSII)	start aantrekken tweede deel admin. OD (25 %)	start opleiding eerste deel admin. OD (50%)			
1 november 2004							wijziging financieringsbesluit in Staatsblad
half november 2004	Inwerkingtreddings-KB	pilot BERBER (en Rapsodie en PCSII)					
december 2004		landelijke installatie; opleiding mensen					

Datum	Wetgeving	Automatisering	Werving	Opleiding	AO	Huisvesting	Lamicie
1 januari 2005	Inwerking-treding	BERBER etc uitgerold en mensen opgeleid	in totaal 75 % admin. OD aanwezig; start aantrekken laatste deel admin. OD (25%)	eerste mensen opgeleid (voor zover nodig); (25% ZM en jur. OD) start opleiding laatste deel jur. OD (50%) start opleiding tweede deel admin. OD (25%)	lokale AO aangepast	huisvesting geregeld	aangepast Lamicie-model 2004
maart/ april 2005			100 % admin. OD aanwezig	meerdaagse werk-conferentie tweede deel mensen opgeleid (25% ZM en jur. OD); start opleiding laatste deel admin. OD (25%)			
1 juli 2005				alle mensen ZM en jur. OD opgeleid (50 %)			

## 8 Administratieve lasten

Het wetsvoorstel brengt voor het bedrijfsleven geen nieuwe administratieve lasten in de zin van informatieverplichtingen met zich. Het betekent ook voor ondernemingen in de eerste plaats een verbetering van de rechtsbescherming tegen fiscale beslissingen. Uiteraard kan het gegeven dat de procedure om een fiscale beslissing in rechte te bestrijden voortaan een extra instantie kan omvatten, voor ondernemingen wel extra werkzaamheden meebrengen. Dit doet zich echter slechts voor in de minderheid van de gevallen waarin deze extra instantie daadwerkelijk wordt benut, waarbij dit laatste bovendien in een deel van de gevallen het gevolg zal zijn van een beslissing van de onderneming zelf om hoger beroep, dan wel beroep in cassatie in te stellen. Het wetsvoorstel bevat voorts in de vorm van het instituut van de sprongcassatie een instrument dat dit gevolg nog verder verzacht.

### ARTIKELSGEWIJS

#### ARTIKEL I, ONDERDELEN A EN C

Zoals in paragraaf 2.2 van het algemeen deel van deze memorie van toelichting is uiteengezet, is het wenselijk voor douanezaken in een verdergaande mate van concentratie te voorzien dan voor de overige belastingzaken. Gelet op de thans bestaande concentratie van de douanerechtspraak bij het gerechtshof te Amsterdam, is in dit voorstel gekozen voor concentratie van de douanerechtspraak in eerste aanleg bij de rechtbank te Amsterdam. In verband daarmee dient in de Wet op de rechterlijke



organisatie te worden bepaald dat het bestuur van de rechtbank te Amsterdam enkelvoudige en meervoudige kamers voor de behandeling van douanezaken vormt. Onderdeel A voorziet daartoe in een nieuw artikel 56 van de Wet op de rechterlijke organisatie.

Tevens dient in artikel 65 van de Wet op de rechterlijke organisatie, dat thans de grondslag biedt voor de douanekamers van het gerechtshof te Amsterdam, tot uitdrukking te worden gebracht dat deze kamers niet langer in eerste aanleg, maar in hoger beroep zullen rechtspreken. Daarin voorziet onderdeel C.

#### **ARTIKEL I, ONDERDEEL B, EN ARTIKEL XXIV, TWEDE LID**

De invoering van een tweede feitelijke instantie in belastingzaken vergt enkele wijzigingen van de Wet op de rechterlijke organisatie. In de meeste daarvan wordt reeds voorzien door het bij het meergenoemde amendement-Van Oven (Kamerstukken II 2000/01, 27 181, nr. 8) ingevoegde artikel XVIII van de Wet organisatie en bestuur gerechten. Dit artikel bepaalt dat op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip drie wijzigingen in de Wet op de rechterlijke organisatie worden aangebracht:

- Ingevoegd wordt een artikel 44, dat bepaalt dat de rechtbanken in eerste aanleg kennisnemen van de belastingzaken waarvan de kennisneming bij de wet aan hen is opgedragen.
- In artikel 60, eerste lid, dat thans bepaalt dat de gerechtshoven in hoger beroep oordelen over de daarvoor vatbare vonnissen en beschikkingen in burgerlijke en strafzaken van de rechtbanken in hun ressort, wordt «burgerlijke en strafzaken» vervangen door: burgerlijke zaken, strafzaken en belastingzaken.
- Artikel 60a, dat thans bepaalt dat de gerechtshoven in eerste aanleg kennisnemen van belastingzaken, vervalt.

Deze wijzigingen dienen uiteraard tegelijk met het onderhavige wetsvoorstel in werking te treden. Dit zou kunnen worden bereikt door te zijner tijd in het koninklijk besluit tot inwerkingtreding van dit wetsvoorstel tevens te bepalen dat de bovengenoemde wijzigingen in werking treden. Voor de duidelijkheid is er echter voor gekozen de koppeling tussen beide tijdstippen in de wet zelf neer te leggen. Dit is geschied in artikel XXIV, tweede lid, van dit wetsvoorstel.

Helaas is in bovengenoemde wijziging van artikel 60, eerste lid, Wet op de rechterlijke organisatie een terminologisch foutje geslopen. Als gevolg van deze wijziging zou artikel 60, eerste lid, gaan spreken van «de vonnissen en beschikkingen in burgerlijke zaken, strafzaken en belastingzaken». Uitspraken van rechtbanken in bestuursrechtelijke zaken, en dus ook in belastingzaken, heten echter geen vonnissen of beschikkingen, maar gewoon «uitspraken». Artikel I, onderdeel B, van het onderhavige wetsvoorstel herstelt dit foutje.

Door de in paragraaf 3.1 van het algemeen deel van deze toelichting uiteengezette wijziging van de systematiek is ook het voorgestelde artikel 44 Wet R.O. strikt genomen niet meer nodig. Artikel 43 van de Wet op de rechterlijke organisatie bepaalt reeds dat de rechtbanken in eerste aanleg oordelen over de bestuursrechtelijke zaken waarvan de kennisneming bij de wet aan hen is opgedragen. Het vervallen van de uitzondering van artikel 8:4, onderdeel g, Awb maakt duidelijk dat de wetgever ook belastingzaken beschouwt als bestuursrechtelijke zaken, waarvan de wet (namelijk artikel 8:1, eerste lid, Awb) de kennisneming in eerste aanleg opdraagt aan de rechtbanken. Gelet op de voorgeschiedenis van dit wetsvoorstel is er echter voor gekozen vooralsnog geen aanpassing van artikel 44 wet R.O. voor te stellen.

## **ARTIKEL II**

### *Onderdeel A*

Artikel 8:4, aanhef en onderdeel g, van de Algemene wet bestuursrecht bepaalt thans dat tegen, kort gezegd, fiscale besluiten geen beroep bij de rechtbank openstaat. Voortaan zal dit wel het geval zijn, zodat artikel 8:4, onderdeel g, kan worden geschrapt. Korthedshalve zij verder verwezen naar paragraaf 3.1 van het algemeen gedeelte van deze memorie van toelichting.

### *Onderdeel B*

Tegen besluiten, genomen op grond van wettelijke voorschriften die zijn opgesomd in de bijlage, bedoeld in artikel 8:5 van de Awb (de «negatieve lijst»), staat geen beroep open. De Invorderingswet 1990 wordt aan deze bijlage toegevoegd, teneinde zeker te stellen dat het vervallen van artikel 8:4, onderdeel g, van de Awb geen wijziging brengt in het systeem van bezwaar en beroep van de Invorderingswet 1990.

## **ARTIKEL III**

Bij het wetsvoorstel rechtstreeks beroep (Kamerstukken II 2000/01, 27 563, nrs. 1–3) wordt in artikel 18, vierde lid, van de Wet bestuursrechtspraak bedrijfsorganisatie een verwijzing naar artikel 8:4 Awb opgenomen. Deze verwijzing dient te worden aangepast aan de verlettering van de onderdelen van artikel 8:4 (zie artikel II van het onderhavige wetsvoorstel).

## **ARTIKEL IV**

### *Onderdelen A en C*

Hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen bevat bepalingen over de rechtsgang in belastingzaken. Dit hoofdstuk kent thans vier afdelingen, betreffende respectievelijk bezwaar, beroep, beroep in cassatie en bijzondere bepalingen voor bezwaar en beroep in douanezaken. Onderdeel I van dit wetsvoorstel voorziet in tussenvoeging van een nieuwe afdeling 3, betreffende het hoger beroep. In verband daarmee wordt het opschrift van afdeling 1 gewijzigd in «bezwaar» en het opschrift van afdeling 2 in «beroep bij de rechtbank». De indeling van hoofdstuk V Awr wordt dan als volgt:

Afdeling 1 Bezwaar

Afdeling 2 Beroep bij de rechtbank

Afdeling 3 Hoger beroep bij het gerechtshof

Afdeling 4 Beroep in cassatie bij de Hoge Raad

Afdeling 5 Bijzondere bepalingen inzake bezwaar en beroep (douane).

### *Onderdeel B*

Zoals in paragraaf 3.1 van het algemeen gedeelte van deze memorie van toelichting is uiteengezet, biedt dit wetsvoorstel de mogelijkheid om hoofdstuk V van de Awr nauwer te doen aansluiten bij het stelsel van de Algemene wet bestuursrecht. Dit brengt met zich dat in de Awr niet langer moet worden geregeld tegen welke besluiten bezwaar openstaat, maar tegen welke besluiten beroep openstaat. Derhalve kunnen de artikelen 23 en 24 Awr vervallen. Dat eerst bezwaar moet worden gemaakt alvorens beroep kan worden ingesteld, volgt voortaan uit artikel 7:1 Awb. In verband met de aanpassing van de systematiek is de inhoud van het derde lid van artikel 23 verwerkt in artikel 26a, derde lid, Awr.

Zoals in paragraaf 3.1 van het algemeen gedeelte van deze memorie van toelichting is uiteengezet, zal het recht om beroep in te stellen voortaan ook in belastingzaken voortvloeien uit de algemene bepaling van artikel 8:1, eerste lid, Awb. Derhalve is het niet meer nodig dit recht in de Awr te regelen. De Awr kan volstaan met enkele bepalingen die afwijkingen van dan wel aanvullingen op de Awb bevatten. Dit maakt een vereenvoudiging van hoofdstuk V van de Awr mogelijk.

### **Artikel 26**

Het nieuwe artikel 26, eerste lid, komt zakelijk overeen met het huidige artikel 23 jo. artikel 26, eerste lid, Awr. Het geeft aan tegen welke fiscale besluiten beroep – en ingevolge artikel 7:1 Awb dus ook bezwaar – openstaan.

Ingevolge onderdeel a van het eerste lid zijn dat allereerst belastingaanslagen in de zin van artikel 2, derde lid, onderdeel e, Awr, met inbegrip van de daarbij door artikel 15 Awr voorgeschreven verrekening van voorlopige aanslagen en voorheffingen. Ingevolge onderdeel b van het eerste lid zijn voorts voor bezwaar en beroep vatbaar in de belastingwet als zodanig aangeduide «voor bezwaar vatbare beschikkingen» (vgl. het huidige artikel 23, eerste lid, Awr). Voor het toepassingsbereik van de Awr zelf moet het begrip belastingwet daarbij worden opgevat in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Awr.

Het tweede lid komt zakelijk overeen met het huidige artikel 24 jo. 26, eerste lid, Awr. Bij afdracht of voldoening op aangifte, dan wel inhouding, van een bedrag als belasting is geen sprake van een beslissing van een bestuursorgaan en derhalve ook niet van een besluit in de zin van artikel 1:3 Awb. Niettemin is in deze gevallen vanouds wel bezwaar en beroep mogelijk. Daarom worden deze handelingen van de belastingplichtige, onderscheidenlijk inhoudingsplichtige, in het nieuwe artikel 26, tweede lid, voor de mogelijkheid van bezwaar en beroep met een voor bezwaar vatbare beschikking gelijkgesteld.

In onderdeel b van het eerste lid is het voor het belastingrecht vertrouwde begrip «voor bezwaar vatbare beschikking» gehandhaafd. Strikt genomen zou de in paragraaf 3.1 van deze toelichting uiteengezette wijziging van de systematiek van de Awr er voor pleiten om dit begrip te vervangen door «voor beroep vatbare beschikking». Dit zou echter een zeer groot aantal wetswijzigingen vergen, die het onderhavige wetsvoorstel te zeer zouden belasten. Het begrip «voor bezwaar vatbare beschikking» is bovendien zodanig ingeburgerd, dat het redelijkerwijs niet tot misverstand kan leiden.

Gelet op het toepassingsbereik van de Awr geldt artikel 26 slechts rechtstreeks voor rijksbelastingen. Doordat hoofdstuk V van de Awr echter in een aantal gevallen van overeenkomstige toepassing is verklaard, geldt de fiscale rechtsgang en in voorkomend geval het in artikel 26 neergelegde «gesloten systeem» ook voor deze gevallen. Er behoeft dan geen sprake te zijn van een belastingwet in de zin van de Awr, omdat de Awr slechts overeenkomstig van toepassing is. Het deel van het bestuursrecht, waarvoor de in de Awr neergelegde afwijkingen van en aanvullingen op het Awb-procesrecht gelden, wordt dus afgebakend door artikel 26 in verbinding met de bijzondere wetsbepalingen die artikel 26 van overeenkomstige toepassing verklaren. Indirect (via artikel 27h resp. 28 Awr) wordt daarmee ook het deel van het bestuursrecht afgebakend waarin hoger beroep bij het gerechtshof en beroep in cassatie bij de Hoge Raad openstaan.

## **Artikel 26a**

Het nieuwe artikel 26a, eerste lid, Awr komt zakelijk overeen met het huidige artikel 26b, eerste lid jo. de huidige artikelen 23, eerste lid, en 24: niet iedere belanghebbende kan beroep instellen, maar slechts de belanghebbende aan wie de belastingaanslag is opgelegd, dan wel de belanghebbende die de belasting op aangifte heeft voldaan of afgedragen of van wie de belasting is ingehouden, alsmede degene tot wie een voor bezwaar vatbare beschikking zich richt. In de nieuwe systematiek dient dit echter te worden geformuleerd als een afwijking van artikel 8:1, eerste lid, Awb.

Het tweede lid komt zakelijk overeen met het huidige artikel 26b, eerste lid, jo. artikel 23, tweede lid, Awr. Het breidt de kring van belanghebbers uit met degene van wie inkomens- of vermogensbestanddelen zijn begrepen in het voorwerp van de belasting waarop de belastingaanslag of de beschikking betrekking heeft. Het derde lid komt zakelijk overeen met de huidige artikelen 23, derde lid, en 26b, tweede lid, Awr. Er zijn, bijvoorbeeld maar zeker niet uitsluitend op douanegebied, ook voor bezwaar vatbare beschikkingen die geen aanslag inhouden. In dat geval kan het beroep worden ingesteld door de degene tot wie de voor bezwaar vatbare beschikking is gericht (eerste lid, onderdeel c). Dit onderdeel c maakt slechts expliciet wat ook naar geldend recht reeds uit artikel 23, eerste lid, moet worden afgeleid. Een wijziging is daarmee niet beoogd.

## **Artikel 26b**

Dit artikel komt overeen met het huidige artikel 26a Awr.

### *Onderdeel E*

Het eerste lid van het nieuwe artikel 27 Awr regelt de concentratie van de belastingrechtspraak in eerste aanleg bij de vijf rechtbanken in de ressortshoofdplaatsen. Voor een toelichting op deze keuze zij kortheids halve verwezen naar paragraaf 2.2 van het algemeen gedeelte van deze memorie van toelichting..

Het eerste lid bewerkstelligt, dat voor belastingzaken het rechtsgebied van de rechtbanken in de ressortshoofdplaatsen (dat zijn dus de rechtbanken te Amsterdam, Arnhem, 's-Gravenhage, 's-Hertogenbosch en Leeuwarden) wordt uitgebreid met de overige arrondissementen in hun ressort. Voor het overige blijven de in artikel 8:7 Awb neergelegde regels voor de relatieve competentie gelden. Voor de besluiten waarop artikel 27 Awr rechtstreeks van toepassing is – besluiten inzake rijksbelastingen – betekent dit dat bevoegd is de rechtbank in de hoofdplaats van het ressort waarin de indiener van het beroepschrift zijn woonplaats heeft (art. 8:7, tweede lid, Awb). Indien artikel 27 van overeenkomstige toepassing is op besluiten inzake belastingen van decentrale overheden, betekent dit dat bevoegd is de rechtbank in de hoofdplaats van het ressort waarin het bestuursorgaan zijn zetel heeft (art. 8:7, eerste lid, Awb).

Het tweede lid regelt dat in douanezaken slechts de rechtbank te Amsterdam bevoegd is. Het komt, behoudens de vervanging van «het gerechtshof» door «de rechtbank», overeen met het huidige artikel 26, tweede lid, Awr. Het derde lid komt overeen met het huidige artikel 27, tweede lid, Awr.

Het huidige artikel 27, eerste lid, kan vervallen. Het is niet meer nodig omdat hoofdstuk 8 Awb in de nieuwe systematiek rechtstreeks van toepassing is.

### *Onderdelen F en I*

Nu niet langer het gerechtshof, maar de rechtbank de rechter in eerste aanleg in belastingzaken zal zijn, dienen in afdeling 2 van hoofdstuk V Awr de verwijzingen naar het gerechtshof te worden vervangen door verwijzingen naar de rechtbank.

### *Onderdeel G*

Ook in artikel 27c is «het gerechtshof» telkens vervangen door: de rechtbank. Voorts is het artikel redactioneel aangepast in verband met het gegeven dat hoofdstuk 8 Awb niet langer van overeenkomstige toepassing, maar rechtstreeks van toepassing is.

### *Onderdeel H*

Artikel 27d Awr geeft een regeling voor de vervanging van een mondelinge uitspraak door een schriftelijke. Deze houdt verband met het gegeven, dat slechts tegen schriftelijke uitspraken beroep in cassatie kan worden ingesteld (artikel 28, eerste lid, Awr). Ingevolge het voorgestelde artikel 27h kan hoger beroep echter ook tegen mondelinge uitspraken worden ingesteld (zie de toelichting bij dat artikel). Daardoor bestaat in het normale geval geen behoefte aan de mogelijkheid om een mondelinge uitspraak van de rechtbank te vervangen door een schriftelijke. Sterker nog, het naast elkaar bestaan van de mogelijkheid om vervanging van een mondelinge uitspraak te vragen en de mogelijkheid om hoger beroep tegen een mondelinge uitspraak in te stellen, zou licht kunnen leiden tot verwarring over de aanvang van de appèltermijn indien de mondelinge uitspraak wordt vervangen. Daarom is de vervangingsregeling beperkt tot het geval waarin partijen met toepassing van het voorgestelde artikel 28, tweede lid, Awr in sprongcassatie kunnen gaan. Dit bespaart de rechtbanken onnodig werk en sluit beter aan bij het algemene bestuursprocesrecht, dat in het geheel geen vervangingsregeling kent.

De termijn binnen welke om vervanging van een mondelinge uitspraak door een schriftelijke kan worden gevraagd, is verlengd tot zes weken, waardoor zij gelijk wordt aan de termijn voor het instellen van hoger beroep tegen de mondelinge uitspraak. In het voorgestelde systeem moet de partij die een rechtsmiddel wil aanwenden tegen een mondelinge uitspraak van de rechtbank namelijk kiezen: óf zij stelt hoger beroep in tegen de mondelinge uitspraak, óf zij vraagt om een schriftelijke uitspraak waartegen sprongcassatie kan worden ingesteld. Hoger beroep tegen een schriftelijke uitspraak die een mondelinge vervangt is niet mogelijk (artikel 27h, tweede lid, onderdeel f), om te voorkomen dat de vervangingsregeling oneigenlijk kan worden gebruikt om de appèltermijn te verlengen.

Het nieuwe artikel 27d is van overeenkomstige toepassing op mondelinge uitspraken van de gerechtshoven (zie het voorgestelde artikel 27j, vierde lid, Awr). Dit betekent dat voor de gerechtshoven de huidige regeling in wezen niet verandert. Aan de voorwaarde dat beroep in cassatie mogelijk moet zijn, is bij de gerechtshoven immers als regel voldaan.

### *Onderdeel J*

Artikel 27h Awr bepaalt thans, dat artikel 8:86 van de Algemene wet bestuursrecht slechts met instemming van partijen kan worden toegepast. Artikel 8:86 Awb geeft de voorzieningenrechter de bevoegdheid om na de behandeling van een verzoek om voorlopige voorziening tevens uitspraak te doen in de hoofdzaak, indien daarvoor naar zijn oordeel geen verder onderzoek nodig is. Op diverse plaatsen in de wetgeving is daaraan het

vereiste van instemming van partijen toegevoegd (zie artikel 36, eerste lid, Wet op de Raad van State, artikel 17, eerste lid, Beroepswet en artikel 19, eerste lid, Wet bestuursrechtspraak bedrijfsorganisatie). Dit betreft telkens gevallen, waarin tegen de uitspraak van de voorzieningenrechter in de hoofdzaak geen hoger beroep openstaat. Nu dit laatste in belastingzaken voortaan wel het geval zal zijn, is het voor belastingzaken niet langer nodig deze nadere eis te stellen.

#### *Onderdeel K*

Dit onderdeel voegt in hoofdstuk V van de Awr een nieuwe afdeling 3 in, inzake het hoger beroep bij het gerechtshof. Bij de regeling van dit hoger beroep is ten nauwste aangesloten bij de regeling van het hoger beroep in het overige bestuursrecht. De voorgestelde bepalingen komen zoveel mogelijk overeen met de (ook onderling bijna gelijklopende) bepalingen terzake in de Wet op de Raad van State, de Beroepswet en de Wet bestuursrechtspraak bedrijfsorganisatie. Daarnaast is in voorkomende gevallen aansluiting gezocht bij de bepalingen inzake het beroep in cassatie in belastingzaken. In het navolgende wordt korthedshalve volstaan met verwijzingen naar de desbetreffende artikelen van de Wet op de Raad van State (artikelen 37 e.v.). De oorspronkelijke toelichting op deze artikelen is te vinden in Kamerstukken II, 1991/92, 22 495, nr. 3, blz. 170 e.v., de volledige parlementaire geschiedenis in E.J. Daalder, G.R.J. de Groot, J.M.E. van Breugel, De parlementaire geschiedenis van de Algemene wet bestuursrecht, tweede tranche, Alphen a/d Rijn 1994 (PG Awb II).

#### **Artikel 27h**

Dit artikel is deels ontleend aan artikel 37 van de Wet op de Raad van State, deels aan artikel 28 Awr. Het eerste lid regelt dat het hoger beroep kan worden ingesteld door de belanghebbende en de inspecteur. Anders dan het beroep in cassatie wordt het hoger beroep dus niet door of namens de Minister of Staatssecretaris van Financiën ingesteld, maar door de inspecteur op eigen naam.

Mutatis mutandis geldt hetzelfde op het niveau van de decentrale overheden. De bevoegdheid om hoger beroep in te stellen komt toe aan de met de heffing of invordering belaste ambtenaar als bedoeld in artikel 227a, tweede lid, van de Provinciewet, artikel 231, tweede lid, van de Gemeentewet of artikel 123, derde lid, van de Waterschapswet.

Artikel 27h regelt voorts tegen welke uitspraken hoger beroep kan worden ingesteld. Het eerste lid geeft de hoofdregel: hoger beroep staat open tegen «gewone» einduitspraken ten gronde, alsmede tegen met toepassing van artikel 8:86 Awb («kortsluiting») gewezen uitspraken in de hoofdzaak van de voorzieningenrechter. Het tweede lid bepaalt in aansluiting daarop dat geen hoger beroep kan worden ingesteld tegen zes soorten uitspraken:

- uitspraken waarbij het beroep met toepassing van artikel 8:54 Awb wegens de kennelijke eenvoud daarvan buiten zitting is afgedaan;
- een uitspraak inhoudende dat het beroepschrift als bezwaarschrift moet worden behandeld, omdat de zaak ongeschikt is voor rechtstreeks beroep bij de bestuursrechter (zie artikel 8:54a Awb, zoals voorgesteld in het wetsvoorstel rechtstreeks beroep, Kamerstukken I 2002/03, 27 563, nr. 236);
- uitspraken op een verzet tegen afdoening buiten zitting (artikel 8:55 Awb);
- uitspraken van de voorzieningenrechter op een verzoek om voorlopige voorziening (artikel 8:84 Awb);
- uitspraken op een «los» verzoek om een proceskostenveroordeling in



- verband met een verzoek om voorlopige voorziening (artikel 8:84 jo. 8:75a Awb), en
- schriftelijke uitspraken die strekken tot vervanging van een mondelinge uitspraak (artikel 27d Awr).

Voor een toelichting op laatstgenoemde uitzondering zij verwezen naar de toelichting bij artikel III, onderdeel H (artikel 27d Awr) van dit wetsvoorstel. Voor het overige komt de regeling van de voor hoger beroep vatbare uitspraken overeen met de regeling in het overige bestuursrecht. Dit betekent tevens dat zij op twee punten afwijkt van de regeling van het beroep in cassatie in belastingzaken (zie het voorgestelde artikel 28 Awr). Tegen een uitspraak op een verzet tegen een met toepassing van artikel 8:54 gewezen uitspraak staat geen hoger beroep, maar wel beroep in cassatie open. De keuze om wel beroep in cassatie open te stellen, is bij de recente herziening van het fiscale procesrecht gemaakt op de grond, dat ook bij dergelijke uitspraken rechtsvragen – vooral op procesrechtelijk gebied – kunnen rijzen waarover de Hoge Raad in het belang van de rechtseenheid en de rechtsontwikkeling moet kunnen oordelen.

Het zou naar ons oordeel onevenwichtig zijn om daarnaast ook nog hoger beroep open te stellen. Het gaat hier uitsluitend om uitspraken waarbij het verzet niet-ontvankelijk of ongegrond is verklaard. Als het verzet gegrond is, volgt immers alsnog een gewone behandeling ter zitting, die uitmondt in een gewone, appellabele uitspraak (artikel 8:55, zevende lid, Awb). Het gaat derhalve om zaken die door de rechter als eenvoudig zijn aangemerkt, waarna dit oordeel nog eens door een andere rechter is getoetst en bevestigd. Aan hoger beroep kan dan redelijkerwijs geen behoefte meer bestaan.

Volledigheidshalve zij opgemerkt, dat een en ander ook geldt voor zaken die mede een boete betreffen. Artikel 14, vijfde lid, IVBPR verzet zich daartegen niet. Dit verdragsartikel geeft een recht op hoger beroep «according to law». Naar algemene opvatting biedt deze clausulering de nationale wetgever de ruimte om het recht op hoger beroep te beperken in verband met de eenvoud of het geringe belang van de zaak.

Het tweede verschil met de regeling van het beroep in cassatie is, dat hoger beroep ook tegen mondelinge uitspraken openstaat, terwijl beroep in cassatie slechts tegen schriftelijke uitspraken kan worden ingesteld. Laatstgenoemde beperking, aangebracht bij amendement – Giskes/B.M. de Vries (Kamerstukken II 1997/98, 25 175, nr. 8), houdt verband met het specifieke karakter van de procedure in cassatie. Het oorspronkelijke wetsvoorstel tot herziening van het fiscale procesrecht opende wel de mogelijkheid van beroep in cassatie tegen mondelinge uitspraken, maar voorzag in verband daarmee in een verplichting voor het gerechtshof om in aanvulling op het proces-verbaal van de mondelinge uitspraak zo nodig een schriftelijke weergave te verstrekken van het procesverloop, de vaststelling van de feiten en de standpunten van partijen. De indieners van het amendement waren bevreesd dat daardoor een tendens zou ontstaan dat mondelinge uitspraken steeds meer op schriftelijke uitspraken zouden gaan lijken, met negatieve gevolgen voor de afdoeningscapaciteit van de gerechtshoven.

In hoger beroep bestaat echter noch aan een beperking tot schriftelijke uitspraken, noch aan een aanvullende schriftelijke weergave behoefte. Het proces-verbaal van de mondelinge uitspraak biedt, mede in het licht van het dossier, de appèlrechter voldoende aanknopingspunten voor een goede beoordeling. De ervaringen met het algemene bestuursprocesrecht bevestigen dit. Uit de recente evaluatie van het hoger beroep (R.J.G.M. Widdershoven, F.A.M. Stroink e.a., Algemeen bestuursrecht 2001: hoger beroep, Den Haag 2001) blijkt niet dat de mogelijkheid van hoger beroep tegen mondelinge uitspraken tot problemen leidt.

Het derde lid van artikel 27h bepaalt, in navolging van het derde lid van artikel 37 van de Wet op de Raad van State, dat tegen alle andere beslissingen van de rechtbank slechts hoger beroep kan worden ingesteld tegelijkertijd met het hoger beroep tegen de einduitspraak. Tegen bijvoorbeeld een beslissing van de rechtbank om een verzoek tot benoeming van een deskundige af te wijzen kan dus niet afzonderlijk hoger beroep worden ingesteld, maar deze beslissing kan wel worden aangevochten indien en wanneer hoger beroep wordt ingesteld tegen de einduitspraak van de rechtbank.

Het vierde lid houdt verband met de mogelijkheid van sprongcassatie (zie het voorgestelde artikel 28, tweede lid, Awr). Met het oog daarop kan een partij de rechtbank of de voorzieningenrechter verzoeken om een mondelinge uitspraak te vervangen door een schriftelijke (zie het voorgestelde artikel 27d, tweede lid, Awr). Omdat tegen een mondelinge uitspraak wel hoger beroep kan worden ingesteld, kan zich dan de situatie voordoen, dat een partij aanvankelijk hoger beroep instelt tegen de mondelinge uitspraak, maar vervolgens instemt met sprongcassatie, met het oog waarop een verzoek wordt gedaan om de mondelinge uitspraak te vervangen door een schriftelijke. Het vierde lid bepaalt dat in zo'n geval het ingestelde beroep van rechtswege vervalt zodra om vervanging van de mondelinge uitspraak wordt verzocht. Het is redelijk dat eventueel reeds voor het hoger beroep betaald griffierecht dan wordt teruggestort. De belanghebbende dient daartoe wel een verzoek te doen. De griffier van het gerechtshof kan het griffierecht niet ambtshalve terugstorten, omdat het gerechtshof in dit stadium van de procedure veelal nog niet zal weten dat de rechtbank haar mondelinge uitspraak zal vervangen door een schriftelijke uitspraak.

Het vijfde lid bewerkstelligt dat bij één hoger beroepschrift tegen meer dan één uitspraak kan worden opgekomen, dat de inlichtingenplicht van de inspecteur jegens een eventuele derde-belanghebbende ook in hoger beroep geldt, alsmede dat een hoger beroep tegen een uitspraak omtrent een aanslag waarin een boete is begrepen, wordt geacht mede betrekking te hebben op deze boete, tenzij het tegendeel blijkt.

#### **Artikel 27i**

Deze bepaling komt overeen met artikel 38 van de Wet op de Raad van State. Zij strekt er toe, een vlotte procesvoering in hoger beroep te bevorderen. Zij spreekt verder voor zich.

#### **Artikel 27j**

Dit artikel verklaart het algemene bestuursprocesrecht van hoofdstuk 8 Awb ook in hoger beroep van toepassing. Het eerste lid komt overeen met artikel 39, eerste lid, eerste volzin, van de Wet op de Raad van State, zij het met de aan artikel 27 Awr ontleende toevoeging «voorzover in deze afdeling niet anders is bepaald». Deze toevoeging ziet met name op de afwijkende regeling van de openbaarheid van de zitting (zie het voorgestelde artikel 27j, vierde lid, jo. 27c Awr).

Ook artikel 8:86 Awb is in hoger beroep van overeenkomstige toepassing. Indien in hoger beroep een voorlopige voorziening wordt gevraagd aan de voorzieningenrechter van het gerechtshof, kan deze dus tevens de hoofdzaak afdoen indien daarvoor geen nader onderzoek nodig is. Diverse andere wetten op het gebied van het bestuursprocesrecht beperken deze bevoegdheid door te bepalen dat zij slechts kan worden toegepast indien een enkelvoudige kamer van de rechtbank uitspraak op het beroep in eerste aanleg heeft gedaan (zie bijvoorbeeld artikel 39, eerste lid, tweede volzin, Wet op de Raad van State). Op advies van de Raad van State is

deze beperking voor het belastingrecht niet overgenomen (zij geldt overigens ook in het vreemdelingenrecht niet; zie artikel 88, tweede lid, Vreemdelingenwet 2000). Dat de zaak in eerste aanleg meervoudig is afgedaan, betekent niet altijd dat zij te complex is voor de in artikel 8:86 Awb bedoelde «kortsluiting». Kortheidshalve zij verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 27k, waarin wordt voorgesteld ook de mogelijkheid van enkelvoudige afdoening in hoger beroep niet aan deze beperking te binden.

Op dit punt wijkt het belastingprocesrecht dus af van het algemene bestuursprocesrecht. Het ligt echter in de bedoeling van de eerste ondergetekende, om binnen afzienbare termijn te bezien, of de beperking van de bevoegdheid tot «kortsluiting» tot in eerste aanleg enkelvoudig afgedane zaken ook in het algemene bestuursprocesrecht kan vervallen.

De niet van overeenkomstige toepassing verklaarde bepalingen van hoofdstuk 8 Awb betreffen onderwerpen die voor het hoger beroep in belastingzaken elders zijn geregeld. Afdeling 8.1.1 Awb regelt allereerst welke besluiten voor beroep vatbaar zijn; daarvoor geeft de Awr een eigen regeling. Daarnaast geeft genoemde afdeling een regeling voor de relatieve bevoegdheid en voor jurisdictiegeschillen tussen rechtbanken onderling; deze kwesties zijn reeds geregeld in de artikelen 60 en 61 van de Wet op de rechterlijke organisatie. Artikel 8:10 Awb betreffende de behandeling van zaken door enkelvoudige en meervoudige kamers, en de artikelen 8:41, 8:74 en 8:82, betreffende het griffierecht, zijn niet van toepassing omdat daarvoor in hoger beroep afwijkende regels gelden (zie de voorgestelde artikelen 27j, vierde lid, 27k, 27l en 27n Awr).

Uit het tweede lid vloeit voort dat het gerechtshof te Amsterdam in douanezaken niet bevoegd is een zaak met toepassing van artikel 8:13 naar een ander gerechtshof te verwijzen. In douanezaken is het gerechtshof te Amsterdam immers als enige bevoegd.

Het derde lid stelt buiten twijfel dat de in de artikelen 27c, 27d, 27e, 27f en 27g opgenomen specifieke voorzieningen voor het beroep in belastingzaken ook voor de rechtsgang in hoger beroep gelden.

### **Artikel 27k**

Deze bepaling komt in hoofdzaak overeen met artikel 39, tweede tot en met vijfde lid, van de Wet op de Raad van State. De hoofdregel, neergelegd in het eerste lid, is dat het hoger beroep wordt behandeld door een meervoudige kamer. Een zaak die zich daar wegens zijn eenvoud voor leent, kan echter naar een enkelvoudige kamer worden verwezen. In het algemene bestuursprocesrecht geldt daarbij de beperking, dat een zaak waarin door een meervoudige kamer van de rechtbank uitspraak is gedaan, in hoger beroep niet enkelvoudig kan worden behandeld (zie bijvoorbeeld artikel 39, derde lid, Wet op de Raad van State). Op advies van de Raad van State is deze beperking voor het belastingrecht niet overgenomen (zij geldt ook niet in het vreemdelingenrecht; zie artikel 88, tweede lid, Vreemdelingenwet 2000). De gedachte achter deze beperking was, dat een zaak die in eerste aanleg meervoudig is behandeld, als regel te complex zal zijn voor enkelvoudige afdoening in hoger beroep. Dat gaat echter niet in alle gevallen op. Soms doen rechtbanken zaken meervoudig af, niet omdat zij zo complex zijn, maar om nieuwe rechters ervaring te laten opdoen in een meervoudige kamer voordat zij in een enkelvoudige kamer worden ingezet. Denkbaar is voorts, dat een zaak die in eerste aanleg complex was, dat in hoger beroep niet meer is, doordat een partij slechts een beperkt deel van het geschil aan de appèlrechter voorlegt. Het gaat hier niet om grote aantallen zaken, maar niettemin is het zuiverder om het gerechtshof louter op grond van de inhoud van de zaak zoals deze in hoger beroep voorligt, te laten beoordelen of zij geschikt is voor enkelvoudige afdoening.

Op dit punt zal het fiscale procesrecht dus afwijken van het algemene bestuursprocesrecht. Het ligt echter in de bedoeling van de eerste ondergetekende om binnen afzienbare termijn na te gaan, of de bedoelde beperking van de mogelijkheid om zaken in hoger beroep enkelvoudig af te doen, ook in het algemene bestuursprocesrecht kan vervallen. Een zaak die naar een enkelvoudige kamer is verwezen, kan door deze te allen tijde weer worden terugverwezen naar een meervoudige kamer. Dit zal niet vaak gebeuren, maar het kan voorkomen dat gedurende de behandeling van een zaak blijkt dat zij toch minder eenvoudig is dan aanvankelijk werd gedacht.

### **Artikelen 27l en 27n**

Artikel 27l regelt het griffierecht in hoger beroep. Het is grotendeels ontleend aan artikel 29a Awr, dat het griffierecht voor het beroep in cassatie regelt. De bedragen komen overeen met de griffierechten voor het hoger beroep in de Beroepswet en daarmee ook met griffierechten voor het beroep in cassatie in belastingzaken, zoals die zullen luiden na inwerkingtreding van het thans bij de Eerste Kamer aanhangige wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene wet bestuursrecht, de Wet tarieven in burgerlijke zaken en enige andere wetten ter verhoging van de opbrengst van de griffierechten (verhoging van de opbrengst van griffierechten) (Kamerstukken I 2002/03, 28 740, nr. 266).

Artikel 27n regelt het griffierecht voor een voorlopige voorziening in hoger beroep en is vrijwel woordelijk gelijk aan artikel 23 van de Beroepswet. Het griffierecht voor een verzoek om voorlopige voorziening is gelijk aan dat voor het hoger beroep zelf.

### **Artikel 27m**

Dit artikel regelt het incidenteel hoger beroep. Het is ontleend aan de regeling van het incidenteel beroep in cassatie in artikel 29b Awr. Anders dan in laatstgenoemd artikel is echter niet expliciet geregeld dat de partij die aanvankelijk geen hoger beroep had ingesteld een verweerschrift kan indienen. Dit volgt reeds uit artikel 8:42 Awb, dat in hoger beroep (anders dan in cassatie) van overeenkomstige toepassing is. Voor het overige is, zoals reeds in het algemeen gedeelte van deze memorie van toelichting is opgemerkt, voornamelijk volstaan met een summier regeling, in afwachting van een mogelijk toekomstige regeling voor het gehele bestuursprocesrecht. Om die reden wordt voor het incidentele hoger beroep, evenals thans voor het incidentele beroep in cassatie het geval is, voornamelijk geen griffierecht geheven.

In het burgerlijk recht is het gebruikelijk dat het incidenteel hoger beroep wordt ingesteld onder de opschortende voorwaarde dat het principaal hoger beroep gegrond wordt bevonden. In dat geval behoeft het incidenteel hoger beroep niet te worden behandeld, indien het principaal hoger beroep wordt verworpen. Voor het belastingrecht verzet artikel 27m zich niet tegen een dergelijk voorwaardelijk incidenteel hoger beroep. Dit volgt uit de algemene regel dat een rechtshandeling – dus ook het instellen van beroep in cassatie – voorwaardelijk kan worden verricht, tenzij de wet of de aard van de rechtshandeling zich daartegen verzet (zie artikel 38, eerste lid, jo. artikel 59 van Boek 3 van het Burgerlijk Wetboek).

Een andere vraag is, wat het lot van het incidenteel hoger beroep is indien het principaal hoger beroep niet-ontvankelijk blijkt. Voor het incidenteel beroep in cassatie heeft de Hoge Raad deze vraag onlangs beantwoord (HR 10-8-2001, BNB 2001, 377 m.nt. J. van Soest; JB 2001, 244 m.nt. R.M.P.G. N-C.). Uit deze uitspraak volgt, dat het incidentele beroep slechts in de niet-ontvankelijkheid van het principale beroep deelt, indien de niet-ontvankelijkheid van het principale beroep het gevolg is van een niet-verschoonbare overschrijding van de termijn voor het instellen van

beroep of voor het betalen van griffierecht, dan wel van het feit dat degene die het principale beroep instelde daartoe niet bevoegd was. Indien echter – zoals in het door de Hoge Raad berechte geval – het principale beroep niet-ontvankelijk is wegens gebrek aan belang, dient het incidentele beroep op zijn eigen merites te worden beoordeeld. Deze rechtspraak heeft betrekking op het incidenteel beroep in cassatie, maar aangenomen moet worden dat de Hoge Raad over de verhouding tussen een principaal en een incidenteel hoger beroep niet anders zou oordelen. De verschillen tussen hoger beroep en beroep in cassatie zijn immers voor de onderhavige kwestie niet van belang. Dit betekent dat het incidentele beroep in belastingzaken – net als het incidentele beroep in civiele zaken – in belangrijke mate een zelfstandig karakter zal hebben.

### **Artikelen 27o tot en met 27r**

Deze bepalingen, ontleend aan de artikelen 42 tot en met 45 van de Wet op de Raad van State, regelen de beslissingen die het gerechtshof op het hoger beroep kan nemen. Artikel 27o geeft de hoofdregels. Voorzover het dictum van de uitspraak van de rechtbank – vernietiging, ongegrondverklaring van het beroep of niet-ontvankelijkverklaring van het beroep – juist is, dient het gerechtshof deze uitspraak te bevestigen, ook als dit dictum op naar het oordeel van het gerechtshof onjuiste of onvolledige gronden berust. In laatstgenoemde gevallen volgt bevestiging van de uitspraak met verbetering van de gronden.

Voorzover het dictum van de uitspraak van de rechtbank onjuist is, dient het gerechtshof de uitspraak te vernietigen. In dat geval wordt aan de indiener van het beroepschrift tevens het betaalde griffierecht gerestitueerd (artikel 27p, eerste lid). Bij vernietiging is de hoofdregel dat het gerechtshof doet hetgeen de rechtbank had behoren te doen (artikel 27o, slot). Dat wil zeggen dat het gerechtshof een oordeel moet geven over het ingestelde beroep, voorzover dit in hoger beroep nog aan de orde is.

Het gerechtshof kan de zaak echter ook terugwijzen naar de rechtbank, indien het van oordeel is dat een hernieuwde behandeling door de rechtbank gewenst is (artikel 27q, eerste lid, onderdeel b). Dit kan zich voordoen als het oordeel van het gerechtshof meebrengt dat de rechtbank ten onrechte belangrijke feitelijke kwesties niet heeft onderzocht. Als het gerechtshof over die kwesties meteen zelf een oordeel zou geven, zou dit voor partijen een ongewenst verlies van instantie kunnen betekenen.

Maar het kan ook voorkomen dat partijen er uit een oogpunt van proces-economie beiden de voorkeur aan geven dat het gerechtshof deze feitelijke kwesties beslist. De wet verzet zich er niet tegen dat het gerechtshof bij de keuze tussen terugwijzen of zelf afdoen rekening houdt met dergelijke eenstemmige wensen van partijen.

Terugwijzen is de hoofdregel, indien de rechtbank ten onrechte heeft geoordeeld dat zij onbevoegd of het beroep niet-ontvankelijk is en daarom niet aan een inhoudelijke behandeling van het beroep is toegekomen (artikel 27q, eerste lid, onderdeel a). In dat geval zou een inhoudelijke behandeling door het gerechtshof immers al snel neerkomen op een ongewenst verlies van instantie. Niettemin kan het gerechtshof ook in deze gevallen de zaak zelf afdoen, indien het meent dat nadere behandeling door de rechtbank niet nodig is (artikel 27r). Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen indien de rechtbank het beroep ten onrechte niet-ontvankelijk heeft verklaard, maar het beroep inhoudelijk evident ongegrond of juist evident gegrond is.

In het algemene bestuursprocesrecht heeft de appèlrechter de bevoegdheid om de nietigheid van een uitspraak die door een relatief onbevoegde rechtbank is gedaan, voor gedekt te verklaren (zie bijvoorbeeld artikel 46 Wet op de Raad van State). Voor het belastingrecht bestaat aan een equivalent van die bepaling geen behoefte, nu er per gerechtshof maar één bevoegde rechtbank zal zijn.

Het voorgestelde artikel 28 Awr regelt tegen welke uitspraken beroep in cassatie kan worden ingesteld. Het eerste, tweede, vierde en vijfde lid komen overeen met het huidige artikel 28, behoudens redactionele aanpassingen in verband met het feit dat voortaan in bepaalde gevallen beroep in cassatie mogelijk zal zijn tegen uitspraken van de rechtbank. Tevens is rekening gehouden met een wijziging van artikel 28 Awr die is voorgesteld in het wetsvoorstel rechtstreeks beroep (Kamerstukken I 2002/03, 27 563, nr. 236). Deze wijziging houdt in dat geen beroep in cassatie mogelijk is tegen een uitspraak inhoudende dat het beroepschrift als bezwaarschrift moet worden behandeld, omdat de zaak ongeschikt is voor rechtstreeks beroep bij de bestuursrechter. Nu het daarbij steeds om een uitspraak van de rechtbank gaat, betekent dit dat in dat geval *sprongcassatie* (zie hierna) mogelijk is.

Het derde lid is nieuw. Het maakt het mogelijk dat partijen in onderling overleg besluiten om de tweede feitelijke instantie over te slaan. Er kan dan rechtstreeks tegen de uitspraak van de rechtbank beroep in cassatie worden ingesteld. Voorwaarde is wel, dat zowel de belanghebbende als de minister daarmee instemmen.

Deze aan het burgerlijk procesrecht (artikel 397 Rv.) ontleende figuur van «sprongcassatie» kan nuttig zijn, indien na de uitspraak van de rechtbank geen geschil meer bestaat over de feiten, maar nog slechts een zuivere rechtsvraag partijen verdeeld houdt. Een tweede procedure over de feiten is dan niet meer nodig. Natuurlijk kunnen partijen ook dan hun geschil aan het gerechtshof voorleggen, maar soms staat bij voorbaat vast dat partijen uiteindelijk het oordeel van de Hoge Raad zullen willen vernemen. Het kan dan doelmatiger zijn om de zaak maar meteen aan de Hoge Raad voor te leggen. Het nadeel dat het door invoering van een tweede feitelijke instantie langer kan duren voordat een oordeel van de hoogste rechter voorhanden is, wordt zo enigermate gecompenseerd.

Het burgerlijk procesrecht kent naast de figuur van de sprongcassatie ook de figuur van de prorogatie (artikel 62 Wet RO): partijen kunnen overeenkomen hun geschil direct aan het gerechtshof voor te leggen, met voorbijgaan van de rechtbank. De Hoge Raad en de Raad van State hebben in hun adviezen voorgesteld om ook in het fiscale procesrecht beide figuren in te voeren. Wij erkennen dat de figuur van de prorogatie onder omstandigheden nuttig zou kunnen zijn indien reeds bij de aanvang van de beroepsfase geen geschil meer bestaat over de feiten. Anderzijds zou invoering van de mogelijkheid van prorogatie naast de mogelijkheid van sprongcassatie en de binnenkort (voor het belastingrecht: opnieuw) in te voeren mogelijkheid om de bezwaarschriftprocedure over te slaan (zie het wetsvoorstel rechtsreeks beroep, Kamerstukken I 2002/03, 27 563, nr. 236), wel wat veel van het goede worden en het procesrecht verder kunnen compliceren. Voorts zou het fiscale bestuursprocesrecht daardoor verder gaan afwijken van het algemene bestuursprocesrecht, terwijl invoering van de mogelijkheid van prorogatie voor het algemene bestuursprocesrecht onwenselijk is, omdat zij daar tot een te grote druk op de hoogste rechter zou leiden. De fiscale rechtsgang zou bij prorogatie nog altijd twee instanties kennen. Een en ander afwegende, menen wij dat het vooralsnog niet wenselijk is de mogelijkheid van prorogatie te openen. In het stelsel van de Awr is het de minister – niet de inspecteur – die beslist over het al dan niet instellen van beroep in cassatie. Derhalve beslist de minister ook over het instellen van sprongcassatie, alsmede over het al dan niet instemmen met een voorstel van de belastingplichtige om in sprongcassatie te gaan. De Hoge Raad heeft in zijn advies voorgesteld de bevoegdheid tot het instemmen met sprongcassatie bij de inspecteur te leggen. Wij menen echter, dat de minister ook in deze gevallen het cassatiebeleid van de fiscus moet kunnen bepalen. Dit laat vanzelfsprekend onverlet, dat de minister de inspecteurs kan machtigen om derge-



lijke beslissingen in bepaalde gevallen namens hem te nemen. Bij de belastingen van de decentrale overheden geldt mutatis mutandis hetzelfde voor de verhouding tussen bijvoorbeeld het college van burgemeester en wethouders en de met de heffing belaste gemeenteambtenaar (vgl. art. 231 Gemeentewet).

Sprongcassatie is slechts mogelijk als alle partijen daarmee instemmen. Indien meer dan één belanghebbende bij de zaak betrokken is, zullen derhalve alle belanghebbenden hun instemming moeten geven. Dit geldt ook als het initiatief van een belanghebbende uitgaat. Deze zal dan ook de instemming van eventuele andere belanghebbenden moeten verkrijgen. Het komt in het belastingrecht echter maar weinig voor dat er meer belanghebbenden zijn.

De mogelijkheid van sprongcassatie doet niet af aan de termijn voor het instellen van beroep in cassatie. Deze bedraagt zes weken (artikel 6:7 jo. 6:24 Awb). De instemming van de wederpartij(en) zal dus binnen deze termijn moeten worden verkregen. Deze termijn begint in beginsel op de dag na die waarop de uitspraak is verzonden (artikel 6:8 jo. artikel 6:24 Awb). Indien de rechtbank echter mondeling uitspraak heeft gedaan, zal eerst om vervanging van deze uitspraak door een schriftelijke uitspraak moeten worden gevraagd (artikel 27d, tweede lid, Awr). In dat geval begint de termijn voor het instellen van beroep in cassatie op de dag na die, waarop de schriftelijke uitspraak is verzonden.

Het zesde lid regelt voor het beroep in cassatie hetgeen artikel 27h, vijfde lid, voor hoger beroep regelt; verwezen zij naar de toelichting op laatstgenoemd artikel.

#### *Onderdeel M*

Deze wijziging betreft een redactionele vereenvoudiging. De inhoud van het huidige artikel 28a is opgenomen in de aanhef van het voorgestelde artikel 28, eerste lid. De thans in artikel 28a opgenomen verwijzing naar artikel 6:13 jo. 6:24 Awb kan worden gemist, omdat artikel 6:13 Awb ook zonder zo'n uitdrukkelijke verwijzing van toepassing is.

#### *Onderdelen, N, R en S*

De artikelen 28b, 29g en 29h Awr zijn redactioneel aangepast omdat een beroep in cassatie zich voortaan niet meer uitsluitend tegen een uitspraak van een gerechtshof, maar ook tegen een uitspraak van een rechtbank zal kunnen richten.

#### *Onderdeel O*

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om een technische verbetering aan te brengen. Het huidige artikel 29 Awr verklaart ook de artikelen 8:27, 8:28, 8:29 en 8:31 van overeenkomstige toepassing. Deze bepalingen hebben in cassatie echter geen praktische betekenis. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs stelt in zijn advies nog de vraag of de Hoge Raad in uitzonderlijke gevallen toch niet behoefte aan deze bepalingen zou kunnen hebben, maar van een dergelijke behoefte is in de praktijk nimmer gebleken.

#### *Onderdeel P*

Deze wijziging betreft een redactionele verbetering.

#### *Onderdeel Q*

Ook artikel 29e, tweede lid, is aangepast in verband met de mogelijkheid van sprongcassatie tegen een uitspraak van de rechtbank. Indien de Hoge

Raad de aangevallen uitspraak vernietigt, heeft hij twee mogelijkheden: de zaak zelf afdoen, of terugwijzen naar de feitenrechter. Omdat de Hoge Raad in beginsel niet geëquipeerd is om als feitenrechter op te treden, kan hij de zaak slechts zelf afdoen indien geen of slechts ondergeschikte geschilpunten van feitelijke aard resteren.

Indien een zaak na sprongcassatie moet worden verwezen, rijst de vraag of de Hoge Raad moet verwijzen naar een gerechtshof of naar een rechtbank. In onteigeningszaken (waarin het beroep in cassatie zich eveneens tegen een rechtbankuitspraak richt) is de praktijk, dat de Hoge Raad naar een gerechtshof verwijst. Hetzelfde gold tot voor kort bij kantongerechtszaken waarbij het beroep in cassatie zich richtte tegen de uitspraak van de rechtbank in hoger beroep. Naar verwachting zal de Hoge Raad in belastingzaken dezelfde lijn volgen en dus, indien verwijzing nodig is, in beginsel verwijzen naar een gerechtshof, ook als sprake is van sprongcassatie. Dit heeft het voordeel dat de procedure niet onnodig wordt verlengd.

Het voorgestelde artikel 29e biedt de Hoge Raad echter ook de mogelijkheid om de zaak naar een rechtbank te verwijzen. Daartoe kan, ook buiten het geval van sprongcassatie, in bijzondere gevallen aanleiding bestaan. Als bijvoorbeeld de Hoge Raad tot het oordeel komt dat de rechtbank het beroep tegen een boete ten onrechte niet-ontvankelijk heeft verklaard, casu quo dat het gerechtshof een dergelijk oordeel van de rechtbank ten onrechte heeft bevestigd, dient over de inhoud van de zaak in beginsel alsnog in twee feitelijke instanties te kunnen worden geprocedeerd. Deze inhoud is dan immers in het geheel nog niet aan de orde gekomen.

#### *Onderdeel T*

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om een leemte in de rechtsbescherming op het gebied van het douanerecht te dichten. Thans staan geen bezwaar en beroep open tegen beschikkingen van de Minister van Financiën op grond van de artikelen 10, tweede lid, (onthefving inlichtingenplicht), 30, eerste lid, (toelating als douane-expediteur) en 52, achtste lid, (teruggave inbeslaggenomen voorwerpen of vervoermiddelen) van de Douanewet. Artikel 243 van het Communautair douanewetboek en hoofdstuk 10 van de herziene Kyoto-conventie (Protocol tot wijziging van de Internationale Overeenkomst inzake de vereenvoudiging en harmonisatie van douaneprocedures, Brussel, 26 juni 1999, Trb. 2001, 162) nopen er toe om ook tegen deze beschikkingen rechtsmiddelen open te stellen. Dit kan het meest eenvoudig geschieden door de werking van het huidige artikel 30a Awr uit te breiden tot beschikkingen van de minister. Het huidige artikel 30a bepaalt, kort gezegd, dat beschikkingen (in de zin van artikel 1:3, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht; dit is een beperkter beschikkingsbegrip dan dat van het Communautair douanewetboek) van de inspecteur op grond van wettelijke bepalingen in de zin van de Douanewet steeds voor bezwaar vatbaar zijn, alsmede dat beslissingen van de inspecteur die geen beschikkingen in de zin van artikel 1:3, tweede lid, Awb zijn, desgevraagd bij zodanige beschikking worden bevestigd. Voorgesteld wordt om deze regeling uit te breiden tot beschikkingen van de minister. Dit is geschied door het eerste en het tweede lid in de lijdende vorm te formuleren, waardoor niet langer van belang is van welk orgaan de beschikking of andere beslissing afkomstig is.

Ook tegen een uitspraak van de rechtbank of de voorzieningenrechter omtrent een beschikking van de minister staat hoger beroep open. Uiteraard moet een hoger beroep van de zijde van de overheid dan niet door de inspecteur, maar door de minister worden ingesteld. Daarom bepaalt het derde lid dat in zo'n geval de minister voor de toepassing van de bepalingen over het hoger beroep in de plaats treedt van de inspecteur.

#### *Onderdeel U*

Artikel 30d, tweede lid, bepaalt thans dat tegen bepaalde beslissingen een bezwaarschrift kan worden ingediend. De in paragraaf 3.1 van het algemeen gedeelte van deze memorie van toelichting uiteengezette wijziging van de systematiek van de Awr brengt mee, dat in plaats daarvan dient te worden bepaald dat tegen deze beslissingen beroep kan worden ingesteld. Uit artikel 7:1 Awb volgt dan, dat eerst bezwaar moet worden gemaakt.

#### *Onderdeel V*

Ook in artikel 34 dient de verwijzing naar het gerechtshof te worden vervangen door een verwijzing naar de rechtbank.

### **ARTIKEL V**

Artikel 34 Douanewet bepaalt thans dat een douane-expediteur bezwaar kan maken tegen een beschikking van de Minister van Financiën, inhoudende een waarschuwing of een intrekking van de toelating als douane-expediteur, alsmede dat tegen de beslissing op het bezwaarschrift beroep kan worden ingesteld bij het gerechtshof te Amsterdam. Als gevolg van de voorgestelde wijzigingen van de Awr is deze bijzondere rechtsbeschermingsregeling niet meer nodig. Dat beroep kan worden ingesteld volgt voortaan uit artikel 8:1 Awb jo. de voorgestelde artikelen 26 en 30a Awr. Dat eerst bezwaar moet worden gemaakt volgt uit artikel 7:1 Awb. Uit het voorgestelde artikel 27 Awr, tenslotte, volgt dat in dit geval de rechtbank te Amsterdam bevoegd is.

### **ARTIKELN VI TOT EN MET X, XII, XIV EN XXI**

Deze artikelen strekken tot aanpassing van bepalingen in bijzondere wetten, die de door de Awr geboden rechtsgang van overeenkomstige toepassing verklaren. Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om enkele van deze bepalingen redactioneel te vereenvoudigen.

Geen aanpassing is nodig van de bepalingen, zoals artikel 53, tweede lid, AOW of artikel 30, vijfde lid, Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen, die beroep in cassatie openstellen tegen uitspraken van de Centrale Raad van Beroep of het College van Beroep voor het bedrijfsleven en daarbij «de voorschriften betreffende het beroep in cassatie tegen de uitspraken van de gerechtshoven inzake beroepen in belastingzaken» van overeenkomstige toepassing verklaren. Ook daarbij is immers voldoende duidelijk dat daarmee de voorschriften van hoofdstuk V, afdeling 4, Awr zijn bedoeld. Ter vermindering van misverstand zij wel opgemerkt, dat de mogelijkheid van sprongcassatie (artikel 28, derde lid, Awr) in deze gevallen niet openstaat. De hier bedoelde bepalingen stellen immers uitdrukkelijk slechts beroep in cassatie open tegen uitspraken van de Centrale Raad van Beroep, onderscheidenlijk het College van Beroep voor het bedrijfsleven, en derogeren derhalve als «lex specialis» aan artikel 28, derde lid, Awr.

Voor de Invorderingswet 1990 is het daarnaast nodig om voor besluiten waarvoor niet de Awr-rechtsgang geldt, ook de Awb-rechtsgang uit te sluiten. Verwezen zij naar de toelichting bij artikel II, onderdeel B.

### **ARTIKEL XI**

In enkele artikelen van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden verwijzingen naar artikel 8:4, onderdeel g, Awb vervangen door verwijzingen naar hoofdstuk V van de Awr. De strekking van deze bepalingen is namelijk om bepaalde besluiten, in afwijking van het voortaan in artikel 26 Awr

neergelegde «gesloten systeem», toch voor beroep vatbaar te maken, alsmede om daarbij het algemene bestuursprocesrecht van toepassing te doen zijn, dus zonder de afwijkingen en aanvullingen die in hoofdstuk V Awr zijn neergelegd.

### **ARTIKEL XIII**

Artikel 30, derde lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen stelt tegen bepaalde besluiten beroep open bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven. De daaraan toegevoegde clausule «in afwijking van artikel 8:4, onderdeel g, van de Algemene wet bestuursrecht» dient te vervallen en behoeft in dit geval ook niet te worden vervangen door een verwijzing naar hoofdstuk V Awr. Uit artikel 30, eerste lid, volgt namelijk reeds dat de Awr op deze besluiten in het geheel niet van toepassing is.

### **ARTIKEL XV**

Artikel 37 van de Wet op de Raad van State bepaalt thans dat tegen uitspraken van de rechtbanken in bestuursrechtelijke zaken hoger beroep openstaat bij de Afdeling bestuursrechtspraak, tenzij hoger beroep kan worden ingesteld bij de Centrale Raad van Beroep of het College van Beroep voor het bedrijfsleven. Aangezien ook belastingzaken bestuursrechtelijke zaken zijn, dient in deze bepaling ook rekening te worden gehouden met het geval dat hoger beroep bij het gerechtshof kan worden ingesteld.

### **ARTIKELN XVI, XVII EN XXII**

De Provinciewet, Gemeentewet en Waterschapswet verklaren de Algemene wet inzake rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing op de heffing van provinciale, respectievelijke gemeentelijke en waterschapsbelastingen, waarbij vervolgens enkele uitzonderingen en aanvullingen zijn geregeld. In verband daarmee moeten enkele bepalingen van deze wetten worden aangepast aan de nieuwe tekst en systematiek van de Awr. De in de artikelen XVI, XVII, onderdeel B en XXII, opgenomen wijzigingen vloeien voort uit de in paragraaf 3.1 van het algemeen gedeelte van deze toelichting uiteengezette wijziging van de systematiek van de Awr. De drie organieke wetten bevatten – onderling identieke – regelingen voor het geval terzake van hetzelfde voorwerp van de belasting of hetzelfde belastbare feit twee of meer personen belastingplichtig zijn. In dat geval kan de belastingaanslag op naam van slechts één van deze personen worden gesteld. Daarbij zijn telkens bepalingen opgenomen, die zeker stellen dat de niet op het aanslagbiljet genoemde belastingplichtige wel rechtsmiddelen tegen de belastingaanslag kan aanwenden. Omdat in het systeem van de huidige Awr het recht van beroep volgt uit het recht om bezwaar te maken, zijn deze bepalingen thans geformuleerd als bevoegdheden om een bezwaarschrift in te dienen. De nieuwe systematiek – die van de Algemene wet bestuursrecht – is net omgekeerd: het recht van bezwaar volgt uit het recht van beroep bij de rechtbank. Daarom moeten de hier bedoelde bepalingen worden geherformuleerd als bevoegdheden om beroep bij de rechtbank in te stellen. Dat eerst bezwaar moet worden gemaakt volgt dan uit artikel 7:1, eerste lid, Awb. Materiële wijzigingen zijn met dit alles niet beoogd.

De in artikel XVII, onderdeel A, opgenomen wijziging betreft een bepaling die bezwaar uitsluit en derhalve om dezelfde reden dient te worden omgezet in een uitsluiting van beroep.

## **ARTIKEL XVIII**

Tegen de meeste besluiten op grond van de op 1 januari 2003 in werking getreden Mijnbouwwet staat beroep open bij de Afdeling bestuursrecht-spraak van de Raad van State (artikel 142, eerste lid, Mijnbouwwet). Tegen besluiten omtrent de heffing en invordering van rechten staat echter de fiscale rechtsgang open (art. 142, derde lid). Het onderhavige wetsvoorstel brengt mee dat in die gevallen niet langer het gerechtshof, maar de recht-bank in eerste aanleg bevoegd zal zijn. De onderhavige aanpassing van de Mijnbouwwet voorziet daarin. Wetstechnisch behoort dit te worden vorm-gegeven door voor de hier bedoelde besluiten de hoofdregel van het eerste lid (beroep bij de ABR) buiten toepassing te verklaren en de fiscale rechtsgang van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van over-eenkomstige toepassing te verklaren.

## **ARTIKEL XIX**

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om in artikel 93, derde lid, van de Gezondheids- en welzijnswet voor dieren een verwijzing naar de reeds in 1999 ingetrokken Wet administratieve rechtspraak belastingzaken te schrappen.

## **ARTIKEL XX**

Artikel 76 van de Ziekenfondswet kan vervallen, omdat artikel 15a, derde lid, reeds topt gevolg heeft dat ook hoofdstuk V van de Awr van overeen-komstige toepassing is.

## **ARTIKEL XXIII**

Dit artikel bevat het overgangsrecht. De hoofdlijn daarvan is uiteengezet in paragraaf 2.3 van het algemeen deel van deze memorie van toelichting en is neergelegd in het eerste lid: de nieuwe rechtsgang – in drie instan-ties – staat open tegen uitspraken op bezwaar die zijn gedagtekend op of na de datum van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel. Beroepen tegen vóór dat tijdstip gedagtekende uitspraken op bezwaar worden door de gerechtshoven afgehandeld.

Gelet op de beroepstermijn van zes weken betekent dit dat de gerechts-hoven nog tot zes weken na inwerkingtreding van deze wet nieuwe beroepen in eerste aanleg zullen ontvangen. Daarna zal deze stroom opdrogen, op een enkel verschoonbaar te laat ingesteld beroep na. Op dat moment zullen er nog geen appèlzaken binnenkomen. Naar verwachting zullen de eerste appellabele einduitspraken van de rechtbanken pas tegen het einde van het eerste jaar na inwerkingtreding worden gewezen. Dit betekent dat de gerechtshoven in dit eerste jaar hun werkvoorraden flink zullen kunnen verminderen.

Het tweede lid stelt buiten twijfel dat voor verzoeken om voorlopige voor-ziening hetzelfde overgangsrecht geldt als voor beroepen in de hoofdzaak. Voorts is een voorziening getroffen in verband met de toekomstige moge-lijkheid om met instemming van de inspecteur de bezwaarfase over te slaan en rechtstreeks beroep bij de rechter in te stellen (zie het voorstel voor een Wet rechtstreeks beroep, Kamerstukken II 2000/01, 27 563, nrs. 1–3). Indien rechtstreeks beroep wordt ingesteld, dan wel hangende bezwaar een voorlopige voorziening wordt gevraagd, is dus de dagteke-ning van het primaire besluit beslissend.

Het derde lid regelt het overgangsrecht voor beroepen tegen het niet tijdig doen van een uitspraak op bezwaar. Omdat een dergelijk beroep niet aan een termijn is gebonden (artikel 6:12 Awb), kan het, ook in gevallen waarin de inspecteur reeds voor inwerkingtreding van deze wet uitspraak had

behoren te doen, nog geruime tijd na inwerkingtreding worden ingesteld. Daarom is er voor gekozen om voor deze categorie beroepen aan te knopen bij het tijdstip waarop het beroep wordt ingesteld. Dit betekent praktisch, dat de rechtbank bevoegd is in alle gevallen waarin het beroep wegens niet tijdig beslissen wordt ingesteld na het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet.

#### **ARTIKEL XXIV**

Ingevolge het eerste lid treedt dit wetsvoorstel in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Zoals in paragraaf 7 van het algemeen deel van deze memorie van toelichting is uiteengezet, wordt gestreefd naar 1 januari 2005. Het tweede lid stelt zeker, dat op datzelfde tijdstip de reeds door het amendement-Van Oven op het wetsvoorstel Organisatie en bestuur gerechten aangebrachte wijzigingen in de Wet op de rechterlijke organisatie in werking treden. Verwezen zij naar de toelichting bij artikel I, onderdeel B, van dit wetsvoorstel.

De Minister van Justitie,  
J. P. H. Donner

De Staatssecretaris van Financiën,  
J. G. Wijn



**ARTIKEL XVIII**

Met ingang van een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip wordt de Wet op de rechterlijke organisatie gewijzigd als volgt:

A

Na artikel 43 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

**Artikel 44**

De rechtbanken nemen in eerste aanleg kennis van de belastingzaken waarvan de kennisneming bij de wet aan hen is opgedragen.

B

In artikel 60, eerste lid, wordt «en strafzaken» vervangen door: ,strafzaken en belastingzaken.

C

Artikel 60a vervalt.