

Vergaderjaar 1996–1997

**25 175**

## **Aanpassing van het fiscale procesrecht aan de Algemene wet bestuursrecht en wijziging van een aantal fiscale en andere wetten (herziening van het fiscale procesrecht)**

**Nr. 3**

### **MEMORIE VAN TOELICHTING**

#### **I. ALGEMEEN**

##### *1.1. Achtergronden en doelstelling van het wetsvoorstel*

Dit wetsvoorstel strekt ertoe, het fiscale procesrecht in overeenstemming te brengen met het bestuursprocesrecht zoals neergelegd in hoofdstuk 8 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). Dit project werd reeds aangekondigd in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel inzake de voltooiing van de eerste fase van de herziening van de rechterlijke organisatie (Kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. 3, blz. 30). Sindsdien is van verschillende zijden aangedrongen op een aanpassing van het fiscale procesrecht aan de Awb. Van de vele pleidooien worden hier genoemd het rapport «De invloed van de Awb op het fiscale procesrecht» van de Commissie ter bestudering van de betekenis van de Algemene wet bestuursrecht voor het fiscale procesrecht (nrs. 193 en 194, Deventer 1993) en het advies van de Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht (advies van 19 mei 1995 aan de Staatssecretaris van Financiën; Kamerstukken II 1994/95, 23 470, nrs. 7 en 8).

Het fiscale procesrecht, nu nog grotendeels geregeld in de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken (hierna: WARB) respectievelijk de Tariefcommissiewet, geldend voor de belastingkamers van de gerechtshoven en de Hoge Raad respectievelijk voor de Tariefcommissie, is nog het enige belangrijke bestuursrechtelijke procesrecht waarop hoofdstuk 8 van de Awb niet van toepassing is. Voor de harmonisatie van het fiscale procesrecht bestaan minstens twee samenhangende redenen.

Ten eerste ontwikkelt het bestuursprocesrecht zich thans verschillend, hetgeen nadelig is zowel voor bestuur en belanghebbenden als voor de rechterlijke macht. In praktijk en literatuur wordt dan ook sterk aangedrongen op harmonisatie. Daarbij moet bedacht worden dat de bepalingen van hoofdstuk 6 van de Awb door de algemene werking daarvan inmiddels al wèl van toepassing zijn op het fiscale procesrecht.

Ten tweede moet rekening worden gehouden met de mogelijkheid dat te zijner tijd wijziging wordt gebracht in de rechtsgang in fiscale zaken, die thans nog bestaat uit één feitelijke instantie bij de gerechtshoven en daarna beroep in cassatie bij de Hoge Raad. Het is van belang dat

voortuitlopend op een eventuele wijziging van die rechtsgang het procesrecht reeds geharmoniseerd is.

Met het van overeenkomstige toepassing verklaren van hoofdstuk 8 van de Awb wordt tevens bereikt dat ook in het fiscale procesrecht de mogelijkheid tot het treffen van een voorlopige voorziening wordt geïntroduceerd.

Deel I van deze memorie van toelichting (het algemene deel) heeft de volgende opbouw. In de paragrafen I.2 en I.3 worden de voorbereiding van het wetsvoorstel en de beoogde inwerkingtreding besproken. In paragraaf I.4 zijn de opzet en de hoofdlijnen van het wetsvoorstel weergegeven. Paragraaf I.5 gaat in op een van de gevolgen van het wetsvoorstel, te weten de introductie van de voorlopige voorziening in het fiscale procesrecht. In paragraaf I.6 tenslotte worden de gevolgen voor de rechterlijke macht en de belastingdienst besproken.

Deel II van de memorie van toelichting betreft het artikelsgewijze deel. Eerst wordt de wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) (artikel I van het wetsvoorstel) besproken, waaronder het nieuwe artikel 27 waarin hoofdstuk 8 van de Awb van overeenkomstige toepassing wordt verklaard. Bij die gelegenheid wordt tevens ingegaan op de betekenis van hoofdstuk 8 voor het fiscale procesrecht, aan de hand van een bespreking van de afdelingen van dat hoofdstuk. Nadat vervolgens de artikelsgewijze toelichting op de wijzigingen van de AWR wordt afgerond volgt de toelichting op de wijziging van de Tariefcommissiewet (artikel II) en andere wetten (artikel III). Tenslotte worden de artikelen IV, V en VI voor zover nodig nog toegelicht (intrekking van de WARB, overgangsrecht en inwerkingtreding).

### *1.2. Voorbereiding van het wetsvoorstel*

Het wetsvoorstel is voorbereid in overleg tussen de ministeries van Justitie en Financiën. Van het begin af aan is overleg gevoerd met deskundigen uit de fiscale rechtspraak, de belastingwetenschap en -praktijk. Het wetsvoorstel is ook voorgelegd aan de diverse overheden die met belastingheffing te maken hebben en die rechtstreeks of indirect de gevolgen van de wetswijziging zullen ondervinden. Tenslotte heeft ook intensief contact plaatsgevonden met de voorzitter van de Commissie Wetgeving algemene regels van bestuursrecht, prof. Scheltema, en met de Werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht, bestaande uit de hoogleraren Geppaart en Flinterman en ingesteld door de Staatssecretaris van Financiën. Commentaar op het wetsvoorstel is ontvangen van de zijde van de Hoge Raad, de belastingkamers van de gerechtshoven, de Tariefcommissie, de Nederlandse Vereniging voor Rechtspraak, de Nederlandse Orde van Advocaten, de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, de Vereniging van Nederlandse Gemeenten en de Unie van Waterschappen.<sup>1</sup> Blijkens het commentaar wordt de harmonisatie van het fiscale procesrecht met het procesrecht van hoofdstuk 8 van de Awb onderschreven; wel heeft het commentaar op onderdelen aanleiding gegeven tot wijzigingen. Waar nodig wordt in deze memorie van toelichting nader ingegaan op het gegeven commentaar.

### *1.3. Beoogde inwerkingtreding*

De intensieve samenwerking bij de voorbereiding van het wetsvoorstel en de inschakeling van diverse deskundigen en adviseurs hebben ertoe bijgedragen dat thans een wetsvoorstel voorligt dat breed wordt gedragen, zodat gestreefd kan worden naar een spoedige inwerkingtreding, bij voorkeur nog in 1997. Daarvan wordt ook uitgegaan bij het treffen van voorbereidende maatregelen van feitelijke aard die nodig zijn om de inwerkingtreding ook daadwerkelijk te kunnen effectueren. Daarbij

<sup>1</sup> Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

kan worden gedacht aan voorbereidingscursussen ter zake van het – voor de hoven nieuwe – bestuursprocesrecht en aan voorzieningen in de administratieve sfeer (bij voorbeeld automatisering).

#### *1.4. Opzet en hoofdlijnen van het wetsvoorstel*

Bij de huidige stand van zaken dienen – afgezien van de Tariefcommissiewet – ten minste drie wetten te worden geraadpleegd om het toepasselijke procesrecht in fiscale zaken te kennen: hoofdstuk 6 van de Awb voor de algemene bepalingen over bezwaar en beroep, de WARB voor de specifieke bepalingen inzake beroep bij het gerechtshof en beroep in cassatie bij de Hoge Raad en hoofdstuk V van de AWR in verband met het feit dat daarin de toegang tot de rechter en het beperkte belanghebbendebegrip voor fiscale zaken zijn geregeld. Daarbij is dan nog geen rekening gehouden met de heffingswetten (bijv. de Wet op de inkomstenbelasting 1964), waarin het materiële recht is geregeld.

Bij deze wetgevingsoperatie hebben wij ons mede ten doel gesteld het aantal van ten minste drie te raadplegen wetten inzake fiscaal procesrecht te verminderen tot twee. De eerste mogelijkheid daartoe was, uit de AWR alle elementen weg te halen die betrekking hebben op het beroep op de rechter en deze toe te voegen aan de herziene WARB, waarin overigens voornamelijk hoofdstuk 8 van de Awb van overeenkomstige toepassing zou worden verklaard. In deze oplossing zou de AWR weliswaar niet meer hoeven te worden geraadpleegd voor het echte bestuursprocesrecht, maar aangezien de fiscale rechtsbescherming ook onder het nieuwe bestuursprocesrecht een gesloten stelsel zal blijven en een beperkt belanghebbendebegrip blijft kennen, zou er toch een belangrijk verband met de AWR blijven bestaan aangezien daarin de specifieke bezwaarschriftprocedure is geregeld.

De tweede en derde oplossing zijn rigoureuzer en gaan gepaard met intrekking van de WARB. In het ene geval zou de Awb kunnen worden uitgebreid met een afdeling die specifieke regels stelt inzake fiscaal bestuursprocesrecht; de andere oplossing zou zijn deze specifieke regels op te nemen in de AWR.

In het onderhavige wetsvoorstel is gekozen voor opnemings van specifieke regels van fiscaal procesrecht in de AWR, omdat de Awb algemeen geldende regels stelt, niet beperkt tot het ene of andere deelgebied van het bestuursrecht. Een zelfde oplossing is gekozen in onder meer de Wet op de Raad van State en de Beroepswet, zij het dat in die wetten ook de institutionele bepalingen van de desbetreffende rechterlijke colleges zijn opgenomen, waar wat betreft de gerechtshoven en de Tariefcommissie de institutionele bepalingen zijn opgenomen in de Wet op de rechterlijke organisatie onderscheidenlijk de Tariefcommissiewet.

Het wetsvoorstel is mede door de gemaakte keuze eenvoudig van opbouw. De WARB wordt in zijn geheel ingetrokken en in de Tariefcommissiewet worden de procesrechtelijke bepalingen geschrapt. Het procesrecht wordt opgenomen in hoofdstuk V van de AWR, dat uit vier afdelingen gaat bestaan: Afdeling 1 betreft algemene bepalingen inzake bezwaar, afdeling 2 betreft algemene bepalingen inzake beroep bij het gerechtshof en de Tariefcommissie, afdeling 3 betreft beroep in cassatie bij de Hoge Raad en afdeling 4 tenslotte betreft bijzondere bepalingen inzake bezwaar en beroep (douane). Voor het beroep bij het gerechtshof en de Tariefcommissie wordt in beginsel hoofdstuk 8 van de Awb van overeenkomstige toepassing verklaard; voor het beroep in cassatie bij de Hoge Raad wordt waar mogelijk ook aangesloten bij hoofdstuk 8 van de Awb. Ook de andere fiscale wetten worden aangepast aan de uitgangspunten van het wetsvoorstel. Waar nodig worden specifieke voorzieningen gehandhaafd of geïntroduceerd in verband met de aard van de geschillen.

### *1.5. Invoering van de mogelijkheid van een voorlopige voorziening in het fiscale procesrecht*

Een van de instrumenten die door de toepasselijkheid van hoofdstuk 8 van de Awb ook in het fiscale procesrecht worden ingevoerd, is de voorlopige voorziening. Dat betekent dat, indien tegen een besluit beroep bij de rechter is ingesteld of daaraan voorafgaand bezwaar is gemaakt of administratief beroep is ingesteld, aan de president van het desbetreffende gerecht kan worden gevraagd een voorlopige voorziening te treffen indien onverwijlde spoed, gelet op de betrokken belangen, dat vereist. De werkgroep voor aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht heeft, in haar eerder genoemde aanbeveling aan de Staatssecretaris van Financiën, geadviseerd deze mogelijkheid ook in het fiscale recht te introduceren. In de meeste commentaren op het voorontwerp wordt deze introductie in het fiscale recht als zodanig ondersteund, zij het dat blijkens de commentaren wel verschillend wordt gedacht over de gevolgen daarvan.

De gerechtshoven achten de voorlopige voorziening een nuttige aanvulling op het bestaande arsenaal van rechtsmiddelen maar zijn van oordeel dat daarvan in fiscale procedures betrekkelijk weinig gebruik zal kunnen worden gemaakt. De Tariefcommissie meent dat de voorlopige voorziening een aanwinst kan zijn voor haar werkterrein. De Unie van Waterschappen merkt op dat verzoeken om voorlopige voorziening vaak niet voor inwilliging in aanmerking zullen komen omdat de spoedeisendheid vrijwel uitsluitend haar grond kan vinden in de betalingsverplichting en er veelal – bijvoorbeeld in de bezwaarschriftprocedure – uitstel van betaling wordt verleend. De Nederlandse Orde van Advocaten verwacht dat de invoering van de voorlopige voorziening niet zal leiden tot ingrijpende wijzigingen voor de fiscale praktijk en ook niet tot een aanzienlijke belasting van de rechterlijke organen.

De Hoge Raad is van mening dat aan de figuur van de voorlopige voorziening weinig behoefte zal bestaan naast de mogelijkheden van versnelde behandeling en vereenvoudigde afdoening (artikelen 8:52 en 8:54 Awb). Ook de VNG staat gereserveerd tegen de introductie van de voorlopige voorziening maar om een andere reden. Zij verwacht dat belastingplichtigen snel van het middel gebruik zullen maken en zij vreest dat de rechter het werk gaat doen van het college van burgemeester en wethouders of de voor hem in de plaats getreden ambtenaar. Ook de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs vermoedt dat veel gebruik zal worden gemaakt van de mogelijkheid tot het vragen van een voorlopige voorziening maar ziet dat juist als een goede zaak.

Het is van belang te benadrukken dat een voorlopige voorziening niet zomaar gevraagd kan worden. Ten eerste is er de connexiteitseis, neergelegd in de aanhef van artikel 8:81, eerste lid. Dat wil zeggen dat een verzoek om een voorlopige voorziening tegen een besluit slechts mogelijk is indien tegen het besluit bij de rechter al beroep is ingesteld of tegen het besluit bezwaar is gemaakt of administratief beroep is ingesteld. Ten tweede is er de belangrijke voorwaarde dat een voorlopige voorziening slechts getroffen kan worden «indien onverwijlde spoed, gelet op de betrokken belangen, dat vereist». Met de VNG zijn wij uiteraard van mening dat alleen een financieel belang op zichzelf niet kan leiden tot een voorlopige voorziening. Inmiddels biedt een ruime jurisprudentie, ook op het terrein van de sociale zekerheid, het beeld dat slechts in uitzonderlijke gevallen, gelet op de betrokken belangen, onverwijlde spoed een voorlopige voorziening vereist. Bovendien moet worden bedacht dat de fiscus (i.c. de ontvanger) in veel gevallen uitstel van betaling verleent. Naar verwachting zal de voorlopige voorziening structureel een nuttig instrument kunnen zijn in gevallen waarin door de inspecteur onredelijk hoge belastingaanslagen zijn opgelegd, die de belastingplichtige belemmeren in zijn bedrijfsuitoefening, bij voorbeeld doordat de bank –

ondanks door de ontvanger verleend uitstel van betaling – de kredietkraan dichtdraait vanwege het risico van oninbaarheid van haar vordering als de aanslagen uiteindelijk moeten worden betaald. Dit voorbeeld is ook genoemd in het commentaar van de gerechtshoven. De Tariefcommissie geeft als voorbeeld van toepassing op haar rechtsgebied de mogelijkheid van het voorlopig vrijgeven van goederen of de ongedaanmaking van de sluiting van een douane-inrichting.

De VNG heeft in haar advies de vrees uitgesproken dat als tijdens een bezwaarschriftprocedure een verzoek om voorlopige voorziening wordt gedaan, de kortsluitingsregeling van artikel 8:86 (de bevoegdheid om bij de beslissing op de voorlopige voorziening onmiddellijk uitspraak te doen in de hoofdzaak) ertoe kan leiden dat de rechter het werk van het college van burgemeester en wethouders gaat doen. De kortsluitingsregeling van de Awb is echter uitdrukkelijk alleen van toepassing als het geschil in de hoofdzaak reeds bij de rechter aanhangig is, dus nadat een besluit op bezwaar is genomen en beroep is ingesteld. Bovendien bestaat de bevoegdheid tot het doen van onmiddellijke uitspraak slechts indien de president van oordeel is dat na de openbare zitting inzake het verzoek om voorlopige voorziening een nader onderzoek redelijkerwijs niet kan bijdragen aan de beoordeling van de zaak. Dat betekent dat de president niet bevoegd is tot kortsluiting indien hij dat oordeel niet heeft. Tenslotte is, naar analogie van artikel 36 van de Wet op de Raad van State en artikel 17 van de Beroepswet, in artikel 27h van de AWR toegevoegd dat artikel 8:86, eerste lid, slechts kan worden toegepast indien partijen daarvoor toestemming hebben gegeven. Hiermee is, naar wij aannemen, de vrees van de VNG weggenomen.

In hun commentaar hebben de gerechtshoven aangegeven dat de introductie van de mogelijkheid van een voorlopige voorziening een extra werklast voor de rechterlijke organen met zich meebrengt. De Nederlandse Orde van Advocaten is van mening dat deze extra werklast niet aanzienlijk zal zijn. Hoewel wij, mede op basis van de uitgebrachte adviezen, van oordeel zijn dat, gelet op het specifieke karakter van het belastingrecht, op dit moment niet exact valt in te schatten hoe groot de structurele gevolgen voor de werklast van de rechterlijke macht zullen zijn, zijn wij van mening dat deze gevolgen er wel zullen zijn. Wij verwachten dat in ieder geval in de begintijd een extra beroep op de rechterlijke organen gedaan zal worden. Zo was ook bij de sociale-zekerheidswetgeving aanvankelijk sprake van een aanzienlijk aantal verzoeken om voorlopige voorzieningen. Daarom is het naar ons oordeel onontbeerlijk om in ieder geval voorlopig de formatieve bezetting van de gerechtshoven uit te breiden. Verwezen zij naar de volgende paragraaf, waarin de gevolgen voor de rechterlijke macht worden besproken.

#### *1.6. Gevolgen van het wetsvoorstel voor de rechterlijke macht en de Belastingdienst*

Het belangrijkste gevolg van het wetsvoorstel is dat een aanzienlijke uniformering wordt bereikt tussen het fiscale en het overige bestuursprocesrecht. De voordelen daarvan zijn evident. Eenheid van procesrecht bevordert eenheid van de jurisprudentie daarover en draagt daarmee bij aan een vereenvoudiging van het recht, ook ten bate van de rechterlijke macht. Dat bevordert op den duur tevens de efficiency van de rechtspraak. Aan de andere kant introduceert het wetsvoorstel een aantal instrumenten die het fiscale procesrecht thans nog niet kent. De belangrijkste daarvan zijn de voorlopige voorziening, de mogelijkheid van veroordeling tot schadevergoeding en de herziening van onherroepelijk geworden uitspraken. Van deze instrumenten zal de introductie van de mogelijkheid van een voorlopige voorziening in kwantitatief opzicht naar verwachting de belangrijkste gevolgen kunnen hebben. In hun commentaar op het voorontwerp van wet hebben de gerechtshoven aangegeven dat

weliswaar niet exact valt te voorzien wat de gevolgen zullen zijn maar dat van een werklasttoeneming zeker sprake zal zijn. Wij zijn van mening dat er bij de huidige stand van zaken – te weten het gesloten stelsel van de voor beroep vatbare besluiten en het soepele beleid inzake verlening van uitstel van betaling – reden is te veronderstellen dat de mogelijkheden voor het geven van voorlopige voorzieningen in het fiscale procesrecht beperkt zullen zijn. Niettemin verwachten wij dat in de aanvangsfase van de toepassing van het nieuwe procesrecht een aanzienlijk aantal verzoeken voor een voorlopige voorziening zal worden gedaan, al was het maar om duidelijkheid te verkrijgen over de opstelling van de belastingrechter in dezen. Dat betekent dat in ieder geval voor die aanvangsfase voorzien moet worden in een – beperkte – uitbreiding van de formatie van de gerechtshoven. Uitgaande van het in werklast gemeten percentage dat in het bestuursprocesrecht van de rechtbanken besteed wordt aan voorlopige voorzieningen in relatie tot de gehele werklast – waarbij in die zin een correctie is aangebracht dat daarbij niet betrokken zijn de voorlopige voorzieningen in vreemdelingenzaken – betekent dit ruwweg dat een tijdelijke uitbreiding van de formatie van de gerechtshoven nodig is van zes raadsheren en een daarmee corresponderend aantal ondersteunende personeelsleden. De hiervoor bestemde begrotingsgelden zullen worden verrekend tussen de ministeries van Financiën en Justitie. Een jaar na de inwerkingtreding van het nieuwe fiscale procesrecht zal worden bezien of deze schatting reëel is geweest of moet worden bijgesteld.

Wat betreft de te verwachten additionele werklast voor de Belastingdienst is van dezelfde veronderstellingen uitgegaan als voor die met betrekking tot de gerechtshoven. Dat betekent dat de toeneming van de werklast vooral zal zijn gelegen in de introductie van de voorlopige voorziening. Voor de korte termijn wordt daarbij uitgegaan van een aanzienlijk aantal verzoeken om een voorlopige voorziening dat later naar verwachting zal afnemen. Voor 1996 wordt voor informatievoorziening, brochures e.d., een bedrag van 0,5 mln aan kosten verwacht. In 1997 wordt voor de afhandeling rekening gehouden met 2,1 mln kosten voor de Belastingdienst. Net als ten aanzien van de werklast van de gerechtshoven wordt één jaar na de inwerkingtreding van het nieuwe procesrecht bezien of deze schatting reëel is geweest of moet worden bijgesteld.

## **II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING**

### **Artikel I – wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen**

#### *Onderdeel A*

De in de AWR tot nog toe gehanteerde term «rechter» wordt vervangen door de term «gerechtshof», «Tariefcommissie» of «Hoge Raad». Voor de achtergrond hiervan zij verwezen naar paragraaf I.4 in het algemeen gedeelte van deze memorie. De begripsbepaling in artikel 2, eerste lid, onderdeel b, kan daarom vervallen. De wijziging heeft mede gevolgen voor de artikelen 34 en 60; zie de onderdelen K en O.

#### *Onderdelen B, C, F en H*

Hoofdstuk V, dat thans bestaat uit twee afdelingen, wordt onderverdeeld in vier afdelingen:

- afdeling 1 «Algemene bepalingen inzake bezwaar»,
- afdeling 2 «Algemene bepalingen inzake beroep»,
- afdeling 3 «Beroep in cassatie bij de Hoge Raad» en
- afdeling 4 «Bijzondere bepalingen inzake bezwaar en beroep (douane)».

Afdeling 2 is grotendeels ontleend aan de WARB en de Tarief-

commissiewet, afdeling 3 is praktisch geheel ontleend aan de WARB. Afdeling 4 is ontleend aan de huidige afdeling 2 van de AWR, behoudens een enkele aanpassing.

Artikel 22j – thans geldend voor bezwaar en voor beroep bij het gerechtshof onderscheidenlijk de Tariefcommissie – wordt beperkt tot de bezwaarschriftprocedure; de daarmee overeenkomende bepaling voor beroep bij het gerechtshof of bij de Tariefcommissie wordt opgenomen in afdeling 2 (zie artikel 26c). De bepaling over teruggaaf van ingehouden belasting, opgenomen in het huidige artikel 30 – geldend voor bezwaar, voor beroep bij het gerechtshof en voor cassatie bij de Hoge Raad – wordt telkens afzonderlijk opgenomen in de nieuwe afdeling over bezwaar (artikel 25a) als ook in die over beroep bij het hof (artikel 27f) en die over cassatie bij de Hoge Raad (artikel 29i).

#### *Onderdeel D*

Artikel 24a wordt gewijzigd. De belanghebbende is voortaan niet alleen bevoegd zijn bezwaarschrift tegen twee of meer besluiten te richten indien de besluiten op hetzelfde aanslagbiljet zijn aangeduid maar ook als dat niet het geval is. Wel zal hij uiteraard in alle gevallen de desbetreffende bezwaartermijn in acht moeten nemen. De inspecteur kan zijn uitspraken vervatten in verschillende geschriften of deze samennemen in één geschrift; zie het gewijzigde artikel 25, zevende lid (onderdeel E hierna).

#### *Onderdeel E*

De wijziging van het zesde lid van artikel 25 vloeit niet voort uit de harmonisatie van het bestuursprocesrecht maar betreft het herstel van een omissie; de zogenaamde omkering van de bewijslast in de bezwaarfase dient niet alleen te gelden ten aanzien van aanslagen maar ook, in aansluiting op de omkering van de bewijslast in beroepszaken, ten aanzien van andere voor bezwaar vatbare beschikkingen. Inhoudelijke wijzigingen zijn hiermee niet beoogd.

Het zevende lid wordt aangepast aan het nieuwe artikel 24a. Indien de belanghebbende een bezwaarschrift heeft ingediend tegen meer dan één besluit, kan de inspecteur de uitspraken vatten in één geschrift. Hij is uiteraard vrij om per uitspraak één geschrift te doen uitgaan.

#### *Onderdeel G*

De artikelen 26 tot en met 30 worden geschrapt. Daarvoor in de plaats komen twee nieuwe afdelingen, één over algemene bepalingen inzake beroep bij het gerechtshof en de Tariefcommissie en één over beroep in cassatie bij de Hoge Raad.

### **Afdeling 2 Algemene bepalingen inzake beroep**

#### *Artikel 26*

Het eerste lid van dit artikel betreft de mogelijkheid van beroep bij het gerechtshof en komt inhoudelijk, ook wat betreft de regeling van de relatieve competentie, overeen met artikel 26 (oud), eerste lid. De regeling van de relatieve competentie wijkt overigens af van die van de Awb. Van oudsher wordt de relatieve competentie in belastingzaken bepaald door de standplaats van de inspecteur die de uitspraak heeft gedaan; zie het huidige artikel 26 van de AWR. Deze competentieregeling wordt gehandhaafd. De argumenten voor handhaving van deze competentieregeling wegen zwaarder dan die voor aansluiting bij het systeem van de Awb. Voor de particulier, dat is de natuurlijke persoon/niet-ondernemer, maakt het doorgaans niet uit of voor de relatieve competentie van de rechter

wordt aangeknoopt bij de standplaats van de inspecteur of bij zijn eigen woonplaats, omdat voor de relatieve competentie van de inspecteur wordt aangeknoopt bij de woonplaats van de particulier. Langs beide wegen komt de particulier gewoonlijk bij hetzelfde gerechtshof uit. Voor de natuurlijke of rechtspersoon die tot een zgn. entiteit behoort (hierna: de ondernemer), is de vestigingsplaats van de entiteit bepalend voor het antwoord op de vraag welke inspecteur bevoegd is. Alle tot de entiteit behorende natuurlijke en rechtspersonen worden door één inspecteur behandeld. Hierdoor worden de versnippering van en de ongelijkheid in de uitvoering van de belastingwet voorkomen, die onvermijdelijk zouden zijn indien voor de relatieve competentie van de inspecteur zou worden aangeknoopt bij de diverse domicilies van alle tot de entiteit behorende natuurlijke en rechtspersonen. Met betrekking tot sommige categorieën van entiteiten, zoals banken, is de eenheid van beleid en uitvoering zelfs reden geweest om de belastingheffing bij één inspecteur te concentreren. Aan deze opzet zou in de beroepsfase afbreuk worden gedaan, indien voor de relatieve competentie van de gerechtshoven zou worden teruggegrepen op de domicilies van de van de entiteit deel uit makende natuurlijke en rechtspersonen. Daarbij komt nog dat ondernemers doorgaans niet zelf procederen, maar daarvoor een adviseur in de arm nemen. Voor de adviseur is een woonplaatsaanknopung bezwaarlijk, omdat hij dan voor één entiteit met maximaal vijf gerechtshoven te maken kan krijgen. Aan een woonplaatsaanknopung zijn voor ondernemers dus vooral nadelen en nauwelijks voordelen verbonden, terwijl de keuze voor de woonplaatsaanknopung voor particulieren doorgaans geen praktische betekenis heeft. Alles afwegende verdient handhaving van de huidige relatieve competentieregeling de voorkeur boven introductie van die van het algemene bestuursprocesrecht.

Het tweede lid betreft de mogelijkheid van beroep bij de Tariefcommissie en is inhoudelijk ontleend aan het huidige artikel 30c van de AWR.

Het derde lid van artikel 26 (nieuw) komt overeen met het derde lid van artikel 26 (oud).

#### *Artikel 26a*

Overeenkomstig artikel 24a voor de bezwaarfase wordt in artikel 26a vastgelegd dat tegen verschillende uitspraken van de inspecteur beroep kan worden ingesteld bij één beroepschrift. Dat zal voor de hand liggen indien ook de inspecteur zijn uitspraken heeft vervat in één geschrift, maar ook in andere gevallen kan de belanghebbende zijn beroepen bundelen in één beroepschrift. Indien de uitspraken zijn vervat in meer geschriften die niet dezelfde dagtekening hebben, moet hij er in dat geval wel op letten dat voor alle afzonderlijke beroepen de daarvoor geldende beroepstermijnen in acht worden genomen.

In dat laatste geval kan zich de situatie voordoen dat in één beroepschrift beroep wordt ingesteld tegen geheel los van elkaar staande uitspraken van de inspecteur. In zo'n geval zal het gerechtshof of de Tariefcommissie kunnen oordelen dat geen sprake is van samenhangende zaken in de zin van artikel 8:41 van de Awb, zodat niet volstaan kan worden met het slechts éénmaal heffen van griffierecht.

De belanghebbende kan zijn bezwaren vervatten in één bezwaarschrift, ongeacht of sprake is van samenhangende zaken, mits de bezwaren worden ingebracht binnen de daarvoor geldende termijnen. Een bezwaarschrift kan niet door meer belanghebbenden gezamenlijk worden ingediend. Dit volgt uit de formulering van artikel 23 AWR. De inspecteur is bij de uitspraken op bezwaar bevoegd deze in één geschrift te vervatten, maar kan deze ook, indien hij van oordeel is dat te weinig samenhang tussen de bezwaren bestaat, vervatten in verschillende geschriften. Bij beroep geldt weer dat de belanghebbende de verschillende beroepen in



één beroepschrift kan vervatten. Indien de rechter van oordeel is dat te weinig verwantschap tussen de zaken bestaat, dan kan deze de behandeling van de beroepen splitsen op grond van artikel 8:14, eerste lid, Awb. In dat geval – waarvan in het bestuursprocesrecht een enkel voorbeeld bekend is – dient de belanghebbende voor elke gesplitste zaak griffierecht te betalen.

#### *Artikel 26b*

In artikel 26 (oud) is – afgezien van het tweede lid – niet uitdrukkelijk geregeld wie tot het instellen van beroep gerechtigd is, wèl dat het beroep slechts openstaat tegen een uitspraak van de inspecteur op een bezwaarschrift. Door de onderlinge verhouding tussen de artikelen 23, 24 en 26 is echter duidelijk dat het beroep primair kan worden ingesteld door degene die het bezwaarschrift heeft ingediend waarop de uitspraak betrekking heeft. Op grond van het thans geldende artikel 26, tweede lid, is tot het instellen van beroep mede bevoegd degene van wie inkomens- of vermogensbestanddelen zijn begrepen in het voorwerp van de belasting waarop de aanslag of de voor bezwaar vatbare beschikking betrekking heeft, tenzij deze reeds zelf – gebruikmakend van artikel 23, eerste lid, tweede volzin – bezwaar gemaakt heeft (in dat geval heeft deze persoon nl. een recht van beroep, gekoppeld aan de uitspraak op zijn eigen bezwaarschrift) of de primair belanghebbende beroep heeft ingesteld. Deze regeling leidt ertoe dat tegen één en dezelfde uitspraak slechts door één belanghebbende beroep kan worden ingesteld. De regeling wordt thans vereenvoudigd in die zin dat beroep kan worden ingesteld door de belanghebbenden die op grond van artikel 23 of 24 bezwaar hadden kunnen maken, zij het dat artikel 6:13 van de Awb onverminderd van toepassing blijft. Dit laatste betekent dat geen beroep kan worden ingesteld door de belanghebbende aan wie redelijkerwijs kan worden verweten geen bezwaar te hebben gemaakt tegen het oorspronkelijke besluit. Indien iemand bij voorbeeld geen bezwaar heeft gemaakt tegen de oorspronkelijke aanslag maar zijn positie wordt verslechterd door de beslissing op het bezwaarschrift van de aangeslagene, kan hij derhalve wèl in beroep komen; indien zijn positie door de beslissing op het bezwaarschrift geen verandering inhoudt ten opzichte van de oorspronkelijke aanslag, heeft de eerstgenoemde persoon geen beroepsrecht. Een en ander is in overeenstemming met het stelsel van de Awb.

De bijzondere regeling van artikel 26 (oud), tweede lid, onderdeel b, tweede volzin, is niet meer nodig nu de regeling van de toegang tot de rechter vereenvoudigd is. Wel is de derde volzin van dat artikellid, waarin artikel 23, tweede lid, van overeenkomstige toepassing wordt verklaard, nog nodig om te garanderen dat ook de andere tot beroep bevoegde belanghebbende over de relevante gegevens kan beschikken. Deze regeling is voor alle duidelijkheid uitgeschreven in artikel 26b, tweede lid.

#### *Artikel 26c*

Dit artikel is voor het beroep op het gerechtshof en voor het beroep bij de Tariefcommissie de pendant van artikel 22j, dat nog slechts geldt voor de bezwaarschriftprocedure.

#### *Artikel 27*

Deze nieuwe bepaling is het hart van het onderhavige wetsvoorstel; hierin wordt namelijk hoofdstuk 8 van de Awb – met uitzondering van afdeling 8.1.1 – van overeenkomstige toepassing verklaard, voor zover niet anders is bepaald. Hierna wordt ingegaan op de betekenis van deze toepasselijkheid op het fiscale procesrecht.

Een opmerking vooraf is hierbij nog op haar plaats. Indien in de AWR

een afwijking van de Awb wordt opgenomen, heeft deze afwijking vanzelfsprekend mede betekenis indien naar de bepaling waarvan wordt afgeweken, wordt verwezen in een andere toepasselijke bepaling van hoofdstuk 8 van de Awb. Een voorbeeld kan dit verhelderen. In het nieuwe artikel 27c AWR worden afwijkingen opgenomen van het openbaarheidsregime van artikel 8:62 van de Awb. Artikel 8:62 wordt voor voorlopige voorzieningsprocedures van overeenkomstige toepassing verklaard in artikel 8:83, dat ook geldt voor het fiscale procesrecht. Voor het fiscale procesrecht betekent dit dat ook in voorlopige-voorzieningsprocedures de afwijking van artikel 8:62 geldt, zoals opgenomen in de AWR.

## **DE TOEPASSELIJKHEID VAN HOOFDSTUK 8 VAN DE ALGEMENE WET BESTUURSRECHT OP HET FISCALE PROCESRECHT**

Zoals gezegd is de belangrijkste bepaling van het wetsvoorstel opgenomen in artikel 27, waarin wordt vastgesteld dat op het beroep in fiscale zaken hoofdstuk 8 van de Awb – met een enkele uitzondering – van overeenkomstige toepassing is, voor zover niet anders is bepaald. Voor een goed begrip wordt hierna per afdeling van hoofdstuk 8 van de Awb besproken waarom toepasselijkheid op het fiscale procesrecht al of niet in aanmerking komt en wordt zo nodig besproken welke wijziging een en ander ten opzichte van de WARB met zich meebrengt (terwille van de overzichtelijkheid is ervan afgezien om daarnaast ook gedetailleerd op de verschillen met de Tariefcommissiewet in te gaan). Daarbij wordt betrokken het in paragraaf 1 van het algemene deel van deze toelichting vermelde rapport van de Commissie ter bestudering van de betekenis van de Algemene wet bestuursrecht voor het fiscale procesrecht, «De invloed van de Awb op het fiscale procesrecht» (geschrift nr. 193 van de Vereniging voor Belastingwetenschap, 1994; hierna aangeduid als «het rapport»), alsmede de bespreking van dat rapport, zoals neergelegd in geschrift nr. 194 van genoemde vereniging. Deze commissie wordt hierna aangeduid met «de Commissie».

Op enkele plaatsen wordt van het bestuursprocesrecht van hoofdstuk 8 van de Awb of van het voor de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State en de Centrale Raad van Beroep geldende appelprocesrecht afgeweken omdat bijzondere omstandigheden daartoe aanleiding geven. Zo is beroep in cassatie bij de Hoge Raad mogelijk tegen beslissingen van de gerechtshoven op verzet, terwijl bij de Afdeling bestuursrechtspraak en de Centrale Raad van Beroep geen hoger beroep kan worden ingesteld tegen beslissingen van de sectoren bestuursrecht van de rechtbanken op verzet. De reden daarvoor is dat de mogelijkheid van cassatie tegen uitspraken op verzet thans ook al bestaat en de onderhavige wetgevingsoperatie op zichzelf niet mag leiden tot een verslechtering van de rechtsbescherming. Bij de evaluatie van het bestuursrecht zal mede betrokken worden de vraag of de (enkele) aldus bestaande verschillen tussen het gewone bestuursprocesrecht en het fiscale bestuursprocesrecht moeten worden weggenomen door aanpassing van hoofdstuk 8 van de Awb dan wel door aanpassing van de AWR.

Naar aanleiding van het advies van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs wordt hier voor de volledigheid nog opgemerkt dat de reden waarom hoofdstuk 8 van de Awb niet van «toepassing» maar van «overeenkomstige toepassing» wordt verklaard geen andere achtergrond heeft dan het eenvoudige feit dat in hoofdstuk 8 steeds sprake is van de rechtbank, terwijl het beroep in fiscale zaken wordt behandeld door een gerechtshof of de Tariefcommissie. Verwezen zij naar Aanwijzing 83 voor de regelgeving. De conclusie mag dan ook zeker niet worden getrokken als zou de «overeenkomstige» toepassing op zichzelf ruimte geven voor ontwikkelingen binnen het fiscale procesrecht die afwijken van het overige bestuursprocesrecht volgens hoofdstuk 8 Awb.

## *Titel 8.1 (Algemene bepalingen)*

### Afdeling 8.1.1 (Bevoegdheid)

Artikel 8:1, eerste lid, van de Awb, dat in algemene zin regelt dat belanghebbenden tegen besluiten beroep kunnen instellen bij de rechtbank, dient uiteraard buiten toepassing te blijven voor het fiscale procesrecht, niet alleen wegens de vermelding van de rechtbank als bevoegde rechter maar ook wegens de regeling van de rechtsingang die is gekoppeld aan een besluit in de zin van de Awb. Het fiscale beroep staat open bij het gerechtshof of de Tariefcommissie, en slechts voor zover de belastingwet uitdrukkelijk beroep openstelt. In dit verband is van belang artikel 8:4, onderdeel g, van de Awb, waarin besluiten, genomen op grond van een wettelijk voorschrift inzake belastingen of de heffing van een premie, zijn uitgezonderd van het beroep op de rechtbank. Om dezelfde reden komen ook het tweede en derde lid van artikel 8:1 niet voor overeenkomstige toepassing in aanmerking, evenmin als de artikelen 8:2 tot en met 8:6. Ook de regeling van de relatieve competentie, neergelegd in de artikelen 8:7 tot en met 8:8, komt niet voor overeenkomstige toepassing in aanmerking, aangezien het naar het oordeel van alle betrokken instanties verre de voorkeur verdient de eigen regeling van de relatieve competentie in fiscale procedures te handhaven; deze is neergelegd in artikel 26, eerste lid, van de AWR. Artikel 8:9 inzake jurisdictiegeschillen behoeft voor de gerechtshoven niet van overeenkomstige toepassing verklaard te worden aangezien daarin reeds wordt voorzien door artikel 88, eerste lid, van de Wet op de rechterlijke organisatie.

### Afdeling 8.1.2 (Behandeling door een enkelvoudige en een meervoudige kamer)

Afgezien van de bijzondere regeling van artikel 25 van de WARB inzake (terug)verwijzing door de Hoge Raad naar een hof met de opdracht om de zaak in meervoudige kamer af te doen, is het systeem van de WARB in de artikelen 3 en 4 vergelijkbaar met artikel 8:10 van de Awb. Ook de Commissie ziet – blijkens paragraaf V.3 (blz. 38 en 39) van haar rapport – geen problemen in vervanging van het systeem van de artikelen 3 en 4 van de WARB door artikel 8:10 van de Awb. Artikel 8:11 betreft een juridisch-technische bepaling die onlosmakelijk verbonden is met artikel 8:10.

Wat betreft de hierboven vermelde bijzondere regeling van artikel 25 van de WARB wordt in het onderhavige wetsvoorstel overigens voorgesteld deze te schrappen (zie artikel 29e); het kan heel wel aan de prudentie van het desbetreffende hof worden overgelaten om te bepalen of een door de Hoge Raad (terug)verwezen zaak door een enkelvoudige of een meervoudige kamer dient te worden afgedaan.

De regeling van de rechter-commissaris in artikel 8:12 van de Awb wijkt weliswaar af van de regeling van de raadsheer-commissaris in artikel 16a WARB maar heeft dezelfde strekking. Afgezien van een aantal ondergeschikte punten (artikel 16a is overigens veel gedetailleerder dan artikel 8:12) zijn er de volgende verschillen. Artikel 16a handelt slechts over de aanwijzing van een raadsheer-commissaris door en uit het midden van een meervoudige kamer, en is toegespitst op een bepaalde zaak, terwijl artikel 8:12 tevens mogelijk maakt de aanwijzing in algemene zin, en ook voor enkelvoudige zaken. De Commissie heeft zich niet uitgesproken tegen de regeling van artikel 8:12 (zie blz. 39 van het rapport).

### Afdeling 8.1.3

De WARB kent niet een analoge regeling van de mogelijkheid van

verwijzing naar een ander hof, zoals voor verwijzing tussen rechtbanken is geregeld in artikel 8:13 van de Awb. De Commissie acht de regeling van artikel 8:13 echter een welkome aanvulling voor het belastingprocesrecht (paragraaf V.4, blz. 39, van het rapport), maar wijst erop dat blijkens de wetsgeschiedenis de mogelijkheid bestaat dat een belanghebbende zich tegen verwijzing verzet. Vanzelfsprekend zal bij een verwijzing rekening worden gehouden met de belangen van partijen, wat er onder omstandigheden toe kan leiden dat partijen vooraf geraadpleegd worden. Uit de memorie van toelichting bij wetsvoorstel 22 495, nr. 3, blz. 111, blijkt dat het uitdrukkelijk de bedoeling van de wetgever is geweest dat bij de verwijzing rekening wordt gehouden met de belangen van partijen; indien een partij niet instemt met de verwijzing kan in die omstandigheid aanleiding worden gevonden van verwijzing af te zien.

De WARB kent niet de mogelijkheid van voeging van zaken, geregeld in artikel 8:14 van de Awb. De Commissie lijkt geen bezwaren te hebben tegen artikel 8:14 (zie rapport, blzz. 39 en 40). Ook bij de voeging van zaken kan het onder omstandigheden van belang zijn aan partijen toestemming te vragen, namelijk indien redelijkerwijs te verwachten is dat voeging op bezwaren stuit.

#### Afdeling 8.1.4

De artikelen 8:15 tot en met 8:20 van de Awb betreffen de wraking en verschoning van rechters en komen overeen met de artikelen 5b tot en met 5g van de WARB, die mede in het licht van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en artikel 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten door middel van Aanpassingswet Awb III zijn ingevoegd in de WARB.

#### Afdeling 8.1.5

Wat betreft de onderlinge verhouding tussen de vertegenwoordigingsregels van de artikelen 8:21 tot en met 8:25 van de Awb en die van afdeling 1 van hoofdstuk VIII van de AWR zij primair verwezen naar de toelichting op onderdeel L hierna.

Artikel 8:21 Awb komt qua strekking overeen met artikel 2, derde lid, en (gedeeltelijk) artikel 13, eerste lid, WARB. Wat betreft artikel 8:21, derde lid, Awb heeft de Commissie bepleit de bepaling zodanig te interpreteren dat zij ook toegepast kan worden indien een bekwaam persoon tijdelijk zijn eigen zaak niet in rechte kan verdedigen en evenmin tijdig een vertegenwoordiger kan aanwijzen. De Commissie noemt het voorbeeld van een overigens bekwame belanghebbende die zwaar ziek is of wordt vermist. Een dergelijke interpretatie is evenwel niet mogelijk. De systematiek van artikel 8:21 brengt immers mee dat het derde lid moet worden gelezen in directe samenhang met het eerste lid. De bevoegdheid van de rechter heeft derhalve slechts betrekking op de situatie waarin er geen wettelijk vertegenwoordiger van een natuurlijk persoon, onbekwaam om in rechte te staan, aanwezig is of deze niet beschikbaar is. In een situatie als door de Commissie geschetst zou de zaak door het gerecht kunnen worden aangehouden. Hoewel het daarbij om een andere casus ging (verzoek om uitstel na ontvangst van de oproeping) zij verwezen naar HR 20 december 1989, BNB 1990/57. Daarin werd onder meer overwogen dat de eisen van een goede rechtspleging meebrengen dat in geval de belanghebbende tijdig en onder aanvoering van gewichtige redenen verzoekt de behandeling op een nader te bepalen dag te doen plaatsvinden, het gerechtshof dit verzoek moet inwilligen, tenzij zwaarder wegende belangen aan zodanig uitstel in de weg staan; dit geldt te meer voor gevallen waarin in de betrokken aanslag een verhoging is begrepen. In het kader van de evaluatie van het bestuursprocesrecht kan worden gezien of er reden is een algemene regeling toe te voegen.

Een regeling als die van artikel 8:22 Awb ontbreekt in de WARB; er is geen bezwaar tegen toepassing in het fiscale procesrecht.

Ook artikel 8:23 Awb kent geen equivalent in de WARB, maar ook hier is er geen bezwaar tegen toepassing in het fiscale procesrecht (zie ook rapport par. III.2, blz. 19).

Artikel 8:24 Awb komt wat betreft het eerste en tweede lid inhoudelijk grotendeels overeen met artikel 13, eerste lid, eerste volzin, en tweede lid, van de WARB. Het derde lid komt in de WARB niet voor, maar blijkens de jurisprudentie (HR 16 oktober 1968, BNB 1969/57) kan ook in het belastingprocesrecht een advocaat optreden zonder schriftelijke volmacht.

Het eerste lid van artikel 8:25 Awb komt overeen met artikel 13, eerste lid, tweede volzin (vertegenwoordiging) en derde lid (bijstand) van de WARB. Wat betreft het derde lid zij vermeld dat de onmogelijkheid van weigering van advocaten in de WARB wel geregeld is voor zover het de verlening van bijstand betreft (tweede lid; weigering geschiedt bij «beschikking») maar niet voor zover het de vertegenwoordiging betreft (eerste lid). Artikel 8:25 voorziet in beide.

Wat betreft de vorm waarin de weigering wordt gegoten kan het volgende worden opgemerkt. Anders dan in artikel 13, tweede lid, tweede volzin, van de WARB (voor zover het althans de weigering van bijstandsverlening betreft) schrijft artikel 8:25, tweede lid, van de Awb niet uitdrukkelijk voor dat de weigering schriftelijk moet geschieden. Ook in het tweede lid, inzake de kennisgeving van de weigering, is niet voorgeschreven (zoals wel in art. 2:2, tweede lid, Awb is gedaan) dat deze schriftelijk geschiedt. Toch ligt het, gelet op het systeem van de Awb, wel voor de hand dat de weigering schriftelijk wordt vastgelegd. Alleen indien pas tijdens de openbare zitting wordt geweigerd, is denkbaar dat zulks mondeling gebeurt, maar ook dan lijkt een schriftelijke vastlegging voor de hand te liggen, bij voorbeeld in het proces-verbaal van de zitting.

De Commissie heeft nog opgemerkt dat het aanbevelenswaardig is dat ook de wederpartij op de hoogte wordt gesteld van de weigering (rapport, blz. 21). In dat licht is artikel 8:39 Awb van belang, waarin is vastgelegd dat de griffier «de op de zaak betrekking hebbende stukken» aan «partijen» zendt. Een schriftelijke beslissing van het gerecht inhoudende weigering van een bepaalde vertegenwoordiger of bijstandverlener moet geacht worden een op de zaak betrekking hebbend stuk te zijn.

In artikel 8:25 Awb ontbreekt een regeling als die in artikel 13, derde lid, van de WARB (schorsing/verdaging in verband met vervanging). Zoals de Commissie ook heeft opgemerkt, is de wetgever er wel van uitgegaan dat ook in het systeem van artikel 8:25 de betrokken partij in de gelegenheid wordt gesteld desgewenst een geweigerde persoon te vervangen.

De WARB kent niet een regeling als die in artikel 8:26 van de Awb, waardoor het gerecht belanghebbenden in de gelegenheid kan stellen als partij aan het geding deel te nemen, maar deze bepaling kan ook in het fiscale procesrecht zonder probleem worden toegepast. Artikel 26 van de AWR biedt echter niet aan iedere belanghebbende in de zin van de Awb een rechtsingang bij de belastingrechter, maar slechts aan die belanghebbenden die op grond van artikel 26b (nieuw) van de AWR bevoegd waren om een bezwaarschrift in te dienen. Deze beperking werkt ook door bij de toepassing van artikel 8:26 Awb in het fiscale procesrecht. Dat betekent dat slechts die belanghebbenden alsnog tot het geding kunnen worden toegelaten, die ook zelf beroep hadden kunnen instellen.

Wat betreft artikel 8:27, bezien in samenhang met de artikelen 8:44 en 8:59, van de Awb kan het volgende worden opgemerkt. Ook de WARB kent, zij het minder gespecificeerd, een regeling inzake het oproepen van partijen om in persoon of bij gemachtigde aanwezig te zijn. Het gaat om artikel 13, eerste lid, laatste volzin, van de WARB, dat het gerechtshof het recht geeft «te vorderen, dat de belanghebbende zijn gemachtigde vergezelt». Een aanvullende regeling is te vinden in artikel 16a, eerste en tweede lid, van de WARB, waarin ook aan de raadsheer-commissaris de

bevoegdheid is verleend tot het oproepen van partijen, namelijk tot het verstrekken van inlichtingen, om een getuigenverhoor te houden of om deskundigen te instrueren omtrent de door hen te verlenen diensten. De artikelen 8:27, 8:44 en 8:59 Awb kunnen dan ook zonder bezwaar worden toegepast op het fiscale procesrecht.

Een verplichting van partijen tot het verstrekken van informatie aan de rechtbank, zoals neergelegd in artikel 8:28 Awb, kent de WARB niet. De Commissie acht de bepaling van de Awb echter kennelijk wel nuttig (rapport, blz. 21).

De Commissie was verdeeld over de vraag of artikel 8:29 van de Awb in aanmerking zou moeten komen voor toepasselijkheid op fiscale procedures. Voorop staat dat de WARB een dergelijke regeling inzake geheimhouding van inlichtingen niet kent. De meerderheid van de Commissie (zie blz. 22 van het rapport) meende dat een partij in het fiscale procesrecht nimmer zonder nadelige gevolgen voor zichzelf informatie mag weigeren. Men betwijfelde welke argumenten voor de acceptatie van de weigering zouden kunnen gelden. De meerderheid van de Commissie vreesde dat aanvaarding van een beroep op beperkte geheimhouding door de rechter (op verzoek van een bestuursorgaan) zou kunnen leiden tot vervreemding van de belanghebbende burger. Deze meerderheid wilde de betekenis van de bepaling voor andere delen van het bestuursrecht niet ontkennen, maar meende dat daarvoor in het huidige en toekomstige fiscale procesrecht geen plaats zou moeten zijn. Ook de Hoge Raad meent, met een verwijzing naar het oordeel van de Commissie, dat in de belastingprocedure gegevens die voor een van de partijen verborgen blijven, nimmer gebruikt mogen worden.

Voorop zij gesteld dat er naar onze mening voor de beoordeling van de aanvaardbaarheid van artikel 8:29 Awb geen essentieel verschil bestaat tussen fiscale en andere bestuursrechtelijke procedures. Wel menen wij dat in alle gevallen de uitdrukkelijke toestemming van partijen nodig is voordat het rechterlijk college kan beslissen dat mede op de grondslag van de litigieuze inlichtingen uitspraak wordt gedaan. Indien de wederpartij daarmee niet instemt is er geen bevoegdheid de uitspraak mede daarop te baseren. Dat is vastgelegd in het vijfde lid van artikel 8:29. Daarin is bepaald dat de rechtbank, na eerst te hebben beslist dat beperking van de kennisneming van bepaalde inlichtingen of stukken gerechtvaardigd is, slechts met toestemming van de andere partij(en) mede op de grondslag van die inlichtingen of stukken uitspraak kan doen. De Commissie vermoedde dat het «de leek» zal zijn die akkoord zal gaan, «al was het maar uit vrees anders de rechter tegen zich in te nemen». Hieruit spreekt de vrees dat de rechter druk zou uitoefenen op «de leek». Een dergelijke druk achten wij echter niet alleen onaanvaardbaar maar ook niet denkbaar, gelet op de rol van de rechter. Om deze reden en met inachtneming van de waarborgen die artikel 8:29 biedt, zijn wij van oordeel dat ook dit artikel voor toepassing in het fiscale procesrecht in aanmerking komt. Voor ons standpunt met betrekking tot de toepassing van de bepaling op verzoek van de inspecteur zij verwezen naar de toelichting bij artikel 8:42, eerste lid, Awb hierna.

Een medewerkingsplicht als die van artikel 8:30 van de Awb ontbreekt in de WARB. Er is echter geen enkele reden om deze niet ook van toepassing te verklaren in het fiscale procesrecht.

Artikel 8:31 van de Awb, waarin is geregeld wat de gevolgen zijn van het niet voldoen aan bepaalde plichten, komt qua strekking overeen met artikel 14, derde lid, van de WARB en kan zonder bezwaar daarvoor in de plaats treden.

Een regeling als die in artikel 8:32 van de Awb ontbreekt in de WARB en zal, zoals ook de Commissie in haar rapport opmerkte (blzz. 22 en 23), vermoedelijk niet vaak voor toepassing door de rechter in aanmerking komen. Maar in bijzondere omstandigheden kan de regeling ook in fiscale procedures uitkomst bieden.

#### Afdeling 8.1.6

De regeling van getuigen (artikel 8:33), deskundigen (artikel 8:34) en tolken (artikel 8:35) is in de WARB opgenomen in de artikelen 15 (wat betreft getuigen en deskundigen) en 15a (wat betreft tolken). De regelingen komen inhoudelijk grotendeels overeen. Ook de regeling van de vergoeding aan getuigen, deskundigen en tolken (artikel 8:36) komt overeen met die in de WARB.

#### Afdeling 8.1.7

De regeling van verzending van stukken, opgenomen in artikel 8:37 van de Awb, is in die zin afwijkend van de WARB (artikel 2, zevende lid) dat niet altijd aangetekende verzending is voorgeschreven. De Commissie stemde met de toepassing van artikel 8:37 in, zij het dat zij ervan uitging dat dat geen verslechtering van de positie van procespartijen zou mogen inhouden (rapport, blz. 40). Opgemerkt zij dat de rechter weliswaar niet verplicht is, maar dat het hem wel vrijstaat toch ook andere dan de in artikel 8:37 bedoelde stukken aangetekend of op andere bijzondere wijze te verzenden.

De artikelen 8:38 tot en met 8:40 van de Awb betreffen een verdere uitwerking van de verzending van stukken en komen in de WARB niet voor.

#### *Titel 8.2*

#### Afdeling 8.2.1

Voor een toelichting op de regeling van het griffierecht zij verwezen naar de hierna opgenomen toelichting op artikel 27b van de AWR.

#### Afdeling 8.2.2 (vooronderzoek)

Het vooronderzoek is in de WARB, anders dan in de Awb, niet systematisch geregeld. De Commissie constateert in haar rapport (blz. 28) dat een vooronderzoek in het belastingrecht weinig gebruikelijk is; de huidige regeling van de raadsheer-commissaris wordt niet frequent toegepast en het vragen om inlichtingen of het horen van getuigen of deskundigen geschiedt dan ook meestal pas op of na een eerste mondelinge behandeling van de zaak. De Commissie ziet evenwel kennelijk geen bezwaren in het van overeenkomstige toepassing verklaren van afdeling 8.2.2 voor het fiscale procesrecht.

De bepalingen wijken op onderdelen af van die in de WARB – zoals de artikelen 8:42 en 8:43 Awb over de indiening van een verweerschrift, inzending van stukken, repliek en dupliek, in vergelijking met de artikelen 8 en 9 van de WARB – maar zij komen zonder bezwaar voor overeenkomstige toepassing in aanmerking. De Vereniging van Nederlandse Gemeenten en de Unie van Waterschappen hebben geconstateerd dat de termijn voor indiening van een verweerschrift, die thans op grond van artikel 8, derde lid, van de WARB nog acht weken is, door de toepasselijkheid van artikel 8:42 wordt verkort tot vier weken; zij achtten deze termijn te kort en bepleitten handhaving van de bestaande termijn. Naar onze mening zijn er geen doorslaggevende argumenten waarom in het onderhavige geval van het systeem van de Awb zou moeten worden afgeweken. Wel wijzen wij erop dat op grond van artikel 8:42, tweede lid, de termijn verlengd kan worden en dat de praktijk bij de sectoren bestuursrecht van de rechtbanken ook uitwijst dat uitstel doorgaans wordt verleend indien daarom wordt gevraagd.

Wat betreft de toepasselijkheid van artikel 8:42, eerste lid, van de Awb op het fiscale procesrecht zij nog wel opgemerkt dat de formulering

afwijkt van die van artikel 8, derde lid, van de WARB inzake de aan het gerecht toe te zenden stukken. De uitspraak van de inspecteur moet worden gedragen door gegevens die ook voor de belastingplichtige beschikbaar zijn. Datzelfde geldt voor de procedure bij de rechter. In de belastingrechtspraak geldt al tientallen jaren dat de belastingrechter het recht toepast op feiten waarvan beide partijen hebben kunnen kennisnemen; feiten waarvan slechts één partij kennisdraagt, laat hij buiten beschouwing. Gegevens die relevant zijn bij de desbetreffende beslissing moeten daardoor aan de rechter en aan de wederpartij ter kennisneming beschikbaar worden gesteld. Niet-openbare gedeelten van rapporten van de rijksaccountantsdienst kunnen dus bij voorbeeld geen rol spelen bij de onderbouwing van een ter discussie staande belastingaanslag en zullen om die reden niet beschouwd kunnen worden als «op de zaak betrekking hebbende stukken». Het is in het licht van deze uitgangspunten overigens niet wenselijk dat inspecteurs de belastingrechter om toepassing van artikel 8:29 verzoeken. De instructie beroepschriften zal op dit punt door de tweede ondertekenaar worden aangepast.

De mogelijkheid van comparitie, opgenomen in artikel 8:44 van de Awb, is weliswaar ook in de WARB opgenomen (artikel 14, eerste lid), maar is daar beperkt tot het geven van inlichtingen; de Awb-comparitie staat open «al dan niet voor het geven van inlichtingen». Ook een schikkingsvoorstel van de rechter kan daar bijvoorbeeld worden behandeld. De mogelijkheid van de Awb is derhalve ruimer. Overneming voor het fiscale procesrecht lijkt niet bezwaarlijk, hoewel deze daar wellicht slechts sporadisch zal worden gebruikt.

De algemene regeling inzake het geven van inlichtingen en het inzenden van stukken, opgenomen in artikel 8:45 van de Awb, komt voor een deel overeen met artikel 14, eerste lid, onder 2, van de WARB, maar heeft een ruimere strekking.

De artikelen 8:46 tot en met 8:49 van de Awb betreffen de bevoegdheid om tijdens het vooronderzoek getuigen, deskundigen en tolken op te roepen onderscheidenlijk te benoemen; een gelijksoortige regeling is in de WARB opgenomen in de artikelen 15 en 15a. Verwezen zij naar wat is opgemerkt bij de artikelen 8:33 en verder.

De artikelen 8:50 en 8:51 van de Awb, inzake het doen van een onderzoek ter plaatse en de mogelijkheid om aan een gerechtsauditeur of griffier op te dragen een onderzoek ter plaatse in te stellen, kennen geen equivalent in de WARB (een enigszins vergelijkbare voorziening bestaat wel reeds onder de Tariefcommissiewet). Niettemin wordt ook in belastingzaken wel eens een onderzoek ter plaatse verricht (zie bijv. BNB 1983/62). Wat betreft de mogelijkheid van een onderzoek door een gerechtsauditeur of griffier wijst de Commissie er in haar rapport op dat moet worden afgewacht of deze ook in de belastingprocedure zal worden toegepast.

#### Afdeling 8.2.3 (Versnelde behandeling)

Deze regeling, opgenomen in de artikelen 8:52 en 8:53 Awb, komt inhoudelijk grotendeels overeen met hoofdstuk IIB van de WARB, artikelen 18c en 18d, zij het dat de bevoegdheid van de voorzitter overgaat op het college als zodanig. Bij de Tariefcommissie bestond de mogelijkheid van een versnelde behandeling tot nu toe niet.

#### Afdeling 8.2.4 (Vereenvoudigde behandeling)

De regeling van vereenvoudigde behandeling, opgenomen in de artikelen 8:54 en 8:55 van de Awb, komt inhoudelijk grotendeels overeen met hoofdstuk IIA van de WARB, artikelen 18a en 18b, zij het dat de kring van personen die verzet kunnen doen overeenkomstig artikel 8:55 groter



is dan in artikel 18b: niet alleen partijen maar ook andere belanghebbenden kunnen verzet doen, voor zover zijzelf een rechtsingang hadden.

De Commissie kan blijkens haar rapport instemmen met de toepassing van artikel 8:55 van de Awb, dat strikter is dan de regeling van artikel 18b WARB, in die zin dat op grond van artikel 8:55 de kamer die uitspraak doet op het verzet niet (mede) mag bestaan uit degene die zitting heeft gehad in de kamer die de uitspraak heeft gedaan waartegen verzet is gedaan.

#### Afdeling 8.2.5 (Onderzoek ter zitting)

In deze afdeling zijn systematisch alle aspecten geregeld die aan de orde kunnen komen bij het onderzoek ter zitting; in de WARB zijn deze onderwerpen verspreid en minder volledig geregeld. Zo komen de artikelen 8:56 en 8:57 van de Awb min of meer overeen met de artikelen 11 en 11b van de WARB, artikel 8:59 van de Awb met artikel 13, eerste lid, derde volzin, van de WARB en artikel 8:60 van de Awb met de artikelen 15 en 15a van de WARB. De artikelen 8:58, 8:61 en 8:63 tot en met 8:65 Awb kennen geen equivalent in de WARB. De van overeenkomstige toepassing van artikel 8:61, derde lid, van de Awb brengt met zich mee dat waar daar sprake is van een situatie waarin hoger beroep wordt ingesteld, daarvoor gelezen moet worden een situatie waarin beroep in cassatie wordt ingesteld. Artikel 8:62 van de Awb inzake de openbaarheid van de zitting wijkt af van artikel 11a van de WARB. Voor de redenen waarom het WARB-regime op dit punt is gehandhaafd, zij verwezen naar de toelichting op artikel 27c van de AWR.

#### Afdeling 8.2.6 (Uitspraak)

In de WARB handelen de artikelen 17 tot en met 17b over de uitspraak. De artikelen wijken weliswaar af van afdeling 8.2.6 van de Awb, maar die afdeling kan, op een enkel hierna te bespreken punt na, zonder bezwaar van toepassing worden verklaard.

Nieuw is dat thans ook voor schriftelijke belastinguitspraken een termijn gaat gelden van zes weken (artikel 8:66 Awb), met de mogelijkheid van verlenging met nog eens maximaal zes weken. Voor mondelinge uitspraken geldt op grond van artikel 8:67 Awb een termijn van maximaal een week, waar in het belastingproces op grond van artikel 17a van de WARB een termijn van maximaal twee weken geldt. Deze afwijkende regeling is gehandhaafd in het nieuwe artikel 27d van de AWR; zie de toelichting aldaar.

De Hoge Raad heeft er in zijn commentaar op gewezen dat artikel 8:69, derde lid, niet strookt met de jurisprudentie van de gerechtshoven en de Hoge Raad en heeft geadviseerd het artikellid van overeenkomstige toepassing uit te sluiten. Wij wijzen er echter op dat artikel 8:69, derde lid, een bevoegdheid betreft en geen verplichting. Naar ons oordeel zou de harmonisatie van het bestuursprocesrecht niet compleet zijn indien zelfs de bevoegdheid niet zou bestaan om ambtshalve de feiten aan te vullen. Of en in hoeverre van die bevoegdheid gebruik gemaakt zal worden is aan de jurisprudentie overgelaten.

De WARB kent niet een regeling van de uitspraakbevoegdheden, zoals opgenomen in artikel 8:72 van de Awb. In hoofdlijnen komt de regeling erop neer dat indien het beroep gegrond wordt verklaard, de uitspraak geheel of gedeeltelijk wordt vernietigd, waarbij de rechter hetzij zelf in de zaak kan voorzien hetzij de zaak terugverwijzen naar de inspecteur met de opdracht een nieuw besluit te nemen met inachtneming van de rechterlijke uitspraak. In dat laatste geval kan de rechter een termijn stellen.

Wat betreft artikel 8:73 (inzake schadevergoeding) hebben de VNG en de Unie van Waterschappen gevraagd of deze zou kunnen leiden tot een hogere proceskostenveroordeling dan op grond van artikel 8:75 mogelijk

is. Wij merken op dat met artikel 8:75 een in beginsel sluitend systeem van vergoeding van proceskosten is beoogd. De jurisprudentie sluit daarbij ook aan. Wat betreft de vraag of proceskosten, gemaakt in de fase van bezwaar of administratief beroep, in aanmerking kunnen komen voor vergoeding op de voet van artikel 8:73 zij verwezen naar de uitspraak van de Centrale Raad van Beroep van 24 januari 1995 (AB 1995, 233), waarin deze vraag in beginsel ontkennend is beantwoord. Dergelijke kosten zouden naar het oordeel van de Raad slechts bij wijze van uitzondering voor vergoeding in aanmerking kunnen komen. Daarvan kan naar het oordeel van de Raad sprake zijn indien de primaire besluitvorming dermate ernstige gebreken vertoont dat gezegd moet worden dat het bestuursorgaan tegen beter weten in een onrechtmatig besluit ten aanzien van de appellant heeft genomen. Wij gaan er vanuit dat de vrees van de VNG en de Unie van Waterschappen hiermee is weggenomen.

Wat betreft artikel 8:76 van de Awb zij erop gewezen dat dat artikel, betreffende de tenuitvoerlegging van uitspraken die strekken tot betaling van een bepaald geldbedrag, niet ziet op rechterlijke uitspraken strekkende tot betaling van een geldbedrag voortvloeiend uit de vastgestelde belastingschuld. Daarop zijn vanzelfsprekend de specifieke regels van de Invorderingswet 1990 van toepassing en niet artikel 8:76 Awb.

Artikel 8:79, tweede lid, van de Awb, inzake het verstrekken van afschriften of uittreksels van uitspraken aan anderen dan partijen, kan in verband met de vereiste geheimhouding van belastinggegevens niet onverkort van toepassing zijn. Daarom wordt in de artikelen 27g en 30 van de AWR materieel aangesloten bij artikel 5, negende lid, van de WARB in die zin dat voor het verstrekken van afschriften en uittreksels een machtiging vereist is.

Artikel 8:80 van de Awb schrijft voor dat indien de rechter bepaalt dat zijn uitspraak in de plaats treedt van het vernietigde besluit, de uitspraak – onverminderd de toezending van de uitspraak overeenkomstig artikel 8:79, eerste lid – bovendien overeenkomstig de voor dat besluit voorgeschreven wijze moet worden bekendgemaakt door het bevoegde bestuursorgaan. In combinatie met artikel 8 van de Invorderingswet 1990 leidt dit ertoe dat niet de inspecteur die het vernietigde besluit heeft genomen maar de ontvanger het bevoegde orgaan is dat de uitspraak van de rechter op de voorgeschreven wijze moet bekendmaken.

### *Titel 8.3 (Voorlopige voorziening en onmiddellijke uitspraak in de hoofdzaak)*

Verwezen zij naar paragraaf 5 van het algemene deel van deze memorie van toelichting.

### *Titel 8.4 (Herziening)*

Ook de mogelijkheid van herziening van een uitspraak op grond van nieuwe feiten en omstandigheden is voor het belastingrecht nieuw. De Unie van Waterschappen heeft er in haar commentaar voor gepleit dit instrument voor de waterschapsbelasting buiten toepassing te laten dan wel de herziening aan een bepaalde termijn te verbinden, omdat de waterschappen hun inkomsten vrijwel volledig verkrijgen uit de opbrengst van eigen belastingen en er op enig moment zekerheid moet bestaan over die belastingopbrengst. Ons uitgangspunt is dat er, afgezien van de hoogte van het griffierecht, geen procesrechtelijke verschillen moeten bestaan die hun grondslag vinden in de belastingsoort. Dat betekent dat de mogelijkheid van herziening algemeen moet worden ingevoerd óf dat daarvan over de gehele linie moet worden afgezien. Wij zijn van oordeel

dat de mogelijkheid van herziening in een modern bestuursprocesrecht niet kan worden gemist. Partijen dienen in de gelegenheid te zijn herziening van een onherroepelijke uitspraak te vragen indien deze uitspraak in het licht van nieuw gebleken feiten van vóór deze uitspraak geen stand meer kan houden. Nieuwe feiten die na de uitspraak opkomen en een ander licht op de zaak werpen kunnen niet tot herziening van de uitspraak leiden. Het rechtsmiddel kan evenmin worden gebruikt voor het herstellen van processuele misslagen. Dit betekent, zoals ook gemeld in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel betreffende de Voltooiing eerste fase van de herziening van de rechterlijke organisatie (Kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. 3, blz. 160), dat de mogelijkheden voor een succesvol gebruik van het middel van de herziening beperkt zijn.

Hiermee wordt de toelichting op artikel 27, eerste lid, van de AWR, betrekking hebbend op de overeenkomstige toepassing van hoofdstuk 8 van de Awb op het fiscale procesrecht, besloten.

De in artikel 27, tweede lid, AWR voor de Tariefcommissie opgenomen regeling sluit aan bij die van artikel 7 (oud) van de Tariefcommissiewet.

#### *Artikel 27a*

Dit artikel behelst een sterke vereenvoudiging van de regeling van artikel 8a van de WARB. De ratio van de regeling blijft dezelfde, namelijk dat de inspecteur de bevoegdheden die hij heeft op grond van afdeling 2 van hoofdstuk VIII van de AWR niet meer kan hanteren zodra beroep is ingesteld tegen een fictieve weigering om te beslissen op een bezwaarschrift, tenzij het gerechtshof uitdrukkelijk heeft bepaald dat die afdeling nog wel van toepassing blijft. Deze situatie kan zich voordoen indien het gerechtshof van oordeel is dat, hoewel een geschil reeds onder de rechter is, toch nog een uitdrukkelijke beslissing op het bezwaarschrift moet worden genomen en dat de inspecteur daartoe over de bijzondere bevoegdheden van hoofdstuk VIII moet beschikken. Anders dan onder de werking van artikel 8a van de WARB is de inspecteur evenwel niet meer verplicht een verzoek aan het hof te doen hetzij om uitstel van de behandeling van het beroep te verkrijgen voor een bepaalde termijn, hetzij om ontslagen te worden van de verplichting uitspraak te doen. Hij behoeft het hof, afgezien van de gewone procesrechtelijke communicatie, alleen nog maar te benaderen indien hij naar zijn oordeel de bevoegdheden van hoofdstuk VIII dient te hanteren.

De regeling geldt in de nieuwe opzet van het fiscale procesrecht, *mutatis mutandis*, ook voor het beroep bij de Tariefcommissie.

#### *Artikel 27b*

De regeling van het griffierecht, opgenomen in artikel 8:41 van de Awb, wijkt af van die voor fiscale procedures, zoals opgenomen in artikel 5 van de WARB (en artikel 11a van de Tariefcommissiewet). Overeenkomstig artikel 8:41 van de Awb bedraagt het algemene griffierecht 200 gulden voor natuurlijke personen en 400 gulden voor rechtspersonen, tenzij het een door een natuurlijke persoon ingediend beroepschrift betreft waarop het bijzondere tarief van 50 gulden van toepassing is, geldend voor sociale zekerheids- en aanverwante zaken (artikel 8:41, derde lid, onderdeel a). Op grond van artikel 5 van de WARB geldt in fiscale zaken (zowel voor natuurlijke als voor rechtspersonen) een tarief van 75 gulden, dat echter tot 40 gulden verlaagd kan worden hetzij omdat het belang geringer is dan 150 gulden, hetzij omdat de betrokkene on- of minvermogen is.

Afgezien van het verschil in hoogte van het griffierecht wijken ook de procedureregels inzake de heffing van het griffierecht onderling af, evenals de rechtsgevolgen van het niet voldoen van het griffierecht.

Wij zijn van mening dat er geen goede redenen zijn om het bijzondere stelsel van griffierecht in fiscale zaken te handhaven, noch wat betreft de systematiek van de heffing (dat hoeft geen betoog), noch wat betreft de hoogte van het recht. Bij de totstandkoming van de Awb is uitdrukkelijk gekozen voor een algemeen geldende regeling van het griffierecht, waarbij geen verfijningen zijn aangebracht in verband met de draagkracht van betrokkene of in verband met het belang van een specifiek geschil. Het algemeen geldende tarief is vastgesteld op 200 gulden voor natuurlijke personen en 400 gulden in andere gevallen. Alleen voor beroepen, door natuurlijke personen ingesteld tegen besluiten op grond van een aantal uitdrukkelijk vermelde wetten op het terrein van het sociale-zekerheidsrecht, is het lagere tarief van 50 gulden vastgesteld. Bij deze systematiek wordt nu voor het fiscale procesrecht aangesloten. Naar analogie van artikel 8:41, derde lid, van de Awb wordt in artikel 27b een tweedeling opgenomen. Alleen in technisch opzicht is de regeling in die zin afwijkend dat in artikel 27b de wetten worden genoemd ten aanzien waarvan juist het tarief van 200 gulden geldt, aangezien deze lijst korter is. In algemene zin komt het erop neer dat voor beroepen tegen besluiten in de sfeer van de belastingen waarmee vooral ondernemingen te maken krijgen, zoals de omzetbelasting, de rechten bij in- en uitvoer en de accijnzen, voor natuurlijke personen het hoge tarief van 200 gulden geldt. Voor alle andere besluiten geldt voor natuurlijke personen het tarief van 50 gulden. Te denken valt daarbij aan de inkomstenbelasting en de gemeentelijke belastingen. Hiermee wordt bereikt dat particulieren niet of nauwelijks met het hoge tarief worden geconfronteerd. In alle gevallen geldt voor rechtspersonen het tarief van 400 gulden.

Het gekozen systeem komt neer op een objectieve benadering van de draagkracht. Inherent aan een dergelijke objectieve benadering is dat de individuele draagkracht geen rol meer speelt bij de bepaling van het toepasselijke griffierecht. Ook een ondernemer kan minder draagkrachtig zijn, terwijl anderzijds natuurlijke personen zeer wel in staat kunnen zijn het hoge griffierecht te voldoen. Dit is bij het in de Awb gekozen stelsel niet anders.

#### *Artikel 27c*

Artikel 11a van de WARB kent twee stelsels van openbaarheid van de mondelinge behandeling:

- In gevallen waarin geen boete in het geding is, vindt de mondelinge behandeling in beginsel plaats met gesloten deuren, maar kan het hof, voor zover de belangen van partijen daardoor niet worden geschaad, beslissen dat de behandeling openbaar is.
- Voor zover een beroep is gericht tegen een uitspraak waarbij een opgelegde boete geheel of gedeeltelijk wordt gehandhaafd, geldt een omgekeerd systeem: in dat geval is de mondelinge behandeling in beginsel openbaar, maar het hof kan beslissen tot sluiting van de deuren (a) in het belang van de openbare orde of de goede zeden, (b) in het belang van de veiligheid van de Staat, (c) indien de belangen van minderjarigen of de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer van partijen dit eisen of (d) indien openbaarheid het belang van een goede rechtspleging ernstig zou schaden.

Artikel 8:62 van de Awb kent alleen dit laatste systeem van openbaarheid: in beginsel openbaar, tenzij op de hier bedoelde gronden wordt besloten tot sluiting van de deuren. Dit algemene stelsel van openbaarheid kan, in verband met de bescherming van de persoonlijke levenssfeer en de bescherming van bedrijfsgegevens, niet gelden voor fiscale zaken. Het gedifferentieerde stelsel wordt derhalve materieel gehandhaafd, maar in technisch opzicht wordt wel aangesloten bij de systematiek van artikel 8:62 Awb. Voorop wordt gesteld dat dat artikel slechts van toepassing is voor zover een boete in het geding is; in andere

gevallen geldt in beginsel niet-openbaarheid, tenzij het hof anders beslist. (Aangezien de Tariefcommissie, in tegenstelling tot het gerechtshof, niet oordeelt over bestuurlijke boeten, kan voor dat college met laatstbedoeld stelsel worden volstaan; zie artikel 27, tweede lid, AWR.) De thans nog in artikel 11a, vierde lid, laatste volzin, van de WARB geregelde meldingsplicht inzake het sluiten van de deuren kan als aparte verplichting vervallen, aangezien artikel 8:61, vijfde lid, van de Awb daarin voorziet: het proces-verbaal houdt een vermelding in van hetgeen op de zitting met betrekking tot de zaak is voorgevallen; het sluiten of openen van de deuren hoort daar onmiskenbaar toe.

#### *Artikel 27d*

De regeling van artikel 17a van de WARB, inzake de mogelijkheid van het doen van een mondelinge uitspraak, komt materieel overeen met artikel 8:67 van de Awb en kan derhalve vervallen. In beide stelsels is uitgangspunt dat een mondelinge uitspraak in beginsel direct aan het eind van de zitting wordt gedaan. Er is alleen verschil in de termijn waarmee een mondelinge uitspraak kan worden verdaagd: de Awb kent een verdagingstermijn van maximaal één week, de WARB van maximaal twee weken. Vooralsnog hebben de gerechtshoven behoefte aan handhaving van de termijn van twee weken. Deze afwijking van artikel 8:67 Awb is neergelegd in dit artikel.

De gerechtshoven hebben in hun commentaar aangegeven dat de termijn van zes weken voor het doen van schriftelijke uitspraken, zoals neergelegd in artikel 8:66, eerste lid, van de Awb, in de overgrote meerderheid van de gevallen geen problemen zal opleveren maar dat er ook gevallen zullen zijn waarin ook een verlenging van deze termijn overeenkomstig artikel 8:66, tweede lid (nog eens maximaal zes weken) onvoldoende zal blijken te zijn. Daarom hebben zij een regeling bepleit waarin de termijn driemaal kan worden verlengd met zes weken. Wij achten een dergelijke afwijking van de Awb evenwel onwenselijk. Zoals indertijd ook vermeld in de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Voltooiing eerste fase herziening rechterlijke organisatie (Kamerstukken II 1992/93, 22 495, nr. 10, blz. 43) kan ervan worden uitgegaan dat de termijn van zes weken in het algemeen voor alle soorten geschillen toereikend zal zijn om de uitspraak gereed te maken. Dit oordeel komt overeen met hetgeen de hoven hebben gesteld. Er kunnen zich echter omstandigheden voordoen die verlenging van de termijn noodzakelijk maken; gedacht kan worden aan gecompliceerde of principiële zaken. Verlenging van de termijn met zes weken leidt er in zo'n geval toe dat bijna drie maanden beschikbaar zijn voor het gereedmaken van de uitspraak. Zo'n termijn moet naar ons oordeel ook in fiscale zaken haalbaar zijn. Het betreft overigens termijnen van orde, op de overschrijding waarvan zoals bekend geen sanctie staat.

#### *Artikel 27e*

Deze bepaling komt overeen met artikel 29 (oud) van de AWR, zij het dat in het voorgestelde artikel nog slechts sprake is van een onjuiste uitspraak en niet meer van een onjuiste beschikking of belastingaanslag. Voordat een geschil aan het gerechtshof of de Tariefcommissie wordt voorgelegd, dient immers de bezwaarschriftprocedure bij de inspecteur gevolgd te worden, die uitmondt in een uitspraak. Bovendien is de in artikel 29 (oud) gehanteerde terminologie inzake «afwijzing van het beroep» aangepast aan de terminologie die hoofdstuk 8 van de Awb kent voor de dicta van een uitspraak: in het hier bedoelde geval zal het beroep ongegrond worden verklaard.

#### *Artikel 27f*

Voor een toelichting op dit artikel wordt verwezen naar de toelichting op het nieuwe artikel 25a, opgenomen onder de onderdelen B, C, F en H hiervoor.

#### *Artikel 27g*

Deze bepaling komt materieel overeen met artikel 5, negende lid, van de WARB, respectievelijk artikel 11a, achtste lid, van de Tariefcommissiewet, en regelt het verstrekken van afschriften e.d. van uitspraken en processen-verbaal door het gerechtshof dan wel de Tariefcommissie. Gelet op het belang van geheimhouding van belastinggegevens geschiedt het verstrekken van afschriften en uittreksels van uitspraken met machtiging van het gerechtshof (in de praktijk de voorzitter van de betrokken kamer) onderscheidenlijk de Tariefcommissie (in de praktijk de voorzitter van de Tariefcommissie). De bepaling moet mede worden gezien tegen de achtergrond van artikel 67 van de AWR, dat een strakke geheimhoudingsplicht oplegt behalve voor zover bekendmaking «nodig is voor de uitvoering van de belastingwet». Een analoge bepaling is voor de Hoge Raad opgenomen in artikel 30 (nieuw).

#### *Artikel 27h*

Verwezen zij naar paragraaf I.5 van deze toelichting.

#### *Artikel 28*

De hoofdbepaling inzake beroep in cassatie bij de Hoge Raad is thans nog opgenomen in artikel 19 van de WARB; deze wordt nu opgenomen in artikel 28 (nieuw) en deels in artikel 28a (nieuw) van de AWR.

Voor de omschrijving van de categorie uitspraken waartegen beroep in cassatie openstaat (artikel 28) is aansluiting gezocht bij artikel 37 van de Wet op de Raad van State en artikel 18 van de Beroepswet, waarin is voorzien in de mogelijkheid van hoger beroep tegen beslissingen van de rechtbanken. Ten opzichte van artikel 19 van de WARB, dat in algemene zin beroep in cassatie openstelt tegen «schriftelijke uitspraken van het gerechtshof», is in de voorgestelde bepaling enerzijds een beperking en anderzijds een uitbreiding aangebracht.

De beperking heeft betrekking op de aard van de uitspraken: alleen tegen uitspraken van het gerechtshof die overeenkomstig afdeling 8.2.6 van de Awb zijn gedaan en uitspraken van de president overeenkomstig artikel 8:86 van de Awb staat beroep in cassatie open. In het tweede lid is aangegeven tegen welke bijzondere typen uitspraken geen cassatie openstaat. Het betreft dezelfde typen uitspraken die ook in de Wet op de Raad van State en de Beroepswet van hoger beroep zijn uitgesloten. De onderdelen a, b en c van artikel 28, tweede lid, van het wetsvoorstel komen overeen met de onderdelen a, c en d van de artikelen 37, tweede lid, van de Wet op de Raad van State en 18, tweede lid, van de Beroepswet. De uitzondering van onderdeel b in beide wetten, betreffende uitspraken op verzet, is hier niet overgenomen. In veel commentaren is erop gewezen dat thans de mogelijkheid van cassatie tegen uitspraken op verzet wel bestaat en dat bij dergelijke uitspraken belangrijke, met name processuele rechtsvragen aan de orde kunnen komen waarvan de beantwoording zich niet aan de controle van de Hoge Raad zou moeten onttrekken, ook in het belang van de rechtseenheid. Gewezen is ook op het feit dat in de jurisprudentie talrijke belangrijke arresten van de Hoge Raad zijn aan te wijzen die zijn gewezen op het beroep in cassatie na een uitspraak op verzet. De commentaren hebben ons ervan overtuigd dat de

mogelijkheid van cassatie tegen uitspraken op verzet in het belastingrecht gehandhaafd moet blijven.

De mogelijkheden van beroep in cassatie zijn zoals gezegd ook uitgebreid. De uitbreiding ziet erop dat ook tegen een zogenaamde mondelinge uitspraak beroep in cassatie openstaat. Onder de werking van de WARB gold het systeem dat slechts tegen schriftelijke uitspraken van het gerechtshof beroep in cassatie kon worden ingesteld (artikel 19 WARB). Indien een belanghebbende cassatie wilde instellen tegen een mondelinge uitspraak moest hij op de voet van artikel 17b van de WARB eerst aan het hof verzoeken de mondelinge uitspraak te vervangen door een schriftelijke. Deze regeling wordt thans vereenvoudigd in die zin dat een belanghebbende ook tegen een mondelinge uitspraak beroep in cassatie kan instellen. Wel is er met name van de zijde van de Hoge Raad op gewezen dat het wenselijk is dat de Hoge Raad kan beschikken over een aanvulling van de mondelinge uitspraak met een weergave van het procesverloop, de vaststelling van de feiten, de omschrijving van het geschil, de standpunten van partijen en het verhandelde ter zitting. Deze vereisten worden toegevoegd aan artikel 28b, tweede lid, van de AWR.

#### *Artikel 28a*

Wat betreft de categorie belanghebbenden die beroep in cassatie kunnen instellen is dezelfde wijziging aangebracht als ten aanzien van de mogelijkheid van beroep bij het gerechtshof; verwezen zij naar de toelichting op artikel 26b. Hoofddregel blijft uiteraard dat beroep in cassatie – als het niet wordt ingesteld door de Minister van Financiën – doorgaans zal worden ingesteld door degene te wiens aanzien de uitspraak van het gerechtshof is gegeven; deze categorie belanghebbenden valt vanzelfsprekend onder de algemene formulering van artikel 28a.

#### *Artikel 28b*

In artikel 6:24, tweede lid, van de Awb is bepaald dat het instellen van beroep in cassatie geschiedt door het indienen van een beroepschrift bij de rechter tegen wiens uitspraak het cassatieberoep is gericht; in casu derhalve bij het gerechtshof of bij de president van het gerechtshof. Artikel 28b regelt, in aansluiting daarop, dat de griffier van het desbetreffende gerechtshof het beroepschrift en andere stukken toezendt aan de griffier van de Hoge Raad. Deze bepaling komt overeen met artikel 21 WARB, zij het dat op suggestie van de Hoge Raad het voorschrift dat eerst moet worden gewacht tot de beroepstermijn is verstreken is geschrapt.

Zoals reeds is vermeld in de toelichting op artikel 28 wordt het voortaan mogelijk ook beroep in cassatie in te stellen tegen mondelinge uitspraken, zij het dat in zo'n geval het gerechtshof de aanvullende gegevens toezendt die de Hoge Raad voor zijn cassatietaak nodig heeft. Deze aanvullende gegevens komen in feite deels neer op een nadere invulling en deels op een aanvulling van hetgeen op grond van artikel 8:67, tweede lid, en artikel 8:61, derde tot en met achtste lid, van de Awb zou gelden. Op deze wijze wordt naar ons oordeel een goede middenweg gevonden tussen enerzijds de wenselijkheid om beroep in cassatie open te stellen tegen mondelinge uitspraken als zodanig en anderzijds de noodzaak om aan de Hoge Raad de relevante gegevens te verstrekken die deze nodig heeft voor de toetsing in cassatie.

#### *Artikel 29*

Evenals bij het beroep op het gerechtshof wordt ook voor het beroep in cassatie zoveel mogelijk het procesrecht van hoofdstuk 8 van de Awb gevolgd, zij het dat in verband met de eigen aard van de cassatie-

procedure niet alle artikelen voor overeenkomstige toepassing in aanmerking komen.

#### *Artikel 29a*

Voor de regeling van het griffierecht voor beroep in cassatie is aangesloten bij die van het griffierecht voor hoger beroep bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State en bij de Centrale Raad van Beroep.

Voor de volledigheid zij opgemerkt dat het derde lid een afwijking betekent van het eerste en tweede lid. Indien het bestuursorgaan beroep in cassatie heeft ingesteld wordt het griffierecht pas geheven na de uitspraak van de Hoge Raad waarbij de uitspraak van het gerechtshof in stand is gebleven. De formulering is ontleend aan artikel 40 van de Wet op de Raad van State respectievelijk artikel 22 van de Beroepswet.

#### *Artikel 29b*

Dit artikel is thans nog opgenomen in artikel 22 van de WARB. Vier technische wijzigingen zijn aangebracht. In het eerste lid is de toezending van het beroepschrift aan «degene die mede tot het instellen van beroep in cassatie gerechtigd was» vervangen door toezending aan «de andere partij». Onder de werking van de WARB had de gebruikte formulering een beperkte betekenis, namelijk dat indien een belastingplichtige cassatieberoep had ingesteld, het beroepschrift werd toegezonden aan het desbetreffende bestuursorgaan en omgekeerd. Door de formulering van het nieuwe artikel 28a zijn evenwel meer personen bevoegd tot het instellen van beroep in cassatie, terwijl ook thans de toezending beperkt moet blijven tot de wederpartij van degene die cassatieberoep heeft ingesteld. In het eerste lid is ook vervallen dat de toezending van een afschrift van het beroepschrift aan de andere partij «onverwijld» plaatsvindt. Ook thans is praktisch dat eerst wordt gewacht tot de betaling van het griffierecht is voldaan en eventuele vormverzuimen zijn hersteld.

In het tweede en derde lid is de term «vertoogschrift» vervangen door het modernere begrip «verweerschrift», dat door het van toepassing verklaren van delen van hoofdstuk 8 van de Awb toch al geïntroduceerd wordt in de cassatieprocedure.

Tenslotte is in het tweede lid niet meer uitdrukkelijk vermeld dat naast de belanghebbende ook zijn gemachtigde een verweerschrift kan indienen. Dit volgt reeds in algemene zin uit de toepasselijkheid van artikel 8:24 van de Awb.

#### *Artikel 29c*

Dit artikel komt inhoudelijk overeen met artikel 23 van de WARB, zij het met twee kanttekeningen.

In het tweede lid wordt ten opzichte van artikel 23, eerste lid, van de WARB uitdrukkelijk de mogelijkheid geopend dat de advocaten in plaats van een mondeling pleidooi te houden, volstaan met het overleggen of toezenden van een schriftelijk pleidooi. Hiermee kan worden bereikt dat het pleidooi feitelijk wordt opgesteld door een ander dan de advocaat, bij voorbeeld door een belastingadviseur die ten aanzien van het desbetreffende onderwerp een specifieke deskundigheid bezit.

Het derde lid van artikel 23, waarin o.m. artikel 11a van de WARB inzake de openbaarheid van zittingen van overeenkomstige toepassing werd verklaard, wordt vervangen door een nieuw derde en vierde lid, waarin de regeling van de openbaarheid voor alle duidelijkheid is uitgeschreven. De regeling komt materieel overeen met artikel 27c (nieuw), maar wijkt daarvan in de formulering af omdat het bij beroep in cassatie ook kan gaan om de situatie waarin de boete juist niet is gehandhaafd. Ook in zo'n



geval dient sprake te zijn van openbaarheid van de mondelinge behandeling, tenzij zich een van de situaties voordoet als vastgelegd in artikel 8:62 Awb.

Het van toepassing verklaren van artikel 15a van de WARB is niet meer nodig, aangezien in de Awb is voorzien in het desbetreffende onderwerp (benoeming van tolken).

#### *Artikel 29d*

Deze bepaling is overgenomen van artikel 24 van de WARB, eerste en tweede lid. De Hoge Raad heeft er in zijn commentaar op gewezen dat sinds de zgn. Borgers-zaak (EHRM 20/10/91, CEDH Serie A vol. 214, NJ 1992/73) in zaken waarin een boete in het geding is, de conclusie van de procureur-generaal naar de partijen wordt gezonden. Belanghebbenden worden daarbij in de gelegenheid gesteld op die conclusie te reageren. De Hoge Raad heeft in overweging gegeven deze procedure in de wet vast te leggen. De eerste ondertekenaar acht dit op zichzelf een goede suggestie, maar is van mening dat deze procedure in een bredere context geplaatst moet worden. De toezending van de conclusie van de procureur-generaal aan partijen speelt immers niet alleen een rol in fiscale boete-zaken maar, gelet op de reikwijdte van artikel 6 van het EVRM, ook in straf- en civiele zaken. De onderhavige herziening van het fiscale procesrecht is niet het juiste kader om dit algemeen te regelen; de bij de Hoge Raad gebruikelijke praktijk kan zonder enig bezwaar zonder uitdrukkelijke wettelijke bepaling worden voortgezet.

#### *Artikel 29e*

In dit artikel zijn de specifieke bepalingen overgenomen die betrekking hebben op de uitspraak van de Hoge Raad.

Het eerste lid komt in de plaats van artikel 24, derde en vierde lid, van de WARB, zij het in afgeslankte vorm. Het derde lid van artikel 24, waarin artikel 17, eerste en derde lid, van de WARB van toepassing wordt verklaard, kan worden vereenvoudigd omdat de meeste onderwerpen worden geregeld in de artikelen 8:77 en 8:78 van de Awb. Alleen dient hier nog vastgelegd te worden dat de uitspraak van de Hoge Raad schriftelijk wordt gedaan. Wat de schriftelijke uitspraak inhoudt wordt vervolgens voornamelijk geregeld in artikel 8:77 Awb. Het vierde lid van artikel 24 WARB, dat handelt over toezending van de uitspraak aan partijen, behoeft niet overgenomen te worden aangezien artikel 8:79 van de Awb op dit punt reeds een regeling bevat.

Het tweede lid van artikel 29e is ontleend aan artikel 25 van de WARB en regelt specifiek wat de Hoge Raad dient te doen indien een uitspraak van het hof wordt vernietigd. De bepaling is uitgebreid en beperkt. De uitbreiding betreft de vermelding van uitspraken van de president van het gerechtshof. De beperking houdt in dat is geschrapt het voorschrift dat het hof waarheen de zaak wordt (terug)verwezen, de zaak in meervoudige kamer dient te beslissen. Het kan aan de prudentie van het desbetreffende hof worden overgelaten om te bepalen of de zaak enkel- of meervoudig wordt beslist.

#### *Artikel 29f*

Dit artikel komt overeen met artikel 25a van de WARB, zoals ingevoegd bij de Leemtetwet Awb.

#### *Artikel 29g*

Deze bepaling inzake terugbetaling van het griffierecht aan de indiener van het beroepschrift in cassatie indien de uitspraak van het gerechtshof

wordt vernietigd, is ontleend aan artikel 43 van de Wet op de Raad van State en de daarmee overeenkomende bepaling van de Beroepswet. Vanzelfsprekend is deze bepaling alleen van toepassing indien niet het bestuursorgaan maar de belastingplichtige of anderszins belanghebbende het beroep in cassatie heeft ingesteld. Op grond van artikel 29a, derde lid, wordt indien een bestuursorgaan beroep in cassatie instelt het griffierecht pas geheven indien de uitspraak van het gerechtshof in stand blijft.

#### *Artikel 29h*

Deze bepaling inzake toezending van de stukken door de griffier van de Hoge Raad aan het gerechtshof waarheen een zaak is verwezen en inzake terugzending van de stukken aan partijen, komt overeen met artikel 26 van de WARB. Wel is in het eerste lid de «onverwijld» toezending aan het gerechtshof vervangen door een toezending «binnen een week».

#### *Artikel 29i*

Verwezen zij naar de toelichting op artikel 25a, opgenomen in de toelichting op de onderdelen B, C, F en H hiervoor.

#### *Artikel 30*

Deze bepaling komt materieel overeen met artikel 5, negende lid, van de WARB inzake het verstrekken van afschriften e.d. van uitspraken en processen-verbaal door de Hoge Raad, maar is in technische zin aangepast aan artikel 8:79 van de Awb, dat door middel van artikel 29 (nieuw) van de AWR op de cassatieprocedure van toepassing wordt verklaard; zie ook de analoge bepaling voor o.m. het gerechtshof, opgenomen in artikel 27g. De bepaling moet mede worden gezien tegen de achtergrond van artikel 67 van de AWR, dat een strakke geheimhoudingsplicht oplegt behalve voor zover bekendmaking «nodig is voor de uitvoering van de belastingwet».

#### *Vervallen bepaling*

Een enkele bepaling van de AWR kan vervallen, en wel het huidige artikel 28, tweede lid (het eerste lid is gewijzigd en opgenomen in artikel 26a-nieuw). In artikel 28, tweede lid, is thans nog geregeld dat het beroepschrift zodanig moet zijn ingericht dat daaruit een conclusie kan worden getrokken aangaande het belastingbedrag of – bij gebreke van zodanig bedrag – aangaande het belang waarover het geschil loopt. Deze bepaling is overbodig naast artikel 6:5 van de Awb, zeker nu het voor het bepalen van het griffierecht in een individueel geval niet meer nodig is vooraf een indicatie te hebben van het belastingbedrag of van het belang waarover het geschil loopt. Weliswaar kan een duidelijke conclusie aangaande het belastingbedrag of aangaande het belang waarover het geschil loopt de rechter veel zoek- en rekenwerk besparen, maar daaraan kan ook tegemoet worden gekomen doordat de rechter daaromtrent vragen stelt aan partijen. Door het vervallen van artikel 28, tweede lid, is dit echter niet meer een vormvereiste waaraan het beroepschrift als zodanig moet voldoen.

#### *Onderdelen I en M*

De verwijzingen in de artikelen 30b en 54 worden met deze wijzigingen aangepast aan de nieuwe nummering.

#### *Onderdeel J*

Artikel 30c, betreffende de mogelijkheid om van in die bepaling nader omschreven uitspraken van de inspecteur op douanegebied in beroep te komen bij de Tariefcommissie, kan vervallen omdat de toegang tot de Tariefcommissie thans wordt opgenomen in artikel 26, tweede lid.

Artikel 30e kan vervallen omdat in de artikelen 24a en 25, zevende lid, van de AWR (ingevolge de wijzigingen in artikel I, onderdelen D en E van dit wetsvoorstel) niet langer de voorwaarde wordt gesteld dat een bezwaarschrift tegen meer dan één beschikking slechts mogelijk is indien die beschikkingen op hetzelfde aanslagbiljet zijn vermeld.

#### *Onderdeel K*

Voor de vervanging van de term «rechter» door «gerechtshof» wordt verwezen naar de toelichting op onderdeel A hiervoor.

#### *Onderdeel L*

Hoofdstuk VIII, afdeling 1, van de AWR geeft specifieke regels over vertegenwoordiging. Deze regels zijn gesteld in het belang van een juiste en doelmatige belastingheffing. De regeling ziet primair op het verkeer tussen belastingplichtige en belastingdienst, dat wil zeggen buiten rechte. In artikel 13 van de WARB is een regeling inzake vertegenwoordiging en bijstand in beroepsprocedures neergelegd.

Nu de aanpassing van het fiscale procesrecht aan hoofdstuk 8 Awb in de AWR plaatsvindt, is de vraag gerezen of afdeling 8.1.5 Awb zonder meer van overeenkomstige toepassing moet worden verklaard onder handhaving van de bestaande regeling van vertegenwoordiging in de AWR, dan wel in de AWR specifieke regels moeten worden neergelegd die ook gelden voor de procedure bij de belastingrechter.

De overwegingen die hebben geleid tot een uitgebreide en specifieke regeling inzake vertegenwoordiging buiten rechte in de AWR, gelden niet, althans niet in dezelfde mate voor rechterlijke procedures; zie immers de huidige – summiere – regeling in de WARB. In dat licht weegt het belang van een zo algemeen mogelijk geldend uniform bestuursprocesrecht zwaarder dan het belang dat binnen de AWR één systematisch fraaie regeling wordt getroffen voor vertegenwoordiging en bijstand in en buiten rechte.

Dit heeft ertoe geleid dat de artikelen 41 tot en met 46 AWR intact worden gelaten en de artikelen 8:21 tot en met 8:25 Awb ingevolge artikel 27 (nieuw) AWR in de beroepsfase toepassing zullen vinden. Voor alle duidelijkheid wordt in de titel van afdeling 1 van hoofdstuk VIII van de AWR nu wel tot uitdrukking gebracht dat de hier gestelde regels betrekking hebben op de vertegenwoordiging buiten rechte en derhalve niet van toepassing zijn in het bestuursprocesrecht.

#### *Onderdeel N*

In artikel 2, zesde lid, van de WARB is geregeld dat degene die niet binnen het Rijk een vaste woonplaats of plaats van vestiging heeft, in «beroep-, verzoeg- en verzetschriften» in belastingzaken domicilie moet kiezen binnen het Rijk. Een vergelijkbare regeling voor «bezwaar-, verzoek-, beroep- en verzetschriften» is opgenomen in artikel 57 van de AWR. Doordat de bepalingen van de WARB voor zover nodig worden ingevoegd in de AWR kunnen beide bepalingen nu in elkaar worden geschoven door aan artikel 57 AWR het verzoegschrift toe te voegen. Zoals uiteengezet in de toelichting op artikel 29b, wordt de term verzoegschrift evenwel vervangen door de modernere term verweerschrift. Met

de term het «Rijk» wordt, door de definitiebepaling van artikel 2, derde lid, onderdeel d, ten 1°, van de AWR bedoeld: Nederland.

#### *Onderdeel O*

In artikel 60, eerste en derde lid, handelend over termijnverlenging wegens bijzondere omstandigheden, kan de vermelding van een verzetschrift worden geschrapt, aangezien artikel 8:55 juncto artikel 6:11 van de Awb daarvoor een adequate voorziening biedt.

Voor de vervanging van de term «rechter» door «gerechtshof» onderscheidenlijk «Tariefcommissie» wordt verwezen naar de toelichting op onderdeel A hiervoor.

### **Artikel II – wijziging van de Tariefcommissiewet**

Het procesrecht voor de Tariefcommissie is op dit moment, op hoofdlijnen, gelijk aan dat voor de gerechtshoven ingevolge de WARB. Uiteraard dient ook het procesrecht voor de Tariefcommissie in overeenstemming te worden gebracht met hoofdstuk 8 Awb. Verwezen zij naar de wijziging van de AWR, met name betreffende hoofdstuk V, waarin thans ook het procesrecht voor de Tariefcommissie is geregeld, alsmede naar paragraaf I.4 van deze memorie.

Daarnaast is er aanleiding de Tariefcommissiewet in overeenstemming te brengen met het voorstel van wet, houdende wijziging van de Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren en enige andere wetten (aanvulling van de Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren met onder meer de onderwerpen omvang van de taak, arbeidstijd, vakantie en verlof) (Kamerstukken II 1994/95, 24 220). Bij de wijziging van de Tariefcommissiewet wordt er tevens van uitgegaan dat ook wetsvoorstel 24 231 eerder in werking is getreden.

Doordat de regeling van het procesrecht voor de Tariefcommissie thans is opgenomen in de AWR betreft de Tariefcommissiewet nog slechts de institutionele bepalingen. Artikel 5 komt overeen met artikel 16, tweede lid, zoals dat zal luiden na inwerkingtreding van wetsvoorstel 24 220. Artikel 12 komt deels overeen met het huidige artikel 9 van de Tariefcommissiewet en is overigens ontleend aan artikel 16 van de Beroepswet.

Het advies van de Tariefcommissie tot aanpassing van de bestaande titulatuur aan die van de gerechtshoven is niet overgenomen. De redenen waarom indertijd niet bij die terminologie is aangesloten gelden nog steeds. Het gaat daarbij om verschillen in functieniveaus en structuur tussen de Tariefcommissie en de gerechtshoven. Hetzelfde geldt overigens ook voor het College van beroep studiefinanciering. Ten aanzien van de adviezen van de Tariefcommissie over (het oorspronkelijk voorgestelde) artikel 13 merk ik op dat dat artikel thans is geïncorporeerd in de bepalingen van de AWR. Tenslotte heb ik het advies van de Tariefcommissie over artikel 11 niet overgenomen. De bevoegdheid om advies te vragen aan een rechterlijk college acht ik op zichzelf niet in strijd met enige jurisprudentie van het Europese Hof voor de rechten van de mens.

### **Artikel III – wijziging van andere wetten**

#### *Onderdeel A*

De wijziging van artikel 1:4, tweede lid, van de Awb houdt verband met het intrekken van de WARB en met het van overeenkomstige toepassing verklaren van hoofdstuk 8 van de Awb op het fiscale procesrecht.

#### *Onderdelen B, F, J, K, N en O*

De verwijzingen naar de WARB in de verschillende in deze onderdelen opgenomen bepalingen kunnen vervallen nu verwijzing naar de AWR voldoende is voor het overeenkomstig van toepassing verklaren van de bepalingen inzake bezwaar en beroep. Voorts vloeien de wijzigingen voort uit vernummeringen in de AWR en vervallen overbodige verwijzingen naar Staatsbladen.

#### *Onderdelen C, D en E*

De wijzigingen in de verschillende in deze onderdelen opgenomen bepalingen brengen tot uiting dat voor het maken van bezwaar, het instellen van beroep of het instellen van beroep in cassatie dezelfde regels gelden als die welke gelden voor bezwaar, beroep of beroep in cassatie als bedoeld in hoofdstuk V AWR. Dat dezelfde regels gelden houdt in de eerste plaats in dat de bepalingen inzake bezwaar en beroep van de Awb gelden en dat – met uitzondering van afdeling 8.1.1 – het in hoofdstuk 8 van de Awb geregelde procesrecht van overeenkomstige toepassing is. In de tweede plaats dat de in aanvulling daarop en ten dele in afwijking van de Awb in Hoofdstuk V AWR gestelde regels van toepassing zijn.

#### *Onderdelen G, H, I, L en M*

De wijzigingen in de Gemeentewet, Provinciewet en Waterschapswet houden verband met het vervallen van de WARB. Voorts worden de bepalingen aangepast waarin is geregeld dat de desbetreffende bestuursorganen voor het instellen van beroep in cassatie in de plaats treden van de Minister van Financiën. Inhoudelijke wijzigingen zijn niet aan de orde. Enkele wijzigingen vloeien voort uit vernummeringen in de AWR. Ingevolge onderdeel L vervalt voorts artikel 43 van de Wet WOZ. Met die bepaling – die voeging van bezwaren tegen een aanslag in de onroerende-zaakbelastingen en de aan die aanslag ten grondslag liggende WOZ-waardebeschikking mogelijk maakte, alsmede gevoegde afdoening van die bezwaren – werd in feite een voorschot genomen op de ruimere voegingsmogelijkheden die ingevolge de in dit wetsvoorstel voorgestelde artikelen 24a en 25, zevende lid, van de AWR zullen ontstaan. Met de inwerkingtreding van de laatstgenoemde artikelen vervalt dan ook de bestaansreden van artikel 43 Wet WOZ.

#### *Onderdeel P*

Dit betreft een technische aanpassing van artikel 34 van de Douanewet.

#### *Artikelen IV, V en VI*

De WARB wordt ingetrokken. Het overgangsrecht van artikel V voorziet er echter in dat vóór de datum van inwerkingtreding van deze wet gemaakte bezwaren en ingestelde beroepen verder worden behandeld overeenkomstig het oude recht. Op de behandeling van alle na die datum ingediende bezwaar- en beroepschriften is het nieuwe recht evenwel van toepassing.

De Minister van Justitie,  
W. Sorgdrager

De Staatssecretaris van Financiën,  
W. A. F. G. Vermeend