

**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)**

### **MEMORIE VAN ANTWOORD**

Ontvangen 27 juli 1998

Het stemt tot genoegen dat de leden van de fracties van VVD, D66, PvdA en CDA instemden met de strekking en de doeleinden van het voorliggende wetsvoorstel.

#### **1. Algemeen**

De leden van de fractie van de VVD vonden het merkwaardig dat, nu het aantal belastingbeschikkingen in verhouding met het totale aantal overheidsbeschikkingen groot is – zij noemen een percentage van omstreeks 90 – het fiscale procesrecht wordt aangepast aan de Algemene wet bestuursrecht (na te noemen Awb) en niet andersom. Dat spreekt naar hun oordeel te meer, nu het belastingrecht sinds jaar en dag een goede regeling van de rechtspraak kent.

Ter uitvoering van artikel 107, tweede lid, Grondwet heeft de wetgever de Awb tot stand gebracht. De keuze voor de totstandkoming van algemene regels van bestuurs(proces)recht brengt met zich dat in beginsel bestaande regels van bestuurs- en bestuursprocesrecht worden aangepast aan het nieuwe bestuurs- en bestuursprocesrecht. Daarbij is niet meer relevant dat het aan te passen recht – in casu het fiscale procesrecht – een terrein beslaat waarop relatief veel overheidsbeslissingen worden genomen. De omstandigheid dat bestaande regels in de praktijk goed werken kan op zich geen rechtvaardiging opleveren voor handhaving van die regels in afwijking van de algemene regels. De wetgever heeft immers gekozen voor uniforme regels die een algemene gelding hebben. Dat neemt natuurlijk niet weg dat het specifieke karakter van het rechtsterrein soms noopt tot specifieke van de Awb afwijkende regels, en voorts dat er soms aanleiding kan zijn om een goed werkende regel van bijzonder bestuursrecht te transformeren tot een algemene regel. Uitgangspunt blijft evenwel één Awb voor het gehele bestuursrecht.

De leden van de fractie van de VVD en D66 achtten de bezwaar- en beroepstermijnen van zes weken te kort gelet op de omstandigheid dat de belastingdienst aanzienlijk meer tijd nodig heeft om een aanslag vast te stellen.

De Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) is bij Wet van 4 juni 1992, Stb. 1992, 422 (Aanpassingswet Awb I) juncto Wet van 23 december 1993, Stb. 690 (Aanpassingswet Awb III) reeds aangepast aan hoofdstuk 6 van de Awb.

Ingevolge artikel 6:7 Awb bedraagt de termijn voor het indienen van een bezwaar- of beroepschrift zes weken. Deze termijn geldt voor het gehele bestuursrecht, ook voor het belastingrecht. Over één uniforme termijn van zes weken is bij de totstandkoming van de Awb veel discussie geweest. De wetgever heeft na een zeer zorgvuldige afweging van de belangen die voor de procespartijen op de diverse terreinen van het bestuursrecht in het geding zijn, de bezwaar- en beroepstermijn bepaald op zes weken. Ingevolge artikel 22j Awr vangt de termijn voor het instellen van bezwaar of beroep aan op de dag na de dag van dagtekening van het voor bezwaar of beroep vatbare besluit. De dagtekening ligt in de regel op een later tijdstip dan het tijdstip waarop de belanghebbende het besluit ontvangt. De facto heeft de belastingplichtige dus iets meer tijd voor het nemen van een beslissing of hij wil opkomen tegen het voor bezwaar of beroep vatbare besluit, en, wanneer hij daartoe besluit, voor het opstellen van een bezwaar- of beroepschrift. Uit de evaluatie van de Awb in het algemeen en met betrekking tot het fiscale recht in het bijzonder is niet gebleken dat de belanghebbenden problemen ondervinden bij een termijn van zes weken. Wij bestrijden dan ook de stelling dat het aantal mensen dat te laat in bezwaar en beroep komt zeer groot is. Van elke burger mag worden verlangd dat hij voorzieningen treft voor de tijd dat hij afwezig is in verband met vakantie, werk of anderszins. De burger die voor zijn belangen wil opkomen, moet er zelf voor zorgen dat hij daarvoor ook daadwerkelijk kan opkomen. De belanghebbende die niet in staat is om binnen zes weken een gemotiveerd geschrift in te dienen, wordt daartoe op de voet van artikel 6:6 Awb alsnog in de gelegenheid gesteld. De rechtszekerheid in het bestuursrecht gebiedt dat na ommekomst van een bepaalde termijn – als gezegd is gekozen voor zes weken – de onherroepelijkheid van een besluit moet kunnen worden vastgesteld. De regeling van de artikelen 6:5 tot en met 6:9 en 6:11 Awb – met daarbij het voor het belastingrecht specifieke artikel 22j Awr – stellen de burger in staat, op adequate wijze te beslissen of, en zo ja, op welke wijze zij wensen op te komen tegen beslissingen van de overheid.

Pleidooien voor een langere bezwaar- of beroepstermijn in het belastingrecht worden wel gegrond op het bijzondere karakter van het fiscale recht. Deze pleidooien kunnen naar onze overtuiging geen stand houden. Men kan niet volhouden dat de belastingplichtige vanwege het karakter van de belastingwetgeving meer tijd zou moeten krijgen om na te denken of hij gebruik wil maken van de voor hem openstaande rechtsmiddelen en om zijn geschrift te voorzien van de gronden voor bezwaar of beroep. Aan de omstandigheid dat de overheid voor het nemen van een voor bezwaar of beroep vatbare beslissing soms aanzienlijk meer tijd nodig heeft dan zes weken kan bezwaarlijk een argument worden ontleend om de bezwaar- of beroepstermijn te verlengen. De voorbereiding van een besluit is in de regel naar haar aard nu eenmaal bewerkelijker dan de voorbereiding van een bezwaar- of beroepschrift.

Wij zien op grond van het bovenstaande dan ook geen aanleiding om in het kader van de onderhavige wetgeving wijzigingen aan te brengen in reeds tot stand gebrachte en in de praktijk goed functionerende aanpassingswetgeving.

De leden van de fractie van de PvdA brachten naar voren dat hun kritiek meer is gericht op datgene dat niet in het wetsvoorstel dan op hetgeen wel is geregeld.

Deze leden hebben enkele vragen over de inrichting van de belastingrechtspraak.

In haar brief van 25 juni 1997 over de herziening van de rechterlijke organisatie heeft eerste ondergetekende naar voren gebracht dat het kabinet er de voorkeur aan geeft om thans geen besluitvorming over de derde fase van de herziening van de rechterlijke organisatie in gang te zetten. Dit standpunt heeft tot consequentie dat de introductie van belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties eerst te gelegener tijd haar beslag zal kunnen krijgen. In die brief is een aantal redenen genoemd voor dit uitstel. Voor uitstel van herstructurering van de belastingrechtspraak pleit bovendien nog dat daarmee wordt voorkomen dat de sectoren bestuursrecht van de rechtbanken er naast de bestaande appelrechters (Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, Centrale Raad van Beroep en College van Beroep voor het bedrijfsleven) een nieuwe appelrechter (vijf gerechtshoven) bij krijgen. Ondertussen kan in de komende periode ervaring worden opgedaan met de toepassing van het nieuwe fiscale bestuursprocesrecht. De Tweede Kamer heeft bij de behandeling van voornoemde brief en van het onderhavige wetsvoorstel ingestemd met dit uitstel. Op dit moment bestaat geen tijdsplanning voor het in gang zetten van nieuwe besluitvorming over de derde fase van de herziening van de rechterlijke organisatie.

## **2. Artikelen**

### *Artikel 1*

G

#### Artikel 26b

Ingevolge artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 kan onder bepaalde voorwaarden op gezamenlijk verzoek van een moedermaatschappij en een dochtermaatschappij de vennootschapsbelasting worden geheven alsof de dochtermaatschappij in de moedermaatschappij is opgegaan (de zogenoemde fiscale eenheid). De inspecteur beslist op het verzoek om fiscale voeging voor de heffing van de vennootschapsbelasting bij voor bezwaar vatbare beschikking.

De leden van de PvdA-fractie stelden naar aanleiding van artikel 26b Awr vragen over de rechtsgang bij bezwaar tegen die beschikking en beroep tegen de uitspraak op bezwaar. De moedermaatschappij en de dochtermaatschappij die de inspecteur hebben verzocht om aangemerkt te worden als een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, kunnen ieder bezwaar maken tegen de beschikking waarbij de inspecteur heeft beslist op het verzoek. De maatschappij die bezwaar heeft gemaakt, kan beroep instellen tegen de uitspraak op bezwaar (artikel 26 Awr). De maatschappij die geen bezwaar heeft gemaakt, kan beroep instellen tegen die uitspraak, indien haar redelijkerwijs niet kan worden verweten geen bezwaar te hebben gemaakt tegen de beschikking (artikel 26b Awr). Het bezwaar of beroep schorst niet de werking van de beschikking (artikel 6:16 Awb).

Ingeval een moedermaatschappij en meer dan één dochtermaatschappij op verzoek bij beschikking zijn aangemerkt als fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting en één van de dochters zich terugtrekt van het verzoek voordat de beschikking onherroepelijk is geworden, blijven de moedermaatschappij en de overige dochters aangemerkt als fiscale eenheid.

#### Artikel 27

In antwoord op een desbetreffende vraag van de leden van de PvdA-fractie merken wij op dat de hoogte van de schadevergoeding die

de bestuursrechter op grond van artikel 27 Awr juncto artikel 8:73 Awb kan toekennen, in haar algemeenheid niet is beperkt. Volgens de jurisprudentie van de hoogste bestuursrechters kan de schadevergoeding echter geen betrekking hebben op de kosten van rechtsbijstand in de bezwaarschriftprocedure, behoudens in bijzondere gevallen (ABRS 12 december 1996, JB 1997, 83), door de Centrale Raad van Beroep omschreven als de gevallen waarin het primaire besluit een zo ernstig gebrek vertoont dat gezegd kan worden dat het bestuursorgaan tegen beter weten in een onjuist besluit heeft genomen (CRvB 24 januari 1995, AB 1995, 233 m.n. PvB en RH). Volgens een recent arrest van de Hoge Raad met betrekking tot een besluit van vóór de inwerkingtreding van de Awb (HR 20 februari 1998, RvdW 1998, 57; JB 1998, 72 m.n. HJS) kunnen de kosten van rechtsbijstand in bezwaar langs civielrechtelijke weg worden verhaald, indien de oorspronkelijke aanslag berustte op een onjuiste wetsuitleg. Zoals de tweede ondergetekende bij mededeling van 10 juni 1998 (nr. AFZ98/1467M) heeft aangegeven is met ingang van 1 januari 1994 het Besluit proceskosten fiscale procedures in werking getreden. Dit besluit ziet op de vergoeding van proceskosten in de fase van beroep en cassatie. De Commissie wetgeving algemene regels van bestuursrecht (Commissie-Scheltema) bezint zich thans op een nadere wettelijke regeling omtrent de vergoeding van proceskosten in de bezwaarschriftprocedure.

#### Artikel 27b

Terzake van het griffierecht merkten de leden van de fractie van de PvdA op dat de voorgestelde verhoging voor niet-natuurlijke personen enorm is.

De voorgestelde wijziging van de regeling inzake het griffierecht heeft onder meer tot gevolg dat andere belanghebbenden dan natuurlijke personen een hoger griffierecht moeten betalen dan thans het geval is. In eerste aanleg bedraagt het verschil f 340 en in cassatie f 315. In zaken met een gering belang zijn deze verschillen f 375 onderscheidenlijk f 540. Deze verhogingen zijn een gevolg van de keuze die indertijd in de Awb is gemaakt, en van het voorstel om het uniform bestuursprocesrecht ook van toepassing te verklaren op het fiscale procesrecht. De vraag ligt voor of aan het belastingrecht een argument kan worden ontleend om op dit punt een van de Awb afwijkende regeling te introduceren. Als zelfstandig argument kan naar onze mening niet gelden dat deze groep van belanghebbenden in een nadeliger positie wordt gebracht. Het gaat om de vraag of de aard van het belastinggeschil noopt tot een andere tariefstelling. Wij beantwoorden deze vraag ontkennend. Van de belastingplichtige niet-natuurlijke persoon die wenst op te komen tegen een uitspraak op bezwaar van de inspecteur, mag eenzelfde bijdrage worden verlangd als van de belanghebbende niet-natuurlijke persoon die beroep wil instellen tegen een voor beroep vatbare beslissing van een ander bestuursorgaan. Aan het belang van één uniforme regeling dient geen afbreuk te worden gedaan. Niet kan worden uitgesloten dat in bijzondere gevallen de heffing van het griffierecht van een niet-natuurlijke persoon – bij voorbeeld een vereniging of een stichting – de uitoefening van het recht op toegang tot de belastingrechter belemmert.

Wanneer de belastingrechter van oordeel is dat toepassing van de griffierechtregeling in een concrete zaak de uitoefening van dat recht belemmert, kan hij bepalen dat van de belanghebbende een zodanig recht wordt geheven dat die rechtsgang in die zaak is verzekerd. De rechter kan bij die beslissing rekening houden met de inkomsten van deze groep belanghebbenden.

De omstandigheid dat de belanghebbende afhankelijk is van geringe bijdragen van particulieren of lage lidmaatschapsgelden kan daarbij een rol spelen.

#### Artikel 29

De leden van de fracties van VVD, CDA, PvdA en D66 hadden een aantal vragen over de van overeenkomstige toepassing verklaarde artikelen 8:21 en 8:29 Awb.

#### Artikel 8:21

In de nota naar aanleiding van het verslag met betrekking tot artikel 29c, tweede lid, zijn wij uitvoerig ingegaan op het voorstel om de regeling van artikel 23, eerste lid, Wet administratieve rechtspraak belastingzaken te handhaven, d.w.z. om het pleiten bij de Hoge Raad voor te behouden aan advocaten.

Aan dit punt zitten allerlei aspecten. Wij hebben daarover het advies gevraagd van de Commissie Van Delden. Het advies van deze commissie ondersteunt ons voorstel. Verruiming van de mogelijkheid tot optreden van niet-advocaten bij de Hoge Raad ligt gelet op de regeling van procesvertegenwoordiging en rechtsbijstand bij cassatie in het civiele procesrecht en het strafprocesrecht niet voor de hand. De oplossing moet naar onze mening langs andere weg worden gevonden, namelijk door toelating van fiscale juristen tot de balie. Dat spoort met het beleid dat verplichte procesvertegenwoordiging het domein van één – verruimde – balie dient te zijn.

Het vorengaande staat los van de kwaliteit van de Nederlandse belastingadviseur.

#### Artikel 8:29

De leden van de fracties van VVD, CDA, PvdA en D66 hadden bedenkingen tegen het voorstel, artikel 8:29 Awb van overeenkomstige toepassing te verklaren op het belastingrecht.

Wij zijn in de nota naar aanleiding van het verslag in het onderdeel met betrekking tot partijen (pp. 12 en 13) uitvoerig ingegaan op doel en strekking van deze bepaling. Uitgangspunt in het (bestuurs)procesrecht is dat de rechter recht doet op stukken die aan de procespartijen bekend zijn. De artikelen 8:29 en 8:32 voorzien in de mogelijkheid dat hierop een uitzondering wordt gemaakt.

Wij beperken ons tot artikel 8:29 Awb. Deze bepaling voorziet in de mogelijkheid dat bepaalde informatie op verzoek van een van de partijen geheel of gedeeltelijk buiten beeld blijft. Het is van belang vast te stellen dat deze bepaling zelden toepassing vindt. In de eerste plaats zullen partijen zich zelden op het standpunt stellen dat het verstrekken van informatie wegens gewichtige redenen achterwege dient te blijven. Dat is meestal ook niet in hun belang. In de instructie beroepschriften zal worden opgenomen dat de inspecteur zo min mogelijk een beroep zal doen op artikel 8:29, eerste lid. In de tweede plaats zal de rechter – gelet op het hiervoor genoemde uitgangspunt – niet snel tot het oordeel komen dat er zodanige gewichtige redenen zijn dat de weigering om informatie te verstrekken dan wel beperkte kennisneming gerechtvaardigd is. Artikel 8:29, vijfde lid, komt pas in beeld, wanneer de rechter van mening is dat de betrokken informatie van belang is voor een goede afdoening van de zaak en beperkte kennisneming gerechtvaardigd is. De rechter zal in dit uitzonderlijke geval rekening houden met het belang van de partij die van de informatie verstoken blijft. Zijn beslissing op de voet van het vijfde lid dat beperking van de kennisneming gerechtvaardigd is, is gemotiveerd. Artikel 8:29 geeft naar onze mening de mogelijkheid om tegengestelde

belangen op een evenwichtige wijze te wegen en in het gegeven geval een voor beide partijen bevredigende oplossing te bieden. Het artikel van Langereis en Röben in het Weekblad voor fiscaal recht (1998/6268, 16 april 1998) levert geen wezenlijke nieuwe gezichtspunten op.

Hun kritiek richt zich in feite tegen artikel 8:29 zelf. De naar voren gebrachte argumenten dat een belastingprocedure naar aard en inhoud essentieel verschilt van andere bestuursrechtelijke procedures en dat deswege de toepasselijkheid van artikel 8:29 achterwege moet blijven snijden geen hout. De beginselen *equality of arms* en *fair trial* gelden voor elke procedure. Ook op andere terreinen van het bestuursrecht worden vele belastende beschikkingen afgegeven. Ook in andere bestuursrechtelijke procedures is niet ongebruikelijk dat belanghebbenden zelf optreden. Artikel 6 EVRM is ook op andere terreinen is het geding. Wij erkennen de eigen aard van het belastingrecht. Wij kunnen evenwel ook hier tot geen andere conclusie komen dan dat het belastingrecht in dezen geen van de Awb afwijkende regeling rechtvaardigt. Overigens zij herhaald dat van de bevoegdheid van artikel 8:29 Awb door de inspecteur zo min mogelijk gebruik zal worden gemaakt.

Ten slotte brengen wij naar voren dat de regeling van artikel 8:29 een *lex specialis* is ten opzichte van de Wet openbaarheid van bestuur (Wob). De Wob is dus tijdens de procedure niet van toepassing. Wel wordt in het tweede lid naar de Wob verwezen: een gewichtige reden voor geheimhouding is in ieder geval niet aanwezig, voorzover de Wob tot openbaarmaking zou verplichten.

Een belanghebbende kan na afloop van de procedure proberen, via een beroep op de Wob informatie die buiten de procedure is gebleven, alsnog te verkrijgen. Denkbaar is immers dat de gewichtige redenen die tot geheimhouding noopten, niet meer aanwezig zijn. Ook kan naderhand blijken dat relevante informatie zonder toepassing van artikel 8:29 buiten het dossier is gebleven. Ook is denkbaar dat deze informatie in een herzieningsprocedure alsnog beschikbaar kan komen. Artikel 8:29 is ook van toepassing in de herzieningsprocedure.

De Minister van Justitie,  
W. Sorgdrager

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