

Vergaderjaar 1992–1993

22 164

Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken (beroep op de rechter bij niet tijdige afdoening van een bezwaarschrift en versnelde behandeling van beroep in spoedeisende gevallen)

Nr. 13

VERSLAG VAN EEN SCHRIFTELIJK OVERLEG

Vastgesteld 1 april 1993

De vaste Commissie voor Financiën¹ heeft de regering de volgende vragen voorgelegd over de tweede nota van wijziging inzake de proceskostenveroordeling bij belastingprocedures.

Deze vragen zijn door de regering beantwoord bij brief van 31 maart 1993.

Van deze gedachtenwisseling brengt de commissie het volgende verslag uit.

De voorzitter van de commissie,
Linschoten

De griffier van de commissie,
Hommes

¹ Samenstelling:

Leden: Van Houwelingen (CDA), Schutte (GPV), De Korte (VVD), Tommel (D66), Linschoten (VVD), voorzitter, Paulis (CDA), Van Rey (VVD), Vermeend (PvdA), Brouwer (GroenLinks), G. H. Terpstra (CDA), Melkert (PvdA), ondervoorzitter, Smits (CDA), Reitsma (CDA), Vreugdenhil (CDA), Vriens-Auerbach (CDA), Van Rijn-Vellekoop (PvdA), Van der Vaart (PvdA), G. de Jong (CDA), Ybema (D66), A. de Jong (PvdA), Kersten (PvdA), Van Heemst (PvdA) en R. van Middelkoop (PvdA).

Plv. leden: Leers (CDA), Van Dis (SGP), Van Erp (VVD), Groenman (D66), Weisglas (VVD), Gerritse (CDA), Van Hoof (VVD), Schoots (PvdA), Rosenmüller (GroenLinks), Hillen (CDA), Van Traa (PvdA), Wolters (CDA), Van de Camp (CDA), Ramlal (CDA), Van der Hoeven (CDA), Van Zijl (PvdA), Verspaget (PvdA), Van Iersel (CDA), Wolffensperger (D66), Vacature PvdA, Van Otterloo (PvdA), Leerling (RPF) en Van Nieuwenhoven (PvdA).

De leden van de CDA-fractie waardeerden het op zichzelf positief dat een wettelijke regeling totstandkomt. Voor de problematiek was door hen reeds eerder aandacht gevraagd.

Deze leden vroegen voorts waarom niet voorgesteld is de reeds lang geldende regels voor de civiele procedures van toepassing te verklaren op de fiscale procedures. Zijn de bezwaren van budgettaire aard of is het om andere redenen niet gewenst deze regeling, die toch reeds op een lange traditie kan bogen, over te nemen?

Deze leden betreurden het dat het ontwerp van algemene maatregel van bestuur niet is bijgevoegd. Het kan toch niet zo zijn dat deze nota van wijziging wordt ingediend zonder dat de gedachte over de uitvoering tot een zekere afronding is gekomen. Deze leden gingen ervan uit dat de regering kennis heeft genomen van de uitspraak van de Centrale Raad van Beroep waarbij deze zelfstandig een vrij gedetailleerde regeling heeft vastgesteld. Ligt het in de bedoeling om een vergelijkbare regeling vast te stellen? Het had deze leden voorts verwonderd dat geen regeling is opgenomen voor de bezwaarschriftprocedures; het antwoord in het nader rapport ter zake van de vraag van de Raad van State had hen niet bevredigd. Waarom wordt gewacht op de inwerkingtreding van wetsvoorstel 22 495; is er reeds een nota van wijziging ingediend? Deze leden merkten op dat door een belastingadviseur, in het bijzonder als het gaat om een juridisch ingewikkelde zaak, de nodige studie kan worden verricht in het kader van de bezwaarschriftprocedure, zodat het beroepschrift betrekkelijk vlug gereedgemaakt kan worden. De ontworpen regeling draagt, nu met een kostbare bezwaarschriftfase geen rekening is gehouden, een wat halfslachtig karakter. De regering, aldus deze leden, zou in verband met deze problematiek toch enige ervaringen opgedaan moeten hebben met de gedachte: «het zal zo'n vaart wel niet lopen!» De leden van de CDA-fractie merkten over het overgangsrecht op, dat het niet tijdig treffen van een regeling, ook na waarschuwingen van de zijde van de Kamer, berust op een kennelijk onjuist inzicht in het Nederlands recht. Dit brengt, aldus deze leden, met zich mee dat de wetgever de uiterste prudentie moet toepassen om te voorkomen dat de burger in zijn bestaande rechten met terugwerkende kracht wordt bekot.

Deze leden vermochten vooralsnog niet in te zien dat de nieuwe regeling niet zou kunnen gelden vanaf de (voltooide) fase waarin de procedure zich bij inwerkingtreding van de wet bevindt. Is bijvoorbeeld reeds een beroepschrift ingediend, dan dient de nieuwe regeling slechts te gelden, aldus het voorlopig oordeel van deze leden, voor de mondelinge behandeling en eventueel het beroepschrift in cassatie. Wat betreft het bezwaarschrift en het beroepschrift zou de huidige situatie in stand dienen te blijven.

De leden van de PvdA-fractie hadden met belangstelling kennisgenomen van de tweede nota van wijziging, waarbij een regeling inzake een proceskostenveroordeling bij belastingprocedures ingevoerd wordt. Deze leden achtten het wel denkbaar dat dergelijke kosten eerder in de tijd geregeld worden overeenkomstig de voorstellen in de Algemene wet bestuursrecht. Zij hadden daarbij echter nog wel enkele vragen. Daarbij stelden deze leden het op prijs indien bij de beantwoording van die vragen tevens ingegaan werd op de commentaren van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs van 8 december 1992 en de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs van 15 december 1992.¹

Ook vroegen de leden van de PvdA-fractie of het bij de beantwoording van de vragen naar aanleiding van de nota mogelijk is de (concept-)algemene maatregel van bestuur als bijlage aan de Kamer toe te zenden.

Daarnaast wilden zij weten op welke kosten precies bedoeld wordt als er in de nota van wijziging staat «in verband met de behandeling van het

¹ Ter inzage gelegd op het secretariaat van de commissie.

beroep bij het gerechtshof (TC) redelijkerwijs heeft moeten maken». Indien er verschil bestaat met de kosten als bedoeld in het arrest van het Gerechtshof Den Haag van 21 mei 1992 ontvingen zij daarvan graag een overzicht. Daaraan gekoppeld zagen zij een overzicht van de inperkingen ten opzichte van de algemene regel met genoegen tegemoet.

Vervolgens vroegen de leden van de PvdA-fractie op welke gronden een belastingplichtige veroordeeld kan worden en welk beleid daartoe tot nu toe gevoerd werd. Leidt het nu ingediende voorstel tot wijziging van dat beleid en zo ja, op welke wijze? Betekent een en ander niet dat het beginsel van (bijna) vrije toegang tot de rechter met dit voorstel wordt losgelaten? Deze leden stelden het op prijs indien vooral op dit laatste onderdeel uitgebreid ingegaan kan worden.

De leden van de PvdA-fractie vroegen hoeveel kostenvergoedingsgevallen er onder de overgangsregeling zullen vallen. Zij zouden het tevens op prijs stellen indien nog eens uiteengezet kan worden waarom hier sprake is van een «toegestane» terugwerkende kracht.

In het wetsvoorstel 22 495 is in de overgangs- en slotbepalingen de regel opgenomen dat bezwaar- en beroepschriften tegen een besluit genomen voor de inwerkingtreding (artikel I lid 2) het oude recht toepassing blijft vinden. Deze leden vroegen of het hier bedoelde voorstel daarmee niet in strijd komt, zeker daar waar tot het recht ook een regeling voor kostenvergoeding gerekend kan worden. Tot slot stelden deze leden het op prijs indien ingegaan kon worden op de opmerkingen van mevrouw Feteris van 14 december 1992, en wel op het door haar gestelde in punt 7.

De leden van de VVD-fractie hadden met belangstelling kennisgenomen van de tweede nota van wijziging, die ertoe strekt een regeling te introduceren inzake de proceskostenveroordeling bij belastingprocedures.

Zij waren overtuigd van de noodzaak een voorziening voor de proceskostenvergoeding in fiscale zaken te treffen. De regering verwijst in haar toelichting naar de regeling in artikel 8.2.6.9 Awb van het wetsvoorstel voltooiing eerste fase herziening rechterlijke organisatie en memoreert slechts het aanvankelijke uitgangspunt dat het belastingprocesrecht eerst ter gelegenheid van de derde fase herziening rechterlijke organisatie zal worden afgestemd op het uniforme bestuursprocesrecht. Waarom is niet gekozen voor een aanpassing van wetsvoorstel 22 495, eventueel in samenhang met een versnelde behandeling, zo vroegen deze leden.

Daarnaast waren deze leden benieuwd of de introductie van een uniforme regeling inzake de proceskostenveroordeling in het publieke recht bij afzonderlijk wetsvoorstel is overwogen.

Het Gerechtshof te 's-Gravenhage heeft in zijn arrest van 21 mei 1992 uitgemaakt dat de als redelijk aan te merken kosten die zijn gemaakt in verband met een fiscale procedure volledig voor vergoeding in aanmerking komen. Ofschoon zij alle begrip hadden voor de budgettaire overwegingen, vroegen de leden van de VVD-fractie of de voorgestelde tarifiering bij algemene maatregel van bestuur zich verdraagt met artikel 5a, lid 1, eerste volzin alsmede met de vigerende jurisprudentie ter zake de beperking van overheidsaansprakelijkheid. Ook de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en Coopers & Lybrand Belastingadviseurs hebben in hun brieven van respectievelijk 15 december 1992 en 14 december 1992 aan dit aspect aandacht geschonken. De leden van de VVD-fractie verzochten de regering in haar beantwoording hieraan aandacht te besteden. Deze leden merkten tenslotte op dat zij graag hun oordeel willen vellen over de algemene maatregel van bestuur vóór de inwerkingtreding. In het wetsvoorstel wordt de mogelijkheid gecreëerd dat een belastingplichtige, als hij een belastingprocedure verliest, veroordeeld wordt tot de betaling van een vergoeding aan de fiscus. De leden van de

VVD-fractie deelden de mening van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs dat het niet zo kan zijn dat interne kosten van de belastingplichtige geheel van vergoeding worden uitgesloten, maar dat interne kosten aan de zijde van de Belastingdienst wel worden vergoed. Zij vroegen de regering dienaangaande om meer duidelijkheid en verzochten gelijktijdig om een nadere toelichting op de door de fiscus gemaakte kosten die door de belastingplichtige vergoed zouden moeten worden.

Tenslotte hadden deze leden graag inzicht in de consequenties van het overgangsrecht voor de positie van de Belastingdienst. Is het juist dat de Belastingdienst beschikt over dezelfde rechten als de belastingplichtige, zo vroegen deze leden. Waarom zijn kosten in de bezwaarfase niet verhaalbaar?

Tenslotte vroegen de leden van de VVD-fractie naar de budgettaire consequenties indien de terugwerkende kracht uit het wetsvoorstel wordt geschrapt. Kan een reactie worden gegeven op de kritische noot van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en de Nederlandse Orde van Advocaten ter zake van de terugwerkende kracht?

De leden van de D66-fractie hadden van de tweede nota van wijziging kennisgenomen. Naar het oordeel van de aan het woord zijnde leden dient deze wijziging als een apart wetsvoorstel te worden behandeld. De door de regering voorgestelde procedure om een dergelijk ingrijpend voorstel te laten meeliften in een reeds bestaand wetsvoorstel is enigszins ongebruikelijk. Het bestaande wetsvoorstel heeft betrekking op de niet-tijdige afdoening van bezwaarschriften en de versnelde behandeling van beroep in belastingzaken. Een samenhang tussen de onderwerpen konden de leden van de D66-fractie dan ook niet bespeuren, tenzij het mede gaat om een wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Waarom heeft de regering niet gekozen voor een apart wetsvoorstel waarbij de hele parlementaire schriftelijke voorbereidingsfase (eventueel versneld) kan worden doorlopen? Bovendien merkt de regering in haar brief van 10 juli 1992 zelf op dat gezien de aard van de wijzigingen, het wenselijk werd geacht dat de nota van wijziging aan de Raad van State voor advies werd voorgelegd. Voor een goede beoordeling van de voorgestelde wijzigingen wensten de leden van de D66-fractie zo spoedig mogelijk kennis te kunnen nemen van de aangekondigde algemene maatregel van bestuur, waarin de hoogte van de vergoedingen nader wordt geregeld. Waarom is deze nog niet naar de Kamer gezonden en wanneer zal dat alsnog gebeuren?

Het kan voorkomen dat belastingplichtigen worden gedwongen om te gaan procederen. Kan de regering nader beargumenteren waarom in de onderstaande gevallen geen recht bestaat op een integrale vergoeding van de gemaakte proceskosten?

1. Aanslagen tot behoud van rechten waarbij de belastingplichtige wordt gedwongen om te gaan procederen. In het commentaar van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs wordt gewezen op het arrest van de Hoge Raad van 28 oktober 1992 (VN 1992, blz. 3 568). In dit arrest heeft de Hoge Raad overwogen dat het zorgvuldigheidsbeginsel in fiscalibus geen rol speelt. Overwogen werd dat de opvatting dat een onzorgvuldige vaststelling van een aanslag onder omstandigheden tot nietigheid daarvan moet leiden, niet als juist kan worden aanvaard, aangezien de mogelijk uit die onzorgvuldigheid ten nadele van de belastingplichtige voortvloeiende onjuistheden in bezwaar of in beroep kunnen worden hersteld. Dit betekent dat een belastingplichtige aan wie de belastingdienst min of meer ongefundeerd een aanslag «tot behoud van rechten» heeft opgelegd, geen enkele keus heeft. Hij moet wel gaan procederen om de aanslag vernietigd te krijgen.

2. Schending van de mensenrechtenverdragen. Tijdens de behandeling van de begroting van Financiën heeft de Staatssecretaris van

Financiën geweigerd toe te zeggen dat de Belastingdienst spontaan boeten ongedaan zal maken als duidelijk is geworden dat bij de oplegging ervan de mensenrechtenverdragen zijn geschonden. Naar verwachting zal deze opstelling van de Belastingdienst tot extra procedures leiden. Kan de regering over de afgelopen vijf jaar een overzicht geven van het gevoerde aantal belastingprocedures, zowel bij de Hoven als bij de Hoge Raad, waarbij de mensenrechtenverdragen in het geding waren? Kan hierbij ook worden aangegeven hoe vaak de belastingplichtigen hierbij in het gelijk zijn gesteld?

3. Proefprocedures. Een ander geval waarbij belastingplichtigen worden gedwongen om te gaan procederen zijn de proefprocedures die de Belastingdienst wil voeren.

Blijkens de nota van wijziging wil de regering aan de nieuwe regeling terugwerkende kracht geven in die zin dat haar werking zich uitstrekt tot reeds ingediende en nog in te dienen verzoeken tot vergoeding van proceskosten. Naar het oordeel van de leden van de D66-fractie is dit niet in overeenstemming met het rechtszekerheidsbeginsel. Terugwerkende kracht van belastingwetgeving dient zoveel mogelijk te worden voorkomen. Ook de regering heeft diverse keren te kennen gegeven deze mening te zijn toegedaan. Het kan toch niet zo zijn dat voor een gering budgettair bedrag dit uitgangspunt gemakshalve overboord wordt gezet. Door de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs wordt hierbij gewezen op het arrest van de Hoge Raad van 7 oktober 1992 (gemeente Beerta). De Hoge Raad besliste in dit arrest dat het beginsel van rechtszekerheid met zich meebrengt dat gerechtvaardigde verwachtingen worden gehonoreerd. Is de regering bereid om de overgangsregeling zodanig te wijzigen dat het voorstel voor het eerst van toepassing zou zijn op aanslagen die worden opgelegd na inwerkingtreding van het wetsvoorstel? Het voorstel bevat de mogelijkheid dat de belastingplichtige die in het ongelijk wordt gesteld, kan worden veroordeeld tot een betaling van een vergoeding aan de Staat. Naar het oordeel van de leden van de D66-fractie hanteert de regering hier een onjuist uitgangspunt, namelijk een gelijkwaardigheid van partijen. Voor zover de overheid privaatrechtelijk handelt kan van gelijkwaardigheid worden gesproken. Dit is bij de heffing van belastingen echter niet het geval. Kan de regering nader beargumenteren waarom zij voor de vergoeding van proceskosten in belastingzaken een aparte regeling gewent acht? Waarom moet op dit punt zo nodig een uitzonderingspositie voor de fiscus worden gecreëerd? Bovendien kan door de voorgestelde regeling voor de belastingplichtige een oneigenlijke drempel worden opgeworpen om gebruik te maken van de hem ter beschikking staande rechtsmiddelen. Immers, de heffing van het griffierecht beoogt juist lichtvaardig procederen tegen te gaan. De leden van de D66-fractie verzochten de regering hier nader op in te gaan. Deze leden verzochten ook om een nadere argumentatie waarom geen rekening wordt gehouden met de kosten die door de belastingplichtige in de bezwaarfase worden gemaakt. Juist in deze fase waar vaak wordt gezocht naar een compromis, kunnen de kosten hoog oplopen.

Onderschrijft tenslotte de regering de mening van de Nationale Ombudsman, dat in de gevallen zoals die zijn beoordeeld in het rapport van de Ombudsman van 28 oktober 1992, nr. 92/787, aanleiding bestaat voor een integrale vergoeding van in redelijkheid gemaakte kosten? Zal de voorgestelde regeling ook van toepassing zijn op gevallen zoals die in het aangehaalde rapport zijn beoordeeld?

De leden van de SGP-fractie hadden kennisgenomen van de tweede nota van wijziging bij wetsvoorstel 22 164, met het oog op de invoering van een regeling inzake de proceskostenveroordeling bij belastingprocedures. Deze leden hadden hun twijfels over de wenselijkheid van de

gekozen procedure. Als gevolg van het gekozen middel, een nota van wijziging bij een al in de afronding verkerend wetsvoorstel, is het onontkoombaar dat dat wetsvoorstel vertraging oploopt. Zij wezen er in dit verband op dat de nota naar aanleiding van het eindverslag al op 13 mei 1992 door de Kamer is ontvangen en het wetsvoorstel dus sinds dat tijdstip gereed is voor plenaire behandeling. Het beoogde moment van inwerkingtreding – 1 november 1992 – is zelfs als verstreken. Deze leden betreunden deze vertraging. Zij waren van mening dat in een zodanig vergevorderd stadium van afhandeling als in het onderhavige geval, indiening van een afzonderlijk wetsvoorstel de voorkeur verdient. Zij vroegen welk moment van inwerkingtreding de regering nu voor ogen staat.

De leden van de SGP-fractie hadden geconstateerd dat de regering voor de totstandkoming van het onderhavige voorstel geen overleg heeft gevoerd met andere belastingheffers, te weten de gemeenten, provincies en waterschappen. Zij vroegen waarom dit niet is gebeurd en hoe de regering de belangen van deze belastingheffers alsnog in ogenschouw zal nemen.

De leden van de SGP-fractie waren het met de regering eens dat een regeling ter zake van de veroordeling in de proceskosten gewenst is. Zij hadden er dan ook met instemming van kennisgenomen dat een dergelijke regeling is voorzien in hoofdstuk 8 van de Algemene wet bestuursrecht. Deze leden hadden de indruk dat het vooruitlopen hierop in de onderhavige nota van wijziging is ingegeven door budgettaire overwegingen. De voorgestelde regeling inzake proceskostenveroordeling beoogt de kosten waarin een procespartij kan worden veroordeeld te normeren c.q. te beperken, zo constateerden de leden van deze fractie. Daarentegen wordt er in de relevante jurisprudentie van uitgegaan dat de kosten die zijn gemaakt in verband met gewonnen fiscale procedures, voorzover deze als redelijk zijn aan te merken, volledig voor vergoeding in aanmerking komen. Deze leden vroegen een nadere argumentatie voor deze van de jurisprudentie verschillende benadering.

De leden van de SGP-fractie herhaalden hun uitgangspunt dat het in het algemeen redelijk is dat de in het gelijk gestelde burger een vergoeding van proceskosten ontvangt. Dat uitgangspunt verdient des te meer ondersteuning als gelet wordt op bepaalde ontwikkelingen die ook de belastingplichtige steeds vaker min of meer dwingen tot het voeren van een procedure. Deze leden vroegen of de regering het eens is met de constatering dat dergelijke ontwikkelingen zich voordoen. Ter adstructie van deze vraagstelling verwezen deze leden naar de brief van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs van 8 december 1992. Daarin wordt een zestal overwegingen gewijd aan de noodzaak om te procederen. Deze leden vroegen of de regering op deze overwegingen wil reageren.

De leden van de SGP-fractie waren van oordeel dat de regering al te gemakkelijk de lijn van proceskostenveroordeling doortrekt van de Belastingdienst naar de burger. Zij vroegen of de regering geen termen aanwezig acht het onderscheid in de positie tussen Belastingdienst en belastingplichtige ook te vertalen in de regeling inzake proceskostenveroordeling. Is het niet wenselijk de mogelijkheid van veroordeling van de burger in de proceskosten in ieder geval te beperken, bijvoorbeeld door als aanvullend criterium te stellen dat dan sprake moet zijn van misbruik van procesrecht?

In de toelichting is weinig of geen duidelijkheid geschapen over de vraag welke kosten wel en welke niet kunnen worden vergoed en tot welke hoogte, zo merkten de leden van de SGP-fractie op. Zij vroegen om meer duidelijkheid hierover. Deze leden hadden hun twijfels bij de redelijkheid van de vergoedingen zoals de regering die beoogt. Uit de toelichting kan worden afgeleid dat de normvergoedingen slechts

ongeveer 10 procent van de werkelijk gemaakte kosten uit gaan maken. Is dan nog wel sprake van vergoeding van «redelijkerwijs gemaakte kosten»? Aan de andere kant, zo vervolgden deze leden, is er de mogelijkheid dat de normvergoeding het in geding zijnde belastingbedrag overtreft. Dat kan in het bijzonder voorkomen bij belastingen van gemeenten, provincies en waterschappen. Hoe kan hieraan tegemoet worden gekomen?

Meer in het bijzonder stelden de leden van de SGP-fractie de vraag aan de orde of het niet wenselijk is om in de regeling te voorzien in een bevoegdheid voor de rechter om, in extreme gevallen waarin de werkelijke – als redelijk aan te merken – kosten ver boven of onder de normvergoedingen uitgaan, een vergoeding vast te stellen die meer dan de normvergoedingen recht doet aan die werkelijke kosten. In dit verband stelden deze leden ook de vraag welke door de fiscus gemaakte kosten de belastingplichtige, ingeval de laatste in het ongelijk wordt gesteld, zou moeten vergoeden. Beperkt zich dat tot door de Belastingdienst gemaakte «externe» kosten, bijvoorbeeld kosten van externe adviseurs, of kan dat ook «interne» kosten betreffen? Indien dat laatste het geval is, komen dan ook de «interne» kosten van de belastingplichtige, indien de fiscus in het ongelijk wordt gesteld, voor vergoeding in aanmerking? Overigens waren deze leden weinig gelukkig met het voornemen de nadere invulling van de regeling op te nemen in een algemene maatregel van bestuur in plaats van de wet zelf. Zij waren van oordeel dat materiële normen als de onderhavige in beginsel in de wet zelf thuis horen.

De leden van de SGP-fractie gingen in op de mogelijkheid voor de burger om via een onrechtmatige-daadsactie andere dan de proceskosten in enge zin vergoed te krijgen. Daarbij valt te denken aan kosten in de bezwaarfase en aan geleden schade in de brede zin van het woord en eventueel zelfs immateriële schade. Deze leden hadden geconstateerd dat de regering hierop in de toelichting niet ingaat. Zij verzochten dit alsnog te doen. Daarbij stelden zij expliciet de vraag of het feit dat de wetgever uitdrukkelijk kiest voor uitsluiting van veroordeling in de kosten gemaakt in de bezwaarfase, niet betekent dat de rechter zich aan dit oordeel dient te conformeren. Indien de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om andere dan de proceskosten in enge zin via de burgerlijke rechter vergoed te krijgen, overweegt de regering dan ook voor deze andere kosten nadere regelgeving, zo vroegen deze leden.

De leden van de SGP-fractie stelden nog een vraag over de overgangsregeling, met betrekking tot de toepasselijkheid van de nieuwe regeling op procedures over de vergoeding van kosten in reeds «afgedane» procedures in de hoofdzaak die op de datum van inwerkingtreding van deze wet aanhangig zijn bij de burgerlijke rechter. Betekent dit dat in zo'n geval de burgerlijke rechter de vergoeding moet beperken tot de normbedragen die voortvloeien uit de voorgestelde regeling of kan de desbetreffende verzoekende partij ook de kosten van die burgerrechtelijke procedure vergoed krijgen? Dat laatste leek deze leden redelijk.

Tenslotte vroegen deze leden of het niet in strijd is met het beginsel van rechtszekerheid als de nu voorgestelde regeling van toepassing wordt verklaard op verzoeken tot vergoeding van proceskosten die mensen hebben ingesteld op basis van nu geldend recht, waarbij in het bijzonder valt te denken aan het relevante arrest van het Gerechtshof Den Haag.

De leden van de GPV-fractie hadden met reserve kennisgenomen van het voornemen vooruitlopend op de inwerkingtreding van wetsvoorstel 22 495 (eerste fase herziening rechterlijke organisatie) in de Algemene wet inzake rijksbelastingen een regeling op te nemen terzake van het veroordelen in de proceskosten bij beroepsprocedures. In het bijzonder het feit dat ook de burger, indien dit de verliezende partij is, kan worden

veroordeeld tot vergoeding van een deel van de proceskosten van het bestuursorgaan is een fundamentele nieuwe ontwikkeling, die niet geïsoleerd en via de achterdeur van een tweede nota van wijziging bij een wetsvoorstel kan worden geïmplementeerd.

Deze leden waren er niet van overtuigd dat hiermee zulke grote financiële belangen bemoeid waren dat deze ongebruikelijke weg zou dienen te worden gevolgd. In de jurisprudentie is bepaald dat de vergoeding «redelijk» dient te zijn. De regering gaat er bij een voorlopige schatting van uit dat dit de fiscus 25 miljoen per jaar zou gaan kosten. Het systeem van tarifiering zoals dat wordt voorgesteld, leidt tot kosten in de orde van grootte van f 2 tot f 2,5 miljoen. Is de regering van oordeel dat een decimering van het bedrag nog leidt tot redelijke kostenvergoeding? Op grond van het voorgestelde overgangsrecht zal de nieuwe regeling ook van toepassing zijn op zaken die dan aanhangig zijn bij de belastingrechter dan wel de tariefcommissie. Zal deze bepaling er niet toe leiden dat de fiscus een financieel belang heeft bij het niet afronden van thans lopende procedures? Is dit uit het oogpunt van rechtsbescherming van de burger een wenselijke ontwikkeling?

Ministerie van Financiën

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

's-Gravenhage, 31 maart 1993

Hierbij bied ik u aan, mede namens de Minister van Justitie, de antwoorden op de vragen ten behoeve van een schriftelijk overleg over de tweede nota van wijziging inzake de proceskostenveroordeling bij belastingprocedures (wetsvoorstel 22 164).

Tevens gaat hierbij de concept-algemene maatregel van bestuur in verband met deze nota van wijziging¹ alsmede een derde nota van wijziging (22 164, nr. 14).

De Staatssecretaris van Financiën,
M. J. J. van Amelsvoort

¹ Ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

Antwoorden ten behoeve van het verslag van een schriftelijk overleg over de tweede nota van wijziging inzake de proceskostenveroordeling bij belastingprocedures (wetsvoorstel 22 164)

1. Inleiding en formele procedure

Het verheugt ons dat uit de bijdragen van verschillende fracties blijkt dat zij begrip hebben voor het feit dat wij gemeend hebben, vooruitlopend op een wettelijke regeling inzake de proceskostenveroordeling in de Algemene wet bestuursrecht (Awb), met een wettelijke regeling voor de proceskosten in fiscalibus te moeten komen.

In dit verband stellen de leden van diverse fracties vragen over de gekozen procedure. De leden van de VVD-fractie vragen waarom niet is gekozen voor een aanpassing van wetsvoorstel 22 495, waarin een regeling voor vergoeding van proceskosten voor het overige bestuursrecht is opgenomen. De leden van de D66-fractie wijzen op de wenselijkheid van een apart wetsvoorstel in plaats van het opnemen van het voorstel in een nota van wijziging. Ook de leden van de SGP-fractie hebben twijfel bij de keuze voor een nota van wijziging. Zij wijzen daarbij op het gevaar van vertraging voor het wetsvoorstel in zijn geheel.

Na de beslissing om zo snel mogelijk met een regeling voor een proceskostenvergoeding bij belastingprocedures te komen, hebben wij ons beraden op de meest aangewezen weg hiervoor. Aansluiten bij de Awb, zoals de leden van de VVD-fractie suggereren, achtten wij niet wenselijk, aangezien inwerkingtreding van de door ons beoogde regeling daarmee te veel naar de toekomst zou worden verschoven. Het wetsvoorstel waarbij de regeling voor proceskostenvergoeding in de Awb wordt opgenomen (22 495) is omvangrijk en veelomvattend en zal niet vóór 1 januari 1994 in werking treden. Ook het uitlichten van het onderdeel van de proceskosten uit dat wetsvoorstel is niet reëel. Het desbetreffende onderdeel (opgenomen in artikel 8.2.6.9) vertoont namelijk een nauwe samenhang met de ook in het wetsvoorstel opgenomen bepaling inzake de schadevergoeding (artikel 8.2.6.7).

De mogelijkheid van een afzonderlijk wetsvoorstel, waar de leden van de D66- en de SGP-fracties op wijzen, is door ons overwogen. Uiteindelijk hebben wij toch gemeend te moeten kiezen, omwille van de vereiste spoed, voor het opnemen van de regeling in een nota van wijziging op een wetsvoorstel dat zich reeds in een ver gevorderde fase van parlementaire behandeling bevindt. Het gevaar dat de behandeling van dit wetsvoorstel daardoor vertraging ondervindt, hebben wij bij deze keuze meegewogen.

De leden van de CDA-fractie vragen waarom niet is voorgesteld de reeds lang geldende regels voor de civiele procedures van toepassing te verklaren op de fiscale procedures.

Wij wijzen erop dat de gang van zaken bij civiele procedures niet uitsluitend op een wettelijke regeling berust maar mede op door de rechter geaccepteerde onderlinge afspraken binnen de advocatuur. Daarnaast zijn de verschillen tussen het civiele procesrecht en het bestuursprocesrecht van dien aard dat zij een zelfstandige regeling voor de vergoeding van proceskosten bij bestuursrechtelijke geschillen rechtvaardigen. Dit sluit echter niet uit dat voor de regeling in het bestuursprocesrecht toch zoveel mogelijk wordt aangesloten bij de in civilibus bestaande gang van zaken die in de praktijk zijn waarde heeft bewezen. Voor een uitgebreide toelichting op de keuze voor een specifieke en eigensoortige wettelijke regeling van de proceskostenveroordeling in het bestuursprocesrecht verwijzen wij naar de memorie van toelichting bij wetsvoorstel 22 495 (kamerstukken II 1991/92, nr. 3, blz. 150-152).

2. Algemene maatregel van bestuur

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA, de VVD en D66 vragen om toezending van de concept-algemene maatregel van bestuur. Het concept, dat tevens aan een aantal belangenorganisaties wordt toegezonden, hebben wij ter kennisneming bij deze antwoorden gevoegd. Wij zijn eerst thans hiertoe in staat aangezien bij de uitwerking niet alleen rekening gehouden is met de proceskostenveroordeling in fiscale geschillen, maar omdat het concept tevens een basis gaat vormen voor de proceskostenveroordeling op de overige terreinen van het bestuursrecht.

De leden van de CDA-fractie vragen of het de bedoeling is een vrij gedetailleerde regeling vast te stellen. Zoals uit de bijgevoegde concept-algemene maatregel van bestuur blijkt, is dit inderdaad het geval. Evenals in het burgerlijk procesrecht dat ook door het College van Beroep van het bedrijfsleven wordt gehanteerd, alsmede in navolging van de regeling die de Centrale Raad van Beroep hanteert, bevat de regeling een detaillering, aan de hand waarvan de kostenvergoeding dient te worden vastgesteld. De forfaitaire vergoeding wordt onder meer gerelateerd aan de procedurele handelingen die een professionele rechtshulpverlener tijdens de procedure heeft verricht. Daarbij is het onvermijdelijk dat de algemene maatregel van bestuur gedetailleerd is. Dit laatste is voor ons dan ook een reden om voor te stellen deze materie in een algemene maatregel van bestuur op te nemen en niet in de wet zelf.

De leden van de PvdA-fractie vragen of er verschil is tussen de kosten, bedoeld in de nota van wijziging, en die bedoeld in het arrest van het Gerechtshof 's-Gravenhage van 21 mei 1992. Voorts vragen zij om een overzicht van de inperkingen ten opzichte van de algemene regel.

De grondslag voor de vergoeding van de kosten door de burgerlijke rechter is de onrechtmatige daad. Aan de thans voorgestelde wettelijke regeling ligt het in het burgerlijke procesrecht geldende uitgangspunt ten grondslag dat de partij die kosten heeft moeten maken om in rechte gelijk te krijgen dan wel te behouden, een deel van deze kosten van haar wederpartij vergoed kan krijgen. Tegenover de in beginsel integrale vergoeding volgens de huidige jurisprudentie van de civiele rechter staat de genormeerde, aan het civiele procesrecht ontleende, proceskostenvergoeding. In artikel 1 van de algemene maatregel van bestuur zijn de voor vergoeding in aanmerking komende proceskosten limitatief opgenomen. Naar onze mening vormt de opzet van artikel 1 door zijn praktische benadering een goed handvat voor de vast te stellen vergoeding.

De hoogte van de te vergoeden bedragen, dit in antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de SGP-fractie, is, wat de kosten van rechtsbijstand betreft, afhankelijk van aantal en soort van de verrichte processuele handelingen alsmede van een wegingsfactor. Met de wegingsfactor wordt beoogd in de regeling een element in te bouwen waarmee recht kan worden gedaan aan het relatieve gewicht van een zaak. Deze leden vragen eveneens om een nadere argumentatie voor de keuze van een beperking van de vergoedingen, waar de burgerlijke rechter uitgaat van een in beginsel integrale vergoeding. Wij wijzen erop dat de keuze voor een beperkte vergoeding reeds ten grondslag ligt aan het desbetreffende voorstel in het kader van de Awb. De onderhavige regeling is daarmee geheel in lijn. Als overwegingen voor een begrenzing van de hoogte van de kostenvergoeding in het kader van de Awb zijn in de memorie van toelichting opgenomen een gelijkschakeling met het burgerlijke procesrecht en het bestuursprocesrecht op het punt van de kostenveroordelingen alsmede de vereisten vanuit het budgettaire belang (kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. 3, blz. 151-152). Wij herinneren

er nog aan dat de Raad van State destijds in zijn advies bij wetsvoorstel 22 495 heeft gesteld dat de wetgever de keus kan doen bij wet iedere vergoeding van kosten uit te sluiten.

De leden van de VVD-fractie vragen in dit verband, onder verwijzing naar de brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs van 15 december 1992, of de voorgestelde tarifiering bij algemene maatregel van bestuur zich verdraagt met het voorgestelde artikel 5a, eerste lid, eerste volzin, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken (Warb). Daarbij hebben deze leden kennelijk de vraag voor ogen of de voorgestelde tekst van de wet de ruimte biedt voor een beperking van de te vergoeden bedragen in de algemene maatregel van bestuur. Ook de leden van de SGP-fractie stellen de verhouding tussen de wet en de algemene maatregel van bestuur aan de orde.

Het voorgestelde artikel 5a, eerste lid, eerste volzin, van de Warb, dat is gebaseerd op artikel 8.2.6.9, eerste lid, van de Awb, biedt, te zamen met de voorgestelde overeenkomstige regeling voorzien in artikel 11b, eerste lid, eerste volzin, van de *Tariefcommissiewet, de wettelijke basis voor de proceskostenveroordeling*. De eerste volzin van het eerste lid van artikel 5a van de Warb is in algemene bewoordingen geformuleerd. Het gaat om de toekenning van een bevoegdheid aan de rechter om de in het ongelijk gestelde partij te veroordelen in de kosten die de in het gelijk gestelde partij redelijkerwijs heeft moeten maken. De tweede volzin biedt vervolgens de grondslag voor een nadere uitwerking en precisering van deze hoofdregel bij algemene maatregel van bestuur.

De leden van de SGP- en van de GPV-fractie twijfelen aan de redelijkheid van de vergoedingen nu blijkens de toelichting op de nota van wijziging de werkelijke kosten met deze regeling worden teruggebracht van 25 mln tot 2 à 2,5 mln.

In de toelichting hebben wij aangegeven dat het hier om een eerste, voorlopige berekening ging. Voorts zijn in het genoemde bedrag van 25 mln tevens begrepen de kosten gemaakt tijdens de aan de beroepsfase voorafgaande bezwaarfase. Deze kosten zijn niet begrepen in het aanvankelijk genoemde bedrag van 2 à 2,5 mln, aangezien de voorgestelde regeling daarop geen betrekking heeft.

Het uitgangspunt bij de vaststelling van de hoogte van de tarieven is voor ons steeds geweest dat de uiteindelijke vergoedingen op een niveau zouden komen te liggen dat vergelijkbaar is met de niveaus die gelden voor de overige rechtsgebieden waar met een kostennormering wordt gewerkt. Bij de uitwerking in het kader van de concept-*algemene maatregel van bestuur* is ons gebleken dat bij dit uitgangspunt de aanvankelijk aangegeven budgettaire last te laag is ingeschat. In de thans voorliggende opzet zullen de te vergoeden kosten op jaarbasis op circa 6,5 mln uitkomen. Dit eindresultaat is zowel ten opzichte van de werkelijke kosten (circa 16 mln) als in vergelijking met hetgeen elders gangbaar is, naar onze mening, redelijk.

De leden van de SGP-fractie stellen in dit verband de vraag wat de regering denkt te doen aan de situatie dat de normvergoeding het in geding zijnde belastingbedrag overtreft. Tevens vragen zij op welke wijze de regering bij het ontwerpen van de regeling rekening heeft gehouden met de belangen van andere belastingheffers te weten de gemeenten, de provincies en de waterschappen.

In het kader van het overleg met o.a. de VNG over de uitwerking van de regeling in de algemene maatregel van bestuur – dit in antwoord op de desbetreffende vraag van deze leden – is gebleken dat van die zijde enige zorg bestaat over de gevolgen van de regeling in het licht van de veelal relatief lage bedragen die zijn gemoeid met de heffingen van lagere overheden. Wij merken op dat van de te vergoeden proceskosten de vergoeding van de kosten van procesbijstand in het algemeen een zeer belangrijke kostenpost is. Deze kosten worden echter lang niet altijd

gemaakt, omdat procesvertegenwoordiging in belastingprocedures niet verplicht is. Wanneer het geschil gaat over een relatief klein bedrag, ligt het voor de hand om zonder gemachtigde te procederen. Indien men desalniettemin een gemachtigde inschakelt, is het de vraag of de rechter zal oordelen dat men de desbetreffende kosten redelijkerwijs heeft moeten maken. Bij ontkennende beantwoording blijft een kostenveroordeling achterwege.

De concept-algemene maatregel van bestuur bevat enkele elementen om de scherpe kanten van de in beginsel forfaitaire regeling weg te nemen. De regeling zelf heeft als ingebouwd element dat door toepassing van de wegingsfactor de vergoeding mede afhankelijk wordt van het met de procedure gemoeid zijnde financiële belang. Aldus kan in de meeste gevallen op een weliswaar globale wijze de vergoeding worden afgestemd op het belang van de zaak. De vergoeding zal daarmee in het algemeen tevens zijn afgestemd op het niveau van de daadwerkelijk gemaakte kosten. Voorts volgt uit het voorgestelde artikel 5a van de Warb dat uitsluitend die kosten voor vergoeding in aanmerking komen die werkelijk zijn gemaakt. Een hogere vergoeding dan de daadwerkelijke kosten is derhalve niet mogelijk. Ten slotte hebben wij gemeend er goed aan te doen voor te stellen het derde lid van artikel 2 op te nemen. Deze bepaling geeft de rechter de mogelijkheid in uitzonderlijke gevallen van het normale vergoedingensysteem af te wijken, bijvoorbeeld indien de procedure bovenmatig ingewikkeld is. Wij gaan er daarbij van uit dat de rechter op prudente wijze van deze bevoegdheid gebruik zal maken en niet snel tot de conclusie zal komen dat een concreet geval uitzonderlijk is. De rechter zal, indien daaraan behoefte blijkt te bestaan, deze gevallen nadere inhoud moeten geven. Opgemerkt zij voorts dat deze bepaling zowel tot een hogere als tot een lagere vergoeding kan leiden dan die welke volgt uit toepassing van het normale systeem. Ook in het geval de rechter een hogere vergoeding voor procesbijstand nodig acht, betekent dit niet dat de werkelijke kosten vergoed worden, aangezien het om een tegemoetkoming in de kosten gaat.

Overigens willen wij er nog eens de nadruk op leggen dat in de eerste volzin van het voorgestelde artikel 5a van de Warb het woord «kan» is opgenomen. Daarmee is bedoeld aan te geven dat het aan de rechter is uit te maken of er, gezien de omstandigheden van het geval, reden is voor een proceskostenveroordeling. Indien dit het geval is, zijn de bepalingen van de algemene maatregel van bestuur van toepassing. Geen reden voor het uitspreken van een kostenveroordeling zal er zijn indien deze proceskostenveroordeling in strijd komt met een redelijke verdeling van de procesrisico's tussen partijen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het geval dat het opleggen van een te hoge aanslag het gevolg is van aan de belastingplichtige toe te rekenen omstandigheden. De belastingplichtige kan bijvoorbeeld hebben verzuimd aangifte te doen, zodat de inspecteur de aanslag op een door hem zo goed mogelijk geschat bedrag heeft moeten vaststellen. Achteraf kan in een procedure blijken dat deze schatting te hoog is uitgevallen.

3. Kosten gemaakt tijdens de bezwaarfase

De leden van de CDA-, de VVD-, de D66- en de SGP-fractie vragen om een nadere argumentatie waarom de kosten gemaakt tijdens de fase van het bezwaarschrift niet in de onderhavige regeling zijn opgenomen.

Wij wijzen erop dat de voorgestelde regeling voor vergoeding van proceskosten bij fiscale procedures geheel is afgestemd op de voorgestelde regeling in de Awb voor het overige bestuursrecht. Ook de Awb-regeling is uitdrukkelijk beperkt tot de proceskosten gemaakt tijdens de procedure bij de rechter. In de memorie van toelichting op de

Awb wordt deze keuze uitgebreid toegelicht (kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. 3, blz. 153, tweede alinea). In de memorie van antwoord wordt opnieuw op deze materie ingegaan (kamerstukken II 1992/93, 22 495, nr. 6, blz. 59, derde alinea). Daarin is aangegeven dat er een onderzoek wordt verricht naar de vraag of, en zo ja, op welke wijze, de in een voorprocedure gemaakte kosten voor vergoeding in aanmerking komen. Aan de hand van de resultaten van dit onderzoek zal beraad plaatsvinden over de vraag of het huidige voorstel van de Awb bijstelling behoeft. Wij achten het niet wenselijk om voor de fiscale bezwaarfase, vooruitlopend op dit beraad, reeds een beslissing te nemen. Overigens merken wij thans reeds op dat bij deze beslissing de budgettaire gevolgen zullen worden betrokken.

Er bestaat de mogelijkheid voor belastingplichtige, dit in antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de SGP-fractie, zich voor de kosten, gemaakt tijdens de voorprocedure, te wenden tot de burgerlijke rechter. Het huidige voorstel van wet verhindert een dergelijke actie niet, aangezien dit voorstel slechts betrekking heeft op de kosten gemaakt tijdens de beroepsfase. Het is uiteraard aan de rechter in hoeverre hij de opvatting van de regering, verwoord in de toelichting op artikel 8.2.6.9 van de Awb, over de wenselijkheid van een vergoeding voor kosten, gemaakt tijdens de bezwaarfase, bij een desbetreffend verzoek laat meewegen.

4. Veroordeling van de belastingplichtige in de kosten

De leden van de PvdA-, de VVD-, de D66-, de SGP- en de GPV-fractie zetten vraagtekens bij het onderdeel van het voorstel dat de belastingplichtige veroordeeld kan worden tot vergoeding van proceskosten aan de fiscus.

De leden van de PvdA-fractie vragen welk beleid op dit punt tot nu toe werd gevoerd en of de regeling daarin verandering zal brengen. Voorts vragen zij zich af of hiermee niet het beginsel van (bijna) vrije toegang tot de rechter wordt losgelaten. Ook de leden van de D66-fractie wijzen op dit laatste aspect.

Tot nu toe worden er in de praktijk geen verzoeken om veroordeling in proceskosten van belastingplichtigen door de Belastingdienst bij de rechter ingediend. Dit houdt uiteraard verband met het feit dat de belastingrechter tot op dit moment niet bevoegd is daarover een uitspraak te doen. De Belastingdienst heeft ook geen verzoeken om veroordeling in de proceskosten van belastingplichtigen, gemaakt in fiscale procedures, bij de burgerlijke rechter ingediend.

Ook na aanvaarding van de voorgestelde regeling ligt het niet in de lijn van de verwachting dat de Belastingdienst in betekende mate dergelijke verzoeken zal doen. Wij wijzen erop dat de regeling voor de vergoeding van procesbijstand slechts voorziet in vergoeding van kosten van externe bijstand. Aangezien de inspecteur in beginsel, met uitzondering bijvoorbeeld in voorkomend geval van de procedure in cassatie bij de Hoge Raad, zelfstandig de procedure pleegt te voeren, zal er om die reden veelal geen sprake zijn van te vergoeden kosten aan de zijde van de Belastingdienst. De verwachting is bovendien gewettigd dat de belastingrechter terughoudend zal zijn met de uitoefening van deze bevoegdheid.

Wij wijzen erop dat in het advies van de Raad van State en in het nader rapport op wetsvoorstel 22 495 uitgebreid is ingegaan op de kwestie van de veroordeling in de kosten van de belanghebbende (kamerstukken II 1991/92, 22 495, A, blz. 90-97). De Raad was van mening dat de aanvankelijke regeling, waarin de mogelijkheid van veroordeling in de kosten van de belanghebbende slechts mogelijk was bij misbruik van procesrecht, niet evenwichtig was. Dit heeft geleid tot het

alsnog opnemen van een ongeclausuleerde mogelijkheid.

Het hiervoor genoemde aspect dat de Belastingdienst slechts sporadisch gebruikmaakt van externe bijstand, alsmede het feit dat het de rechter is die in voorkomend geval de kostenveroordeling uitspreekt, rechtvaardigt naar onze mening de opvatting dat de regeling de vrije, onbelemmerde toegang tot de rechter niet in gevaar brengt.

De leden van de SGP-fractie doen in dit verband de suggestie de mogelijkheid van veroordeling van de belastingplichtige te beperken tot de gevallen van misbruik van procesrecht.

Een dergelijk criterium zou zeker in een aantal gevallen voldoende basis bieden om in daartoe aanleiding gevende gevallen een veroordeling van de belastingplichtige uit te spreken. Het aldus aanbrengen van een wettelijke beperking gaat ons evenwel te ver, al was het alleen al omdat daardoor de «fiscale» regeling zou afwijken van de algemene regeling voor de proceskostenveroordeling in de Awb. Wij geven er de voorkeur aan de rechter, zonder wettelijke beperkingen, de bevoegdheid te geven van geval tot geval te beoordelen in hoeverre een veroordeling in de kosten op zijn plaats is. Voor een toelichting op dit punt in het kader van wetsvoorstel 22 495 mogen wij verwijzen naar de memorie van antwoord daarop (kamerstukken II 1992/93, nr. 6, blz. 58, laatste alinea).

De leden van de VVD-fractie vragen ten slotte om meer duidelijkheid op het punt van de door belastingplichtige te vergoeden (interne) kosten van de Belastingdienst.

Zoals uit het vorenstaande en uit de concept-algemene maatregel van bestuur blijkt, komt vergoeding van interne kosten van rechtsbijstand, noch aan de zijde van de belastingplichtige noch aan de zijde van de Belastingdienst aan de orde. Uitsluitend de kosten van rechtsbijstand, verleend door een professionele derde komen voor vergoeding in aanmerking. Ook voor de overige kostensoorten, genoemd in artikel 1 van de concept-algemene maatregel van bestuur, worden belastingplichtigen en de Belastingdienst, indien sprake is van een veroordeling, gelijkelijk behandeld.

De leden van de D66- en van de SGP-fractie vragen, onder verwijzing naar de brief van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs van 8 december 1992, om de reactie van de regering op de in deze brief aangegeven ontwikkelingen. Deze ontwikkelingen zouden in de aldaar aangegeven gevallen leiden tot een noodzaak voor belastingplichtigen om te procederen.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 28 oktober 1992, rolnr. 27 958, (V-N 1992, blz. 3 568) uitgemaakt dat het feit dat onder omstandigheden een aanslag onzorgvuldig wordt opgelegd niet betekent dat deze aanslag nietig is. Een dergelijke aanslag kan noodzakelijk zijn bijvoorbeeld om te voorkomen dat de verjaringstermijn voor het opleggen van aanslagen verstrijkt. De Hoge Raad motiveert zijn besluit door erop te wijzen dat de mogelijk uit die onzorgvuldigheid ten nadele van de belastingplichtige voortvloeiende onjuistheden kunnen worden hersteld in bezwaar of beroep. Tijdens de bezwaarprocedure is er gelegenheid alsnog zorgvuldig de juistheid van de opgelegde aanslag te beoordelen. Het resultaat van deze beoordeling kan vervolgens aan de rechter worden voorgelegd. Door de mogelijkheid van een bestuurlijke heroverweging is er naar onze mening geen reden deze gevallen waarin in beroep wordt gegaan, voor de toepassing van de regeling inzake proceskostenvergoeding te onderscheiden van andere gevallen waarin beroep wordt ingesteld.

De leden van de D66-fractie vragen in dit verband om een overzicht over de afgelopen vijf jaren van het aantal gevoerde belastingprocedures waarbij boeten in relatie tot de mensenrechtenverdragen in het geding waren.

Sinds de Hoge Raad de waarborgen van artikel 6 van het EVRM van

toepassing heeft verklaard op boeten (19 juni 1985, BNB 1986/29) zijn volgens een globale schatting circa 200 zaken door de Hoge Raad behandeld respectievelijk in behandeling genomen waarbij belastingplichtigen onder meer een beroep doen op de mensenrechtenverdragen. Het betreft hier een ontwikkeling in het recht waarbij de rechter geleidelijk aan de exacte consequenties van de desbetreffende verdragen op dit punt voor het belastingrecht in beeld brengt. In de mate waarin deze duidelijkheid wordt verkregen houdt de Belastingdienst uiteraard rekening met deze vereisten. Een voorbeeld hiervan is de eis dat de gronden waarop de boete is gebaseerd, uiterlijk bij het opleggen van de boete aan de belastingplichtige moeten worden meegedeeld.

Naar aanleiding van de opmerking van de Federatie over interpretatieve resoluties merken wij het volgende op. Resoluties hebben een nuttige functie in het kader van de uitleg van de belastingwetten en leiden daarmee tot eenheid van beleid en duidelijkheid jegens belastingplichtigen. Ingeval een belastingplichtige van mening is dat een hem op grond van een dergelijke resolutie opgelegde aanslag in strijd is met de wet, staan de wettelijke rechtsmiddelen van bezwaar en beroep voor hem open. De stellen dat de overheid in deze gevallen de oorzaak is van procedures verwerpen wij.

Als volgend voorbeeld van een situatie waardoor het voeren van een procedure noodzakelijk zou worden wijst de Federatie op de ingewikkeldheid van de belastingwetgeving.

De leden van de VVD-fractie gaan nader op dit punt in door te wijzen op de noodzaak voor belastingplichtigen om te procederen in gevallen waarin de Belastingdienst zogenaamde proefprocedures zou entameren.

De term proefprocedure is in dit verband verwarrend. Het instituut proefprocedure in de betekenis dat over een voorgenomen rechtshandeling wordt geïncasséerd, wordt in fiscalibus thans niet toegepast. Fiscale procedures worden enkel gevoerd naar aanleiding van concrete gevallen waarin een aanslag is opgelegd en verschil van mening over de hoogte daarvan bestaat tussen belanghebbende en de fiscus. In gevallen waarin in onderling overleg tussen de fiscus en een belastingplichtige een bepaalde zaak aan het oordeel van de rechter wordt voorgelegd teneinde duidelijkheid te verkrijgen in het concrete geval zal van de kant van de fiscus geen verzoek om veroordeling in de kosten van de belastingplichtige worden gedaan. De VNG heeft in dit verband gewezen op de bijzondere problematiek van de zogenaamde repetitief-procedures. Daarbij is sprake van een groot aantal ingediende beroepschriften in identieke zaken. Na een gunstige uitspraak in één zaak worden de beroepschriften in de overige procedures ingetrokken en zou in deze gevallen een verzoek om kostenvergoeding op grond van het voorgestelde artikel 5a, derde lid, kunnen worden gedaan. Wij menen dat de regeling voldoende elementen bevat om te voorkomen dat in deze gevallen te ruime vergoedingen door de rechter worden vastgesteld. Het moet immers gaan om redelijkerwijs gemaakte kosten die ook daadwerkelijk zijn gemaakt. De rechter behoeft geen vergoeding vast te stellen.

Wij achten het, de voorgaande gevallen overziende, niet wenselijk daarvoor uitzonderingen op de algemene regeling aan te brengen. Een overweging daarbij is dat het in de praktijk zeer moeilijk zou zijn om een afbakening aan te brengen tussen de hier bedoelde gevallen en de overige gevallen. Daarbij komt dat de regeling voorziet in de mogelijkheid dat de rechter op grond van artikel 2, derde lid, van de concept-algemene maatregel van bestuur, in bijzondere gevallen, zoals bijvoorbeeld de hiervoor bedoelde repetitief-procedures, kan afwijken van het in de bijlage bij de concept-algemene maatregel van bestuur opgenomen vergoedingensysteem.

De leden van de D66-fractie vragen voorts in dit verband of de voorgestelde regeling ook van toepassing zal zijn op gevallen zoals beoordeeld

in het rapport van de Ombudsman van 28 oktober 1992, nr. 92/787.

In dit rapport gaat het om een klacht van een belastingplichtige tegen het corrigeren van een aanslag door de Belastingdienst. De correctie is geschied op basis van een foutieve interne verwerking bij de Belastingdienst waarbij bepaalde inkomsten ten onrechte aan het jaar van aanslag zijn toegerekend. De belastingplichtige verzoekt om vergoeding van de kosten van rechtsbijstand, gemaakt voor het opstellen van het bezwaarschrift. De Ombudsman is van mening dat de Belastingdienst in dit geval onzorgvuldig heeft gehandeld aangezien sprake is van een onjuiste interne verwerking van gegevens. Vergoeding van de kosten van bijstand vindt de Ombudsman evenwel niet op zijn plaats, aangezien hij in dit geval niet redelijk acht dat een deskundige werd ingeschakeld. Een eenvoudig telefoontje naar de Belastingdienst was voldoende geweest om de fout uit de wereld te helpen.

Op de vraag van deze leden of de nieuwe regeling ook op dergelijke gevallen van toepassing zal zijn, luidt het antwoord ontkennend, aangezien, zoals hiervoren nader is uiteengezet, de regeling niet van toepassing is op kosten gemaakt tijdens de fase van het bezwaarschrift. Overigens is de conclusie in deze zaak in lijn met de jurisprudentie en ook met de voorgestelde regeling aangezien beide als uitgangspunt hebben dat de kosten redelijkerwijs gemaakt moeten zijn.

5. Overgangsrecht

Alvorens op de verschillende vragen en suggesties van de leden inzake het overgangsrecht in te gaan, willen wij de achtergrond van en onze overwegingen voor het opnemen van dit onderdeel van het voorstel nog eens belichten.

Het advies van de Raad van State (kamerstukken II, 1992/93, 22 164, C, blz. 4, punt 5) heeft ons tot de conclusie gebracht dat het alsnog opnemen van regels van overgangsrecht noodzakelijk was. Zonder wettelijk overgangsrecht zou men zich immers kunnen afvragen welk recht op het punt van de proceskostenveroordeling van toepassing is op lopende fiscale beroepszaken. Enerzijds zou men kunnen redeneren dat dergelijke procedures onder het oude recht zijn ingesteld en dat daarmee ook de eventuele veroordeling in de proceskosten met toepassing van het oude recht dient te worden uitgesproken. Anderzijds is de redenering mogelijk dat vanaf het moment van inwerkingtreding van de nieuwe regeling deze ook direct toepassing vindt op lopende procedures.

Teneinde deze onduidelijkheid te voorkomen is, als reactie op de desbetreffende vraag van de Raad van State, besloten alsnog overgangsrecht op te nemen voor de op het moment van inwerkingtreding van de wet aanhangige procedures.

Daarnaast was er het probleem van de reeds door de fiscale rechter afgedane zaken. Op grond van de algemene verjaringstermijn voor vorderingen ter zake van schadevergoeding (artikel 3: 310 Burgerlijk Wetboek) kunnen belastingplichtigen die in een procedure van de fiscale rechter gelijk hebben gekregen alsnog binnen een periode van vijf jaren een vordering tegen de overheid om vergoeding van proceskosten indienen, nu het Gerechtshof 's-Gravenhage heeft uitgemaakt dat de overheid in beginsel daarvoor aansprakelijk is.

Bij de afgedane zaken, te weten de belastingprocedures waarin de uitspraak of het arrest onherroepelijk is geworden vóór de inwerkingtreding van deze wet, is sprake van een gecompliceerd beeld. In een aantal gevallen zijn namelijk al verzoeken om vergoeding van de kosten van procesbijstand in deze zaken ingediend, zowel bij de burgerlijke rechter als bij het Ministerie van Financiën. Daarnaast is het zo dat er nog sprake is van een potentieel groot aantal verzoeken dat nog vóór de

inwerkingtreding van de nieuwe regeling, maar ook daarna, kan worden ingediend bij de rechter of bij het ministerie.

Het opnemen van overgangsrecht voor de lopende fiscale procedures noopte tevens tot een bezinning op het in te nemen standpunt ten aanzien van de afgedane zaken. Daarbij zijn wij tot de conclusie gekomen dat het de voorkeur verdient dat alle gevallen, onafhankelijk van het moment van indiening van het verzoek om proceskostenvergoeding, op dezelfde wijze dienen te worden behandeld. Het gaat, naar onze mening, immers niet aan dat zij die vóór een bepaalde datum een verzoek hebben ingediend van een gunstiger regeling zouden kunnen profiteren dan anderen, die pas later een verzoek indienen. De aanleiding voor de proceskostenveroordeling is immers gelijk.

Voorts hebben wij het volgende overwogen. Bij de hier bedoelde afgedane zaken was er tijdens het voeren van de desbetreffende belastingprocedures in het verleden volgens de heersende opvatting geen sprake van een eventuele aanspraak op vergoeding van proceskosten en speelde een dergelijke vergoeding derhalve ook geen rol bij het voeren van de procedures door betrokkenen. Pas door latere ontwikkelingen is de mogelijkheid van een proceskostenveroordeling in zicht gekomen. Bij gebreke van een wettelijke regeling van de proceskostenveroordeling heeft de burgerlijke rechter de mogelijkheid van een vergoeding van deze kosten op de grondslag van de onrechtmatige daad reeds erkend. In dit licht bezien vormt het voorgestelde overgangsrecht voor het overgrote deel van de oude gevallen dan ook niet een inbreuk op het recht dat bestond op het moment waarop werd besloten tot het voeren van de fiscale procedures noch op het recht dat bestond toen betrokkenen de rechtshandelingen aangingen die geleid hebben tot deze procedures. Integendeel, er is een mogelijkheid ontstaan voor vergoeding van kosten van rechtsbijstand in belastingprocedures waar belastingplichtigen ten tijde van het voeren van die procedures geen weet van hadden en waar zij derhalve ook geen rekening mee hebben gehouden. Een dergelijke situatie is, naar onze mening, een andere dan die waarin nieuwe regelgeving met terugwerkende kracht inbreuk maakt op bestaande rechten waar de belastingplichtige bewust rekening mee heeft gehouden en waarop hij zijn handelen heeft gebaseerd. De voorgestelde regeling brengt desondanks met zich dat voor deze gevallen alsnog aanspraak bestaat op een alleszins redelijke vergoeding.

Wij verhalen niet dat bij het voorstel voor het overgangsrecht het daarmee verbonden budgettaire aspect een belangrijke rol heeft gespeeld. Uitgaande van de verjaringstermijn van vijf jaren, zonder rekening te houden met het aantal procedures waarvan de verjaring wordt gestuit, is met de vergoeding van de kosten in de beroepsfase voor de oude gevallen potentieel een budgettair bedrag van 80 mln in het geding. Op basis van de thans voorliggende vergoedingsregeling wordt dit bedrag teruggebracht tot circa 32,5 mln.

De leden van de CDA-fractie opperen de mogelijkheid dat de nieuwe regeling toepassing vindt bij lopende procedures en wel voor de nog niet voltooide fases op het moment van inwerkingtreding van de wet. Een dergelijke benadering houdt geen rekening met de hiervoor weergegeven overwegingen en zou bovendien problemen van uitvoeringstechnische aard oproepen. Het zou betekenen dat voor een en dezelfde zaak, die zelfs in voorkomend geval bij dezelfde rechterlijke instantie dient, twee verschillende soorten recht van toepassing zijn. Immers vanaf het moment van inwerkingtreding zou de wettelijke regeling gelden en voor het deel van de procedure vóór dit tijdstip het jurisprudentierecht. Dit zou in de praktijk tot lastige problemen in de sfeer van de kostentoerekening leiden. De veroordeling in de kosten zou voorts wellicht door twee rechterlijke instanties beoordeeld moeten worden te weten: de fase vóór inwerkingtreding door de burgerlijke rechter en de fase erna door de

belastingrechter. Onduidelijk in dit voorstel is ook op welke wijze de afgedane procedures dienen te worden behandeld.

De leden van de PvdA-fractie vragen hoeveel kostenvergoedingsgevallen er onder de overgangsregeling zullen vallen.

Op grond van de algemene verjaringsbepalingen van het nieuw Burgerlijk Wetboek kunnen belanghebbenden vorderingen gedurende een periode van vijf jaren alsnog in rechte geldend maken. Het overgangsrecht ziet derhalve op de procedures die in de periode van vijf jaren voorafgaande aan de datum van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel tot afronding zijn gekomen en waarbij belanghebbende geheel of gedeeltelijk in het gelijk is gesteld. Het gemiddelde aantal belastingprocedures waarin de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk in het gelijk wordt gesteld, bedraagt per jaar circa 7 200. Het overgangsrecht heeft derhalve – naar schatting – betrekking op 36 000 procedures. Opgemerkt zij dat hierbij nog geen rekening is gehouden met de procedures waarvan de verjaring is gestuit.

De leden van de PvdA-fractie wijzen erop dat in het overgangsrecht op wetsvoorstel 22 495 de bepaling is opgenomen dat het oude recht van toepassing blijft op beroepschriften tegen een besluit van een bestuursorgaan genomen voor de datum van inwerkingtreding van de wet. Zij vragen of het voorgestelde fiscale overgangsrecht niet met het overgangsrecht van de Awb in strijd komt.

Het overgangsrecht in de Awb heeft als uitgangspunt dat voor het toepasselijke procesrecht beslissend is of het beroepschrift vóór de datum van inwerkingtreding van de wet dan wel daarna is ingediend. Dat betekent dat op procedures die op het moment van inwerkingtreding aanhangig zijn het oude procesrecht van toepassing is. Deze laatste regel zal aan een heroverweging worden onderworpen, omdat van de zijde van de bestuursrechtspraak de suggestie is gedaan dat het nieuwe uniforme bestuursprocesrecht zoveel mogelijk ook al op lopende procedures van toepassing zal zijn. Wij zijn overigens van oordeel dat het thans voorgestelde regime tot aanpassing van het overgangsregime van de Awb zal moeten leiden.

Deze leden vragen voorts naar een reactie van de regering op het in punt 7 van het artikel van de heer Feteris gestelde (Fiscaal weekblad FED, 1992/93, blz. 3 212). De heer Feteris merkt daarin op dat het voorgestelde overgangsrecht in strijd zou kunnen zijn met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM. Dit artikel verleent (rechts)personen het recht op het ongestoord genot van hun eigendom. Voorts wijst hij erop dat uit de jurisprudentie van de Europese Commissie voor de Rechten van de Mens volgt dat ook vorderingen van een particulier op de Staat als een dergelijk eigendom kunnen worden aangemerkt.

Het door de heer Feteris geschetste gevaar lijkt ons niet reëel. Wij achten het op zijn minst dubieus of in de bedoelde gevallen gesteld kan worden dat sprake is van een aantasting van het ongestoord genot van eigendom. Ten tijde van het zich voordoen van de relevante feiten was er immers nog geen sprake van eigendom of vorderingsrechten. Voor het overige verwijzen wij naar de hiervoor onder dit punt gemaakt opmerkingen.

De leden van VVD-fractie vragen of de Belastingdienst in het kader van het overgangsrecht over dezelfde rechten beschikt als de belastingplichtige.

De verjaringstermijn geldt in beginsel ook voor de Belastingdienst. Wij kunnen echter meedelen dat de Belastingdienst geen gebruik zal maken van de mogelijkheid bij afgedane procedures alsnog verzoeken om kostenvergoeding bij de rechter in te dienen.

Op de vraag van deze leden naar de budgettaire consequenties verbonden aan het schrappen van de overgangsregeling is hiervoor reeds ingegaan.

Deze leden, alsmede de leden van de D66-fractie, wijzen voorts op het

arrest van de Hoge Raad van 7 oktober 1992 (Gemeente Beerta, rolnr. 26 974, VN van 12 november 1992, blz. 3 370/71) waarin de Hoge Raad uitmaakte dat het beginsel van rechtszekerheid met zich brengt dat gerechtvaardigde verwachtingen worden gehonoreerd. Ook de leden van de SGP-fractie stellen de vraag naar de rechtszekerheid in de context van het overgangsrecht. Wat betreft onze mening of in casu sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen verwijzen wij naar hetgeen wij hiervoor ter zake hebben opgemerkt.

De leden van de GPV-fractie verbinden aan het feit dat de regeling ook van toepassing is op lopende fiscale procedures de vraag of dit niet ertoe zal leiden dat de fiscus een belang heeft bij het niet afronden van thans lopende fiscale procedures. De thans voorziene overgangsregeling brengt met zich dat een dergelijk belang niet aanwezig is, aangezien de nieuwe regeling van toepassing is in alle gevallen, namelijk zowel ten aanzien van de lopende procedures als ten aanzien van alle reeds ingediende of nog in te dienen verzoeken betrekking hebbende op afgedane zaken.

Tenslotte stelden de leden van de SGP-fractie nog de vraag of, en zo ja, op welke wijze, de kosten van een procedure bij de burgerlijke rechter inzake vergoeding van de tijdens een fiscale procedure gemaakte kosten voor vergoeding in aanmerking komen.

Op een procedure bij de burgerlijke rechter inzake de vergoeding van proceskosten, gemaakt in een procedure bij de administratieve rechter, zijn de regels van het burgerlijk procesrecht van toepassing, dus ook de regels van het burgerlijk procesrecht die gelden voor de proceskostenveroordeling bij deze procedures.

6. Brieven van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs en van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (Weekblad voor fiscaal recht 1992/6 038, 24 december 1992, blz. 1 859-1 861)

De leden van de PvdA-fractie hebben gevraagd in te gaan op de in de aanhef genoemde brieven van de Federatie en de Orde. Voor zover de onderwerpen daarin hiervoor nog niet in de beschouwing zijn betrokken, gaan wij daarop thans in.

De Federatie suggereert de proceskosten bij de loonbelasting en de omzetbelasting integraal te vergoeden aangezien de ondernemers voor de in dat kader te verrichten «heerendiensten» geen vergoeding van de zijde van de overheid ontvangen.

Het leggen van een dergelijke relatie is naar onze mening niet op zijn plaats. Het miskent dat de betrokken ondernemers een eigen verantwoordelijkheid hebben bij de nakoming van hun wettelijke verplichtingen.

Wat betreft de vrees van de Federatie dat belastingplichtigen zullen gaan doorprocederen met het oogmerk alsnog in aanmerking te komen voor vergoeding van de proceskosten, gemaakt tijdens de bezwaarfase, verwijzen wij naar hetgeen daaromtrent hiervoor onder punt 3 is opgemerkt.

De Federatie stelt dat de rechtzoekende burger in de overige administratieve rechtspraak meer kans op succes heeft dan in het fiscale proces, aangezien de overheid in eerstbedoelde categorie normaliter het volledige dossier dient te overleggen. Naar het ons voorkomt, gaat de Federatie hierbij uit van een onjuiste veronderstelling. Zoals in de rechtspraak op andere terreinen van het recht, baseert ook de belastingrechter zich op processtukken en gegevens die door partijen in het proces zijn aangeleverd en waarvan partijen gedurende de procedure kunnen kennisnemen. Een vergoeding van proceskosten zal vervolgens afhangen van de vraag of men de procedure in de hoofdzaak geheel of

gedeeltelijk gewonnen heeft, en wel volgens de in die procedure gangbare regels.

Tenslotte stelde Federatie dat het bepaald niet valt uit te sluiten dat het in strijd is met het EVRM om in procedures over naheffings- en navorderingsaanslagen waarin boeten zijn begrepen, de verliezende belastingplichtige tot de proceskosten te veroordelen.

Wij zien niet in waarom, ingeval komt vast te staan dat een boete overeenkomstig de daarvoor geldende regels is opgelegd, een veroordeling in de proceskosten strijd zou opleveren met het EVRM. Dit verdrag bevat de waarborgen die in acht moeten worden genomen bij het opleggen van administratieve boeten en bevat geen belemmering voor de nationale wetgever om een voorziening te treffen voor vergoeding van proceskosten. Overigens wordt in herinnering geroepen dat de belastingplichtige alleen veroordeeld kan worden in vergoeding van de proceskosten van de fiscus ingeval deze externe deskundigen heeft ingeschakeld bij de procedure. Zoals hiervoor is uiteengezet is van dit laatste, behoudens in een enkel geval bij de procedure in cassatie waar procesvertegenwoordiging door een advocaat bij pleidooien verplicht is, in het algemeen geen sprake.

Bij deze antwoorden hebben wij tevens een derde nota van wijziging gevoegd. Naast enige onderwerpen van wetstechnische aard bevat deze nota het voorstel de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken in overeenstemming te brengen met het arrest van de Hoge Raad van 30 september 1992. Wij verwijzen naar de nota van wijziging en de bijbehorende toelichting.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. J. J. van Amelsvoort

De Minister van Justitie,
E. M. H. Hirsch Ballin