



Ervaringen uit het verleden, bouwstenen voor de toekomst

Uit het boekje dat Van den Bosch & Partners uitgaf ter gelegenheid van het afscheid van Peter van den Bosch op 30 maart 2017:

De (on)behulpzame belastingrechter

Arnaud Bruijns

Beste Peter,

Je gaat je volledig op het gebied van de mediation begeven. De mediator heeft toch een iets andere rol dan de (belasting)rechter. De mediator zal trachten partijen tot elkaar te brengen om tot een oplossing te komen. De ruimte die hij daarbij heeft, lijkt me groter dan die van de belastingrechter. Deze is immers een nogal beperkte rol toegekend als het aankomt op beslissen over het geschil. Het is ook niet de bedoeling dat hij het geschil in brede zin oplost, maar enkel de rechtmatigheid, de juistheid van de aan hem voorgelegde beslissing beoordeelt. In dit stukje wil ik daarom eens nagaan hoe die rol van de belastingrechter eruit ziet, en of die rol misschien niet anders zou kunnen zijn.

Een belanghebbende die het niet eens is met een aanslag en ook in bezwaar geen gelijk heeft gekregen, kan zich tot de rechter wenden. In hoeverre mag de rechter de belanghebbende behulpzaam zijn bij het bestrijden van de aanslag of de beschikking? En in hoeverre mag hij de heffingsambtenaar behulpzaam zijn bij het aanvullen van diens verweer? Zou de rechter partijen meer behulpzaam moeten kunnen zijn? Welke aspecten zouden daarbij een rol kunnen spelen? Het mag duidelijk zijn dat dit, vanwege het korte bestek, alleen een weergave op hoofdlijnen kan zijn.

Belasting(proces)recht is niet eenvoudig

Het belastingrecht is in vele opzichten complex. Dat geldt niet alleen voor het materiële belastingrecht. Dat zijn de regels die bepalen wie een bepaald bedrag - en op grond van welke feiten en omstandigheden - moet betalen. Ook het fiscale procesrecht bevat vele nuances. Belastingrecht is bestuursrecht en in het bestuursrecht geldt, in tegenstelling tot in het civiele recht, geen verplichte procesvertegenwoordiging of rechtsbijstand. De belanghebbende is zelf doorgaans een leek op belastinggebied. De oude fiscale procesrechtregelingen en de Awb gingen en gaan ervan uit dat een belanghebbende zelf een procedure moet kunnen starten en voeren, zonder dat rechtsbijstand verplicht moet zijn.

De wetgever heeft met de introductie van de Awb een fundamentele koersverandering beoogd in het bestuursprocesrecht. Het van oudsher belangrijke uitgangspunt van handhaving van het objectieve recht heeft plaatsgemaakt voor het uitgangspunt van individuele rechtsbescherming. Handhaving van het objectieve recht wil zeggen dat een besluit, zoals een aanslag, zo veel mogelijk in overeenstemming moet zijn met de inhoud van (in dit geval) het belastingrecht. Dit betekent dat de rechter de aanslag volledig op zijn juistheid kan onderzoeken. Als hij zaken ziet waarmee partijen ten onrechte geen rekening hebben gehouden, kan de rechter die zaken toch in zijn beoordeling betrekken. Als het punten betreft die fout zijn, maar die door de belanghebbende niet zijn opgemerkt en aangevoerd, kan de rechter die punten toch in zijn oordeel over de aanslag betrekken. Een voorbeeld. Als in een procedure over een aanslag OZB alleen ter discussie staat of de belanghebbende op 1 januari gebruiker van de onroerende zaak was, terwijl aan de rechter blijkt dat de heffingsambtenaar de woondelenvrijstelling van art. 220e Gemeentewet ten onrechte niet heeft toegepast, staat het de rechter vrij om die vrijstelling alsnog toe te passen en de aanslag naar beneden bij te stellen. Handhaving van het objectieve recht brengt dat immers met zich mee.

De Awb-wetgever kiest voor individuele rechtsbescherming

De Awb-wetgever heeft echter gekozen voor individuele rechtsbescherming. Dat betekent volgens hem dat de rechter zich voortaan moet beperken tot het onderdeel van het besluit dat in geschil is. In de praktijk betekent dit dat de rechter zich niet mag bemoeien met onderdelen of aspecten die niet in geschil zijn, en dat hij het onderdeel dat wel ter discussie staat, beoordeelt aan de hand van de door de belanghebbende aangevoerde beroepsgronden. De beroepsgronden zijn de daadwerkelijke redenen of

argumenten waarom volgens de belanghebbende de aanslag te hoog is. Bij het uitgangspunt van individuele rechtsbescherming mag de rechter in het voorbeeld over de woondelenvrijstelling de aanslag niet naar beneden bijstellen. Hij zou daarmee buiten de rechtsstrijd treden, want de belanghebbende heeft geen beroepsgrond aangevoerd met betrekking tot toepasselijkheid van de woondelenvrijstelling. Aan de andere kant lijkt hetzelfde te gelden voor de heffingsambtenaar. De rechter mag alleen maar de argumenten waarmee de heffingsambtenaar zich verweert in zijn beoordeling betrekken. De rechter mag bijvoorbeeld niet uit zichzelf interne compensatie toepassen, of andere redenen bedenken waarom de aanslag moet worden gehandhaafd.

De keuze voor individuele rechtsbescherming brengt aldus met zich mee dat het van de kennis van de belanghebbende afhangt in hoeverre hij de aanslag ter discussie kan stellen. De belanghebbende zal immers de argumenten aanvoeren die hij kan bedenken, en de (belasting)rechter beoordeelt de aanslag enkel en alleen aan de hand van die argumenten. De rechter zal uit zichzelf niet de aanslag mogen beoordelen op basis van niet aangevoerde argumenten. Die keuze beperkt dus in feite het behulpzaam zijn door de rechter.

Dat lijkt toch iets willekeurig te hebben. De juistheid van de aanslag hangt dan in feite af van het kennisniveau van de belanghebbende en van de heffingsambtenaar, en daardoor van de min of meer toevallig vóór en tegen de aanslag aangevoerde argumenten. Vanuit de gedachte dat belastingheffing zo correct mogelijk zou moeten zijn, kunnen bij die keuze vraagtekens worden gezet. Een correcte belastingheffing betekent dat in alle gevallen – zo veel als mogelijk – de juiste belasting wordt geheven, en dat aanslagen alleen maar mogen worden opgelegd voor zover die ook juist zijn. Een belangrijk aspect van belastingheffing, het legaliteitsbeginsel, vereist dat. De wetgever heeft immers met de door hem uitgevaardigde belastingwet de kring van belastingplichtigen bepaald, evenals de belastingdruk over die betreffende belastingplichtigen. Belasting kan dan alleen maar worden geheven voor zover daar een grondslag in de belastingwet voor bestaat, en aan alle voorwaarden voor heffing is voldaan.

Ook ongelijkheidscompensatie speelt een rol

De Awb-wetgever heeft naast de keuze voor individuele rechtsbescherming ook aangegeven dat er een rol is voor zogenoemde ongelijkheidscompensatie door de rechter. Ongelijkheidscompensatie gaat uit van de gedachte dat er twee partijen voor de rechter staan waarvan de ene sterker is dan de andere. Doorgaans is die sterkere partij de heffingsambtenaar, en daarmee de belanghebbende de zwakkere partij. Deze laatste is vaak een leek op belastinggebied. De sterkere positie van de heffingsambtenaar uit zich in de omstandigheid dat hij goed op de hoogte is van de inhoud van de belastingwet en van de relevante jurisprudentie, dat hij over ingrijpende wettelijke bevoegdheden beschikt om informatie te verkrijgen, en dat hij meer tijd en middelen dan de belanghebbende tot zijn beschikking heeft om een procedure te voeren. De heffingsambtenaar is de *repeat player*. De belanghebbende kan dan wel rechtsbijstand inschakelen, maar dat hoeft niet te betekenen dat bij winst ook al zijn kosten worden gedekt uit een proceskostenvergoeding. Bovendien zou dit kunnen leiden tot een situatie waarin rechtsbijstand in feite verplicht is, terwijl aan het procesrecht van de Awb juist de gedachte ten grondslag ligt dat dit zo eenvoudig mogelijk zou moeten zijn, om de burger in staat te stellen om zelf te procederen.

De rechter beschikt door zijn ambt over veel kennis van het (belasting)recht. Door middel van ongelijkheidscompensatie zou de rechter ook voor de belanghebbende kansrijke argumenten kunnen signaleren die deze zelf, bijvoorbeeld uit onwetendheid, niet heeft gezien. Alleen de belanghebbende een handje helpen zou echter kunnen leiden tot overcompensatie, en weer op een andere manier ongelijkheid in de hand werken. De rechter zou daarom eveneens de heffingsambtenaar moeten kunnen helpen met argumenten ten gunste van de juistheid van de aanslag. Een belanghebbende zou niet méér belasting moeten betalen dan de wet voor in zijn geval voorschrijft, maar ook niet minder. Het helpen van de heffingsambtenaar kan echter niet met zich meebrengen dat de aanslag in beroep wordt verhoogd. De heffingsambtenaar die meent dat te weinig belasting is geheven, zal dat bedrag moet heffen door middel van een navorderingsaanslag of naheffingsaanslag. Bovendien brengt het zogenoemde verbod van positieverslechtering met zich mee dat een belanghebbende door het instellen

van beroep niet slechter af kan zijn. Een verhoging van de aanslag is ook op die grond verboden. De belanghebbende ondervindt in deze zin dus wel een vorm van rechtsbescherming.

Wel of geen beperking tot de aangevoerde argumenten?

Op grond van het uitgangspunt van individuele rechtsbescherming mag de rechter partijen in beginsel niet behulpzaam zijn. Hij moet zich beperken tot het in geschil zijnde onderdeel, dan wel tot de door partijen aangevoerde argumenten. Op grond van het uitgangspunt van ongelijkheidscompensatie zou hij partijen wel behulpzaam kunnen zijn. De vraag is dan: wat is nu de verhouding tussen beide uitgangspunten zoals die volgt uit de jurisprudentie?

Het antwoord, dat in de jurisprudentie van de Hoge Raad ligt besloten, lijkt te zijn dat de rechter partijen in beginsel niet behulpzaam mag zijn. De rechter dient zich strikt te beperken tot de beoordeling van de aanslag op basis van de wederzijds aangevoerde argumenten. Doet hij dat niet, dan treedt hij buiten de rechtsstrijd. Dat geldt zelfs in de gevallen waarin feiten in het dossier aanwezig zijn, omdat ze door partijen zijn ingebracht, maar die geen rol spelen binnen aangevoerde beroeps- of verweergrond. De rechter kan bijvoorbeeld op grond van de feiten constateren dat de heffingsambtenaar het vertrouwensbeginsel heeft geschonden, waardoor de aanslag onjuist is. Toch mag hij zulks dan niet oordelen en de aanslag verminderen of vernietigen als dat in rechte te honoreren vertrouwen niet aan de orde is gesteld.

De echte scherpe kanten zijn daar door de Hoge Raad wel van afgehaald. De rechter mag in beginsel wel onderzoek doen naar aspecten van de aanslag die niet juist zijn. Als hij buiten partijen om zo'n aspect in de beoordeling wil betrekken, kan hij de partij die het aangaat een suggestie doen. Deze kan dan besluiten om die suggestie over te nemen, waardoor het betreffende aspect alsnog een 'officiële' beroepsgrond of verweergrond gaat worden die de rechter in zijn beoordeling moet betrekken. Wenst de betreffende partij in deze suggestie niet mee te gaan, dan is het de rechter verboden om dat aspect mee te nemen in zijn beslissing.

De oorsprong van het denken over de fiscale geschilbeslechting

De vraag is waarom we in belastingzaken het hiervoor beschreven stelsel hebben. Het antwoord lijkt te liggen in de begintijd van de ontwikkeling van het belastingprocesrecht. De eerste algemene regeling op het gebied van het belastingprocesrecht stamt uit 1914. Er kwam een stelsel waarin de raden van beroep als feitenrechter gingen oordelen, en tegen wiens uitspraken beroep in cassatie bij de Hoge Raad openstond. Het betrof een compacte en eenvoudige regeling waarin weinig tot niks was geregeld over de taak van de rechter. De Hoge Raad nam vanaf dat moment de positie in als hoogste bestuursrechter in belastingzaken. Hij was op dat moment al sinds lange tijd de hoogste rechter in civiele zaken. In civiele zaken gold (en geldt) het uitgangspunt dat de rechter zich moet beperken tot datgene wat partijen aan hun vordering ten grondslag hebben gelegd. Een ander belangrijk uitgangspunt is dat de civiele rechter moet uitgaan van de juistheid van de door partijen aangevoerde feiten, als over die feiten tussen hen geen verschil van mening bestaat. De Hoge Raad is beide uitgangspunten ook in de vroege geschiedenis van het belastingprocesrecht gaan hanteren en hij is daarvan niet meer af gaan wijken. De komst van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken in 1957, waarbij de raden van beroep werden vervangen door de gerechtshoven, heeft daar geen verandering in gebracht. Hetzelfde geldt voor het van toepassing worden van de Awb in 1999 op belastingzaken.

De aard van de fiscale rechtsbetrekking

De vraag is of dit, op civiele lijst geschoede stelsel ook in bestuursrechtelijke zaken als belastingzaken het beste stelsel is. De rechtsverhouding of rechtsbetrekking tussen een belanghebbende en de heffingsambtenaar is toch een wezenlijk andere dan die tussen twee partijen die hun private belangen behartigen. In het klassieke civiele (overeenkomsten)recht kiest een partij de wederpartij en zijn beide partijen vrij om wederzijds rechten en plichten in het leven te roepen. Die rechten en plichten staan, binnen zekere grenzen, ter vrije beschikking aan partijen. Ik kan bijvoorbeeld kiezen bij welk bedrijf ik een verzekering afsluit of een auto koop. Het belastingrecht is van heel andere aard dan het civiele. De

fiscale rechtsbetrekking, die concreet vaak de vorm van een aanslag aanneemt, biedt de heffingsambtenaar en de belanghebbende geen keuze. Niet in het aangaan of het beëindigen ervan, en ook niet in de inhoud van die rechtsbetrekking. De belastingwet is dwingend recht, in die zin dat partijen er niet van af kunnen wijken. De belastingwet bepaalt wie wanneer en op grond van welke feiten en omstandigheden een bepaald bedrag aan belasting is verschuldigd. De bepalingen in de belastingwet bieden de heffingsambtenaar geen beleidsvrijheid. Hij kan niet afzien van een aanslag, als uit het belastingrecht volgt dat die moet worden opgelegd. De belastingwet biedt de heffingsambtenaar daarnaast in het algemeen geen beoordelingsvrijheid. Beoordelingsvrijheid betekent dat de heffingsambtenaar een zekere vrijheid heeft in de interpretatie van de belastingwet die de rechter moet respecteren. De belastingwet biedt de heffingsambtenaar doorgaans enkel beoordelingsruimte. Dat wil zeggen dat de heffingsambtenaar in een concreet geval moet bepalen of aan de voorwaarden voor heffing is voldaan, waarbij het kan voorkomen dat hij bepaalde begrippen uit de belastingwet moet interpreteren. Een voorbeeld daarvan is het begrip 'bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond'. De heffingsambtenaar zal aan de hand van alle relevante feiten en omstandigheden in een concreet geval moeten bepalen of daarvan sprake is. Zo ja, dan is deze waarderingsuitsluiting van toepassing, en zo nee, dan niet. De waarderingsuitsluiting is niet voor de helft van toepassing of iets dergelijks, dus daarover kunnen in principe geen afspraken over worden gemaakt. Hetzelfde geldt voor de hoogte van de waarderingsuitsluiting. Dat de heffingsambtenaar hier over beoordelingsruimte beschikt, is misschien een beetje misleidend. Het betreft hier namelijk niet een ruimte die door de belastingrechter moet worden gerespecteerd. De belastingrechter dient bij een geschil de toepassing van de belastingwet door de heffingsambtenaar en de door hem gevolgde interpretatie volledig te toetsen. Dat heet een indringende toetsing.

Als partijen geen ruimte hebben om af te wijken van de belastingwet, waarom zou de beoordeling door de rechter dan wel beperkt moeten zijn tot de aangevoerde argumenten? Er zijn verschillende redenen te bedenken waarom de rechter wel, en waarom hij niet de mogelijkheid zou moeten hebben om in te grijpen buiten de rechtsstrijd om zoals die door partijen is getrokken.

Argumenten tegen het ambtshalve ingrijpen en aanvullen door de rechter

Een vaak gehoord argument vóór de beperking tot de aangevoerde argumenten is dat de rechter die zich daartoe niet beperkt, met partijen gaat 'meeprocederen'. Het geschil is van partijen, de rechter dient objectief te zijn. De rechter dient daarom van een enge taakopvatting uit te gaan, zo is de gedachte. Dit argument is niet overtuigend. De mate waarin een aanslag conform de inhoud van het belastingrecht is opgelegd en de mate waarin die aanslag vervolgens wordt bestreden en verdedigd, kan ook al van willekeur getuigen. Een aanslag die volledig, of althans zo veel mogelijk, in overeenstemming is met het belastingrecht, is nog het minst willekeurig. De rechter die argumenten aanvult, is juist zo objectief mogelijk. Hij geeft daarmee immers niet de voorkeur aan de ene partij boven de andere, maar stelt de inhoud van het belastingrecht boven de partijen. Daarnaast is het maar de vraag of de taak van de rechter überhaupt zo eng moet worden opgevat. Zijn taak is toch eveneens het nemen van een juiste beslissing? Hij dient volgens de Awb-wetgever op zoek te gaan naar de materiële waarheid. Het nemen van een juiste beslissing betekent dat de rechter zoveel mogelijk rekening houdt met alle feiten en omstandigheden die de juistheid van de aanslag bepalen.

Een ander argument vóór de beperking door de rechter tot de door partijen aangevoerde argumenten is dat over een bepaald aspect van de aanslag tussen partijen afspraken zijn gemaakt. Partijen zijn het bijvoorbeeld eens geworden over de WOZ-objectafbakening, maar ze verschillen alleen nog van mening over de waarde van de onroerende zaak. Het kan ook zijn dat verschillende inzichten mogelijk zijn, met bijhorende procesrisico's voor beide partijen. Partijen hebben dan een afspraak gemaakt en allebei water bij de wijn gedaan. Mag de rechter dan zijn eigen weg gaan en die afspraken opzij zetten? Eigenlijk komt dit neer op de vraag in hoeverre de inhoud van het belastingrecht door partijen zelf bepaald mag worden. Zoals hiervoor al is aangegeven, is die ruimte er niet, een paar uitzonderingen daargelaten. Nu is het al zo dat de rechter sowieso partijen niet hoeft, of zelfs niet mag, volgen als hun standpunten een verkeerde interpretatie van het recht inhouden. Een voorbeeld over de WOZ-objectafbakening kan dit verduidelijken. Als partijen het eens zijn over de objectafbakening, en daarbij twee kadastrale percelen met verschillende eigenaren tot één object hebben samengevoegd, gaan ze uit van een verkeerde interpretatie van het recht. De regels inzake de objectafbakening staan dat

immers duidelijk niet toe. Die afspraak is tussen partijen daarom niet mogelijk. Maar wat als het gaat om twee percelen van dezelfde eigenaar die tevens gebruiker ervan is, die tegenover elkaar liggen, maar worden gescheiden door een weg, en partijen het erover eens zijn dat sprake is van een samenstel? Zo'n samenstel wordt gevormd als beide percelen naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar behoren. Daarvoor kunnen alle feiten en omstandigheden van belang zijn, en bijvoorbeeld niet enkel de voor derden waarneembare samenhang. Een onjuiste interpretatie van het recht zal in dat geval niet zo snel aan de orde zijn. Dat zal waarschijnlijk ook niet het geval zijn als de percelen wat verder weg van elkaar zijn gelegen. De rechter kan in dat geval niet voorbij gaan aan het gezamenlijke uitgangspunt van partijen, als dat uitgangspunt in de belastingwet inpasbaar is. Als het partijstandpunt of de partij-afspraken niet in de belastingwet inpasbaar is, mag de rechter partijen niet volgen.

Argumenten vóór het ambtshalve ingrijpen en aanvullen door de rechter

Er zijn ook argumenten te geven waarom de rechter niet verplicht zou moeten zijn om zich te beperken tot de aangevoerde argumenten. Een eerste argument is gelegen in de aard van het recht waarover de rechter oordeelt, namelijk het belastingrecht. De belastingwet is op democratische wijze tot stand gekomen. Daarom kan de in die belastingwet voorziene verdeling van de belastingdruk over de belastingplichtigen bijna per definitie worden gezien als de door de (lokale) wetgever gewenste en geschapen uitdrukking van rechtvaardigheid, billijkheid en gelijkheid. In de ideale situatie is de belastingschuld op de aanslag gelijk aan de belastingschuld zoals de wetgever die heeft bepaald. Als dat niet het geval is, wordt in wezen inbreuk gemaakt op de door de wetgever gewenste (collectieve) verdeling van de belastingdruk en op de gelijkheid die in de wet ligt besloten. In een systeem waarbij de uitgaven van de overheid en de (belasting)opbrengsten in balans dienen te zijn, kan dit tot gevolg hebben dat bij een onjuiste aanslagoplegging de belastingdruk op een oneigenlijke manier verschuift, doordat die druk bij verkeerde (groepen van) personen komt te liggen, of niet de juiste omvang heeft. Zo bezien werkt een belastingaanslag niet alleen tussen de heffingsambtenaar en belanghebbende (*inter partes*), maar jegens iedere burger (*erga omnes*). Volledige verwezenlijking van de in de belastingwet voorziene belastingdruk is daarom een fundamenteel uitgangspunt. Niemand zou dus méér moeten betalen dan hetgeen hij volgens de belastingwet materieel verschuldigd is, en ook niet minder. Het belastingprocesrecht zou daarom zoveel mogelijk dienstbaar moeten zijn aan dit uitgangspunt. Dat betekent dat de rechter de mogelijkheid zou moeten hebben om argumenten in zijn beslissing te betrekken die niet door partijen zijn aangevoerd.

Een ander argument is het eerder ter sprake gekomen streven naar ongelijkheidscompensatie. Het belasting(proces)recht is complex en de burger is vaak een leek op dit gebied. De belasting heffende overheid grijpt met bezwarende besluiten in op het vermogen van de burger. Het is dan niet zo'n gekke gedachte dat de rechter de belanghebbende met de bestrijding van de aanslag behulpzaam zou kunnen zijn. Als de aanslag fouten bevat, bestaat er, gelet op het legaliteitsbeginsel, geen enkele reden om die aanslag desondanks geheel of gedeeltelijk te handhaven. Dat is effectieve rechtsbescherming. Zoals gezegd, dient de rechter tevens de heffingsambtenaar de helpende hand te bieden. De belanghebbende wordt echter beschermd tegen een eventuele overcompensatie van de heffingsambtenaar op grond van het verbod van positieverslechtering. Dat verbod brengt met zich mee dat de aanslag in beroep nimmer hoger kan uitvallen. De rechter zal er overigens wel op willen letten dat hij niet teveel de rol en verantwoordelijkheid van partijen gaat overnemen. Het ligt niet voor de hand dat de rechter de aanslag op alle mogelijke onjuiste aspecten gaat napluizen.

Partijen niet overvallen of verrassen

In het geval dat de rechter buiten partijen om argumenten zou willen aanvullen, moet hij echter rekening houden met het verdedigingsbeginsel. Voorspelbaarheid van de rechter is een groot goed. De rechter mag partijen niet voor het eerst op de zitting confronteren met zaken waarmee zij nog geen rekening hebben gehouden. Hij mag partijen daarmee niet verrassen of overvallen. Doet hij dat toch, dan zullen partijen voldoende mogelijkheden moeten hebben om op die zaken te reageren, en eventueel hun standpunt aan te passen. Op een (te) onvoorspelbare rechter zit niemand te wachten.

De meer behulpzame rechter

De argumenten waarom de rechter de bevoegdheid zou moeten hebben om ook argumenten in zijn beoordeling te betrekken die niet zijn aangevoerd, zijn mijns inziens sterker dan de argumenten daartegen. De rechter zou beide partijen dus meer 'behulpzaam' moeten kunnen zijn dan nu het geval is. Waar dan precies de grenzen aan het rechterlijk activisme zouden moeten worden getrokken, laat ik hier verder buiten beschouwing.

Arnaud Bruijns
Maart 2017

Van den Bosch & Partners

Belastingadviseurs voor overheden

