

## Brief Belastingdienst over verwerkingswijze betaling en vermelding van de nog verschuldigde invorderingsrente is een beschikking in de zin van art. 1...

HR 08-12-2017, ECLI:NL:HR:2017:3084, m.nt. mw. mr. M.H.W.N. Lammers

### Instantie

Hoge Raad

### Datum

8 december 2017

### Magistraten

Mrs. R.J. Koopman, M.A. Fierstra, Th. Groeneveld, J. Wortel, A.F.M.Q. Beukers-van Dooren

### Zaaknummer

17/00447

### Noot

mw. mr. M.H.W.N. Lammers

### Vakgebied(en)

Fiscaal procesrecht / Beroepsfase

Fiscaal procesrecht (V)

Fiscaal bestuursrecht / Algemeen

Invordering / Invorderingsrente en betalingskorting

### Brondocumenten

ECLI:NL:HR:2017:3084, Uitspraak, Hoge Raad, 08-12-2017

Beroepschrift, Hoge Raad, 31-08-2017

ECLI:NL:PHR:2017:908, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 31-08-2017

### Wetgeving

Art. 30 Invorderingswet; art. 1:3, 8:113 Awb

## Essentie

**Brief Belastingdienst over verwerkingswijze betaling en vermelding van de nog verschuldigde invorderingsrente is een beschikking in de zin van art. 1:3 Awb**

## Samenvatting

*Belanghebbende heeft de navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2012, de boetebeschikking bij deze navorderingsaanslag en de beschikking heffingsrente in termijnen betaald. Na elke betaling ontving de belanghebbende een brief van de ontvanger van de Belastingdienst met daarin opgenomen op welke wijze de betaling was verwerkt (afboeking heffingsrente, invorderingsrente, inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en boete) en welk bedrag nog aan invorderingsrente is verschuldigd. De belanghebbende is het niet eens met de wijze waarop de ontvanger van de Belastingdienst de verschuldigde invorderingsrente heeft berekend en zoekt een ingang om daartegen op te komen. Belanghebbende heeft die ingang gezocht in een brief van 14 augustus 2013 van de Belastingdienst. Bij de rechtbank en het gerechtshof was primair in geschil of de ontvanger een of meer beschikkingen in de zin van art. 30 lid 1 Invorderingswet heeft afgegeven waartegen rechtsmiddelen openstaan. De rechtbank is van oordeel dat de ontvanger van de Belastingdienst meerdere van dit soort beschikkingen heeft afgegeven. Het gerechtshof daarentegen is van oordeel dat de correspondentie van de ontvanger van de Belastingdienst niet kwalificeert als beschikkingen in de zin van art. 30 lid 1 Invorderingswet. De Hoge Raad oordeelt, in navolging van A-G Wattel, dat indien de ontvanger aan de belanghebbende, na een betaling op een belastingaanslag, een schriftelijke kennisgeving stuurt waarin is vermeld welk bedrag van die betaling aan invorderingsrente is toegerekend, die kennisgeving een beschikking is in de zin van art. 1:3 Awb en dus ook in de zin van art. 30 lid 1 Invorderingswet 1990. De Hoge Raad verwijst de zaak naar Hof 's-Hertogenbosch voor de verdere behandeling van het geschil. In dat kader geeft de Hoge Raad ook een aantal uitgangspunten/handreikingen waarmee in de verwijzingsprocedure rekening moet worden gehouden. Het verwijzingshof moet er, aldus het oordeel van de Hoge Raad, in de verwijzingsprocedure van uitgaan dat de bezwaarschriften van belanghebbende met toepassing van art. 6:11 Awb tijdig zijn ingediend. Verder stelt de Hoge Raad vast dat de ontvanger op één bezwaarschrift nog moet beslissen en bepaalt de*

*Hoge Raad onder toepassing van art. 8:113 lid 2 Awb dat tegen die uitspraak alleen beroep kan worden ingesteld bij het verwijzingshof (judiciële lus). Dit zorgt ervoor dat de zaken efficiënt worden afgewikkeld. Ook oordeelt de Hoge Raad nog dat geen sprake is van onverschuldigde betaling van invorderingsrente omdat de beschikking daarvan, op grond van de wet, pas na de verwerking van de betaling wordt geformaliseerd. Tot slot verwerpt de Hoge Raad het beroep van belanghebbende op toepassing van art. 3:40 Awb omdat dit artikel op grond van art. 1 lid 2 Invorderingswet niet van toepassing is.*

## **Uitspraak**

### **OP HET BEROEP IN CASSATIE VAN BELANGHEBBENDE OVERWEEGT DE HOGE RAAD:**

#### **2. Beoordeling van de middelen**

##### **2.1.**

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

##### **2.1.1.**

Ter zake van een met dagtekening 1 juli 2005 opgelegde navorderingsaanslag, een daarbij gegeven boetebeschikking en een daarbij gegeven beschikking inzake heffingsrente heeft de Ontvanger belanghebbende bij brief van 8 juli 2010 uitstel van betaling verleend met de mededeling dat bij betaling na afloop van de enige dan wel laatste betaaltermijn rente verschuldigd is.

##### **2.1.2.**

Belanghebbende heeft in gedeelten betaald. Een betaling van € 25.000 heeft de Ontvanger op 17 april 2012 ontvangen. Daarop heeft belanghebbende een acceptgirokaart van de Ontvanger gekregen waarop zonder specificatie een openstaand bedrag van € 19.977 is vermeld. De acceptgirokaart bevat geen verwijzing naar een rechtsmiddel. Bij brief van 19 mei 2012 heeft belanghebbende de Ontvanger laten weten dat volgens hem nog slechts € 14.881 moest worden betaald. De Ontvanger heeft belanghebbende bij brief van 6 juli 2012 (hierna: de brief van 6 juli 2012) bericht, voor zover thans van belang:

“Uw betaling ad €25.000,00 is op 17 april 2012 door de Belastingdienst ontvangen en is als volgt afgeboekt:

Belasting/boete/heffingsrente € 19.891,00

Kosten € 13,00

Invorderingsrente € 5.096,00 periode 02-08-2005 tot 17 april 2012

Zoals op het aanslagbiljet en ook de aan u toegezonden uitstelbeschikking staat is er na afloop van de enige of laatste betalingstermijn van een aanslag rente verschuldigd. Het maakt daarbij niet uit of uitstel van betaling is verkregen.”

##### **2.1.3.**

De Inspecteur heeft in augustus 2012 ambtshalve de navorderingsaanslag verminderd en de boetebeschikking vernietigd.

##### **2.1.4.**

Tussen oktober 2012 en mei 2013 heeft de Ontvanger belanghebbende verschillende acceptgirokaarten toegezonden waarop telkens zonder specificatie een nog openstaand bedrag was vermeld. Ook deze acceptgirokaarten bevatten geen rechtsmiddelverwijzing. Bij brief van 18 februari 2013 heeft de Ontvanger aan belanghebbende een overzicht toegezonden van de verwerking van de door belanghebbende gedane betalingen. Bij brief van 6 maart 2013 heeft belanghebbende laten weten dat de wijze waarop zijn betalingen waren toegerekend naar zijn inzicht meebracht dat er in december 2012 geen sprake meer kon zijn van een restant invorderingsrente, en dat hem teveel invorderingsrente in rekening is gebracht. Bij brief van 24 mei 2013, met opschrift ‘Aanvraag tot het geven van een beschikking ex. artikel 4:1 Awb’ heeft belanghebbende de Ontvanger bericht dat hij € 6730 exclusief ‘vergoedingsrente’ per direct als onverschuldigd betaald terugvorderde.

##### **2.1.5.**

Bij brief van 14 augustus 2013 heeft de Ontvanger wederom een overzicht gegeven van de wijze waarop de door belanghebbende gedane betalingen waren verwerkt, met vermelding van de invorderingsrente die na verwerking van elke betaling verschuldigd was.

##### **2.1.6.**

Bij brief van 26 augustus 2013 heeft belanghebbende bezwaar gemaakt tegen de, door hem als een beschikking

aangemerkte, brief van 14 augustus 2013.

Bij brief van 17 september 2013 heeft de Ontvanger belanghebbende laten weten dat de brief van 14 augustus 2013 geen voor bezwaar vatbare beschikking is en dat belanghebbendes brief van 26 augustus 2013 niet als bezwaarschrift kan worden beschouwd.

#### **2.1.7.**

Tegen deze beslissing van de Ontvanger heeft belanghebbende beroep ingesteld. Hij vordert terugbetaling van een bedrag dat hij bij brief van 18 augustus 2014 nader heeft berekend op € 7056.

#### **2.2.1.**

Bij de Rechtbank en bij het Hof was primair in geschil of de Ontvanger een of meer beschikkingen als bedoeld in artikel 30, lid 1, Invorderingswet 1990 (hierna: Inv. 1990) heeft gegeven waartegen rechtsmiddelen openstaan.

#### **2.2.2.**

De Rechtbank heeft die vraag bevestigend beantwoord. Zij heeft de brief van 6 juli 2012 als een voor bezwaar vatbare beschikking aangemerkt, de hiervoor in onderdeel 2.1.4 genoemde brief van belanghebbende gedateerd 6 maart 2013 als een tegen die beschikking gericht bezwaar, de hiervoor in onderdeel 2.1.5 genoemde brief van 14 augustus 2013 als een uitspraak op het bezwaar, en de hiervoor in onderdeel 2.1.6 genoemde brief als een beroepschrift.

Na gegrondverklaring van het beroep heeft de Rechtbank bepaald dat de Ontvanger € 14 invorderingsrente aan belanghebbende moet terugbetalen.

#### **2.2.3.**

Het Hof daarentegen heeft de in 2.2.1 genoemde vraag ontkennend beantwoord. Daartoe overwoog het Hof dat partijen zich in hoger beroep eensluidend op het standpunt hebben gesteld dat de brief van 6 juli 2012 geen beschikking vormt waartegen een rechtsmiddel kan worden aangewend. Het Hof heeft partijen hierin gevolgd omdat naar zijn oordeel niet is komen vast te staan dat zij zich op een juridisch onjuist uitgangspunt hebben gesteld. Daarnaast heeft het Hof vastgesteld dat de door de Ontvanger aan belanghebbende gezonden acceptgirokaarten niet voldoen aan de vereisten die ingevolge artikel 30, lid 1, Inv. 1990 voor een beschikking gelden, en dat het bedrag van de verschuldigde invorderingsrente evenmin op andere wijze schriftelijk aan belanghebbende kenbaar is gemaakt. De Rechtbank had het beroep van belanghebbende daarom niet-ontvankelijk moeten verklaren, aldus het Hof.

#### **2.3.1.**

Het tegen deze oordelen van het Hof gerichte tweede cassatiemiddel treft doel.

#### **2.3.2.**

In artikel 30, lid 1, Inv. 1990 is bepaald dat de ontvanger het bedrag van de invorderingsrente vaststelt bij voor bezwaar vatbare beschikking. Of sprake is van een beschikking, moet worden beoordeeld aan de hand van de definitie daarvan in artikel 1:3 Awb.

#### **2.3.3.**

Indien een ontvanger aan de belanghebbende, na een betaling op een belastingaanslag, een schriftelijke kennisgeving zendt waarin is vermeld welk bedrag van die betaling aan invorderingsrente is toegerekend, is dat een beschikking als bedoeld in artikel 1:3 Awb en daarmee ook in de zin van artikel 30, lid 1, Inv. 1990 (vgl. HR 13 maart 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4539, *BNB* 1991/147). Met de toezending van deze beschikking is het bedrag van de invorderingsrente 'op andere wijze schriftelijk kenbaar gemaakt' in de zin van artikel 30, lid 1 (slotzin), Inv. 1990.

#### **2.3.4.**

Uit de uitspraak van het Hof blijkt dat de Ontvanger een aantal malen – in elk geval op 6 juli 2012 en 14 augustus 2013 – schriftelijke overzichten aan belanghebbende heeft verstrekt waarmee hij heeft bekendgemaakt welke bedragen aan invorderingsrente zijn afgeboekt op door belanghebbende verrichte betalingen. Al deze brieven zijn evenzovele beschikkingen in de zin van artikel 30 Inv. 1990 waartegen bezwaar en beroep openstaan.

#### **2.3.5.**

Voor zover het oordeel van het Hof inhoudt dat de brief van de Ontvanger van 6 juli 2012 geen beschikking is in de zin van artikel 30, lid 1, Inv. 1990, berust het dus op een onjuiste rechtsopvatting.

#### **2.4.**

Het slagen van het tweede middel brengt mee dat het derde middel geen behandeling behoeft.

Het eerste en het vierde middel kunnen niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de

rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu de middelen niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

#### **2.5.1.**

De bestreden uitspraak kan niet in stand blijven en verwijzing moet volgen voor een behandeling van het door belanghebbende ingestelde hoger beroep in volle omvang, met inachtneming van dit arrest.

#### **2.5.2.**

Met het oog op de procedure na verwijzing verdient voorts opmerking dat de Ontvanger voor het Hof terecht niet is opgekomen tegen het oordeel van de Rechtbank dat, ervan uitgaande dat de brief van 6 juli 2012 is aan te merken als een voor bezwaar vatbare beschikking, de overschrijding van de voor het maken van bezwaar geldende termijn in dit geval verschoonbaar is. De Rechtbank heeft hieraan kennelijk en terecht ten grondslag gelegd dat het op de weg van een bestuursorgaan ligt duidelijkheid te verschaffen over de tegen zijn besluit openstaande rechtsmiddelen en dat de gevolgen van het verzuim deze duidelijkheid te verschaffen in beginsel niet voor rekening van de belanghebbende mogen worden gelaten. In geval van een dergelijk verzuim zal een niet-ontvankelijkverklaring wegens termijnoverschrijding achterwege moeten blijven tenzij aannemelijk is dat de belanghebbende op andere wijze van de termijn op de hoogte was geraakt (zie HR 19 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL7954, *BNB* 2010/240). Aangezien in het hier bedoelde oordeel van de Rechtbank besloten ligt dat het laatste niet aannemelijk is, zal het verwijzingshof ervan moeten uitgaan dat het bezwaar tegen de hiervoor bij 2.3.4 bedoelde beschikkingen die zijn gedagtekend vóór 6 maart 2013 niet wegens termijnoverschrijding niet-ontvankelijk mag worden verklaard, gelet op het bepaalde in artikel 6:11 Awb.

#### **2.5.3.**

Daarbij verdient opmerking dat artikel 30, lid 2, Inv. 1990 bepaalt dat Hoofdstuk V AWR van overeenkomstige toepassing is op (onder meer) het bezwaar en beroep tegen een beschikking inzake invorderingsrente als bedoeld in het eerste lid. Hoofdstuk V AWR bevat met betrekking tot de bezwaar- en beroepsfase enkele bepalingen die afwijken van de algemene regels over bezwaar en beroep in Hoofdstuk 6 Awb. Voor het overige zijn die algemene regels wel van toepassing op het bezwaar en beroep als bedoeld in dat Hoofdstuk V. Aangenomen moet worden dat de verwijzing in artikel 30, lid 2, Inv. 1990 naar de bijzondere bepalingen van Hoofdstuk V AWR tevens meebrengt dat die overige, daarvan niet afwijkende, algemene bepalingen over bezwaar en beroep in Hoofdstuk 6 Awb van overeenkomstige toepassing zijn, dus ook de bepaling van artikel 6:11. In zoverre vormt dit een uitzondering op het bepaalde in artikel 1, lid 2, Inv. 1990. Een andere opvatting zou ertoe leiden dat de wettelijke regeling op dit punt een aanzienlijke leemte zou vertonen.

#### **2.5.4.**

Voor zover in de brief van de Ontvanger van 14 augustus 2013 bedragen aan invorderingsrente zijn vermeld die niet waren vermeld in een van de als beschikking aan te merken brieven van vóór 6 maart 2013, is die brief als beschikking aan te merken en moet het geschrift waarbij belanghebbende beroep tegen deze brief heeft ingesteld, mede als bezwaarschrift tegen die beschikking worden aangemerkt. De Ontvanger zal daarop alsnog uitspraak moeten doen. Uit overwegingen van proceseconomie zal de Hoge Raad met overeenkomstige toepassing van artikel 8:113, lid 2, Awb bepalen dat beroep daartegen slechts kan worden ingesteld bij het verwijzingshof.

#### **2.5.5.**

Met het oog op de procedure na verwijzing merkt de Hoge Raad verder nog het volgende op. In het onderhavige geval heeft de Ontvanger aan belanghebbende uitstel van betaling voor een belastingaanslag verleend en is de betalingstermijn voor die aanslag overschreden. Het bepaalde in artikel 28 Inv. 1990 brengt mee dat belanghebbende invorderingsrente verschuldigd is. Op grond van artikel 7, lid 1, Inv. 1990 moet een na afloop van deze termijn verrichte betaling op de navorderingsaanslag eerst worden toegerekend aan die rente en pas daarna aan die belastingaanslag. De Ontvanger heeft daarom terecht een deel van de betaling van € 25.000 toegerekend aan de verschuldigd geworden invorderingsrente. In geval van toerekening van de betaling op een belastingaanslag aan (materieel) verschuldigde invorderingsrente, kan niet worden gezegd dat die rente onverschuldigd is betaald, ook al is zij ten tijde van de betaling nog niet door de ontvanger bij beschikking vastgesteld. Die formalisering door middel van de bekendmaking van een voor bezwaar vatbare beschikking kan pas plaatsvinden nadat een betaling is gedaan die met toepassing van artikel 7, lid 1, Inv. 1990 geheel of gedeeltelijk is toe te rekenen aan invorderingsrente. De beschikking heeft slechts tot gevolg dat de belanghebbende een rechtsingang geboden wordt.

Het beroep van belanghebbende op artikel 3:40 Awb faalt, reeds omdat dit artikel op grond van artikel 1, lid 2, Inv. 1990 niet van toepassing is.

### **3. Proceskosten**

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

## 4. Beslissing

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie gegrond,

vernietigt de uitspraak van het Hof,

verwijst het geding naar Gerechtshof 's-Hertogenbosch ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest,

verstaat dat de Ontvanger alsnog uitspraak zal doen op het hiervoor in 2.5.4 bedoelde bezwaarschrift,

bepaalt dat beroep tegen de uitspraak op dat bezwaarschrift uitsluitend bij het verwijzingshof kan worden ingesteld, en gelast dat de Staatssecretaris van Financiën aan belanghebbende vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie betaalde griffierecht ten bedrage van € 124.

## Noot

**Auteur:** mw. mr. M.H.W.N. Lammers

Het in rekening brengen van rente door de Belastingdienst zorgt al geruime tijd voor de nodige reuring. De Belastingdienst brengt belastingrente (tot 1 januari 2013 heffingsrente geheten) in rekening als de (voorlopige) aanslag door toedoen van de belastingplichtige te lang op zich heeft laten wachten. Zit er vertraging aan de zijde van de Belastingdienst bij het vaststellen van een negatieve aanslag (een teruggaaf dus) dan moet de Belastingdienst rente vergoeden aan de belastingplichtige. 'Leuker kunnen we het niet maken, makkelijker wel' zou je zeggen. Maar niets is minder waar.

Belastingrente is een vergoeding van gemiste rente. Deze rente wordt berekend over het bedrag dat een belastingplichtige aan belasting moet betalen. Naast deze belastingrente kennen we ook invorderingsrente. Invorderingsrente is eveneens een vergoeding van gemiste rente, maar dan omdat een belastingaanslag niet op tijd is betaald. Een belastingplichtige betaalt invorderingsrente als na de (enige of) laatste betaaltermijn nog een bedrag moet worden betaald op de aanslag (art. 28 lid 1 Invorderingswet 1990). Ook als een belastingplichtige uitstel van betaling geniet voor het op de aanslag te betalen bedrag, loopt de tikker van de invorderingsrente gewoon door. De belastingplichtige ontvangt invorderingsrente als de Belastingdienst een uit te betalen bedrag niet betaalt binnen zes weken na de dagtekening van de daartoe strekkende belastingaanslag (art. 28a Invorderingswet 1990) of een verzoek om uitstel van betaling van het op de aanslag te betalen bedrag is afgewezen en later wordt dit bedrag verminderd of herzien tot een lager bedrag (art. 28b Invorderingswet 1990). Art. 30 lid 1 AWR bepaalt dat de ontvanger van de Belastingdienst het bedrag van de invorderingsrente bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststelt. Wat dan de voor bezwaar vatbare beschikking is, wordt in feite in dit artikel ook al benoemd: het afschrift van de uitspraak of de kennisgeving waarmee de vermindering wordt bekendgemaakt of een op andere wijze schriftelijk kenbaar gemaakt. Vooral dit laatste onderdeel biedt niet heel veel duidelijkheid. Wat moet worden verstaan onder 'op andere wijze schriftelijk kenbaar maken'?

In het verleden (13 maart 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4539, *FED* 1991/291) heeft de Hoge Raad al laten zien dat op dit punt een ruime uitleg van het begrip beschikking wordt gehanteerd. In deze zaak oordeelde de Hoge Raad dat een acceptgiro (met bijbehorend strookje) kan worden aangemerkt als een beschikking in de zin van art. 30 lid 1 Invorderingswet. Dat gaf de betreffende belastingplichtige de mogelijkheid om rechtsmiddelen aan te wenden tegen de acceptgiro. Een beschikking is niet dus alleen een beschikking als het woord 'beschikking' erop staat vermeld. Veel belangrijker is de bedoeling die de ontvanger heeft gehad met het geschrift.

Deze ruimte uitleg van het begrip beschikking staat de Hoge Raad ook thans nog voor ogen. In het onderhavige arrest oordeelde de Hoge Raad dat het geschrift, in de praktijk meestal een mededeling geheten, dat de ontvanger verstuurt na de verwerking van een betaling, op welk geschrift ook is vermeld welk deel van die betaling is benut voor de voldoening van de invorderingsrente, kwalificeert als een beschikking in de zin van art. 1:3 Awb. Daarmee zet de Hoge Raad de in 1991 ingezette lijn door. Hetgeen ook zorgt voor rechtsbescherming bij de belastingplichtige. Immers door dit oordeel krijgt de belastingplichtige een rechtsingang om op te komen tegen de hoogte van de (in rekening gebrachte) invorderingsrente. Omdat het gerechtshof deze lijn van de Hoge Raad niet heeft gevolgd, moet de zaak worden verwezen voor de verdere behandeling van de zaak. Dat noopt mij ertoe om in deze aantekening enige terughoudendheid te betrachten. Of de Belastingdienst de verschuldigde invorderingsrente correct heeft berekend, zal ik dan ook in het midden laten. Wel wil ik nog aandacht besteden aan twee aanwijzingen die de Hoge Raad geeft voor de behandeling van de zaak in de verwijzingsprocedure.

In de eerste plaats geeft de Hoge Raad aan dat het verwijzingshof ervan uit moet gaan dat alle bezwaarschriften tegen de, wat we nu weten, beschikkingen van de ontvanger van de Belastingdienst als ontvankelijk moeten worden aangemerkt. Daarbij maakt de Hoge Raad gebruik van art. 6:11 Awb waarin is bepaald dat niet-ontvankelijkheid achterwege blijft als sprake is van een verschoonbare termijnoverschrijding. Zo'n situatie doet zich in deze zaak voor, aldus de Hoge Raad, omdat de ontvanger van de Belastingdienst in gebreke is gebleven om duidelijk te maken of en zo ja welke rechtsmiddelen openstaan tegen zijn beslissingen. Daarbij behandelt de Hoge Raad ook direct de vraag of bij de onderhavige

beschikkingen eigenlijk wel een beroep kan worden gedaan op de toepassing van art. 6:11 Awb. Dat is namelijk niet zonneklaar. De onderhavige beschikking vindt zijn grondslag in de Invorderingswet. In art. 1 Invorderingswet is expliciet vermeld dat de hoofdstukken 6 en 7 Awb niet van toepassing zijn op besluiten die zijn genomen op basis van de Invorderingswet. Aangezien art. 6:11 Awb in hoofdstuk 6 Awb is opgenomen, zou je zeggen één en één is twee, een belastingplichtige kan geen beroep doen op de toepassing van dit artikel. Ook op dit punt verbetert de Hoge Raad de rechtsbescherming, namelijk door met een 'omweg' art. 6:11 Awb alsnog van toepassing te verklaren. Die omweg is als volgt. Lid 2 van artikel 30 Invorderingswet bepaalt dat op het bezwaar, beroep, hoger beroep of beroep in cassatie de procesregels uit hoofdstuk V AWR van toepassing zijn. Hoofdstuk V AWR bevat lex specialis bepalingen ten opzichte van de algemene bepalingen uit de Awb. Dat brengt de Hoge Raad ertoe om tot het oordeel te komen dat als de lex specialis-bepalingen in acht moeten worden genomen ook de algemene bepalingen uit de Awb kennelijk van toepassing zijn. Daarmee zorgt de Hoge Raad ervoor dat één en één toch twee is en een belastingplichtige kan profiteren van de rechtsbescherming die art. 6:11 Awb biedt.

In de tweede plaats maakt de Hoge Raad gebruik van de judiciële lus (art. 8:113 lid 2 Awb). Deze judiciële lus is betrekkelijk nieuw (sinds 1 januari 2013 in de Awb opgenomen) en biedt de mogelijkheid om te bepalen dat als het bestuursorgaan een nieuw besluit neemt, slechts bij het gerechtshof beroep tegen dat nieuwe besluit kan worden ingesteld. Voordeel van de judiciële lus is dat in feite sprake is van een sprongberoep en partijen eerder duidelijkheid krijgen c.q. hebben over de uiteindelijke afloop van de procedure. Bijkomend voordeel in de onderhavige procedures is ook dat de procedures zo goed als mogelijk bij elkaar worden gehouden. Vanwege de schakelbepaling van art. 29 AWR kan de Hoge Raad ook van deze judiciële lus gebruik maken, in die zin dat de Hoge Raad kan bepalen dat de zaak aan het gerechtshof moet worden voorgelegd. Omdat de Hoge Raad zelf niet over de feiten oordeelt, past het niet in het stramien om te bepalen dat een eventueel beroep direct bij de Hoge Raad wordt neergelegd. Daarmee zou de rechtsbescherming van de belastingplichtige afnemen in plaats van toenemen.