

CASSATIE

(Bijgewerkt tot 1 augustus 2008)

1 Inleiding

Wanneer een belastingplichtige na beroep en hoger beroep niet het gelijk aan zijn zijde heeft gekregen, kan hij beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad. Dit is de hoogste rechterlijke instantie in Nederland. Nederland kent slechts één hoogste rechterlijke instantie, om zo veel mogelijk tot een uniforme rechtstoepassing te komen. De Hoge Raad geeft zogezegd leiding aan de rechtsontwikkeling. Dit gebeurt door antwoord te geven op rechtsvragen. Vaak gaat dat over een specifiek geval. Een enkele keer geeft de Hoge Raad algemene regels.

Anders dan de rechtbank of het gerechtshof beoordeelt de Hoge Raad de zaak niet in zijn volle omvang. Hij beoordeelt in beginsel niet de feiten zelf, maar wel of de lagere rechter het recht juist heeft toegepast en of de feiten juist zijn gewaardeerd.

De Hoge Raad kan de uitspraak van een lagere rechter casseren, dat wil zeggen dat het ingestelde beroep in cassatie gegrond wordt verklaard. Hij kan echter ook een gunstige uitspraak van een lagere rechter ongedaan maken, of (terug)verwijzen als hij meent dat bepaalde zaken onderbelicht zijn gebleven.

Hoewel ze in grote lijnen lijkt op de procedure voor de rechtbank of het gerechtshof, heeft de cassatieprocedure toch een eigen karakter. Zo komt een mondelinge behandeling maar zelden voor en kan de Hoge Raad als enige rechter een ingesteld beroep op basis van slechts een zeer beperkte motivering ongegrond verklaren (art. 81 Wet RO).

1.1 WETTELIJK KADER

Algemene bepalingen over cassatie zijn te vinden in de hoofdstukken 1, 6, met uitzondering van art. 6:12, en 8 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en in afdeling 5 van hoofdstuk 2 van de Wet op de rechterlijke organisatie (Wet RO). Specifieke bepalingen zijn te vinden in afdeling 4 van hoofdstuk V (art. 28 tot en met 30) van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Via schakelbepaling art. 29 AWR zijn diverse bepalingen uit hoofdstuk 8 Awb van overeenkomstige toepassing op de cassatieprocedure in belastingzaken. Het recht om in fiscale zaken beroep in te stellen, volgt rechtstreeks uit art. 8:1, lid 1 Awb. Het recht om beroep in cassatie in te stellen volgt uit art. 28 AWR. De AWR bepaalt tevens waartegen beroep kan worden ingesteld. Voor zover het beroep zich richt tegen een bestuurlijke boete, spelen ook het Europese verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) en het Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR) een rol.

Nuttige aanvullende informatie over de cassatieprocedure in belastingzaken is te vinden in het Bijzonder Reglement en het Reglement van Inwendige Dienst van de Hoge Raad. Het Bijzonder Reglement bevat informatie over het tijdstip waarop zittingen worden gehouden en het Reglement van Inwendige Dienst over de indeling van de verschillende kamers. Beide reglementen zijn te vinden op www.rechtspraak.nl onder gerechten/Hoge Raad/voor juristen/regelingen.

Ook de Belastingdienst kent regelingen voor de uitvoering van de cassatieprocedure. De belangrijkste is het Besluit beroep in belastingzaken 2005 (besluit van 1 juni 2005, nr.

CPP2005/1077M). Dit besluit bevat voorschriften voor belastingambtenaren met betrekking tot – onder meer – de uitvoering van de cassatieprocedure volgens de Awb en de AWR.

Zowel de regelingen van de Hoge Raad als die van de Belastingdienst vormen gepubliceerd beleid, ofwel recht in de zin van art. 79 Wet RO, zodat de belastingplichtige de Hoge Raad en de Belastingdienst aan de regelingen kan houden, maar omgekeerd niet.

1.1.1 Definities en begrippen

Zowel in de Awb als in de AWR zijn in hoofdstuk 1 algemene definities en begrippen opgenomen. Enkele hiervan worden nader toegelicht.

Onder *beroep en hoger beroep* wordt verstaan: het instellen van beroep bij een administratieve rechter (art. 1:5, lid 3 Awb). Onder *administratieve rechter* wordt verstaan: een onafhankelijk, bij de wet ingesteld orgaan, dat met administratieve rechtspraak is belast (art. 1:4, lid 1 Awb). Voor beroep in cassatie is dat de afdeling belastingrecht bij de Hoge Raad. Onder het maken van *bezwaar* wordt verstaan: het gebruikmaken van de ingevolge een wettelijk voorschrift bestaande bevoegdheid om een voorziening tegen een besluit te vragen bij het bestuursorgaan dat het besluit heeft genomen (art. 1:5 Awb).

De Awb is van toepassing op besluiten van *bestuursorganen* (art. 1:1 Awb). De inspecteur, de ontvanger, de directeur, de minister en de staatssecretaris zijn bestuursorgaan in de zin van de Awb. Het hoofd van de eenheid van de Belastingdienst is zowel inspecteur als ontvanger.

Organen van de rechterlijke macht zijn geen bestuursorgaan.

Onder *belanghebbende* verstaat de Awb: degene wiens belang rechtstreeks bij een besluit is betrokken (art. 1:2 Awb). Dit kan worden ingevuld als degene voor wie uit de heffing of invordering rechtstreeks rechten of verplichtingen voortvloeien; dat zijn dus de belastingplichtige, de inhoudingsplichtige, de belastingschuldige en de aansprakelijkgestelde. Onder een *besluit* wordt verstaan: een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan, inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling (art. 1:3, lid 1 Awb). Te onderscheiden zijn besluiten van algemene strekking en beschikkingen. Besluiten van algemene strekking zijn bijvoorbeeld de beleidsregels van de Belastingdienst, zoals het BBB 2005. Een *beschikking* is een besluit dat niet van algemene strekking is, met inbegrip van de afwijzing van een aanvraag daarvan (art. 1:3, lid 2 Awb). Beschikkingen zijn dus besluiten in een concreet geval die zich veelal tot een enkele belanghebbende richten, zoals de aan een belastingplichtige opgelegde aanslag.

Onder *aanvraag* wordt verstaan: een verzoek van een belanghebbende om een besluit te nemen (art. 1:3, lid 3 Awb). De aanvrager verzoekt de Belastingdienst een beschikking af te geven. Te denken valt aan aanvragen voor een toeslag (bijvoorbeeld voor kinderopvang of in verband met de eigen woning), verzoeken om toepassing van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, diverse vergunningen in het douanerecht en het verzoek om een standpuntbepaling vooraf (rulingverzoek). Een gunstige beslissing op een rulingverzoek vormt onderdeel van de aanslagregeling en is derhalve geen zelfstandige beslissing. Ook het indienen van een bezwaarschrift is een verzoek om een besluit te nemen en derhalve een aanvraag.

Onder *algemeen verbindende voorschriften* worden verstaan: wetten in formele zin, uitvoeringsbesluiten en uitvoeringsregelingen, belastingverdragen, het EVRM en het IVBPR.

Onder *algemene rechtsbeginselen* worden verstaan: de ongeschreven rechtsbeginselen (zoals het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel) en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (zoals het zorgvuldigheids- en het evenredigheidsbeginsel).

De AWR is van toepassing op rijksbelastingen. Onder *rijksbelastingen* worden verstaan: belastingen die van rijkswege door de Belastingdienst worden geheven (art. 1, lid 2 AWR). Te

denken valt aan inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Lokale belastingen, zoals de onroerendezaakbelasting, vallen hier niet onder. Deze worden geheven op gemeentelijk niveau. Onder *belastingaanslag* worden verstaan: de voorlopige aanslag, de aanslag, de uitnodiging tot betaling, de navorderingsaanslag, de naheffingsaanslag, de (voorlopige) conserverende (navorderings)aanslag in de inkomstenbelasting, het recht van successie en het recht van schenking (art. 2, lid 3, onder e AWR). De vaststelling van een belastingaanslag geschiedt door het opmaken van een *aanslagbiljet* door de inspecteur (art. 5, lid 1 AWR). De dagtekening van het aanslagbiljet geldt als dagtekening van de vaststelling van de belastingaanslag.

1.2 INSTELLEN VAN BEROEP IN CASSATIE

Beroep in cassatie wordt ingesteld bij de afdeling belastingzaken van de sector bestuursrecht van de Hoge Raad (art. 28 AWR). Beroep in cassatie kan worden ingesteld tegen:

- een uitspraak van het gerechtshof of de rechtbank overeenkomstig afdeling 8.2.6 Awb (zeg maar de ‘gewone’ uitspraak);
- een uitspraak van de voorzieningenrechter van het gerechtshof of de rechtbank in geval van kortsluiting (art. 8:86 Awb). Van kortsluiting is sprake als de voorzieningenrechter meteen uitspraak doet in de hoofdzaak;
- een uitspraak van het gerechtshof of de rechtbank na ingesteld *verzet* tegen een vereenvoudigde afdoening (art. 8:55, lid 5 Awb).

Beroep in cassatie kan *niet* worden ingesteld tegen:

- een beslissing van het gerechtshof of de rechtbank tot vereenvoudigde afdoening (art. 8:54 Awb);
- een uitspraak van het gerechtshof of de rechtbank waarbij geen onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden (art. 8:54a Awb);
- een beslissing van de voorzieningenrechter van het gerechtshof of de rechtbank tot vereenvoudigde afdoening (art. 8:84, lid 2 Awb);
- een uitspraak van de voorzieningenrechter van het gerechtshof of de rechtbank tot veroordeling in de kosten (art. 8:75a, lid 1 Awb);
- de fictieve weigering van de rechtbank of het gerechtshof om tijdig uitspraak te doen (art. 6:24 juncto art. 6:12 Awb).

Zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst kan beroep in cassatie instellen. Beroep in cassatie kan ook worden ingesteld ‘in het belang der wet’ (art. 78 Wet RO). Cassatie is in het belang der wet als het in het belang is van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling (zie bijvoorbeeld HR 7 december 2007, nr. 44.096, LJN BA9393). Zolang voor partijen het ‘gewone’ rechtsmiddel van cassatie nog openstaat, is cassatie in het belang der wet niet mogelijk.

Wie beroep in cassatie wil instellen tegen meerdere uitspraken, kan daartoe één beroepschrift indienen (art. 28, lid 6 juncto art. 26b, lid 1 AWR). Wel moet het beroepschrift voor elke uitspraak binnen de daarvoor geldende beroepstermijn bij de Hoge Raad zijn ingediend, wil het beroep ontvankelijk zijn.

Tegen een uitspraak van een lagere rechter, anders dan de ‘gewone’ uitspraak gebaseerd op afdeling 8.2.6 Awb, kan slechts tegelijkertijd met het beroep in de hoofdzaak beroep in cassatie worden ingesteld (art. 28, lid 5 AWR). Denk aan een beslissing van de rechter wegens de weigering om inlichtingen te geven of stukken te verstrekken om gewichtige

redenen (art. 8:29, lid 3 Awb). Het belastingrecht kent geen tussenuitspraken (HR 14 september 2007, V-N 2007/44.4).

De inspecteur van de Belastingdienst stelt degene die beroep instelt, op verzoek (alsnog) op de hoogte van de gegevens met betrekking tot de aanslag of de beschikking, voor zover deze gegevens voor het instellen van beroep in cassatie van belang kunnen zijn (art. 28, lid 6 juncto art. 26a, lid 3 AWR).

1.2.1 De indiener van het beroepschrift

De belanghebbende die bevoegd was beroep in te stellen bij de rechtbank of het gerechtshof, is tevens bevoegd beroep in te stellen bij de Hoge Raad (art. 28 AWR). Dat is:

- degene aan wie de belastingaanslag is opgelegd;
- degene die de belasting op aangifte heeft voldaan of afgedragen;
- degene van wie de belasting is ingehouden; of
- degene aan wie de voor bezwaar vatbare beschikking is gericht.

Als in de aanslag bestanddelen van het inkomen of vermogen van de echtgenoot zijn betrokken, kan ook de echtgenoot – op eigen naam – bezwaar maken en dus ook in beroep komen (art. 28 juncto 26a, lid 2 AWR).

Ook de Belastingdienst kan beroep in cassatie instellen. Dat beroep wordt ingesteld door ‘Onze minister’. Dat is hier de minister van Financiën. In de praktijk is het echter zijn staatssecretaris die dat doet.

Voor de vraag of in het belastingrecht ook derden onder het begrip belanghebbende kunnen vallen, is bepalend of uit een belastingbeschikking voor die derden een betalingsverplichting voortvloeit. Zoals degene die aansprakelijk is gesteld voor de aanslag onroerendezaakbelasting van de ex-echtgenoot (HR 28 april 1982, BNB 1983/ 211). In het algemeen kan worden aangenomen dat bijvoorbeeld een echtgenoot als zodanig geen rechtstreeks belang heeft bij een besluit dat diens partner aangaat. Zoals de in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenote die de bij haar in gebruik zijnde echtelijke woning ten prooi zag gaan aan executiemaatregelen vanwege belastingsschulden van haar echtgenoot, geen recht had op bezwaar (HR 28 januari 2005, V-N 2005/8.3). Cassatie ‘in het belang der wet’ kan worden ingesteld door de procureur-generaal bij de Hoge Raad (art. 111, lid 2, letter c Wet RO). In de praktijk is dat de advocaat-generaal (zie bijvoorbeeld HR 7 december 2007, nr. 44.096, LJN BA 9393).

1.2.2 Sprongcassatie

Het is in belastingzaken mogelijk om de procedure bij het gerechtshof over te slaan en van de rechtbank rechtstreeks beroep in te stellen bij de Hoge Raad (art. 28, lid 3 AWR). Dit heet sprongcassatie. Hiervoor is in beginsel schriftelijke toestemming van beide partijen nodig. Dat gaat bijvoorbeeld als volgt. De belastingplichtige verzoekt de Belastingdienst om met overslaan van het hoger beroep in te stemmen. De inspecteur onderzoekt vervolgens of er bij de uitspraak van de rechtbank sprake is geweest van schending van het recht of dat er is verzuimd om voorgeschreven vormen in acht te nemen (par. 19 BBB 2005). Ook gaat hij na of de feiten door de rechtbank juist en volledig zijn vastgesteld. Als het niet nodig is om feiten nog ter discussie te stellen, kan hij met het voorstel van de belastingplichtige instemmen om de procedure voor het gerechtshof over te slaan. Hij heeft dan nog wel een akkoord nodig van de staatssecretaris. Krijgt hij die, dan informeert hij de belastingplichtige, waarna deze tot slot om een formeel akkoord vraagt.

1.2.3 Indiening van het beroepschrift

Beroep in cassatie wordt ingesteld door indiening van een beroepschrift (art. 6:24 juncto art. 6:4, lid 3 Awb). Het is al mogelijk beroep in te stellen tegen een eventuele mondelinge uitspraak van de lagere rechter (art. 28b AWR). Een beroepschrift is niet aan een bepaalde vorm gebonden. Het vermeldt wel ten minste de naam en het adres van de indiener, de dagtekening, een omschrijving van de uitspraak, alsmede de gronden waarom de indiener het niet met de uitspraak eens is (art. 6:24 juncto art. 6:5 Awb). Zo mogelijk wordt een kopie van de uitspraak bijgevoegd. Voor wat betreft het adres van de indiener kan worden volstaan met de vermelding van diens woonplaats. Heeft de belastingplichtige geen woonplaats in Nederland, dan moet hij in Nederland domicilie kiezen (art. 57 AWR) of een vertegenwoordiger aanwijzen (art. 58 AWR). Is het beroepschrift in een vreemde taal opgesteld en is er voor een goede behandeling van het beroep een vertaling noodzakelijk, dan moet de indiener daarvoor zorgen. Het gebruik van een vreemde taal zal volgens advocaat-generaal Niessen in twee gevallen leiden tot niet-ontvankelijkheid; als de taal in Nederland weinig bekendheid geniet en als de zaak te gecompliceerd is om goed te beoordelen op basis van geschriften in een andere dan de Nederlandse taal (HR 20 mei 2008, nr. CPG 44102, LJN BD5493). Verder moet het beroepschrift worden ondertekend. Hoewel niet verplicht is het wel zo fatsoenlijk de inspecteur vooruitlopend op de toezending door de Hoge Raad alvast een afschrift van het beroepschrift toe te sturen.

De ontvangst van het beroepschrift wordt schriftelijk bevestigd (art. 6:24 juncto art. 6:14 Awb). De griffier van de Hoge Raad stelt het gerecht dat de aangevallen uitspraak heeft gedaan, zo spoedig mogelijk op de hoogte van het ingestelde beroep in cassatie (art. 28a, lid 1 AWR). De vervanging van een mondelinge door een schriftelijke uitspraak geschiedt binnen zes weken na de dag van de mededeling van de griffier (art. 28b AWR). De griffier van het lagere gerecht zendt zowel een afschrift van de (schriftelijke) uitspraak als van de gedingstukken door aan de Hoge Raad.

1.2.4 Niet-ontvankelijkverklaring van het beroep

De Hoge Raad kan het beroep niet-ontvankelijk verklaren als:

- de indiener niet heeft voldaan aan de vormvereisten van het beroepschrift en deze vervolgens ook niet (tijdig) heeft hersteld (art. 6:6 Awb);
- het beroepschrift is ingediend na afloop van de beroepstermijn (art. 6:9 Awb);
- het beroepschrift is ingediend vóór het begin van de beroepstermijn (art. 6:10 Awb).

In de praktijk komt de niet-ontvankelijkverklaring erop neer dat het beroep niet verder in behandeling wordt genomen.

1.2.5 Herstel van vormverzuimen

Als niet is voldaan aan de formele vereisten van een beroepschrift, kan de rechter het beroep niet-ontvankelijk verklaren, mits de indiener nog wel de gelegenheid heeft gehad het verzuim te herstellen binnen een hem daartoe gestelde termijn (art. 6:24 juncto art. 6:6 Awb). Het niet vermelden van de gegevens waarmee de identiteit kan worden vastgesteld van degene die beroep instelt, is onherstelbaar; deze moeten voor het verstrijken van de beroepstermijn bekend zijn. De gedachte hierachter is dat anoniem cassatie instellen niet mogelijk is. In de praktijk stelt de griffier van de Hoge Raad de indiener binnen vier weken na dagtekening van zijn kennisgeving hierover in de gelegenheid om de gebreken alsnog te herstellen.

1.2.6 Termijn voor indiening van het beroep

De termijn voor indiening van het beroep bedraagt zes weken (art. 6:24 juncto art. 6:7 Awb). Voor beroep in cassatie geldt de algemene regel van het bestuursrecht dat de termijn begint te

lopen daags na de dag van bekendmaking van de uitspraak van de lagere rechter (art. 6:24 juncto art. 6:8 Awb). Bekendmaking geschiedt door toezending of uitreiking van de uitspraak aan de belastingplichtige of diens vertegenwoordiger (art. 3:41, lid 1 Awb). Als een op 3 augustus 2004 gedagtekende uitspraak van het gerechtshof op 10 november 2004 naar partij(en) is verzonden, begint de cassatietermijn pas op 11 november 2004 te lopen (HR 22 februari 2008, nr. 41.612, LJN BC4808).

Ter behoud van rechten, en met name de termijn, kan een zogenoemd *pro forma beroepschrift* worden ingediend. Via zo'n beroepschrift wordt wel al beroep in cassatie ingesteld, maar worden de gronden naderhand aangevoerd. Overeenkomstig art. 6:6 Awb zal de Hoge Raad de indiener in de gelegenheid stellen het verzuim – op straffe van niet-ontvankelijkheid – te herstellen. Door in een pro forma beroepschrift ook al de gronden op te nemen, maar die (nog) niet te voorzien van een nadere toelichting, kan het beroep voor wat betreft de motivering in elk geval niet meer op de ontvankelijkheid stuklopen.

Een in de wet gestelde termijn die op een zaterdag, zondag of op een algemeen erkende feestdag eindigt, wordt verlengd tot en met de eerstvolgende dag die niet een zaterdag, zondag of algemeen erkende feestdag is (art. 1 Algemene termijnenwet). Algemeen erkende feestdagen zijn: nieuwjaarsdag, de christelijke tweede paas- en pinksterdag, beide kerstdagen, hemelvaartsdag, de dag waarop de verjaardag van de koningin wordt gevierd en de vijfde mei (art. 3 Algemene termijnenwet). Goede Vrijdag wordt met een algemeen erkende feestdag gelijkgesteld.

1.2.7 Tijdige indiening van het beroep; verzendtheorie

Een beroepschrift is tijdig ingediend als het vóór het einde van de termijn is ontvangen (art. 6:24 juncto art. 6:9 Awb). Daarbij is de zogenoemde *verzendtheorie* van toepassing. Die houdt in dat een beroepschrift bij verzending per post tijdig is ingediend als het vóór het einde van de termijn ter post is bezorgd en vervolgens niet later dan een week na afloop van die termijn is ontvangen. Ter post bezorgen betekent in de brievenbus stoppen of op het postkantoor afgeven. Als een beroepschrift binnen zeven weken na de dagtekening van de uitspraak door de Hoge Raad is ontvangen, wordt het aannemelijk geacht dat het beroepschrift tijdig ter post is bezorgd.

Uitzondering hierop vormt de situatie waarin uit het beroepschrift blijkt of anderszins is komen vast te staan dat de termijn is overschreden. Dit is bijvoorbeeld het geval als op het beroepschrift een buiten de termijn liggende dagtekening is vermeld of overschrijding aan de hand van het poststempel moet worden vastgesteld (Rb Alkmaar 6 juli 2007, nr. AWB07/1106, LJN BA9545). Als de beroepstermijn nog maar *net* is verstreken, maakt een per post verzonden beroepschrift de meeste kans om toch nog tijdig, in de zin van de wet, door de Hoge Raad te worden ontvangen.

Verzending per koerier geldt niet als verzending per post (HR 8 oktober 2004, BNB 2004/434 en HR 10 augustus 2001, BNB 2001/358). Een verzending per koerier moet daarom wel vóór het einde van de beroepstermijn zijn ontvangen. Hetzelfde geldt voor verzending per fax; in de praktijk komt dit erop neer dat de fax vóór het einde van de termijn 'begonnen moet zijn met binnenkomen' op de ontvangstapparatuur van de Hoge Raad. Voor het precieze tijdstip van ontvangst is de apparatuur van de Hoge Raad bepalend. Het beroepschrift moet derhalve uiterlijk om 23.59 uur van de laatste dag van de beroepstermijn begonnen zijn binnen te komen. Uiteraard kan men het hier beter niet op laten aankomen. Hoewel er een tendens lijkt te zijn om processtukken niet meer per fax te accepteren – Besluit van de staatssecretaris van 27 april 2005, nummer CPP/2004/2807M waarin is bepaald dat bezwaarschriften die de

Belastingdienst per fax ontvangt, niet in behandeling mogen worden genomen – is het bij de Hoge Raad nog steeds een geëigende manier om een rechtsmiddel in te stellen.

De beroepstermijn is van dwingend recht. Dat betekent dat de rechter ambtshalve moet beoordelen of het beroepschrift tijdig is ingediend.

1.2.8 Indiening vóór het begin van de termijn

Een beroepschrift dat vóór het begin van de beroepstermijn is ingediend, wordt in beginsel niet-ontvankelijk verklaard (art. 6:24 juncto art. 6:10 Awb). Dat is anders wanneer de uitspraak waartegen het beroep zich richt, al wel tot stand is gekomen, of wanneer de indiener van het beroep redelijkerwijs kon menen dat dit het geval was. Hoewel art. 6:10 Awb ook van toepassing is op het beroep in cassatie bij de Hoge Raad, lijkt de kans dat daar een beroepschrift vóór het begin van de beroepstermijn wordt ingediend, gering. Omdat in cassatie een beroep tegen een fictieve weigering om tijdig uitspraak te doen, niet mogelijk is (art. 6:24 juncto art. 6:12 Awb), zal doorgaans op de (mondelinge) uitspraak van de lagere rechter worden gewacht alvorens cassatie in te stellen.

1.2.9 Indiening na afloop van de termijn

Een beroepschrift dat na afloop van de beroepstermijn is ingediend, wordt in beginsel niet-ontvankelijk verklaard (art. 6:24 juncto art. 6:11 Awb). Dat is anders wanneer sprake is van een *verschoonbare termijnoverschrijding*. Dat wil zeggen dat redelijkerwijs niet kan worden geoordeeld dat de indiener in verzuim is geweest. Dat kan het geval zijn als een juist geadresseerde (en deugdelijk toegezonden) uitspraak door TNT Post niet of niet tijdig bij de belastingplichtige wordt bezorgd. Wie zich beroept op verschoonbare termijnoverschrijding, zal het redelijkerwijs mogelijke moeten doen om aannemelijk te maken dat de overschrijding niet aan hem te wijten is. De bewijslast rust derhalve op de indiener. De rechter moet hem wel in de gelegenheid stellen om dat bewijs te leveren. Verschoonbaarheid wordt echter niet gauw aannemelijk geacht. Zo begon de beroepstermijn voor een op vrijdag aangetekend verzonden uitspraak op zaterdag te lopen en niet op maandag, de dag waarop de gemachtigde de uitspraak ontving, waardoor het beroep te laat was ingesteld (HR 23 juni 2006, BNB 2006/296). Ook detentie van de belastingplichtige gedurende de beroepstermijn kon niet als verschoonbaar worden aangemerkt (HR 30 maart 2007, BNB 2007/182).

Een na de beroepstermijn ingediend beroepschrift mag ook niet niet-ontvankelijk worden verklaard wanneer sprake is van een ondeugdelijke bekendmaking van de uitspraak waartegen het beroep is gericht (art. 3:41 Awb). Bijvoorbeeld wanneer de uitspraak naar een onjuist adres wordt gestuurd, terwijl de belastingplichtige tijdig een adreswijziging heeft doorgegeven. Is de uitspraak niet op de voorgeschreven wijze bekendgemaakt, dan begint de beroepstermijn pas te lopen daags na de dag waarop de uitspraak wel op deugdelijke wijze is bekendgemaakt, althans alsnog door de belastingplichtige wordt ontvangen.

Als een belastingplichtige een in beginsel deugdelijk bekendgemaakte uitspraak pas na afloop van de beroepstermijn voor het eerst onder ogen krijgt en alsnog beroep in cassatie instelt, kan hij ontvankelijk zijn als bijvoorbeeld de rechtbank of het gerechtshof niet kan aantonen dat de uitspraak aangetekend of met ontvangstbevestiging is verstuurd. De belastingplichtige doet er wel goed aan om zo spoedig mogelijk nadat hij met de uitspraak bekend is geworden, alsnog beroep in te stellen. Hoewel de termijn van zes weken niet opnieuw gaat lopen, is de kans groot dat het beroep alsnog niet-ontvankelijk wordt verklaard als er (relatief) lange tijd tussen zit. Hoeveel tijd ertussen mag zitten, is niet duidelijk; wel zou een termijn van drie weken te

lang zijn (ABRvS 25 november 1991, AB 1992/310). Een en ander hangt af van de omstandigheden.

1.2.10 Motivering van het beroepschrift; grieven

Het beroepschrift in cassatie moet de gronden van het beroep bevatten (art. 6:24 juncto art. 6:5 Awb). De belastingplichtige dient een of meer grieven in en geeft daarbij aan tegen welk deel van de uitspraak deze zijn gericht, welk recht volgens hem is geschonden en waar de rechter een onjuiste beoordeling heeft gemaakt. Een en ander voorziet hij over het algemeen van een nadere toelichting. Wordt uit het beroepschrift niet meteen duidelijk waarom de beslissing wordt aangevochten (pro forma beroepschrift), dan zal de griffie de indiener verzoeken het beroep alsnog te motiveren (art. 6:24 juncto art. 6:6 Awb). Doet de indiener dit niet of niet tijdig, dan kan de rechter hem in zijn beroep niet-ontvankelijk verklaren. Dat wil zeggen dat het beroep niet in behandeling wordt genomen. Alleen al de indiening van de gronden – de grieven – zonder deze nader toe te lichten, voorkomt al een niet-ontvankelijkverklaring op dit punt. Een nadere toelichting op de grieven is namelijk niet verplicht; de Hoge Raad kan ook ambtshalve casseren.

De grieven kunnen behelzen: schending van het recht of verzuim van vormen, waarvan de niet-inachtneming tot nietigheid leidt (art. 79 Wet RO). Bij *schending van het recht* gaat het om de vraag of de lagere rechter het recht juist heeft toegepast. Het recht is behoorlijk omvangrijk. Dit omvat naast algemeen verbindende voorschriften tevens algemene rechtsbeginselen en beleidsregels. Buitenlands recht valt er niet onder.

Gepubliceerd beleid van onder meer de Belastingdienst valt er dus wel onder. De belastingplichtige kan de Belastingdienst aan zijn beleid houden, ook voor de rechter. Wel moet hij zich (al bij de lagere rechter) op de schending van het beleid beroepen; de rechter mag het beleid namelijk niet ambtshalve toetsen. De toelichting bij schending van het recht zal veelal een juridische beschouwing zijn waarom het recht niet juist is toegepast. Over de schending zal de belastingplichtige zich veelal ook al bij de lagere rechter hebben beklaagd. Noodzakelijk is dat niet. De belastingplichtige mag – ook pas in cassatie – volledig nieuwe standpunten innemen. De ‘argumentenfuijk’ van het gewone bestuursrecht, waarbij naarmate het proces vordert, er steeds minder ruimte voor partijen is om nieuwe geschilpunten en argumenten aan te dragen, geldt niet voor het belastingrecht. Wel is de belastingplichtige – omdat ook de Hoge Raad dat is – gebonden aan reeds vastgestelde en naar behoren gemotiveerde feiten.

Bij *verzuim van vormen* gaat het met name om motiveringsgebreken door de lagere rechter bij de vaststelling van feiten (art. 29 AWR juncto art. 8:77 Awb). De toelichting zal veelal een uiteenzetting zijn waarom bijvoorbeeld de beslissing van de lagere rechter niet naar behoren is gemotiveerd. Bijvoorbeeld bij het onvoldoende gemotiveerd passeren van een bewijsaanbod (HR 13 juli 2007, BNB 2007/296). Ook gaat het bij verzuim van vormen om de vraag of de lagere rechter de nodige vormvoorschriften in acht heeft genomen. Denk daarbij aan het beginsel van hoor en wederhoor. En ook aan voorschriften voor bijvoorbeeld het oproepen van partijen voor de zitting. Sommige voorschriften vindt de Hoge Raad zo belangrijk dat de niet-naleving ervan tot cassatie kan leiden. Criterium bij een beroep op verzuim van vormen is dat degene die zich erop beroept, door de niet-naleving in zijn belang is geschaad. Als de belastingplichtige ondanks de schending van een vormvoorschrift niet is benadeeld, zal de Hoge Raad de uitspraak van de lagere rechter in stand laten (art. 6:24 juncto art. 6:22 Awb). Schending van een vormvoorschrift betekent tevens schending van het recht. Het onderscheid tussen verzuim van vormen en schending van het recht is dan ook eigenlijk slechts van belang als cassatie alleen mogelijk is wegens schending van het recht.

Hoewel het in de latere schriftelijke stukken en zelfs tijdens de mondelinge behandeling nog kan, is (de motivering van) het beroepschrift in cassatie bij uitstek geschikt om reeds te verzoeken om een proceskostenvergoeding voor het geval het beroep gegrond wordt verklaard (art 29 AWR juncto art. 8:75 Awb). Als een verzoek niet tijdig wordt ingediend, gaat de aanspraak verloren (HR 14 juli 2006, BNB 2006/299).

1.2.11 Vormgeving van de grief

Het karakter van het oordeel van de lagere rechter is van invloed op de vormgeving van de grief in cassatie.

Een *feitelijk oordeel* is begrijpelijk of onbegrijpelijk. De grief in cassatie luidt dan: verzuim van vormen, en meestal wegens een motiveringsgebrek. De Hoge Raad zal op zijn beurt dan weer beslissen dat het oordeel van de lagere rechter begrijpelijk of onbegrijpelijk is (zie bijvoorbeeld HR 11 augustus 2006, BNB 2007/25).

Een *rechtsoordeel* is juist of onjuist. De grief in cassatie luidt dan: schending van het recht. De Hoge Raad beslist vervolgens dat naar zijn mening het oordeel van de lagere rechter wel of geen blijk geeft van een juiste rechtsopvatting (zie bijvoorbeeld HR 25 januari 2008, nr. 41.925, LJN BC2599).

Een *gemengd oordeel*, wat zowel feitelijk als juridisch is, kan begrijpelijk, onbegrijpelijk, juist of onjuist zijn. De grief in cassatie is: verzuim van vormen, althans schending van het recht. De Hoge Raad zal beslissen dat het oordeel van de lagere rechter wel of geen blijk geeft van een juiste rechtsopvatting en voor het overige al dan niet begrijpelijk is.

1.3 HET BEROEP IN BEHANDELING

Als het beroepschrift bij een onbevoegd bestuursorgaan is ingediend, wordt het zo spoedig mogelijk doorgezonden naar het bevoegde orgaan (art. 6:24 juncto art. 6:15 Awb). Dit is bijvoorbeeld het geval als het beroepschrift in plaats van bij de Hoge Raad bij het gerechtshof is ingediend. De datum van ontvangst bij het onbevoegde orgaan wordt op het beroepschrift vermeld. Bij doorzending aan het bevoegde orgaan wordt gelijktijdig mededeling aan de afzender gedaan. Het tijdstip van indienen bij het onbevoegde orgaan is in beginsel bepalend voor de vraag of het beroepschrift tijdig is ingediend.

1.3.1 Vervanging mondelinge uitspraak door schriftelijke

Als beroep in cassatie is ingesteld tegen een mondelinge uitspraak, wordt deze uitspraak, uitzonderingen daargelaten, vervangen door een schriftelijke (art. 28b AWR). De vervanging geschiedt binnen zes weken na de dag waarop de mededeling, bedoeld in art. 28a, lid 1 AWR, aan de griffier van het gerecht dat de aangevallen uitspraak heeft gedaan, is gedaan. Het beroep in cassatie wordt geacht te zijn gericht tegen de schriftelijke uitspraak. Het gerecht dat de mondelinge uitspraak heeft gedaan, zendt de vervangende schriftelijke uitspraak gelijktijdig aan de partijen en aan de griffier van de Hoge Raad. De indiener van het beroepschrift kan de gronden van zijn beroep nog verstrekken of toelichten tot zes weken na de dag waarop de schriftelijke uitspraak aan hem is verzonden.

1.3.2 Voeging en splitsing van zaken

De Hoge Raad kan zaken over hetzelfde of een verwant onderwerp ter behandeling voegen en de behandeling van gevoegde zaken splitsen (art. 29 AWR juncto art. 8:14 Awb). Een verzoek daartoe kan worden gedaan tot de sluiting van het onderzoek ter zitting. In cassatie, waar een mondelinge behandeling doorgaans ontbreekt, zal dat mogelijk zijn tot en met de uitwisseling van de conclusies van re- en dupliek of de indiening van schriftelijke pleitnotities.

1.3.3 Wraking van rechters

Op verzoek van een partij kan elke rechter die een zaak behandelt, worden gewraakt op grond van feiten of omstandigheden die de rechterlijke onpartijdigheid kunnen schaden (art. 29 AWR juncto art. 8:15 Awb). Dit verzoek wordt gedaan zodra de feiten of omstandigheden aan de verzoeker bekend zijn geworden (art. 29 AWR juncto art. 8:16 Awb). Het verzoek moet gemotiveerd en in beginsel schriftelijk worden gedaan; na de aanvang van een mogelijk onderzoek ter zitting kan dat ook mondeling. Alle feiten en omstandigheden die de rechterlijke onpartijdigheid kunnen schaden, moeten tegelijk worden aangedragen. Een volgend verzoek om wraking van dezelfde rechter wordt niet in behandeling genomen, tenzij er feiten en omstandigheden worden aangedragen die de verzoeker pas na zijn eerdere verzoek bekend zijn geworden. Wordt het verzoek ter zitting gedaan, dan wordt het onderzoek ter zitting geschorst. De rechter kan in de wraking berusten (art. 29 AWR juncto art. 8:17 Awb).

Een verzoek om wraking wordt zo spoedig mogelijk ter zitting behandeld door een meervoudige kamer, waarin de rechter om wiens wraking is verzocht, geen zitting heeft (art. 29 AWR juncto art. 8:18 Awb). De verzoeker en de rechter kunnen worden gehoord. De Hoge Raad kan ambtshalve of op verzoek bepalen dat ze niet in elkaars aanwezigheid worden gehoord. De Hoge Raad beslist zo spoedig mogelijk en spreekt zijn beslissing in het openbaar uit. De beslissing is gemotiveerd en wordt onverwijld aan de verzoeker, de andere partij en de betrokken rechter meegedeeld. In geval van misbruik kan de Hoge Raad bepalen dat een volgend verzoek niet in behandeling wordt genomen. Hiervan wordt in de beslissing melding gemaakt. Tegen de beslissing op het verzoek om wraking staat geen rechtsmiddel open.

1.3.4 Verschoning van rechters

Elke rechter kan op grond van feiten en omstandigheden die de rechterlijke onpartijdigheid kunnen schaden, verzoeken zich van de behandeling van een bepaalde zaak te mogen verschonen (art. 29 AWR juncto art. 8:19 Awb). Dat verzoek moet gemotiveerd en in beginsel schriftelijk worden gedaan; na de aanvang van een mogelijk onderzoek ter zitting kan dat ook mondeling. Een mondelinge behandeling in cassatieprocedures is echter uitzonderlijk. Wordt het verzoek ter zitting gedaan, dan wordt het onderzoek ter zitting geschorst.

Een verzoek om verschoning wordt zo spoedig mogelijk ter zitting behandeld door een meervoudige kamer, waarin de rechter die om verschoning heeft verzocht, geen zitting heeft (art. 29 AWR juncto art. 8:20 Awb). De Hoge Raad beslist zo spoedig mogelijk. De beslissing is gemotiveerd en wordt onverwijld aan partijen en de betrokken rechter meegedeeld. Tegen de beslissing op het verzoek om verschoning staat geen rechtsmiddel open.

1.3.5 Tussentijdse intrekking of wijziging van het primaire besluit

Ongeacht het ingediende beroepschrift blijft de Belastingdienst bevoegd het primaire besluit – de voor bezwaar vatbare beschikking – in te trekken of te wijzigen (art. 6:24 juncto art. 6:18 Awb). De inspecteur kan een aanslag echter niet (ambtshalve) intrekken en daarna opnieuw opleggen; hij kan namelijk niet tweemaal dezelfde aanslag opleggen. Een wijziging van een aanslag in het voordeel van de belastingplichtige is een ambtshalve vermindering en een wijziging in diens nadeel een navordering of naheffing.

Als de Belastingdienst tot intrekking of wijziging van het primaire besluit overgaat, meldt hij dat onverwijld aan de Hoge Raad. Na intrekking of wijziging mag de inspecteur, zolang het beroep aanhangig blijft, in beginsel geen besluit nemen waarvan de inhoud of strekking overeenstemt met het oorspronkelijke besluit. Dat is slechts anders als gewijzigde omstandigheden dat rechtvaardigen en de inspecteur los van het ingestelde beroep ook

bevoegd was geweest tot het nemen van dat besluit. Mocht de inspecteur toch een dergelijk besluit nemen, dan meldt hij dit wederom aan de Hoge Raad. Het reeds ingestelde beroep wordt dan mede geacht tegen het nieuwe besluit te zijn gericht (art. 6:24 juncto art. 6:19 Awb), behalve wanneer de inspecteur volledig aan het beroep is tegemoetgekomen.

1.3.6 Intrekking van het beroepschrift

De indiener van het beroepschrift kan het ook weer intrekken (art. 29 AWR juncto art. 6:21 Awb). Dit moet schriftelijk gebeuren. Na intrekking mag de Hoge Raad geen uitspraak meer doen. De indiener kan ook niet meer op de intrekking terugkomen. Intrekking kan zinvol zijn als intussen overeenstemming is bereikt met de Belastingdienst, of als men tot het inzicht is gekomen dat het beroep kansloos is. In geval van overeenstemming is het zinvol de afspraken in een overeenkomst vast te leggen. Als niet reeds om vergoeding van proceskosten is verzocht, kan dat nog tegelijk met de intrekking worden gedaan (art. 8:75a, lid 1 Awb).

1.3.7 Het beroep heeft geen schorsende werking

Door het indienen van een beroepschrift in cassatie wordt de werking van het primaire besluit niet geschorst (art. 6:24 juncto art. 6:16 Awb). Het ontbreken van de schorsende werking leidt er onder meer toe dat bijvoorbeeld de invordering van de belastingschuld onverminderd kan doorgaan. Desgewenst kan de Belastingdienst om uitstel van betaling worden verzocht, maar dat uitstel moet dan wel worden verleend. Gelet op de aanscherpingen van de Leidraad invordering van de laatste jaren is het overigens niet zo vanzelfsprekend dat uitstel van betaling ook zal worden verkregen. Als hoofdregel geldt dat uitstel van betaling wordt verleend voor het betwiste deel van de aanslag. Veelal doet de ontvanger echter een beroep op de uitzondering: het stellen van zekerheid. Eventueel kan om een voorlopige voorziening worden verzocht (art. 8:81 Awb). De uitspraak van de rechtbank en het gerechtshof werkt echter *niet* direct en wordt wel opgeschort totdat de termijn voor het instellen van cassatie is verstreken of, als cassatie is ingesteld, daarop onherroepelijk is beslist (art. 28, lid 7 AWR). Dit kan tot vreemde situaties leiden. Zo kan de uitspraak van het gerechtshof luiden dat de belastingplichtige een bepaald bedrag toekomt waarvan de betaling wordt opgeschort, terwijl er geen uitstel van betaling wordt verleend voor het door de belastingplichtige op de primaire aanslag te betalen bedrag. Het onder deze omstandigheden niet willen verlenen van uitstel van betaling staat op gespannen voet met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur waarnaar een overheidsorgaan als de Belastingdienst heeft te handelen.

1.3.8 Behandeling door meervoudige kamer

Een fiscale zaak bij de Hoge Raad wordt in beginsel in behandeling genomen door de derde meervoudige kamer (art. 4 Reglement van inwendige dienst). Deze bestaat uit vijf raadsheren. Om die reden kan het handig zijn om (de motivering van) het beroepschrift in vijfvoud in te dienen.

1.3.9 De partijen in een fiscale cassatieprocedure

Partijen in de belastingprocedure bij de Hoge Raad zijn de belastingplichtige en – in de praktijk – de staatssecretaris van Financiën. Belastingplichtige kan zijn een natuurlijk persoon of een rechtspersoon (BV, NV, etc.). Als een natuurlijk persoon onbekwaam is om zelf in rechte op te treden, wordt hij in het geding vertegenwoordigd. Dit is zijn vertegenwoordiger naar burgerlijk recht; een machtiging van de kantonrechter is daar niet voor nodig. Iemand kan zelfstandig optreden als hij tot een redelijke waardering van zijn belangen in staat is. Of dit het geval is, zal de rechter beoordelen. In geval van spoedeisendheid kan de Hoge Raad een voorlopige vertegenwoordiger benoemen. Deze benoeming vervalt zodra de wettelijke vertegenwoordiger weer beschikbaar is (art. 29 AWR juncto art. 8:21 Awb).

1.3.10 Procesvertegenwoordiging

Tot en met de fase van cassatie is procesvertegenwoordiging niet verplicht; slechts een pleidooi in cassatie moet door een advocaat worden gehouden, of ten minste worden ingediend. Maar uiteraard kan zowel de belastingplichtige als de staatssecretaris zich laten bijstaan of door een gemachtigde laten vertegenwoordigen (art. 29 AWR juncto art. 8:24 Awb). De Hoge Raad kan van de vertegenwoordiger een schriftelijke machtiging verlangen. Dit geldt niet voor advocaten; die worden beroepshalve geacht over een machtiging te beschikken. De Hoge Raad kan de bijstand of vertegenwoordiging door een persoon tegen wie ernstige bezwaren bestaan, weigeren (art. 29 AWR juncto art. 8:25 Awb). Deze persoon wordt onverwijld van de weigering en de reden daarvoor in kennis gesteld. Ook deze regeling geldt niet voor advocaten; men gaat er vanuit dat tegen hen geen ernstige bezwaren bestaan. Het komt niet veel voor dat gemachtigden worden geweigerd. Te denken valt evenwel aan een grove schending van de belangen van de belastingplichtige of aan ernstig misbruik van procesrecht.

Als een belastingplichtige zich in de zaak laat vertegenwoordigen, stuurt de Hoge Raad de op de zaak betrekking hebbende stukken ten minste aan die gemachtigde (art. 6:24 juncto art. 6:17 Awb).

1.3.11 Verschijnings- en inlichtingenplicht

Partijen die door de rechter zijn opgeroepen om te verschijnen – al dan niet voor het geven van inlichtingen – zijn verplicht dat te doen en de verlangde inlichtingen te geven (art. 29 AWR juncto 8:27 Awb). Dat geldt ook voor partijen die het verzoek hebben gekregen om schriftelijke inlichtingen te geven (art. 29 AWR juncto 8:28 Awb).

Bij *gewichtige redenen* kunnen partijen weigeren de verzochte inlichtingen te verstrekken (art. 29 AWR juncto art. 8:29 Awb). Een gewichtige reden kan bijvoorbeeld zijn dat een vergrijpboete is opgelegd en de belastingplichtige niet wenst mee te werken aan zijn eigen veroordeling (Saunders vs. het Verenigd Koninkrijk, EHRM 17 december 1996, V-N 1997/722, inzake het *nemo tenetur*-beginsel). Ook kunnen partijen laten weten dat uitsluitend de Hoge Raad van het overgelegde mag kennisnemen. De Hoge Raad zal slechts bij hoge uitzondering gebruikmaken van deze mogelijkheid tot beperkte kennisname.

Voor zover de staatssecretaris op grond van de Wet Openbaarheid van Bestuur verplicht is een verzoek om informatie in te willigen, kan deze zich niet op een gewichtige reden beroepen. Voor wat betreft de toekenning van het beroep op een weigering door de staatssecretaris zou de rechter zich uitermate terughoudend moeten opstellen, maar voor wat betreft de beoordeling juist niet. Als de rechter de beperking van de kennisneming gerechtvaardigd vindt, kan hij slechts met toestemming van de andere partij op grond van dergelijke inlichtingen of stukken uitspraak doen. Verleent de partij geen toestemming, dan is de rechter verplicht de zaak te verwijzen naar een andere kamer, die geen kennis heeft genomen van het geheime bewijs (art. 29 AWR juncto art. 8:29, lid 5 Awb).

Voldoet een partij ten onrechte niet aan de verplichting om te verschijnen, inlichtingen te geven, stukken te overleggen of aan een deskundigenonderzoek mee te werken, dan mag de rechter daaruit zijn eigen conclusies trekken (art. 29 AWR juncto art. 8:31 Awb). Het valt te verwachten dat de Hoge Raad dan zal concluderen dat die partij iets te verbergen heeft. Ook kan de Hoge Raad beslissen tot een veroordeling in de proceskosten of zelfs tot vernietiging van de algehele aanslag. Aangezien de Hoge Raad in beginsel niet aan feitenonderzoek doet, is de kans gering dat het bij deze rechterlijke instantie zover zal komen. Wel zal de Hoge Raad zich van tijd tot tijd buigen over de vraag of de lagere rechter een weigeringsverzoek

juist heeft afgehandeld (HR 10 augustus 2007, BNB 2007/312), inzake het inbrengen van het draaiboek KB-Lux).

Als er vrees bestaat dat kennisneming van stukken, door een partij, de lichamelijke of geestelijke gezondheid of de persoonlijke levenssfeer van een ander zou schaden, kan de Hoge Raad bepalen dat deze kennisneming is voorbehouden aan een gemachtigde die advocaat of arts is, dan wel daarvoor van de Hoge Raad bijzondere toestemming heeft gekregen (art. 29 AWR juncto art. 8:32 Awb).

1.3.12 Getuigen, tolken, deskundigen

Hoewel de Hoge Raad geen feitenrechter is, kan hij getuigen, tolken en deskundigen oproepen (art. 29 AWR juncto art. 8:33 Awb). Eenieder die door de Hoge Raad als getuige wordt opgeroepen, is verplicht daar gevolg aan te geven en een getuigenis af te leggen. De oproep vermeldt de plaats waar en het tijdstip waarop de getuige zal worden gehoord, alsmede de feiten waarop het horen betrekking zal hebben en de gevolgen die zijn verbonden aan het niet-verschijnen. Art. 8:33, lid 3 Awb verklaart diverse bepalingen van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering van overeenkomstige toepassing. Via de schakelbepaling van art. 29 AWR is dit artikel ook van toepassing op de fiscale cassatieprocedure. De Hoge Raad kan bepalen dat getuigen niet eerder zullen worden gehoord dan na het afleggen van de eed of de belofte. Zij verklaren in dat geval de hele waarheid en niets dan de waarheid te zullen vertellen.

De deskundige die zijn benoeming heeft aanvaard, is verplicht zijn opdracht onpartijdig en naar beste weten te vervullen (art. 29 AWR juncto art. 8:34 Awb). Hetzelfde geldt voor de tolk die zijn benoeming heeft aanvaard en door de rechter wordt opgeroepen (art. 29 AWR juncto art. 8:35 Awb). De oproep vermeldt de plaats waar en het tijdstip waarop de opdracht moet worden vervuld en de gevolgen die zijn verbonden aan het niet-verschijnen. De overheid kent de door de Hoge Raad opgeroepen getuigen, deskundigen en tolken een vergoeding toe (art. 29 AWR juncto art. 8:36 Awb). Is een getuige of deskundige door een partij zelf meegebracht of opgeroepen, dan is deze hen een vergoeding schuldig.

1.3.13 Toezending van stukken aan partijen

Oproepen, uitnodigingen voor de zitting, alsmede afschriften van de uitspraak stuurt de griffier per aangetekende brief of per brief met ontvangstbevestiging aan partijen (art. 29 AWR juncto art. 8:37 Awb). Overige stukken stuurt hij per gewone brief. Hiervan kan worden afgeweken voor zover de Hoge Raad dat bepaalt. Als de Hoge Raad in afwijking van de hoofdregel besluit om bijvoorbeeld een processtuk per fax te verzenden en in dat processtuk wordt een fatale termijn gesteld, dient de Hoge Raad dit van tevoren bekend te maken (HR 7 december 2007, nr. 43.106, LJN BB9537).

In de brieven wordt de datum van verzending vermeld. Als het beroepschrift door twee of meer personen is ingediend, worden de oproep, de uitnodiging voor de zitting, de stukken en het afschrift van de uitspraak gestuurd naar de persoon die als eerste in het beroepschrift staat vermeld (art. 29 AWR juncto art. 8:40 Awb).

Als de griffier een aangetekende of met ontvangstbevestiging verzonden stuk terugontvangt en hem blijkt dat de geadresseerde op de dag van verzending of uiterlijk een week daarna in de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens op het op het stuk vermelde adres stond ingeschreven, verzendt hij het stuk zo spoedig mogelijk alsnog als gewone brief (art. 29 AWR juncto art. 8:38 Awb). In de overige gevallen verbetert hij, indien mogelijk, het adres en stuurt hij het stuk opnieuw aangetekend of met ontvangstbevestiging.

Tenzij de Hoge Raad anders beslist, stuurt de griffier de op de zaak betrekking hebbende stukken naar partijen (art. 29 AWR juncto art. 8:39 Awb). Als dat bezwaarlijk is – de stukken zijn te omvangrijk of kunnen moeilijk worden vermenigvuldigd – kan hij toezending achterwege laten en de stukken op de griffie ter inzage leggen. Hij stelt partijen daarvan op de hoogte en geeft aan dat de stukken gedurende een termijn van ten minste een week op de griffie kunnen worden ingezien. Van de stukken kunnen partijen tegen vergoeding van de kosten afschriften of uittreksels krijgen. In de praktijk zal niet veel van deze mogelijkheid gebruik worden gemaakt; de stukken in cassatie zijn over het algemeen niet zo omvangrijk.

1.3.14 Verschuldigdheid van griffierecht

De indiener van het beroepschrift is griffierecht verschuldigd (art. 8:41 Awb). Heeft het beroepschrift betrekking op twee of meer samenhangende uitspraken, dan is eenmaal griffierecht verschuldigd, en wel het hoogste verschuldigde bedrag. De griffier deelt de indiener van het beroepschrift mee dat het verschuldigde bedrag binnen vier weken na de dag van verzending van zijn mededeling dient te zijn bijgeschreven op de rekening van de Hoge Raad (art. 29a AWR). Gebeurt dat niet, dan wordt het beroep niet-ontvankelijk verklaard, tenzij redelijkerwijs niet kan worden geoordeeld dat de indiener in verzuim is geweest.

Het griffierecht voor de procedure voor de Hoge Raad bedraagt op 1 juli 2008 (art. 29a, lid 2 AWR):

- € 216 als door een natuurlijk persoon beroep is ingesteld tegen een besluit gebaseerd op de Wet op de dividendbelasting 1965, de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, de Wet op de accijns, de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten, de Wet belastingen op milieugrondslag of wettelijke bepalingen in de zin van de Douanewet;
- € 107 als door een natuurlijk persoon cassatie is ingesteld tegen een ander besluit dan de hiervoor genoemde;
- € 433 als anders dan door een natuurlijk persoon beroep is ingesteld.

Als de staatssecretaris beroep in cassatie heeft ingesteld en de uitspraak van de lagere rechter blijft in stand, wordt van de staat een griffierecht van € 433 geheven. Wordt het beroep ingetrokken – bijvoorbeeld omdat de staatssecretaris alsnog aan de bezwaren is tegemoetgekomen – dan wordt het door de belastingplichtige betaalde griffierecht door de staat vergoed (art. 29a, lid 4 AWR juncto art. 8:41, lid 4 Awb).

De bedragen zijn aan wijzigingen onderhevig.

1.4 HET VOORONDERZOEK DOOR DE RECHTER

In afwijking van art. 8:42 Awb kan de andere partij dan die welke het beroep in cassatie heeft ingesteld, binnen acht weken na de dag van verzending van het beroepschrift een verweerschrift indienen (art. 29b, lid 1 AWR). Volgens art. 8:42 Awb bedraagt de termijn in beginsel vier weken. Met de indiening van het verweerschrift begint het zogenoemde vooronderzoek. Dit is het onderzoek voorafgaand aan het onderzoek ter zitting. De wederpartij is overigens niet verplicht om een verweerschrift in te dienen. In beginsel dient de Hoge Raad zelfstandig op basis van de aangevoerde grieven het recht toe te passen en te beoordelen of er vormverzuimen zijn die tot cassatie kunnen leiden.

1.4.1 Incidenteel beroep in cassatie

De andere partij dan die welke het beroep in cassatie heeft ingesteld, kan bij zijn verweerschrift *incidenteel hoger beroep* instellen (art. 29b, lid 2 AWR). Het incidenteel

cassatieberoep wordt dus gelijktijdig met het verweerschrift ingediend. Als bijvoorbeeld de belastingplichtige beroep in cassatie heeft ingesteld tegen de beslissing van het gerechtshof, kan de staatssecretaris in zijn verweerschrift nog aangeven dat hij eveneens – incidenteel – beroep in cassatie wil instellen. De partij die het beroep in cassatie heeft ingesteld, wordt vervolgens in de gelegenheid gesteld om binnen vier weken na verzending van het verweerschrift op het incidenteel beroep in cassatie te antwoorden. De Hoge Raad kan deze termijn eventueel verlengen.

1.4.2 Conclusie van repliek en dupliek

De belastingplichtige kan op het verweerschrift reageren door het indienen van een conclusie van repliek (art. 29 AWR juncto art. 8:43 Awb). Hij moet de rechter wel om toestemming vragen, maar die zal dat zelden weigeren. De praktijk leert dat de Hoge Raad de belastingplichtige bij doorzending van het verweerschrift uit zichzelf de mogelijkheid biedt om binnen vier weken na dagtekening van zijn brief een conclusie van repliek in te dienen. Op een conclusie van repliek mag de staatssecretaris weer reageren met een conclusie van dupliek.

1.4.3 Verzoek tot pleidooi

De belastingplichtige kan er ook voor kiezen zijn zaak mondeling voor de Hoge Raad te laten bepleiten (art. 29c AWR). Laten bepleiten, want waar in het belastingrecht, zelfs tot en met de indiening van schriftelijke stukken bij de Hoge Raad, geen verplichte procesvertegenwoordiging geldt, is het houden van pleidooi in cassatie uitsluitend weggelegd voor advocaten. De Hoge Raad hoeft voor het pleidooi geen toestemming te verlenen. Wel moet de belastingplichtige tijdig verzoeken om pleidooi te mogen houden. In de praktijk verleent de Hoge Raad een termijn van twee weken na doorzending van het verweerschrift in cassatie om een verzoek tot pleidooi in te dienen. Het houden van een mondeling pleidooi bij de Hoge Raad is hoogst uitzonderlijk. Veelal wordt gebruik gemaakt van de mogelijkheid tot schriftelijke indiening van pleitnotities. Ook daarvoor moet de belastingplichtige tijdig – binnen de twee genoemde weken – een verzoek doen.

In de praktijk presenteert de Hoge Raad het houden van een (schriftelijk) pleidooi of het indienen van een conclusie van repliek, c.q. dupliek als een elkaar uitsluitende keuzemogelijkheid. Hoewel de wet hiertoe op zichzelf niet direct aanleiding geeft, lijkt de Hoge Raad zich deze keuzebeperking te kunnen permitteren, omdat hij voor het indienen van een conclusie van repliek toestemming moet verlenen.

1.4.4 Versnelde behandeling

In een spoedeisende zaak kan de Hoge Raad bepalen dat deze versneld wordt behandeld (art. 29 AWR juncto art. 8:52 Awb). In dat geval kan de rechter de termijnen voor het betalen van het griffierecht, het indienen van een verweerschrift en de conclusies van re- en dupliek inkorten of zelfs geheel buiten beschouwing laten. Bij versnelde behandeling bepaalt de rechter zo spoedig mogelijk het tijdstip van de zitting en meldt dit onverwijld aan de betrokken partijen. In het belastingrecht wordt van deze mogelijkheid niet veel gebruik gemaakt. Wanneer de rechter bevoegd is om tot versnelde behandeling te beslissen, kan de belastingplichtige hem er natuurlijk ook om vragen.

Blijkt een zaak alsnog niet voldoende spoedeisend te zijn voor een versnelde behandeling of vergt de zaak naar de mening van de rechter toch een gewone behandeling, dan bepaalt hij dat de zaak op de gewone wijze verder zal worden behandeld (art. 29 AWR juncto art. 8:53 Awb).

1.5

HET ONDERZOEK TER ZITTING

Hoewel een mondelinge behandeling in cassatie slechts bij wijze van uitzondering voorkomt, is het wel mogelijk (art. 29c AWR). Als de belastingplichtige daarom heeft verzocht, bepaalt de Hoge Raad de dag en het uur waarop deze wordt gehouden. De griffier stelt partijen of de door hen aangewezen advocaten hiervan ten minste tien dagen van tevoren in kennis.

1.5.1 Hoge Raad is geen feitenrechter

Omdat de Hoge Raad zich in beginsel niet bezighoudt met feiten, is bewijzen in de zin van het 'hebben van de bewijslast' in cassatie niet aan de orde. De min of meer controlerende taak ten aanzien van het bewijs beperkt zich tot het oordeel van de Hoge Raad of de lagere rechter tot een juiste waardering van de feiten is gekomen (zie bijvoorbeeld HR 14 juli 2006, BNB 2006/299 over een op basis van de gedingstukken en de uitspraak voor het hof onjuist berekende proceskostenvergoeding).

In beginsel zijn door lagere rechters vastgestelde feiten voor de Hoge Raad een gegeven. In cassatie kan de belastingplichtige ook geen standpunten innemen die een onderzoek naar de feiten vergen. Het recht om tot tien dagen vóór de zitting nog nadere stukken in te dienen (art. 8:58 Awb), geldt dan ook niet in cassatie. De Hoge Raad kan wel onderzoek doen naar feiten van ondergeschikte aard. Dit om bijvoorbeeld een zaak zelf te kunnen afdoen. In beginsel baseert de Hoge Raad zijn oordeel echter op de bestreden uitspraak en de in geding gebrachte stukken. Tot de gedingstukken behoren het beroepschrift, het verweerschrift, conclusies van re- en dupliek, pleitnotities, ingebrachte stukken, processen-verbaal van getuigenverklaringen of inlichtingenverstrekkingen, alsmede reacties op de conclusie van de advocaat-generaal. Op standpunten die niet zijn terug te vinden in de bestreden uitspraak of de stukken van het geding, gaat de Hoge Raad niet in. Als hij een standpunt verwerpt dat niet in de uitspraak of de stukken is terug te vinden, zal hij aangeven dat dit standpunt 'feitelijke grondslag mist'. De Hoge Raad gaat wel in op standpunten die volgen uit de gedingstukken, maar niet zijn terug te vinden in de uitspraak. Als de Hoge Raad een bij de lagere rechter ingenomen standpunt juist acht, kan hij op grond hiervan de bestreden uitspraak vernietigen. In cassatie kan de belastingplichtige echter geen nader bewijs meer indienen ter onderbouwing van de eerder ingenomen standpunten. Doet een belastingplichtige dit overigens desondanks, dan is de kans redelijk aanwezig dat de Hoge Raad er toch acht op slaat. De Hoge Raad zal de zaak in principe verwijzen naar een feitenrechter, de rechtbank of het gerechtshof, die moet onderzoeken of het standpunt dat de Hoge Raad juist acht, inderdaad juist is.

1.5.2 Opgeroepen getuigen, deskundigen en tolken

Door de Hoge Raad opgeroepen getuigen en benoemde deskundigen en tolken zijn verplicht aan het verzoek gevolg te geven (art. 29 AWR juncto art. 8:60 Awb). In de uitnodiging voor de zitting aan partijen wordt zo veel mogelijk mededeling gedaan over de namen en woonplaatsen van de opgeroepen getuigen en de feiten waarop het horen betrekking zal hebben, alsmede van de deskundigen en de opdracht die moet worden vervuld. Partijen mogen zelf ook getuigen en deskundigen meebrengen, of deze bij aangetekende brief of deurwaardersexploot laten oproepen. Hiervan moet uiterlijk een week vóór de dag van de zitting, onder vermelding van de namen en woonplaatsen, zowel aan de Hoge Raad als aan de andere partijen mededeling worden gedaan. Hoewel de Hoge Raad geen feitenrechter is, kan het oproepen of meebrengen van getuigen, deskundigen en tolken zinvol zijn voor de beoordeling van de bewijswaardering door de lagere rechter of – zo nodig – voor de vaststelling van ondergeschikte feiten.

1.5.3 De voorzitter leidt de zitting

De zitting wordt geleid door de voorzitter (art. 8:61 Awb). Hoewel schakelbepaling art. 29 AWR geen expliciete verwijzing maakt naar art. 8:61 Awb en de AWR ook overigens geen melding maakt van een voorzitter, lijkt een zitting zonder voorzitter ondenkbaar en lijkt het ontbreken van een verwijzing eerder een omissie in de wetgeving te zijn dan dat bedoeld is de mondelinge behandeling zonder voorzitter te laten plaatsvinden.

De griffier maakt aantekeningen van wat er op de zitting is voorgevallen. Als de rechter het nodig vindt, maakt de griffier daar een proces-verbaal van. Daarin worden de namen vermeld van de rechters, de partijen, hun vertegenwoordigers of gemachtigden die op de zitting zijn verschenen en de getuigen, deskundigen en tolken die op de zitting aanwezig waren. Het proces-verbaal wordt in principe ondertekend door de voorzitter en door de griffier.

Verhinderingsplicht van de voorzitter of van de griffier om te tekenen wordt in het proces-verbaal opgenomen. Aan het proces-verbaal kunnen overgelegde pleitnotities worden gehecht. Ook kan de rechter bepalen dat verklaringen van een partij, een getuige of een deskundige geheel in het proces-verbaal worden opgenomen. In dat geval wordt de verklaring onverwijld (ter zitting) op schrift gesteld en aan de partij, getuige of deskundige voorgelezen. Die mag daar nog wijzigingen in aanbrenge. De verklaring wordt door de partij, getuige of deskundige ondertekend. Vindt geen ondertekening plaats, dan wordt de reden daarvan in het proces-verbaal opgenomen.

De belastingplichtige kan ook uitdrukkelijk verzoeken om opname van een verklaring in het proces-verbaal. Houd er rekening mee dat de weergave van de verklaring vaak summier is. Vertrouw er derhalve niet bij voorbaat op dat wat gezegd is, ook is overgenomen. Verzoek de griffier bij twijfel op te lezen wat hij heeft opgeschreven. Overlegging van pleitnotities vormt wellicht een beter alternatief.

1.5.4 Openbaarheid van de zitting

In het gewone bestuursrecht is de zitting openbaar (art. 8:62 Awb). In het belang van de openbare orde of de goede zeden, de veiligheid van de staat, bij minderjarigen, wanneer de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer van partijen dit eist of wanneer een openbare zitting het belang van een goede rechtspleging ernstig zou schaden, kan de rechter bepalen dat de zitting geheel of gedeeltelijk achter gesloten deuren zal plaatsvinden. In het belastingrecht is de zitting echter in beginsel *niet* openbaar, behalve wanneer er een boete in het geding is. Voor zover het beroep in cassatie is gericht tegen een uitspraak waarbij de gehele of gedeeltelijke handhaving van een boete in het geding is, zal deze in het openbaar plaatsvinden (art. 29c, lid 3 AWR juncto art. 8:62 Awb). In andere gevallen heeft het onderzoek ter zitting plaats achter gesloten deuren; wel kan de rechter nog bepalen dat de zitting toch openbaar is, voor zover de belangen van partijen daardoor niet worden geschaad (art. 29c, lid 4 AWR).

1.5.5 Conclusie van de procureur-generaal

Nadat de (schriftelijke) pleidooien zijn gehouden of de conclusies van re- en dupliek zijn ingediend, of wanneer hiervan is afgezien, kan de procureur-generaal bij de Hoge Raad aangeven dat hij wil worden gehoord. Hij kan dat doen door indiening van een zogenoemde conclusie. De griffier stelt de procureur-generaal alle stukken in handen (art. 29d AWR). De procureur-generaal brengt vervolgens zijn schriftelijke conclusie ter kennis van de Hoge Raad. In de praktijk is dat de advocaat-generaal (art. 111, lid 5 Wet RO). De conclusie kan betrekking hebben op alle geschilpunten, maar bijvoorbeeld ook op één. Een conclusie is in principe vormvrij. Over het algemeen betreft het een behandeling van relevante wetgeving, rechtspraak en literatuur, waarna een bespreking van de grieven alsmede het oordeel van de

advocaat-generaal volgt. Partijen ontvangen een afschrift van de conclusie en kunnen binnen twee weken na verzending van het afschrift hun schriftelijk commentaar aan de Hoge Raad zenden. De conclusie bindt de Hoge Raad overigens niet. Het wordt door hem gezien als een advies ten behoeve van de beslissing die moet worden genomen. In de praktijk legt de Hoge Raad een dergelijke conclusie dan ook nog wel eens naast zich neer.

1.6 DE UITSPRAAK

De Hoge Raad doet schriftelijk uitspraak (art. 29e AWR). Partijen worden over het algemeen twee weken voorafgaand aan het doen van uitspraak geïnformeerd over wanneer deze zal volgen. Partijen hoeven niet bij de uitspraak aanwezig te zijn. De Hoge Raad spreekt de beslissing in het openbaar uit (art. 29 AWR juncto art. 8:78 Awb). In de praktijk is dat voor belastingzaken meestal op vrijdag om 10 uur 's ochtends. Partijen kunnen dan over het algemeen vanaf 11 uur naar de griffie bellen om te vragen of het beroep gegrond of ongegrond is verklaard. Vaak wordt de uitspraak nog dezelfde dag gepubliceerd in fiscale nieuwsbrieven als Vakstudienieuws en Fiscanet.

De Hoge Raad is bij zijn uitspraken – meestal arresten genoemd – niet gebonden aan een termijn. Wanneer echter een boete in geschil is, kan een te lange behandeltijd leiden tot overschrijding van de redelijke termijn (art. 6 EVRM). Een overschrijding van de redelijke termijn wordt over het algemeen verdisconteerd in de hoogte van de boete, op grond van de 'undue delay' bepaling in art. 6 EVRM. In zijn uitspraak van 22 april 2005 heeft de Hoge Raad vuistregels gegeven voor de vermindering van boetes wegens termijnoverschrijding (BNB 2005/337). Wanneer de Hoge Raad de uitspraak van het gerechtshof of de rechtbank vernietigt – hetzij op de in het beroepschrift aangevoerde, hetzij op andere gronden – beslist hij bij dezelfde uitspraak de zaak zoals hof of rechtbank dat had behoren te doen (art. 29e AWR). Dit heet de *devolutieve werking* van het beroep. De uitspraak van de hogere rechter treedt in de plaats van die van de lagere rechter; de Hoge Raad doet wat de lagere rechter had behoren te doen. Over kleine onvolkomenheden in de uitspraak van de lagere rechter leest de Hoge Raad heen, waarbij hij woorden gebruikt als 'klaarblijkelijk' en 'kennelijk' om aan te geven wat de lagere rechter heeft bedoeld te zeggen (zie r.o. 4.2 uit HR 2 juni 2006, BNB 2006/337).

Als de Hoge Raad tot de conclusie komt dat de beslissing in de hoofdzaak afhangt van feiten die bij de vroegere behandeling niet zijn komen vast te staan, *verwijst* hij het geding ter verdere behandeling en beslissing van de zaak naar een gerechtshof of een rechtbank, met inachtneming van de uitspraak van de Hoge Raad. Als genoemde feiten van ondergeschikte aard zijn, zal hij dat overigens niet doen.

De Hoge Raad kan, gelet op art. 29e, lid 2 AWR, ook op 'andere gronden' casseren. Andere gronden betekent andere dan de in het beroepschrift aangevoerde gronden. De Hoge Raad onderzoekt tijdens de cassatieprocedure derhalve ook of de uitspraak van de lagere rechter op andere dan de aangevoerde gronden niet in stand kan blijven. Als dit tot cassatie leidt, is er sprake van *ambtshalve cassatie*. Veelal gaat het dan om schending van het recht. Ambtshalve cassatie wegens niet-aangevoerde vormverzuimen komt nauwelijks voor.

1.6.1 Strekking van de uitspraak

De uitspraak van de Hoge Raad kan uitmonden in een onbevoegdverklaring van de Hoge Raad, niet-ontvankelijkverklaring van het beroep, ongegrondverklaring van het beroep of juist de gegrondverklaring daarvan (art. 29 AWR juncto art. 8:70 Awb). Bij gegrondverklaring vernietigt de Hoge Raad de uitspraak van de lagere rechter. Als regel voorziet de Hoge Raad in dat geval zelf in de zaak en treedt zijn uitspraak in de plaats van het vernietigde besluit. Een uit de uitspraak voortvloeiende teruggaaf van ingehouden of op aangifte afgedragen belasting wordt verleend aan degene die het beroep in cassatie heeft ingesteld (art. 29i AWR).

Als zowel de inhoudingsplichtige als degene van wie is ingehouden terzake van dezelfde omstandigheden beroep in cassatie heeft ingesteld, wordt de teruggaaf uitsluitend verleend aan degene van wie is ingehouden.

1.6.2 Motivering van de uitspraak

De Hoge Raad casseert een uitspraak wegens schending van het recht of verzuim van vormen (art. 79 Wet RO). De uitspraak van de Hoge Raad moet gemotiveerd zijn (art. 29e AWR juncto art. 8:77 Awb). De Hoge Raad kan een grief evenwel verwerpen middels een korte, soms wel zeer korte motivering (zie bijvoorbeeld HR 29 juni 2007, BNB 2007/249). Dit om de werkdruk bij de Hoge Raad onder controle te houden. Als de aangevoerde grief volgens de Hoge Raad niet kan leiden tot cassatie of tot beantwoording van vragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling, kan hij zijn motivering beperken tot – slechts – de vermelding hiervan (art. 81 Wet RO). Een dergelijke motivering mag dan tijdbesparend zijn, maar voor partijen is ze vaak erg frustrerend. Soms wil de Hoge Raad bij een dergelijke uitspraak nog wel eens verwijzen naar een eerdere uitspraak waarin eenzelfde grief aan de orde is geweest. En ook wil hij nog wel eens verwijzen naar het oordeel van de lagere rechter als hij zich daarin kan vinden. De Hoge Raad kan ten slotte ook – ambtshalve – casseren op basis van niet-aangevoerde klachten (art. 29e, lid 2 AWR). Dit doet de Hoge Raad uiteraard wel gemotiveerd.

1.6.3 Geen reformatio in peius; de belastingplichtige kan van cassatie slechter worden

De belastingplichtige kan door het instellen van beroep in cassatie in een slechtere positie komen dan wanneer hij geen beroep zou hebben ingesteld. De zogenoemde *reformatio in peius* gaat ten aanzien van de – gewone – cassatieprocedure niet op. Een gunstige uitspraak van de rechtbank of het gerechtshof kan door de Hoge Raad ongedaan worden gemaakt. Wel gaat de reformatio in peius op voor de cassatieprocedure in het belang der wet; daar mag de belastingplichtige niet slechter van worden (art. 78, lid 6 Wet RO). De reformatio in peius geldt evenzeer ten opzichte van de aanslag en de uitspraak op bezwaar; na cassatie mag de belastingplichtige niet slechter af zijn dan vóór de instelling van beroep bij de laagste rechter, de rechtbank.

1.6.4 Proceskostenvergoeding bij gegrondverklaring beroep

Vooropgesteld moet worden dat, wanneer een belastingplichtige geheel of gedeeltelijk in het gelijk wordt gesteld, als regel de door hem in beroep gemaakte kosten voor vergoeding in aanmerking komen. Van deze regel kan worden afgeweken als de noodzaak tot het instellen van beroep uitsluitend voortvloeide uit de handelwijze van de belastingplichtige (HR 12 mei 2006, BNB 2007/270). Voor de toekenning van een vergoeding moeten er wel kosten zijn gemaakt (HR 25 april 2008, nr. 43.815, LJN BD0464). De belastingrechter is bij uitsluiting bevoegd een partij te veroordelen in de proceskosten die de andere partij in verband met de behandeling van het beroep redelijkerwijs heeft moeten maken (art. 29 AWR juncto art. 8:75 Awb). ‘Bij uitsluiting’ betekent dat alleen de belastingrechter bevoegd is en dat de weg naar de civiele rechter dus niet openstaat. In principe wordt alleen de staatssecretaris in de kosten veroordeeld. Een natuurlijk persoon kan in de kosten worden veroordeeld in geval van kennelijk onredelijk gebruik van het procesrecht.

Nadere regels voor de vergoeding van de kosten van het beroep zijn neergelegd in het Besluit proceskosten bestuursrecht (Besluit van 22 december 1993, laatstelijk gewijzigd Stb. 2005, 628). Dit besluit regelt hoe de vergoeding van de kosten moet worden berekend. Uitgangspunt vormt een punttoekenning per verrichte werkzaamheid, waarbij per punt een forfaitaire vergoeding van € 322 (2008) wordt toegekend; deze vergoeding is aan wijzigingen onderhevig. Zo worden twee punten toegekend voor het indienen van het beroepschrift, maar

ook voor het verschijnen ter zitting. Ook wordt een wegingsfactor toegepast voor het gewicht van de zaak. Deze varieert van 0,25 voor zeer lichte zaken tot 2 voor zeer zware zaken. Tevens wordt een factor toegepast voor samenhangende zaken. Bij vier of meer samenhangende zaken wordt een factor 1,5 toegepast. Een beroep bij de Hoge Raad, waarin een beroepschrift en een conclusie van repliek zijn ingediend, geen mondelinge behandeling heeft plaatsgevonden, maar waarbij het wel een zeer zware zaak betreft, levert bij gegrondheid van het beroep bijvoorbeeld een proceskostenvergoeding op van € 2576 (4 punten x factor 2 = 8 punten maal € 322).

1.6.5 Proceskostenvergoeding bij voortijdige intrekking beroep

Als de belastingplichtige het beroep vóór het doen van de uitspraak intrekt omdat bijvoorbeeld de staatssecretaris alsnog aan de bezwaren is tegemoetgekomen, kan de Hoge Raad de staatssecretaris veroordelen tot vergoeding van de door hem gemaakte proceskosten (art. 29f AWR juncto art. 8:75a Awb). Op straffe van niet-ontvankelijkheid moet de belastingplichtige hier uiterlijk tegelijk met de intrekking van het beroep om verzoeken. De rechter kan hem in de gelegenheid stellen het verzoek nader toe te lichten en de staatssecretaris om daartegen verweer te voeren.

1.6.6 Vergoeding van het betaalde griffierecht

Als de Hoge Raad de uitspraak van het gerechtshof of de rechtbank vernietigt, houdt de uitspraak tevens in dat aan de indiener van het beroepschrift het door hem betaalde griffierecht wordt vergoed (art. 29g AWR juncto art. 8:74 Awb). De Hoge Raad kan bepalen dat het griffierecht gedeeltelijk wordt vergoed. In principe worden alleen de staatssecretaris en rechtspersonen aangewezen tot vergoeding van het griffierecht en blijven natuurlijke personen hiervan verschoond.

1.6.7 Afschrift van de uitspraak naar partijen

Binnen twee weken na dagtekening van de uitspraak zendt de griffier kosteloos een afschrift van de uitspraak aan partijen (art. 29 AWR juncto art. 8:79 Awb). Ook anderen dan partijen kunnen, tegen vergoeding van de kosten, afschriften of uittreksels van de uitspraak verkrijgen. In de cassatieprocedure is daarvoor nog wel een machtiging van de Hoge Raad nodig (art. 30 juncto art. 27g AWR). Met betrekking tot schriftelijke uitspraken – zoals die van de Hoge Raad – wordt die machtiging alleen geweigerd als ook na anonimiseren van de uitspraak de geheimhouding van gegevens onvoldoende wordt beschermd en bovendien het belang van de openbaarheid van de rechtspraak niet opweegt tegen dit belang. Een verzoek om de uitspraak niet voor publicatie vrij te geven, dient uiterlijk ter zitting en gemotiveerd te worden gedaan. In geval van verwijzing zendt de griffier van de Hoge Raad de stukken en een afschrift van de uitspraak binnen een week aan het gerechtshof of aan de rechtbank waarnaar de zaak is verwezen (art. 29h AWR). Als de uitspraak geen verwijzing inhoudt, zendt de griffier – volgens de wet – de door partijen overgelegde stukken onverwijld aan hen terug. In de praktijk zal hier – indien terugzending gewenst is – vermoedelijk eerst om moeten worden verzocht.

1.7 VOORBEELD BEROEPSCHRIFT IN CASSATIE

1.7.1 Pro forma beroepschrift in cassatie

Inzake: beroepschrift in cassatie tegen de uitspraak van [**het gerechtshof/de rechtbank**]
inzake aanslag [**soort belasting en jaar/datum**] (aanslagnummer...) ten name van [**naam belanghebbende**] te [**woonplaats**]

Edelhoogachtbaar College,

Namens **[naam]** te **[plaats]**, heeft ondergetekende, **[naam]**, **[advocaat]** te **[plaats]**, hierbij de eer bij uw Raad beroep in cassatie in te stellen tegen de uitspraak van **[het gerechtshof/de rechtbank]** van **[datum]** met kenmerk **[zaaknummer]**. Een afschrift van de uitspraak is bijgesloten (**productie 1**).

Het beroep betreft **[beknopte omschrijving*]**.

Het beroep wordt ingesteld ter behoud van rechten. Vriendelijk verzoek ik u de ontvangst van dit beroepschrift te bevestigen, alsmede mij een nadere termijn te geven om de gronden aan te voeren en/of overige aan dit beroepschrift klevende gebreken te herstellen.

Om zeker te zijn van een goede en tijdige ontvangst, zend ik u dit beroepschrift zowel per fax als per gewone post.

Met de verschuldigde eerbied,
en hoogachting,

[naam indiener]

Bijlagen:

Productie 1: uitspraak

* Door hier reeds de gronden op te nemen zonder deze verder toe te lichten, is een niet-ontvankelijkverklaring voor wat betreft de motivering van het beroep reeds bezworen.

1.7.2 Nadere motivering beroepschrift in cassatie

Inzake: nadere motivering beroepschrift in cassatie tegen de uitspraak van **[het gerechtshof/de rechtbank]** inzake aanslag **[soort belasting en jaar/datum]** (aanslagnummer...) ten name van **[naam belanghebbende]** te **[woonplaats]**

Edelhoogachtbaar College,

Namens **[naam]** te **[plaats]**, heeft ondergetekende **[naam]** **[advocaat]** te **[plaats]** – zonder aanvoering van gronden – beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van **[het gerechtshof/de rechtbank]** met kenmerk **[zaaknummer]**.

Het beroep betreft **[citeer beknopte omschrijving]**.

Bij brief van **[datum]** heeft de griffier bij uw Raad verzocht om uiterlijk **[datum]** de gronden van cassatie aan te voeren, waartoe ik thans overga.

Aan het beroep liggen de volgende – zo nodig in onderlinge samenhang te beschouwen – middelen van cassatie ten grondslag:

[Grief I]

Schending, althans verkeerde toepassing van het recht, in het bijzonder van het bepaalde in artikel [nummer + wet] en/of verzuim van vormen, waarvan de niet inachtneming tot nietigheid leidt, in het bijzonder van het in artikel 8:77 Awb vervatte motiveringsvereiste, doordat **[het gerechtshof/de rechtbank + reden verwoord in één zin]**.

Toelichting

In onderdeel [rechtsoverweging + nummer] van de uitspraak overweegt **[het gerechtshof/de rechtbank]** als volgt:

“[citeer de aangevallen overweging uit de uitspraak, bijvoorbeeld: Op grond van de feiten 1, 2 en 3, komt het hof tot het oordeel dat de aanslag terecht is opgelegd]”

[Voorbeeld: Dit oordeel van het hof is onbegrijpelijk. Het hof had op basis van de in het geding gebrachte feiten 4, 5 en 6 moeten oordelen dat de aanslag op onjuiste gronden is opgelegd en dat de aanslag derhalve moet worden vernietigd. Nu het hof deze feiten – zonder nadere motivering – niet in zijn oordeel heeft betrokken, heeft het hof de betwiste aanslag ten onrechte in stand gelaten.]

[Voorbeeld: Voor zover de aanslag al in stand had kunnen blijven, had het hof ten minste de feiten 4, 5 en 6 in zijn oordeel moeten betrekken. Nu het hof dat niet heeft gedaan, is de uitspraak onvoldoende gemotiveerd en kan deze om die reden niet in stand blijven.]

[Grief II]

Schending, althans verkeerde toepassing van het recht, in het bijzonder van het bepaalde in artikel [nummer + wet] en/of verzuim van vormen, waarvan de niet-inachtneming tot nietigheid leidt, in het bijzonder van het in artikel 8:77 AWB vervatte motiveringsvereiste, doordat **[het gerechtshof/de rechtbank + zeer beknopte motivering]**.

Toelichting

In onderdeel [rechtsoverweging + nummer] van de uitspraak overweegt **[het hof/de rechtbank]** als volgt:

“[citeer de aangevallen overweging uit de uitspraak, bijvoorbeeld: Met inachtneming van de wetgeving alsmede eerdere rechtspraak hieromtrent, komt het hof tot het oordeel dat de in geschil zijnde kosten niet aftrekbaar zijn en de corrigerende aanslag derhalve terecht is opgelegd]”

[Voorbeeld: Dit oordeel van het hof is onjuist. Het hof had op basis van artikel X, alsmede uitspraak Y moeten oordelen dat de kosten wel degelijk aftrekbaar zijn, zodat de corrigerende aanslag ten onrechte is opgelegd en de correctie ongedaan had moeten worden gemaakt. Nu het hof het recht onjuist, althans verkeerd, heeft toegepast, heeft het hof de betwiste aanslag ten onrechte – in deze omvang – in stand gelaten.]

[Voorbeeld: Voor zover de aanslag al in stand had kunnen blijven, had het hof moeten oordelen dat de kosten aftrekbaar waren. Nu het hof dat niet heeft gedaan, is de uitspraak onjuist en kan deze om die reden niet in stand blijven.]

[enzovoort.]

CONCLUSIE:

Op grond van het voorgaande moge ik uw Raad in overweging geven, de uitspraak van **[het gerechtshof/de rechtbank]** te **[plaats]**, waarvan beroep in cassatie, te vernietigen, en zelf in de zaak te voorzien, althans om na vernietiging van de uitspraak van **[het gerechtshof/de rechtbank]** de zaak naar een (ander) **[gerechtshof/rechtbank]** te verwijzen om alsnog overeenkomstig uw aanwijzingen tot juiste afdoening van de geschillen te komen.

Gegeven de conclusie verzoekt belanghebbende om een proceskostenvergoeding vast te stellen van **[€ bedrag]** alsmede om vergoeding van het betaalde griffierecht.

De proceskostenvergoeding is berekend overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht. Voor de kosten van **[beroep/hoger beroep]** is uitgegaan van **[aantal]** punten voor **[de indiening van een beroepschrift/het verschijnen ter zitting]** vermenigvuldigd met factor **[cijfer]** voor het gewicht van de zaak. Voor de kosten van beroep in cassatie is uitgegaan van **[aantal]** punten voor **[de indiening van een beroepschrift/het verschijnen ter zitting]** vermenigvuldigd met factor **[cijfer]** voor het gewicht van de zaak. In totaal **[aantal]** punten is vermenigvuldigd met € 322, tezamen **[€ bedrag]**.

Teneinde zeker te zijn van een goede ontvangst, zend ik u deze aanvulling op het beroepschrift zowel per fax als in vijfvoud per gewone post.

Met de verschuldigde eerbied,
en hoogachting,

[naam indiener]

1.8

HERZIENING VAN EEN ONHERROEPELIJK GEWORDEN UITSPRAAK

Op verzoek van een partij kan de rechter een onherroepelijk geworden uitspraak herzien op grond van feiten en omstandigheden die vóór de uitspraak hebben plaatsgevonden en die bij de indiener van het verzoekschrift redelijkerwijs niet bekend waren of konden zijn, maar die, waren zij wel bekend geweest, tot een ander oordeel hadden kunnen leiden (art. 29 AWR juncto art. 8:88 Awb). De gestelde voorwaarden zijn zodanig strikt dat een verzoek om herziening in de praktijk naar verwachting niet gauw zal voorkomen.

Omdat afdeling 8.2.4 van de Awb niet van overeenkomstige toepassing is verklaard op de cassatieprocedure (zie schakelbepaling art. 29 AWR), kan de Hoge Raad een fiscaal rechtsgeschil in principe niet vereenvoudigd afdoen. Uitzondering hierop vormt de mogelijkheid tot vereenvoudigde afdoening bij een verzoek om herziening (art. 8:88, lid 2 Awb alsmede HR 23 december 2005, BNB 2006/128).

Art. 8: 88 Awb is voor het fiscale procesrecht in werking getreden op 1 september 1999. Op 28 april 2006 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat herzieningsverzoeken ook mogelijk zijn tegen uitspraken die zijn gedaan vóór 1 september 1999 (BNB 2006/214).