

1 Beroep en hoger beroep

(bijgewerkt tot augustus 2008)

Als het bezwaar van een belastingplichtige tegen een beslissing van de belastinginspecteur geheel of gedeeltelijk is afgewezen, kan hij het geschil aan de rechter voorleggen. Dit doet hij door beroep in te stellen, en wel in eerste instantie bij de afdeling belastingzaken van de sector bestuursrecht van de rechtbank. In beroep wordt de zaak nogmaals beoordeeld, dan niet meer door de Belastingdienst, maar door een onafhankelijke rechter. Deze neemt een voor partijen bindende beslissing. De belastingplichtige mag van het instellen van beroep niet slechter worden. Deze zogenoemde ‘reformatio in peius’ geldt ten opzichte van de aanslag en de uitspraak op bezwaar. Een voordelige beslissing van een lagere rechter kan wel door een hogere rechter ongedaan worden gemaakt.

Tegen de beslissing van de rechtbank kan vervolgens nog hoger beroep worden ingesteld bij het gerechtshof. Dat is dan de tweede instantie die over de feiten oordeelt. Tegen de beslissing van het gerechtshof kan eventueel nog beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad. Die beoordeelt echter alleen of de lagere rechter het recht juist heeft toegepast en geeft (in principe) geen oordeel meer over de feiten.

1.1 WETTELIJK KADER

Algemene bepalingen over beroep zijn te vinden in de hoofdstukken 1, 6, 7 en 8 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Specifieke bepalingen over beroep en hoger beroep in belastingzaken zijn te vinden in respectievelijk afdeling 2 en 3 van hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Het recht om in fiscale zaken beroep in te stellen, volgt rechtstreeks uit art. 8:1, eerste lid, Awb. Het recht om hoger beroep in te stellen volgt uit de AWR zelf (art. 27h AWR). De AWR bepaalt tevens waartegen beroep en hoger beroep kan worden ingesteld (art. 26 en 27h AWR). Voor zover het beroep of hoger 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.

Daarnaast bevat de Procesregeling bestuursrecht 2008 – hierna: Procesregeling rechtbank – nuttige aanvullende informatie over de wijze waarop de rechtbanken uitvoering geven aan de wettelijke bepalingen van hoofdstuk 6 en 8 Awb. De procesregeling vervangt met ingang van 1 juli 2008 de eerdere regeling uit 1999 en is te vinden op www.rechtspraak.nl onder: naar de rechter/landelijke regelingen/sector bestuursrecht. De belastingkamers van de gerechtshoven kennen met de Procesregeling belastingkamers gerechtshoven 2005 (Staatscourant 12 oktober 2005, nr. 198, pag.45 en op genoemde website) – hierna: Procesregeling hoven – een soortgelijke regeling. De procesregelingen vormen beleid van de rechtbanken en de hoven; de belastingplichtige kan daarom de rechtbank of het hof wel aan de regeling houden, maar omgekeerd kan dat niet.

Ook de Belastingdienst kent enkele regelingen voor de uitvoering van beroep en hoger beroep in belastingzaken. Allereerst is er het Besluit beroep in belastingzaken 2005 (Besluit van 1 juni 2005, nr. CPP2005/1077M). Dit besluit bevat voorschriften voor de ambtenaren van de Belastingdienst met betrekking tot de uitvoering van de bepalingen inzake beroep en hoger beroep uit de Awb en de AWR. Ook het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) bevat nuttige aanvullende informatie (Besluit van 7 januari 2008, nr. CPP2007/3207M). Dit besluit heeft evenwel in beginsel betrekking op de fase van bezwaar. Ook deze regelingen van de

Belastingdienst vormen slechts beleid voor de Belastingdienst zelf, zodat ook hiervoor geldt dat de belastingplichtige de Belastingdienst er wel aan 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 ook *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 is dat de afdeling belastingzaken van de sector bestuursrecht bij de rechtbank en voor hoger beroep de afdeling belastingzaken van de sector bestuursrecht bij het gerechtshof. Het beroep bij de rechtbank richt zich tegen de *uitspraak op bezwaar* van de Belastingdienst (art. 8:1, lid 1 Awb). Daaronder wordt de schriftelijke uitspraak verstaan. Dat de uitspraak schriftelijk moet zijn, volgt uit art. 7:12, lid 2 Awb. 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 is aangewezen als inspecteur en 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). Voor de Belastingdienst kan dit 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, waaronder het BBB 2005 en het BFB. 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. Eventueel bezwaar is alleen mogelijk tegen de aanslag waarin het standpunt is verwerkt. Ook het indienen van een bezwaarschrift is een verzoek om een besluit te nemen en derhalve een aanvraag.

Onder *algemeen verbindende voorschriften* wordt verstaan: wetten in formele zin, uitvoeringsbesluiten en uitvoeringsregelingen, belastingverdragen, het EVRM en het IVBPR. Onder *algemene rechtsbeginselen* wordt 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* wordt 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* wordt 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 EN HOGER BEROEP

Beroep wordt ingesteld bij de afdeling belastingzaken van de sector bestuursrecht van de rechtbank (art. 26, lid 1 AWR). Bij de vraag welke rechter bevoegd is, zoals de rechtbank of het gerechtshof, gaat het om de absolute bevoegdheid. De wet maakt voor de relatieve bevoegdheid (de vraag in welke plaats de rechter bevoegd is) onderscheid tussen rijksbelastingen (geheven door het rijk) en lokale belastingen (geheven door de gemeente). Rijksbelastingen zijn: inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, loonbelasting, omzetbelasting, et cetera. Lokale belastingen zijn: onroerendezaakbelasting (WOZ-beschikking), parkeerbelasting, waterheffingen, et cetera.

Beroep inzake rijksbelastingen kan uitsluitend worden ingesteld bij de Rechtbank Arnhem, Breda, Den Haag, Haarlem of Leeuwarden (art. 27, lid 1 AWR). Deze rechtbanken treden in de plaats van de andere rechtbanken in hun ressort. Voor douanezaken is alleen de Rechtbank Haarlem bevoegd. Beroep inzake lokale belastingen kan bij alle rechtbanken worden ingesteld. Dit geldt ook voor beroep inzake Toeslagen, ondanks dat deze voortvloeien uit de inkomstenbelasting.

Hoger beroep wordt ingesteld bij de afdeling belastingzaken van de sector bestuursrecht van het gerechtshof (art. 27h, lid 1 AWR). Het hoger beroep richt zich tegen de uitspraak van de rechtbank. Er zijn vijf gerechtshoven waar dat mogelijk is, te weten Arnhem, Amsterdam, Den Bosch, Den Haag en Leeuwarden. Bevoegd is de rechtbank of het gerechtshof binnen wiens rechtsgebied de belastingplichtige woonachtig is (art. 8:7, lid 2 Awb). Raadpleeg bijvoorbeeld www.rechtspraak.nl onder: Gerechten. Aanknopingspunt is dus de woonplaats van de belastingplichtige, en niet het kantoor van de inspecteur; dat is alleen anders als de belastingplichtige geen woonplaats in Nederland heeft.

Als tegen een uitspraak beroep of hoger beroep is ingesteld bij meer dan één bevoegde rechtbank of gerechtshof, wordt de zaak verder behandeld door de rechtbank of het gerechtshof waarbij als eerste beroep is ingesteld (art. 8:8 Awb); de andere gerechten verwijzen de zaak door. Wordt het beroep bij een onbevoegd orgaan ingesteld, dan is dat orgaan verplicht het beroepschrift door te zenden aan het bevoegde orgaan (art. 6:15 Awb).

Geen beroep kan worden ingesteld tegen een algemeen verbindend voorschrift of een beleidsregel (art. 8:2 Awb). Ook kan geen beroep worden ingesteld als er een andere beroepsmogelijkheid openstaat (art. 8:6 Awb).

Geen hoger beroep kan worden ingesteld tegen een uitspraak van de rechtbank waarbij (art. 27h, lid 2 AWR):

- is afgezien van een onderzoek ter zitting; vereenvoudigde afdoening (art. 8:54, lid 1 Awb);
- kennelijk ten onrechte is ingestemd met een rechtstreeks beroep bij de rechtbank; het beroepschrift wordt dan als bezwaarschrift afgehandeld (art. 8:54a, lid 2 Awb);

- de niet-ontvankelijkverklaring, ongegrondverklaring of gegrondverklaring van het verzet tegen vereenvoudigde afdoening is uitgesproken (art. 8:55, lid 5 Awb).

Wie beroep of hoger beroep wil instellen tegen meerdere uitspraken, kan daartoe één beroepschrift indienen (art. 26b, lid 1 AWR). Wel moet het beroepschrift voor elke uitspraak binnen de daarvoor geldende beroepstermijn bij de rechtbank of het gerechtshof 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 hoger beroep worden ingesteld (art. 27h, lid 3 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 of hoger 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 het beroep van belang kunnen zijn (art. 27h, lid 4 juncto art. 26a, lid 3 AWR).

1.2.1 De indiener van het beroepschrift

Het beroep bij de rechtbank kan worden ingediend door:

- 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. 26a, lid 2 AWR).

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 belastingschulden van haar echtgenoot, geen recht had op bezwaar (HR 28 januari 2005, V-N 2005/8.3).

De inspecteur stelt degene die beroep instelt desgevraagd op de hoogte van de gegevens met betrekking tot de belastingaanslag of beschikking, voor zover deze gegevens voor het instellen van beroep van belang kunnen zijn (art. 26a, lid 3 AWR).

De belastingplichtige die bevoegd is beroep in te stellen bij de rechtbank, is tevens bevoegd hoger beroep in te stellen bij het gerechtshof (art. 27h, lid 1 AWR). Ook de inspecteur kan hoger beroep instellen (Par. 25 BBB 2005).

1.2.2 Rechtstreeks beroep bij de rechtbank

Het is mogelijk om de bezwaarschriftprocedure over te slaan en rechtstreeks beroep in te stellen bij de rechtbank. In dat geval verzoekt de belastingplichtige in zijn bezwaarschrift de

Belastingdienst om met overslaan van de bezwaarfase in te stemmen. De Belastingdienst stemt met het verzoek in, als hij de zaak daar geschikt voor acht (par. 3 BBB 2005). Het beroep richt zich dan tegen de belastingaanslag of de voor bezwaar vatbare beschikking zelf. De voldoening of afdracht op aangifte, dan wel de inhouding door een inhoudingsplichtige, wordt gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking. Hoofregel blijft echter dat de bezwaarschriftprocedure wordt gevolgd. De zaak is volgens de Belastingdienst alleen geschikt voor rechtstreeks beroep als in de fase voorafgaand aan het bezwaar reeds een uitputtende gedachtewisseling heeft plaatsgevonden, dat de bezwaarschriftprocedure daar niets of weinig meer aan kan toevoegen, terwijl vaststaat dat de aanslag of de voor bezwaar vatbare beschikking nog steeds in geschil is. Ook kan de Belastingdienst instemmen met overslaan van de bezwaarfase als het besluit nauw samenhangt met een besluit waartegen al beroep is ingesteld.

Als de Belastingdienst instemt met een verzoek om rechtstreeks beroep, zendt hij het bezwaarschrift onverwijld door aan de bevoegde rechter. Als een zaak niet geschikt wordt geacht, wijst de Belastingdienst het verzoek af (par. 4 BBB 2005). Als het bezwaarschrift kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond is, neemt de Belastingdienst de afwijzing op in de uitspraak op bezwaar, maar niet voordat de belastingplichtige in de gelegenheid is gesteld om te worden gehoord (art. 6 BFB).

1.2.3 Sprongcassatie

Ook is het na de rechtbankprocedure mogelijk om de procedure voor het gerechtshof over te slaan en rechtstreeks beroep in cassatie in te stellen bij de Hoge Raad; de zogenoemde *sprongcassatie* (art. 28, lid 4 AWR). Hiertoe kan aanleiding zijn als er sprake is van een schending van het recht of verzuim van met nietigheid gesanctioneerde vormen. Tot sprongcassatie zal worden overgegaan als het niet meer nodig is om feiten ter discussie te stellen. Zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst kan sprongcassatie instellen. De Belastingdienst zal dat met de belastingplichtige afstemmen (Par. 19 BBB 2005).

1.2.4 Indiening van het beroepschrift

Beroep of hoger beroep wordt ingesteld door indiening van het beroepschrift (art. 6:4, lid 3 Awb). Het beroepschrift vermeldt 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. 6:5 Awb). Zo mogelijk wordt een kopie van de uitspraak – of de belastingaanslag of de voor bezwaar vatbare beschikking als de bezwaarfase is overgeslagen – 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 rechtbank of het gerechtshof alvast een afschrift van het beroepschrift toe te sturen.

1.2.5 Niet-ontvankelijkverklaring van het beroep of hoger beroep

De rechter kan het beroep en hoger 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 of hoger beroep niet verder in behandeling wordt genomen.

1.2.6 Herstel van vormverzuimen

Als niet is voldaan aan de formele vereisten van het beroepschrift, kan de rechter het beroep of hoger beroep niet-ontvankelijk verklaren, mits de indiener nog wel de gelegenheid heeft gehad het verzuim te herstellen binnen een hem daartoe gestelde termijn. De griffier stelt de indiener binnen vier weken na dagtekening van de kennisgeving hierover in de gelegenheid om alsnog de gebreken te herstellen (art. 10 Procesregeling rechtbank en art. 3 Procesregeling hoven). Zijn de gebreken na vier weken nog niet hersteld, dan gaat het gerechtshof zelfs zover om de indiener alsnog bij aangetekende brief twee extra weken te geven.

1.2.7 Termijn voor indiening van het beroep en hoger beroep

De termijn voor indiening van beroep en hoger beroep bedraagt zes weken (art. 6:7 Awb). In het gewone bestuursrecht begint de beroepstermijn te lopen daags na de dag waarop de uitspraak op bezwaar op de voorgeschreven wijze is bekendgemaakt (art. 6:8 Awb). Voor het beroep bij de rechtbank is dat in principe daags na de dag van dagtekening van de uitspraak op bezwaar (art. 26c AWR). Is de dagtekening echter gelegen vóór de dag van de bekendmaking, dan geldt de dag van bekendmaking. Is de uitspraak op bezwaar derhalve eerder bekendgemaakt dan de dagtekening ervan, dan geldt de dagtekening van de uitspraak; is de uitspraak later bekendgemaakt, dan geldt de dag van de bekendmaking.

Voor wat betreft de termijn voor indiening van hoger beroep bij het gerechtshof geldt de algemene regel van het gewone bestuursrecht; de termijn begint te lopen daags na de dag van bekendmaking van de uitspraak van de rechtbank (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).

In het beroep bij de rechtbank draagt de inspecteur de bewijslast van feiten die bepalend zijn voor het aanvangstijdstip van de beroepstermijn, mits het aanvangstijdstip door de belastingplichtige voldoende is betwist (HR 12 januari 2007, BNB 2007/99).

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 of hoger beroep ingesteld, maar worden de gronden naderhand aangevoerd. Overeenkomstig art. 6:6 Awb zal de rechtbank of het gerechtshof 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.

1.2.8 Tijdige indiening van het beroep; verzendtheorie

Een beroepschrift is tijdig ingediend als het vóór het einde van de termijn is ontvangen (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 rechtbank of het gerechtshof 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. 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 rechtbank of het gerechtshof 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 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 rechtbank of het gerechtshof. Voor het precieze tijdstip van ontvangst is de apparatuur van de rechtbank of het gerechtshof 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, is het bij zowel de rechtbank als het gerechtshof nog steeds een geëigende manier om een rechtsmiddel in te stellen. Elektronische indiening is (nog) niet mogelijk.

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

1.2.9 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. 6:10 Awb). Dat is anders wanneer de uitspraak op bezwaar waartegen het beroep bij de rechtbank zich richt, al wel tot stand is gekomen, of wanneer de indiener van het beroep redelijkerwijs kon menen dat dit het geval was. Te denken valt aan beroep tegen een brief van de inspecteur waarin hij de indruk wekt dat hij al een uitspraak op bezwaar heeft genomen (Hoge Raad 12 oktober 1977, BNB 1978/4). Het is namelijk niet altijd duidelijk wat nu als *de* uitspraak op bezwaar moet worden aangemerkt. Het komt voor dat de Belastingdienst eerst een brief stuurt met daarop de vermelding ‘uitspraak op bezwaarschrift’, waarin de bij de uitspraak behorende overwegingen staan, en dat er vervolgens nog een mededeling uit Apeldoorn komt waar eveneens ‘uitspraak op bezwaarschrift’ boven staat. Moet nu de brief of de mededeling als *de* uitspraak worden aangemerkt? De Belastingdienst gaat uit van de mededeling uit Apeldoorn, maar sommige rechters van de brief van de inspecteur. Door Hof Amsterdam (25 juni 2002, V-N 2002/36.2.2) werd de brief van de inspecteur als de uitspraak aangemerkt, terwijl de belastingplichtige beroep aantekende tegen de mededeling uit Apeldoorn, waardoor de beroepstermijn was overschreden. Het hof achtte de termijnoverschrijding verschoonbaar, omdat toezending van twee beschikkingen met de bewoordingen ‘uitspraak op bezwaar’ bij

de belastingplichtige verwarring over de beroepstermijn had gezaaid. Er is tegen de uitspraak van het hof geen cassatie ingesteld. Maar de vraag of een 'professional' ook zo'n soepele beoordeling ten deel valt, lijkt inmiddels op grond van HR 5 januari 2007, BNB 2007/124 ontkennend te moeten worden beantwoord.

De verwarring kan ontstaan doordat er geen andere vormvoorschriften ten aanzien van de uitspraak op bezwaar zijn dan dat deze schriftelijk moet zijn. Criterium voor een uitspraak is dat op grond van de inhoud valt aan te nemen dat de inspecteur de zaak als afgedaan beschouwt (HR 23 juni 1993, BNB 1993/345). Bij twijfel verdient het aanbeveling toch tijdig tegen het eerste stuk beroep in te stellen. Daarnaast moet ervoor worden gezorgd dat de rechtbank binnen zes weken na ontvangst van het tweede stuk wederom een reactie, refererend aan dat eerdere beroepschrift, krijgt; deze reactie kan dan zo nodig (opnieuw) als beroepschrift worden aangemerkt. Dit lijkt wat omslachtig, maar men gaat er wel eventuele problemen mee uit de weg. Hoewel art. 6:10 Awb ook van toepassing is op het hoger beroep bij het gerechtshof, lijkt de kans dat daar een beroepschrift vóór het begin van de beroepstermijn wordt ingediend, gering.

1.2.10 Indiening na afloop van de termijn

Een beroepschrift dat na afloop van de beroepstermijn is ingediend, wordt in beginsel niet-ontvankelijk verklaard (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 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 hij alsnog beroep of hoger beroep instelt, kan hij ook nog ontvankelijk zijn, als bijvoorbeeld de Belastingdienst of de rechtbank niet kan aantonen dat de uitspraak aangetekend of met ontvangstbevestiging is verstuurd. De belastingplichtige doet er wel goed aan om zo spoedig nadat hij met de uitspraak bekend is geworden, alsnog beroep of hoger beroep in te stellen. Hoewel de termijn van zes weken niet opnieuw gaat lopen, is de kans groot dat het beroep of hoger 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.

1.2.11 Motivering van het beroepschrift

Het beroepschrift moet de gronden van het beroep bevatten (art. 6:5 Awb). De rechter baseert zijn beslissing op hetgeen door partijen in het geding is gebracht. De omvang van het geschil wordt in beginsel beperkt tot datgene waarover partijen van mening verschillen. Wil de rechter met een grond rekening kunnen houden, dan moet deze wel zijn aangevoerd. 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. 6:6 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.

Het onderwerp van geschil van het beroep bij de rechtbank betreft de oorspronkelijke aanslag of voor bezwaar vatbare beschikking (art. 26, lid 1 AWR). De motivering van het beroepschrift bij de rechtbank mag afwijken van eerder ingenomen standpunten. De indiener hoeft zich dus niet te houden aan zijn standpunten in de bezwaarfase of bij het opstellen van de aangifte. Wil de belastingplichtige daarentegen dat eerder ingenomen standpunten ook tijdens de beroepsprocedure worden meegewogen, dan zal hij deze opnieuw moeten aanvoeren. Dit kan eenvoudig door een kopie van het bezwaarschrift of anderszins bij het beroepschrift te voegen en hiernaar te verwijzen.

Onderwerp van geschil in hoger beroep is eveneens de oorspronkelijke belastingaanslag of de voor bezwaar vatbare beschikking, en niet de uitspraak van de rechtbank. De belastingplichtige kan dus ook in hoger beroep volledig nieuwe standpunten innemen. De 'argumentenfuik' 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. Alles mag opnieuw aan de kaak worden gesteld. Processuele missers uit de ronde bij de rechtbank kunnen derhalve nog worden hersteld.

Daar staat tegenover dat ook de inspecteur, zowel in beroep als in hoger beroep, zijn verweer anders mag inrichten en zich kan beroepen op interne compensatie. Dit laatste betekent dat de aanslag, ondanks het feit dat deze op het bestreden punt onjuist is, niet wordt verlaagd als de inspecteur nieuwe gronden aanvoert waaruit blijkt dat de aanslag niet tot een te hoog bedrag is vastgesteld.

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

1.2.12 Beroep tegen een niet tijdig gedane uitspraak op bezwaar

Beroep bij de rechtbank kan ook worden ingesteld als de inspecteur niet binnen de daarvoor geldende termijn uitspraak op bezwaar heeft gedaan (art. 6:2, onder b Awb). Tot 1 januari 2008 bedroeg de beslistermijn in belastingzaken in beginsel een jaar. Met ingang van 1 januari 2008 doet de Belastingdienst echter uitspraak overeenkomstig het algemene bestuursrecht. Daarin beslist het bestuursorgaan in principe binnen zes weken na ontvangst van het bezwaarschrift (art. 7:10 Awb). Het bestuursorgaan kan de beslissing voor ten hoogste vier weken verdagen. Voor bezwaarschriften die vóór 1 januari 2008 zijn ingediend, geldt de

oude beslistermijn. Bij overschrijding van de beslistermijn kan beroep worden ingesteld tegen de fictieve weigering om uitspraak te doen.

Het beroepschrift is in een dergelijk geval gericht tegen het niet tijdig doen van een uitspraak (art. 6:12 Awb). Het beroep kan worden ingesteld zodra de inspecteur in gebreke is. Er geldt in beginsel geen beroepstermijn. Als het beroep echter onredelijk laat wordt ingesteld, kan de rechter het toch niet-ontvankelijk verklaren. De rechter beslist in beginsel binnen vier weken na ontvangst van de stukken of wanneer de termijn voor inzending daarvan ongebruikt is verstreken (art. 23 Procesregeling rechtbank). Onredelijk laat neigt naar misbruik van procesrecht; dit wordt niet gauw aannemelijk geacht. Ondanks een dergelijk beroep blijft de Belastingdienst verplicht om uitspraak op bezwaar te doen (art. 6:20 Awb en Par. 23 BBB 2005). Het beroep wordt mede geacht te zijn gericht tegen deze latere uitspraak (HR 14 oktober 2005, BNB 2005/376). Het beroep zal dan ook niet gauw prematuur zijn. Een – eventueel – onredelijk laat ingesteld beroep wordt bovendien alsnog hersteld door het doen van uitspraak door de inspecteur. Bij een beroep tegen het niet tijdig doen van uitspraak door de inspecteur, kan de rechtbank bepalen dat de inlichtingenverplichtingen op grond van art. 47 e.v. AWR voor een bepaalde termijn van toepassing blijven (art. 27a, lid 1 AWR).

1.2.13 Beroep tegen meerdere uitspraken

Wie beroep of hoger beroep wil instellen tegen meerdere uitspraken, kan dat doen door één beroepschrift in te dienen (art. 27h, lid 4 juncto art. 26b, lid 1 AWR). De uitspraken moeten wel afkomstig zijn van dezelfde instelling. Voor wat betreft de ontvankelijkheidstoets moet het beroepschrift voor elke uitspraak binnen de beroepstermijn zijn ingediend. Wanneer in een uitspraak tevens een bestuurlijke boete is begrepen, wordt het beroepschrift geacht mede tegen die boete te zijn gericht (art. 26b, lid 2 juncto art. 24a, lid 2 AWR), tenzij uit het beroepschrift het tegendeel blijkt. De fictie geldt niet voor eventueel in de uitspraak begrepen heffingsrente; van een beroep of hoger beroep daartegen zal in het beroepschrift afzonderlijk melding moeten worden gemaakt. Bij gegrondverklaring van het beroep of hoger beroep vindt herrekening plaats van de in rekening gebrachte heffingsrente.

1.3 DE BEHANDELING VAN HET BEROEP OF HOGER BEROEP DOOR DE RECHTER

De griffie van de belastingkamer waarbij het beroepschrift is ingediend, bevestigt de ontvangst van het beroepschrift schriftelijk (art. 6:14 Awb). Ook stelt ze de inspecteur die de uitspraak op bezwaar heeft genomen, zo spoedig mogelijk van het ingestelde (hoger) beroep op de hoogte. Bij de indiening van een beroepschrift in hoger beroep doet de griffier van het gerechtshof zo spoedig mogelijk mededeling aan de griffier van de rechtbank die de uitspraak heeft gedaan (art. 27i AWR). Een en ander gebeurt binnen een week na binnenkomst van het beroepschrift (art. 1 Procesregeling rechtbank en hoven). De griffier van de rechtbank zendt de gedingstukken met vier afschriften van het proces-verbaal van de zitting, voor zover dit op de zaak betrekking heeft, en vier afschriften van de uitspraak binnen een week na ontvangst van eerdergenoemde mededeling aan de griffier van het gerechtshof.

1.3.1 Doorzending beroepschrift door onbevoegd bestuursorgaan

Als het beroepschrift bij een onbevoegd bestuursorgaan is ingediend, wordt het zo spoedig mogelijk doorgezonden naar het bevoegde orgaan (art. 6:15 Awb). 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. Als in plaats van een beroepschrift een bezwaarschrift is ingediend, wordt dit zo spoedig mogelijk naar de bevoegde Belastingdienst doorgestuurd. Andersom geldt dat een nadere motivering in bezwaar dat na het doen van uitspraak bij de Belastingdienst is binnengekomen, zo spoedig

mogelijk naar de bevoegde rechtbank wordt doorgestuurd (HR 26 januari 2007, BNB 2007/162). Hetzelfde geldt voor indiening bij het gerechtshof in plaats van de rechtbank, en andersom. Het tijdstip van indienen bij het onbevoegde orgaan is in beginsel bepalend voor de vraag of het beroepschrift tijdig is ingediend.

1.3.2 Verwijzing naar andere rechtbank of gerechtshof

Een rechtbank of gerechtshof kan een zaak ter verdere behandeling verwijzen naar een andere rechtbank of gerechtshof als daar reeds een soortgelijke zaak aanhangig is en de rechtbank of het gerechtshof van mening is dat behandeling door één rechtbank of gerechtshof gewenst is. Verwijzing is ook mogelijk als vanwege de betrokkenheid van de desbetreffende rechter de behandeling door een andere rechter gewenst is (art. 8:13 Awb). Als de rechtbank of het hof waarnaar de zaak is verwezen met die verwijzing instemt, worden de op de zaak betrekking hebbende stukken aan die rechtbank of dat hof doorgezonden.

In de regel geschiedt een verwijzing stilzwijgend. Maar ook partijen kunnen om verwijzing verzoeken; dat kan tot de aanvang van het onderzoek ter zitting. In beginsel beslist de rechter binnen vier weken op het verzoek (art. 9 Procesregeling rechtbank).

1.3.3 Voeging en splitsing van zaken

De rechtbank of het gerechtshof kan zaken over hetzelfde of een verwant onderwerp ter behandeling voegen en de behandeling van gevoegde zaken splitsen (art. 8:14 Awb). Een verzoek daartoe kan worden gedaan tot de sluiting van het onderzoek ter zitting. In beginsel wordt binnen vier weken op het verzoek beslist (art. 9 Procesregeling rechtbank). In gevoegde zaken volgt één uitspraak, in gesplitste zoveel als er splitsingen zijn. Zodra de Belastingdienst bekend wordt met het feit dat bij meer rechtbanken of gerechtshoven beroep is ingesteld tegen eenzelfde voor beroep vatbare beschikking of uitspraak, stelt hij de rechters op de hoogte van de kenmerken van die zaken (par. 50 BBB 2005). Als de aard van de zaak daartoe aanleiding geeft, kan de inspecteur na overleg met de belastingplichtige de rechter een voorstel doen voor voeging of verwijzing.

1.3.4 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. 8:15 Awb). Dit verzoek wordt gedaan zodra de feiten of omstandigheden aan de verzoeker bekend zijn geworden (art. 8:16 Awb). Het verzoek moet gemotiveerd en in beginsel schriftelijk worden gedaan; na de aanvang van het onderzoek ter zitting of na de aanvang van het horen van partijen of getuigen in het vooronderzoek, 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. 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. 8:18 Awb). De verzoeker en de rechter kunnen worden gehoord. De rechtbank of het gerechtshof kan ambtshalve of op verzoek bepalen dat ze niet in elkaars aanwezigheid worden gehoord. De rechtbank of het gerechtshof beslist zo spoedig mogelijk en spreekt zijn beslissing in het openbaar uit. Die beslissing is gemotiveerd en wordt onverwijld aan de verzoeker, de andere partij en de betrokken rechter meegedeeld. In geval van misbruik kan de

rechtbank of het gerechtshof 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.

1.3.5 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. 8:19 Awb). Dat verzoek moet gemotiveerd en in beginsel schriftelijk worden gedaan; na de aanvang van het onderzoek ter zitting of na de aanvang van het horen van partijen of getuigen in het vooronderzoek, kan dat ook mondeling. 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. 8:20 Awb). De rechtbank of het gerechtshof 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.

1.3.6 Tussentijdse intrekking of wijziging van het primaire besluit

Ongeacht het ingediende beroepschrift blijft het bestuursorgaan bevoegd het primaire besluit – de voor bezwaar vatbare beschikking – in te trekken of te wijzigen (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 inspecteur tot wijziging of intrekking van het primaire besluit overgaat, meldt hij dat onverwijld aan de rechter die bevoegd is op het beroep of hoger beroep te beslissen. Na intrekking of wijziging van het primaire besluit mag de inspecteur, zolang het beroep aanhangig blijft, in beginsel geen besluit nemen waarvan de inhoud of strekking overeenstemt met het oorspronkelijke besluit (art. 6:18, lid 3 Awb). 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 onverwijld aan de rechter bij wie het beroep aanhangig is. Het reeds ingestelde beroep wordt dan geacht mede tegen dat nieuwe besluit te zijn gericht (art. 6:19 Awb), behalve wanneer de inspecteur volledig aan het beroep tegemoet is gekomen.

1.3.7 Intrekking van het beroepschrift

De indiener kan het beroepschrift ook weer intrekken (art. 6:21 Awb). Dit moet schriftelijk gebeuren. Na intrekking mag de rechtbank of het gerechtshof 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).

1.3.8 Beroep wegens schending van vormvoorschriften

Als beroep of hoger beroep is ingesteld tegen een uitspraak waarbij vormvoorschriften zijn geschonden, kan die uitspraak in stand blijven als blijkt dat de belastingplichtige daardoor niet

is benadeeld (art. 6:22 Awb). Een vormvoorschrift heeft betrekking op de procedure van de totstandkoming van de uitspraak of op de wijze waarop de uitspraak moet worden genomen. Van schending is bijvoorbeeld sprake als de uitspraak onvoldoende is gemotiveerd. De vraag is of een beroep op schending zinvol is. De rechter zoekt naar de materiële waarheid; als de aanslag of de uitspraak hem juist voorkomt, zal hij deze ondanks schending van vormvoorschriften in stand laten. Maak daarom van een schending zo veel mogelijk in bezwaar al melding en geef onderbouwd aan wat de schade of het nadeel is. Dat verkleint de kans dat de rechter eraan voorbijgaat.

1.3.9 Het beroep heeft geen schorsende werking

Door het indienen van een beroepschrift bij de rechtbank wordt de werking van de uitspraak waartegen het beroep is gericht, in beginsel niet geschorst (art. 6:16 Awb). Het ontbreken van een schorsende werking leidt er onder meer toe dat bijvoorbeeld de invordering van de belastingsschuld 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 in de laatste jaren is het niet zo vanzelfsprekend dat uitstel van betaling ook zal worden verkregen. Als hoofdregel geldt dat uitstel 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 werking van de uitspraak van de rechtbank en van het gerechtshof wordt in beginsel wel opgeschort totdat de termijn voor het instellen van een rechtsmiddel is verstreken of, indien een rechtsmiddel is ingesteld, daarop onherroepelijk is beslist (art. 27h, lid 5 juncto 28, lid 7 AWR). Dit kan tot vreemde situaties leiden. Zo kan de uitspraak van de rechtbank 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 komt op gespannen voet met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur waarnaar een overheidsorgaan als de Belastingdienst heeft te handelen.

1.3.10 Behandeling door enkelvoudige of meervoudige kamer

Een zaak bij de rechtbank wordt in beginsel in behandeling genomen door de enkelvoudige kamer (art. 8:10 Awb). Is deze van mening dat de zaak ongeschikt is voor behandeling door één rechter, dan verwijst ze hem naar de meervoudige kamer. Een zaak bij het gerechtshof wordt in beginsel in behandeling genomen door de meervoudige kamer (art. 27k, lid 1 AWR). Is deze van mening dat de zaak geschikt is voor verdere behandeling door één rechter, dan verwijst ze hem naar de enkelvoudige kamer. Aanleiding voor verwijzing naar de enkelvoudige of meervoudige kamer is meestal gelegen in de aard en de omvang van het rechtsgeschil. Een verwijzing kan in elke fase van het geding geschieden. Het geding wordt voortgezet in de stand waarin deze zich op het moment van verwijzing bevindt.

1.3.11 De partijen in een belastingprocedure

Partijen in de procedure voor de rechtbank en het gerechtshof zijn de belastingplichtige en de Belastingdienst. Belastingplichtige kan zijn een natuurlijk persoon of een rechtspersoon (BV, NV, etc.). Als een natuurlijk persoon onbekwaam is om zelf in rechte te staan, 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 zelf in het geding optreden als hij tot een redelijke waardering van zijn belangen in staat is. Of dit het geval is, zal de rechter beoordelen. Is geen wettelijke vertegenwoordiger aanwezig of beschikbaar en is de zaak spoedeisend, dan kan de rechtbank of het gerechtshof een voorlopige vertegenwoordiger

benoemen. Deze benoeming vervalt zodra de wettelijke vertegenwoordiger alsnog aanwezig of weer beschikbaar is (art. 8:21 Awb).

1.3.12 Vertegenwoordiging

Tot en met de fase van cassatie is procesvertegenwoordiging niet verplicht; slechts een pleidooi in cassatie moet door een advocaat worden gehouden, of tenminste worden ingediend. Maar uiteraard kan zowel de belastingplichtige als de staatssecretaris zich laten bijstaan of door een gemachtigde laten vertegenwoordigen (art. 8:24 Awb). De rechtbank of het gerechtshof kan van de vertegenwoordiger een schriftelijke machtiging verlangen. Dit geldt niet voor advocaten; die worden beroepshalve geacht over een machtiging te beschikken. Laat de belastingplichtige zich bij het gerechtshof door een ander dan een advocaat vertegenwoordigen, dan moet het beroepschrift vergezeld gaan van een schriftelijke machtiging (art. 2 Procesregeling hoven). Bij de rechtbank is dat op voorhand geen verplichting maar kan het wel worden verlangd (art. 11 Procesregeling rechtbank). De rechtbank of het gerechtshof kan de bijstand of vertegenwoordiging door een persoon tegen wie ernstige bezwaren bestaan, weigeren (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 rechtbank of het gerechtshof de op de zaak betrekking hebbende stukken ten minste aan die gemachtigde (art. 6:17 Awb). De rechtbank stuurt de stukken zelfs uitsluitend aan die gemachtigde (art. 3 Procesregeling rechtbank).

1.3.13 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. 8:27 Awb). Dat geldt ook voor partijen die het verzoek hebben gekregen om schriftelijk inlichtingen te geven (8:28 Awb). Partijen zijn ook verplicht om mee te werken aan een door de rechtbank of het hof ingesteld deskundigenonderzoek (art. 8:30 Awb); ze worden ook op die verplichting gewezen.

Bij *gewichtige redenen* kunnen partijen weigeren de verzochte inlichtingen te verstrekken (art. 8:29 Awb). De bepaling beoogt recht te doen aan het belang van partijen om informatie uit procesbelang niet in te brengen. Een gewichtige reden kan bijvoorbeeld zijn dat een vergrijpboete is opgelegd en de belastingplichtige niet wenst mee te werken aan zijn eigen veroordeling (*nemo tenetur*-beginsel). Zie in dit verband EHRM 17 december 1996, V-N 1997/722 inzake Saunders versus het Verenigd Koninkrijk. Ook kunnen partijen laten weten dat uitsluitend de rechtbank of het gerechtshof van het overgelegde mag kennisnemen. Het gerechtshof zal slechts bij hoge uitzondering gebruikmaken van de mogelijkheid tot beperkte kennisname (art. 8 Procesregeling hoven).

Voor zover de Belastingdienst 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. De rechtbank of het gerechtshof beslist of de weigering of de beperking van de kennisneming gerechtvaardigd is. In beginsel gebeurt dit binnen vier weken (art. 13 Procesregeling rechtbank). Voor wat betreft de toekenning van het beroep op een weigering door de Belastingdienst zou de rechter zich uitermate terughoudend moeten opstellen, maar voor wat betreft de beoordeling juist niet. Enige houvast geeft de uitspraak van de Hoge Raad van 25 april 2008 (nr. 43.791, LJN BB5868); “Indien een belanghebbende zich op het

standpunt stelt dat een bepaald aan de inspecteur ter beschikking staand stuk dient te worden overgelegd omdat het op de zaak betrekking heeft, kan geen doorslaggevende betekenis toekomen aan de betwisting van dat laatste door de inspecteur. Die betwisting – evenals haar eventuele onderbouwing – berust immers mede op feitelijke gegevens (de inhoud van dat stuk) die aan de belanghebbende en de rechter niet bekend zijn, zodat zij door de belanghebbende niet kunnen worden weerlegd, en door de rechter niet op juistheid kunnen worden getoetst. Daarbij komt dat indien de inspecteur meent dat gewichtige redenen zich tegen overlegging van het stuk verzetten, hij zich kan beroepen op artikel 8:29 Awb. In het licht van dit een en ander dient artikel 8:42 Awb aldus te worden uitgelegd dat, behoudens gevallen van gerechtvaardigde weigering op grond van artikel 8:29 Awb en uitzonderingsgevallen als misbruik van procesrecht, tegemoet dient te worden gekomen aan een verzoek van de belanghebbende tot overlegging van een bepaald stuk indien deze gemotiveerd heeft gesteld dat het stuk van enig belang kan zijn (geweest) voor de besluitvorming in zijn zaak.”

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. 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. 8:31 Awb). Het valt te verwachten dat de rechtbank of het hof dan zal concluderen dat die partij iets te verbergen heeft. Ook kan de rechtbank of het hof beslissen tot een veroordeling tot schadevergoeding, een veroordeling in de proceskosten of zelfs tot vernietiging van de algehele aanslag. Zie bijvoorbeeld de uitspraak van Hof Den Bosch van 22 september 2005 (V-N 2005/51.1), waarin de weigering van de Belastingdienst om het draaiboek inzake KB-Lux-zaken in het geding te brengen, genadeloos wordt afgestraft door de navorderingsaanslag inclusief boete te vernietigen.

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 rechtbank of het hof bepalen dat deze kennisneming is voorbehouden aan een gemachtigde die advocaat of arts is, dan wel daarvoor van de rechtbank of het gerechtshof bijzondere toestemming heeft gekregen (art. 8:32 Awb).

1.3.14 Getuigen, tolken, deskundigen

Eenieder die door de rechtbank of het gerechtshof als getuige wordt opgeroepen, is verplicht daar gevolg aan te geven en een getuigenis af te leggen (art. 8:33 Awb). 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. De rechtbank of het gerechtshof 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 zeggen.

De deskundige die zijn benoeming heeft aanvaard, is verplicht zijn opdracht onpartijdig en naar beste weten te vervullen (art. 8:34 Awb). Hetzelfde geldt voor de tolk die zijn benoeming

heeft aanvaard en door de rechter wordt opgeroepen (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 rechtbank of het gerechtshof opgeroepen getuigen, deskundigen en tolken een vergoeding toe (art. 8:36 Awb). Is een getuige of deskundige door een partij zelf meegebracht of opgeroepen, dan is deze hen een vergoeding schuldig.

1.3.15 Toezending van stukken aan partijen

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

In de brieven van het gerecht 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 of van het proces-verbaal van de mondelinge uitspraak gestuurd naar de persoon die als eerste in het beroepschrift staat vermeld (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. 8:38 Awb). In de overige gevallen verbetert de griffier, indien mogelijk, het adres en stuurt hij het stuk opnieuw aangetekend of met ontvangstbevestiging.

Tenzij de rechtbank of het gerechtshof anders beslist, stuurt de griffier de op de zaak betrekking hebbende stukken naar partijen (art. 8:39 Awb). Als dat bezwaarlijk is – de stukken zijn te omvangrijk of kunnen moeilijk worden vermenigvuldigd – kan de griffier de 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.

1.3.16 Verschuldigdheid van griffierecht

De indiener van het beroepschrift is griffierecht verschuldigd. Heeft het beroepschrift betrekking op twee of meer samenhangende besluiten, dan is eenmaal griffierecht verschuldigd (art. 8:41 Awb). In dat geval bedraagt het griffierecht 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 rechtbank of het gerechtshof (art. 12 Procesregeling rechtbank en art. 4 Procesregeling hoven). Is het bedrag na vier weken niet bijgeschreven, dan geeft de rechtbank of het gerechtshof bij aangetekende brief nogmaals een termijn van vier weken om alsnog te betalen. Is het bedrag niet binnen deze termijn betaald, dan wordt het beroep niet-ontvankelijk verklaard, tenzij redelijkerwijs niet kan worden geoordeeld dat de indiener in verzuim is geweest.

In afwijking van art. 8:41, derde lid Awb bedraagt het griffierecht voor de procedure voor de rechtbank op 1 juli 2008 (art. 27b AWR):

- € 145 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;
- € 39 als door een natuurlijk persoon beroep is ingesteld tegen een ander besluit dan de hiervoor genoemde;
- € 288 als anders dan door een natuurlijk persoon beroep is ingesteld.

In afwijking van art. 8:41, derde lid Awb bedraagt het griffierecht voor de procedure voor het gerechtshof op 1 juli 2008 (art. 27l 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 beroep is ingesteld tegen een ander besluit dan de hiervoor genoemde;
- € 433 als anders dan door een natuurlijk persoon beroep is ingesteld.

Als de inspecteur hoger beroep heeft ingesteld en de uitspraak van de rechtbank blijft in stand, wordt van de Staat een griffierecht van € 433 geheven. Wordt het beroep ingetrokken – bijvoorbeeld omdat de Belastingdienst alsnog aan de bezwaren is tegemoetgekomen – dan wordt het door de belastingplichtige betaalde griffierecht door de Belastingdienst vergoed (art. 8:41, lid 4 Awb). Hetzelfde geldt bij gegrondverklaring van het beroep door de rechtbank of het gerechtshof (art. 8:74, lid 1 Awb). Bij ongegrondverklaring staat het de rechter vrij de Belastingdienst te gelasten het griffierecht geheel of gedeeltelijk te vergoeden art. 8:74, lid 2 Awb).

De bedragen zijn aan wijzigingen onderhevig.

1.4 HET VOORONDERZOEK DOOR DE RECHTER

Binnen vier weken nadat de rechtbank of het gerechtshof het beroepschrift naar de Belastingdienst heeft doorgestuurd, moet deze de op de zaak betrekking hebbende stukken hebben toegestuurd en een verweerschrift hebben ingediend (art. 8:42 Awb). Dat zijn alle stukken die voor de beoordeling van belang kunnen zijn, dus ook de ontlastende. De rechtbank of het hof kan de termijn van vier weken verlengen. Dit doen zij evenwel niet ambtshalve (art. 7 juncto art. 4 Procesregeling rechtbank en art. 5 Procesregeling hoven). In gevallen waarin het niet mogelijk blijkt het verweerschrift tijdig in te zenden, maakt de Belastingdienst gebruik van de mogelijkheid om – onder vermelding van de omstandigheden die tijdige indiening verhinderen – een verlenging van de termijn te vragen (Par. 8 juncto 5 BBB 2005). Dit blijft echter beperkt tot uitzonderingsgevallen. Inzending van een verweerschrift blijft achterwege als de Belastingdienst zich geheel met de door de belastingplichtige aangevoerde bezwaren kan verenigen (Par. 7 juncto 5 BBB 2005). In deze gevallen tracht de Belastingdienst met de belastingplichtige overeen te komen dat deze zijn beroepschrift intrekt, onder voorwaarde dat de aanslag ambtshalve zal worden verminderd of zal worden vernietigd.

Als de belastingplichtige daarmee instemt, zorgt de Belastingdienst ervoor dat vermindering, c.q. vernietiging plaatsvindt en de belastingplichtige een brief aan de rechtbank of gerechtshof ondertekent waarbij het beroep wordt ingetrokken. De Belastingdienst stuurt deze brief, voorzien van een afschrift waaruit de vernietiging, c.q. vermindering blijkt, zo spoedig mogelijk naar de rechter. Tegelijkertijd met de intrekking kan ten name van de belastingplichtige een proceskostenvergoeding worden gevraagd (art. 8:75 Awb).

Als de belastingplichtige niet wil instemmen, deelt de Belastingdienst de rechter binnen de termijn die staat voor de indiening van het verweerschrift, schriftelijk mee dat hij afziet van het indienen van een verweerschrift, omdat hij zich geheel met de door de belastingplichtige aangevoerde bezwaren kan verenigen.

Bij intrekking van het beroepschrift zonder dat aan de bezwaren van de belastingplichtige is tegemoetgekomen, kan de Belastingdienst overgaan tot vergoeding van het griffierecht. Dit kan het geval zijn als de inspecteur is tekortgeschoten in zijn motiveringsplicht van de afwijzing van een – overigens – onjuist standpunt van de belastingplichtige, of als de belastingplichtige een pleitbaar standpunt heeft ingenomen of het beroepschrift, zonder de inspecteur veel extra werk te bezorgen, snel intrekt.

In de overige gevallen dient de Belastingdienst een verweerschrift in. Het verweerschrift behoort een zelfstandige uiteenzetting te geven van de feiten en van de beschouwingen ten aanzien van de feiten, zodat ook zonder het overleggen van andere stukken de zienswijze van de Belastingdienst duidelijk en volledig tot uitdrukking komt (Par. 9 BBB 2005). In het verweerschrift worden overeenkomstig het beleid van de Belastingdienst in ieder geval de volgende punten behandeld:

1. de ontvankelijkheid van het beroep;
2. de feiten;
3. een beknopt overzicht van de geschilpunten;
4. een omschrijving van de in het beroepschrift vervatte grieven en de zienswijze van de inspecteur met betrekking tot deze grieven;
5. de feiten die de algemene bewijsregels opzijzetten en een bijzondere bewijsregeling (zoals omkering bewijslast) tot gevolg hebben, alsmede de motivering daarvan;
6. de conclusie van de inspecteur.

Zo nodig worden subsidiaire verweren en conclusies in het verweerschrift opgenomen. Ook wordt een overzicht van de stukken opgenomen. Tot de te overleggen stukken behoren volgens het beleid in ieder geval een gespecificeerde opgaaf van de gegevens van de aangifte, de aanslag, het bezwaarschrift en de uitspraak op bezwaar. Bij hoger beroep worden tevens nog de stukken van de rechtbank overgelegd (Par. 30 BBB 2005).

Ter bevordering van de kwaliteit en de eenheid van beleid en uitvoering, vindt op de inhoud van het verweerschrift een collegiale toetsing plaats. Het is daarbij van belang dat, voor zover dat niet reeds is gebeurd, wordt beoordeeld of sprake is van een rechtsvraag die eerst aan een kennisgroep moet worden voorgelegd, zodat dit alsnog onverwijld kan gebeuren (par. 6 BBB 2005).

Met de toezending van de stukken begint het vooronderzoek. De rechtbank of het hof stuurt de belastingplichtige kopieën van de ingebrachte stukken (art. 8:39, lid 1 Awb). Als de Belastingdienst de stukken niet binnen vier weken heeft ingediend, kan de rechter de Belastingdienst uiterlijk binnen twee weken na het verstrijken van die termijn, met een beroep op art. 8:44 Awb oproepen om te worden gehoord. Heeft de rechtbank of het hof wel op tijd de stukken ontvangen, maar geen verweerschrift, terwijl er niet is verzocht om uitstel voor het

indienen daarvan, dan gaat de rechtbank of het hof over tot verdere behandeling van het beroep (art. 6 Procesregeling hoven).

1.4.1 Incidenteel hoger beroep

De andere partij dan de partij die het hoger beroep heeft ingesteld, kan bij haar verweerschrift *incidenteel hoger beroep* instellen (art. 27m AWR). Het incidenteel beroep wordt dus gelijktijdig met het verweerschrift ingediend. Als de belastingplichtige bijvoorbeeld hoger beroep instelt tegen de beslissing van de rechtbank, kan de inspecteur in zijn verweerschrift nog aangeven dat hij eveneens – incidenteel - hoger beroep wil instellen (Par. 29 BBB 2005). De griffier van het gerechtshof wijst de wederpartij op deze mogelijkheid bij doorzending van het beroepschrift (art. 5 Procesregeling hoven).

De partij die het hoger beroep heeft ingesteld, wordt in de gelegenheid gesteld om binnen vier weken na verzending van het verweerschrift op het incidenteel hoger beroep te antwoorden. Het gerechtshof 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. 8:43 Awb). Hij moet de rechter wel om toestemming vragen. Die zal dat zelden weigeren. Op een conclusie van repliek mag de Belastingdienst weer reageren met een conclusie van dupliek. De rechtbank of het gerechtshof stelt de termijnen voor indiening vast; in beginsel is dat vier weken (art. 14 Procesregeling rechtbank en art. 9 Procesregeling hoven). Wanneer het niet mogelijk is de conclusie van dupliek binnen de door de rechter gestelde termijn in te dienen, kan de Belastingdienst – onder vermelding van de omstandigheden die tijdige indiening verhinderen – schriftelijk verzoeken om verlenging van de termijn (Par. 11 juncto 10 BBB 2005). De Belastingdienst maakt slechts in uitzonderingsgevallen van deze mogelijkheid gebruik. In de conclusie van dupliek worden in ieder geval de in de conclusie van repliek naar voren gebrachte punten behandeld (Par. 12 BBB 2005). Het is verder niet de bedoeling dat de conclusie van dupliek een herhaling wordt van het verweerschrift. Zo nodig verwijst de inspecteur in zijn conclusie van dupliek naar punten uit het verweerschrift. Dit geldt tevens voor de conclusie in hoger beroep (Par. 31 BBB 2005).

1.4.3 Verder onderzoek: horen van partijen en schriftelijke inlichtingen

Als de rechter dat nodig vindt – bijvoorbeeld omdat hij meer informatie nodig heeft voordat hij de zaak ter zitting wil brengen of een schikking wil beproeven – kan hij partijen in het vooronderzoek oproepen om te worden gehoord (art. 8:44 Awb). Hij kan ook verzoeken om schriftelijk inlichtingen te geven of om bepaalde stukken in te dienen (art. 8:45 Awb). Hij geeft hiervoor in beginsel een termijn van vier weken (art. 10 Procesregeling hoven). Partijen die in het vooronderzoek worden opgeroepen om te worden gehoord of om informatie te verstrekken, zijn verplicht daar gevolg aan te geven (art. 8:27 en 8:28 Awb). Als de inspecteur door bijzondere omstandigheden geen gehoor kan geven aan het verzoek, verzoekt hij de rechter – onder vermelding van de omstandigheden – om de termijn te verlengen (par. 48 en 49 BBB 2005). Als de inspecteur dat mag, moet de belastingplichtige dat in beginsel ook mogen.

1.4.4 Verder onderzoek: horen van getuigen

In het vooronderzoek kunnen ook getuigen worden opgeroepen (art. 8:46 Awb). De rechter deelt de namen en woonplaatsen van de getuigen, de plaats en het tijdstip waarop deze zullen worden gehoord, alsmede de feiten waarop het horen betrekking zal hebben, ten minste een week van tevoren aan de partijen mee. De door een getuige afgelegde verklaring kan

overigens slechts als bewijs dienen voor zover deze betrekking heeft op feiten die de getuige uit eigen waarneming bekend zijn (art. 163 Rv).

1.4.5 Verder onderzoek; deskundige en onderzoek ter plaatse

Ook kan de rechter in het vooronderzoek een deskundige benoemen voor het instellen van een onderzoek (art. 8:47 Awb). Van een dergelijk voornemen worden partijen op de hoogte gebracht. Eventueel stelt de rechter partijen nog in de gelegenheid om hun wensen omtrent het onderzoek kenbaar te maken. Bij de rechtbank moet dat binnen twee weken gebeuren (art. 15 Procesregeling rechtbank). Bij zijn benoeming krijgt de deskundige de uit te voeren opdracht meegedeeld. De rechter stelt voorts een termijn waarbinnen de deskundige schriftelijk verslag van zijn onderzoek moet uitbrengen. Bij de rechtbank is dat maximaal dertien weken. Partijen mogen daarop reageren. Ze hebben daar in beginsel vier weken voor. Verder kan de rechter zo nodig een tolk benoemen (art. 8:49 Awb) en een onderzoek ter plaatse instellen (art. 8:50 Awb). Eventueel laat hij dat over aan een gerechtsauditeur of de griffier (art. 8:51 Awb).

1.4.6 Versnelde behandeling

In een spoedeisende zaak kan de rechtbank of het gerechtshof bepalen dat deze versneld wordt behandeld (art. 8:52 Awb). In dat geval kan de rechter de termijnen voor het betalen van griffierecht, het indienen van een verweerschrift, de conclusies van re- en dupliek, alsmede het deskundigenonderzoek 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. Men kan de rechter er natuurlijk ook om vragen (art. 6 Procesregeling rechtbank en art. 7 Procesregeling hoven).

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 deze dat de zaak op de gewone wijze verder zal worden behandeld (art. 8:53 Awb).

1.4.7 Vereenvoudigde behandeling

Als voortzetting niet langer nodig is, kan de rechter het vooronderzoek sluiten (art. 8:54 Awb). Voortzetting is niet langer nodig als de rechter kennelijk onbevoegd is, als het beroep kennelijk niet-ontvankelijk is of als het beroep kennelijk ongegrond of juist kennelijk gegrond is. Dit is bijvoorbeeld aan de orde als het beroepschrift te laat is ingediend of als er geen griffierecht is betaald. In dergelijke gevallen wordt de zaak vereenvoudigd afgedaan. In beginsel doet de rechter deze uitspraak binnen zes weken (art. 6 Procesregeling hoven). De rechter kan de zaak vereenvoudigd afdoen tot aan het moment waarop partijen voor de zitting zijn uitgenodigd.

Partijen kunnen tegen een vereenvoudigde afdoening *in verzet* komen (art. 8:55 Awb). Daartoe moet een verzetschrift worden ingediend bij de rechtbank die, of het gerechtshof dat de uitspraak heeft gedaan (Par. 20 en 32 BBB 2005). Voor het indienen van een verzetschrift gelden dezelfde formele vormvereisten als voor het indienen van het beroepschrift in de hoofdzaak. Indiening dient binnen zes weken na verzending van de uitspraak plaats te vinden. De indiener van het verzetschrift kan verzoeken om over het verzet te worden gehoord. De rechter kan hem op de zitting ook zelf in de gelegenheid stellen om te worden gehoord. De uitspraak in verzet strekt tot niet-ontvankelijkverklaring, ongegrondverklaring of gegrondverklaring van het verzet. De rechter behandelt het verzet in beginsel binnen dertien weken, althans drie maanden, na ontvangst van het verzetschrift (art. 25 Procesregeling

rechtbank en art. 6 Procesregeling hoven). Als het verzet niet-ontvankelijk of ongegrond wordt verklaard, blijft de gewraakte uitspraak in stand. Hoger beroep is niet mogelijk, wel beroep in cassatie. Wordt het verzet gegrond verklaard, dan vervalt de uitspraak waartegen verzet was gedaan en wordt het onderzoek van de hoofdzaak voortgezet in de stand waarin het zich bevond.

1.5 BEWIJZEN IN BELASTINGPROCEDURES

Voor wat betreft de mate waarin de belastingrechter aan feitenonderzoek doet, neemt hij een positie in tussen de civiele rechter en de strafrechter enerzijds en de gewone bestuursrechter anderzijds. De belastingrechter is minder lijdelijk dan de civiele rechter en ook dan de strafrechter, die op zijn beurt weer actiever is dan de civiele rechter. De belastingrechter is echter ook weer niet zo actief als de gewone bestuursrechter. Hij baseert zich op wat partijen aan feiten in het geding hebben gebracht; wel mag hij – of moet hij zelfs – die feiten aan een eigen onderzoek onderwerpen. De belastingrechter neemt een actieve houding aan, binnen de grenzen van het aan hem voorgelegde geschil.

1.5.1 Verdeling van de bewijslast

Verdeling van de bewijslast is een taak van de rechter. Voor de belastingrechter geldt daarbij de vrije bewijsleer. De rechter zal zich bij de bewijslastverdeling laten leiden door de kennis omtrent de feiten die hij in de loop van de procedure heeft opgedaan. Hij heeft een grote vrijheid ten aanzien van de bewijslastverdeling, waarbij de redelijkheid als uitgangspunt wordt genomen. Over het algemeen geldt dat wie stelt, ook moet bewijzen. In de gevallen waarin de andere partij duidelijk beter in staat is om te bewijzen, zal de rechter daar rekening mee houden. In het belastingrecht zal over het algemeen de Belastingdienst de aanwezigheid van de belastingplicht, alsmede de naleving van formaliteiten als de tijdigheid van de opgelegde aanslag, moeten bewijzen. Ook zal de Belastingdienst belastingverhogende elementen moeten bewijzen, alsook de grondslag van een opgelegde bestuurlijke boete. Dat brengt art. 6 EVRM met zich mee. Belastingverlagende elementen zullen daarentegen over het algemeen door de belastingplichtige moeten worden bewezen.

Als de gronden waarop de Belastingdienst de aanslag baseert niet houdbaar blijken te zijn, dan mag de inspecteur, zolang er nog geen uitspraak door het gerechtshof is gedaan, zich beroepen op *interne compensatie* (HR 30 maart 2007, V-N 2007/17.5). Dit komt erop neer dat de inspecteur de aanslag alsnog op nieuwe wel houdbare gronden mag baseren. De aanslag mag echter niet op een hoger bedrag dan dat van de oorspronkelijke aanslag worden vastgesteld. In de praktijk zal de inspecteur zich uiterlijk op de zitting, en dus voor het laatst bij het gerechtshof, op interne compensatie moeten beroepen.

Op wie de bewijslast rust, is niet altijd even duidelijk. De rechter geeft dat niet altijd expliciet aan, al valt het vaak wel uit zijn gedrag op te maken. Naarmate pas later in een procedure duidelijk wordt dat een partij ten aanzien van bepaalde feiten het bewijs moet leveren, wordt het vaak lastiger om die bewijzen te verzamelen. Het valt aan te bevelen om hierop te anticiperen door in ieder geval ten aanzien van de te stellen feiten tijdig bewijzen te verzamelen.

De partij op wie de bewijslast rust, kan in de regel volstaan met ‘aannemelijk maken’. De rechter moet het waarschijnlijk achten. Maar soms moet een partij volledig bewijs voeren, zoals na een omkering van de bewijslast; in dat geval moet de belastingplichtige overtuigend aantonen dat de feiten moeten worden gelezen zoals hij zegt. Omkering van de bewijslast betekent veelal dan ook verzwaring van de bewijslast.

1.5.2 Bewijsmiddelen

Bij een vrije bewijsleer zijn in beginsel alle bewijsmiddelen mogelijk; de rechter is op dat punt vrij in zijn keuze. Zelfs onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal kan tot bewijs dienen. In sommige gevallen eist de wet echter schriftelijk bewijs. Zo zijn bepaalde posten slechts aftrekbaar als ze berusten op een notariële akte; denk aan periodieke giften (zie bijvoorbeeld art. 6.38 Wet IB 2001). Ondanks de vrijheid in keuze van de bewijsmiddelen mag de rechter niet zonder meer voorbijgaan aan een bewijsaanbod. Als een partij bewijs aanbiedt, moet de rechter hem in beginsel ook in de gelegenheid stellen dat bewijs te leveren. Bij een voorwaardelijk bewijsaanbod kan de rechter volstaan met het bieden van gelegenheid tot uitvoering van dat aanbod, zonder aan te geven dat de aanbieder ervan ook daadwerkelijk de bewijslast heeft. Als daarvan geen gebruik wordt gemaakt, kan de aanbieder zich daarna niet meer met succes beroepen op een onterechte passering van een bewijsaanbod; zie Hoge Raad 17 december 2004, V-N 2004/67.11. Als de rechter voorbijgaat aan het aanbod, moet hij in zijn uitspraak aangeven waarop het bewijsaanbod betrekking heeft en waarom hij eraan voorbijgaat.

De rechter mag op basis van de aan hem voorgelegde feiten ook uitgaan van vermoedens. Bijvoorbeeld het vermoeden dat een belastingplichtige bepaalde inkomsten heeft genoten. Hij onderzoekt dan of datgene dat de belastingplichtige heeft aangevoerd, voldoende is om het vermoeden te ontzenuwen; er moet dan redelijkerwijs worden betwijfeld dat de belastingplichtige bepaalde inkomsten heeft genoten. Verder is de rechter ook vrij in de waardering van het bewijs.

Vaak dient de Belastingdienst alleen het controlerapport in dat naar aanleiding van een boekenonderzoek is opgesteld en niet de onderbouwende stukken. Het is zinvol om reeds in de bezwaarfase naar deze stukken te vragen. Voor zover de Belastingdienst de onderbouwende stukken niet indient, kan dat effect hebben op de bewijslast, in het geval de belastingplichtige zich op het standpunt stelt dat de conclusies in het rapport niet zijn onderbouwd en derhalve niet door de rechter mogen worden meegewogen. Zijn er ontlastende stukken die de Belastingdienst niet heeft ingediend, verlang dan dat de rechter erom vraagt (HR 5 april 2005, BNB 2005/185).

1.5.3 Omkering van de bewijslast

Is het beroep gericht tegen een aanslag, een uitnodiging tot betaling, een navorderingsaanslag, een naheffingsaanslag of een beschikking, waarbij:

- de vereiste aangifte niet is gedaan;
- niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge art. 41, tweede lid, 47, 47a, 49, 52, alsmede aan de verplichtingen ingevolge art. 52a en 53, eerste, tweede en derde lid van de AWR, voor zover het verplichtingen van de administratieplichtige betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hem is opgedragen;
- niet volledig is voldaan aan de verplichting tot inlichtingenverstrekking ingevolge art. 14 van het communautair douanewetboek; of
- niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge art. 8 en 9 van de Douanewet; dan verklaart de rechtbank het beroepschrift ongegrond, tenzij is gebleken dat, en zo ja, in hoeverre de uitspraak onjuist is (art. 27e juncto art. 27j, lid 3 AWR). Uit de laatste zinsnede volgt de omkering van de bewijslast.

Ook wanneer de Belastingdienst zich niet op omkering van de bewijslast beroept, toetst zowel de rechtbank als het gerechtshof of deze moet worden toegepast (HR 2 maart 2007, V-N 2007/13.3). Omkering van de bewijslast wordt ambtshalve toegepast. De rechter moet de belastingplichtige wel in de gelegenheid stellen zich over de omkering van de bewijslast uit te laten (HR 9 december 2006, BNB 2006/241 en HR 11 juli 2008 nr. 44.098, LJN BD6837). Is

aan een van de limitatief opgesomde gevallen voldaan, dan toetst de rechter of de tekortkoming van de belastingplichtige ernstig genoeg is om de omkering te rechtvaardigen. Nu is omkering een sanctie en daarom moet ze wel proportioneel zijn. Valt de belastingplichtige niets te verwijten, dan wordt de omkering niet toegepast. Omkering wordt evenmin toegepast voor zover het beroep is gericht tegen een vergrijpboete; het strafrechtelijk getinte karakter van deze boete staat hieraan in de weg. Als de belastingplichtige al de bewijslast heeft, bijvoorbeeld ten aanzien van een aftrekpost, dan kan de bewijslast niet worden omgekeerd en kan evenmin verzwaring van de bewijslast worden toegepast (HR 3 februari 2006, BNB 2006/204).

Het niet verlenen van medewerking door de belastingplichtige bemoeilijkt het onderzoek van de Belastingdienst om een juiste aanslag op te leggen. Om die reden mag de Belastingdienst zich bij een omkering van de bewijslast baseren op een redelijke schatting van de verschuldigde belasting. De belastingplichtige moet vervolgens overtuigend aantonen dat die schatting onjuist is. Soms beschikt hij over de bewijsstukken en kost het hem geen enkele moeite. Soms ook ontbreekt een redelijke grondslag voor de schatting en zal de rechter haar om die reden al afwijzen.

1.6 HET ONDERZOEK TER ZITTING

Ten minste drie weken van tevoren worden partijen uitgenodigd om op de zitting te verschijnen (art. 8:56 Awb). In de regel wordt de uitnodiging zes weken voorafgaand aan de zitting verzonden (art. 16 Procesregeling rechtbank en art. 12 Procesregeling hoven). De uitnodiging vermeldt de plaats en het tijdstip van de zitting. Er kan een verzoek om uitstel worden ingediend, maar houd er rekening mee dat dit nagenoeg nooit wordt ingewilligd (art. 4 Procesregeling rechtbank en art. 11 Procesregeling hoven). Slechts in uitzonderlijke omstandigheden wil de rechter nog wel genegen zijn een zitting te verdagen. De rechter stelt de betrokkene in ieder geval binnen een week na indiening van het verzoek op de hoogte van zijn beslissing.

De rechtbank of het gerechtshof kan ook bepalen dat het onderzoek ter zitting achterwege blijft (art. 8:57 Awb). Partijen moeten daarvoor wel toestemming geven. Hiertoe kan bijvoorbeeld worden besloten als partijen niets meer aan de schriftelijke stukken wensen toe te voegen en het derhalve niet zinvol lijkt nog een zitting te houden. Binnen zes weken nadat toestemming is gegeven, informeert de rechtbank partijen of het onderzoek is gesloten. Als de rechtbank het onderzoek niet sluit, informeert deze partijen hoe het beroep verder zal worden behandeld. Sluit de rechtbank het onderzoek wel, dan informeert ze partijen wanneer uitspraak zal worden gedaan (art. 19 Procesregeling rechtbank).

1.6.1 Indiening van nadere stukken

Tot tien dagen voor de zitting kunnen partijen nadere stukken indienen (art. 8:58 Awb). Is de zitting bijvoorbeeld op 30 juni, dan moeten uiterlijk 19 juni de nadere stukken door de rechtbank of het hof zijn ontvangen. De Algemene Termijnenwet geldt niet voor terugteltermijnen; zaterdag, zon- en feestdagen tellen gewoon mee voor de termijn (art. 1, lid 2 van die wet). Op de bevoegdheid om nadere stukken in te dienen, worden partijen gewezen in de uitnodiging die ze voor de zitting krijgen. Worden stukken korter dan tien dagen van tevoren ingediend, dan zal de rechter toetsen of de wederpartij door gebruik ervan in zijn belangen is geschaad (HR 16 maart 2007, V-N 2007/15.6). De wederpartij zal ten minste op de stukken moeten kunnen reageren.

1.6.2 Verschijning van partijen ter zitting

Als de rechtbank of het gerechtshof een partij oproept om op de zitting te verschijnen – al dan niet voor het geven van inlichtingen – staat het die partij vrij daaraan gevolg te geven (art. 8:59 Awb). Dit in tegenstelling tot het vooronderzoek, waarin partijen wel verplicht zijn aan een dergelijk verzoek gevolg te geven. Heeft de Belastingdienst echter een oproep ontvangen voor de mondelinge behandeling van het beroepschrift, dan verschijnt hij ook ter zitting (Par. 13 BBB 2005). De inspecteur kan zich op de zitting laten bijstaan door een andere ambtenaar van de Belastingdienst (Par. 14 BBB 2005). Bij voorkeur wordt hiervan al bij de indiening van het verweerschrift melding gemaakt. De inspecteur kan, als de rechter hem hierom verzoekt, toestemming geven om het onderzoek ter zitting achterwege te laten (Par. 15 BBB 2005). Hij verleent deze toestemming alleen als de feiten en omstandigheden met betrekking tot het geschil zelf niet in geschil zijn – er is sprake van een zuivere rechtsvraag – en een mondelinge behandeling geen toegevoegde waarde meer kan hebben.

1.6.3 Oproepen van getuigen, deskundigen en tolken

Ook voor het onderzoek ter zitting kan de rechter getuigen oproepen, alsmede deskundigen en tolken benoemen (art. 8:60 Awb). Zij zijn verplicht aan deze oproep gevolg te geven. De oproep aan de deskundige vermeldt de opdracht die moet worden uitgevoerd, alsmede de plaats waar en het tijdstip waarop de opdracht moet worden vervuld. Ook wordt in de oproep gewezen op de gevolgen als er niet aan wordt voldaan.

In de uitnodiging voor de zitting wordt aan partijen 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 rechtbank of het gerechtshof als aan de andere partijen mededeling worden gedaan. Op deze bevoegdheid worden partijen in de uitnodiging gewezen.

1.6.4 Afzien van horen van meegebrachte getuigen en deskundigen

De rechter kan afzien van het horen van door een partij meegebrachte of opgeroepen partijen of deskundigen, als hij van oordeel is dat dit redelijkerwijs niet kan bijdragen aan de beoordeling van de zaak (art. 8:63 Awb). Als een door een partij opgeroepen getuige of deskundige niet is verschenen, kan ook de rechter deze oproepen. In dat geval schorst de rechter het onderzoek ter zitting.

1.6.5 De voorzitter leidt de zitting

De zitting wordt geleid door de voorzitter (art. 8:61 Awb). 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. Ook wordt een proces-verbaal opgemaakt als hoger beroep of beroep in cassatie wordt ingesteld, zodat ook het gerechtshof en de Hoge Raad kennis kunnen nemen van wat er ter zitting is verhandeld. Deze bepaling lijkt erop neer te komen dat de rechter partijen van tevoren vraagt of ze hoger beroep zullen instellen of in cassatie zullen gaan, óf dat altijd een proces-verbaal wordt opgemaakt. In de praktijk komt dit erop neer dat de griffier altijd aantekeningen maakt, maar deze niet altijd uitwerkt. In het proces-verbaal 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 verder ondertekend door de voorzitter en door de griffier.

Verhinderende 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 van een deskundige geheel in het proces-verbaal zullen 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 aanbrengen. De verklaring wordt door de partij, getuige of deskundige ondertekend. Vindt geen ondertekening plaats, dan wordt de reden daarvan in het proces-verbaal opgenomen.

Om opname van een verklaring in het proces-verbaal kan de belastingplichtige ook uitdrukkelijk verzoeken. 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.

1.6.6 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. In andere gevallen heeft het onderzoek ter zitting plaats achter gesloten deuren; wel kan de rechter bepalen dat de zitting toch openbaar is, voor zover de belangen van partijen daardoor niet worden geschaad (art. 27c en 27j, lid 3 AWR).

1.6.7 Schorsing van het onderzoek ter zitting

De rechtbank of het gerechtshof kan het onderzoek ter zitting schorsen (art. 8:64 Awb). Daarbij kan de rechter bepalen dat het vooronderzoek wordt hervat. Bijvoorbeeld als meer feitenmateriaal nodig is. Bij de schorsing, of zo spoedig mogelijk daarna, bepaalt de rechter het tijdstip van de nadere zitting. De griffier doet hiervan mededeling aan partijen. Als een partij niet bij de zitting aanwezig was, doet de griffier mededeling van de schorsing binnen twee weken na de zitting (art. 18 Procesregeling rechtbank). Op de nadere zitting wordt de zaak hervat in de stand waarin ze zich bevond. Met toestemming van partijen kan de rechter bepalen dat een nadere zitting achterwege blijft. In dat geval sluit de rechter het onderzoek ter zitting.

1.6.8 Sluiting van het onderzoek ter zitting

De rechter sluit het onderzoek ter zitting als het is voltooid (art. 8:65 Awb). Partijen hebben het recht om voor het laatst het woord te voeren. Zodra het onderzoek is gesloten, deelt de voorzitter mee wanneer uitspraak zal worden gedaan.

1.6.9 Heropening van het onderzoek

Als de rechter van oordeel is dat het onderzoek ter zitting niet volledig is geweest, kan hij het heropenen (art. 8:68 Awb). Daarbij bepaalt hij tevens op welke wijze het onderzoek wordt voortgezet. De griffier doet hiervan zo spoedig mogelijk mededeling aan de partijen.

1.7 DE UITSPRAAK

Zowel de rechtbank als het gerechtshof doet in beginsel binnen zes weken na sluiting van het onderzoek schriftelijk uitspraak (art. 8:66 Awb). In bijzondere omstandigheden kan de rechtbank of het gerechtshof deze termijn met ten hoogste zes weken verlengen. Van deze

verlenging wordt aan partijen mededeling gedaan en sinds 1 juli 2008 bij de rechtbank onder vermelding van de datum waarop uiterlijk uitspraak wordt gedaan (art. 20 Procesregeling rechtbank). De praktijk leert vooralsnog dat de termijn van zes weken met enige regelmaat – en zonder enige mededeling daarover – niet wordt gehaald. Wellicht brengt de recente wijziging een verbetering hierin. Mogelijk kan ook op grond van dit beleid een uiterlijke datum worden afgedwongen. De praktijk zal het leren. Het blijft echter onmogelijk beroep in te stellen tegen het niet tijdig doen van uitspraak door de rechtbank of het gerechtshof, omdat dit geen bestuursorganen zijn (art. 1:1, lid 2, onder c Awb).

1.7.1 Geen deeluitspraak

Het belastingrecht kent, in tegenstelling tot het gewone bestuursrecht, geen deeluitspraken. In het belastingrecht is het gebonden beschikkingenbegrip uitgangspunt; de aanslag vloeit rechtstreeks voort uit de wet. De aanslag is gebaseerd op gronden die niet afzonderlijk vast kunnen komen te staan. Daarom is een uitspraak in het belastingrecht in zijn geheel betwistbaar (HR 14 september 2007, V-N 2007/44.4).

1.7.2 Schriftelijke uitspraak

De schriftelijke uitspraak vermeldt de namen van partijen en van hun vertegenwoordigers of gemachtigden, de gronden van de beslissing, de beslissing zelf, de namen van de rechters die de zaak hebben behandeld, de dag waarop de beslissing is uitgesproken en door wie, en binnen welke termijn en bij welke rechter welk rechtsmiddel kan worden ingediend (art. 8:77 Awb). Als het beroep gegrond wordt verklaard, vermeldt de uitspraak welke geschreven of ongeschreven rechtsregel of welk algemeen rechtsbeginsel geschonden wordt geoordeeld. De uitspraak wordt verder ondertekend door de voorzitter en de griffier. Als deze verhinderd zijn, wordt dit in de uitspraak vermeld. De rechter spreekt volgens de wet de beslissing in het openbaar uit, in tegenwoordigheid van de griffier (art. 8:78 Awb). De praktijk is echter anders: vraag maar eens om bij de uitspraak aanwezig te mogen zijn.

1.7.3 Mondelinge uitspraak

De rechtbank of het gerechtshof kan ook mondeling uitspraak doen (art. 8:67 Awb), bijvoorbeeld in eenvoudiger zaken. Aan zo'n mondelinge uitspraak worden minder eisen gesteld dan aan een schriftelijke; ze bestaat uit de beslissing en de gronden van de beslissing. Van de mondelinge uitspraak wordt door de griffier een proces-verbaal opgemaakt, dat wordt ondertekend door de voorzitter van de meervoudige kamer en de griffier. Verhinderd van de voorzitter of griffier om te tekenen wordt in het proces-verbaal vermeld. Ook een mondelinge uitspraak is dus schriftelijk, maar minder uitgewerkt.

In het gewone bestuursrecht kan de uitspraak voor ten hoogste een week worden verdaagd, onder aanzegging aan partijen van het tijdstip van de uitspraak. In het belastingrecht bedraagt die termijn twee weken (art. 27d en 27j, lid 3 AWR). Daarbij wordt vermeld door wie, binnen welke termijn en bij welke rechter welk rechtsmiddel kan worden aangewend. Hiervan wordt melding gemaakt in het proces-verbaal.

1.7.4 Grondslag van de uitspraak

De rechter doet uitspraak op grond van het beroepschrift, de ingediende stukken, het verhandelde tijdens het vooronderzoek en het onderzoek ter zitting (art. 8:69 Awb). De rechter vult ambtshalve de rechtsgronden aan; tevens kan hij ambtshalve feiten aanvullen. Hoewel terughoudendheid geboden is, kan de rechter feiten van algemene bekendheid aan zijn beslissing ten grondslag leggen. De feiten moeten wel 'echt' algemeen bekend zijn. Deze feiten kunnen niet eerder worden gebruikt dan nadat partijen zich daarover hebben kunnen uitlaten.

1.7.5 Strekking van de uitspraak

De uitspraak van de rechtbank of het gerechtshof kan uitmonden in een onbevoegdverklaring van de rechtbank of het gerechtshof, niet-ontvankelijkverklaring van het beroep, ongegrondverklaring van het beroep of juist de gegrondverklaring daarvan (art. 8:70 Awb). Bij gegrondverklaring vernietigt de rechter het bestreden besluit, oftewel de uitspraak. Als regel voorziet de rechter zelf in de zaak en treedt zijn uitspraak in de plaats van het vernietigde besluit. Dit heet de *devolutieve werking* van het beroep: de rechter doet wat de inspecteur had behoren te doen, of het gerechtshof doet wat de rechtbank had behoren te doen (art. 27o AWR). De rechter kan de zaak echter ook, met de nodige aanwijzingen, terugverwijzen naar een lagere rechter, respectievelijk de inspecteur. Het gerechtshof wijst de zaak terug naar de rechtbank als deze haar onbevoegdheid of de niet-ontvankelijkheid van het beroep heeft uitgesproken en het gerechtshof deze uitspraak vernietigt met bevoegdverklaring van de rechtbank of ontvankelijkverklaring van het beroep (art. 27q AWR). Het gerechtshof mag evenwel ook om andere redenen naar de rechtbank terugverwijzen. De griffier zendt de gedingstukken, tezamen met de uitspraak, zo spoedig mogelijk naar de griffier van de rechtbank. Als echter naar het oordeel van het gerechtshof geen nadere behandeling door de rechtbank nodig is, kan het de zaak ook zelf afdoen (art. 27r AWR). Is het gerechtshof van oordeel dat de uitspraak is gedaan door een onbevoegde rechtbank, dan kan het deze onbevoegdheid ook voor gedekt houden en de uitspraak toch als bevoegdlijk gedaan aanmerken (art. 27s AWR).

Een uit de uitspraak voortvloeiende teruggaaf van ingehouden of op aangifte afgedragen belasting wordt verleend aan degene die het beroep heeft ingesteld (art. 27f AWR). Als zowel de inhoudingsplichtige als degene van wie is ingehouden, beroep heeft ingesteld, wordt de teruggaaf verleend aan degene van wie is ingehouden.

1.7.6 Motivering van de uitspraak

Als de rechtbank het beroep gegrond verklaart, vernietigt ze het bestreden besluit geheel of gedeeltelijk (art. 8:72 Awb). Vernietiging van een besluit brengt vernietiging van de rechtsgevolgen van dat besluit met zich mee. De rechter kan echter ook bepalen dat die rechtsgevolgen in stand blijven, of dat de Belastingdienst met inachtneming van de uitspraak een nieuw besluit moet nemen of een andere handeling moet verrichten, alsmede hiervoor een termijn stellen. Ook kan hij bepalen dat zijn uitspraak in de plaats treedt van het vernietigde besluit van de Belastingdienst. In dat geval moet de Belastingdienst de uitspraak van de rechter ook zelf aan de belastingplichtige bekendmaken als ware het een eigen besluit (art. 8:80 Awb). Verder kan de rechter de Belastingdienst een termijn stellen voor het treffen van een voorlopige voorziening. In dat geval bepaalt hij het tijdstip waarop die voorlopige voorziening vervalt; dat tijdstip kan ook later liggen dan dat van de uitspraak. Ten slotte kan hij bepalen dat de Belastingdienst, zolang deze niet voldoet aan de uitspraak, een dwangsom verbeurt aan de andere partij.

De werking van de uitspraak van de rechtbank wordt opgeschort totdat de termijn voor het instellen van het hoger beroep is verstreken of, als hoger beroep is ingesteld, op het hoger beroep onherroepelijk is beslist. De Belastingdienst voert een uitspraak waartegen een rechtsmiddel wordt ingesteld of waarvoor de termijn voor indiening van een rechtsmiddel nog niet is verstreken, nog niet uit (Par. 21 en 33 BBB 2005). Als partijen zich bij een uitspraak neerleggen, draagt de Belastingdienst zorg voor uitvoering van de uitspraak nadat deze onherroepelijk is geworden.

1.7.7 Reformatio in peius; niet slechter af dan de aanslag of de uitspraak op bezwaar

De reformatio in peius geldt ten opzichte van de aanslag en de uitspraak op bezwaar. De belastingplichtige kan door het instellen van beroep bij de rechtbank niet in een slechtere positie komen dan wanneer hij geen beroep zou hebben ingesteld. De belastingplichtige kan door het instellen van hoger beroep bij het gerechtshof wel in een slechtere positie komen dan wanneer hij geen hoger beroep zou hebben ingesteld. De zogenoemde *reformatio in peius* gaat ten aanzien van het hoger beroep niet op. Een gunstige uitspraak van een lagere rechter kan door een hogere rechter ongedaan worden gemaakt (zie bijvoorbeeld Hof Arnhem 13 juni 2007, nr. 06/00202, LJN BA7977).

1.7.8 Schadevergoeding bij gegrondverklaring van het beroep

Als de rechtbank of het gerechtshof het beroep gegrond verklaart, kan de rechter de Belastingdienst tevens veroordelen tot vergoeding van de door de belastingplichtige geleden schade (art. 8:73 Awb). Hierbij gaat het om andere schade dan de proceskosten die deze heeft moeten maken. Als de rechter de omvang van die schade niet kan vaststellen, bepaalt hij in zijn uitspraak dat daarover het onderzoek wordt heropend, alsmede op welke wijze dat gebeurt. Toekennen van deze schadevergoeding is alleen mogelijk bij gegrondverklaring van het beroep. Mocht bij een ongegrond verklaard beroep schadevergoeding wenselijk zijn, dan zal de belastingplichtige zich tot de civiele rechter moeten wenden. Ook bij een gegrondverklaring kan de belastingplichtige dat doen, maar slechts voor zover de belastingrechter zich niet inhoudelijk over het verzoek tot schadevergoeding heeft uitgelaten. Verzoeken om schadevergoeding van meer dan € 5000 en verzoeken die een precedentwerking kunnen hebben, worden door de inspecteur overgedragen aan het team juridische zaken, onder toevoeging van een ambtsbericht (Par. 46 BBB 2005). De inspecteur licht de belastingplichtige in dat het verzoek is overgedragen. In zijn besluit van 28 augustus 2003 (nr. DGB03-4461) geeft de staatssecretaris de ambtenaren van de Belastingdienst instructies voor de behandeling van verzoeken om schadevergoeding. In paragraaf 2.2.3. van dit besluit staan de criteria opgenomen die de Belastingdienst bij een verzoek om schadevergoeding moet beoordelen. Door in het verzoek te anticiperen op de te beoordelen criteria wordt de slagingskans vergroot.

1.7.9 Schadevergoeding bij intrekking van het beroep

Als de belastingplichtige het beroep intrekt omdat de Belastingdienst alsnog aan zijn bezwaren tegemoet is gekomen, kan de rechtbank of het gerechtshof de Belastingdienst veroordelen tot vergoeding van door de belastingplichtige geleden schade, anders dan de proceskosten. De belastingplichtige moet hier tegelijkertijd met de intrekking van het beroep om verzoeken (art. 8:73a Awb). De rechter stelt de belastingplichtige zo nodig in de gelegenheid het verzoek schriftelijk toe te lichten, en de Belastingdienst om een verweerschrift in te dienen. Hij stelt hiervoor de termijnen vast. Wordt het verzoek om schadevergoeding mondeling gedaan, dan kan hij bepalen dat een toelichting en mogelijk het verweer onmiddellijk mondeling geschieden.

Als een belastingplichtige pas na de mondelinge behandeling met de Belastingdienst tot een compromis komt en het oordeel over de schadevergoeding aan de rechter wil overlaten, maar zijn standpunt daarover nog nader mondeling wil toelichten, doet hij er verstandig aan zijn beroep niet in te trekken, want daarmee komt de mogelijkheid van een nieuwe mondelinge behandeling te vervallen.

1.7.10 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. 8:75 Awb). 'Bij uitsluiting' betekent dat alleen de belastingrechter bevoegd is en dat de weg naar de civiele rechter dus niet openstaat. 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 wordt een punt 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 rechtbank, waarin een beroepschrift is ingediend en een mondelinge behandeling heeft plaatsgevonden, waarbij vijf zeer zware samenhangende zaken zijn behandeld, levert bij gegrondheid van het beroep bijvoorbeeld een proceskostenvergoeding op van € 1932 (2 punten x factor 2 x factor 1,5 = 6 punten maal € 322). Als de Belastingdienst wordt veroordeeld in de proceskosten, zorgt deze voor vergoeding daarvan (par. 45 BBB 2005).

Voor het vergoeden van kosten voor juridische rechtsbijstand in de bezwaarfase geldt de wettelijke regeling van art. 7:15 Awb. Deze regeling is eveneens nader uitgewerkt in het Besluit proceskosten bestuursrecht. Ook hier worden per verrichte werkzaamheid punten toegekend en wegingsfactoren toegepast. De forfaitaire vergoeding voor bezwaren in belastingzaken bedraagt evenwel € 161 (2008). Voor zover in de bezwaarfase aan de bezwaren van de belastingplichtige tegemoet wordt gekomen, stelt de Belastingdienst op verzoek de vergoeding vast. Voor zover dat in de beroepsfase gebeurt, stelt de rechter de kostenvergoeding vast (art. 8:75, lid 1 Awb). De belastingplichtige moet wel vóór de uitspraak op bezwaar schriftelijk om een vergoeding hebben gevraagd (art. 8:75, lid 1 Awb juncto art. 7:15, tweede tot en met vierde lid Awb).

Verzoeken om proceskostenvergoeding van bezwaren tegen besluiten van vóór 12 maart 2002 worden door de inspecteur behandeld overeenkomstig het besluit van 21 augustus 2003, nr. DGB2003/4461M. Dat wil zeggen dat een integrale kostenvergoeding op zijn plaats is, mits aan de dubbele redelijkheidseis is voldaan: het inschakelen van rechtsbijstand moet redelijk zijn, alsmede de kosten. Voor de hier bedoelde besluiten geldt niet dat vóór het doen van de uitspraak op bezwaar om een vergoeding moet zijn verzocht. Er zullen nog enkele procedures lopen waarin dit aan de orde is.

1.7.11 Proceskostenvergoeding bij voortijdige intrekking beroep

Als de belastingplichtige het beroep intrekt omdat de Belastingdienst alsnog aan de bezwaren tegemoet is gekomen, kan de rechtbank of het gerechtshof de Belastingdienst veroordelen tot vergoeding van de door de belastingplichtige gemaakte proceskosten (art. 8:75a Awb). Op straffe van niet-ontvankelijkheid moet de belastingplichtige hier tegelijk met de intrekking van het beroep om verzoeken. Ook hier kan de rechter de belastingplichtige in de gelegenheid stellen het verzoek nader toe te lichten en de Belastingdienst om daartegen verweer te voeren.

Als een belastingplichtige pas na de mondelinge behandeling met de Belastingdienst tot een compromis komt en het oordeel over de proceskostenvergoeding aan de rechter wil overlaten, maar zijn standpunt daarover nog nader mondeling wil toelichten, doet hij er verstandig aan zijn beroep niet in te trekken, want daarmee komt de mogelijkheid van een nieuwe mondelinge behandeling te vervallen.

1.7.12 Vergoeding van het betaalde griffierecht

Bij gegrondverklaring van het beroep van de belastingplichtige moet de Belastingdienst het door de belastingplichtige betaalde griffierecht vergoeden (art. 8:74 Awb). Als het gerechtshof de uitspraak van de rechtbank geheel of gedeeltelijk vernietigt, houdt de uitspraak tevens in dat aan de indiener van het beroepschrift het door hem betaalde griffierecht wordt vergoed (art. 27p AWR). Ook in andere gevallen kan de rechter bepalen dat de Belastingdienst dat geheel of gedeeltelijk moet doen.

1.7.13 Afschrift van de uitspraak naar partijen

Binnen twee weken na de dagtekening van de uitspraak zendt de griffier kosteloos een afschrift van de schriftelijke uitspraak of van het proces-verbaal van de mondelinge uitspraak aan partijen (art. 8:79 Awb). Ook anderen dan partijen kunnen, tegen vergoeding van de kosten, afschriften of uittreksels van de uitspraak of van het proces-verbaal verkrijgen. In de belastingprocedure is daarvoor nog wel een machtiging van de rechtbank of het gerechtshof nodig (art. 27g en j AWR). Met betrekking tot schriftelijke uitspraken wordt die machtiging alleen geweigerd als de rechtbank of het gerechtshof oordeelt dat 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 (art. 22 Procesregeling rechtbank en art. 13 Procesregeling hoven).

1.7.14 Vervanging mondelinge uitspraak door schriftelijke

Beroep in cassatie kan al worden ingesteld tegen de mondelinge uitspraak van het gerechtshof (art. 28b, lid 1 AWR). De mondelinge uitspraak wordt binnen zes weken nadat de griffier van de Hoge Raad zijn collega van het gerechtshof heeft geïnformeerd dat beroep in cassatie is ingesteld, vervangen door een schriftelijke. Het beroep wordt geacht te zijn gericht tegen de schriftelijke uitspraak.

Afdeling 3 van de AWR, die gaat over hoger beroep bij het gerechtshof, bevat geen bepaling over het al dan niet kunnen instellen van hoger beroep tegen de mondelinge uitspraak van de rechtbank, of de vervanging van de mondelinge uitspraak door een schriftelijke na instelling van hoger beroep. Gelet op hetgeen is bepaald in art. 27h, lid 1 AWR, zou het niettemin mogelijk moeten zijn om evenzeer tegen de mondelinge uitspraak van de rechtbank – nu dit een uitspraak is als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Awb – hoger beroep in te stellen. Veiligheidshalve is het niettemin aan te bevelen om te wachten op de schriftelijke uitspraak.

1.8 VOORBEELDEN BEROEPSCHRIFT

1.8.1 Pro forma beroepschrift rechtbank

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

Edelachtbaar College,

Met dagtekening **[datum]** heeft de Belastingdienst uitspraak gedaan op het namens belanghebbende **[naam]** te **[woonplaats]** (hierna: **[naam X]**) ingediende bezwaarschrift tegen de aanslag **[soort belasting en jaar/datum, verhoogd met vergrijpboete en/of heffingsrente]** (aanslagnummer...).

Hierbij stel ik namens **[naam X]** – vooralsnog zonder aanvoering van alle gronden – beroep in tegen genoemde uitspraak van de Belastingdienst. Een kopie van de uitspraak is aangehecht.

[Naam X] kan zich niet verenigen met het standpunt van de Belastingdienst omdat **[minimale omschrijving van enkele gronden van beroep]**.

Vriendelijk verzoek ik u mij een nadere termijn te geven voor de verdere motivering van dit beroepschrift en het herstel van eventuele andere aan dit beroepschrift klevende gebreken.

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: uitspraak op bezwaar

NB: vergeet niet de Ontvanger van de Belastingdienst te verzoeken om (nader) uitstel van betaling van het bestreden bedrag.

1.8.2 Nadere motivering beroepschrift rechtbank

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

Edelachtbaar College,

Op **[datum]** heb ik namens belanghebbende, **[naam]** te **[woonplaats]**, hierna: **[naam X]**, beroep aangetekend – vooralsnog zonder aanvoering van alle gronden – tegen de uitspraak op bezwaar van de inspecteur van de Belastingdienst van **[datum uitspraak]**. De uitspraak op bezwaar is bij het beroepschrift gevoegd.

Het beroep is vooralsnog als volgt gemotiveerd:

[motivering uit het pro forma beroepschrift hier citeren]

In de brief van **[datum]** verzoekt de griffier van de afdeling belastingzaken van uw rechtbank om uiterlijk op **[datum]** de nadere gronden van het beroep in te dienen. Thans ga ik daartoe over.

[nadere motivering van de gronden van beroep]

Gelet op het bovenstaande concludeert **[naam X]** tot vernietiging van de uitspraak op bezwaar alsmede tot vernietiging van de opgelegde aanslag **[soort belasting en jaar/datum, verhoogd met vergrijpboete en/of heffingsrente]**. Het **[belastbaar inkomen/fiscaal resultaat etc.]** dient alsdan te worden vastgesteld op € **[bedrag]**.

[naam X] verzoekt hem/haar een vergoeding toe te kennen voor de gemaakte proceskosten, zowel in beroep als bezwaar, vast te stellen op € **[bedrag]** (**[aantal punten]** x € 322 plus **[aantal punten]** x € 161 x **[wegingsfactor]**).

Voor de berekening van de vergoeding voor de gemaakte proceskosten is uitgegaan van het Besluit proceskosten bestuursrecht. Voor de berekening van de kosten in bezwaar is uitgegaan van **[aantal]** punten (**[voor het opstellen van het bezwaarschrift/verschijning op de hoorzitting etc.]**). Voor de berekening van de kosten in beroep is uitgegaan van **[aantal]** punten (**[voor het opstellen van het beroepschrift/verschijning ter zitting etc.]**).

Teneinde zeker te zijn van een goede en tijdige ontvangst, zend ik u deze motivering van het beroepschrift zowel per fax (zonder bijlagen) als in drievoud per gewone post (inclusief bijlagen). Tevens zend ik een exemplaar aan de behandelend inspecteur van de Belastingdienst, de heer/mevrouw **[naam Y]**.

Met de verschuldigde eerbied,
en hoogachting,

[naam indiener]

Reeds gevoegd bij het beroepschrift dd. **[datum]**: uitspraak op bezwaar

Bijlagen: PM

NB: vergeet niet de Ontvanger van de Belastingdienst te verzoeken om (nader) uitstel van betaling van het bestreden bedrag.

1.8.3 Pro forma beroepschrift gerechtshof

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

Edelgrootachtbaar College,

Met dagtekening **[datum]** heeft de rechtbank uitspraak gedaan op het namens belanghebbende **[naam]** te **[woonplaats]** (hierna: **[naam X]**) ingediende beroepschrift tegen de uitspraak op bezwaar van de Belastingdienst inzake aanslag **[soort belasting en jaar/datum, verhoogd met vergrijpboete en/of heffingsrente]** (aanslagnummer...).

Hierbij stel ik namens **[naam X]** – vooralsnog zonder aanvoering van alle gronden – beroep in tegen genoemde uitspraak van de rechtbank. Een kopie van de uitspraak is aangehecht.

[Naam X] kan zich niet verenigen met de uitspraak van de rechtbank omdat **[minimale omschrijving van enkele gronden van beroep]**.

Vriendelijk verzoek ik u mij een nadere termijn te geven voor de verdere motivering van dit beroepschrift en het herstel van eventuele andere aan dit beroepschrift klevende gebreken.

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: uitspraak van de rechtbank

1.8.4 Nadere motivering beroepschrift gerechtshof

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

Edelgrootachtbaar College,

Op [datum] heb ik namens belanghebbende, [naam] te [woonplaats], hierna: [naam X], beroep aangetekend – vooralsnog zonder aanvoering van alle gronden – tegen de uitspraak van de rechtbank inzake de uitspraak op bezwaar van de inspecteur van de Belastingdienst van [datum uitspraak]. De uitspraak van de rechtbank is bij het beroepschrift gevoegd.

Het beroep is vooralsnog als volgt gemotiveerd:

[motivering uit het pro forma beroepschrift hier citeren]

In de brief van [datum] verzoekt de griffier van de afdeling belastingzaken van uw gerechtshof om uiterlijk op [datum] de nadere gronden van het beroep in te dienen. Thans ga ik daartoe over.

[nadere motivering van de gronden van beroep]

Gelet op het bovenstaande concludeert [naam X] tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank, tot vernietiging van de uitspraak op bezwaar alsmede tot vernietiging van de opgelegde aanslag [soort belasting en jaar/datum, verhoogd met vergrijpboete en/of heffingsrente]. Het [belastbaar inkomen/fiscaal resultaat etc.] dient alsdan te worden vastgesteld op € [bedrag].

[naam X] verzoekt hem/haar een vergoeding toe te kennen voor de gemaakte proceskosten, zowel in [hoger] beroep als bezwaar, vast te stellen op € [bedrag] ([aantal punten] x € 322 plus [aantal punten] x € 161 x [wegingsfactor]).

Voor de berekening van de vergoeding voor de gemaakte proceskosten is uitgegaan van het Besluit proceskosten bestuursrecht. Voor de berekening van de kosten in bezwaar is uitgegaan

van [aantal] punten ([voor het opstellen van het bezwaarschrift/verschijning op de hoorzitting etc.]). Voor de berekening van de kosten in [hoger] beroep is uitgegaan van [aantal] punten ([voor het opstellen van het beroepschrift/verschijning ter zitting etc.]).

Teneinde zeker te zijn van een goede en tijdige ontvangst, zend ik u deze motivering van het beroepschrift zowel per fax (zonder bijlagen) als in drievoud per gewone post (inclusief bijlagen). Tevens zend ik een exemplaar aan de behandelend inspecteur van de Belastingdienst, de heer/mevrouw [naam Y].

Met de verschuldigde eerbied,
en hoogachting,

[naam indiener]

Reeds gevoegd bij het beroepschrift dd. [datum]: uitspraak op bezwaar

Bijlagen: PM

1.9 DE VOORLOPIGE VOORZIENING

Als tegen een aanslag of een voor bezwaar vatbare beschikking (hoger) beroep is ingesteld of bezwaar is gemaakt, kan de voorzieningenrechter van de rechtbank of het gerechtshof die in de hoofdzaak bevoegd is of kan worden, op verzoek een voorlopige voorziening treffen als onverwijlde spoed, gelet op de betrokken belangen, dat vereist (art. 8:81 Awb). Het verzoek om een voorlopige voorziening is de bestuursrechtelijke variant op het civiele kort geding. Dat eerst bezwaar of beroep moet zijn ingesteld, heet het *connexiteitsvereiste*. Het verzoek kan worden gedaan door de indiener van het bezwaar- of beroepschrift, die daarvan ook een afschrift moet meesturen. Voor de opstelling van het verzoek gelden dezelfde formele vormvereisten als voor het indienen van het bezwaar- of beroepschrift (afdeling 6.2 Awb). Als op het bezwaar of beroep is beslist voordat de zitting voor de voorlopige voorziening plaatsvindt, wordt de verzoeker in de gelegenheid gesteld (hoger) beroep in te stellen.

Tegen de uitspraak van de voorlopigevoorzieningenrechter kan geen hoger beroep worden ingesteld, als de uitspraak strekt tot (art. 27h, lid 2, onder d en e AWR):

- onbevoegdverklaring van de voorzieningenrechter;
- niet-ontvankelijkverklaring van het verzoek;
- afwijzing van het verzoek; of
- geheel of gedeeltelijke toewijzing van het verzoek (art. 8:84, lid 2 Awb);

of in geval van een:

- verzoek om proceskostenvergoeding na intrekking beroep wegens tegemoetkoming (art. 8:75a Awb).

Tegen een beslissing van de voorzieningenrechter kan, anders dan tegen de beslissing van art. 8:86 Awb, slechts tegelijkertijd met het hoger beroep tegen de uitspraak in de hoofdzaak hoger beroep worden ingesteld (art. 27h, lid 3 AWR). Te denken valt aan een beslissing van de voorzieningenrechter wegens de weigering om inlichtingen te geven of stukken te verstrekken als gevolg van gewichtige redenen (art. 8:29, lid 3 Awb).

De werking van de uitspraak van de voorzieningenrechter wordt opgeschort totdat de termijn voor het instellen van hoger beroep is verstreken of, als hoger beroep is ingesteld, daarop onherroepelijk is beslist (art. 27h, lid 5 AWR).

1.9.1 Verschuldigdheid griffierecht

De verzoeker van een voorlopige voorziening is griffierecht verschuldigd (art. 27n AWR juncto 8:82 Awb). Het griffierecht bedraagt op 1 juli 2008 (art. 27l, 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 beroep is ingesteld tegen een ander besluit dan de hiervoor genoemde;
- € 433 als anders dan door een natuurlijk persoon beroep is ingesteld.

Het griffierecht moet binnen twee weken na dagtekening van de brief van de griffier zijn betaald. De voorzieningenrechter kan hiervoor een kortere termijn stellen. Als het verzoek wordt ingetrokken omdat de uitvoering van het bestreden besluit is opgeschort of de Belastingdienst heeft aangegeven de voorlopige maatregel te zullen nemen, wordt het griffierecht terugbetaald. Ook in andere gevallen kan de rechter bepalen dat de Belastingdienst het griffierecht geheel of gedeeltelijk terugbetaalt.

1.9.2 Behandeling van het verzoek

Partijen worden zo spoedig mogelijk uitgenodigd om ter zitting te verschijnen (art. 8:83 Awb). Binnen een door de rechter te bepalen termijn dient de Belastingdienst de op de zaak betrekking hebbende stukken in (Par. 24 BBB 2005). Nadere stukken kunnen tot één dag voor de zitting worden ingediend. Getuigen en deskundigen kunnen worden meegebracht of opgeroepen zonder dat van tevoren aan de rechter te hoeven melden. Als de voorzieningenrechter kennelijk onbevoegd is of het verzoek kennelijk niet-ontvankelijk, kennelijk ongegrond of kennelijk gegrond is, kan de voorzieningenrechter uitspraak doen zonder partijen voor de zitting uit te nodigen. Hij doet de zaak dan vereenvoudigd af. Als onverwijlde spoed dat vereist en partijen daardoor niet in hun belangen worden geschaad, kan de voorzieningenrechter ook in andere gevallen uitspraak doen zonder dat partijen worden uitgenodigd ter zitting te verschijnen.

1.9.3 Strekking van de uitspraak

De voorzieningenrechter doet zo spoedig mogelijk uitspraak (art. 8:84 Awb). Dat kan mondeling of schriftelijk. De uitspraak kan strekken tot onbevoegdverklaring, niet-ontvankelijkverklaring, en af- of toewijzing van het verzoek. De griffier zendt kosteloos en onverwijld een afschrift van de uitspraak aan partijen. Tevens is de voorzieningenrechter bevoegd een schadevergoeding, alsmede een proceskostenvergoeding vast te stellen (art. 8:73 en 8:75 Awb).

1.9.4 Vervallen voorlopige voorziening

De voorzieningenrechter kan bepalen wanneer de voorlopige voorziening vervalt (art. 8:85 Awb). Deze vervalt in ieder geval zodra de termijn voor het instellen van beroep ongebruikt is verstreken, het beroep is ingetrokken of de rechter inmiddels uitspraak heeft gedaan, tenzij bij de uitspraak van de voorzieningenrechter een later tijdstip is bepaald.

1.9.5 Onmiddellijke uitspraak in de hoofdzaak

Als het verzoek om een voorlopige voorziening wordt gedaan terwijl beroep is ingesteld en de voorzieningenrechter van oordeel is dat nader onderzoek niet zal bijdragen aan de beoordeling van de zaak, kan hij onmiddellijk uitspraak in de hoofdzaak doen (art. 8:86 Awb). Dit wordt

ook wel kortsluiting genoemd. Partijen worden hierop gewezen in de uitnodiging om ter zitting te verschijnen.

1.9.6 Opheffen of wijzigen voorlopige voorziening

De voorzieningenrechter kan een voorlopige voorziening opheffen of wijzigen (art. 8:87 Awb). Voor een verzoek tot opheffing of wijziging gelden dezelfde regels als voor het verzoek tot het treffen van een voorlopige voorziening.

1.10 VOORBEELD VERZOEK VOORLOPIGE VOORZIENING

1.10.1 Verzoek tot het treffen van een voorlopige voorziening

Inzake: verzoek tot het treffen van een voorlopige voorziening op grond van artikel 8:81 Awb met betrekking tot de aanslag [**soort belasting en jaar/datum**] (aanslagnummer...) ten name van [**naam belanghebbende**] te [**woonplaats**]

Edel[groot]achtbaar College,

Namens [**naam belanghebbende**] te [**woonplaats**] (hierna: [**naam X**]) verzoek ik u op grond van artikel 8:81 Awb een voorlopige voorziening te treffen. Ter verdere toelichting moge het volgende dienen.

Met dagtekening [**datum**] is ten name van [**naam X**] een aanslag [**soort belasting en jaar/datum**] (aanslagnummer...) opgelegd. Op [**datum**] is tegen deze aanslag bezwaar gemaakt. Het bezwaarschrift is gevoegd als [**bijlage 1**]. *(Eventueel: Met dagtekening [**datum**] heeft de Belastingdienst uitspraak op bezwaar gedaan. De uitspraak is gevoegd als [**bijlage 2**]. Op [**datum**] is namens belanghebbende bij uw rechtbank of gerechtshof [**hoger**] beroep ingesteld. Het beroepschrift is gevoegd als [**bijlage 3**].)*

[nadere motivering van het verzoek; geef in ieder geval aan waarom de zaak spoedeisend is!]

Ik verzoek u de werking van de aanslag te schorsen, totdat uitspraak in de hoofdzaak is gedaan. In dat geval moet de invordering worden stopgezet. Gelet op de spoedeisendheid van deze zaak verzoek ik u partijen zo spoedig mogelijk uit te nodigen om op de zitting te verschijnen.

Bij gegrondverklaring van het verzoek, verzoekt [**naam X**] hem/haar een vergoeding toe te kennen voor de gemaakte proceskosten, vast te stellen op € [**bedrag**] ([**aantal punten**] x € 322 x [**wegingsfactor**]).

Voor de berekening van de vergoeding voor de gemaakte proceskosten is uitgegaan van het Besluit proceskosten bestuursrecht. Voor de berekening van de kosten in beroep is uitgegaan van [**aantal**] punten ([**voor het opstellen van het verzoek/verschijning ter zitting etc.**]).

Om zeker te zijn van een goede en tijdige ontvangst, zend ik u dit verzoek zowel per fax als in drievoud per gewone post. Tevens zend ik een exemplaar aan de behandelend ambtenaar van de Belastingdienst, de heer/mevrouw [**naam y**].

Met de verschuldigde eerbied,

en hoogachting,

[naam indiener]

Bijlagen:

Bijlage 1: bezwaarschrift

[Eventueel

Bijlage 2: uitspraak op bezwaar

Bijlage 3: beroepschrift]

1.11

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. 8:88 Awb). De gestelde voorwaarden zijn zodanig strikt dat een verzoek om herziening in de praktijk naar verwachting niet gauw zal voorkomen. Herzieningsverzoeken zijn overigens ook mogelijk in verband met uitspraken die zijn gedaan vóór de inwerkingtreding van art. 8:88 Awb op 1 september 1999 (HR 28 april 2006, BNB 2006/214).