

Evenwicht is een dynamische toestand!

Over schuivende machten en de rechtsvormende rol van de Hoge Raad¹

Maarten Pieterse

‘De staat zelf wordt principieel gescheiden van de Kerk en vervolgens onderverdeeld in drie machten die elkaar in evenwicht moeten houden: de wetgevende, de uitvoerende en de rechtsprekende macht. Deze aan Montesquieu ontleende idee van een trias politica impliceert dat er geen macht is die het laatste woord heeft.’²

1 Inleiding

In het rapport ‘Versterking van de cassatierechtspraak’ van de commissie normstellende rol Hoge Raad (hierna: het rapport Hammerstein) is geconstateerd dat bepaalde soorten zaken waarin rechtsvragen aan de orde komen waarvan aannemelijk is dat maatschappelijk behoefte bestaat aan een richtinggevende uitspraak van de Hoge Raad, de Hoge Raad niet of niet tijdig bereiken.³ In de hiernavolgende bijdrage zal ik uiteenzetten dat ook in het belastingrecht categorieën zaken bestaan, die de Belastingkamer van de Hoge Raad niet of niet tijdig bereiken, maar waarin de Hoge Raad een rechtsvormende taak zou kunnen of heeft te vervullen.⁴ Daartoe geef ik in de volgende paragraaf een korte beschouwing over wat de taak van de Hoge Raad is en zou moeten zijn. In paragraaf drie zal ik de kwaliteit van de instroom van zaken analyseren en in paragraaf vier betogen dat in het belastingrecht de uitvoerende macht meer initiatief naar zich toe heeft getrokken, als gevolg waarvan er hiaten zijn in het aanbod van zaken van de Hoge Raad, en aangeven waarom

¹ Een verkorte versie van dit artikel is reeds gepubliceerd in *NJB* 2013/2123, p. 2512-2518.

² D. Pessers, *De rechtsstaat voor beginners*, Amsterdam: Uitgeverij Balans 2011, p. 42.

³ Zie p. 3, 4 en 26 van het Rapport Hammerstein, te raadplegen op de website van de Hoge Raad.

⁴ Anders p. 35-38 van het Rapport Hammerstein.

dat mijns inziens niet wenselijk is. Oplossingen voor de vraag hoe de Hoge Raad zich (weer en/of meer) als rechtsvormend orgaan zou kunnen profileren geef ik in paragraaf vijf. Ik sluit af met een conclusie.

2 Wat is de taak van de Hoge Raad?

De rechterlijke macht is één van de drie pijlers van de trias politica van Montesquieu.⁵ Voor het fiscale recht is het standpunt verdedigd dat sprake is van een 'duas politica': de invloed van het Ministerie van Financiën op het wetgevingsproces is zeer aanzienlijk.⁶ De Hoge Raad neemt in de (nationale) rechterlijke piramide de hoogste plaats in. De taak van de Hoge Raad is driedelig en bestaat uit het zorgen voor rechtseenheid, rechtsontwikkeling⁷ en rechtsbescherming:

‘De Hoge Raad dient, mede op basis van een goede voorlichting door het Parket, richting te geven aan de rechtsontwikkeling en de rechtseenheid en de rechtszekerheid te bevorderen door het beantwoorden van rechtsvragen in concrete zaken op basis van een grondige analyse van

- ⁵ Zie over het evenwicht van machten: W.J. Witteveen, *Evenwicht van machten* (oratie Tilburg), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1991. Voor een evenwicht binnen de trias politica is wederzijds vertrouwen nodig tussen de drie machten; zie voor een uitgebreide uiteenzetting over de relatie tussen de wetgevende en rechtsprekende macht: M. Hertogh, *Scheidende machten. De relatiecrisis tussen politiek en rechtspraak*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2012. Hertogh concludeert overigens dat (p. 117): '(...) niet zo zeer sprake is van een relatiecrisis tussen politiek en rechtspraak onderling; maar veel meer nog van een relatiecrisis tussen politiek en rechtspraak en de rest van de samenleving.' Zie over de verdwijnende machtsbalans tussen regering en parlement: A.F.M. Brenninkmeijer, 'Rechtsbescherming en rechtsvorming door de hoogste bestuursrechters', *NJB* 2000/13, p. 699-700.
- ⁶ R.H. Happé, 'Van Trias politica naar duas politica. Een verkenning van een nieuw evenwicht', in: *Belastingrechtspraak in een veranderende wereld. Belastingadviseursdag 2001*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2001, p. 26 en J.W. Zwemmer, 'De taak van de Hoge Raad in belastingzaken', *NJB* 2002/7, p. 306.
- ⁷ Thomassen schrijft over rechtsvorming: 'Waar de wetgever de algemene norm stelt, bepaalt de rechter in ieder concreet geval waar de grenzen liggen. Het toepassen van deze algemene norm in het concrete geval is een creatief proces. In het complexe proces van normering kan niet altijd een heel scherp onderscheid worden gemaakt tussen het formuleren van de wet en haar toepassing. De wet is niet af na de stemming in het parlement. Zij blijft gevormd worden door degene die haar toepast.' W.M.E. Thomassen, 'Recht op een rechter', in: E.A.G. van der Ouderaa (red.), *Schurende machten. Inleiding en verslag van een symposium ter gelegenheid van het afscheid van mr. H.F. van den Haak als president van het gerechtshof te Amsterdam*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1999, p. 27.

regelgeving, jurisprudentie en doctrine, met inbegrip van Europees-rechtelijke en internationale aspecten. Dit moet gebeuren op een wijze die zoveel mogelijk duidelijkheid geeft voor soortgelijke toekomstige gevallen. Tezelfdertijd treedt de Hoge Raad op als laatste rechter in de concrete zaak, in welke hoedanigheid hij waar nodig rechtsbescherming kan bieden aan de individuele rechtzoekenden.⁸

Tussen de verschillende taken bestaat een zekere spanning wanneer in aanmerking wordt genomen dat van de Hoge Raad wordt verwacht dat tijdig, adequaat, in de zin van een goede motivering, en met beperkte middelen c.q. mankracht⁹ recht moet worden gedaan. Daartegenover staat dat de stelling kan worden verdedigd dat rechtsvorming juist bijdraagt aan rechtsbescherming.¹⁰ Ik steun de opvatting van de commissie Hammerstein waar zij stelt dat zou kunnen worden gestreefd naar een ruimere invulling van de rechtsvormende taak.¹¹

Zwemmer heeft het standpunt verdedigd dat juist in het belastingrecht de rechtsbeschermingsfunctie¹² vooropstaat:

‘(...) de belangrijkste taak van de Hoge Raad als hoogste rechter in belastingzaken (...) bestaat uit de rechtsbescherming van de burger tegen een machtige wetgevende en uitvoerende macht waarvan de controle vanuit het daartoe geëigende staatsorgaan, de volksvertegenwoordiging te kort schiet. Dat daarnaast ook nog een taak op het gebied van de fiscale rechtsvorming bestaat, staat buiten kijf, maar die rol acht ik zonder meer ondergeschikt aan die van de rechtsbescherming.’¹³

8 Rapport Hammerstein, p. 9-10.

9 Zie G.J.M. Corstens, ‘De toekomst van de cassatie’, *Strafblad* 2007/1, p. 38.

10 Zie bijvoorbeeld J.M. Barendrecht, ‘Door muren kijken. Suggesties voor hervorming van de civiele cassatierechtspraak’, *NJB* 2002/7, p. 298.

11 Rapport Hammerstein, p. 12. Over de rechtsvormende taak van de Hoge Raad kan echter ook anders worden gedacht. Zie onder meer S.K. Martens, ‘De grenzen van de rechtsvormende taak van de rechter’, *Trema* 2000/5, p. 171; J. van Duijvendijk-Brand, ‘Waartoe is de Hoge Raad op aarde?’, *NJB* 2010/9; F. Bruinsma, ‘Het rapport Hammerstein: de vlucht naar voren van de Hoge Raad’, *NJB* 2009/36, p. 252 en W.E. Haak, ‘Rechtsvorming door de hoogste rechter, toeval of beleid?’, *NJB* 2000/13, p. 713.

12 Zie uitgebreider over de rechtsbeschermingsfunctie: A.E.M. Röttgering, *Cassatie in strafzaken. Een rechtsbeschermend perspectief*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013.

13 J.W. Zwemmer, ‘De taak van de Hoge Raad in belastingzaken’, *NJB* 2002/7, p. 307. Hierbij dient te worden aangetekend dat toentertijd in belastingzaken slechts één feitelijke instantie bestond. Zie ook Happé: ‘(...) de primaire taak van de rechter [is] het bieden van rechtsbescher-

Cassatie is een gewoon rechtsmiddel. De toetsing door de Hoge Raad is niet bedoeld als een volledige derde instantie, maar om de kwaliteit van het recht te borgen.¹⁴ Als de Hoge Raad rechtsvormend optreedt, hebben de arresten niet alleen voor de rechterlijke macht een gidsfunctie, maar juist ook voor de samenleving als geheel. Zij kunnen het gezag van de Hoge Raad doen toenemen. Dergelijke arresten kunnen als leidraad fungeren voor partijen om hun rechtspositie te bepalen. De maatschappij als geheel profiteert derhalve van dergelijke rechtsvormende arresten. Een belastingplichtige zal daarentegen minder boodschap hebben aan de rechtsvormende taak van de Hoge Raad. Het zal hem er in het algemeen om gaan dat hij gelijk krijgt. De weg ernaartoe lijkt daarbij minder belangrijk. Aldus is sprake van uiteenlopende verwachtingen ten aanzien van de rol die de Hoge Raad heeft te vervullen.¹⁵ Vanzelfsprekend dient steeds het recht van de belanghebbende op een eerlijk proces voorop te staan. In het belastingrecht moet die belanghebbende immers de strijd aan met de overheid: voorwaar geen gemakkelijke tegenstander. Een verschuiving naar een meer rechtsvormende taakopvatting zal alleen op een behoedzame en geleidelijke wijze kunnen worden vormgegeven. Wie rechtvaardigheid wil betrachten zal ervoor moeten zorgen dat het recht op een eerlijk proces, ondanks alle goede rechtsvormende bedoelingen, niet in het gedrang komt.¹⁶

In de literatuur is verdedigd dat een grotere nadruk op de rechtsvormende taak van de Hoge Raad het risico in zich bergt dat de Hoge Raad gemakkelijk alleen komt te staan. De wetgever zou, vaker dan hij dat nu al doet, de Hoge

ming aan de burger (...)' R.H. Happé, *Schuivende machten. Over trias politica en het gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht* (oratie Tilburg), Deventer: Kluwer 1999, p. 50 en L.G.M. Stevens, 'Prijs (van) de rechtsbescherming', in: B. van Delden, G.J. van Muijen & L.G.M. Stevens (red.), *Rechtspraak in 2040. Liber amicorum ter gelegenheid van het afscheid van mr. G.A.M. Stevens als president van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch*, Deventer: Kluwer 2009, p. 214.

14 Zie het rapport van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2002, p. 271-272 en M. Loth, 'Beslissen te beslissen; hoe de Hoge Raad zijn agenda bepaalt', in: A.G. Castermans e.a. (red.), *Ex Libris Hans Nieuwenhuis: opstellen aangeboden aan prof. mr. J.H. Nieuwenhuis, hoogleraar burgerlijk recht aan de Universiteit Leiden, bij zijn emeritaat*, Deventer: Kluwer 2009, p. 219.

15 Zie M. Loth, 'Beslissen te beslissen; hoe de Hoge Raad zijn agenda bepaalt', in: A.G. Castermans e.a. (red.), *Ex Libris Hans Nieuwenhuis: opstellen aangeboden aan prof. mr. J.H. Nieuwenhuis, hoogleraar burgerlijk recht aan de Universiteit Leiden, bij zijn emeritaat*, Deventer: Kluwer 2009, p. 214.

16 Zie ook P.J.M. von Schmidt auf Altenstadt, 'Wat moet de Hoge Raad?', in: J.F. de Groot & H.M. Slaghekke (red.), *Frank en vrij* (Thunissen-bundel), 's-Gravenhage: IBR 2009, p. 15.

Raad in de steek kunnen laten.¹⁷ Mijns inziens hoeven we daar niet bang voor te zijn. De Hoge Raad kan deze taak aan. De Hoge Raad is immers in het verleden niet voor niets een juridisch onbetwist *center of excellence* genoemd.¹⁸ Om rechtsvormend op te kunnen treden is de Hoge Raad echter voor een deel, zie paragraaf 3, afhankelijk van de kwaliteit van de instroom van zaken.

3 Kwaliteit van instroom

Uit de cijfers over de jaren 2000-2012 volgt zowel een stijgende trend van het percentage zaken dat door de Belastingkamer met een verwijzing naar artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie (hierna: artikel 81 Wet RO) is afgedaan (zie grafiek 1) als het percentage zaken dat in een 3-formatie is geweest (zie grafiek 2).¹⁹ Dat zegt iets over de zwaarte van de afgedane zaken en dus ook over de kwaliteit van de instroom, in de zin dat de Hoge Raad in die zaken niet rechtsvormend behoeft op te treden. Aangezien een artikel 81 Wet RO-afdoening alleen wordt toegepast in zaken waarin de aangevoerde klacht niet tot cassatie kan leiden en niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van rechtseenheid of rechtsontwikkeling, ligt het immers voor de hand te stellen dat in deze zaken geen rechtsvorming plaatsvindt.²⁰ Ook zou hieruit, weliswaar voorzichtig, de conclusie kunnen worden getrokken dat de Hoge Raad de grenzen van artikel 81 Wet RO opzoekt.²¹

17 P.A.M. Mevis, 'Versterking van de cassatierechtspraak', *DD* 2008/33, p. 470.

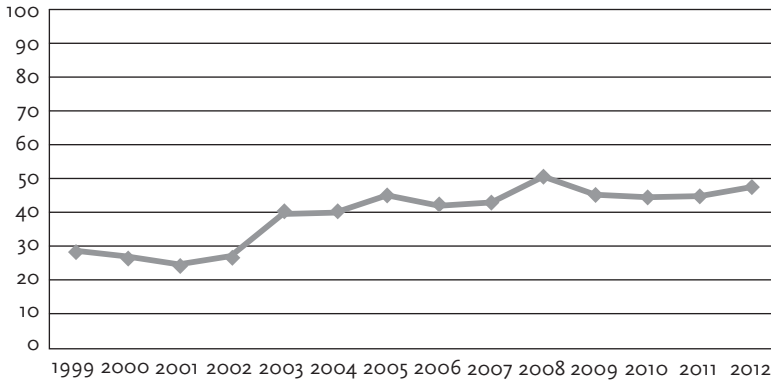
18 N.J.H. Huls, 'Rechterlijk leiderschap, ontwikkelingen sinds 1988', in: N.J.H. Huls (red.), *Versterking van de cassatierechtspraak door de Hoge Raad*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2009, p. 23.

19 De cijfers zijn ontleend aan de jaarverslagen van de Hoge Raad en geven alleen die uitspraken weer waarbij alle klachten met een verwijzing naar artikel 81 Wet RO ongegrond zijn verklaard. De jaarverslagen zijn te raadplegen op de website van de Hoge Raad. In deze benadering zit een, in ieder geval gedeeltelijke, overlap, omdat zaken die geheel met een verwijzing naar artikel 81 Wet RO ongegrond zijn verklaard, over het algemeen in een 3-formatie zullen zijn geweest. In het jaarverslag over het jaar 2012 is geen uitsplitsing naar formatie opgenomen.

20 Zie ook voor een toespitsing op het civiele recht: J.B.M. Vranken, 'Consequenties van een versterking van de rechtsvormende taak van de Hoge Raad: talrijk, divers en soms vergaand', *NJB* 2009/17, p. 1084.

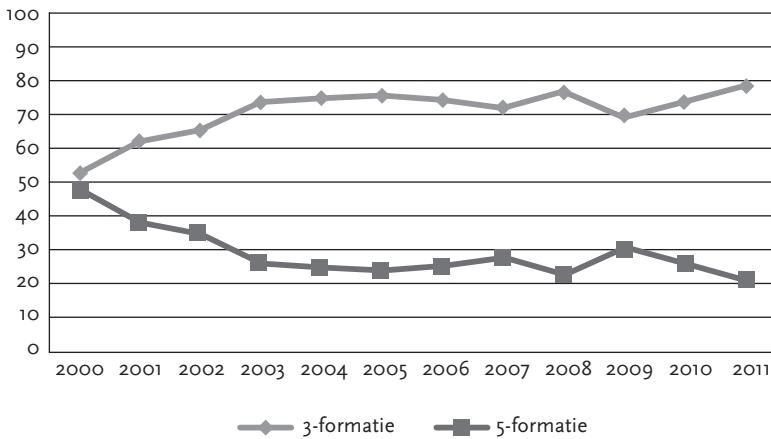
21 Zie ook de aanbeveling daartoe in het rapport Hammerstein, p. 3.

percentage 81 RO t.o.v. geheel



Grafiek 1: percentage van de zaken waarbij alle klachten met een verwijzing naar artikel 81 Wet RO ongegrond zijn verklaard (x-as: het desbetreffende jaar; y-as: het bijbehorende percentage)

3- of 5-formaties



Grafiek 2: percentage van de zaken die in een 3- dan wel 5-formatie is afgedaan (x-as: het desbetreffende jaar; y-as: het bijbehorende percentage; de ruitjes geven een 3-formatie weer en de vierkantjes een 5-formatie)

4 De trias en het initiatief van de uitvoerende macht in het belastingrecht

De trias politica²² laat zich weergeven als een driehoek (180°), waarbij elke hoek wordt bezet door één van de drie machten. Als één van die machten meer initiatief naar zich toetrekt (> 60°), doet die macht dat ten koste van één van de twee andere machten aangezien de som van de hoeken van een driehoek 180° is.²³ Ik zal uiteenzetten waarom ook in het belastingrecht, sommige zeer relevante rechtsvragen niet aan de rechterlijke macht in het algemeen, noch aan de Hoge Raad in het bijzonder, worden voorgelegd. Mijn stelling is dat los van de aversie van de gemiddelde belastingplichtige tegen procederen, de uitvoerende macht steeds meer initiatief naar zich toe heeft getrokken, waarbij in het voortraject tot het vaststellen van een aanslag, of in de bezwaarfase, met belastingplichtigen tot een vergelijk wordt gekomen.

Sinds 2005 heeft de Belastingdienst sterk ingezet op het werken in de actualiteit en het zogenoemde horizontaal toezicht. Deze vorm van toezicht gaat ervan uit dat belastingplichtigen mogen worden aangesproken op hun eigen verantwoordelijkheden en dat de Belastingdienst en de belastingplichtige een wederzijds belang hebben bij het tot stand brengen van een vertrouwensrelatie, waarbij een onnodig zware toezichtslast met lastige discussies en correcties

22 Met Happé ga ik uit van de leer van het machtsevenwicht en niet van de leer van de machtenscheiding. Happé schrijft hierover: 'Rechtspraak vormt een waarborg voor de bescherming van de vrijheid van de burger tegenover de wetgever. Evenwicht van machten brengt tot uitdrukking dat ook de wetgever als democratisch gelegitimeerde staatsmacht gebonden is aan het recht en dat de rechter daarop toeziet.' R.H. Happé, *Schuivende machten. Over trias politica en het gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht* (oratie Tilburg), Deventer: Kluwer 1999, p. 16. Zie ook: J.L.M. Gribnau, *Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing*, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2007, p. 101-109.

23 Zie ook J.L.M. Gribnau, 'De belastingrechter in een veranderende trias politica', in: J.P. Boer (red.), *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht. Liber amicorum aangeboden aan Prof. dr. A.O. Lubbers ter gelegenheid van zijn tienjarig afdelingsvoorzitterschap*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 72 en het 'statement' van Bolkestein in de symposiumbundel *Schurende machten. Inleiding en verslag van een symposium ter gelegenheid van het afscheid van mr. H.F. van den Haak als president van het gerechtshof te Amsterdam*, E.A.G. van der Ouderaa (red.), Nijmegen: Ars Aequi Libri 1999, p. 43: 'Alle macht heeft de neiging zich uit te breiden tot zij op tegenmacht stuit.' Hij zei dit overigens in het kader van ontoereikende codificatie van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur door de wetgever die door de rechter nader zijn ontwikkeld. Ik zie niet in waarom deze stelling niet voor alle drie de machten op zou gaan.

achteraf kan worden vermeden.²⁴ Belastingplichtigen worden geacht risicovolle structuren in een vroegtijdig stadium voor te leggen aan de Belastingdienst. Als gevolg hiervan is te verwachten dat de instroom van zaken die aan de rechter zullen worden voorgelegd omlaag zal gaan. Voor de Hoge Raad zou dit een uitholling van zijn rechtsvormende taak kunnen betekenen.²⁵

Het achterwege blijven van instroom van relevante zaken wordt eveneens veroorzaakt door het beleid van de Belastingdienst – en één van de paradepaardjes van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat – om op voorhand zekerheid te geven over de toepassing van de belastingwet in een bepaalde feitenconstellatie door middel van een ruling. Structuren waarvoor een dergelijke ruling is afgegeven, denk onder meer aan het van toepassing zijn van de deelnemingsvrijstelling of de aftrekbaarheid van rente, zullen over het algemeen niet aan de rechter worden voorgelegd. In een eerder stadium is immers tussen partijen overeenstemming bereikt. Aldus zou kunnen worden betoogd dat de rechterlijke macht in zoverre geen rol heeft te vervullen. Van een hiaat in het aanbod van zaken is mijns inziens echter wel sprake.²⁶ De Hoge Raad kan in dergelijke zaken immers niet rechtsvormend optreden.

Ook valt te denken aan het ter consultatie voorgelegde wetsvoorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer met de Belastingdienst.²⁷ Doel van het wetsvoorstel is onder meer een soepeler afdoening van ingediende aangiften doordat belastingplichtigen eerst een verzoek om herziening in moeten dienen alvorens de mogelijkheid van bezwaar en beroep openstaat. Wat is gepresenteerd als een vereenvoudiging van het formeel verkeer zou ook zo kunnen worden opgevat

24 Zie het rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, 'Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet', p. 5. Het rapport is te raadplegen op <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2012/06/20/rapport-van-de-commissie-stevens-over-horizontaal-toezicht-bij-de-belastingdienst.html>. Tegenover horizontaal toezicht staat verticaal toezicht waarbij door onder meer boekenonderzoeken achteraf bepaalde correcties op een ingediende aangifte worden aangebracht.

25 Zie de door Jansen gegeven voorbeelden ten aanzien van de invulling van het begrip 'goed koopmansgebruik'; J.J.M. Jansen, 'De toekomst van de Belastingkamer van de Hoge Raad', *WFR* 2009/27, p. 28.

26 Zie in gelijke zin J. van den Berge in zijn afscheidsinterview in het *WFR*; H. Bergman & F.R. Herreveld, 'Verplichte procesvertegenwoordiging bevordert de kwaliteit van de cassatierechtspraak. Jaap van den Berge neemt afscheid van de Hoge Raad', *WFR* 2013/452, p. 455. Anders (al zij het voorzichtig) R.E.C.M. Niessen, 'Cassatie in belang der wet: betekenis voor de belastingadviseur', in: L.J.A. Pieterse (red.), *Velerlei gestalten* (Linnewiel-bundel), Amersfoort: Sdu fiscale en financiële uitgevers 2007, p. 125.

27 *Kamerstukken II* 2012/13, nr. 33 714.

dat procederen (nog) meer wordt ontmoedigd aangezien een belastingplichtige over een nog langere adem moet beschikken en derhalve nog langer dan voorheen in onzekerheid verkeert over de afdoening van zijn aangifte.

Tevens worden fiscale geschillen opgelost door middel van mediation. Een onafhankelijke mediator, of een interne mediator van de Belastingdienst, begeleidt het proces naar een vaststellingsovereenkomst. Voordelen van mediation zijn dat het in het individuele geval veelal sneller en goedkoper is dan een definitieve rechterlijke beslissing. Daarnaast blijft, in theorie in ieder geval, de bestaande relatie intact of wordt zelfs verbeterd. Ten slotte is ook de vertrouwelijkheid van de vaststellingsovereenkomst waarmee een (succesvolle) mediation wordt afgesloten een voordeel voor de betreffende belastingplichtige. Een rechterlijke uitspraak die, weliswaar geanonimiseerd, wordt gepubliceerd zou ertoe kunnen leiden dat van een belastingplichtige bepaalde concurrentiegevoelige informatie wordt vrijgegeven.

Uit het voorgaande concludeer ik voorzichtig dat het erop lijkt dat de fiscale uitvoerende macht steeds meer initiatief naar zich toetrekt²⁸ ten koste van, gelet op het machtsevenwicht in de trias, de rechtsprekende macht. De constatering van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid in 2002 dat de positie van de rechterlijke macht de afgelopen decennia relatief sterker was geworden, is wat mij betreft voor het belastingrecht in – in ieder geval – de afgelopen tien jaar niet juist.²⁹

Ook in het strafrecht lijkt een dergelijke beweging gaande. Zo maakt bijvoorbeeld de Wet OM-afdoening het mogelijk dat de officier van justitie lichte zaken zelf afhandelt. Dat moge een verlichting voor de rechterlijke macht zijn, principieel is het mijns inziens onjuist dat de weg naar de rechter niet openstaat. Ook in civielrechtelijke zaken is door de komst van mediation, bindend advies, arbitrage en andere manieren van geschilbeslechting³⁰ de rechter een

28 Zie ook het interview met Huub Willems in *Het Financieele Dagblad* van 20 april 2013; M. Goudswaard, 'We moeten oppassen voor verdere marginalisering van de rechter', *Het Financieele Dagblad* 20 april 2013, p. 7 (katern Uitzicht).

29 Rapport van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2002, p. 271.

30 Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan de klachtenprocedure bij het Kifid (Klachteninstituut Financiële Dienstverlening), zie <http://www.kifid.nl/consumenten/wie-behandelt-mijn-klacht>. Dit instituut is ingesteld door banken, verzekeraars, intermediairs, vermogensbeheerders en andere financiële dienstverleners.

minder aantrekkelijke partner geworden om (rechts)vragen aan voor te leggen ter beslechting.

In bovengenoemde gevallen zou het standpunt kunnen worden verdedigd dat sprake is van een verlichting van de rechterlijke macht doordat de instroom van zaken afneemt, maar dat neemt niet weg dat er sprake is en zal zijn van een hiaat in het aanbod van zaken. Algemene redenen waarom belastingplichtigen liever niet procederen – kosten, tijdsbeslag en procesrisico – dragen er natuurlijk ook toe bij dat bepaalde zaken de Hoge Raad nooit zullen bereiken.

Relevante rechtsvragen komen zo niet, en dus ook niet tijdig, bij de Hoge Raad terecht. Is dat te betreuren? Ik meen van wel. Doordat als gevolg van onder meer horizontaal toezicht, convenanten en compromissen minder wordt geprocedeerd over relevante rechtsvragen, is het minder inzichtelijk hoe in de praktijk een bepaalde rechtsvraag wordt ingevuld en of die invulling in gelijke gevallen wel op gelijke wijze plaatsvindt. Een geanonimiseerde publicatie zou eventueel deze bezwaren kunnen wegnemen.³¹ Van rechterlijke controle is in dergelijke gevallen echter geen sprake. Al de voorgaande punten hebben een gemeenschappelijke kapstok: voor partijen is het de snelste en goedkoopste weg naar een oplossing van hun conflict, maar de rechtsvorming die plaatsvindt door de rechterlijke macht, en de Hoge Raad in het bijzonder, en dus de waarde voor de maatschappij als geheel, komt in de knel. Dit lijkt mij niet wenselijk.³² Het is dus zaak om de Hoge Raad een meer aantrekkelijke ‘partner’ te maken om rechtsvragen van partijen te beantwoorden.³³ In de navolgende paragraaf zal ik voorstellen doen hoe dat kan worden bereikt.

Het voorgaande wil overigens niet zeggen dat in totaliteit minder zal worden geprocedeerd. Uit ramingen van het Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum van het Ministerie van Veiligheid en Justitie (hierna:

31 P.J. Wattel, ‘Een proactievare rol van de Hoge Raad in belastingzaken? Reactie op: R.H. Happé: Rechtspraak op het moment dat ertoe doet’, in: A.M. Hol (red.), *De Hoge Raad in 2025. Contouren van de toekomstige cassatierechtspraak*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2011, p. 185. Ook gepubliceerd in *WFR* 2010/1468.

32 Zie ook E.F. Faase te kennen uit: L.J.A. Pieterse, ‘Belastingrechtspraak in de actualiteit’, *WFR* 2011/307, p. 310.

33 Op verdergaande mogelijkheden waarbij de Hoge Raad niet langer via cassatierechtspraak de norm stelt, maar daarvoor andere bevoegdheden zou krijgen, ga ik niet nader in. Zie daarvoor L.G.M. Stevens, ‘Kwaliteit van belastingrechtspraak’, in: J.P. Boer (red.), *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht. Liber amicorum aangeboden aan Prof. dr. A.O. Lubbers ter gelegenheid van zijn tienjarig afdelingsvoorzitterschap*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 180-181 en 185.

WODC) volgt dat de instroom van belastingzaken in cassatie zal groeien naar iets boven 1.600 zaken in 2017. Dat is 59% meer dan de instroom in 2010 en 2011.³⁴ Volgens het WODC speelt de verwachte stijging van de belasting- en collectieve lastendruk een belangrijke rol ter verklaring van de verhoogde instroom.³⁵ Dit laat zich overigens mijns inziens moeilijk rijmen met de eerder geconstateerde pogingen van het bestuur om procederen minder aantrekkelijk te maken en zegt daarnaast niets over de kwaliteit van de zaken.

5 Hoe het evenwicht te herstellen?

Bij de beantwoording van de vraag hoe de Hoge Raad (weer) een aantrekkelijke(re) partij kan worden om (fiscale) rechtsvragen aan voor te leggen, dient mijns inziens ten eerste te worden gekeken naar de maatregelen die de Hoge Raad zelf kan nemen, en waarbij hij dus niet afhankelijk is van partijen of de wetgever, ten tweede welke rol het Parket zou kunnen vervullen om de Hoge Raad richtinggevende arresten te ontlokken, ten derde de maatregelen waarbij de Hoge Raad de hulp van de wetgever nodig heeft, ten vierde acties die partijen kunnen ondernemen om hun rechtsvraag voor te leggen aan de Hoge Raad en ten slotte wat de juridische gemeenschap zou kunnen bijdragen. Daarbij hoeft de Hoge Raad niet bevreesd te zijn een beroep te doen op de wetgever om hem meer aan zijn rechtsvormende taak te laten toekomen. De minister van Justitie, tegenwoordig Veiligheid en Justitie, acht het immers zijn verantwoordelijkheid om de Hoge Raad zo te faciliteren dat deze zijn normstellende rol naar behoren kan uitoefenen.³⁶ Wetgevende macht en rechtsprekende macht kunnen niet zonder elkaar: zij zijn *partners in law business*.³⁷ Ik zal voor alle partners aangeven wat de mogelijkheden zijn om de Hoge Raad

34 Cahier 2012-9, Capaciteitsbehoefte Justitiële Ketens t/m 2017, beleidsneutrale ramingen, WODC, p. 74-75, op 18 september 2012 gepubliceerd op de website van het WODC: <https://www.wodc.nl/onderzoeksdatabase/actualisering-pmj-tm-2017.aspx?cp=44&cs=6799>. In Cahier 2013-5 (Capaciteitsbehoefte Justitiële Ketens t/m 2018) worden radicaal (zie de disclaimer op p. 11 van het rapport) andere cijfers geraamd. In 2018 zou sprake zijn van een instroom van belastingzaken in cassatie van 1.100 zaken.

35 Cahier 2012-9, Capaciteitsbehoefte Justitiële Ketens t/m 2017, beleidsneutrale ramingen, WODC, p. 75.

36 J. Demmink, 'Versterking van de cassatierechtspraak door de Hoge Raad', in: N.J.H. Huls (red.), *Versterking van de cassatierechtspraak door de Hoge Raad*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers: 2009, p. 1.

37 J.B.M. Vranken, 'Toeval of beleid? Over rechtsvorming door de hoogste rechters', *NJB* 2000/1, p. 2.

een aantrekkelijker partij te laten zijn om (fiscale) rechtsvragen aan voor te leggen:

(i) Hoge Raad:

- Zo efficiënt mogelijk afdoen van zaken: goed recht is immers snel recht.³⁸
- Wijzen van goed gemotiveerde arresten waarin navolgbare rechtsvorming vooropstaat.³⁹ Onderdeel van navolgbare rechtsvorming houdt ook in het kenbaar maken welke beslistpunten de Hoge Raad in de onderhavige zaak, om wat voor reden dan ook, niet beslist, maar wel signaleert met het oog op mogelijke toekomstige zaken.⁴⁰ Dit komt ook de rechtszekerheid ten goede.
- Wijzen van leerstellige arresten. Ook als daarvoor een reeks van arresten nodig is voordat de rechtsregels hun definitieve vorm hebben aangenomen.⁴¹ Rechterlijk maximalisme zou hier mijns inziens nastrevenswaardig zijn. De Hoge Raad zou hiermee zijn in het rapport Hammerstein doorklinkende roep om rechtsvormend leiderschap kunnen waarmaken.⁴² Een leerstellend arrest brengt rechtszekerheid voor niet alleen de belanghebbende maar ook voor andere belastingplichtigen⁴³ en kan ervoor zor-

38 Of in goed Nederlands: *Justice delayed is justice denied*. Daar staat tegenover dat snel recht niet altijd goed recht is. E. Aardema, 'Taak en positie van de belastingrechter', in: A.C. Rijkers en I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *Beschouwingen over grondslagen* (Geppartbundel), Deventer: Kluwer 1996, p. 4.

39 Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *Speelruimte voor transparantere rechtspraak*, Den Haag / Amsterdam: WRR / Amsterdam University Press 2013, p. 94-99 en A.O. Lubbers, 'Hoe behoudt de belastingrechter op het punt van rechtsvinding en rechtsvorming het vertrouwen van de maatschappij?', *WFR* 2011/62, p. 64. Lubbers schrijft dat het zijns inziens van belang is: '(...) dat de rechter motiveert waarom hij in de gegeven situatie optreedt en mag optreden als rechtsvormer, welke oplossingen voorhanden waren en op welke gronden hij voor die ene oplossing heeft gekozen.'

40 A.O. Lubbers, 'Meer totaaloplossingen in belastingarresten wenselijk', *NTFR* 2002/494; J.W. van den Berge, 'Wilt u een totaaloplossing', *NTFR* 2002/722 en R. den Ouden, 'Halve oplossingen', *NTFR* 2008/852.

41 Hierbij kan wat betreft het fiscale recht worden gewezen op de ontwikkeling van het leerstuk van de onzakelijke lening. Met HR *BNB* 2008/191, ECLI:NL:HR:2008:BD1108 is door de Hoge Raad de onzakelijke lening nieuw leven ingeblazen. Later volgde onder meer HR *BNB* 2012/78, ECLI:NL:HR:2011:BP8952.

42 Zie voor een nadere uiteenzetting van rechterlijk mini- en maximalisme: M. Loth e.a., 'Rechtsvinding door de Hoge Raad; de breedte en/of de diepte in?', *Trema* 2007/8, p. 320-324.

43 Zie voor het strafrecht G.J.M. Corstens, 'De toekomst van de cassatie', *Strafblad* 2007/1, p. 31-32 en voor het algemeen bestuursrecht A.F.M. Brenninkmeijer, 'Rechtsbescherming en rechtsvorming door de hoogste bestuursrechters', *NJB* 2000/13, p. 702.

- gen dat de geschiloplossingslasten van de Hoge Raad, maar ook van de rechtspraak als geheel, omlaag gaan.⁴⁴
- Vaker aangeven wat de *juiste* rechtsopvatting is in plaats van de standaard-overweging dat 's Hof's oordeel geen blijk geeft van een *onjuiste* rechtsopvatting.⁴⁵
 - Aangeven dat en waarom in een voorkomend geval wordt afgeweken van de conclusie van het Parket.⁴⁶ Tot op heden is het gebruik dat de Hoge Raad in zijn arresten niet in discussie treedt met het Parket. Mijns inziens kan een arrest echter niet duidelijk genoeg zijn. Wanneer de Advocaat-Generaal een andere rechtsopvatting verdedigt, zou aan de hand van een discursieve motivering kunnen worden aangeven welke argumenten de Hoge Raad relevant vindt en welke argumenten zwaarder moeten wegen.
 - (Meer) gebruik maken van een overweging ten overvloede. Het is immers in eenieders belang dat over (fiscale) rechtsvragen zo snel mogelijk duidelijkheid wordt verschaft.⁴⁷ Ook wanneer een bepaalde rechtsvraag in een zaak niet goed uit verf komt, zou de Hoge Raad indien hem de rechtsopvatting daaromtrent helder voor ogen staat, door middel van een overweging ten overvloede op die rechtsvraag in kunnen gaan.
 - Ook als in de onderhavige zaak het betreffende punt niet (helemaal) goed naar voren komt, zou in belastingzaken door middel van cassatie op ambtshalve bijeengebrachte gronden vaker rechtsvormend kunnen worden opgetreden wanneer net als bij de overweging ten overvloede reeds duidelijk is wat de richting zou moeten zijn. Belangrijk voordeel van zowel het gebruik van een overweging ten overvloede als van ambtshalve cassatie is dat daarmee toekomstige gevallen reeds worden opgelost alvorens die zaken aan de rechter moeten worden voorgelegd. Daar staat echter tegenover dat in beide

44 J.M. Barendrecht, 'Rechtsvorming naar behoefte. Welke normen hebben partijen in civielrechtelijke geschillen nodig', *NJB* 2000/13, p. 696-698.

45 J.H. Nieuwenhuis, 'De kunst van het zaklopen', *NJB* 2000/13, p. 688. Zie ook M. Barendrecht, 'Wat als de civiele kamer van de Hoge Raad er niet meer zou zijn?', *Ars Aequi* 2005/5, p. 339: 'Cassatie is vooral andermans ideeën corrigeren, niet met eigen ideeën komen.' En p. 341: 'Cassatie is ook een heel eenzijdige manier van kwaliteitsbevordering, omdat het alleen fouten corrigeert, terwijl kwaliteit meestal voortkomt uit het zoeken naar en het ondersteunen van nieuwe betere werkmethoden.'

46 Zie ook W.E. Haak, 'Rechtsvorming door de hoogste rechter, toeval of beleid?', *NJB* 2000/13, p. 714.

47 R.J. de Vries, 'Rechtspraak in belastingzaken. Verwachtingen vanuit de advieswereld in de 21^{ste} eeuw', in: *Belastingrechtspraak in een veranderende wereld. Belastingadviseursdag 2001*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2001, p. 73. Zie voor een voorbeeld van een (expliciete) overweging ten overvloede HR 12 april 2013, nr. 12/01372, ECLI:NL:HR:2013:BX9444 (r.o. 3.7: 'Opmerking verdient nog dat (...)').

gevallen (vermoedelijk) geen partijdebat plaats heeft gevonden. Daarnaast is het in een dergelijk geval de vraag of de Hoge Raad het gehele speelveld kan overzien, voordat hij een bepaalde richting kiest.

- De Hoge Raad zou over de (maatschappelijke) gevolgen van bepaalde rechtsvormende arresten op voorhand extra informatie in kunnen winnen bij experts en/of amici curiae.⁴⁸ In de Wet prejudiciële vragen aan de Hoge Raad⁴⁹ is overigens in artikel 393, lid 3 ev., van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering de mogelijkheid opgenomen dat de Hoge Raad ook anderen dan partijen in de gelegenheid stelt om schriftelijke (en op grond van lid 4 mondelinge) opmerkingen te maken.
- Rapporteren aan de wetgever waar een wet gebrekkigheden vertoont door middel van in het jaarverslag onderbouwde *Constatations*.⁵⁰ Op deze wijze kan de Hoge Raad richting geven aan de beantwoording van rechtsvragen die niet direct in aan hem voorgelegde zaken aan de orde komen. Wanneer de wetgever vervolgens stilzit kan de Hoge Raad zich, voor zover hij dat nog niet deed, vrij voelen de grenzen van de rechterlijke rechtsvorming op te zoeken.⁵¹

48 Zie voor het belastingrecht uitgebreider: C.B. Bavinck, 'Moet de Hoge Raad externe deskundigen en amici curiae inschakelen?', *WFR* 2009/4, p. 4-7 en P.M.F. van Loon, 'Waarvan neemt de belastingkamer van de Hoge Raad in cassatie kennis?', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht* (Happé-bundel), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 116-118 (alsmede de aldaar genoemde vindplaatsen). Zie ook F.F. Langemeijer, J.E. van de Bunt en S. Sierksma, 'Het raadplegen van externe deskundigen in burgerlijke zaken door de Hoge Raad of het parket', *Trema* 2009/4, p. 129-135; T. Camps, 'De Hoge Raad (over vorm en inhoud)', in: N.J.H. Huls (red.), *Versterking van de cassatierechtspraak door de Hoge Raad*, p. 37 die spreekt over de inbreng van velen, een *wisdom of the crowds* die tot aanvullende inzichten kan leiden en J.B.M. Vranken, 'Consequenties van een versterking van de rechtsvormende taak van de Hoge Raad: talrijk, divers en soms vergaand', *NJB* 2009/17, p. 1087-1092 met betrekking tot de behoefte aan informatie waar de Hoge Raad over dient te beschikken. Zie voor andere mogelijkheden om het probleem te verlichten dat de Hoge Raad de gevolgen van zijn beslissingen niet altijd kan overzien: P.J. van Amersfoort, 'Over de ivoren toren, de feitelijke grondslag in cassatie en zaaksoverstijgende rechtsoordelen', in: J.P. Boer (red.), *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht. Liber amicorum aangeboden aan Prof. dr. A.O. Lubbers ter gelegenheid van zijn tienjarig afdelingsvoorzitterschap*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 13-16.

49 *Stb.* 2012/65.

50 Deze bevindingen zouden bijvoorbeeld een plaats kunnen krijgen in het jaarverslag van de Hoge Raad; zie uitgebreider: M. Adams, 'Toekomstmuziek bij de Hoge Raad: waarom geen jaarverslagen à la française?', *NJB* 2009/1098 en F. Jensma, 'Ook de rechter krijgt gezag niet meer vanzelf', *NRC Handelsblad*, 9 februari 2013. President Corstens van de Hoge Raad heeft in een interview in het *Advocatenblad* aangegeven dat de civiele kamer de criteria voor afdoening met artikel 80a Wet RO nog niet geformuleerd, '(...) maar zal dat ofwel via het jaarverslag of langs andere weg ook duidelijk maken (...)'; T. Sillevius Smitt, 'Er komen rustiger tijden', *Advocatenblad* 2013/9, p. 15-16.

51 Het moet duidelijk zijn hoe het nieuwe recht eruit moet zien en er dienen geen beleidsmatige of rechtspolitieke keuzes te worden gemaakt; B. van Klink & E.J. Broers, 'Ten geleide: rechts-

- De Hoge Raad zou in geval van sprongcassatie (vaker) bereid moeten zijn een rechtsvormende beslissing te nemen.⁵² In het belastingrecht is de Hoge Raad niet afhankelijk van hetgeen in de middelen wordt gesteld. Ook ambtshalve heeft hij mogelijkheden om rechtsvormend op te treden.

(ii) Parket:

- Instellen van een vordering tot cassatie in belang der wet. Juist ook als de materie nog niet voldoende is uitgekristalliseerd, zou het Parket zijn voorlichtende taak kunnen vervullen en de Hoge Raad vervolgens zijn rechtsvormende om daarmee een toekomstige stroom aan zaken te kunnen indammen. Belangrijke beperking van cassatie in het belang der wet is dat dit bijzondere rechtsmiddel slechts kan worden ingezet in zaken waarin daadwerkelijk is geprocedeerd, maar de Hoge Raad niet wordt bereikt omdat partijen, om wat voor reden dan ook, berusten in de uitspraak van de lagere rechter.⁵³ Daar staat tegenover dat dit geldt voor alle processuele mogelijkheden, zoals bijvoorbeeld het hierna te bespreken stellen van prejudiciële vragen, die uitgaan van een rechterlijke procedure. Tot op heden is slechts in een beperkt aantal fiscale zaken cassatie in belang der wet is ingesteld, maar dat wil niet zeggen dat het instrument niet geschikt is om rechtsvragen aan de Hoge Raad voor te leggen.⁵⁴
- Het parket zou meerdere conclusies over soortgelijke problematiek door verschillende Advocaten-Generaal kunnen laten nemen. Deze conclusies kunnen als soort van *concurring* en/of *dissenting* opinions dienen.⁵⁵ Hierbij kan worden gewezen op conclusies van de A-G's Wattel, Van Ballegooijen en Niessen in zogenoemde KB-Luxzaken en conclusies over de toepassing van artikel 80a van de Wet RO in strafzaken van de A-G's Machielse, Vellinga en Knigge.⁵⁶

vorming door de rechter', in: E.J. Broers & B. van Klink (red.), *De rechter als rechtsvormer*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2001, p. 2. Zie ook R.H. Happé, *Schuivende machten. Over trias politica en het gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht* (oratie Tilburg), Deventer: Kluwer 1999, p. 59-60.

52 Zie ook J.B.M. Vranken, 'Toeval of beleid? Over rechtsvorming door de hoogste rechters', *NJB* 2000/1, p. 3.

53 Zie uitgebreider: R.E.C.M. Niessen, 'Cassatie in belang der wet: betekenis voor de belastingadviseur', in: L.J.A. Pieterse (red.), *Velerlei gestalten* (Linnewiel-bundel), Amersfoort: Sdu fiscale en financiële uitgevers 2007, p. 121-126.

54 R.E.C.M. Niessen, 'Ter versterking van de cassatierechtspraak in belastingzaken. Meer cassatie in het belang der wet?', in: A.M. Hol (red.), *De Hoge Raad in 2025. Contouren van de toekomstige cassatierechtspraak*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2011, p. 235-237.

55 Ik heb dit idee ontleend aan M. Loth e.a., 'Rechtsvinding door de Hoge Raad; de breedte en/of de diepte in?', *Trema* 2007/8, p. 324.

56 Conclusies van A-G Wattel voor HR *BNB* 2008/159, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, HR *BNB* 2008/160, ECLI:NL:HR:2008:BC7249 en HR *BNB* 2010/21, ECLI:NL:HR:2009:BI5906; A-G Van

(iii) Wetgever:

- Mogelijk maken van prejudiciële vragen in het belastingrecht.⁵⁷ Prejudiciële vragen lossen niet het hierboven geconstateerde hiaat in het aanbod van zaken op, maar kunnen een definitieve rechterlijke beslissing wel in de tijd naar voren halen. De Staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat hij in 2014, na een inventarisatie van het Ministerie van Veiligheid en Justitie van de mogelijkheid om in het strafrecht en het belastingrecht prejudiciële vragen in te voeren, terugkomt op deze problematiek.⁵⁸
- Mogelijk maken dat *dissenting opinions* kunnen worden gepubliceerd: op die manier kan beter dan thans het geval is duidelijk worden gemaakt dat er geen zwart-wit-afweging heeft plaatsgevonden, maar dat daartussen meerdere tinten grijs zijn te onderkennen.⁵⁹

Ballegooijen voor HR *BNB* 2011/206, ECLI:NL:HR:2011:BN6324 en HR *BNB* 2011/207, ECLI:NL:HR:2011:BN6350 en A-G Niessen voor HR *NTFR* 2013/515, ECLI:NL:HR:2013:BY2681 en HR *NTFR* 2013/643, ECLI:NL:HR:2013:BY2681 en conclusies van de A-G's Machielse (nrs. 11/00549, ECLI:NL:HR:2012:BX0129 en 11/00550, ECLI:NL:HR:2012:BX7004), Vellinga (nr. 11/03781, ECLI:NL:HR:2012:BX0132) en Knigge (nr. 11/01243, ECLI:NL:HR:2012:BX0146).

- 57 Zie onder meer J.J.I. Verburg, A.M. Hol en T. Kraniotis, *Agenda voor de appelrechtspraak 2020*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 23; J. van den Berge in zijn afscheidsinterview in het *WFR*; H. Bergman & F.R. Herreveld, 'Verplichte procesvertegenwoordiging bevordert de kwaliteit van de cassatierechtspraak. Jaap van den Berge neemt afscheid van de Hoge Raad', *WFR* 2013/452, p. 455; A.J.H. van Suilen, 'Pleidooi voor prejudiciële procedure in belastingzaken', *NTFR* 2012/2745 en J.A.R. van Eijdsen & F.R. Herreveld, 'De toekomst van de cassatierechtspraak in belastingzaken', *WFR* 2012/513, p. 517. Den Ouden ziet in zijn commentaar in *NTFR* 2012/2802, mede in het licht van de reeds bestaande 'procesversnellers', minder toegevoegde waarde voor een prejudiciële procedure in belastingzaken dan Van Suilen. Jansen is dezelfde mening toegedaan; J.J.M. Jansen, 'De toekomst van de Belastingkamer van de Hoge Raad', *WFR* 2009/27, p. 32-33. In een later artikel noemt Jansen als nadeel van prejudiciële vragen waarbij de rechter het initiatief neemt dat dit indruist tegen de partijautonomie en tot gevolg kan hebben dat (één van de) partijen tegen hun wil worden gedwongen tegen hoge kosten de kastanjes uit het vuur te slepen; J.J.M. Jansen, 'Prejudiciële vragen aan de belastingkamer van de Hoge Raad', *WFR* 2011/1093, p. 1097. De civiele Kamer van de Hoge Raad heeft op 8 februari 2013 de eerste prejudiciële vraag beantwoord; Hoge Raad 8 februari 2013, nr. 12/03781, ECLI:NL:HR:2013:BY4889.
- 58 Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 20 maart 2013, nr. AFP2013/62M, p. 5; gepubliceerd in *NTFR* 2013/623.
- 59 Ik beseft mij terdege dat over het begrip '*dissenting opinions*' een veelheid aan literatuur is verschenen, zoals recent L.J.A. Pieterse, 'De Hoge Raad en dissenting opinions', in: J.P. Boer (red.), *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht. Liber amicorum aangeboden aan Prof. dr. A.O. Lubbers ter gelegenheid van zijn tienjarig afdelingsvoorzitterschap*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, L.H.J. Adams & D.C. Broeren, 'Transparantie 2.0. De Hoge Raad na 175 jaar een openbaar discussieforum?', *NJB* 2013/2727, p. 2500-2505, W. Limborgh, 'De Hoge Raad en minderheidsopvattingen (dissenting/concurring opinions)', *NJB* 2013/1544 en iets minder recent M. van de Nieuwenhuijzen & C. Rijckenberg, 'Over stinkende zaken en prettige zaken. Interview met prof. mr. M.R. Mok', *Ars Aequi* 2006/4, p. 279. Ik stip voor nu alleen de mogelijkheid aan. Zie ove-

- De wetgever zou de Hoge Raad, op grond van artikel 74 van de Wet RO, vaker om advies of inlichtingen kunnen vragen.⁶⁰ Op die wijze kan de Hoge Raad reeds in een vroeg stadium zijn zienswijze duidelijk maken.
- De wetgever zou de door Happé geopperde voor cassatie vatbare beschikking mogelijk moeten maken. Op die manier kan de Hoge Raad eerder duidelijk maken hoe het geldende recht dient te worden uitgelegd.⁶¹ Een alternatief is de instelling van een onafhankelijke Raad die wordt belast met de taak bindende antwoorden op voorgelegde rechtsvragen te geven conform het in Zweden van kracht zijnde stelsel. Van de uitspraken van deze Raad kan in cassatie worden gekomen.⁶² Om te voorkomen dat de Hoge Raad (verder) verstopt, is het van belang een effectief filtersysteem in te bouwen.⁶³ Hierbij zou kunnen worden gedacht aan een verlofstelsel. Op

rigens voor de vraag of de wetgever een rol heeft in het mogelijk maken van de publicatie van dissenting opinions: L.J.A. Pieterse, 'De Hoge Raad en dissenting opinions', in: J.P. Boer (red.), *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht. Liber amicorum aangeboden aan Prof. dr. A.O. Lubbers ter gelegenheid van zijn tienjarig afdelingsvoorzitterschap*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 157-158. Couwenbergh vermeldt in *Het Financieele Dagblad* van 28 september 2013 dat de Federal Reserve de notulen van zijn vergaderingen publiceert, dat de wetenschap van de openbaarmaking de centrale bankiers loslippiger maakt en dat diezelfde bankiers lieten weten dat er grote verdeeldheid is over het besluit de geldkraan voorlopig niet dicht te draaien. Couwenbergh vraagt zich af wat de winst van deze wetenschap is en of het vertrouwen in de Fed toeneemt als de wereld ziet dat de vergadering verdeeld is. P. Couwenbergh, 'Openheid? Niet te veel', *Het Financieele Dagblad* 28 september 2013, p. 7 (katern Uitzicht). Ondanks dat notulen van vergaderingen iets anders zijn dan *dissenting opinions*, geldt dit laatste m.i. ook als belangrijk nadeel van het publiceren van *dissenting opinions*.

- 60 Zie bijvoorbeeld het door de Hoge Raad uitgebrachte advies inzake het toentertijd voorliggende concept wetsvoorstel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Het advies van de Hoge Raad is als bijlage gevoegd bij *Kamerstukken II 1986/87, 19 700 IX B*, nr. 56.
- 61 R.H. Happé, 'Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet. Een pleidooi voor prejudiciële vragen en voor cassatie vatbare beschikking in het belastingrecht', in: A.M. Hol (red.), *De Hoge Raad in 2025. Contouren van de toekomstige cassatierechtspraak*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2011, p. 173-178 (ook gepubliceerd in *WFR* 2010/1456), de reactie daarop van P.J. Wattel, 'Een proactievere rol van de Hoge Raad in belastingzaken? Reactie op: R.H. Happé: Rechtspraak op het moment dat ertoe doet', in: A.M. Hol (red.), *De Hoge Raad in 2025. Contouren van de toekomstige cassatierechtspraak*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2011, p. 181-190 en J.W. van den Berge, *Veranderingen in de belastingrechtspraak*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, p. 47-48.
- 62 R.H. Happé, 'Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet. Een pleidooi voor prejudiciële vragen en voor cassatie vatbare beschikking in het belastingrecht', in: A.M. Hol (red.), *De Hoge Raad in 2025. Contouren van de toekomstige cassatierechtspraak*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2011, p. 175-176.
- 63 P.J. Wattel, 'Een proactievere rol van de Hoge Raad in belastingzaken? Reactie op: R.H. Happé: Rechtspraak op het moment dat ertoe doet', in: A.M. Hol (red.), *De Hoge Raad in 2025. Contouren van de toekomstige cassatierechtspraak*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2011, p. 184.

deze wijze kan de Hoge Raad al in een beperkte stroom van zaken ervaring opdoen met een dergelijk stelsel. De Staatssecretaris van Financiën heeft echter reeds aangegeven geen vervolg te zullen geven aan de mogelijkheid om in situaties van vooroverleg door middel van een voor beroep vatbare beschikking zekerheid vooraf te geven over de toepassing van aan de orde zijnde wettelijke bepalingen. Volgens hem werkt het bestaande gesloten systeem van rechtsbescherming afdoende. Een nieuwe rechtsingang kan ertoe leiden dat de huidige goedlopende praktijk van vooroverleg verder wordt gejuridiseerd en dit kan leiden tot een onevenredige verzwaring van de werklast bij de Belastingdienst en de rechterlijke macht, aldus de Staatssecretaris.⁶⁴ Een voor beroep vatbare beschikking⁶⁵ zou minder ver gaan dan een voor cassatie vatbare beschikking, maar wel deels het gesloten stelsel van rechtsbescherming openbreken.

(iv) Partijen:

Ook partijen hebben een rol, zoals zij ook een rol hebben in een overigens breder verband ten aanzien van de toegang tot de rechter.⁶⁶

Hierbij kan ook worden gedacht aan de door Niessen geopperde commissie van deskundigen uit wetenschap en praktijk; R.E.C.M. Niessen, 'Ter versterking van de cassatierechtspraak in belastingzaken. Meer cassatie in het belang der wet?', in: A.M. Hol (red.), *De Hoge Raad in 2025. Contouren van de toekomstige cassatierechtspraak*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2011, p. 239.

64 Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 20 maart 2013, nr. AFP2013/62M, p. 5; gepubliceerd in *NTRF* 2013/623.

65 Zie de suggestie daartoe van T.W.M. Poolen, te kennen uit: L.J.A. Pieterse, 'Belastingrechtspreek in de actualiteit', *WFR* 2011/307, p. 309. In het wetsvoorstel Wet bevordering van mediation in het burgerlijk recht wordt een procedure geïntroduceerd die raakvlakken heeft met de voor beroep vatbare beschikking. In artikel 292 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering wordt partijen in een mediation de mogelijkheid geboden een principiële – juridische – uitspraak ter zake van een in een mediation relevant (deel) geschil aan de rechter voor te leggen. De rechter dient binnen een termijn van ten hoogste zes weken te beslissen (lid 3) en tegen de uitspraak van de rechter staat geen hoger beroep open (lid 5). Met het oog op de beoogde snelheid is dit laatste te billijken. Echter, met het oog op de rechtseenheid en rechtsontwikkeling is het niet juist een principiële juridische uitspraak op het niveau van de rechtbanken te beleggen; *Kamerstukken II* 2012/13, nr. 33 723, nr. 2, p. 4 en nr. 3, p. 11 en p. 23-24. In de paragraaf over de Wet bevordering van mediation in het bestuursrecht wordt dit ook erkend: 'Een voorbeeld van een geschil dat zich niet leent voor mediation is de beoordeling van een zuivere rechtsvraag. In dat soort geschillen zullen de partijen in de regel goed met elkaar moeten communiceren en is het doel van beide partijen zo snel mogelijk te komen tot het oordeel van de hoogste rechter.'; *Kamerstukken II* 2012/13, nr. 33 723, nr. 3, p. 12. Een principiële – juridische – uitspraak kan m.i. echter heel wel een rechtsvraag betreffen. In zoverre is de Memorie van Toelichting niet concludent.

66 S. Royer, 'De toegang tot de rechter. Toespraak van Mr. S. Royer, president van de Hoge Raad der Nederlanden, ter gelegenheid van de 40^{ste} jaarvergadering op 2 oktober 1992 te 's-Graven-

- Partijen zouden in de daarvoor geschikte zaken vaker op grond van artikel 7:1a van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) rechtstreeks beroep kunnen instellen (prorogatie).
- Partijen zouden in zaken die om een snel(ler) rechterlijk oordeel vragen een verzoek om versnelde behandeling op grond van artikel 8:52 van de Awb jo. 27, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) kunnen doen.
- Partijen kunnen de rechter wijzen op het spoedeisende en/of massale karakter van een voorliggende rechtsvraag.⁶⁷ Met name de Belastingdienst zal een goed overzicht hebben van landelijk opkomende rechtsvragen. Op deze wijze is ook voor de rechterlijke macht duidelijk dat snel een richtinggevende uitspraak wordt verwacht.⁶⁸
- Partijen zouden in zaken die zich er voor lenen op grond van artikel 28, lid 3, van de AWR sprongcassatie in kunnen stellen.

(v) Juridische gemeenschap:

- Juridische uitgevers en redacties van vakbladen zouden conclusies van Advocaten-Generaal eerder kunnen publiceren en uitgebreider inhoudelijk kunnen commentariëren. Op deze wijze komt de voorliggende rechtsvraag nog duidelijker naar voren en kan het belang voor de praktijk worden geuid voordat de Hoge Raad arrest heeft gewezen. Het is aan de praktijk om in geval van knelpunten tijdig duidelijk te maken waar die knelpunten gelegen zijn. Wanneer de Hoge Raad uitspraak heeft gedaan, is dat momentum – in ieder geval voorlopig – voorbij.

hage', *Advocatenblad* 1992/19, p. 539, A.O. Lubbers, 'Wat kunt u zelf doen om belastingprocedures efficiënter en sneller te laten verlopen', *NTR* 2013/1113, p. 1-3 en P. Fortuin, 'De belastingrechter verliest terrein ... en de belastingrechter wint terrein?', in: B. van Delden, G.J. van Muijen & L.G.M. Stevens (red.), *Rechtspraak in 2040. Liber amicorum ter gelegenheid van het afscheid van mr. G.A.M. Stevens als president van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch*, Deventer: Kluwer 2009, p. 90.

67 R.H. Happé, 'Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet. Een pleidooi voor prejudiciële vragen en voor cassatie vatbare beschikking in het belastingrecht', in: A.M. Hol (red.), *De Hoge Raad in 2025. Contouren van de toekomstige cassatierechtspraak*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2011, p. 172.

68 Zie ook Van der Have, Janssen en Lubbers die schrijven: 'Wij betogen dat de belastingpraktijk de belastingrechter beter zou kunnen informeren over de instroom van zaken (aantallen en aard van de problematiek) en over het belang van die zaken voor de belastingpraktijk.' C.J. van der Have, L.D. Janssen en A.O. Lubbers, 'Hoe kan de belastingrechter de belastingpraktijk beter bedienen bij zaken die ertoe doen?', *WFR* 2013/515, p. 515.

- Juridische uitgevers en redacties van vakbladen zouden jurisprudentie door meerdere commentatoren kunnen laten becommentariëren,⁶⁹ eventueel met een digitale reactiemogelijkheid zoals in de rubriek ‘De Uitspraak’ in *NRC*.
- Bij het selecteren van zaken voor cassatie in het belang der wet is ook een belangrijke signaleringstaak weggelegd voor belastingadviseurs en beroepsorganisaties. Zij kunnen daartoe geschikte zaken (vaker) aanbren- gen bij het Parket.

6 Conclusie

Over de relatieve maatschappelijke betekenis van de cassatierechtspraak is weleens gezegd dat hoewel ‘(...) de jurisprudentie van de Hoge Raad gezaghebbend is in de juristenwereld, (...) de betekenis ervan voor de maatschappij veel minder duidelijk [is] (...)’.⁷⁰ Wellicht komt mijn pleidooi voor meer (mogelijkheden voor) rechtsvorming door de Hoge Raad in het belastingrecht te vroeg.⁷¹ Artikel 80a van de Wet RO, een beweging in de richting van een verlostelsel,⁷² is immers pas met ingang van 1 juli 2012 in werking getreden. De effecten van deze wetwijziging moeten nog worden afgewacht. Hierbij kan worden aangetekend dat op voorhand niet werd verwacht dat de Belastingkamer gebruik zou gaan maken van artikel 80a van de Wet RO. Bredere toepassing van zowel artikel 80a als artikel 81 van de Wet RO zou meer ruimte kunnen maken voor rechtsvorming in zaken die zich daarvoor lenen.⁷³ Beide

69 In *NTRF 2013/2007* trof ik de commentaren aan van meerdere commentatoren op een conclusie van A-G Van Hilten.

70 F. Bruinsma, *Cassatierechtspraak in civiele zaken. Een rechtssociologisch verslag*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1988, p. 151-152. Anders M. Scheltema, ‘De verwachtingen voor de toekomst’, in: *De plaats van de Hoge Raad in het huidige staatsbestel. De veranderingen in de rol van de Hoge Raad als rechtsvormer*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1988, p. 349: ‘(...) de verwachting [lijkt] gerechtvaardigd dat het belang van de cassatierechtspraak niet zal afnemen. Daardoor bekleedt de Hoge Raad een belangrijker positie dan hem vroeger wel is toegedacht. De maatschappelijke betekenis van zijn uitspraken moge dan relatief zijn, zij kan niet zo sterk gerelativeerd worden als Bruinsma doet (...). Opwinding over uitspraken kan men binnen en buiten de overheid regelmatig bespeuren, ook als men geen partij in een procedure is geweest.’

71 Zie ook De Hullu: ‘In het algemeen vind ik dat na wetwijzigingen eerst vooral moet worden afgewacht hoe zo’n wijziging uitpakt’. J. de Hullu, ‘Rechtsbescherming door beslissen, rechtsontwikkeling door motiveren’, *NJB 2002/7*, p. 302.

72 Zie p. 47 van het Rapport Hammerstein.

73 Door de hoeveelheid uitgeschreven arresten terug te brengen en alleen dan te motiveren wanneer nodig en overige zaken af te doen met hetzij een verwijzing naar artikel 80a hetzij arti-

wetsartikelen kunnen echter niet zorgen voor de opvulling van de hiervoor geconstateerde hiaten in het aanbod van zaken.

Ik zou de uitspraak van oud-Advocaat-Generaal Huydecooper dat rechters flink moeten zijn en als het er werkelijk om gaat eigenwijs durven zijn⁷⁴ ook mee willen geven aan de Hoge Raad: de Hoge Raad zal flink moeten zijn, en meer risico moeten nemen, om de accentverschuiving naar een ruimere invulling van zijn rechtsvormende taak waar te kunnen maken. Deze benadering vraagt, om met Brenninkmeijer te spreken, lef van de rechter, die immers ook niet alles weet en niet steeds kan voorzien welke nieuwe problemen zich nog meer kunnen voordoen. De rechter zou over een zaak heen moeten kunnen kijken om bij te dragen aan een zodanige helderheid van het recht dat er zo min mogelijk geschillen ontstaan.⁷⁵ De Hoge Raad staat daarin, ondanks het soms ontbrekende partijdebat, echter niet alleen: het Parket, partijen, *amicus curiae* en deskundigen zouden, voor een deel, de weg kunnen wijzen. Op deze wijze zou de Hoge Raad nog beter invulling kunnen geven aan zijn maatschappelijke rol⁷⁶ en zou het steeds aan verandering onderhevige – en dus dynamische – evenwicht in de trias kunnen worden hersteld.

kel 81 van de Wet RO wordt voorkomen dat door een veelheid van arresten het zicht wordt vertroebeld en het recht slechts moeilijk kenbaar is.

- 74 V. Timmerman, A. Schild & K. van Benschop, 'Interview met Toon Huydecooper ter gelegenheid van zijn afscheid als advocaat-generaal bij de Hoge Raad. Advocaat-generaal: de mooiste baan die er is', *Trema* 2013/1, p. 19.
- 75 A.F.M. Brenninkmeijer, 'Rechtsbescherming en rechtsvorming door de hoogste bestuursrechters', *NJB* 2000/13, p. 703.
- 76 Over die maatschappelijke rol gesproken: noch in het NOS achtuurjournaal noch in bijvoorbeeld Nieuwsuur is aandacht besteed aandacht aan het 175-jarig bestaan van de Hoge Raad op 1 oktober jl. De verstoring van het treinverkeer tussen Deventer en Zwolle haalde het journaal van die dag overigens wel.