

4. De juiste belasting van de Hoge Raad

MR. C. PRESILLI

De belastingkamer van de Hoge Raad deed in 2022 uitspraak in 772 zaken.¹ In maar liefst 69% van de gevallen gebeurde dit zonder inhoudelijke motivering.² De mogelijkheid om een zaak op grond van art. 80a Wet RO of art. 81 Wet RO zonder inhoudelijke motivering af te doen, stelt de Hoge Raad in staat om meer tijd te besteden aan zaken waarin vragen aan de orde zijn die van belang zijn voor de rechtseenheid, de rechtsontwikkeling of de rechtsbescherming, ook wel de kerntaken van de Hoge Raad.³ En die tijd is schaars, vooral voor de belastingkamer. Zo is er een relatief hoge jaarlijkse instroom van fiscale cassatiezaken.⁴

1. Inleiding

De oorzaak van deze hoge instroom kan onder meer gelegen zijn in de laagdrempeligheid van het fiscaal cassatieberoep.⁵ Zo kunnen belastingplichtigen zelf procederen in cassatie en worden niet al te zware eisen gesteld aan het cassatieberoep.⁶ Dat draagt niet altijd bij aan de kwaliteit van het cassatieberoep, bijvoorbeeld doordat klachten niet altijd even duidelijk worden geformuleerd en de belastingkamer zelf op zoek moet naar de geschonden rechtsregel. Daardoor is er een hoog aantal fiscale zaken dat met art. 80a Wet RO en art. 81 Wet RO wordt afgedaan. Dat aantal is aanzienlijk hoger dan in civiele cassatiezaken. Een verkorte afdoening geeft veelal een onbevredigend gevoel voor de rechtzoekende die daarmee in het duister tast naar de achterliggende motivatie van de niet-ontvankelijkheid of ongegrondverklaring. Dat brengt mij tot de vraag of het fiscaal cassatierecht toe is aan een hervorming. In 2021 heeft de Universiteit Utrecht in opdracht van het Ministerie van Rechtsbescherming een onderzoek gedaan

naar de toepassing van art. 80a Wet RO.⁷ Een van de conclusies uit dit onderzoek is dat de toepassing van art. 80a Wet RO binnen de sector belastingrecht heeft geleid tot een werklastverlichting voor de Hoge Raad waardoor hij meer ruimte heeft om zijn tijd te besteden aan zijn kerntaken. Op basis van dit onderzoek heeft de minister recentelijk bevestigd dat er op dit moment onvoldoende aanknopingspunten zijn om een onderzoek te starten naar een verdere hervorming van het fiscaal cassatierecht.⁸ Toch denk ik dat het fiscaal cassatierecht bij een hervorming gebaat kan zijn en doe ik in deze bijdrage een tweetal suggesties. In dit artikel ga ik in paragraaf 2 eerst in op de achtergrond en doelstelling van art. 80a Wet RO en 81 Wet RO.⁹ Daarnaast doe ik in paragraaf 3 twee aanbevelingen en kom ik op basis daarvan tot een conclusie in paragraaf 4.

2. Verkorte standaardmotivering

2.1. Inleiding

De Hoge Raad dient zijn uitspraken te motiveren.¹⁰ Op grond van art. 80a Wet RO en art. 81 Wet RO kan de Hoge Raad in bepaalde gevallen volstaan met een niet-inhoudelijke motivering. De gronden hoeven dan niet te worden

1 Zie het jaarverslag 2022 van de Hoge Raad.

2 In 2022 was dit 161 keer art. 80a Wet RO en 373 keer art. 81 Wet RO. In 2021 was dit 58%: 80 keer art. 80a Wet RO en 406 keer art. 81 Wet RO.

3 De kerntaken van de Hoge Raad, zie o.a. *Kamerstukken II* 2010/11, 32 576, nr. 3, p. 1-2 en p. 5.

4 Zo blijkt uit het jaarverslag van de Hoge Raad dat in 2022 in 970 fiscale zaken cassatieberoep is ingesteld en 2021 in 1220 fiscale zaken. Dit is aanzienlijk hoger dan de instroom van civiele zaken (396 in 2022 en 401 in 2021).

5 Zo is een laag bedrag aan griffiegeld van toepassing op fiscale cassatieprocedures (€ 136-€ 548 voor fiscale zaken vs. € 355-€ 14.229 voor civiele zaken), worden er niet te zware eisen aan het cassatiemiddel gesteld en geldt er in tegenstelling tot civiele cassatie geen verplichte procesvertegenwoordiging door een cassatieadvocaat.

6 Voor belastingzaken geldt anders dan voor civiele zaken niet de verplichting tot het formuleren van cassatiemiddelen.

7 F.G.H. Kristen e.a., *Evaluatie art. 80a Wet op de rechterlijke organisatie*, WODC, 2021, aangeboden aan de Tweede Kamer in de brief van 25 februari 2022, kenmerk 38 580 45.

8 Brief van de Minister voor Rechtsbescherming van 19 juni 2023, *Kamerstukken 2022/23*, 32576, H.

9 Naast art. 80a Wet RO en art. 81 Wet RO zijn er de afgelopen decennia allerlei maatregelen ingevoerd ter versterking van de cassatierechtspraak, zoals cassatie in het belang der wet; inschakeling van de *amicus curiae*; de mogelijkheid voor de feitenrechter om prejudiciële vragen stellen aan de Hoge Raad en sprongcassatie. In dit artikel beperk ik mij tot art. 80a en art. 81 Wet RO en bespreek ik de andere instrumenten niet.

10 Art. 121 Grondwet, art. 29 AWR jo. art. 8:77 lid 1, sub b, Awb.

vermeld, maar de Hoge Raad kan de zaak met een verkorte standaardmotivering afdoen.

2.2. Achtergrond art. 80a Wet RO

De Hoge Raad kan een zaak met art. 80a Wet RO¹¹ afdoen indien de klachten geen behandeling in cassatie rechtvaardigen omdat de partij die cassatieberoep instelt onvoldoende belang heeft of als de klachten klaarblijkelijk niet tot cassatie kunnen leiden.¹² Redenen om de zaak met art. 80a Wet RO af te doen zijn bijvoorbeeld een cassatieberoep dat is ingesteld op basis van op evident falende motiveringsklachten;¹³ klachten die berusten op een verkeerde lezing van de bestreden uitspraak of klachten die zien op de feitelijke beoordeling of een verkeerde lezing van de uitspraak.¹⁴

Zaken die worden afgedaan met art. 80a Wet RO vergen nog steeds een zekere inspanning van de Hoge Raad

Art. 80a Wet RO werd op 1 januari 2012 ingevoerd naar aanleiding van aanbevelingen die werden gedaan in het rapport van de Commissie-Hammerstein¹⁵. Uit het rapport volgde onder meer dat relevante rechtsvragen de Hoge Raad niet altijd (spoedig) bereikten. Juist in belastingzaken is het van belang dat de Hoge Raad tijdig van zich laat horen. Door de massaliteit van het belastingrecht komt het geregeld voor dat een grote groep belanghebbenden (vaak jarenlang) wacht op een antwoord op een prangende rechtsvraag, zoals bij de procedures over box 3 wat uiteindelijk heeft geleid tot het Kerstarrest.¹⁶ In het geval van grote maatschappelijke betrokkenheid is het wenselijk dat de Hoge Raad vroegtijdig betrokken is bij een zaak en duidelijkheid kan geven. Het belastingrecht is bovendien complex en voortdurend zowel nationaal als internationaal in ontwikkeling, waardoor snelle rechtspraak gewenst is.

Het idee van de wetgever is dat invoering van art. 80a RO leidt tot een werklasterlichting voor de Hoge Raad. De Hoge Raad heeft als wezenlijke taak richting te geven aan de rechtsontwikkeling, de rechtseenheid en de rechtszekerheid door het beantwoorden van relevante rechtsvragen om op deze wijze ook duidelijkheid te geven voor soortgelijke toekomstige gevallen. De zaken waarin de Hoge Raad geen wezenlijke taak te vervullen heeft, moeten in een zo vroeg mogelijk stadium van de procedure worden afgedaan, zodat deze zo min mogelijk druk leggen op de capaciteit van de Hoge Raad en hij sneller tot een uitspraak kan komen in relevante zaken.¹⁷ Een tijdige en een goede motivering van uitspraken is ook van groot belang voor het gezag van de Hoge Raad.

Zaken die worden afgedaan met art. 80a Wet RO vergen wel nog steeds een zekere inspanning van de Hoge Raad. Hij dient namelijk ook in het geval van art. 80a Wet RO de zaak zorgvuldig te beoordelen en kan een zaak niet afdoen op grond van een marginale toetsing.¹⁸ Aan een art. 80a Wet RO-uitspraak gaan een cassatieberoepschrift, een verweerschrift en mogelijk een conclusie van de A-G vooraf, al zou dat laatste minder snel voorkomen in fiscale procedures.¹⁹ Doordat echter geen volledige uitwisseling van andere stukken (zoals dupliek, repliek, schriftelijke toelichtingen) hoeft plaats te vinden en een motivering van de uitspraak niet nodig is, zou toepassing van art. 80a Wet RO wel tot een significante werkdrukverlaging leiden. Doordat partijen bij een niet-ontvankelijkheidsverklaring niet meer schriftelijk kunnen reageren of pleidooi kunnen voeren, wordt de procedure aanzienlijk verkort. Uit de recente evaluatie van art. 80a Wet RO kan worden geconcludeerd dat dit instrument het gewenste effect heeft.

2.3. Achtergrond art. 81 Wet RO

Als er geen aanleiding bestaat om de uitspraak te vernietigen en er geen sprake is van rechtsvragen die van belang zijn voor de rechtseenheid of de ontwikkeling van het recht kan de Hoge Raad zich beperken tot de niet-inhoudelijke standaardmotivering van art. 81 Wet RO.²⁰

De mogelijkheid om zaken met art. 81 Wet RO af te doen, is op 1 juli 1988 ingevoerd (destijds art. 101a) omdat de Hoge Raad werd geconfronteerd met een groot aantal zaken die geen bijdrage aan de rechtseenheid of rechtsontwikkeling leverden waardoor de beslissing in die zaken weinig toegevoegde waarde voor andere gevallen zou hebben.²¹

11 Een uitspraak op basis van art. 80a Wet RO is iets anders dan een 'gewone' niet-ontvankelijkheidsverklaring, die bijvoorbeeld van toepassing is indien het cassatieberoep is ingesteld tegen een uitspraak waartegen geen beroep in cassatie openstaat, het beroep is ingediend na het verstrijken van de cassatietermijn of het beroepschrift niet aan de inhoudelijke eisen voldoet.

12 Bijvoorbeeld klachten die zich keren tegen een overweging ten overvloede of waarop in feitelijke aanleg geen beroep is gedaan of tardief zijn.

13 Tot de invoering van art. 80a Wet RO werden klachten die evident kansloos waren ook wel afgedaan onder toepassing van art. 81 Wet RO, zie het overzichtsarrest van de Hoge Raad, 11 september 2012, LJN BX0129, ECLI:NL:HR:2012:BX0129.

14 Voor diverse redenen voor art. 80a-afdoeningen in belastingzaken, zie ook Tabel 7.11. F.G.H. Kristen e.a. *Evaluatie art. 80a Wet op de rechterlijke organisatie*, WODC, 2021, aangeboden aan de Tweede Kamer in de brief van 25 februari 2022, kenmerk 38 580 45, p. 66.

15 Rapport van de commissie normstellende rol Hoge Raad, Versterking van de cassatierechtpraak, 1 februari 2008, bijlage bij de brief van de Minister van Justitie aan de voorzitter van de Tweede Kamer van 27 maart 2008, 29 279, nr. 69. De heer Hammerstein was destijds raadshoofd.

16 Hoge Raad 24 december 2021, nr. 21/01243, ECLI:NL:HR:2021:1963.

17 *Kamerstukken II 2010/11 (MvT)*, 32576, nr. 3, p. 1, 3 en Rapport van de commissie normstellende rol Hoge Raad, Versterking van de cassatierechtpraak, februari 2008, p. 3.

18 Omdat het in deze zaken veelal zal gaan om klachten die evident niet tot cassatie kunnen leiden, zal een raadshoofd wel snel kunnen zien dat het om een kansloos cassatieberoep gaat, vgl. prof. dr. M.W.C. Feteris, 'Beroep in cassatie in belastingzaken', *Fiscale Monografieën*, Kluwer: Deventer, 2014, p. 291.

19 Art. 80a lid 2 sub c Wet RO.

20 Hiervan is bijvoorbeeld sprake indien de klachten feitelijke grondslag missen of indien de vragen van feitelijke aard zijn.

21 M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Kluwer: Deventer 2014, p. 427. Zie ook *Kamerstukken II 1987/88*, 19953, nr. 5, p. 8-9 en p. 12 en HR 11 augustus 2017, nr. 16/03548, *BNB* 2017/211, ECLI:NL:HR:2017:1609.

Het artikel biedt de Hoge Raad de mogelijkheid om bij de bespreking van de aangevoerde klachten en onderdelen daarvan een beknopte standaardmotivering op te nemen. Dit kan alleen indien de zaak niet tot cassatie kan leiden en een motivering van de verwerping van de klacht niet in het belang van de rechtsontwikkeling of de rechtseenheid is.

De Hoge Raad kan art. 81 Wet RO ook toepassen om een bepaald middel of onderdeel daarvan te verwerpen. In dat geval wordt een deel van de uitspraak wel inhoudelijk gemotiveerd. Dat is een verschil met art. 80a Wet RO dat tot een verwerping van het volledige beroepsschrift in cassatie leidt. Als de Hoge Raad toepassing geeft aan art. 81 Wet RO, dan gebeurt dat op basis van een volledige beoordeling van de middelen door drie raadsheren²² en nadat partijen in schriftelijke stukken hun standpunten hebben toegelicht en een conclusie is genomen door het parket. Aan een art. 81 Wet RO-uitspraak gaat dus – anders dan bij toepassing van art. 80a Wet RO – een volledige procedure vooraf en leidt daardoor in mindere mate tot een werkdrukverlaging.²³

2.4. Knelpunten

Een veelgehoord kritiekpunt van niet-gemotiveerde uitspraken is dat deze leiden tot een onbevredigend gevoel bij de rechtzoekende.²⁴

Rechtzoekenden betalen eerst griffiegeld en steken tijd en geld in een cassatieberoep, waarna zij te horen krijgen dat hun zaak zich niet leent voor cassatie of niet ‘belangrijk’ genoeg is. Dit is zonder nadere motivering vaak moeilijk te begrijpen. Omdat een motivering ontbreekt, blijft het voor toekomstige gevallen onduidelijk of de feitenrechter een rechtsregel op de juiste manier heeft geïnterpreteerd.²⁵ Een verkorte motivering op grond van art. 80a Wet RO of art. 81 Wet RO geeft immers nog geen aanwijzing of de Hoge Raad het oordeel van de feitenrechter onderschrijft. Mogelijk is dat niet het geval, maar is niet op de juiste manier geprocedeerd in cassatie. Sommige auteurs pleiten er daarom voor om toch een korte inhoudelijke motivering op te nemen.²⁶

A-G Niessen heeft in zijn conclusie van 28 maart 2017²⁷ de Hoge Raad in overweging gegeven om in het geval art. 80a Wet RO wordt toegepast niet te volstaan met de verwijzing

naar het wetsartikel maar toch een grond voor afwijzing toe te voegen. De Hoge Raad oordeelde dat het toevoegen van gronden het effect dat met art. 80a en art. 81 Wet RO is beoogd voor de werklust van de Hoge Raad juist vermindert en geen bijdrage levert aan de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.²⁸ Ik ben het daarmee eens.

Niet-gemotiveerde uitspraken leiden tot een onbevredigend gevoel bij de rechtzoekende

Een ander kritiekpunt is dat zaken die worden afgedaan met art. 80a Wet RO en art. 81 Wet RO nog wel inhoudelijk te worden beoordeeld door de belastingkamer en deze zaken blijven dus een zekere inspanning vergen van de Hoge Raad. Dan rijst bij mij de vraag of de beoogde werklustverlichting ook op een andere manier bereikt kan worden, waartoe ik in de volgende paragraaf een tweetal suggesties doe.

3. Verdere hervorming fiscale cassatierechtspraak

3.1. Verplichte bijstand in cassatie

In belastingzaken is de cassatieprocedure laagdrempelig en kunnen belanghebbenden, behoudens de schriftelijke toelichting en het pleidooi²⁹ (net als voor de feitelijke instanties) zelf procederen. Dat geen verplichte procesvertegenwoordiging geldt in fiscale procedures³⁰ heeft te maken met de gedachten dat burgers geen hoge barrières mogen ervaren bij het aanvechten van de rechtmatigheid van een besluit van een bestuursorgaan. Enerzijds is dat begrijpelijk omdat het vrijwel steeds zal gaan om een gedwongen procedure tegen de overheid, anderzijds draagt deze laagdrempeligheid niet bij aan de kwaliteit van de processtukken.

In belastingzaken waarin rechtzoekenden zelf procederen, komt het vaker voor dat klachten (zowel juridisch als cassatietechnisch gezien) niet juist worden geformuleerd of dat cassatieberoep wordt ingesteld terwijl daarmee evident niets wordt opgeschoten of daarbij onvoldoende belang bestaat.³¹ In het evaluatierapport van art. 80a Wet RO is opgemerkt dat de fiscale cassatieberoepen van vooral de niet-deskundige particulieren stranden op art. 80a Wet RO. Zo was nagenoeg in alle 80a-belastingzaken in de onderzoeksperiode (2012-2019) cassatie ingesteld door de belas-

22 *Kamerstukken II* 2011/12, 32576, nr. 7, p. 1. Zie art. 81 lid 2 Wet RO. Dat sluit afdoening van de zaak door een zetel van vijf raadsheren niet uit.

23 Art. 80a lid 2 sub c Wet RO.

24 Zie o.a. M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Kluwer: Deventer 2014, p. 430; R.E.C.M. Niessen, ‘Gele hesjes en niet-gemotiveerde arresten’, *NTFR* 2019/2655; R. den Ouden, ‘Uw zaak doet er niet toe!’, *V-N* 2016/32.0; J.J.G.M. van Nunen & H.A.S. Dragtenstein, ‘De belastingkamer van de Hoge Raad: Verleden, heden en toekomst’, *WFR* 2016/11, p. 57; C.M. Bergman, ‘Artikel 80a Wet RO: het eerste lustrum, maar geen reden voor een feestje’, *NTFR Beschouwingen* 2018/7.

25 In beginsel zou de Hoge Raad kunnen casseren bij een onjuiste juridische interpretatie, maar mogelijk is er een andere reden dat de Hoge Raad toch niet casseert, bijvoorbeeld indien klachten niet juist zijn geformuleerd.

26 Zie o.a. M.D.C. Gomes Vale Viga MSc & mr. H. Mezouar, ‘Een tweeluik over het ongemotiveerd afdoen van zaken door de belastingkamer van de Hoge Raad (deel II)’, *WFR* 2021/212, par. 8.3.

27 Conclusie van 28 maart 2017, nr. 16/03548, ECLI:NL:PHR:2017:198.

28 Hoge Raad 11 augustus 2017, nr. 16/03548, *BNB* 2017/211, ECLI:NL:HR:2017:1609, rov. 1.2.

29 Art. 29c AWR. Deze vinden niet altijd plaats, een mondeling pleidooi voor de Hoge Raad is zelfs zeldzaam.

30 Dit geldt dus ook voor procedures voor de rechtbank en het hof.

31 Zie M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Kluwer: Deventer 2014, p. 291 en 292.

tingbetaler.³² Slechts in één zaak was het cassatieberoep ingesteld door een bestuursorgaan.³³

In tegenstelling tot de partijen in fiscale cassatieprocedures dienen partijen in civiele cassatieprocedures te worden bijgestaan door een cassatieadvocaat die voldoet aan aanvullende opleidings- en kwaliteitseisen.³⁴ Aanvankelijk was beoogd dat de kwaliteitseisen ook voor de sectoren strafrecht en belastingrecht zouden gelden, maar desondanks zijn deze (nog steeds) alleen gekoppeld aan de civiele cassatiebalie.³⁵

Iedere advocaat in Nederland kan de hoedanigheid van cassatieadvocaat verkrijgen zolang hij aan de vakbekwaamheidseisen voldoet. Een cassatieadvocaat is op grond van zijn beroepsregels verplicht eerst een cassatieadvies te geven alvorens cassatieberoep wordt ingesteld.³⁶ In het cassatieadvies wordt duidelijk gemaakt of en waarom er een redelijke kans bestaat dat de Hoge Raad een uitspraak vernietigt en of het zinvol is om (incidenteel) cassatieberoep in te stellen. Bij een negatief advies hoeft de cassatieadvocaat geen cassatieberoep in te stellen. Op deze manier vervult de cassatieadvocaat een zeeffunctie.

De kwaliteitseisen hebben het doel dat cassatiestukken kwalitatief deugdelijk zijn en geen onnodige zaken of slecht voorbereide zaken bij de Hoge Raad worden aangebracht. Het idee is dat hierdoor overbelasting van de Hoge Raad wordt voorkomen en de Hoge Raad zich beter kan richten op zijn kerntaken.³⁷ De effectiviteit van de geldende kwaliteitseisen komt onder meer tot uiting in het beperkt aantal gevallen (de laatste jaren nul) waarin art. 80a Wet RO in civiele cassatiezaken wordt toegepast.³⁸

Aangenomen wordt dat de invoering van de cassatiebalie voor civiele zaken meer heeft bijgedragen aan de 'selectie' van zaken die ertoe doen dan de invoering van art. 80a Wet RO.³⁹ Dat het in civiele zaken sporadisch voorkomt dat art. 80a Wet RO toepassing vindt, wordt ook wel toegeschreven aan de zevende werking van het cassatieadvies dat een cassatieadvocaat geeft alvorens een cassatieberoep wordt ingesteld. Uit de recente evaluatie van de Wet verster-

king cassatierechtspraak volgt dat de civiele cassatiebalie effectief is gebleken.⁴⁰ Toch concludeert de minister dat er onvoldoende aanknopingspunten zijn om een onderzoek te starten naar de wenselijkheid van een fiscale cassatiebalie, maar deze conclusie wordt verder niet onderbouwd.

Het is aan te bevelen om ook in fiscale cassatieprocedures verplichte bijstand door een in cassatierecht gespecialiseerde deskundige in te voeren

De (strafkamer van de) Hoge Raad benadrukte in zijn arrest van 1 september 2012 het belang van deugdelijke cassatiestukken om aan het beoogde doel van art. 80a Wet RO te kunnen beantwoorden.⁴¹ Zo mag een deugdelijke toelichting van partijen worden verwacht met betrekking tot het belang van het ingestelde cassatieberoep. Bovendien zal volgens de Hoge Raad het gebruik van het bijzondere instrument van de ambtshalve cassatie niet snel aan de orde zijn indien de zaak met art. 80a Wet RO wordt afgedaan, aangezien een nader onderzoek van het dossier met het oog op de vraag of zich wellicht het uitzonderlijke geval voordoet dat er een andere dan de aangevoerde grond is die tot vernietiging van de bestreden uitspraak zou dienen te leiden, niet goed past bij het doel en de strekking van een dergelijke selectie.⁴² Dat onderschrijft mijns inziens dat kwalitatief goede cassatiestukken bijdragen aan de versterking van de cassatierechtspraak en een cassatiedeskundige hierbij een belangrijke rol vervult.

Gelet op het voorgaande is het naar mijn mening juist aan te bevelen om ook in fiscale cassatieprocedures een verplichte bijstand door een in cassatierecht gespecialiseerde deskundige in te voeren.

In het algemeen geldt dat voor het procederen in fiscale cassatiezaken specifieke kennis van het procesrecht en de cassatietechniek is vereist. De belastingbetaler heeft deze specifieke kennis vaak niet in huis. Dit terwijl de overheid wel deskundig is en grotere financiële en administratieve middelen tot haar beschikking heeft dan de belastingbetaler. Zo beschikt het Ministerie van Financiën⁴³ over een aparte afdeling met cassatierechtsspecialisten. Juist door deze asymmetrie zou de belastingbetaler mijns inziens gebaat zijn bij een verplichte bijstand door een cassatiedeskundige. Bovendien kan een cassatiedeskundige de belastingbetaler vooraf adviseren of het instellen van cassatie wel zinvol is, zodat een art. 80a Wet RO'tje kan worden voorkomen.

32 F.G.H. Kristen e.a., *Evaluatie art. 80a Wet op de rechterlijke organisatie*, WODC, 2021, aangeboden aan de Tweede Kamer in de brief van 25 februari 2022, kenmerk 38 580 45, p. 123.

33 Hoge Raad 11 juni 2014, 14/02131, ECLI:NL:HR:2014:1676.

34 Art. 407 lid 3 Rv voor dagvaardingszaken en art. 426a lid 1 Rv voor verzoekschriftzaken. Zie voor kwaliteitseisen art. 9j Advocatenwet en afdeling 4.2 van de Verordening op de advocatuur.

35 Zie in dit verband *Kamerstukken II 2010/11 (MvT)*, 32576, nr. 3, p. 3-4, 9; *Kamerstukken II 2010/11*, 32576, nr. 6, p. 13.

36 Art. 7. Verordening op de advocatuur.

37 *Kamerstukken II 2010/11*, 32576, nr. 3, p. 1, 2-3, 10 (MvT); *Kamerstukken II 2010/11*, 32576, nr. 6, p. 1; *Kamerstukken I 2011/12*, 32576, nr. C, p. 1.

38 Op basis van het jaarverslag 2021 van de Hoge Raad nul keer in 2021: <https://2021.jaarverslaghogeraad.nl/in-beeld-en-cijfers/infographic-cijfers>.

39 Brief van de Minister voor Rechtsbescherming van 19 juni 2023, Wijzing van de Advocatenwet, de Wet op de rechterlijke organisatie en enige andere wetten ter versterking van de cassatierechtspraak (versterking cassatierechtspraak), *Kamerstukken 2022/23*, 32576, H, p. 2; F.G.H. Kristen e.a. *Evaluatie art. 80a Wet op de rechterlijke organisatie*, WODC, 2021, aangeboden aan de Tweede Kamer in de brief van 25 februari 2022, kenmerk 38 580 45, p. 57 en p. 222.

40 Brief van de Minister voor Rechtsbescherming van 19 juni 2023, Wijzing van de Advocatenwet, de Wet op de rechterlijke organisatie en enige andere wetten ter versterking van de cassatierechtspraak (versterking cassatierechtspraak), *Kamerstukken 2022/23*, 32576, H, p.3.

41 Hoge Raad (strafkamer) 11 september 2012, nr. 11/00549, ECLI:NL:HR:2012:BX0129, rov. 2.6.1 en 2.7.1 en 2.7.2.

42 Hoge Raad (strafkamer) 11 september 2012, nr. 11/00549, ECLI:NL:HR:2012:BX0129, rov. 2.7.2.

43 De minister stelt namens de inspecteur cassatie in en wordt in de praktijk vervangen door de staatssecretaris van Financiën.

Een veelgehoord knelpunt is dat in verband met de zeer uiteenlopende professionele achtergronden van de personen die bijstand verlenen in fiscale zaken een regeling van verplichte procesvertegenwoordiging in cassatie moeilijk te verwezenlijken valt. Dit probleem valt te ondervangen door de verplichte procesvertegenwoordiging uitdrukkelijk niet te beperken tot advocaten. Naast advocaten zouden bijvoorbeeld ook fiscaal deskundigen toegelaten kunnen worden die naast de vakbekwaamheidseisen lid zijn van een erkende fiscale beroepsvereniging. Een ander knelpunt is dat verplichte procesvertegenwoordiging in bestuursrechtzaken vanwege de financiële belemmering om rechtsbescherming te zoeken bij de rechter niet passend wordt geacht. Het stelsel zou echter met bepaalde waarborgen kunnen worden ingekleed om dit probleem te ondervangen, zoals een ruimere gefinancierde rechtsbijstand in geval van geringe financiële draagkracht. Mogelijk zijn de experimenten die worden opgezet waarbij het voor advocaten in dienstbetrekking bij rechtsbijstandsverzekeraars en schaderegelingskantoren wordt toegestaan om ook voor niet-verzekerden op te treden ook een uitkomst voor fiscale rechtsbijstand voor minder draagkrachtigen.⁴⁴

Op basis van het voorgaande concludeer ik dat verplichte fiscale rechtsbijstand in cassatie door een cassatiedeskundige de kwaliteit van de cassatierechtspraak kan bevorderen. Net zoals in civiele zaken verdient het aanbeveling om aan fiscaal deskundigen die bijstand verlenen in cassatie bepaalde eisen te stellen, zoals een verplicht cassatieadvies alvorens cassatie wordt ingesteld, een specifieke opleiding en permanente educatie op het gebied van cassatie.

3.2. Alternatief: verlofstelsel?

Als alternatief van het huidige fiscale cassatiestelsel kan gedacht worden aan een verlofstelsel.⁴⁵ Alhoewel art. 80a Wet RO en (in beperktere mate) art. 81 Wet RO een positieve werking hebben op de werklust van de Hoge Raad fungeren zij niet daadwerkelijk als poortwachter. Ook aan zaken die met een verkorte motivering worden afgedaan, zal de Hoge Raad tijd moeten besteden, terwijl deze tijd niet direct zichtbaar is voor de betrokken partijen. Die krijgen immers geen inzicht in de achterliggende motivatie van de niet-ontvankelijkheid of ongegrondverklaring. De vraag komt bij mij op of het doel dat wordt nagestreefd met art. 80a en 81 Wet RO niet op een effectievere en eenvoudigere manier kan worden bereikt met een verlofstelsel. In het rapport van de Commissie-Hammerstein is opgemerkt dat art. 80a Wet RO ook wel als een beweging in de richting

van een mild verlofstelsel kan worden beschouwd.⁴⁶ Een echt verlofstelsel is het echter niet omdat het de vrijheid van partijen om in cassatie te gaan niet aantast en de Hoge Raad nog steeds genoodzaakt is om processtukken te lezen en de zaak inhoudelijk te beoordelen.⁴⁷

Bij een verlofstelsel verleent een (verlof)rechter voorafgaand toestemming om cassatie in te stellen.

De verlofrechter dient dan kennis te nemen van de inhoud van het verloffverzoek en neemt naar aanleiding daarvan een beslissing of de zaak wel of niet in behandeling kan worden genomen in cassatie. De verlofrechter zou de rechter kunnen zijn die de zaak in de feitelijke instantie behandelt. Die zou bijvoorbeeld in zijn uitspraak een (gemotiveerd) oordeel kunnen geven over de vraag of de zaak zich leent voor cassatie. Hierin schuilt wel het risico van een grotere werklust voor de feitenrechters, voornamelijk doordat zij zich over een additionele vraag moeten buigen bij de behandeling van de zaak en een meer omvangrijke uitspraak moeten doen. Echter, gelet op het feit dat de feitenrechter al ingelezen is in de zaak is de impact hiervan op de additionele werkdruk mogelijk te overzien. Een alternatief zou een kleine kamer bij het gerechtshof of de Hoge Raad zijn. Een belangrijk verschil met art. 80a is dat het verlofstelsel wel een echte selectie aan de poort is, de zaken die worden tegengehouden worden dus niet volledig behandeld door de verlofrechter. Het verlofstelsel werkt daardoor als een filter dat alleen de zaken met voldoende belang doorlaat.

Bij een verlofstelsel verleent een (verlof)rechter voorafgaand toestemming om cassatie in te stellen

De rechtsbeschermende taak van de Hoge Raad komt in een verlofstelsel meer op de achtergrond. Bij een verlofstelsel heeft de hoogste rechterlijke instantie namelijk een grote discretionaire bevoegdheid om beroepen niet in behandeling te nemen indien deze niet in het algemeen belang zijn of geen belangrijke rechtsvragen oproepen.⁴⁸ Hierdoor kan het voorkomen dat gegronde beroepen niet in behandeling worden genomen. Het is immers mogelijk dat de beslissing van een lagere rechter onjuist is, terwijl de zaak weinig bruikbare gezichtspunten biedt voor andere gevallen of heel erg samenhangt met bijzondere feiten van die specifieke zaak die voorligt. Het accent zal naar mijn idee bij een verlofstelsel daardoor meer komen te liggen bij het bevorderen van de rechtsvorming en rechtseenheid dan bij het bieden van rechtsbescherming in het individuele geval. Dit is een belangrijk verschil met art. 80a Wet RO en 81 Wet RO, die niet kunnen worden toegepast indien het cassatieberoep gegrond is.⁴⁹

44 Wijziging van de Verordening op de advocatuur in verband met het experiment praktijkstructuren voor rechtsbijstandsverzekeraars (Wijzigingsverordening experiment rechtsbijstandsverzekeraars), Vo-15, nr. 3.

45 Een verlofstelsel is vaker geopperd. Zie onder meer P.J. Wattel, 'Een proactievere rol van de Hoge Raad in belastingzaken?', *WFR* 2010/1468; R. Herreveld, 'Op naar een verlofstelsel in cassatie', *TFB* 2002/6, p. 2-4; *WFR* 2012/513: De toekomst van de cassatierechtspraak in belastingzaken, waarin Van Eijdsen aangeeft geen voorstander te zijn van het verlofstelsel gelet op de rechtsbescherming die daardoor in gedrang komt. Zie ook het rapport *De toekomst van de rechtsstaat van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid*, WRR-rapport 63, Den Haag 2002, p. 271-272.

46 Rapport van de commissie normstellende rol Hoge Raad, Versterking van de cassatierechtspraak, februari 2008, p.47.

47 *Kamerstukken II* 2010/11, 32576, nr. 3, p. 6.

48 Zie M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, p. 77.

49 *Kamerstukken I* 2011/12, 32576, C. p. 1-2 en 4 en *Kamerstukken II* 2010/11, 32576, nr. 6 p. 2 en 16.

De vraag is of een inperking van de rechtsbescherming van het individuele geval wel vanuit maatschappelijk oogpunt gewenst is. Partijen stellen zelden cassatie in omdat een bepaalde rechtsvraag interessant kan zijn in het kader van rechtsvorming of rechtseenheid. Gewoonlijk zal het motief van een cassatieberoep simpelweg zijn om door de Hoge Raad in het gelijk te worden gesteld. Dat men rechtsbescherming van het individu even belangrijk vindt als waarborging van rechtseenheid en rechtszekerheid is recentelijk nog benadrukt in de toeslagenaffaire.⁵⁰ De Hoge Raad is (in fiscale zaken) de laatste rechter die rechtsbescherming kan bieden aan individuele rechtzoekenden. De inperking van die rechtsbeschermende functie zal het grootste bezwaar zijn tegen een verlofstelsel.

Aan het bieden van adequate rechtsbescherming in een verlofstelsel zou door middel van de verlofcriteria invulling kunnen worden gegeven. Onderdeel daarvan zou de mogelijkheid kunnen zijn om tegen een weigering van verlof op te kunnen komen bij een andere instantie die de beslissing van de verlofrechter marginaal toetst.⁵¹ Om te voorkomen dat een dergelijke instantie overstroomt, wordt met 'kansloze' verloffverzoeken, waardoor weer afbreuk wordt gedaan aan het doel dat met het verlofstelsel wordt nagestreefd, zou kunnen worden geëist dat een rechtzoekende zich (net als in civiele zaken) verplicht laat bijstaan door een cassatiedeskundige, die vooraf adviseert of het indienen van een verloffverzoek kansrijk is. Een rechtzoekende zou dan alleen een verloffverzoek kunnen indienen nadat deze deskundige een positief advies heeft gegeven over het instellen van cassatie.

Een verlofstelsel wordt al in veel andere jurisdicties gehanteerd, zoals het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten, Duitsland en Finland. Uit het rapport van de Commissie-Hammerstein volgt dat de meeste hoogste gerechten in Europa een vorm van verlof hanteren.⁵² Een verlofstelsel kan in verschillende gradaties voorkomen. Zo heeft de hoogste rechter in de Verenigde Staten een grote discretionaire bevoegdheid in wat voor zaken hij in behandeling neemt en ligt er een sterke nadruk op de rechtsvormende taak van die hoogste rechter. In Duitsland geldt sinds 1996 het verlofstelsel voor hoger beroep in bestuursrechtzaken.⁵³ Indien men appel wil instellen, dient men eerst een verzoek tot verlof in te dienen bij de rechter. Een verlof wordt slechts verleend indien ernstige twijfel bestaat over de juistheid van het oordeel van de rechtbank, als de zaak gecompliceerd

is of van principaal belang is, als de uitspraak afwijkt van hogere jurisprudentie of als er sprake is van een belangrijk procedureel gebrek.⁵⁴

In Nederland geldt per 1 juli 2007 voor lichte strafzaken het verlofstelsel voor appel (art. 410a Sv). Dit houdt in dat strafzaken waarop een gevangenisstraf staat van maximaal vier jaar en waarbij de veroordeling beperkt is tot een geldboete van maximaal € 500, slechts voor hoger beroep in aanmerking komen indien zulks naar het oordeel van de voorzitter van het gerechtshof in het belang van een goede rechtsbedeling is vereist. De gedachte hierachter is dat in deze lichtere zaken kan worden volstaan met één rechterlijke instantie en op deze manier een doelmatigere inzet van hoger beroep kan worden bereikt.⁵⁵ Op verzoek van appellant kan de voorzitter van het gerechtshof alsnog verlof verlenen om de zaak in hoger beroep aan te brengen. Dit verlofstelsel is ingevoerd om de werkdruk bij het gerechtshof en kosten te reduceren. Op art. 410a Sv is kritiek geuit, onder meer omdat door de beoordeling van verloffaanvragen nog steeds veel tijd verloren gaat.⁵⁶ Het vergt immers tijd om het dossier van de zaak waarvoor verlof wordt aangevraagd te beoordelen en indien verlof verleend wordt, dient het hof alsnog de zaak volledig in behandeling te nemen.

Gelet op de voorgaande bezwaren zal naar mijn mening een verlofstelsel voor fiscale zaken pas echt leiden tot een significante werklasterlichting indien hiermee een groot aantal zaken wordt tegengehouden. De 'kansloze zaken' die thans stranden op art. 80a Wet RO zullen in een dergelijk stelsel nog sneller ten einde komen. Voor rechtzoekenden die thans tegen art. 80a Wet RO aanlopen, zal in een verlofstelsel wellicht een even grote teleurstelling bestaan, maar voor hen zou een dergelijk stelsel in ieder geval eerder leiden tot duidelijkheid en een besparing met zich meebrengen van onnodige kosten aan met name griffierecht en tijd die zij anders hadden gestoken in de cassatieprocedure.

Gelet op de positieve resultaten uit de recente evaluatie van art. 80a Wet RO denk ik dat er op dit moment geen harde noodzaak bestaat tot een ingrijpende verandering zoals de invoering van een verlofstelsel, maar dat het wel een reële mogelijkheid is voor de toekomst.

4. Conclusie en aanbeveling

In dit artikel heb ik ter versterking van de cassatieprocedure in belastingzaken twee aanbevelingen gedaan tot een verdere hervorming van het fiscaal cassatierecht. Een van de aanbevelingen is de invoering van verplichte rechtsbijstand in fiscale cassatieprocedures. Een verdergaande hervorming is de invoering van een verlofstelsel.

50 Zie het rapport van de Werkgroep reflectie toeslagenaffaire rechtbanken, *Recht vinden bij de rechtbank*, opgesteld in opdracht van het Landelijk Overleg Vakinhoud Bestuursrecht, oktober 2021.

51 In verband met art. 410a Sv heeft het EHRM in zijn uitspraak van 22 februari 2011, NJ 2012/306 (*Lalmahomed/Nederland*) geoordeeld dat het verlofstelsel zelf niet onverenigbaar is met art. 6 EVRM, maar dat de verloffrechter wel gehouden is nader onderzoek naar de juistheid van het verweer van de verdediging te doen en zijn beslissing voldoende moet motiveren. Indien er sprake is van een fiscale boete is het daarom wel noodzakelijk dat de verloffrechter een volledig en grondig onderzoek doet.

52 Rapport van de commissie normstellende rol Hoge Raad, Versterking van de cassatierechtspraak, februari 2008, p. 46.

53 Zie par. 124 en 124a Verwaltungsverfahrensgesetz (VwGO).

54 Bert Marseille, 'Toegang tot de bestuursrechter in Nederland en Duitsland', *Ars Aequi*, maart 2011.

55 *Kamerstukken I 2005/06*, 30320, C, p. 3.

56 Zie *Kamerstukken I 2005/06*, 30320, B, p. 4; Advies inzake het wetsvoorstel stroomlijnen hoger beroep, Nederlandse Vereniging voor Rechtspraak, 4 januari 2005, p. 5; Advies inzake het wetsvoorstel stroomlijnen hoger beroep, de adviescommissie van de Algemene Raad van de Nederlandse orde van advocaten, p. 7.

Met de invoering van verplichte rechtsbijstand kan de kwaliteit van het fiscaal cassatieberoep mijns inziens beter worden gewaarborgd. De verplichte bijstand en kwaliteits-eisen die aan cassatiedeskundigen worden gesteld, zullen een filterende werking hebben op belastingzaken die door-gang vinden naar de Hoge Raad en dragen bij aan een hogere kwaliteit van de stukken die worden ingediend in cassatie.

Bij een verlofstelsel staan de rechtsvormende taak van de Hoge Raad en het bevorderen van de rechtseenheid meer voorop. Anders dan bij art. 80a Wet RO vindt bij het verlofstelsel de selectie van zaken daadwerkelijk plaats aan de poort. Ten opzichte van het huidige cassatiestelsel is een ander voordeel van het verlofstelsel dat zaken die zich niet lenen voor cassatie sneller tot een eind komen. De belastingbetaler weet daardoor eerder waar hij aan toe is. Veel zaken die worden gefilterd door een verlofstelsel zouden in het huidige stelsel al worden afgedaan met een verkorte motivering op grond van art. 80a of art. 81 Wet RO. De invoering van een verlofstelsel zou daarom een nog grotere werklastverlichting kunnen opleveren doordat de Hoge Raad deze zaken niet meer hoeft te beoordelen.

Een nadeel van een verlofstelsel is dat rechtsbescherming in het individuele geval meer op de achtergrond raakt. In

het huidige stelsel staat het de rechtzoekende vrij om zijn zaak (zelf) voor te leggen aan de Hoge Raad en zal de Hoge Raad in dat geval de zaak ook inhoudelijk beoordelen. Het maakt daarbij niet uit dat de rechtsontwikkeling met een uitspraak in die zaak niet gediend is. In een verlofstelsel zullen zaken waarin geen belangrijke rechtsvragen spelen echter geen doorgang vinden, waardoor onjuiste uitspraken van de feitenrechter mogelijk in stand blijven. Om die reden heb ik voorgesteld om het verlofstelsel met bepaalde waarborgen in te kleden, zoals de mogelijkheid om in verzet te gaan tegen een afwijzende beslissing van de verlofrechter.

Uit de recente evaluatie van art. 80a Wet RO blijkt dat toepassing van art. 80a Wet RO het gewenste effect heeft. Een vergaande hervorming van het cassatiestelsel lijkt mij daarom nu niet noodzakelijk. Wel pleit ik voor een verplichte rechtsbijstand van cassatiedeskundigen – die zich nadrukkelijk niet beperkt tot advocaten – in fiscale cassatiezaken vanwege het positieve effect daarvan op de kwaliteit en doelmatigheid van de cassatierechtspraak.

Dit artikel is afgesloten op 4 december 2023.

Over de auteur

Mr. C. (Chantal) Presilli

Tax lawyer | Advocaat Belastingkundige | Counsel bij Houthoff.