

Mr.dr. R. Niessen-Cobben\*

## Tien jaar TFB: een mijlpaal!

Hét *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* viert zijn tweede lustrum. Tien jaar geleden achtte een groep formeel fiscaal-rechtsdeskundigen – waarvan de meerderheid nog steeds in de huidige redactie aanwezig is – de tijd gekomen voor een gespecialiseerd tijdschrift op het terrein van het formele belastingrecht. Voor het uitbrengen van het eerste nummer – toen nog bij Koninklijke Vermande – zijn diverse besprekingen gevoerd. De bespreking waarin het eerste nummer werd samengesteld, verliep ietwat chaotisch, aangezien vier redactieleden gedurende geruime tijd in de lift vast kwamen te zitten. Gelukkig is die gebeurtenis geen slecht voorteken gebleken!

Het moment van de oprichting markeert een ommekeer in de fiscale rechtspraak. Het spreekt vanzelf dat het formele recht, onder andere het procesrecht, van meet af aan een rol heeft gespeeld bij de uitvoering van de heffing en invordering van belastingen. Lange tijd heeft daarbij echter de nadruk gelegen op het materiële recht. Belastingkundigen, zowel praktijkbeoefenaren als wetenschappers, voelden zich steeds aangetrokken tot vraagstukken met betrekking tot de positiefrechtelijke en theoretisch juiste becijfering van een heffingsgrondslag. Natuurlijk hoorden de vaststelling en invordering van de belastingschuld correct te verlopen, maar eventuele onvolkomenheden daarin werden vaak met de mantel der liefde bedekt of in der minne geregeld. Zo werd het in een grijs verleden 'tussen heren' niet chique geacht dat een belastingplichtige zich beriep op het ontbreken van een nieuw feit, maar was de inspecteur ook zonder meer bereid om ambtshalve in voorkomende gevallen te hoge belastingaanslagen te redresseren.

In het laatste kwart van de vorige eeuw wijzigde dit beeld. De vooraanstaande belastingadviseurs waren niet meer allemaal oud-belastinginspecteurs, de algemene beginselen *contra legem* deden hun intrede, en met de reparatie van tal van lekken in de heffingswetten werd het steeds belangrijker om op de kleine lettertjes van het formele recht acht te slaan.

Een belangrijke doorbraak wordt gevormd door het arrest *BNB 1986/29*. Hierin werd beslist dat de fiscale boetes strafvordering in de zin van art. 6 EVRM vormen. Met het wijzen van dit arrest werden plotseling allerlei juridische leerstukken uit het commune strafrecht relevant. Voor de typische fiscalisten betekende dit dat zij een nog breder werkterrein moesten bestrijken met als consequentie dat een nieuw specialisme zijn intrede deed, namelijk de fiscale advocatuur.

Een tweede doorbraak kwam tot stand in 1994 op het moment dat delen van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) van toepassing werd verklaard op het fiscale recht. Tegelijkertijd hiermee werd de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken (WARB) afgeschaft. Het besef dat het fiscale recht onderdeel uitmaakt van het bestuursrecht is ook nu nog in ontwikkeling. Hierbij kan worden gedacht aan de Vierde tranche Awb waarin opnieuw een deel van de in de Algemene wet inzake rijksbelastingen opgenomen wettelijke regeling een plaats krijgt in die Awb.

Verder kan worden gedacht aan de zogenoemde 'Vinkenslagaffaire' die tot grote beroering heeft geleid. Met de bewoners van deze wijk te Maastricht was jarenlang de afspraak gemaakt dat zij slechts 3% inkomstenbelasting betaalden, terwijl de andere belastingplichtigen te maken kregen met het progressieve tarief van de inkomstenbelasting. De consequenties van deze affaire lijken nog niet geheel te zijn uitgekristalliseerd. Binnen de Belastingdienst is het 'vriessysteem' van de belastinginspecteur aan banden gelegd. Kennisgroepen hebben hun intrede gedaan. Het fenomeen van de handhavingconvenanten is tot ontwikkeling gekomen. Als laatste lijken ook de gedachten welke neergelegd gaan worden in de

nieuwe AWR voort te vloeien uit – wat wel wordt genoemd – een zwarte bladzijde in de aanslagregeling.

De automatisering van de Belastingdienst heeft jaren tot voorbeeld gestrekt voor de ons omringende landen. De wijze waarop elektronisch aangifte kan worden gedaan, is door een ingenieus computerprogramma verwezenlijkt. De politiek heeft deze positieve ontwikkeling aangegrepen om steeds meer van het computersysteem van de Belastingdienst te eisen. Hierbij lijken de bomen tot in de hemel te groeien. De belasting van dit systeem heeft ondertussen dusdanige vormen aangenomen, dat de scheuren voor eenieder duidelijk zichtbaar zijn. Denk hierbij alleen maar aan de gepensioneerde die een vermogen aan hypotheekrenteaftrek kon genieten en in het begin van 2008 de vele elektronisch gedane aangiften die opnieuw moesten worden ingediend, hoewel men reeds een ontvangstbevestiging had gekregen.

Ten slotte kan worden genoemd de instelling van de tweede feitelijke instantie voor fiscale zaken. De rechtbanken zijn uitgebreid met belastingkamers, welke onderdeel uitmaken van de sector bestuursrecht. Alle negentien rechtbanken zijn bevoegd te oordelen over geschillen met betrekking tot de heffingen van de lagere overheden. Slechts vijf hebben tevens de bevoegdheid te oordelen over geschillen van de heffingen van de rijksoverheid. De overheid vreesde namelijk dat zij te weinig fiscaal geschoolde juristen zou kunnen vinden om bij alle rechtbanken een fiscale kamer te kunnen instellen. Op het moment van werving bleek echter dat de aanloop ruim voldoende was; men had zelfs de mogelijkheid om minder gekwalificeerden uit te sluiten! Dit doet vermoeden dat in de toekomst het besluit dat alleen vijf rechtbanken mogen oordelen over die rijksheffingen zal worden heroverwogen.

Een andere consequentie van het instellen van de tweede feitelijke instantie lijkt te zijn dat de wijze waarop van oudsher de fiscale procedure wordt gevoerd wijzigingen zal ondergaan. Het plaatsen van die fiscale kamers bij de sector bestuursrecht zal tot gevolg hebben dat geleidelijk meer typisch bestuursrechtelijke elementen hun intrede gaan doen.

In de voorbije jaren heeft *TFB* zijn plaats verworven als forum van de juridische discussie op terreinen als die van de invordering, het fiscale boete- en strafrecht, tal van heffingsvraagstukken, fiscaal procesrecht, verplichtingen van belastingplichtigen, en ga zo maar door. Een keur van de meest bekwame fiscalisten die zich op deze terreinen bewegen, heeft de pagina's van dit blad gevuld met belangwekkende publicaties die ook elders een stroom aan voetnoten hebben achtergelaten.

Intussen zijn de ontwikkelingen op de genoemde rechtsgebieden bepaald niet stilgevallen. De inpassing van het belastingrecht in de Algemene wet bestuursrecht heeft reeds diepe sporen achtergelaten en tot reflectie geleid op fiscale leerstukken die al decennialang voor onaantastbaar werden gehouden. Vermoedelijk zal met ingang van 1 juli 2009 de mogelijkheid voor de Belastingdienst worden ingevoerd om aan de gemachtigde een bestuurlijke boete op te leggen. Daarmee doet de medepleger in het fiscale boeterecht zijn intrede en zal opnieuw een stroom aan jurisprudentie tot stand komen.

Ingrijpend zijn ook de ontwikkelingen die door het internationale recht worden geïnitieerd. De tweede feitelijke instantie en de vele wijzigingen in het fiscale bestuursrecht behoren daartoe, maar ook de uitbreiding van de internationale gegevensuitwisseling, het door een overheid betalen voor onder bankgeheim vallende gegevens, de 'spontane' uitwisseling van gegevens, de doorwerking van het Europese recht en de invloed van andere mensenrechten dan alleen die van art. 6 EVRM.

Die ontwikkelingen zijn nog lang niet uitgekristalliseerd en zullen tot boeiende discussies leiden! De redactie twijfelt er geen moment aan dat de pagina's van *TFB* ook de komende tien jaren zullen zijn gevuld met publicaties die voor wetenschap en praktijk belangrijk zijn. Om alvast een voorschot te nemen op wat de toekomst brengt: wat te denken van het geslo-

ten systeem van rechtsbescherming in de fiscaliteit? Het ligt voor de hand dat daarin gaten zullen vallen. Dan is er dit jaar het reeds genoemde voorstel voor een nieuwe AWR te verwachten dat ongetwijfeld vele pennen in beweging zal brengen. Op fiscaalrechtelijk gebied staan wij voor de vraag of voor de Hoge Raad een verlofstelsel, en wellicht verplichte procesvertegenwoordiging, zal gaan gelden. Uit niet-typisch fiscale hoek kan nieuws komen in de vorm van het recht om de wet te toetsen aan de Grondwet. De recente discussie in de Eerste Kamer gaf, mede door de nogal onverwachte ommezwaai van de CDA-fractie, weliswaar slechts een kleine meerderheid te zien, maar het valt niet op voorhand uit te sluiten dat na verkiezingen bij tweede lezing toch een tweederdemeerderheid de stap zal durven nemen die zo veel andere rechtsstaten al lang vóór ons hebben genomen.

Kortom, het formele belastingrecht is volop in beweging en *TFB* zal de ontwikkelingen graag samen met u blijven volgen, becommentariëren en waar mogelijk initiëren!

\* Mr.dr. R. Niessen-Cobben is hoofdredacteur van het *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht*.