

## Inhoudsopgave:

1.	Inleiding	2
2.	De wettelijke regeling voor collectieve afdoening van massaal bezwaar	2
2.1	De voorgeschiedenis	2
2.2	Introductie van de wettelijke regeling	3
2.3	De aanwijzing als massaal bezwaar	3
2.4	De rechtsvraag	4
2.5	Rechter beslist in voordeel Belastingdienst	4
2.6	Rechter beslist in voordeel van belanghebbenden	5
2.7	Individuele afdoening	5
2.8	Herziening naar aanleiding van onherroepelijke rechterlijke uitspraak	5
2.9	Termijnen	6
3.	Evaluatie van de wettelijke regeling	7
3.1	Inleiding	7
3.2	Beroep alleen mogelijk tegen de rechtsvraag	7
3.3	Onterechte aanwijzing als massaal bezwaar	8
3.4	Strijd met artikel 6 EVRM?	9
3.5	Wanneer is bezwaar 'massaal'?	9
3.6	Selectie van zaken	10
3.7	Geen invloed op de procedure	10
3.8	Geen hoorzitting	10
3.9	Tussenconclusie	11
4.	Ervaringen in de praktijk	11
4.1	Inleiding	11
4.2	Aanleiding tot aanwijzing	11
4.3	Aanwijzing als massaal bezwaar	12
4.4	De selectie van de bezwaren voor de proefprocedure	14
4.5	Status proefprocedures	14
5.	Alternatieve vormen van afdoening	14
6.	Conclusie	16

## 1. Inleiding

De Belastingdienst is een organisatie die gewend is aan grote aantallen. Zo volgt uit het beheersverslag van de Belastingdienst van het jaar 2011 dat er in dat jaar in totaal ruim 69,5 miljoen aanslagen en beschikkingen inzake toeslag zijn verwerkt.<sup>1</sup> Mede door digitalisering van de processen is de Belastingdienst in staat om een dergelijke hoeveelheid beschikkingen te 'produceren'. De Belastingdienst ontvangt jaarlijks ook een groot aantal bezwaarschriften. In 2011 lag dat aantal op 616.334 bezwaarschriften. Het uitgangspunt is dat al die bezwaren individueel worden afgedaan door de belastinginspecteurs. Over het algemeen lukt het heel aardig om al die bezwaren tijdig af te doen (in 2011 werd een score van 99,3% behaald). Toch ontvangt de Belastingdienst soms zoveel bezwaarschriften dat individuele afdoening ervan ondoenlijk is. De wetgever heeft daarom gemeend de Belastingdienst de mogelijkheid te moeten geven om bij massaal bezwaar via een collectieve uitspraak op alle bezwaren ineens te kunnen beslissen. Deze mogelijkheid is al in 2003 in de wet opgenomen, maar recent is deze pas voor het eerst toegepast. Op zich is het opvallend dat de regeling voor massaal bezwaar zo weinig is toegepast, omdat er in de fiscale praktijk met enige regelmaat kwesties zijn die tot een groot aantal bezwaarschriften leiden. Blijkbaar wordt dat in de praktijk op een ander manier opgelost.

In dit preadvies zullen wij eerst de wettelijke regeling beschrijven (hoofdstuk 2). Vervolgens geven wij de kritiek weer die in de vakliteratuur al is verschenen op de wettelijke regeling, aangevuld met onze eigen observaties (hoofdstuk 3). In hoofdstuk 4 gaan wij nader in op de ervaring die is opgedaan met de wettelijke regeling voor massaal bezwaar in de zaken over de zogenoemde bedrijfsopvolgingsfaciliteit (BOF) in de schenk- en erfbelasting. Daarna proberen wij te achterhalen waarom de wettelijke regeling zo weinig wordt toegepast en beschrijven we een alternatieve wijze waarop in de praktijk wordt omgegaan met massale bezwaren (hoofdstuk 5). We eindigen met een conclusie en een aantal stellingen voor de vergadering van de Jonge VAR op 13 december 2013.

## 2. De wettelijke regeling voor collectieve afdoening van massaal bezwaar

### 2.1 De voorgeschiedenis

Met enige regelmaat wordt de Belastingdienst geconfronteerd met een groot aantal bezwaarschriften die dezelfde rechtsvraag aan de orde stellen. Dat dit 'massale' vormen kan aannemen blijkt wel uit de ongeveer 1,4 miljoen bezwaarschriften die eind jaren negentig werden ingediend over een kwestie met betrekking tot de belastingheffing over vakantiegeld.<sup>2</sup> Alle bezwaarschriften individueel afdoen zou een groot beslag leggen op de menskracht van de Belastingdienst en zou ook forse kosten meebrengen. Daarom werd in een aantal beleidsbesluiten aangekondigd dat de Belastingdienst een praktische beleidslijn zou volgen bij het afdoen van de bezwaren.<sup>3</sup> Deze beleidslijn hield in dat:<sup>4</sup>

- bezwaren zoveel mogelijk met instemming van de belanghebbende worden aangehouden totdat de administratieve rechter in belastingzaken heeft beslist;
- indien een belanghebbende daarmee niet akkoord gaat het bezwaar wordt afgewezen;
- in het algemeen geen toezeggingen worden gedaan om ambtshalve op onherroepelijk vaststaande aanslagen terug te komen, en

---

<sup>1</sup> Beheersverslag Belastingdienst 2011, p. 32. Te raadplegen via <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/jaarverslagen/2012/05/16/bijlage-kamerbrief-over-beheersverslag-belastingdienst-2011.html>.

<sup>2</sup> Kamerstukken II, 2001/02, 28 349, nr. 3, p. 1.

<sup>3</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 december 1996, nr. AFZ96/3312M, BNB 1997, 91 en Besluit Staatssecretaris van Financiën van 7 maart 1997, AFZ97/754M, BNB 1997/166.

<sup>4</sup> Dit ontlenen wij aan de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel 28 349 (Invoering in de Algemene wet inzake rijksbelastingen van de mogelijk tot het doen van collectieve uitspraak op massaal bezwaar).

- in het bijzonder in het geval van de vakantiegeldkwestie dat de bezwaren niet individueel worden afgedaan, maar per advertentie in de dagbladers wordt meegedeeld dat en waarom de bezwaren niet individueel worden afgedaan.

Uiteindelijk besliste de Hoge Raad in het voordeel van de Belastingdienst<sup>5</sup> en werden de bezwaarschriften collectief via een advertentie afgedaan. Ons is niet bekend of er belastingplichtigen waren die zich hiertegen hebben verzet.

## 2.2 Introductie van de wettelijke regeling

De in de praktijk toegepaste regeling stelde de Belastingdienst in staat om de massaal ingediende bezwaarschriften op een efficiënte manier af te doen. Die wijze van afdoening was echter niet in overeenstemming met het wettelijk uitgangspunt van dat moment dat alle bezwaarschriften individueel worden afgedaan. Dit werd door de wetgever als een onwenselijke situatie gezien. In 2001 werd dan ook een wetsvoorstel ingediend om de Belastingdienst een wettelijke grondslag te bieden om bij massaal bezwaar een collectieve uitspraak op massaal bezwaar te kunnen doen.<sup>6</sup> Uiteindelijk is per 1 april 2003 artikel 25a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) in werking getreden.<sup>7</sup>

## 2.3 De aanwijzing als massaal bezwaar

Artikel 25a, lid 1, AWR geeft de Minister van Financiën de bevoegdheid om in een geval dat een groot aantal bezwaren is gericht tegen de beslissing op eenzelfde rechtsvraag, die bezwaren aan te wijzen als massaal bezwaar. Die aanwijzing geldt ook voor accessoire kwesties die zich lenen voor niet-individuele afdoening. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een verzoek om een proceskostenvergoeding in de bezwaarfase. Hoewel volgens de wet het primaat voor toepassing van de regeling van massaal bezwaar ligt bij de Minister van Financiën, wordt die bevoegdheid in de praktijk uitgeoefend door de Staatssecretaris van Financiën (hierna: "de Staatssecretaris").

Uit de Memorie van Toelichting volgt dat het moet gaan om een geval waar de Belastingdienst voorziet dat een groot aantal ingediende bezwaren tot een zeer grote werklast zal leiden. Voorts moet de Belastingdienst op goede gronden van oordeel zijn dat de bezwaren op grond van het geldende recht afgewezen moeten worden en dat de belastingrechter redelijkerwijs tot hetzelfde oordeel zal komen.<sup>8</sup> Als de Staatssecretaris het advies van de Belastingdienst overneemt, dan wijst hij de bezwaren die de rechtsvraag betreffen aan als massaal bezwaar. Een afschrift van de aanwijzing wordt naar de Tweede Kamer gezonden. De aanwijzing treedt in werking als de Tweede Kamer vier weken na de toezending niet kenbaar heeft gemaakt zich er niet in te kunnen vinden. Gelet op het gesloten stelsel van rechtsmiddelen in het belastingrecht kunnen individuele belastingplichtigen zich niet verzetten tegen het besluit tot aanwijzing van de Staatssecretaris.

De Staatssecretaris kent aan een of enkele bezwaarschriften niet de status van massaal bezwaar toe (artikel 25a, lid 3, AWR). Deze 'pilotzaken' zullen worden voorgelegd aan de rechter ter beantwoording van de rechtsvraag. Volgens de Memorie van Toelichting zal de Staatssecretaris er met name op letten dat de uitgezonderde bezwaren adequaat gemotiveerd zijn en dat zoveel mogelijk relevante aspecten aan de orde komen.<sup>9</sup> Voorts zal de Staatssecretaris een inspecteur

---

<sup>5</sup> HR 16 juni 1999, BNB 1999/286 en 287.

<sup>6</sup> Kamerstukken II, 2001/02, 28 349.

<sup>7</sup> Wet van 19 december 2002, Stb. 2003, 10.

<sup>8</sup> Kamerstukken II, 2001/02, 28 349, nr. 3, p. 2.

<sup>9</sup> Kamerstukken II, 2001/02, 28 349, nr. 3, p. 5.

aanwijzen die de door hem voorziene collectieve uitspraak op het massale bezwaar zal doen (artikel 25a, lid 4, AWR).

De Staatssecretaris kan alvorens tot aanwijzing als massaal bezwaar over te gaan advies inwinnen bij externe deskundigen. De toelichting bij het wetsvoorstel noemt als mogelijke adviseurs de voorzitter van een organisatie van belastingadviseurs, een hoogleraar belastingrecht of een oud-lid van de rechterlijke macht of het parket bij de Hoge Raad.<sup>10</sup>

De aanwijzing als massaal bezwaar brengt mee dat belanghebbenden die onder de aanwijzing vallen niet worden gehoord (artikel 25a, lid 6, AWR).

#### 2.4 De rechtsvraag

De aanwijzing als massaal bezwaar geldt voor alle bezwaren die alleen de rechtsvraag betreffen. Het begrip rechtsvraag moet in dit verband ruim worden opgevat, omdat ook eventuele accessoire kwesties en aspecten van feitelijke aard die onverbrekelijk zijn verbonden met de rechtsvraag geacht worden van die rechtsvraag deel uit te maken.<sup>11</sup> In de wetsgeschiedenis is als voorbeeld van een rechtsvraag genoemd de vraag of in een bepaalde situatie het gelijkheidsbeginsel noopt tot toekenning van een faciliteit aan een groep belastingplichtigen waarvoor de faciliteit door de wetgever niet is bedoeld.<sup>12</sup> De beantwoording van die (rechts)vraag vergt van de rechter onder meer een feitelijk oordeel over de vergelijkbaarheid van de vermeend ongelijk behandelende gevallen. Van een zuivere rechtsvraag in rechtstheoretische zin is dus geen sprake. In cassatietermen zou dit een gemengd oordeel worden genoemd.<sup>13</sup>

Alleen bezwaarschriften die niet meer dan de aangewezen rechtsvraag aan de orde stellen lopen mee in het massaal bezwaar. Als het bezwaar ook nog andere geschilpunten dan de rechtsvraag bevat, komt het dus niet in aanmerking voor collectieve afdoening. In dat geval moet de gewone rechtsgang worden gevolgd. Dit biedt de belanghebbende een mogelijkheid om onder de aanwijzing van massaal bezwaar uit te komen. Het aanvoeren van een ondergeschikt geschilpunt<sup>14</sup> is voldoende om een individuele behandeling van het bezwaar af te dwingen. Dit kan gezien worden als een (informele) mogelijkheid van 'opting out'.<sup>15</sup> Het moet uiteraard wel gaan om een geschilpunt dat niet accessoir is aan de rechtsvraag.

#### 2.5 Rechter beslist in voordeel Belastingdienst

Als de Hoge Raad<sup>16</sup> beslist in het voordeel van de Belastingdienst, dan zal de door de Staatssecretaris aangewezen inspecteur (thans) binnen zes weken na het onherroepelijk worden van

---

<sup>10</sup> Volgens P.G.M. Jansen zou hier een rol weggelegd kunnen zijn voor de procureur-generaal bij de Hoge Raad, P.G.M. Jansen, Collectieve afdoening van massaal bezwaar, WFR 2002, 969.

<sup>11</sup> Kamerstukken II, 2001/02, 28 349, nr. 3, p. 4.

<sup>12</sup> Het is nu juist een variant op deze vraag die in 2012 voor het eerst heeft geleid tot toepassing van de wettelijke regeling van massaal bezwaar. De opstellers van de Memorie van Toelichting lijken met de kennis van nu haast over profetische gaven te beschikken. Voor een uitgebreide beschrijving van de toepassing van art. 25a AWR in de praktijk verwijs ik naar hoofdstuk 4.

<sup>13</sup> Zie hierover nader onder meer R.E.C.M. Niessen en C.M. Bergman, Cassatie in belastingzaken, Deventer: Kluwer 2006, p. 96-97.

<sup>14</sup> Een belanghebbende zou bijvoorbeeld de bevoegdheid van de Inspecteur ter discussie kunnen stellen.

<sup>15</sup> Zie R.H. Happé, Afwikkeling van massaschade in het belastingrecht: de collectieve uitspraak op bezwaar, Het wetsvoorstel collectieve afwikkeling massaschade, Den Haag: Boom 2006, p.42-43.

<sup>16</sup> Wij gaan er vanuit dat uiteindelijk de Hoge Raad zal beslissen over een op de voet van art. 25a AWR aangewezen rechtsvraag.

die uitspraak een collectieve uitspraak op bezwaar doen (artikel 25, lid 7, AWR). Alle bezwaren worden daarbij geacht ontvankelijk te zijn (dus bijvoorbeeld ook bezwaren die te laat zijn ingediend of die zijn ingediend door of namens iemand die geen belanghebbende is). De collectieve uitspraak wordt bekendgemaakt in een van overheidswege uitgegeven blad of een dag-, nieuws-, of huis-aan-huisblad, dan wel op een andere geschikte wijze. Het is niet mogelijk om in beroep te gaan tegen de collectieve uitspraak. Wel kan een belanghebbende de 'eigen' inspecteur binnen een redelijke termijn verzoeken om de collectieve uitspraak te vervangen door een individuele uitspraak (artikel 25a, lid 9, AWR). Tegen die individuele uitspraak kan vervolgens wel beroep worden ingesteld, met dien verstande dat het beroep niet meer dan de rechtsvraag kan betreffen. Andere geschilpunten kunnen dan niet meer worden aangevoerd.

#### 2.6 Rechter beslist in voordeel van belanghebbenden

Als de Hoge Raad de Belastingdienst geheel of gedeeltelijk in het ongelijk stelt, vervalt de aanwijzing als collectief bezwaar (artikel 25a, lid 11, AWR). De 'gewone' regels voor het doen van uitspraak op bezwaar herleven dan, zodat alle bezwaren individueel afgedaan moeten worden door de daartoe bevoegde inspecteur. Zo zal onder meer de ontvankelijkheid van het bezwaar beoordeeld moeten worden. De inspecteur zal zich moeten houden aan de wettelijke termijnen voor het doen van uitspraak op bezwaar. Het ligt voor de hand dat de inspecteurs van de Belastingdienst zich bij het doen van uitspraak op bezwaar zoveel als mogelijk zullen bedienen van een standaard motivering.

#### 2.7 Individuele afdoening

Als het bezwaar meer omvat dan de rechtsvraag, is de regeling van artikel 25a AWR niet van toepassing en moet het bezwaar individueel worden behandeld. Een belanghebbende kan in dat geval met de inspecteur afspreken dat het bezwaar wordt aangehouden en dat pas uitspraak wordt gedaan als de aangewezen rechtsvraag door de Hoge Raad is beantwoord. Als een belanghebbende niet wil wachten op een rechterlijke beslissing over de rechtsvraag, dan kan hij de inspecteur verzoeken om uitspraak op bezwaar te doen. Artikel 25a, lid 12, AWR schrijft in dat geval voor dat de inspecteur op de rechtsvraag in het nadeel beslist van de belanghebbende. Nadat de inspecteur uitspraak op bezwaar heeft gedaan kan de belanghebbende in beroep gaan tegen zowel de afwijzende beslissing over de rechtsvraag als de overige elementen van de uitspraak op bezwaar. Op die manier kan hij een procedure voeren over de rechtsvraag die loopt naast de massale procedure. In theorie is het zelfs mogelijk dat de Hoge Raad eerder beslist in een individuele zaak dan in de massale procedure. Dit ligt echter niet voor de hand, omdat de inspanning bij een massale procedure erop gericht zal zijn om zo snel mogelijk antwoord van de rechter op de rechtsvraag te krijgen (zie paragraaf 2.9).

Als de Hoge Raad in de massale procedure in het voordeel van de belanghebbende beslist, dan is de inspecteur verplicht om alsnog ambtshalve aan het individuele bezwaar over de rechtsvraag tegemoet te komen (artikel 25a, lid 12, AWR).

#### 2.8 Herziening naar aanleiding van onherroepelijke rechterlijke uitspraak

Als de rechtsvraag geheel of gedeeltelijk in het voordeel van de belanghebbende is beantwoord, dan werkt die beslissing ook door naar belanghebbenden die geen bezwaar hebben aangetekend, maar van wie de aanslag ten tijde van de aanwijzing als massaal bezwaar nog niet onherroepelijk vaststond (artikel 25a, lid 13, AWR). Deze regeling is per 1 januari 2004 in werking getreden, met terugwerkende kracht tot 1 april 2003.<sup>17</sup> Uit de parlementaire behandeling volgt dat er vooral

---

<sup>17</sup> Wet van 18 december 2003, Stb. 2003, 528.

praktische overwegingen aan de regeling ten grondslag liggen. De gedachte is dat niemand ermee gebaat is als belanghebbenden ter behoud van rechten massaal bezwaarschriften indienen.<sup>18</sup>

De regeling verplicht de inspecteur om als de uitspraak van de Hoge Raad daartoe aanleiding geeft alle aanslagen die nog niet onherroepelijk vaststaan ambtshalve te herzien. Volgens artikel 25a, lid 13, AWR moet herziening plaatsvinden binnen een jaar na beantwoording van de rechtsvraag. Een praktisch probleem van deze regeling is dat de inspecteur wel moet weten welke aanslagen hij moet herzien. De inspecteur is namelijk niet zonder meer op de hoogte van alle aanslagen waarvoor de beslissing relevant is. Zo zijn in belastingaangiften de bestanddelen van het inkomen niet tot in detail gespecificeerd en is de inspecteur ook niet bekend met de aftrekposten van individuele belastingplichtigen als die niet zijn vermeld in de aangifte. Dat kan zich voordoen als een belanghebbende op basis van de heersende leer veronderstelde dat geen recht bestond op de aftrekpost.<sup>19</sup> Belanghebbenden die voor ambtshalve herziening in aanmerking komen doen er dan ook verstandig aan om de inspecteur hiervan op de hoogte te stellen.

Belanghebbenden kunnen de belastinginspecteur alleen verzoeken om hun aanslag te herzien als zij bekend zijn met de rechterlijke uitspraak. In de parlementaire behandeling is opgemerkt dat de Belastingdienst een voor belanghebbenden gunstige uitspraak in het kader van massaal bezwaar op zo ruim mogelijke schaal via de media bekend zal maken. Daarbij zullen belanghebbenden worden opgeroepen bekend te maken dat zij tot de doelgroep behoren.<sup>20</sup> Vanaf het moment van de rechterlijke uitspraak bedraagt de herzieningstermijn maximaal vijf jaren (artikel 25a, lid 13, AWR).

## 2.9 Termijnen

Als een rechtsvraag is aangewezen voor massaal bezwaar, is het voor de praktijk van belang dat deze zo snel mogelijk door de hoogste rechter wordt beantwoord. De geselecteerde zaken volgen de normale rechtsgang, maar er zijn een aantal wettelijke mogelijkheden om de duur van de procedure te verkorten. Ten eerste bestaat de mogelijkheid om met instemming van partijen de bezwaarfase over te slaan door rechtstreeks beroep in te stellen bij de rechter. Deze mogelijkheid van prorogatie is opgenomen in artikel 7:1a van de Awb. Verder kan de hoger beroepsfase worden overgeslagen door het instellen van sprongcassatie tegen de uitspraak van de rechtbank (artikel 28, lid 3, AWR). Bij de rechter kan nog het verzoek worden ingediend om de zaak versneld te behandelen. Zo ligt er een snelweg naar de Hoge Raad die rechtstreeks loopt van aanslag, naar beroep bij de rechtbank, naar cassatieberoep.

In het civiele recht is de mogelijkheid geïntroduceerd voor de feitenrechter om prejudiciële vragen te stellen aan de Hoge Raad.<sup>21</sup> Hierdoor kunnen rechtsvragen meteen worden voorgelegd aan de Hoge Raad, zonder dat de rechtbank eerste uitspraak hoeft te doen en partijen beroep in cassatie moeten indienen. Hierdoor kan belangrijke tijdwinst worden geboekt bij de beantwoording van een rechtsvraag. De Staatssecretaris onderzoekt nog of het belastingrecht ook verrijkt moet gaan worden met het instrument van prejudiciële vragen.<sup>22</sup> Uiteindelijk is het de wetgever die daarover zal beslissen. Het komt ons voor dat prejudiciële vragen een waardevolle aanvulling van het arsenaal van mogelijkheden van partijen en de rechter kan zijn om zo snel mogelijk duidelijkheid te krijgen

<sup>18</sup> Kamerstukken II, 2003/04, 29 026, nr. 5, p. 14.

<sup>19</sup> Kamerstukken II, 2003/04, 29 026, nr. 5, p. 15.

<sup>20</sup> Kamerstukken II, 2003/04, 29 026, nr. 5, p. 15.

<sup>21</sup> Wet van 9 februari 2012 tot wijziging van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering en de Wet op de rechterlijke organisatie in verband met de invoering van de mogelijkheid tot het stellen van prejudiciële vragen aan de civiele kamer van de Hoge Raad (Wet prejudiciële vragen aan de Hoge Raad), Stb. 2012, 65.

<sup>22</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 20 maart 2013, nr. AFP2013/62M, p. 5, NTFR 2013/623.

over een rechtsvraag. Het gaat het bestek van dit pre-advies verder te buiten om nader in te gaan om het fenomeen prejudiciële vragen.<sup>23</sup>

### 3. Evaluatie van de wettelijke regeling

#### 3.1. Inleiding

Het wetsvoorstel tot introductie van de regeling voor massaal bezwaar werd destijds in de literatuur kritisch ontvangen.<sup>24</sup> Verschillende auteurs signaleerden knelpunten in de regeling, met name op het gebied van de rechtsbescherming. In dit hoofdstuk besteden wij aandacht aan de al geformuleerde punten van kritiek en vullen dit aan met onze eigen observaties.

#### 3.2. Beroep alleen mogelijk tegen de rechtsvraag

Unaniem kritisch is de literatuur over artikel 25a, lid 9, AWR, ingevolge welke bepaling het beroep tegen de individuele uitspraak slechts de rechtsvraag kan betreffen. Deze bepaling is in strijd met het uitgangspunt dat een belastingprocedure over de hele aanslag gaat en dat het partijen vrijstaat om in iedere stand van de procedure nieuwe elementen van de aanslag aan de orde te stellen.<sup>25</sup> Het is duidelijk dat de bepaling van artikel 25a, lid 9, AWR een belangrijke beperking is van die vrijheid van de belanghebbende. Naar aanleiding van kritische vragen van de VVD-fractie is de wetgever nader ingegaan op de achtergrond van artikel 25a, lid 9, AWR. In de nota naar aanleiding van het verslag is het volgende opgemerkt:<sup>26</sup>

'De leden van de VVD-fractie hebben er moeite mee dat een hofprocedure na een collectieve uitspraak slechts de rechtsvraag kan betreffen. Dat is begrijpelijk; die moeite bestaat ook bij de opstellers van het wetsvoorstel. Toch is na afweging besloten te komen tot de voorgestelde bepaling. Bij een normale procedure is de situatie ontstaan dat gedurende de rechtsgang, tot en met de procedure voor het gerechtshof, door beide procederende partijen nog nieuwe materiële elementen in de discussie kunnen worden betrokken. De inspecteur kan in de bezwaarfase bijvoorbeeld toegeven dat het bezwaar terecht is maar dat er bij nader inzien een aantal inkomensbestanddelen nog niet in de heffing waren betrokken, zodat de aanslag toch niet te hoog is. Andersom kan de belastingplichtige bijvoorbeeld bij het hof nog inbrengen dat de aanslag nog lager moet zijn dan hij in zijn bezwaarschrift al stelde. Voor dit soort door de belanghebbende ingebrachte elementen is dus in feite het verstrijken van de bezwaartermijn niet meer relevant. Dit aspect van negatie van de bezwaartermijn is niet bewust in de procesregels gebracht maar is daar als het ware vanzelf in terechtgekomen. In normale gevallen geldt voor belastingplichtigen die niet in bezwaar waren gekomen, vanzelfsprekend niet een mogelijkheid van negatie van de bezwaartermijn.

---

<sup>23</sup> Zie over prejudiciële vragen in het belastingrecht onder meer M.J.C. Pieterse, Evenwicht is een dynamische toestand, Over schuivende machten en de rechtsvormende rol van de Hoge Raad, NJB 2013, 2512.

<sup>24</sup> Zie E.J.M. Rosier, Een kudde belastingplichtigen en hun rechtsbescherming, WFR 2002, 965, P.G.M. Jansen, Collectieve afdoening van massaal bezwaar, WFR 2002, 969, R.H. Happé, Ongewenste fanmail, WFR 2002, 1124, E. Poelmann, Invoering van de mogelijkheid tot het doen van een collectieve uitspraak op massaal bezwaar; het nieuwe art. 25a AWR, TFB 2003/1, R.H. Happé, Afwikkeling van massaschade in het belastingrecht: de collectieve uitspraak op bezwaar, in: Het wetsvoorstel collectieve afwikkeling massaschade, Den Haag: Boom 2006 en Y. Schuurmans, Massale procedures in het bestuursrecht, NJB 2013, 1251.

<sup>25</sup> Hoge Raad 24 januari 2003, BNB 2003/172.

<sup>26</sup> Kamerstukken II, 2002/03, 28 349, nr. 5, p. 9.

Bij massaal bezwaar ligt het in het gros van de gevallen anders. Daarbij gaat het niet om belastingplichtigen die toch al bezwaar hebben en daarbij ook de rechtsvraag meenemen. Dergelijke bezwaren kunnen geen massaal bezwaar zijn en voor hen geldt dus niet het voorschrift dat een beroep slechts de rechtsvraag kan betreffen. Bij massaal bezwaar gaat het om de duizenden belastingplichtigen, soms honderdduizenden, die proforma bezwaar maken door middel van door de vakbond, de consumentenbond, de accountant of wie dan ook uitgedeelde standaardformulieren, of op de bezwaargolf meedrijven met behulp van op internet ter beschikking gestelde modellen. Aan de gebruikelijke ontvankelijkheidsvoorschriften hoeven zij op grond van het zesde lid, laatste volzin, niet te voldoen. Zou het voorgestelde negende lid niet gelden, dan zouden zij, na de collectieve uitspraak, dus een groot aantal maanden na de belastingaanslag, alsnog in beroep kunnen komen inzake een geheel andere kwestie.

Dit tegen elkaar afwegende ben ik tot de conclusie gekomen dat dit laatste een ongerechtvaardigde bevoordeling zou betekenen van degenen die massaal bezwaar hebben aangetekend ten opzichte van belastingplichtigen die dat niet hebben gedaan, wellicht naar aanleiding van een toezegging van de Staatssecretaris in niet-bezwaargevallen de aanslag ambtshalve te zullen verminderen indien de uitspraak van de Hoge Raad daartoe aanleiding geeft. Ik wijs erop dat door de redactie van het negende lid de inspecteur zijnerzijds, in afwijking van de normale gang van zaken, ook niet de mogelijkheid heeft de kwestie van de rechtsvraag te pareren met een verhoging van het belastbare inkomen op een ander punt. Ook in die zin is hier dus sprake van een evenwichtige maatregel. Een laatste aspect hierbij is dat het zich kan voordoen dat de Belastingdienst, met name ook door het niet van toepassing zijn van de normale ontvankelijkheidsvoorschriften, niet meer over de mogelijkheid beschikt om adequaat op nieuwe door de belastingplichtige gestelde feiten te reageren. Zonder het negende lid zou men zodanige maatregelen moeten nemen dat deze mogelijkheid wel bestaat, waardoor een groot deel van het efficiencyvoordeel zou verdwijnen.'

De door de wetgever gegeven argumenten overtuigen ons niet en rechtvaardigen ons inziens niet de categorische beperking van de beroepsmogelijkheden voor alle belanghebbenden die onder de aanwijzing als massaal bezwaar vallen. Daar komt bij dat de wet niet de mogelijkheid biedt om onder het massaal bezwaar uit te kunnen, anders dan de 'informele opting out', zoals beschreven in paragraaf 2.4. Om van die mogelijkheid gebruik te kunnen maken moet de belanghebbende ten tijde van het instellen van het bezwaar wel op de hoogte zijn van deze manier om onder de aanwijzing uit te komen. Als het bezwaarschrift is ingediend vóór de toepassing van artikel 25a AWR, zou de belanghebbende om onder de aanwijzing als massaal bezwaar uit te komen de gronden van zijn bezwaar moeten aanvullen met een extra geschilpunt. Het is de vraag of dat hangende de massale procedure mogelijk is.

Dit een en ander verdient niet de schoonheidsprijs. Ons inziens zou de mogelijkheid van 'opting out' voor een ieder duidelijk uit de wet moeten blijken. Nu is die mogelijkheid alleen voorbehouden aan belanghebbenden die de 'truc' van het aanvoeren van een extra geschilpunt kennen en dat ook tijdig doen. De wetgever zou er ons inziens goed aan doen de regeling op dit punt te wijzigen door een wettelijke mogelijkheid van opting out te creëren.

### 3.3. Onterechte aanwijzing als massaal bezwaar

Het is denkbaar dat een belanghebbende meent dat zijn bezwaar ten onrechte is aanwezen als massaal bezwaar, omdat zijn bezwaar een andere rechtsvraag betreft. Het is de vraag over welke rechtsmiddelen een belanghebbende beschikt om zich tegen een in zijn ogen onterechte aanwijzing te verzetten. Hij kan natuurlijk bij bezwaar een extra geschilpunt aanvoeren, om op die manier onder de aanwijzing als massaal uit te komen. Verder zijn de mogelijkheden beperkt. De



belanghebbende zou nog kunnen overwegen om de zaak voor te leggen aan de voorzieningenrechter. Het is de vraag of een belanghebbende daarvan veel heil heeft te verwachten. Als het aan de wetgever ligt niet in ieder geval. Volgens de Memorie van Toelichting ligt het voor de hand dat de voorzieningenrechter hangende het massaal bezwaar negatief zal beslissen op een verzoek om een voorlopige voorziening.<sup>27</sup>

#### 3.4. Strijd met artikel 6 EVRM?

In de literatuur<sup>28</sup> is de vraag aan de orde gesteld of de aanwijzing als massaal bezwaar in gevallen waar (ook) een bestuurlijke boete in geschil is tot een beperking van het in artikel 6 EVRM opgenomen recht op toegang tot de rechter zou kunnen leiden.<sup>29</sup> Gelet op het individuele karakter van een boete menen wij dat gevallen waar een boete in het geschil is zich niet lenen voor aanwijzing als massaal bezwaar en dat de boete ook niet gezien kan worden als een accessoire kwestie die onderdeel uitmaakt van de rechtsvraag. Aangezien aanslagen en boetes bij afzonderlijke beschikkingen worden vastgesteld<sup>30</sup>, kunnen wij ons voorstellen dat als de rechtsvraag de uitleg van materieel recht betreft, er voor de aanslag de 'massale' procedure wordt gevolgd voor de boete de normale rechtsgang. Ook zou het kunnen dat als er ook een boete in geschil is, de aanslag buiten de aanwijzing van het massaal bezwaar valt. Dit laatste lijkt echter niet in overeenstemming met het uitgangspunt dat aanslagen en boetes bij afzonderlijke beschikkingen worden vastgesteld. Van strijd met artikel 6 EVRM kan ons inziens dan ook geen sprake zijn, ook niet als het bezwaar dat tegen de aanslag is gericht is aangemerkt als massaal bezwaar.

#### 3.5. Wanneer is bezwaar 'massaal'?

Het is onduidelijk bij welk aantal bezwaren voldaan is aan de voorwaarde van 'massaal bezwaar'. Een nadere kwantificering ontbreekt in de wet en de toelichting daarop. De maatstaf is volgens de Memorie van Toelichting dat de Belastingdienst voorziet dat het grote aantal bezwaren tot een zeer grote werklast zal leiden.<sup>31</sup> Maar wat is een 'zeer grote werklast' voor een organisatie als de Belastingdienst, waar het afdoen van een substantieel aantal bezwaarschriften tot de 'core-business' behoort. Wij roepen in herinnering dat uit het beheersverslag van het jaar 2011 blijkt dat de Belastingdienst 616.334 bezwaarschriften heeft ontvangen.<sup>32</sup> In de literatuur zijn nogal uiteenlopende aantallen bezwaren genoemd die als ondergrens voor de aanwijzing als massaal bezwaar kunnen dienen. Zo heeft de redactie van Vakstudie Nieuws bepleit om een drempel in te voeren van 5000 bezwaren.<sup>33</sup> Rosier denkt daarentegen aan een drempel van 100.000 bezwaarschriften.

Het ontbreken van een drempel in de wettelijke regeling heeft in de praktijk nog niet geleid tot twijfel of onduidelijkheid over de toepassing van de regeling van massaal bezwaar. De enige keer dat de regeling tot op heden is toegepast ging het om een verwacht aantal van 50.000

---

<sup>27</sup> Kamerstukken II, 2001/02, 28 349, nr. 3, p. 4.

<sup>28</sup> Zie E.J.M. Rosier, 2002, p. 967.

<sup>29</sup> Bij bezwaren die alleen een belastingaanslag betreffen is dit hoe dan ook geen probleem, omdat geschillen over zuivere belastingkwesties volgens de rechtspraak van het EHRM buiten de reikwijdte van art. 6 EVRM vallen (zie onder meer EHRM 12 juli 2001, 44759, 98, Ferrazzini tegen Italië, NJ 2004, 435, BNB 2005, 222).

<sup>30</sup> Hoge Raad 25 april 2008, BNB 2008/175.

<sup>31</sup> Kamerstukken II, 2001/02, 28 349, nr. 3, p. 2.

<sup>32</sup> Beheersverslag Belastingdienst 2011, p. 74. Te raadplegen via <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/jaarverslagen/2012/05/16/bijlage-kamerbrief-over-beheersverslag-belastingdienst-2011.html>.

<sup>33</sup> V-N 2002/23.3.

bezwaarschriften.<sup>34</sup> Afgezet tegen het totaal aantal ingediende bezwaren (ruim 600.000 in 2011) kan in ieder geval geconstateerd worden dat het om een relatief groot aantal bezwaren gaat.

### 3.6 Selectie van zaken

Een punt van kritiek betreft de selectie van de zaken die zullen worden voorgelegd aan de rechter ter beantwoording van de rechtsvraag (de pilotzaken). De wet laat de selectie van de zaken volledig over aan de Staatssecretaris. Volgens Jansen<sup>35</sup> ligt het voor de hand dat steeds meerdere zaken worden geselecteerd, omdat met de mogelijkheid rekening gehouden moet worden dat in een of meer gevallen het beroep geen doorgang vindt. De enige keer dat de regeling van massaal bezwaar is toegepast, heeft de selectie van zaken plaatsgevonden in overleg met de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie en de Vereniging van Estate Planners in het Notariaat (zie paragraaf 4.4). Wij vinden het verstandig dat de selectie van zaken heeft plaatsgevonden in samenspraak met de beroepsorganisaties. Alle partijen hebben er immers belang bij dat de rechtsvraag zo goed mogelijk beantwoord kan worden door de rechter.

### 3.7 Geen invloed op de procedure

Belanghebbenden die onder de aanwijzing als massaal bezwaar vallen kunnen geen invloed uitoefenen op het verloop van de procedure. Zij zijn afhankelijk van de verrichtingen van de (adviseurs van de) belanghebbenden van de zaken die worden uitgeprocedeerd. Daar het de beantwoording van een rechtsvraag betreft, is het de vraag of dit een groot nadeel is. Het lijkt vooral nadelig te zijn als de selectie van de zaken die worden uitgeprocedeerd te wensen over laat. Belanghebbenden zou dan op voorhand de kans ontnomen worden om de argumenten die voor hun zaak van belang kunnen zijn – en die in de geselecteerde zaken niet of onvoldoende uit de verf komen – aan te voeren. Bij een goede selectie van representatieve zaken zal dit probleem zich niet voordoen.

Wij vragen ons af hoeveel belanghebbenden het werkelijk als een nadeel ervaren dat zij niet zelf over de rechtsvraag kunnen procederen. Veel belanghebbenden zitten daar helemaal niet op te wachten. Een standaard (proforma) bezwaarschrift is bij massaal bezwaar vaak gratis te downloaden van de website van bijvoorbeeld de vakbond of accountantskantoor (zie ook de in paragraaf 3.2 geciteerde passage uit de wetsgeschiedenis) en is dan ook snel ingediend. Het zelf bij de rechter procederen over de rechtsvraag is een heel ander verhaal en vergt veel meer inspanning van de belanghebbende. Door de aanwijzing als massaal bezwaar kunnen de indieners van de bulk van de bezwaarschriften zich de kosten en moeite van het procederen besparen en de uitkomst in de voorgelegde zaken afwachten. Belanghebbenden kunnen zich door de herzieningsregeling de moeite van het doen van bezwaar zelfs geheel besparen. Als de rechtsvraag in hun voordeel wordt beantwoord, profiteren ze daar immers ook van.

### 3.8 Geen hoorzitting

Het dient geen betoog dat het in alle gevallen achterwege laten van een hoorzitting een beperking is van de rechtsbescherming van een belanghebbende. Deze beperking vinden wij wel te rechtvaardigen, omdat het houden van een hoorzitting in een massale procedure over een rechtsvraag toch weinig toegevoegde waarde lijkt te hebben. Bovendien geldt in de fiscale procedure het wettelijk uitgangspunt dat alleen maar wordt gehoord op verzoek<sup>36</sup> en is het animo voor een hoorzitting in een massale procedure waarschijnlijk niet groot.

---

<sup>34</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën van 23 oktober 2012, nr. BLKB2012, 1665M, V-N 2012/57.19.

<sup>35</sup> P.G.M. Jansen, 2002, p. 973.

<sup>36</sup> Op grond van artikel 25, lid 4, AWR wordt de belanghebbende, in afwijking van artikel 7:2 van de Algemene wet bestuursrecht, gehoord op zijn verzoek. Het is echter beleid van de Belastingdienst om geen gebruik van deze wettelijke

### 3.9 Tussenconclusie

Artikel 25a AWR geeft de Belastingdienst de mogelijkheid om op een efficiënte manier om te gaan met het fenomeen van massaal bezwaar. Doordat een paar zaken worden uitgeprocedeerd kan er snel duidelijkheid worden verkregen over een voor de praktijk belangrijke rechtsvraag. Dat is niet alleen in het belang van de Belastingdienst, maar ook voor belanghebbenden en de fiscale praktijk. Hoewel artikel 25a AWR primair een instrument is ten behoeve van de fiscus, kunnen ook belanghebbenden baat hebben bij een aanwijzing als massaal bezwaar. Het gros van de indieners van massaal bezwaar zit er niet op te wachten om zelf over de rechtsvraag te moeten procederen. Zij kunnen door de aanwijzing als massaal bezwaar het verloop van de procedure rustig afwachten, zonder dat zij zelf een inspanning hoeven te leveren. Ook belanghebbenden die geen bezwaar hebben gemaakt, kunnen door de herzieningsregeling toch profiteren van een voor hen gunstige rechterlijke uitspraak.

Er moet wel een prijs worden betaald voor de efficiency. Met name de bepaling dat na een beslissing op de rechtsvraag andere geschilpunten niet meer aan de orde kunnen komen achten wij een ongerechtvaardigde inbreuk op de rechtsbescherming van belanghebbenden (zie paragraaf 3.1). Wij menen dat de wetgever er goed aan zou doen de regeling op dat punt te wijzigen. Het geheel overziend menen wij dat de voordelen van de regeling opwegen tegen de nadelen ervan. De regeling voldoet ons inziens aan de eisen van doeltreffendheid en doelmatigheid, die aan wetgeving kunnen worden gesteld.<sup>37</sup> Het is opmerkelijk dat de regeling in meer dan tien jaar nog maar één keer is toegepast. In het volgende hoofdstuk gaan wij hier nader op in.

## 4. Ervaringen in de praktijk

### 4.1 Inleiding

Tot voor kort leek de bepaling van artikel 25a AWR een dode letter. Naar aanleiding van een uitspraak van 13 juli 2012 van rechtbank Breda is nu voor het eerst – dat wil zeggen: negen jaar na de invoering ervan – de regeling toegepast in de praktijk.<sup>38</sup> In dit hoofdstuk gaan wij nader in op deze eerste toepassing van de regeling. Wij behandelen achtereenvolgens wat de aanleiding tot aanwijzing als massaal bezwaar is geweest, de inhoud van de aanwijzing, hoe de selectie van de proefprocedures heeft plaatsgevonden en wat op dit moment de status van de proefprocedures is.

### 4.2 Aanleiding tot aanwijzing

In artikel 35 ev. Successiewet is een vrijstelling opgenomen voor schenking of vererving van ondernemingsvermogen (de zogenoemde bedrijfsopvolgingsregeling, ook wel BOF). Deze vrijstelling houdt in het kort in dat de verkrijger zowel bij schenking als bij vererving van

---

uitzondering. Artikel 12, lid 1, van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (Besluit van 5 juli 2011, Stcrt. 2011, 12570) bepaalt te dezen:

‘1. In afwijking van artikel 25, eerste lid, van de AWR ligt het initiatief voor het horen van belanghebbende, conform artikel 7:2 van de Awb, bij de inspecteur. Als belanghebbende niet reageert op de uitnodiging, dan neemt de inspecteur contact met hem op.’

<sup>37</sup> Volgens de nota "Zicht op wetgeving", (Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nrs. 1 en 2) dienen wetten onder meer doeltreffend en doelmatig te zijn. Dat betekent dat de wet tot verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen dient te leiden. Dit is het vereiste van doeltreffendheid (effectiviteit). Daarnaast dient de wet niet tot onnodige inefficiëntie in de samenleving of bij de overheid te leiden, wat bekend staat als het vereiste van doelmatigheid (efficiëntie). De wet moet op een efficiënte manier en met zo weinig mogelijk negatieve neveneffecten bijdragen aan de verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen.

<sup>38</sup> Rechtbank Breda 13 juli 2012, V-N 2012/43.20.

ondernemingsvermogen geen schenk- of erfbelasting betaalt als de bedrijfsopvolger gedurende minimaal 5 jaar de onderneming voortzet.

In de in de inleiding genoemde zaak erfde de belanghebbende landbouwgronden, machines en een boerderij. Deze zaken hadden eerst behoord tot het ondernemingsvermogen van de erflater, maar waren vervolgens voor een deel verpacht aan de erfgenaam. Daardoor erfde de belanghebbende geen ondernemingsvermogen en kon hij volgens de wet de bedrijfsopvolgingsfaciliteit niet toepassen. De belanghebbende stelde zich voor de rechtbank op het standpunt dat hij gediscrimineerd werd omdat een verkrijging uit het privé-vermogen van een erfenis op dezelfde manier moest worden behandeld als de verkrijging van ondernemingsvermogen. Rechtbank Breda stelde de belanghebbende in het gelijk. Zij oordeelde dat de wetgever in beginsel onderscheid mag maken tussen privé- en ondernemingsvermogen, maar dat met het opnemen van de zeer ruime bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet de grenzen van het toelaatbare zijn overschreden. Volgens de rechtbank Breda is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit dan ook in strijd is met het gelijkheidsbeginsel als bedoeld in artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM.

Het gevolg van de uitspraak van rechtbank Breda is dat de vrijstelling voor ondernemingsvermogen niet alleen voor ondernemingsvermogen maar voor iedere verkrijging krachtens schenking of uit een nalatenschap zou kunnen gelden. De schenk- en erfbelasting zou dan feitelijk voor een groot deel buiten werking zijn gesteld. Dit zou voor de staat grote budgettaire gevolgen hebben. Als de Hoge Raad de uitspraak van de rechtbank geheel in stand zou laten, is berekend dat de budgettaire derving tot € 1 miljard of meer per jaar zal oplopen.<sup>39</sup>

De Belastingdienst heeft direct bij kennisneming van de uitspraak onderkend dat de uitspraak van de rechtbank tot een massale bezwarenstroom zal gaan leiden en maatregelen genomen. Deze maatregelen bestonden er uit dat de bezwaarschriften die binnenkwamen naar aanleiding van de uitspraak van de rechtbank zijn aangehouden en dat er voorbereidingen zijn getroffen om artikel 25a AWR toe te passen.<sup>40</sup> Daar waar de wettelijke termijn voor het doen van de uitspraak op bezwaar dreigde te verlopen, is deze termijn conform de bepalingen van de Algemene wet bestuursrecht verdaagd.

#### 4.3 Aanwijzing als massaal bezwaar

Naar aanleiding van de uitspraak van de rechtbank heeft de Belastingdienst een groot aantal bezwaarschriften ontvangen die zijn gericht tegen aanslagen erf- of schenkbelasting. Dit is voor de Staatssecretaris aanleiding geweest om de regeling van massaal bezwaar van artikel 25a AWR toe te passen. Daartoe heeft hij bij besluit van 23 oktober 2012<sup>41</sup> (hierna: "het besluit") de bezwaarschriften tegen aanslagen erf- en schenkbelasting waarbij voor niet ondernemingsvermogen geen bedrijfsfaciliteit wordt verleend aangewezen als massaal bezwaar als bedoeld in artikel 25a AWR.<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën inzake Kamervragen van het lid Omtzigt aan de Staatssecretaris van Financiën over de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956, 22 augustus 2012, DGB, 12, 4747 U.

<sup>40</sup> Brief vaste commissie voor Financiën inzake het besluit aanwijzing bezwaarschriften tegen aanslagen erf- en schenkbelasting als massaal bezwaar, 20 november 2012, DGB, 2012, 7023.

<sup>41</sup> Aangezien de termijn voor het doen van uitspraak zes weken (gerekend vanaf het einde van de bezwaartermijn) en de maximale verdagingstermijn eveneens zes weken bedraagt, diende aanwijzing tot massaal bezwaar uiterlijk op 24 oktober 2012 plaats te vinden, te weten 12 weken na 1 augustus 2012 (datum publicatie uitspraak). Het besluit tot aanwijzing als massaal bezwaar van 23 oktober 2012 was (net) binnen de termijn.

<sup>42</sup> Besluit Minister van Financiën, 25 oktober 2012, BLKB 2012, 1665M, aanwijzing bezwaarschriften tegen aanslagen erf- en schenkbelasting als massaal bezwaar, Stcrt. 2012, 22059.

In het besluit spreekt de Belastingdienst de verwachting uit dat het totale aantal bezwaarschriften mogelijk zal oplopen tot meer dan 50.000 bezwaarschriften op jaarbasis. Het is ons niet duidelijk of in dit aantal ook de aanslagen zijn begrepen die onder de herzieningsregeling van artikel 25a, lid 13, AWR zouden kunnen vallen (zie paragraaf 2.8).

In het besluit formuleert de Staatssecretaris de rechtsvraag waar de bezwaarschriften betrekking op moeten hebben. Het betreft de volgende rechtsvraag:

'Brengt toepassing van het gelijkheidsbeginsel als bedoeld in artikel 26 van het IVBPR of artikel 14 van het EVRM met zich dat de (voorwaardelijke) onbelaste geconserveerde waarde van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956 ( van 75%) (tekst jaar 2007 tot en met 2009) dan wel de (voorwaardelijke) vrijstelling van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956 (van tenminste 83%) (tekst jaar 2010 en volgende) ook op ander vermogen dan ondernemingsvermogen van toepassing is?'

Daarnaast heeft de Staatsecretaris in het besluit opgenomen dat de Belastingdienst op goede gronden van oordeel is dat de bezwaren op grond van het geldende recht afgewezen moeten worden en dat de administratieve rechter in belastingzaken redelijkerwijs tot hetzelfde oordeel zal komen. Deze verwachting baseert de Belastingdienst op een recent arrest van de Hoge Raad.<sup>43</sup> In dat arrest heeft de Hoge Raad het oordeel van Rechtbank en Gerechtshof Arnhem in stand gelaten, dat geen sprake is van een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling. In dit arrest ging het om een jaar waarin de vrijstelling minder hoog was dan in de zaak van rechtbank Breda.

In het besluit wijst de Staatssecretaris de volgende bezwaarschriften, waarin uitsluitend bovenvermelde rechtsvraag aan de orde is, aan als massaal bezwaar:

'- de bezwaarschriften waarop ten tijde van de dagtekening van het besluit (23 oktober 2012) nog geen uitspraak is gedaan; en  
- de bezwaarschriften die worden ingediend tot en met de dag voorafgaande aan de dag waarop de in artikel 25a, zevende lid, van de AWR bedoelde collectieve uitspraak wordt gedaan, dan wel de dag voorafgaande aan de dag waarop de in artikel 25a, elfde lid, van de AWR bedoelde uitspraak onherroepelijk wordt.'

Verder is in het besluit opgenomen dat indienen van bezwaar niet nodig is als de Belastingdienst niet geheel in het gelijk wordt gesteld. In dat geval zullen namelijk de aanslagen worden herzien ook als de belastingplichtige geen bezwaar heeft ingediend. Voorwaarde daarvoor is wel dat de aanslag op het moment van de dagtekening van het besluit nog niet onherroepelijk vaststaat.

We stellen vast dat het besluit voldoet aan de voorwaarden die artikel 25a AWR en de Memorie van Toelichting stellen aan een aanwijzing als massaal bezwaar. De rechtsvraag is duidelijk en afgebakend. Verder heeft de Belastingdienst toegelicht dat het op goede gronden van oordeel is dat de bezwaren op grond van het geldende recht afgewezen moeten worden.

#### 4.4 De selectie van de bezwaren voor de proefprocedure

In overleg met de beroepsorganisaties (zie paragraaf 3.6) heeft de Staatssecretaris zes representatieve bezwaarschriften geselecteerd die te maken hebben met de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit. In deze zes zaken komen verschillende aspecten van de

---

<sup>43</sup> Hoge Raad 9 december 2011, BNB 2012/309.

bedrijfsopvolgingsfaciliteit en verschillende feitelijke situaties aan bod. Er zijn zowel zaken die de erfbelasting als zaken die de schenkbelasting betreffen geselecteerd. De zes proefprocedures zijn afkomstig uit verschillende delen van het land, zodat er ook geografische spreiding is. Hierdoor hebben verschillende regionale rechtbanken zich kunnen uitspreken over de toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit.<sup>44</sup>

De periode tussen de datum van de publicatie van de uitspraak van de rechtbank op 13 juli 2012 en het besluit tot aanwijzing op 23 oktober 2012 is benut om een beeld te krijgen van de omvang van de bezwarenstream en om de bezwaren te selecteren voor de te voeren proefprocedures. Ondanks dat de wettelijke regeling ervan uitgaat dat de Staatssecretaris de uit te procederen zaken selecteert, heeft de Staatssecretaris via de Belastingdienst een aantal beroepsorganisaties benaderd om via de daarbij aangesloten advocaten/belastingadviseurs tot een selectie van zaken te komen. De advocaten/belastingadviseurs die uiteindelijk de proefprocedures hebben gevoerd hebben een afspraak gemaakt met de Staatssecretaris over de vergoeding van kosten voor de door hen verrichte werkzaamheden.

#### 4.5 Status proefprocedures

Bij alle zes de proefprocedures is de bezwaarfase overgeslagen en is rechtstreekt beroep ingesteld bij de rechtbank. In alle zes de beroepen hebben de rechtbanken inmiddels uitspraak gedaan. In vijf gevallen is het beroep van de belanghebbende op artikel 26 BUPO en artikel 14 EVRM afgewezen. In één geval is belanghebbende in het gelijk gesteld. Het betrof hier wederom rechtbank Breda, die oordeelde in lijn met de uitspraak waarmee alles is begonnen. Vervolgens is sprongcassatie ingesteld tegen de uitspraken van de verschillende rechtbanken.

Op 3 juli 2013 heeft er een mondelinge behandeling bij de Hoge Raad plaatsgevonden. Advocaat-Generaal IJzerman heeft op 30 september 2013 geconcludeerd.<sup>45</sup> Volgens de Advocaat-Generaal is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in strijd met het internationaal verankerde gelijkheidsbeginsel en discriminatieverbod, voor zover de vrijstelling van (thans) erfbelasting of schenkbelasting hoger is dan 75% van het verkregen ondernemingsvermogen. Ten tijde van het schrijven van dit preadvies heeft de Hoge Raad nog geen arrest gewezen.

Mocht de Hoge Raad het advies van de Advocaat-Generaal overnemen, dan heeft dat ons inziens tot gevolg dat de betreffende bezwaren de status van massaal bezwaar verliezen en dat de inspecteur individueel uitspraak zal moeten doen (zie paragraaf 2.6).

## 5. Alternatieve vormen van afdoening

Het is opmerkelijk dat artikel 25a AWR pas één keer is toegepast, terwijl het toch met enige regelmaat voorkomt dat de Belastingdienst grote aantallen bezwaarschriften over eenzelfde onderwerp ontvangt. Een recent voorbeeld zijn de bezwaren die zijn ingediend met betrekking tot de pseudo-eindheffing voor hoge lonen (ook wel crisisheffing genoemd).<sup>46</sup> Op basis van deze regeling zijn werkgevers in 2013 16% loonbelasting verschuldigd over salarissen boven een bruto salaris van €150.000,- (toetsingsmoment 2012). Volgens het centraal bureau voor statistiek levert de

---

<sup>44</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën van 25 juni 2013, BLKB2013, 817M, Stcrt. 2013, 18868, V-N 2013/36.22.

<sup>45</sup> Conclusies A-G IJzerman 30 september 2013, V-N 2013/50.24.

<sup>46</sup> Andere voorbeelden: een wijziging in de kansspelbelasting voor speelautomaten (Gerechtshof Amsterdam 19 juli 2012, V-N 2012/44.5) en de zaken over de wijze waarop in de btw rekening moet worden gehouden met het privé gebruik van een auto van de zaak (de zogenoemde BUA correctie, Hoge Raad 21 december 2012, V-N 2013/5.20).

crisisheffing de staatskas ongeveer zeshonderd miljoen op.<sup>47</sup> Met name betaald voetbal organisaties worden door deze maatregel getroffen.<sup>48</sup>

Voor bezwaarschriften die de crisisheffing aan de orde stellen heeft de Belastingdienst gekozen voor een alternatieve wijze van afdoening. De Belastingdienst biedt de indieners van deze bezwaarschriften de mogelijkheid om een vaststellingsovereenkomst<sup>49</sup> te sluiten. In de vaststellingsovereenkomst zijn een aantal rechtsvragen geformuleerd. Als de belanghebbende met die rechtsvragen en de vaststellingsovereenkomst akkoord gaat zal de inspecteur het bezwaar aanhouden totdat de hoogste rechterlijke instantie heeft beslist in een aantal proefprocedures. De ondertekenaars van de vaststellingsovereenkomst hoeven dus niet zelf over hun zaak te procederen. Als de rechtsvragen door de rechter zijn beantwoord zal de inspecteur het bezwaar binnen een redelijke termijn, overeenkomstig de rechterlijke beslissing, afhandelen.

Door zich akkoord te verklaren met de vaststellingsovereenkomst ziet de belanghebbende onvoorwaardelijk af van het recht om beroep in te stellen. Als een belanghebbende andere grieven wil aanvoeren dan die zijn opgenomen in de vaststellingsovereenkomst, kan geen gebruik gemaakt worden van de vaststellingsovereenkomst. Na het sluiten van de vaststellingsovereenkomst kan de belanghebbende geen nieuwe grieven en geschilpunten meer toevoegen aan het bezwaar. Tevens ziet een belanghebbende daarmee af van een eventuele schadevergoeding wegens termijnoverschrijding van de beslistermijn van de inspecteur.

De vaststellingsovereenkomst bevat een bijlage met een toelichting, waarin de volgende voor- en nadelen van de vaststellingsovereenkomst zijn beschreven:

- (i) Veel werkgevers hebben bezwaar gemaakt tegen de crisisheffing. Een groot deel van die werkgevers noemt dezelfde of vergelijkbare argumenten in hun bezwaarschriften. Het is efficiënt als slechts enkele van die zaken aan de rechter worden voorgelegd, waarbij toch alle argumenten aan bod komen;
- (ii) De werkgever hoeft niet of nauwelijks extra kosten te maken of extra werkzaamheden te verrichten voor het verdere doorlopen van de bezwaar- en beroepsprocedures; en
- (iii) Als de werkgever voor de vaststellingsovereenkomst kiest, dan zullen de individuele feiten en omstandigheden van het betreffende geval niet worden meegewogen. Van deze individuele feiten doet de werkgever dan definitief en onvoorwaardelijk afstand.

De vaststellingsovereenkomst vertoont een aantal overeenkomsten en verschillen met de wettelijke regeling van artikel 25a AWR. Een overeenkomst is dat het bezwaar wordt aangehouden en dat de beslissing afhankelijk wordt gesteld van de uitkomst van een proefprocedure. Een andere overeenkomst is dat de reikwijdte van de aanwijzing/overeenkomst is beperkt tot de aangewezen rechtsvra(a)g(en). Als een belanghebbende meer geschilpunten wil aanvoeren kan hij geen gebruik maken van de vaststellingsovereenkomst of valt hij buiten het massaal bezwaar.

Een verschil is dat de ondertekenaar van de vaststellingsovereenkomst een individuele uitspraak krijgt waartegen hij niet in beroep kan komen. De belanghebbende die onder de regeling van massaal bezwaar valt kan verzoeken om een geïndividualiseerde uitspraak waartegen hij wel in beroep kan komen. Een ander verschil is dat een belanghebbende bij de massale bezwaar procedure

---

<sup>47</sup> <http://www.cbs.nl/nl-NL/menu/themas/arbeid-sociale-zekerheid/publicaties/artikelen/archief/2013/2013-3920-wm.htm>

<sup>48</sup> Het verlengen van deze heffing zorgt er mede voor dat clubs teruggeworpen worden in een saneringsoperatie. Daarbij stellen de bond en clubs dat het verlengen van de heffing de Europese concurrentiepositie kan doen verslechteren. <http://www.knvb.nl/nieuws/28623/betaald-voetbal-start-procedure-tegen-crisisheffing>

<sup>49</sup> Vaststellingsovereenkomst inzake bezwaar crisisheffing, V-N 2013/42.11.

automatisch onder de aanwijzing valt, terwijl de belanghebbenden bij de vaststellingsovereenkomst daar zelf voor kan kiezen.

Door de Belastingdienst is niet toegelicht waarom in het geval van de crisisheffing de regeling van massaal bezwaar niet is toegepast. Wij krijgen de indruk dat door de verschillende rechtsvragen die zijn geformuleerd in de vaststellingsovereenkomst en de diversiteit aan praktijksituaties die zich kunnen voordoen, artikel 25a AWR voor dit geval minder geschikt is geacht.

Het mag opmerkelijk genoemd worden dat de Belastingdienst de publiekrechtelijke wettelijke regeling die uitdrukkelijk bedoeld is voor massaal bezwaar negeert en in plaats daarvan de civielrechtelijke weg van een vaststellingsovereenkomst kiest. Onrechtmatig zal deze keuze tegen de achtergrond van de twee-wegen-leer<sup>50</sup> niet zijn, want uit niets blijkt dat deze wettelijke regeling exclusief bedoeld is. En verder beschikken wij ook niet over aanwijzingen dat de Belastingdienst de privaatrechtelijke weg is ingeslagen om de rechten van de burger, die zijn vastgelegd in de wettelijke regeling, te frustreren. Toch plaatsen wij vraagtekens bij het kennelijk gemak waarmee de keuze is gemaakt. Brengt het primaat van de wetgever en het daarmee samenhangende legaliteitsbeginsel niet mee dat voorrang zou moeten gegeven worden aan toepassing van de wettelijke regeling en dat alleen voor het alternatief gekozen wordt als daarvoor zwaarwichtige redenen aan te wijzen zijn? Wij hebben die zwaarwichtige redenen niet gezien.

## 6. Conclusie

In dit preadvies hebben wij een analyse gegeven van de wettelijke regeling van massaal bezwaar in artikel 25a AWR. Het is opmerkelijk te noemen dat deze bepaling sinds de inwerkingtreding op 1 april 2003 nog maar één keer toegepast. Het is immers bekend dat de Belastingdienst met enige regelmaat grote aantallen bezwaarschriften over eenzelfde onderwerp ontvangt.

Artikel 25a AWR geeft de Belastingdienst de mogelijkheid om op een efficiënte manier om te gaan met het fenomeen van massaal bezwaar. In het geval dat een duidelijk afgebakende rechtsvraag leidt tot het indienen van een grote hoeveelheid bezwaarschriften, kan de Belastingdienst – dankzij de regeling van artikel 25a AWR – versneld een aantal van de ingediende bezwaarschriften als pilotzaken uitprocederen. Op die wijze kan in de praktijk snel duidelijkheid over een belangrijke rechtsvraag worden verkregen. Daarmee wordt voorkomen dat de vele bezwaren en daaropvolgende beroepsprocedures een onevenredige druk op de rechtspleging leggen. Hoewel artikel 25a AWR primair een instrument is ten behoeve van de fiscus, kunnen ook belanghebbenden baat hebben bij een aanwijzing als massaal bezwaar. Daarbij kan gedacht worden aan het feit dat de massale procedure van artikel 25a AWR geen moeite en geld hoeft te kosten voor een belanghebbende en dat belanghebbenden mee kunnen profiteren van de uitkomst van de procedure als de rechtsvraag in hun voordeel wordt beantwoord.

Toch is de rechtsbescherming van een belanghebbende bij toepassing van artikel 25a AWR niet optimaal. De wetgever zou er in onze ogen dan ook goed aan doen om belanghebbenden een voor iedereen kenbare wettelijke mogelijkheid van opting out te bieden en om de beroepsmogelijkheden voor de belanghebbenden die volgens de aanwijzing onder de regeling van massaal bezwaar vallen niet te beperken.

Samenvattend constateren wij dat er een goede reden is om in de AWR een regeling voor massaal bezwaar op te nemen. Naar wij begrijpen is de regeling ook naar tevredenheid toegepast. De regeling

---

<sup>50</sup> Hoge Raad 26 januari 1990, BNB 1990/162.



is echter niet voor alle gevallen van massaal bezwaar effectief gebleken. Daarom heeft de Belastingdienst voor dergelijke gevallen zelf een oplossing gevonden. Zo bieden ze indieners van bezwaarschriften de mogelijkheid om een vaststellingsovereenkomst te sluiten. Ondanks dat deze keuze tegen de achtergrond van de twee-wegen-leer ons inziens niet onrechtmatig is, plaatsen wij onze vraagtekens bij het kennelijke gemak waarmee de keuze voor de vaststellingsovereenkomst is gemaakt.

Dit preadvies leidt wat ons betreft tot de volgende drie stellingen die kunnen dienen ter discussie:

**Stelling 1:** De praktijk redt zich prima zonder artikel 25a AWR. De bepaling voorziet dan ook in een niet bestaande behoefte;

**Stelling 2:** Efficiency mag ten koste gaan van rechtsbescherming; en

**Stelling 3:** Artikel 25a AWR is zowel in het voordeel van de fiscus als in het voordeel van de belanghebbende.