

Het 'gesloten stelsel' en ambtshalve beslissingen

Reeks	Andere wetenschappelijke uitgaven
Nr.	25
Titel	Draaicirkels van formeel belastingrecht
Datum	01 oktober 2009
Wetsartikelen	
Auteur	prof.mr. G.J.M.E. de Bont

1 Inleiding

In een feestbundel als de onderhavige dient een uiting van de bejubelde centraal te staan. Een geslaakte kreet, een droge mijmering of ferme aansporing aan de wetgever dient het Leitmotiv van de bijdrage te zijn. Nu René Niessen bekend staat om het feit dat hij een standpunt durft in te nemen, was het niet moeilijk een conclusie van zijn hand te vinden waarin inspiratie kan worden gevonden. Deze bijdrage is ingegeven door paragraaf 5.2. van zijn conclusie bij het arrest van 21 april 2006^[1] die als volgt luidt:

'Gelet op de evidente, principiële verschillen tussen het civiele en administratieve procesrecht is de civiele weg op zijn minst genomen niet voor de hand liggend. Ook verdraagt zij zich in twee opzichten – die met elkaar verband houden – slecht met het overige fiscale bestuursrecht. Immers: waarom moet de rechtzoekende burger wanneer het een 'reguliere' aanslagoplegging betreft, bij een andere rechter te rade gaan dan in geval van een 'ambtshalve' vermindering van dezelfde aanslag, en waarom beschouwt de wetgever de 'ambtshalve' beschikking van de inspecteur – die toch even goed uit de wet voortvloeit – als van andere aard dan 'reguliere' beschikkingen?'

Meer concreet zal worden ingegaan op de situatie waarbij besluiten, waaronder ook aanslagen begrepen dienen te worden, op elkaar kunnen 'inwerken'. Het belang van een voorlopige aanslag vermindert door de definitieve aanslag die wordt opgelegd en de betalingsverplichting die voortvloeit uit een definitieve aanslag kan weer worden verhoogd door een navorderingsaanslag. De problematiek die daarmee samenhangt,^[2] kan worden opgelost binnen het gesloten stelsel van bezwaar en beroep. Tegen alle voorlopige, definitieve of navorderingsaanslagen kan immers ingevolge art. 26 AWR een rechtsmiddel worden aangewend. Echt interessant wordt het evenwel als een vreemde eend tracht door te dringen in dit fiscaal gesloten bolwerk. Het thema is derhalve in hoeverre een osmose kan plaatsvinden van besluiten waartegen rechtsmiddelen kunnen worden aangewend met besluiten waartegen in het belastingrecht geen rechtsbescherming wordt geboden. Daarbij komt dan aan de orde in hoeverre een dergelijke wisselwerking de rechtsbescherming kan ondermijnen.

2 Preliminair

Het is altijd goed om te werken vanuit chaos. Ogenscheinlijk bieden de arresten van de Hoge Raad waarin de hardheidsclausule van art. 63 AWR in het geding is, voor een dergelijke methodologische aanpak ook voldoende handvatten.

In zijn arrest van 29 maart 2002^[3] overwoog de Hoge Raad als volgt:

'De in artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen bedoelde bevoegdheid om voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard welke zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen, komt niet toe aan de rechter, maar is voorbehouden aan de Minister van Financiën.'

Een duidelijke overweging waarin het prerogatief van het ministerie wordt benadrukt. In het licht van die exclusieve bevoegdheid was het mijns inziens logisch dat het hof in de uitspraak die aanleiding gaf tot het arrest van 7 maart 2003^[4] heeft geoordeeld dat

'de administratieve rechter in belastingzaken niet bevoegd is het beleid van de Staatssecretaris met betrekking tot de toepassing van de hardheidsclausule te toetsen.'

Door dat oordeel zet de Hoge Raad echter vervolgens een streep in de volgende overweging:

'Indien het Hof hiermee heeft bedoeld dat belanghebbende zich niet in rechte kan beroepen op de hiervoor (...) vermelde resolutie, is dit oordeel onjuist; het gaat hier immers om door de inspecteurs in het kader van de aanslagregeling uit te voeren hardheidsbeleid, waarvan de toepassing door de inspecteurs wel ter beoordeling van de belastingrechter staat, aangezien die toepassing haar neerslag vindt in voor beroep vatbare beslissingen op bezwaar.'

Ofschoon de rechtsbescherming zegeviert, wekt dit arrest toch wel enige verbazing. De 'lijn' lijkt immers te zijn dat de toepassing van de hardheidsclausule het exclusieve recht is van de staatssecretaris. Als die dan vervolgens algemene regels opstelt en uit pragmatische overwegingen de toepassing van zijn beleid uitbestedt aan de inspecteurs in den lande, valt die bevoegdheid opeens onder de toetsing door de rechter. Het door de Hoge Raad aangevoerde argument overtuigt ook niet: de toepassing van het beleid zou haar neerslag vinden in voor beroep vatbare beslissingen op bezwaar. Is dat zo? In de praktijk komt het daar inderdaad vaak op neer. Een vrijstelling voor een bepaalde heffing die op grond van de wet en de beginselen van behoorlijk bestuur niet verleend behoeft te worden, kan op basis van beleid in de zin van art. 63 AWR wel worden verleend; heffingen zouden, ofschoon verschuldigd, op basis van dat beleid verminderd kunnen worden. Toch blijft het de vraag of deze praktische verwerking van de toepassing van de gedelegeerde bevoegdheid inzake de hardheidsclausule tot de consequentie zou leiden dat dit beleid alsnog onder het toetsingsrecht van de rechter valt.

De vergelijking met de ambtshalve vermindering van art. 65 AWR dringt zich op. De inspecteurs zijn daarbij recht in de leer: Het bezwaarschrift wordt niet-ontvankelijk verklaard. Vervolgens wordt een beslissing genomen op het verzoek tot ambtshalve vermindering. De twee besluiten worden uit elkaar gehouden, ofschoon ze veelal in één document zijn vevat. Voor de rechtsbescherming zijn de consequenties helder: slechts tegen de uitspraak op bezwaar kan een bestuursrechtelijk rechtsmiddel worden aangewend.

Dat de inspecteur het beleid van de hardheidsclausule laat neerslaan in de uitspraak op bezwaar, vloeit mijns inziens slechts voort uit pragmatisme. Dat deze handelwijze dan tot gevolg heeft dat de rechtsbescherming 'opeens' van toepassing is, lijkt me in het kader van het gesloten stelsel van rechtsbescherming niet correct. Nu de consequentie is dat de rechtsbescherming wordt uitgebreid, zijn de consequenties van deze jurisprudentie echter (meer dan) acceptabel.

3 Absorptie van een heffing in een ambtshalve vermindering

In bepaalde situaties kan het voorkomen dat er belasting wordt (na)geheven zonder dat de belastingplichtige enige rechtsbescherming toekomt. Een voorbeeld kan worden gevonden in het arrest van 14 april 2006.[5] Daarin was aan de orde dat aan de belastingplichtige een ambtshalve vermindering in het vooruitzicht was gesteld, die echter werd verrekend met een (opwaartse) correctie van de aangegeven belastingen. Deze (feitelijke) naheffing werd 'gecompenseerd' met de toegezegde ambtshalve vermindering, waardoor uiteindelijk geen belastingen werden gerestitueerd. Tegen de (afwijzende) beschikking tot ambtshalve vermindering ingevolge art. 65 AWR stond geen rechtsmiddel open. Feitelijk werd er met de weigering tot terugbetaling als gevolg van de interne verrekening dus belasting nageheven. Daartegen kon geen bezwaar of beroep worden aangetekend. De Hoge Raad heeft deze handelwijze in beginsel goedgekeurd:

'Een inspecteur heeft in beginsel in het kader van een beslissing die hij ambtshalve geeft omtrent vermindering of teruggaaf van belasting, de bevoegdheid – binnen het kader van de wettelijke regels en de beginselen van behoorlijk bestuur – om tevens rekening te houden met andere feiten die grond opleveren om de vermindering of teruggaaf te beperken, zodat per saldo (zoveel mogelijk) sprake is van een juiste belastingheffing.'

Evident is dat deze handelwijze funest is vanuit de invalshoek van de rechtsbescherming. De Hoge Raad heeft in een aantal nadere regels getracht onbillijke situaties op te lossen waarin het gebrek aan rechtsbescherming te schrijnend werd. In dat kader heeft de Belastingkamer van de Hoge Raad zich genoodzaakt gezien de Civiele kamer van diezelfde Raad een soort instructie te geven op welke wijze dergelijke schrijnende gevallen dienen te worden afgewikkeld. Ook de uitleg van de Invorderingswet, die eveneens het prerogatief is van de Civiele kamer, werd daarbij aan de orde gesteld.

Een meer fundamentele oplossing had kunnen worden gevonden als de vermenging van een feitelijke naheffing van omzetbelasting met een ambtshalve vermindering waartegen geen rechtsmiddelen openstaan, niet zou zijn toegestaan. Het directe gevolg van een dergelijk verbod zou zijn geweest dat de inspecteur in die situatie een naheffingsaanslag moet opleggen waartegen dan 'gewoon' bezwaar en beroep aangetekend kon worden. Zijn er dan incassorisico's voor de schatkist? De verrekeningsmogelijkheden van de Invorderingswet maken het mogelijk dat het bedrag van de ambtshalve vermindering kan worden verrekend met het bedrag van de naheffing. Restitutierisico's bestaan deswege niet.

Deze fundamentele oplossing zou hebben voorkomen dat de belastingplichtige zich genoodzaakt ziet een civiele procedure op te starten. Buiten het feit dat dit voor hem nadere kosten zal meebrengen, kunnen aan een dergelijke civiele vordering aspecten zijn verbonden die de gewenste uitkomst in de weg staan. Zo valt het bijvoorbeeld niet uit te sluiten dat de vordering van de belanghebbende in de zaak van *BNB 2006/301* na het arrest van de Hoge Raad inmiddels was verjaard.

De Hoge Raad zou het op zich moeten nemen de ruwe randen van het gesloten stelsel van rechtsbescherming weg te nemen. Met name indien de handelwijze van de inspecteur de reikwijdte van dit stelsel lijkt te vergroten en de rechtsbescherming marginaliseert, dient dit in de rechtspraak te worden gepareerd. Een 'loketverwijzing' met instructie voor de civiele collega's volstaat in dergelijke gevallen mijns inziens niet.

4 Ambtshalve vermindering in de bezwaarfase

Over de rechtsbescherming bij een beschikking ambtshalve vermindering overwoog de Hoge Raad in zijn arrest van 21 april 2006[6] met conclusie Niessen in fundamentele bewoordingen als volgt:

'Een ambtshalve verleende vermindering van een aanslag is niet een voor bezwaar vatbare beschikking als bedoeld in artikel 23, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (tekst tot en met 2004), omdat niet ingevolge enige bepaling van de belastingwet bezwaar daartegen openstaat: met betrekking tot zodanige beslissing zou slechts een vordering bij de burgerlijke rechter kunnen worden ingediend.'

Dat is duidelijke taal. Vraag is echter wat rechtens is ingeval een beschikking tot ambtshalve vermindering wordt genomen indien op een bezwaarschrift van de belanghebbende nog niet werd beslist. Primair dient de vraag zich aan of een inspecteur in die situatie wel een dergelijke beschikking mag nemen en voorts rijst de vraag of een beschikking tot ambtshalve vermindering in die fase niet aangemerkt kan worden als een uitspraak op bezwaar.

Een 'wisselwerking' tussen de ambtshalve vermindering en de aanslag kan zich voordoen in de bezwaarfase. Wet noch jurisprudentie kennen een verbod voor de inspecteur om tijdens de bezwaarfase de aanslag ambtshalve te verminderen in plaats van een dergelijke verlaging van de aanslag te verpakken in een uitspraak op bezwaar. Voor een ambtshalve vermindering in de bezwaarfase zou een argument kunnen bestaan indien de inspecteur de aanslag verlaagt op basis van een (feitelijke of juridische) stelling die door de belanghebbende niet in zijn bezwaarschrift is gesteld. Dit argument weegt echter niet op tegen de rechtspraak van de Hoge Raad waarin is overwogen dat een bezwaarschrift dient te worden beschouwd als een betwisting van de gehele aanslag. De Hoge Raad overwoog immers op 24 januari 2003[7] als volgt:

'Een bezwaar tegen een aanslag moet derhalve worden beschouwd als een bezwaar tegen die aanslag in zijn totaliteit, ook al richten de argumenten van de belastingplichtige zich specifiek op één of enkele van de elementen van de aanslag.'

Nu het bezwaarschrift – bij wege van 'Hogenraadse' fictie – alle argumenten en feiten tegen een aanslag bestrijkt, valt geen enkel verweer buiten de reikwijdte van het bezwaarschrift. De inspecteur kan derhalve ook (ambtshalve) gronden aandragen om bij uitspraak op bezwaar de aanslag te verlagen. Het 'instituut' van de ambtshalve vermindering heeft hij daarvoor niet nodig.

Teneinde de rechtsbescherming te waarborgen zou een beslissing tot ambtshalve vermindering in de bezwaarfase telkenmale als een uitspraak op bezwaar aangemerkt moeten worden. Mijns inziens past een dergelijk regel ook in de jurisprudentie van de Hoge Raad. Aan een uitspraak op bezwaar worden in de wet niet veel eisen gesteld. Cruciaal lijkt te zijn dat de belanghebbende de brief van de inspecteur in de bezwaarfase heeft opgevat als een uitspraak op bezwaar

'en de inhoud van die brief geen andere gevolgtrekking toelaat dan dat belanghebbende dat redelijkerwijs heeft kunnen en mogen doen.'[8]

Als de inspecteur in de bezwaarfase aan de belanghebbende laat weten dat de aanslag wordt verlaagd, mag de belanghebbende redelijkerwijs menen dat uitspraak op bezwaar is gedaan, waartegen beroep kan worden aangetekend.[9]

5 Ambtshalve vermindering in een (hoger)beroepsprocedure

Het aanhangig zijn van bezwaar en beroep tegen een besluit brengt ingevolge art. 6:18 Awb geen verandering in een los van het bezwaar en beroep reeds bestaande bevoegdheid tot intrekking of wijziging van dat besluit. Het stelsel van rechtsbescherming waarborgt (in art. 6:19 Awb) dan dat het eerder ingediende bezwaar en beroep geacht wordt mede te zijn gericht tegen het nieuwe besluit, tenzij dat besluit aan het bezwaar of beroep geheel tegemoet komt.

De vraag is nu op welke wijze dit stelsel uitwerkt indien de bevoegdheid tot intrekking of wijziging voortvloeit uit art. 65 AWR. De Hoge Raad overwoog in zijn arrest van 13 mei 1970[10] over deze bevoegdheid tijdens de beroepsprocedure als volgt:

'dat de rechtsgang bij de Gerechtshoven onverlet laat de bij artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen aan de Inspecteur gegeven bevoegdheid om onjuiste belastingaanslagen ambtshalve te verminderen of een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf ambtshalve te verlenen, zodat de grief ongegrond is;'

Tegen deze jurisprudentie kan weinig bezwaar bestaan. Het is niet zo dat de inspecteur kiest voor een beschikking die minder rechtsbescherming biedt. Een andere optie dan een beschikking ambtshalve vermindering staat niet open.

De Algemene wet bestuursrecht is geënt op situaties waarin tegen elk besluit rechtsmiddelen kunnen worden aangewend. Hoe werkt het systeem van art. 6:18 en 6:19 Awb uit in situaties waarin tegen de nieuwe (ambtshalve) beslissing geen bezwaar of beroep kan worden aangetekend? Ontstaat een dergelijk recht op grond van art. 6:18/6:19 Awb alsnog doordat de ambtshalve vermindering wordt 'opgenomen' in de lopende fiscale bezwaar- of beroepsprocedure? Bartel is in zijn noot bij HR 25 juli 2000, nr. 34.990, *NTR* 2000/1114, *BNB* 2000/333 nader op deze problematiek ingegaan. Als uitgangspunt stelt hij vast dat art. 6:19 Awb geen verandering brengt in de situatie dat tegen het besluit tot ambtshalve vermindering ex art. 65 AWR geen rechtsmiddelen kunnen worden aangewend. Hij schrijft:

'Ambtshalve verminderingen kunnen op grond daarvan ook niet door de rechter worden getoetst. Art. 6:19 Awb kan daarin geen verandering brengen. Ambtshalve verminderingen vormen ook indien zij worden genomen tijdens de procedure, geen onderdeel van de rechtsstrijd.'

Hiermee dreigt niet slechts een semantische discussie te ontstaan. Bartel stelt dat de ambtshalve vermindering geen onderdeel uitmaakt van de rechtsstrijd, maar uit de jurisprudentie die door hem wordt aangehaald, blijkt dat de ambtshalve vermindering de rechtsstrijd wel degelijk beïnvloedt in die zin dat de omvang van het geschil erdoor wordt beperkt. Bartel merkt immers over de verplichting van de rechter het volgende op:

'Op de ambtshalve verminderingen moet wel acht worden geslagen. Het hof moet uitspraak doen met in achtneming van de ambtshalve vermindering (onder meer HR 20 december 1978, nr. 19 084, BNB 1979/45 en 14 november 1984, nr. 22 520, BNB 1985/72*). Een ambtshalve vermindering heeft op deze wijze processueel de betekenis van een nadere door de inspecteur genomen conclusie waaraan de belastingrechter gebonden is.'*

Bij deze laatste kanttekening kan een nuance worden aangebracht. Niet ondenkbaar is dat de inspecteur besluit tot een ambtshalve vermindering omdat hij de oorspronkelijke gronden voor een correctie niet houdbaar acht, maar daarvoor in de plaats andere argumenten aannemelijk acht die nog enige, zij het niet de volledige, correctie rechtvaardigen. In een dergelijke situatie is niet alleen de aanslag vanwege de ambtshalve vermindering verlaagd, maar heeft de argumentatie tot de ambtshalve vermindering ook geleid tot een andere inhoudelijke discussie tussen inspecteur en belanghebbende. Indien de betreffende aanslag al ten overstaan van de rechter werd aangevochten, zullen de argumenten van het besluit tot de ambtshalve vermindering in de beroepsprocedure centraal komen te staan. Uiteraard is de rechter slechts gebonden aan de cijfermatige verlaging van de aanslag door middel van de ambtshalve vermindering, maar kan de rechter de argumentatie van deze verlaging in de procedure afwijzen.

Mijns inziens dient de conclusie te zijn dat de ambtshalve beschikking de rechtsstrijd in de (hoger) beroepsprocedure in ieder geval cijfermatig definitief beperkt en dat de (motivering van de) beschikking ingevolge art. 6:19 Awb integraal onderdeel gaat uitmaken van die rechtsstrijd indien belanghebbende zich daarmee niet kan verenigen.

6 Gebrekkige rechtsbescherming en de mensenrechten

Het feit dat er geen bestuursrechtelijk bezwaar en beroep openstaat tegen een beschikking tot ambtshalve vermindering, heeft in een aantal situaties daadwerkelijk tot gevolg dat er geen rechtsbescherming is. In zijn arrest van 1 maart 2000[11] heeft de Hoge Raad bevestigd dat de afwezigheid van rechtsbescherming ingevolge de AWR niet betekent dat een beroep op de Awb kan worden gedaan. De gehele bestuurprocesrechtelijke rechtsbescherming is 'uitgeschakeld' ten aanzien van beslissingen ingevolge art. 65 AWR.

In bepaalde gevallen is dat volledig gerechtvaardigd aangezien de belastingplichtige de kans heeft gehad tegen de aanslag te ageren en daarvan heeft afgezien, dan wel dat die rechtsmiddelen wel zijn aangewend maar dat dit niet tot de vernietiging van de aanslag heeft geleid. Onder omstandigheden kunnen zich echter situaties voordoen waarin de belastingplichtige verstoken blijft van iedere rechtsbescherming. Dergelijke situaties kunnen zich voordoen als de inspecteur in een beschikking ambtshalve vermindering een opwaartse correctie saldeert met een teruggave.[12] Als er nimmer een bestuursrechtelijke rechtsgang mogelijk is geweest, zal de civiele rechter als restrechter kunnen optreden. De vraag is of dit voldoende is.

In een recent arrest van 10 juli 2009[13] toont de Hoge Raad aan dat hij het eigendomsrecht zoals dit wordt verwoord in het Eerste Protocol bij het EVRM (bijzonder) serieus neemt. Het betrof een procedure over de kosten van de betekening van een dwangbevel. Van

belang is dat daartegen bezwaar en beroep openstaat. In zoverre lijkt de rechtsbescherming veel beter geregeld dan bij een beslissing op een verzoek om ambtshalve vermindering. Desalniettemin achtte de Hoge Raad het ontbreken van een tegenbewijsmogelijkheid strijdig met het eigendomsrecht. Ingevolge de Invorderingswet kan belanghebbende zich niet verweren tegen de kostenbeschikking met de stelling dat de aanmaning nimmer werd ontvangen. De Hoge Raad overwoog als volgt:

'Het bepaalde in artikel 1 van het protocol brengt mee dat iedere maatregel die het ongestoord genot van eigendom aantast, vergezeld moet gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die maatregel (vgl. EHRM 24 november 2005, no. 49429/99, Capital Bank AD tegen Bulgarije, paragraaf 134).'

De vraag is nu of de Hoge Raad op deze wijze heeft geoordeeld omdat (i) de burgerlijke rechter als gevolg van de leer van de formele rechtskracht eveneens was 'uitgeschakeld' dan wel (ii) de burgerlijke rechter wellicht wel kon optreden maar dat deze rechtsgang niet gold als een redelijke mogelijkheid tot effectieve betwisting. Mijns inziens doet hetgeen onder (i) is beschreven opgeld en belemmerde de formele rechtskracht een gang naar de civiele rechter, waardoor de Hoge Raad wel genoodzaakt was een remedie in de fiscale procedure te realiseren.

Het is niet waarschijnlijk dat de Hoge Raad als gevolg van de jurisprudentie van het EHRM een bestuursrechtelijke rechtsgang creëert in verband met beschikkingen ex art. 65 AWR. Uit de arresten van de Belastingkamer van de Hoge Raad blijkt dat de rechtsbescherming – binnen de marges van de leer van de formele rechtskracht – geboden dient te worden door de Civiele kamer van de Hoge Raad. In de nationale context dient die kamer de procedurele garanties te bieden die de belastingplichtige een redelijke mogelijkheid geven tot een effectieve betwisting van de (weigering tot de) beschikking tot ambtshalve vermindering.

7 Conclusie

Terecht vroeg Niessen zich in zijn conclusie af of het wel zo voor de hand ligt dat de rechtsbescherming in verband met 'ambtshalve' beschikkingen wordt geboden door de civiele rechter. Een situatie waarin de belastingrechter zou kunnen oordelen over het beperkte aantal gevallen waarin de belastingplichtige nu van een effectieve, bestuursrechtelijke rechtsbescherming verstoken blijft, is verre te prefereren boven het huidige stelsel. Als de wetgever deze lacune in de bestuursrechtelijke rechtsgang zou oplossen, zijn we ook van de vreemde situatie af waarin beslissingen waartegen geen bezwaar en beroep openstaat gaan interfereren met aanslagen waartegen wel een bestuursrechtelijk middel kan worden aangewend.

[1] HR 21 april 2006, nr. 41.033, *NTFR* 2006/633, *BNB* 2006/302.

[2] Zie daarover: F.J.P.M. Haas, 'Voorlopige aanslag gevolgd door definitieve; wat moet er gebeuren met het beroep?', *TFB* 2008/02 en M.J. Hamer, 'Wel beroep tegen voorlopige aanslag, maar niet tegen de aanslag: hoe dan?', *NTFR* 2006/370.

[3] HR 29 maart 2002, nr. 36.513, *NTFR* 2002/483, *BNB* 2002/174.

[4] HR 7 maart 2003, nr. 37.198, *NTFR* 2003/551, *BNB* 2003/207.

[5] HR 14 april 2006, nr. 40.386, *NTFR* 2006/589, *BNB* 2006/301.

[6] HR 21 april 2006, nr. 41.033, *NTFR* 2006/633, *BNB* 2006/302.

[7] HR 24 januari 2003, nr. 36.247, *NTFR* 2003/227, *BNB* 2003/172.

[8] HR 21 april 2006, nr. 41.033, *NTFR* 2006/633, *BNB* 2006/302.

[9] Zie voor een zelfde conclusie: S.F. Immerseel, 'De vele gezichten van de uitspraak op bezwaar in belastingzaken', *TFB* 2006/06.

[10] HR 13 mei 1970, nr. 16.350, *BNB* 1970/134.

[11] HR 1 maart 2000, nr. 35.041, *NTFR* 2000/329, *BNB* 2000/171.

[12] Zie HR 14 april 2006, nr. 40.386, *NTFR* 2006/589, *BNB* 2006/301.

[13] HR 10 juli 2009, nr. 08/01578, *V-N* 2009/33.7.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/AWU25-08>

Datum: 28-4-2016 12:03:17

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.