

# De vele gezichten van de uitspraak op bezwaar in belastingzaken

Mr. S.F. van Immerseel\*

Met enige regelmaat is in de jurisprudentie de vraag aan de orde of een geschrift van de inspecteur wel of geen uitspraak op bezwaar vormt. Dit is soms zelfs het geval in zaken waarin de bestreden beslissing niet eens een voor bezwaar vatbare beschikking vormt. In dit artikel ga ik na wanneer een geschrift van de inspecteur mag worden opgevat als een uitspraak op bezwaar.<sup>1</sup> Gaat het primair om de bedoeling van de inspecteur, om de perceptie van de belastingplichtige of zijn de wettelijke formaliteiten doorslaggevend? Daarbij gaat het niet om de vraag of sprake is van een materieel of een formeel beschikkingsbegrip,<sup>2</sup> maar om de vraag wanneer de formele beschikking (uitspraak op bezwaar) geacht kan worden te zijn genomen.

## 1. Voorschriften in de Algemene wet bestuursrecht

In art. 7:12 Awb zijn voorschriften gegeven voor de motivering en bekendmaking van de beslissing op het bezwaar. Uit de tekst van art. 7:12 Awb kunnen de volgende essentiële onderdelen van een uitspraak worden afgeleid:<sup>3</sup>

1. een deugdelijke motivering die bij de bekendmaking van de uitspraak wordt vermeld (lid 1);
2. indien ingevolge art. 7:3 Awb van het horen is afgezien, wordt in de uitspraak aangegeven op welke grond daarvan is afgezien (lid 1);
3. de uitspraak moet schriftelijk worden gedaan. Dit blijkt uit het feit dat de beslissing moet worden toegezonden of uitgereikt aan degenen tot wie zij is gericht (lid 2);
4. de uitspraak moet een rechtsmiddelverwijzing overeenkomstig art. 6:23 Awb bevatten en zo duidelijk mogelijk vermelden wat de datum van bekendmaking van de uitspraak is en wat dus de aanvang van de beroepstermijn is (lid 4).

Een duidelijk vormvoorschrift bevat art. 7:12 Awb echter niet. Gezien de diversiteit van het bestuursrecht is dit ook niet zo vreemd. Het ontbreken van een vormvoorschrift laat een grote diversiteit aan verschijningsvormen van de uitspraak op bezwaar toe.

In paragraaf 6.2.8. Voorschrift Awb<sup>4</sup> committeert de staatssecretaris van Financiën zich aan de voorwaarden die de Awb stelt aan de inhoud van een beschikking. Met name de motiveringsplicht en de verplichte rechtsmiddelverwijzing worden genoemd in het Voorschrift.

## 2. Belang duidelijkheid of en wanneer uitspraak is gedaan

Het is voor belastingplichtigen van belang te weten of en wanneer uitspraak op bezwaar is gedaan. Met de bekendmaking van de uitspraak op bezwaar begint immers ook de beroepstermijn te lopen. Om tijdig in beroep te kunnen komen, dient de belastingplichtige te weten dat, en wanneer uitspraak op bezwaar is gedaan.

Indien in afwachting van de uitspraak op het bezwaar uitstel van betaling voor het bestreden gedeelte is verleend, betekent de gehele of gedeeltelijke afwijzende uitspraak op bezwaar tevens de beëindiging van het verleende uitstel van betaling.

Het einde van de bezwaarfase betekent, indien beroep wordt ingesteld, tevens een einde aan de verplichtingen tot het verstrekken van informatie op grond van art. 47 AWR e.v.<sup>5</sup> Met de wetenschap dat wel of geen sprake is van een uitspraak op bezwaar kunnen dan ook verschillende belangen zijn gediend.

## 3. De verschijningsvormen van de uitspraak verschillen naar aard en middel

De uitspraak op bezwaar kent geen vormvereisten.<sup>6</sup> Het ontbreken van vormvoorschriften brengt met zich mee dat de belanghebbende een geschrift van de Belastingdienst als een uitspraak op bezwaar mag opvatten als de vorm en inhoud van het geschrift redelijkerwijs als uitspraak op het bezwaar mogen worden opgevat.<sup>7</sup>

De verschijningsvorm van de uitspraak op bezwaar in belastingzaken kan verschillen per belastingsoort, maar ook naar

de aard van de beslissing. Gehele of gedeeltelijke afwijzing van een bezwaar heeft een andere vorm dan de volledige toewijzing. De onduidelijkheid hieromtrent is reeds enkele malen aanleiding geweest voor jurisprudentie of Kamervragen. Naar aanleiding van Kamervragen in 2003 is de toenmalige staatssecretaris van Financiën ingegaan op de vorm waarin uitspraak op bezwaar wordt gedaan door inspecteurs.<sup>8</sup>

## Uitspraak kent vele gezichten

De staatssecretaris stelt onder meer dat de wijze waarop de belastinginspecteur zijn uitspraak op bezwaar vormgeeft, afhankelijk is van de aard van de beslissing, en dat de wijze van bekendmaking per belastingmiddel kan verschillen. Vervolgens geeft de staatssecretaris de volgende hoofdpunten:

1. Wordt een bezwaar geheel of gedeeltelijk toegewezen, dan geldt voor alle belastingmiddelen dat de uitspraak op bezwaar centraal vanuit Apeldoorn wordt verzonden, voorzien van een summiere motivering en een rechtsmiddelverwijzing. Is daarbij een nadere motivering vereist, dan wordt separaat een aanvullende brief door de behandelend inspecteur aan de belanghebbende verzonden. Het bericht uit Apeldoorn is de uitspraak op bezwaar.<sup>9</sup>
2. Wordt een bezwaar geheel afgewezen, dan is er verschil tussen de belastingmiddelen. Bij aanslagbelastingen komt 'Apeldoorn' er niet aan te pas, maar zendt de inspecteur de belanghebbende rechtstreeks zijn beslissing toe, voorzien van een motivering en een rechtsmiddelverwijzing. De brief is dan de uitspraak.
3. Bij de afwijzing bij aangiftebelastingen wordt toch vanuit Apeldoorn een bericht verzonden, voorzien van een rechtsmiddelverwijzing en een verwijzing naar een van de inspecteur nader te ontvangen bericht waarin de motivering van de beslissing is opgenomen. In dit geval is het bericht uit Apeldoorn de uitspraak.

### 4. Gebreken in de 'uitspraak'

#### 4.1. Het nieuwe bedrag van de aanslag ontbreekt in de 'uitspraak'

In *NTFR* 2002/824<sup>10</sup> had de belanghebbende een brief en een kennisgeving ontvangen. Aan de orde is de vraag welk stuk de beroepstermijn inluit. De brief, welke aan de kennisgeving voorafging, had als aanhef: 'Betreft Uitspraak op een bezwaarschrift'. De brief houdt onder meer in de mededeling dat het bezwaarschrift tijdig ontvangen en dus ontvankelijk is, een samenvatting van het bezwaar en een beoordeling van het bezwaar. Aan het slot van de brief is opgenomen 'Het inkomen moet worden vastgesteld op f 57.637. De winst voor de fiscale oudedagsreserve bedraagt f 67.549.' Het bedrag van de aanslag ontbreekt. De brief

bevat een rechtsmiddelverwijzing, maar vermeldt niets over een nog toe te zenden cijfermatige uitwerking.

Later ontvangt belanghebbende een kennisgeving met een berekening van een terug te ontvangen bedrag van f 30.930. De kennisgeving bevat geen opmerkingen over een bezwaarschrift of een uitspraak op bezwaar en een rechtsmiddelverwijzing ontbreekt.

De vraag die aan de orde is, is of de brief als de uitspraak op bezwaar moet worden beschouwd of de kennisgeving. Afgaande op de mededeling van de staatssecretaris van Financiën van 6 mei 2003 zou aangenomen mogen worden dat de kennisgeving als de uitspraak geldt. De Hoge Raad oordeelt echter:

*'De brief van de inspecteur van 10 juli 1996, waarin hij onmiskenbaar te kennen geeft op het bezwaarschrift van belanghebbende te beslissen en daarbij de elementen van de aanslag vermeldt die in verband daarmee worden gewijzigd, kan redelijkerwijs niet anders worden opgevat dan als het afschrift van de uitspraak op het bezwaarschrift ...'*

Ook in *NTFR* 2002/1783<sup>11</sup> is de vraag aan de orde of een brief van de inspecteur kon worden aangemerkt als uitspraak op bezwaar. De inspecteur stuurt gemachtigde een brief waarin hij het bezwaar ongegrond verklaart. Drie weken later stuurt de inspecteur de gemachtigde opnieuw een brief met uitspraak op bezwaar. Beide brieven bevatten een rechtsmiddelverwijzing. De Hoge Raad overweegt dat de eerste brief van de inspecteur, waarin hij onmiskenbaar te kennen geeft op het bezwaarschrift van belanghebbende te beslissen en waarbij hij gemotiveerd het bezwaar afwijst, redelijkerwijs niet anders kan worden opgevat dan als de uitspraak op het bezwaarschrift.<sup>12</sup>

#### 4.2. De motivering van de beslissing ontbreekt in de 'uitspraak'

In *BNB* 1997/99 worden de uitspraak op het bezwaar en de motivering daarvan afzonderlijk aan de belanghebbende toegezonden. De inspecteur zendt belanghebbende een geschrift dat door de inspecteur zelf wordt aangeduid als 'Uitspraak op bezwaarschrift'. Het geschrift bevat onder meer een berekening resulterende in een te verrekenen of terug te ontvangen bedrag. De toelichting vermeldt: 'De beslissing en motivering van de inspecteur staan in de brief die u al heeft of nog zal ontvangen.' Het geschrift bevat tevens een rechtsmiddelverwijzing. De brief met deze motivering ontvangt belanghebbende enkele weken later.

Belanghebbende, die te laat beroep instelt, beklaagt zich erover dat de 'Uitspraak op bezwaarschrift' niet de in art. 7:12, lid 1, Awb voorgeschreven motivering bevat. De Hoge Raad oordeelt, onder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis,<sup>13</sup> dat de wetgever met de regeling van art. 6:8, lid 1, Awb, inhoudende dat de bezwaar- en beroepstermijn aanvangt met ingang van de dag na die waarop het besluit op de voorgeschreven wijze bekend is gemaakt, heeft beoogd onduidelijkheden te voorkomen. Deze ondui-

**De vele gezichten van de uitspraak op bezwaar in belastingzaken**

delijkheden zouden met name kunnen ontstaan als bij de bekendmaking niet werd voldaan aan de wettelijke motiveringsplicht. Derhalve dient onder besluit in art. 6:8, lid 1, Awb te worden verstaan: de enkele beslissing of de 'blote' beschikking. Als 'blote' beschikking geldt, bij een gescheiden toezenden van motivering en cijfermatig gedeelte, het cijfermatig gedeelte. Dit is ook hetgeen advocaat-generaal Van den Berge, onder verwijzing naar Langereis,<sup>14</sup> betoogt in zijn conclusie bij dit arrest.<sup>15</sup>

**4.3. De mededeling omtrent het horen ontbreekt**

Indien ingevolge art. 7:3 Awb van het horen is afgezien, stelt art. 7:12, lid 1, Awb dat in de uitspraak op bezwaar moet worden aangegeven op welke grond is besloten van het horen af te zien. Het ontbreken van deze vermelding heeft, voor zover mij bekend, nooit tot jurisprudentie geleid over de vraag of dit achterwege laten ertoe kan leiden dat het geschrift niet als een uitspraak op bezwaar kan worden beschouwd.

---

### **Besluit zonder toelichting is toch uitspraak**

---

**4.4. De rechtsmiddelerwijzing ontbreekt**

Het ontbreken van een rechtsmiddelerwijzing, of een gebrekkige rechtsmiddelerwijzing, kan aanleiding zijn om een termijnoverschrijding verschoonbaar te achten. Een voorbeeld hiervan is *BNB 1996/354*,<sup>16</sup> waarin door het ontbreken van een rechtsmiddelerwijzing het beroepsschrift was ingediend bij het bestuursorgaan dat vervolgens verzuidde dit beroepsschrift door te zenden aan de bevoegde rechter.

---

### **Uitspraak zonder vermelding beroepsmogelijkheid blijft in stand**

---

In *NTRF 2004/508*<sup>17</sup> werd overwogen dat het feit dat belanghebbende door de gemeente ondeugdelijk was voorgelicht omtrent de mogelijkheden voor bezwaar tegen de legesheffing aanleiding kan zijn de termijnoverschrijding verschoonbaar te achten. In beide arresten oordeelde de Hoge Raad dus niet dat het ontbreken van een rechtsmiddelerwijzing tot gevolg had dat geen uitspraak was gedaan.

**5. Alleen een motivering is geen uitspraak**

In *NTRF 2002/820*<sup>18</sup> ontvangt de gemachtigde van de belanghebbende per brief wel de motivering van de, afwij-

zende, uitspraak op bezwaar, maar niet de (cijfermatige) kennisgevingen. De brief vermeldt uitdrukkelijk dat de feitelijke uitspraak op het bezwaar separaat per post zal worden verzonden. Ook nadat de gemachtigde hiernaar informeert, ontvangt deze geen uitspraken, doch slechts een print van het computerscherm waaruit blijkt dat de uitspraken op de bezwaren wel zijn verzonden.

---

### **Toelichting zonder besluit is geen uitspraak**

---

De Hoge Raad oordeelt dat de uitspraken op bezwaar hierdoor niet op de voorgeschreven wijze bekend zijn gemaakt. Hieruit leid ik af dat de vermelding in de brief met de motivering dat de uitspraak separaat per post zal worden verzonden, voor de beoordeling of de uitspraak op de voorgeschreven wijze bekend is gemaakt, zonder betekenis is. De Hoge Raad wijdt er immers geen woorden aan, maar oordeelt slechts dat de uitspraken niet op de voorgeschreven wijze bekend zijn gemaakt.

**6. Uitspraak op bezwaar terwijl geen bezwaar openstond**

Op 26 april 2006<sup>19</sup> heeft de Hoge Raad arrest gewezen in een zaak waarin belanghebbende in bezwaar kwam tegen een ambtshalve vermindering (waartegen dus geen bezwaar openstond).

De inspecteur wees het bezwaar af, waarna belanghebbende beroep instelde. De Hoge Raad overweegt:

*'Nu belanghebbende de brief van de inspecteur van (...) klaarblijkelijk als uitspraak op het door haar ingediende bezwaarschrift van (...) heeft opgevat – en de inhoud van die brief geen andere gevolgtrekking toelaat dan dat belanghebbende dat redelijkerwijs heeft kunnen en mogen doen – diende het Hof, nu het kennelijk geen andere grond voor niet-ontvankelijkheid aanwezig achtte, belanghebbende in haar beroep tegen de inspecteur te ontvangen.'*

Kennelijk is de Hoge Raad van mening dat als een reactie de kenmerken vertoont van een uitspraak op bezwaar, althans als die zo kunnen worden opgevat, de reactie ook rechtens de status van uitspraak op bezwaar krijgt. Uit de stukken van het geding wordt helaas niet duidelijk wat exact de reactie van de inspecteur is geweest.

Ook in het eerder genoemde arrest van 1 maart 2000<sup>20</sup> is sprake van een besluit van een inspecteur waar geen bezwaar tegen openstond: de intrekking van een rangschikking in de zin van art. 24, lid 4, SW 1956. Belanghebbende maakt hiertegen bezwaar en wordt vervolgens niet-ontvankelijk verklaard. Ook hier oordeelt de Hoge Raad dat 'nu belanghebbende de uitspraak van de inspecteur kennelijk

heeft opgevat – en dat gelet op de vorm en inhoud redelijkerwijs heeft mogen doen – als een uitspraak op haar bezwaarschrift ..., stond tegen die uitspraak ingevolge artikel 26, lid 1, juncto artikel 2, lid 1, aanhef en letter b, van die wet (AWR) beroep open bij het gerechtshof.'

#### 7. Een uitspraak die onbevoegd is genomen

In art. 10:3, lid 3, Awb staat dat voor het doen van uitspraak op bezwaar geen mandaat wordt verleend aan degene die het besluit waartegen het bezwaar zich richt, krachtens mandaat heeft genomen. Bij de taakverdeling rondom de heffing van rijksbelastingen vindt meestal mandatering plaats.<sup>21</sup> Doet een functionaris uitspraak terwijl hij ook het bestreden besluit reeds krachtens mandaat had genomen, dan is sprake van een onbevoegd genomen beslissing welke niet rechtsgeldig is.<sup>22</sup> Er is, hoewel dus onbevoegd genomen, sprake van een uitspraak op bezwaar. Het geschrift zal veelal wel alle uiterlijke kenmerken vertonen van een uitspraak. Bovendien zal degene die onbevoegd uitspraak op bezwaar doet, wel de bedoeling hebben gehad uitspraak te doen, en die bedoeling naar alle waarschijnlijkheid ook als zodanig tot uitdrukking hebben gebracht. De belanghebbende zal echter een beroep op de rechter moeten doen om deze uitspraak te vernietigen.

#### 8. Ambtshalve vermindering in de bezwaarfase

Indien de inspecteur een aanslag heeft opgelegd met daarin begrepen verscheidene correcties op het belastbaar inkomen, en daarbij bijvoorbeeld abusievelijk onjuiste tariefsgegevens heeft toegepast waardoor de aanslag te hoog is vastgesteld, dan kan hij besluiten de aanslag te verminderen met inachtneming van de juiste tariefsgegevens. Als de belanghebbende echter bezwaar heeft gemaakt tegen zowel de correcties als de verkeerde tariefsgegevens, zal hij de ambtshalve vermindering op mogen vatten als een uitspraak op bezwaar. Het is immers een reactie van de inspecteur op diens bezwaarschrift, waarbij belanghebbende gedeeltelijk in het gelijk wordt gesteld.

### Vermindering voorafgaand aan uitspraak?

Dit is naar mijn mening met name het geval als slechts de kennisgeving van ambtshalve vermindering uit Apeldoorn wordt ontvangen en verder niets, geen motivering, geen rechtsmiddelverwijzing, geen toelichting bij de berekening. Immers, de belanghebbende ontvangt in dit geval de blote beschikking, en dat is tevens de uitspraak.<sup>23</sup> Uit niets blijkt dan expliciet dat de inspecteur geen uitspraak heeft willen doen.

#### 9. Art. 6:22 Awb: in stand laten uitspraak ondanks schending vormvoorschriften

Art. 6:22 Awb biedt de rechter de mogelijkheid om een besluit (uitspraak), ondanks de daaraan klevende verzui- men van vormvoorschriften, in stand te laten. Dit kan alleen indien de belanghebbende daardoor niet is benadeeld. In geval van benadeling dient in beginsel terugverwijzing te volgen.<sup>24</sup> Een terugverwijzing naar de inspecteur in geval van een schending van een vormvoorschrift voor de uit- spraak op bezwaar zal echter niet leiden tot een inhoudelijk andere uitspraak, zodat een terugverwijzing geen zin heeft. Alsdan kan de rechter het besluit met toepassing van art. 6:22 Awb in stand laten en de zaak zelf afdoen. Daarbij kan de rechter het ontstane nadeel compenseren. Een voor- beeld van een dergelijke compensatie is het verschoonbaar achten van een termijnoverschrijding.

#### 10. Wanneer mag gelet op vorm en inhoud redelijkerwijs een uitspraak worden aangenomen?

In *NTFR 2000/329*, *NTFR 2002/820*, *NTFR 2002/824*, *NTFR 2002/1783* en HR 21 april 2006, nr. 41.033, over- weegt de Hoge Raad dat het geschrift van de inspecteur – gelet op de vorm en de inhoud – redelijkerwijs kan worden opgevat als uitspraak op bezwaar. Dit kan zelfs terwijl het geschrift dit, strikt genomen, niet kan zijn. Welke elemen- ten maken nu dat het geschrift kan worden aangemerkt als een uitspraak op bezwaar?

Uit de hiervoor genoemde jurisprudentie leid ik af dat de volgende omstandigheden, al dan niet in combinatie, er in redelijkheid toe kunnen leiden dat het geschrift wordt opge- vat als een uitspraak op bezwaar:

1. De inspecteur geeft uitdrukkelijk aan een beslissing te nemen naar aanleiding van het bezwaarschrift, bijvoor- beeld door het gebruik van het opschrift 'Uitspraak' of 'Uitspraak op bezwaar'.
2. De inspecteur bespreekt de elementen van de te herover- wegen beslissing en geeft daarbij aan of en hoe hij de eer- dere beslissing bijstelt.
3. De inspecteur doet zijn geschrift vergezeld gaan van een rechtsmiddelverwijzing.<sup>25</sup>

Indien de inspecteur nadrukkelijk aangeeft geen beslis- sing te nemen, kan geen uitspraak worden aangenomen.<sup>26</sup> Belanghebbenden zullen dan moeten wachten tot de inspecteur wel een beslissing neemt of tot de beslistermijn van art. 25, lid 1, AWR is verstreken om met een beroep op art. 6:2 Awb de beroepsfase in te gaan.

Hoe echter om te gaan met een brief van de inspec- teur waarin hij ingaat op de aangevoerde gronden van het bezwaar, deze gemotiveerd verwerpt, en vervolgens inhoudelijke vragen stelt over de feiten ten aanzien van de bestreden beslissing? Het beoordelen en verwerpen van de gronden van het bezwaar duiden onmiskenbaar op een

uitspraak. Als echter de aanduiding 'uitspraak' als zodanig ontbreekt, alsook de rechtsmiddelverwijzing, zou het echter ook kunnen zijn dat de inspecteur in het kader van de volledige heroverweging van het bestreden besluit ook de niet in het bezwaar genoemde elementen onderzoekt. Belanghebbenden kunnen dan twee dingen doen:

- de inspecteur vragen kleur te bekennen (wel of geen uitspraak?); of
- ter behoud van rechten beroep instellen.

De keuze zal mede afhangen van de concrete omstandigheden van het geval.

### 11. Conclusies

Uit de hiervoor genoemde jurisprudentie kan naar mijn mening een aantal conclusies worden getrokken over de vorm, of het ontbreken daarvan, van uitspraken op bezwaar:

1. Indien de motivering en de uitspraak op bezwaar separaat worden verzonden, geldt als hoofdregel dat de 'blote' beschikking als uitspraak op bezwaar wordt aangemerkt (*BNB* 1997/99, *NTFR* 2003/862).
2. Indien echter de inspecteur in de motivering uitdrukkelijk aangeeft te beslissen op het bezwaar en daarbij tevens alle elementen van de te heroverwegen beslissing bespreekt, geldt de brief met de motivering als de uitspraak op het bezwaar (*NTFR* 2002/824, *NTFR* 2002/1783).
3. Het ontbreken van een motivering staat er niet aan in de weg dat er toch uitspraak is gedaan (*BNB* 1997/99). Een individuele motivering, waarbij wordt verwezen naar een per separate post toe te zenden uitspraak, kan geen uitspraak opleveren (*NTFR* 2002/820).
4. Een geschrift van een inspecteur is een uitspraak op bezwaar, zelfs als tegen de aangevallen beslissing geen bezwaar openstond, indien de belanghebbende het geschrift – gelet op vorm en inhoud – redelijkerwijs als een uitspraak heeft kunnen opvatten (*BNB* 1973/83, *NTFR* 2000/329, *NTFR* 2002/820, *NTFR* 2002/824 en *HR* 21 april 2006, nr. 41.033).
5. Het ontbreken van een rechtsmiddelverwijzing staat er niet aan in de weg dat uitspraak is gedaan. Wel kan dit een omstandigheid zijn die een termijnoverschrijding verschoonbaar maakt als bedoeld in art. 6:11 Awb (*BNB* 1996/354, *BNB* 2004/185).
6. Het ontbreken van de mededeling omtrent het horen van de belanghebbende als bedoeld in art. 7:12, lid 1 jo. 7:3 Awb lijkt vooralsnog zonder betekenis.<sup>27</sup>
7. Indien de inspecteur nadrukkelijk aangeeft dat zijn geschrift geen uitspraak op bezwaar is, zal een uitspraak niet kunnen worden aangenomen.

Aan de hand van het voorgaande kom ik tot de conclusie dat een geschrift een uitspraak is indien de belastingplichtige het geschrift naar vorm en inhoud redelijkerwijs niet anders heeft kunnen opvatten dan als uitspraak op bezwaar. Het al dan niet voldoen aan de formele eisen rondom uitspraak is daarbij niet of nauwelijks van belang. De bedoeling van de

inspecteur speelt evenmin een rol van betekenis, tenzij deze bedoeling door de inspecteur expliciet in de uitspraak op het bezwaarschrift tot uitdrukking is gebracht.

## Iedere brief kan een uitspraak zijn

Ieder geschrift van de inspecteur kan in de bezwaarfase een uitspraak op bezwaar zijn. Het is dus raadzaam correspondentie in de bezwaarfase kritisch te beoordelen en op de juiste waarde te schatten.

\* Belastingadviseur bij Witlox Advies N.V. te Tilburg en tevens verbonden aan de disciplinegroep fiscaal recht van de Universiteit Utrecht.

- 1 Volledigheidshalve merk ik op dat ik niet inga op de uitspraak op bezwaar in geval van massaal bezwaar als bedoeld in art. 25a AWR.
- 2 Zie hiervoor bijvoorbeeld: H.B. Hieltjes, 'De betekenis van het materiële beschikkingsbegrip voor het belastingrecht: onverwachte gevolgen?', *WFR* 1993/1241.
- 3 Voor zover in belastingzaken van belang. Lid 3 ziet bijvoorbeeld op derden-belanghebbenden die hun bezwaren of zienswijzen hebben kenbaar gemaakt. Daarvan is in fiscale bezwaarschriftprocedures zo goed als nooit sprake.
- 4 Besluit van 21 juli 1997, *Stcrt.* 138, zoals dit besluit is gewijzigd bij het Besluit van 19 december 1997.
- 5 *HR* 10 februari 1988, nr. 23.925, *BNB* 1988/160.
- 6 *HR* 10 januari 1973, nr. 16.974, *BNB* 1973/83.
- 7 Zie hiervoor onder meer *HR* 1 maart 2000, nr. 35.041, *NTFR* 2000/329, *HR* 7 juni 2002, nr. 37.216, *NTFR* 2002/820 en *HR* 21 april 2006, nr. 41.033, *NTFR* 2006/633.
- 8 Staatssecretaris van Financiën, PERS-2003-106, 6 mei 2003, Antwoorden Kamervragen *NTFR* 2003/862.
- 9 Dit is overeenkomstig jurisprudentie van de Hoge Raad, bijvoorbeeld *HR* 27 november 1996, nr. 31.691, *BNB* 1997/99.
- 10 *HR* 8 maart 2002, nr. 36.382, *NTFR* 2002/824.
- 11 *HR* 22 november 2002, nr. 37.712, *NTFR* 2002/1783.
- 12 De Hoge Raad achtte de termijnoverschrijding in dit geval niet verschoonbaar. In vergelijking met de zaak in *HR* 8 maart 2002, nr. 36.382, *NTFR* 2002/824, lijkt het doorslaggevende verschil te bestaan in het feit dat in *NTFR* 2002/1783 het geschrift wordt ontvangen door belanghebbende's gemachtigde, welke wordt verondersteld deskundig te zijn. Immers, in beide gevallen is duidelijk dat het bezwaar door de inspecteur wordt afgewezen en is er sprake van een rechtsmiddelverwijzing.
- 13 *MvT*, p. 127: 'Zoals gezegd gaat de termijn voor bezwaar of beroep lopen vanaf de bekendmaking van het besluit. Bedoeld is bekendmaking van de "blote" beschikking. De termijn gaat derhalve ook lopen indien bij de bekendmaking van een besluit niet voldaan wordt aan bijkomende verplichtingen, zoals de verplichtingen die uit (...) afdeling 4.1.4. voortvloeien. Die keuze is gemaakt om onduidelijkheden omtrent het begin van de termijn te vermijden.'
- 14 Ch.J. Langereis, *Belastingprocedures*, derde druk, 1990, p. 87.
- 15 Onderdeel 8.3 van de conclusie van de advocaat-generaal.
- 16 *HR* 30 augustus 1996, nr. 31.388, *BNB* 1996/354.
- 17 *HR* 2 april 2004, nr. 38.542, *NTFR* 2004/508.
- 18 *HR* 13 juni 2002, nr. 37.216, *NTFR* 2002/820.
- 19 *HR* 21 april 2006, nr. 41.033, niet gepubliceerd.
- 20 *HR* 1 maart 2000, nr. 35.041, *NTFR* 2000/329.
- 21 Bij andere heffingen kan sprake zijn van een attributie van de bevoegdheden tot zowel het nemen van het bestreden besluit, als het doen van uitspraak op het bezwaar daartegen. In het niet-fiscale bestuursrecht is dit geen onbekend gegeven. In *HR* 30 januari 2004, *BNB* 2004/165 oordeelde de Hoge Raad dat in gevallen waarin geen sprake is van mandatering, art. 10:3, lid 3, Awb er niet aan in de weg staat dat een functionaris aan wie de bevoegdheid van inspecteur is geattribueerd, zowel de aanslag oplegt, als uitspraak doet op bezwaar.
- 22 *HR* 8 februari 2002, nr. 36.234, *NTFR* 2002/245.
- 23 Vergelijk ook de antwoorden van de staatssecretaris op de Kamervragen in staatssecretaris van Financiën, PERS-2003-106, 6 mei 2003, Antwoorden Kamervragen, *NTFR* 2003/862.
- 24 *HR* 18 april 2003, nr. 37.790, *NTFR* 2003/761.
- 25 Het ontbreken van een rechtsmiddelverwijzing kan een uitspraak niet degraderen tot een gewone brief. De aanwezigheid ervan kan, in combinatie met één of meer andere factoren, een brief wel 'upgraden' tot een uitspraak.
- 26 Hof Amsterdam 23 januari 2004, nr. 03/2453, *NTFR* 2004/240, en Hof Den Bosch 22 september 2005, nr. 03/1592, *NTFR* 2005/1015.
- 27 Er lijkt althans nog niet over te zijn geprocedureerd. Overigens mag worden aangenomen dat dit soort 'vormfouten' een uitspraak niet diskwalificeert. Het ontbreken van een motivering of een rechtsmiddelverwijzing leidt er immers ook niet toe dat er geen uitspraak is gedaan.