

Voorwoord

Dat het opstel in dit boekje voor Theo Groeneveld over verwijzingsinstructies gaat is geen toeval. Op zoek naar een onderwerp voor zijn meesterproef is de auteur ervan, Rens Pieterse, door Theo op het spoor gezet. Waarom neem je niet verwijzing na cassatie, met Edward Pechler heb je er al over gepubliceerd, het is een overzichtelijk onderwerp, zei Theo. Het tekent hem. Zijn bereidheid om met vakgenoten te sparren over het probleem waar zij mee worstelen. Waarbij hij niet alleen als klankbord fungeert maar ook met voorstellen komt die getuigen van kennis van zaken. Voorstellen die hij welsprekend, enthousiast en met overtuigingskracht weet te brengen. En die duidelijk en praktisch zijn. De kans op een goede afloop, binnen een redelijke termijn, is bij een onderwerp als “verwijzing na cassatie” groter dan bij een onderwerp als “de motivering van rechterlijke oordelen”. Het opstel, een voorstudie, is een dankbetoon aan Theo.

Theo is communicatief. Dat is opmerkelijk in kringen waarin een zekere afstandelijkheid en “de cultus van het halve woord” heersen. Bij Theo’s afscheid van het Amsterdamse hof in 1999, noemde de toenmalige voorzitter van de belastingsector, Henk Smit, hem de Grote Communicator.

Theo heeft zijn capaciteiten in de loop der jaren op velerlei terreinen van het juridisch bedrijf kunnen ontplooiën. Laten we hopen dat hij dat na zijn afscheid van de Hoge Raad kan blijven doen.

Edward Pechler

Verkorte inhoudsopgave

Voorwoord / 5

I Inleiding / 11

II Ten principale beslissen of terugwijzen / 19

III Verwijzingsinstructies, een panorama / 45

IV Enkele bevindingen / 89

V Toegift / 95

VI Fragmenten uit enkele arresten / 99

VII Bijlagen / 103

Dankwoord / 147

I Inleiding

Na cassatie zal de Hoge Raad een beslissing moeten nemen over de verdere behandeling van de zaak.¹ Meestal volgt verwijzing.² In verwijzing ligt een opdracht aan de feitenrechter besloten.³ Die algemene opdracht de verwezen zaak (verder) te behandelen, kan worden verbijzonderd door daaraan – specifieke, op de behandeling van het geding na verwijzing betrekking hebbende – instructies toe te voegen.⁴ Daarmee, met deze “bewegwijzering”,⁵ is een zinnig doel gediend. Het kan – uit overwegingen van proceseconomie – namelijk niet de bedoeling zijn dat de rechter naar wie de zaak wordt verwezen zich het hoofd

1 Art. 29, lid 2, AWR.

2 In 2017 deed de belastingkamer na gegrondverklaring van het beroep in cassatie 22 zaken (dat is 24%) zelf af, en werden 71 zaken (dat is 76%) na cassatie verwezen. In 2013 bedroeg het verwijzingspercentage 74%, in 2014 70%, in 2015 84% en in 2016 62%.

3 Vgl. HR 9 augustus 2013, nr. 12/03439, BNB 2013/215.

4 Een voorbeeld van een ‘uitbundige’ instructie van een zaak met het oog op de behandeling daarvan na verwijzing, is te vinden in HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, BNB 2015/187, r.o. 2.6.1 e.v. Idem: HR 8 december 2017, nr. 17/00447, BNB 2018/30, r.o. 2.5.2 e.v.

5 Deze term is gebruikt door A.E.H. van der Voort Maarschalk in zijn noot in BNB 2016/57.

moet breken over de vraag wat van hem wordt verwacht,⁶ in het bijzonder wat het onderzoek omvat dat moet worden uitgevoerd en wat hij daarbij in aanmerking moet nemen.

Uit de rechtspraak volgt dat de Hoge Raad geregeld instructies in zijn verwijzingsarresten opneemt met het oog op de procedure na verwijzing. Deze zogenoemde verwijzingsinstructies, ook wel “vingerwijzingen”⁷ genoemd, worden meestal gegeven na de behandeling van de middelen (of klachten), dat wil zeggen nadat de Hoge Raad heeft overwogen dat verwijzing moet volgen,⁸ maar soms ook al bij de behandeling van de middelen (of klachten).⁹ De meeste aanwijzingen die in de praktijk voorkomen, hebben het karakter van een dwingende aanwijzing. Een aanwijzing kan ook meer vrijblijvend van aard zijn. Zo bevat BNB 2009/27¹⁰ een aanwijzing van de Hoge Raad die niet meer dan een suggestie is; de Hoge Raad laat in dit arrest namelijk weten dat “het verwijzingshof, ter voldoening aan zijn verplichting zich zelfstandig te vergewissen van de inhoud van Turks recht, daaromtrent desgeraden

6 De Hoge Raad streeft ernaar “om met zijn arresten zo veel mogelijk duidelijkheid te scheppen over de vraag wat er wel en niet van de verwijzingsrechter verwacht wordt”, aldus M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, p. 384.

7 A-G Mok gebruikt de term “vingerwijzing”, en wel in onderdeel 3.2 van zijn conclusie voor HR 10 december 1993, nr. 14 145, NJ 1994/191. Zie bijv. ook A.J.A. van Dorst, *Cassatie in strafzaken*, Deventer: Kluwer 2015, die het op p. 127 heeft over “vingerwijzingen en/of instructies”.

8 Zie bijv. HR 16 december 2011, nr. 11/01332, BNB 2012/216, r.o. 4.6.

9 Een voorbeeld is HR 4 maart 2005, nr. 39 847, BNB 2005/176.

10 HR 10 oktober 2008, nr. 41.983, BNB 2009/27.

deskundigenbericht zal kunnen inwinnen.” Ook dergelijke ‘adviserende’ aanwijzingen,¹¹ die zelden voorkomen, reken ik tot het domein van de verwijzingsinstructies.

De verschillende verwijzingsinstructies die de Hoge Raad pleegt te geven, lijken een nogal amorfe massa te vormen.¹² Zij kunnen evenwel op zodanige wijze – typologisch – worden geordend, dat een min of meer gesloten en begrijpelijk systeem ontstaat dat onvermoede instructies kan absorberen en zodoende een plaats kan geven. Dat zou niet alleen een esthetisch maar – vooral – een wetenschappelijk ideaal kunnen worden genoemd.¹³

Uit een eerder door mij uitgevoerde – ongepubliceerd gebleven – verkenning is gebleken, dat het vruchtbaar is om verwijzingsinstructies onder te verdelen in die van de eerste soort en die van de tweede soort. Bij verwijzingsinstructies van de eerste soort expliciteert de Hoge Raad *wat* de verwijzingsrechter moet onderzoeken.¹⁴ Deze instructies hebben betrekking op de *omvang* van het onderzoek dat

11 Zie daarover nader in par. III.2 en hoofdstuk V.

12 De romancier Alan Hollinghurst heeft het in zijn roman ‘De Sparsholt-affaire’ in een geheel ander verband, maar daarom niet minder toepasselijk over “een niet geclassificeerde en vooralsnog amorfe massa” (Amsterdam: Prometheus 2017, p. 17).

13 Vgl. Frans Kellendonk, Verzameld werk 2. Essays en artikelen, Amsterdam/Antwerpen: Em. Querido’s Uitgeverij 2015, p. 544.

14 Daarmee brengt de Hoge Raad tot uitdrukking welke vraag of probleemstelling de verwijzingsrechter moet behandelen. Het formuleren van een goede, heldere vraag of probleemstelling is een hele opgave. Het in 1999 verschenen proefschrift van H. Oost, De formele kwaliteit van probleemstellingen in dissertaties, laat zien “dat de vraag of een probleemstelling aan de maat is – hoewel ook belangrijk – niet zozeer wordt bepaald door de aanwezigheid

de rechter na verwijzing moet uitvoeren, dat wil zeggen instructies waarbij de Hoge Raad aangeeft wat (welke geschilpunten, onbehandelde bezwaren e.d.) nog dient te worden behandeld en beslist. Verwijzingsinstructies van de tweede soort hebben betrekking op de wijze waarop de verwijzingsrechter de zaak moet behandelen en beslissen,¹⁵ dat wil onder meer zeggen wat de verwijzingsrechter in aanmerking moet nemen, zoals argumenten van partijen, dan wel bepaalde rechtsregels. Dergelijke instructies kunnen ook zien op vervolgvragen die na verwijzing eventueel aan de orde zullen of kunnen komen.¹⁶ Een enkele keer

van een helder geformuleerde *vraag* zelf, maar vooral door de mate waarin (1) de plaats van die vraag in haar disciplinaire context duidelijk is gemaakt (inhoudelijke verankering); (2) overtuigend wordt aangegeven waarom een antwoord op de gestelde vraag (...) van belang is (relevantie); (3) verschillende concepten en elementen die in de vraag verscholen liggen nauwkeurig zijn uitgewerkt (precisie); (4) duidelijk wordt wat er gedaan moet worden om de kennis bijeen te brengen om de vraag te beantwoorden (methodische kerkenbaarheid) (...) en (6) toegankelijk” is, aldus M.V.R. Snel, ‘De ‘goede’ onderzoeksopzet als succesfactor voor de juridische scriptie’, *Ars Aequi* (AA) september 2017, p. 750.

- 15 In 1938 merkte Prinsen op dat de Hoge Raad bij vernietiging en terugwijzing zeker gelegenheid zou vinden, “om een verwijzing te geven over de wijze, waarop het geschil z.i. moet worden opgelost”. Zie M.J. Prinsen, ‘De Hooge Raad honderd jaar oud. Rechtscheppende betekenis voor het belastingrecht van de cassatie-rechtspraak’, *Weekblad der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen* 1938/3457, p. 458.
- 16 Ook als de Hoge Raad het geding verwijst voor een hernieuwde behandeling (van de zaak) in volle omvang, is het niet uitgesloten dat hij de verwijzingsrechter van een aanwijzing voorziet. Zie bijv. HR 18 december 2015, nr. 14/04143, BNB 2016/47, r.o. 2.4.2.

beantwoordt de Hoge Raad zodanige vraag bij voorbaat (zie par. III.2). Dat zal zich in het bijzonder voordoen als sprake is van een rechtsvraag.¹⁷

Om meer te weten te komen over de verwijzingsinstructies die de Hoge Raad in de vroege jaren van de cassatierechtpraak heeft gegeven en welke patronen daarin eventueel kunnen worden waargenomen, heb ik de verzameling Beslissingen in Belastingzaken uitgeplozen. In deze – niet digitaal ontsloten – verzameling van rechterlijke en administratieve beslissingen betreffende de rijksbelastingen, zijn onder meer duizenden arresten van de Hoge Raad opgenomen. Zij hebben betrekking op de periode 1915-1952. Voor het doel van dit onderzoek, heb ik de delen IV tot en met XXIV van voornoemde verzameling doorgenomen,¹⁸ en alle daarin opgenomen arresten die in belastingzaken zijn geweest door de vingers laten gaan met als doel alle door de Hoge Raad gewezen verwijzingsarresten op te sporen. In de onderzochte periode blijken bijna 1000 arresten van verwijzing, zoals zij in die tijd wel werden aangeduid, te zijn gepubliceerd. Deze arresten heb ik geanalyseerd en van

17 Dergelijke vragen beantwoordt de Hoge Raad ook weleens als zij hoe dan ook aan de orde zullen komen bij de nadere behandeling van de zaak. Zie bijv. HR 23 september 2011, nr. 11/00372, BNB 2011/266. De Hoge Raad overweegt: “Met het oog op de nadere behandeling van deze zaak door de Rechtbank verdient nog opmerking dat er, anders dan belanghebbende betoogt, geen rechtsregel bestaat op grond waarvan intrekking van het beroep ter zitting slechts schriftelijk kan geschieden (...)” (r.o. 3.5).

18 De eerste delen verschenen onder hoofdredactie van J.P.A. Laman de Vries.

‘codes’ voorzien (zie par. VII.2, dat een overzicht bevat van de ‘gecodeerde’ verwijzingsarresten).

Bekend is dat niet alle arresten in de verzameling Beslissingen in Belastingzaken zijn opgenomen. Enkele leden van het parlement wezen er ruim honderd jaar geleden op dat “niet in de verzameling opgenomen beslissingen (...) alle (zijn) in het nadeel van den fiscus, die daarbij requirant van cassatie was, en betreffen, althans voor een deel, belangrijke vragen.”¹⁹ Dat is opmerkelijk te noemen.²⁰ Opvallend is verder dat de rolnummers van de wel gepubliceerde arresten ontbreken. Dat verandert in 1952, en wel na het zomerreces van dat jaar. Uit de verzameling volgt, dat de eerste arresten die met een rolnummer zijn gepubliceerd, dateren van 1 oktober 1952.²¹

“De grootste moeilijkheid waar deze terugkeer naar het verleden me voor plaatst, is het behoud van het perspectief. En dat spreekt ook vanzelf: wat men ziet als men terugkijkt, (...) is een stilstaand portret, niet de opeenvolgende beelden (...). Die opeenvolging impliceert een voortdurende verandering en het is onmogelijk om die verande-

19 Kamerstukken II 1916/17, 2 VII B, 14, p. 2.

20 Een enkele keer is een passage uit het door de Minister ingediende verzoekschrift voor publicatie vrijgegeven. Zie bijv. HR 19 mei 1920, B. 2465 en HR 27 september 1922, B. 2998.

21 Het gaat om de arresten van 1 oktober 1952 met de rolnummers 10 973, 11 028 en 11 048, gepubliceerd in respectievelijk B. 9254, B. 9255 en B. 9256.

ring stap voor stap te volgen en vast te leggen”.²² Om deze moeilijkheid zo goed mogelijk het hoofd te bieden, is het onderzoek zo opgezet dat een vorm van representatie van het verleden plaatsvindt, en wel op twee niveaus. Enerzijds – het eerste niveau – wordt een voorstelling gegeven van de verwijzingspraktijk in de periode 1915-1952.²³ Zij vindt plaats – in hoofdstuk III – aan de hand van de geschetste typologische ordening die, zoals we hebben gezien, bestaat uit verwijzingsinstructies van de eerste soort en die van de tweede soort (in hoofdstuk III vindt overigens een verfijning van de typologie plaats). Anderzijds – het tweede niveau – worden details weergegeven die iets laten doorschemeren van de praktijk in de onderzochte jaren, zodat – poëtischer uitgedrukt – “de kieren in het canvas (zichtbaar worden) waardoor we, misschien, even echt contact kunnen maken met de werkelijkheid van toen”.²⁴ Dergelijke details zijn onder meer te vinden in de grijze

22 Salvatore Satta, *De dag des oordeels*, Amsterdam: Meulenhoff 1982, p. 181 (*Il giorno del giudizio* 1979, vertaald door Frida De Matteis-Vogels).

23 Het is niet mijn bedoeling om de in de periode 1915-1952 verschenen rechtspraak, en in het bijzonder de verwijzingsarresten die in dit tijdvak zijn geweest, onderwerp te laten zijn van retrospectieve diagnostiek, zoals dat zou kunnen worden genoemd. “Het is niet juist bij de waardering van een historische situatie gebruik te maken van maatstaven die geheel berusten op huidige zedelijke oordelen”, zo luidt de – in dit verband toepasselijke – negende stelling behorende bij het proefschrift van Ch. P.A. Geppart, *Fiscale rechtsvinding*, in 1965 verdedigd aan de Rijksuniversiteit te Leiden.

24 Aldus kunsthistorica Mariette Haveman in haar Kees Fens-lezing: *Het belang van de bijzaak. Over kunst en herinnering*, Amsterdam: Athenaeum-Polak & Van Gennep 2018, p. 28.

tekstblokken die op verschillende plaatsen in de tekst zijn opgenomen, ook in hoofdstuk II. Daarin draait het – deels bij wijze van voorbereiding op hoofdstuk III – om de vraag wanneer de Hoge Raad na vernietiging van de bestreden uitspraak ertoe over gaat de zaak te verwijzen en welke formuleringen hij daarbij gebruikt. Verder bevat dit hoofdstuk een nadere introductie van het verschijnsel verwijzingsinstructie en het rechtskarakter daarvan. In hoofdstuk IV zijn enkele bevindingen van het onderzoek ondergebracht, zoals ook uit de verkorte inhoudsopgave volgt. Ik sluit af met een toegift, die is toegesneden op de persoon van de gebundelde (hoofdstuk V). In hoofdstuk VI zijn fragmenten uit enkele arresten opgenomen en hoofdstuk VII is de plaats waar enig onderzoeksmateriaal is uitgesteld.

II Ten principale beslissen of terugwijzen

De vraag waartoe beroep in cassatie in een belastingzaak leidt, valt niet eenduidig te beantwoorden. In nogal wat zaken verwerpt de Hoge Raad het ingestelde beroep in cassatie.¹ Dat is bijvoorbeeld het geval als het om een beslissing gaat die “geheel blijft ter verantwoording van de rechter die over de feiten oordeelt en waartegen niet met vrucht kan worden opgekomen”.² Maar de cassatieprocedure kan er ook toe leiden dat de Hoge Raad, al dan niet op gronden die hij zelf – ambtshalve dus – aanvoert,³ tot

-
- 1 HR 18 november 1942, B. 7575, waarin de Hoge Raad oordeelt “dat de raad van beroep – zij het op minder juiste gronden – een juiste beslissing heeft gegeven en het middel niet kan slagen”.
 - 2 HR 15 november 1933, B. 5504.
 - 3 Zie bijv. HR 5 mei 1916, B. 1378 en HR 27 juni 1934, B. 5637. G.L.A. van Dijk, ‘Cassatierechtspraak in belastingzaken’, De NV 1931, noemt “ambtshalve vernietiging een groot gevaar, waardoor de cassatie-rechtspraak ontaardt in een soort revolutierechtspraak, waarbij men veroordeeld wordt zonder verdediging” (p. 169). Zie nader over dit onderwerp: J. van Soest, ‘Cassatie op ambtshalve geconstateerde gronden in belastingzaken’, in: J.L. de Reede en J.H. Reestman (red.), *Op het snijvlak van recht en politiek. Opstellen aangeboden aan prof. mr. L. Prakke*, Deventer: Kluwer 2003, p. 277-289.

cassatie overgaat en de bestreden uitspraak geheel of gedeeltelijk vernietigt,⁴ bijvoorbeeld omdat de raad van beroep (hierna ook: de raad) – tot 1 maart 1957 de enige feitenrechter in belastingzaken – van een ander, verkeerd begrip is uitgegaan,⁵ een zienswijze huldigt die “minder juist” is,⁶ dan wel een ‘fout’ heeft gemaakt ten aanzien van de bewijslastverdeling.⁷ Vernietiging kan ook plaatsvinden omdat de feitenrechter buiten de rechtsstrijd van partijen is getreden,⁸ dan wel de bestreden uitspraak niet voldoende met redenen is omkleed en daarom niet kan worden gehandhaafd.⁹ In een zodanige situatie kan de Hoge Raad

4 Dat de uitspraak wordt en daarmee is vernietigd, heeft als consequentie dat zij “als niet meer bestaande niet voor handhaving (door de raad van beroep) vatbaar” is, zo leert HR 20 april 1927, B. 4046. Dat neemt niet weg dat het geschrift dat de uitspraak bevat blijft bestaan en deel blijft uitmaken van de stukken van het geding, zodat het mogelijk is om daaruit door verwijzing stukken over te nemen, aldus HR 7 januari 1925, B. 3573.

5 HR 23 januari 1952, B. 9152.

6 HR 21 oktober 1925, B. 3688.

7 HR 12 december 1951, B. 9127.

8 Zie bijv. HR 30 december 1925, B. 3716, HR 30 maart 1927, B. 4042 en HR 20 juni 1951, B. 9055.

9 Zie bijv. HR 13 oktober 1926, B. 3904. Zie ook HR 31B. 3119. In HR 13 november 1929, B. 4604, gebruikt de Hoge Raad de omschrijving “niet behoorlijk met redenen omkleed”, omdat “de bestreden uitspraak in het duister laat”, een formulering die tot de verbeelding spreekt, wat bij de bespreking van de vergadering van de raad van beroep is gebleken, en het daarom voor de Hoge Raad niet mogelijk is na te gaan of de raad de opbrengst van belanghebbendes bron van inkomen met inachtneming van de wettelijke bepalingen heeft vastgesteld. Zie ook HR 31 januari 1923, B. 3119 (“geheel in het duister wordt gelaten”).