

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

NADRUK VERBODEN

Faculteit der Economische wetenschappen Masterscriptie

Departement Fiscale Economie

Belastingrechtspraak openbaar; transparantie zelfs hier doorgedrongen?

**Een onderzoek naar de beslotenheid van de belastingrechtspraak en een
toetsing van het wetsvoorstel om de belastingrechtspraak openbaar te
maken**

Rotterdam, 16 december 2013

Naam: Sarah I.H. de Jong

Studentnummer: 335261

Scriptiebegeleider: mr. M.P.L. Adriaansen

Tweede beoordelaar: mr. R.B.N. van Ovest

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 - Inleiding	4
1.1 Inleiding	4
1.2 Aanleiding	4
1.3 Onderzoeksterrein	5
1.4 Probleemstelling en deelvragen	6
1.5 Afbakening	6
1.5.1 Inleiding	6
1.5.2 Behoorlijke rechtspraak.....	7
1.5.3 Argumentatieleer	7
1.5.4 Beleidsanalytische toets van de Raad van State	8
1.5.5 Kwaliteitscriteria van goede wetgeving	8
1.5.5.1 Ontstaansgeschiedenis van de kwaliteitscriteria van goede wetgeving	8
1.5.5.2 De inhoud van de kwaliteitscriteria van goede wetgeving	9
1.6 Onderzoeksplan en verantwoording	11
Hoofdstuk 2 – Besloten belastingrechtspraak	12
2.1 Inleiding	12
2.2 Openbaarheid van de rechtspraak in het bestuursrecht	12
2.3 Beslotenheid van de rechtspraak in het belastingrecht	13
2.4 De redenen voor beslotenheid van de belastingrechtspraak	14
2.5 Evaluatie van de redenen voor beslotenheid van de belastingrechtspraak	16
2.6 Vergelijking met andere rechtsgebieden	17
2.7 Afronding	21
Hoofdstuk 3 – Wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’	22
3.1 Inleiding	22
3.2 Toetsing van de legitimatie van de beslotenheid van de belastingrechtspraak	22
3.2.1 Toetsing van de legitimatie van de beslotenheid van de belastingrechtspraak op grond van de Grondwet.....	22
3.2.2 Toetsing van de legitimatie van de beslotenheid van de belastingrechtspraak op grond van internationale verdragen	23
3.3 De inhoud van het wetsvoorstel	25
3.4 De redenen voor een openbare belastingrechtspraak	26
3.5 Evaluatie van de redenen voor een openbare belastingrechtspraak	27
3.6 Afronding	34
Hoofdstuk 4 – De voordelen en nadelen van openbaarheid van de belastingrechtspraak	35
4.1 Inleiding	35

4.2 Voordelen.....	35
4.3 Nadelen.....	38
4.4 De afweging van de voordelen en nadelen van openbare belastingrechtspraak	40
4.4.1 Inleiding.....	40
4.4.2 Aansluiting bij internationale verdragen.....	41
4.4.3 Afweging belangrijkste voordeel tegen belangrijkste nadeel	41
4.4.4 Het ondervangen van de nadelen en het op andere manier bereiken van de voordelen	42
4.4.4.1 Ondervanging van de nadelen	42
4.4.4.2 Het op een andere manier bereiken van de voordelen	44
4.5 Afronding	44
Hoofdstuk 5 – De kwaliteitscriteria van goede wetgeving	45
5.1 Inleiding	45
5.2 Toetsing aan en verbeteringen op basis van strijdigheid met de kwaliteitscriteria	45
5.2.1 Toetsing aan rechtmatigheid en verbetermogelijkheden	45
5.2.2 Toetsing aan doeltreffendheid en doelmatigheid en verbetermogelijkheden	46
5.2.3 Toetsing aan subsidiariteit en evenredigheid en verbetermogelijkheden.....	46
5.2.4 Toetsing aan uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid en verbetermogelijkheden	47
5.2.5 Toetsing aan onderlinge afstemming en verbetermogelijkheden	47
5.2.6 Toetsing aan eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid en verbetermogelijkheden	48
5.3 Afronding	48
Hoofdstuk 6 – Samenvatting, aanbevelingen en beantwoording hoofdvraag	49
6.1 Inleiding	49
6.2 Samenvatting.....	49
6.2.1 Onderzoek	49
6.2.2 Besloten belastingrechtspraak	49
6.2.3 Wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’	49
6.2.4 Voordelen en nadelen van het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’	50
6.2.5 Kwaliteitscriteria van goede wetgeving	50
6.3 Aanbevelingen.....	50
6.4 Beantwoording hoofdvraag en belangrijkste aanbevelingen	50
Literatuurlijst	52
Rechtspraakoverzicht	58
Register kamerstukken	58

Hoofdstuk 1 - Inleiding

1.1 Inleiding

Na diverse schandalen, zoals die bij Goldman Sachs, Enron en Icesave, sturen verschillende corporate governance hervormingen in zowel Europa als Amerika aan op meer transparantie.¹ In de V.S. zijn om aan de roep naar meer transparantie te voldoen, de Sarbanes-Oxley Act van 2002 en de Dodd-Frank Act van 2010 ontstaan. In Europa is de Europese Commissie in 2003 gekomen met het EU Action Plan en in 2011 met de EU Green Paper on Corporate Governance.² Naast dat op overkoepelend niveau meer wordt geregeld ten aanzien van transparantie op het gebied van corporate governance, komen ook op lidstaatniveau steeds meer 'best practices' ten aanzien van transparantie in de corporate governance codes terecht. In de Nederlandse corporate governance code wordt in lid II.2 ingegaan op onder andere transparantie in de bezoldiging. Niet alleen op het terrein van corporate governance, maar ook in andere wetten wordt transparantie steeds belangrijker.

In het vervolg van dit hoofdstuk wordt in paragraaf 1.2 de aanleiding van mijn onderzoek beschreven. In paragraaf 1.3 wordt het onderzoeksterrein beschreven. In paragraaf 1.4 worden de hoofdvraag en deelvragen uiteengezet, waarna in paragraaf 1.5 een afbakening van mijn onderzoek wordt weergegeven. Paragraaf 1.6 bevat het onderzoeksplan en de verantwoording.

1.2 Aanleiding

De belastingrechtspraak vindt sinds jaar en dag besloten plaats, maar er zijn nu kennelijk overwegingen om de belastingrechtspraak openbaar te laten plaatsvinden. Staatssecretaris van Financiën Weekers bood op 14 april 2011 ter verhoging van de transparantie een ontwerp-wetsvoorstel, om belastingzaken voortaan openbaar te laten plaatsvinden, voor consultatie aan. Een transparante, controleerbare belastingrechtspraak is in zijn ogen belangrijk, aangezien dit onder andere kan voldoen aan de toenemende maatschappelijke roep om transparantie.³ Kenbaarheid en controleerbaarheid van hetgeen op de zitting wordt besproken, is volgens het kabinet een zwaarwegend algemeen belang, sluit beter aan bij andere rechtsgebieden en ons omringende landen en vormt een waarborg voor een behoorlijke rechtspraak.⁴ Toch zijn er ook mensen die geen voorstander zijn van een openbare belastingrechtspraak. Op 24 september 2010 is in Breda een mini-symposium geweest ter ere van jubilaris J.J.M. Hertoghs met als titel: 'Belastingrechtspraak openbaar! Is dan niets meer

¹ Hermalin, B.E., & Weisbach, M.S. (2007). *Transparency and corporate governance*. Cambridge: National Bureau of Economic Research.

² Het EU Action Plan is Europese Commissie. (2012). Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economische en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's actieplan: Europees vennootschapsrecht en corporate governance - een modern rechtskader voor meer betrokken aandeelhouders en duurzame ondernemingen. Verkregen 25 februari 2013, van <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0740:FIN:NL:PDF> en Europese Commissie. (2012). Modernisation of company law and enhancement of corporate governance. Verkregen 25 februari 2013, van http://ec.europa.eu/internal_market/company/modern/index_en.htm en de EU Green Paper on Corporate Governance is Europese Commissie. (2011). Green paper. The EU corporate governance framework. Verkregen 25 februari 2013, van http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/com2011-164_en.pdf.

³ Rijksoverheid. Belastingrechtspraak openbaar. Verkregen 1 februari 2013, van <http://www.rijksoverheid.nl/nieuws/2011/04/14/belastingrechtspraak-openbaar.html>.

⁴ Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak (2011), MvT, p. 3-4.

heilig?’⁵ In deze masterscriptie wil ik het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ nader bestuderen (veelal kortweg aangeduid met: het wetsvoorstel).

In de politiek en in de fiscale wetenschap is al enige tijd een discussie gaande of het besloten zijn van de zitting en de uitspraak van belastingzaken zou moeten veranderen.⁶ Met deze masterscriptie wordt beoogd een bijdrage te leveren aan deze discussie. De beslotenheid van de belastingrechtspraak dient het privacybelang van de belastingplichtige op het gebied van zijn financiële aangelegenheden. Het openbaar maken van de belastingrechtspraak kan ervoor zorgen dat belastingplichtigen minder snel naar de rechter stappen, omdat bedrijfsgegevens dan mogelijk ook openbaar worden. Jarenlang is de afweging geweest dat het privacybelang boven het belang van een openbare rechtspraak gaat. Nu heeft het kabinet op basis van een vergelijking met andere rechtsgebieden en met andere landen besloten dat de afweging in het voordeel van openbaarheid uitvalt.⁷

1.3 Onderzoeksterrein

Ik wil onderzoeken of het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ ingevoerd dient te worden door naar verschillende aspecten te kijken. Ten eerste wil ik onderzoeken of de redenen, die in het verleden zijn gegeven om de belastingrechtspraak besloten te laten plaatsvinden, valide zijn (hoofdstuk 2); hiertoe gebruik ik drie algemene beoordelvragen, die door de argumentatieleer zijn ontwikkeld.

Ten tweede wil nagaan of de argumenten, die in de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ worden aangevoerd, voor openbaarheid van de belastingrechtspraak, valide zijn (hoofdstuk 3); hiertoe gebruik ik de beleidsanalytische toets van de Raad van State. Deze toets is één van de drie toetsen die de Raad van State gebruikt om de kwaliteit van wetgeving te toetsen.⁸ Bij deze toets wordt naar drie onderdelen gekeken: de probleemomschrijving, de probleemaanpak en de uitvoering. De reden dat ik deze toets gebruik en niet weer op basis van de argumentatieleer beoordeel of de argumenten goed zijn, is omdat ik in tegenstelling tot hoofdstuk 2 in hoofdstuk 3 ook kijk naar de vormgeving van het wetsvoorstel.

Ten derde wil ik de voordelen en nadelen van invoering van het wetsvoorstel tegen elkaar afwegen en op basis hiervan oordelen of het wetsvoorstel ingevoerd dient te worden (hoofdstuk 4). De voordelen en nadelen weeg ik in hoofdstuk 4 tegen elkaar af door te kijken of openbaarheid of beslotenheid van de belastingrechtspraak beter aansluit bij internationale wetgeving, of het belangrijkste voordeel van openbaarheid belangrijker is dan het

⁵ Pieterse heeft van dit mini-symposium verslag gedaan in het MBB van 2010: Pieterse, L.J.A. (2010). Belastingrechtspraak openbaar! is er dan niets meer heilig? verslag van het mini-symposium van 24 september 2010 georganiseerd ter ere van jubilaris mr. J.J.M. Hertoghs. *MBB*, 12(455-457). In Belastingrechtspraak openbaar, is dan niets meer heilig? (2011). *TFB*, 4(2) wordt dit symposium ook beschreven.

⁶ Fortuin, P. (2012). Openbaarheid van belastingrechtspraak. *FED Fiscaal Weekblad*, 78, p. 1 en *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 3. Van Huijgevoort en Van Suilen bijvoorbeeld bepleiten de openbaarheid van belastingrechtspraak in Van Huijgevoort, B.F.A. (2009). Sesam, open U! *WFR*, 1417 en Van Suilen, A.J.H. (2008). Pleidooi voor openbare belastingrechtspraak. *NtFR*, 933. Herreveld daarentegen vindt dat belastingrechtspraak besloten dient te blijven, in Herreveld, F.R. (2009). Belastingprocedures dienen besloten te blijven. *WFR*, 1509.

⁷ *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 3-4.

⁸ Naast de beleidsanalytische toets, hanteert de Raad van State een juridische toets en een wetstechnische toets. De juridische toets kijkt vooral naar de samenhang met reeds bestaande regels en de wetstechnische toets kijkt vooral naar de –belangrijke– details van de wetgevingstechniek, zoals terminologie, opzet e samenhang tussen tekst en toelichting. Deze informatie is ontleend aan Elzinga, D.J., De Lange, R., & Hoogers, H.G. (2006). *Van der pot handboek van het Nederlandse staatsrecht*. Deventer: Kluwer, p. 661-662.

belangrijkste nadeel en door na te gaan of enerzijds de voordelen ook op een andere manier te bereiken zijn en anderzijds of de nadelen te ondervangen zijn. Indien namelijk de voordelen ook op een andere en minder vergaande manier te bereiken zijn, hoeft het wetsvoorstel niet ingevoerd te worden. Indien dit echter niet het geval is en de nadelen (gemakkelijk) te ondervangen zijn, pleit dit voor invoering van het wetsvoorstel.

Indien blijkt dat het wetsvoorstel in principe ingevoerd dient te worden, aangezien de voordelen de nadelen overtreffen, wil ik het wetsvoorstel toetsen aan de kwaliteitscriteria van goede wetgeving (hoofdstuk 5). Indien blijkt dat het wetsvoorstel strijdig is met deze criteria, ga ik na of er mogelijkheden zijn om dit op te lossen. Indien deze mogelijkheden niet bestaan, is mijn eindconclusie dat het wetsvoorstel niet ingevoerd dient te worden. Ik wil tenslotte in deze masterscriptie kijken of er verbetermogelijkheden van het wetsvoorstel zijn, gelet op de kwaliteitscriteria van goede wetgeving.

1.4 Probleemstelling en deelvragen

Op grond van hetgeen is beschreven in paragraaf 1.3, bestaat mijn probleemstelling uit diverse onderdelen en luidt:

Dient het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ ingevoerd te worden gelet op een gedegen argumentatie en een zorgvuldige afweging van de voordelen en nadelen? Zo ja, voldoet het wetsvoorstel aan de kwaliteitscriteria van goede wetgeving en zijn er verbeteringen mogelijk?

In deze scriptie ga ik de hoofdvraag beantwoorden aan de hand van de volgende deelvragen:

- Welke redenen zijn gegeven om de belastingrechtspraak besloten te laten plaatsvinden en in hoeverre zijn deze valide op basis van de argumentatieleer? (hoofdstuk 2);
- Wat is de inhoud van het wetsvoorstel, wat zijn de redenen om de belastingrechtspraak nu openbaar te laten plaatsvinden en in hoeverre zijn deze valide op basis van de beleidsanalytische toets van de Raad van State? (hoofdstuk 3).
- Wat zijn de voordelen en nadelen van openbaarheid van de belastingrechtspraak, zoals verwoord in het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’? (hoofdstuk 4);
- Welke verbeteringen kunnen worden gedaan, gelet op de toetsing van het wetsvoorstel aan de kwaliteitscriteria goede wetgeving? (hoofdstuk 5).

Het laatste hoofdstuk bestaat uit een samenvatting, aanbevelingen en de beantwoording van de hoofdvraag (hoofdstuk 6).

1.5 Afbakening

1.5.1 Inleiding

Deze paragraaf gaat in op de afbakening van de hoofdvraag. Aangezien in deze scriptie meerdere keren wordt ingegaan op een behoorlijke rechtspraak, definieer ik deze term in paragraaf 1.5.2 In hoofdstuk 2 wordt de argumentatieleer gebruikt om te bepalen of de argumenten die in het verleden zijn gegeven voor een besloten rechtspraak valide zijn. In paragraaf 1.5.3 wordt de argumentatieleer daarom beschreven. In hoofdstuk 3 worden de redenen, die de wetgever aanvoert voor een openbare rechtspraak, getoetst door middel van de beleidsanalytische toets van de Raad van State. In paragraaf 1.5.4 wordt daarom deze beleidsanalytische toets beschreven. In deze scriptie ga ik in hoofdstuk 5 het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ toetsen aan de kwaliteitscriteria van goede wetgeving

(indien de voordelen van het wetsvoorstel de nadelen overtreffen). In dat kader beschrijf ik in paragraaf 1.5.5.1 de ontstaansgeschiedenis van deze criteria en in paragraaf 1.5.5.2 de uitwerking ervan.

1.5.2 Behoorlijke rechtspraak

Bij een behoorlijke rechtspraak wordt al snel gedacht aan de beginselen van een behoorlijke rechtspraak. Beginselen van behoorlijke rechtspraak vormen, volgens Van den Hoogen, de belangrijkste juridische kwaliteitseisen die aan rechtspraak worden gesteld. Zij waarborgen, volgens hem, een rechtmatig verloop van de procedure voor procespartijen en andere bij rechtspraak betrokkenen, zoals getuigen, belanghebbenden en het publiek. Hij definieert de beginselen van een behoorlijke rechtspraak als ‘rechtsnormen die in het recht van een bepaalde plaats en tijd als toetsingsnorm fungeren voor de rechtmatigheid van een (voorgenomen) gedraging of (rechts-)handeling van de rechter of de medewerkers van de rechterlijke organisatie in het kader van de procedure bij de rechter: rechtsnormen die gradueel verschillen van rechtsregels.’⁹ De verantwoordelijkheid voor een behoorlijke rechtspraak ligt bij de wetgevende, uitvoerende en rechterlijke macht. Art. 6 EVRM is een algemeen kader voor behoorlijke rechtspraak. Van den Hoogen noemt vijf beginselen die uit art. 6 EVRM en uit de rechtspraak van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) bij dit artikel kunnen worden afgeleid: (1) toegankelijkheid van rechtspraak, (2) openbaarheid van rechtspraak, (3) berechting binnen redelijke termijn, (4) onafhankelijkheid en onpartijdigheid en (5) een eerlijke behandeling.¹⁰ Wenders houdt een iets andere *indeling* van de beginselen aan en formuleert nog een aanvullend beginsel, namelijk het beginsel van effectieve rechtsbescherming.¹¹

1.5.3 Argumentatieleer

Om argumenten goed te kunnen beoordelen dienen beoordelingscriteria gehanteerd te worden.¹² Om te beoordelen of er goede argumenten worden aangevoerd, gebruik ik de argumentatieleer.¹³ Dit is een tak van wetenschap die methoden en technieken heeft ontwikkeld om de kwaliteit van argumentaties te beoordelen. Bij de beoordeling van een argument is doorslaggevend in hoeverre deze overtuigend is. Om de overtuigingskracht van argumenten te beoordelen kunnen drie algemene beoordelingsvragen worden gesteld:

- 1) Zijn de argumenten aanvaardbaar? Zijn de argumenten dus waar of aannemelijk?
- 2) Is de argumentatie geldig? Klopt dus het verband dat wordt gelegd tussen standpunt en argument en zijn standpunt en verbindende uitspraak op dezelfde wijze geformuleerd?
- 3) Is de stap van argumenten naar standpunt gerechtvaardigd? Is de verbindende uitspraak dus aanvaardbaar en overtuigend? Volgt uit de argumentatie dit standpunt? Zijn er eigenschappen, omstandigheden of redenen die een ander standpunt rechtvaardigen?

⁹ Van den Hoogen, R.H. (2007). *E-justice ITER 81 beginselen van behoorlijke elektronische rechtspraak*. Den Haag: Sdu, p. 29.

¹⁰ Van den Hoogen, R.H. (2007). *E-justice ITER 81 beginselen van behoorlijke elektronische rechtspraak*. Den Haag: Sdu, p. 29-37. Hier worden de beginselen ook nader uitgewerkt.

¹¹ De door Wenders onderscheiden beginselen zijn te vinden in Wenders, D.W.M. (2010). *Doorwerking van de beginselen van behoorlijke rechtspleging in de bestuurlijke voorprocedures*. (Doctoral dissertation, Universiteit Maastricht), Deventer: Kluwer, p. 72-73. De uitwerking van de beginselen door haar is te vinden op haar pagina's 74 t/m 117. Het aanvullende beginsel van effectieve rechtsbescherming beschrijft ze op de pagina's 73-74 en 117-129. In deze scriptie wordt ook de term goede rechtspraak gebruikt als aanduiding van een behoorlijke rechtspraak.

¹² IJzermans, M.G., & Van Schaaijk, G.A.F.M. (2007). *Oefening baart kunst, Onderzoeken, Argumenteren en presenteren voor juristen*. Den Haag: BJu, p. 56.

¹³ De informatie is ontleend aan: IJzermans, M.G., & Van Schaaijk, G.A.F.M. (2007). *Oefening baart kunst, Onderzoeken, Argumenteren en presenteren voor juristen*. Den Haag: BJu, p. 62-82.

1.5.4 Beleidsanalytische toets van de Raad van State

De beleidsanalytische toets van de Raad van State bestaat uit drie onderdelen. In het eerste onderdeel wordt gekeken naar de probleemomschrijving: waarbij onder andere wordt gekeken naar wat het probleem is, waarom dit een probleem is, voor wie dit een probleem is en wat de context van het probleem is. Het tweede onderdeel is het beoordelen van de probleemaanpak, waarbij wordt gekeken of de regeling wel een effectieve oplossing is voor het omschreven probleem. Het derde onderdeel is het bekijken van de uitvoering, waarbij wordt gekeken of de uitvoering adequaat is.¹⁴ De beleidsanalytische toets is een geschikte toets om na te gaan of de redenen voor openbaarmaking van de belastingrechtspraak goed genoeg zijn om een wettelijke regeling hiervoor te ontwerpen.¹⁵

1.5.5 Kwaliteitscriteria van goede wetgeving

1.5.5.1 Ontstaansgeschiedenis van de kwaliteitscriteria van goede wetgeving

Toen de kwaliteitscriteria van goede wetgeving nog niet (volledig) ontwikkeld waren, werd al gesproken over beginselen van behoorlijke wetgeving, waaraan wetgeving wel werd getoetst.¹⁶ In 1991 heeft het toenmalige kabinet in de nota *Zicht op Wetgeving* kwaliteitscriteria opgesteld, die een omschrijving geven van eisen waaraan goede wetgeving moet voldoen.¹⁷ De kwaliteitscriteria zijn nader uitgewerkt in de ‘Aanwijzingen voor de regelgeving.’ Deze Aanwijzingen zijn een circulaire van de Nederlandse Minister-president van 18 november 1992, die wordt aangepast aan ontwikkelingen als daar behoefte toe is.¹⁸

De ‘Aanwijzingen voor de regelgeving’ worden als een naslagwerk gebruikt voor Nederlandse wetgevingsjuristen. De kwaliteitscriteria uit de nota *Zicht op Wetgeving* zijn tot uitdrukking gekomen in het wetgevingskwaliteitsbeleid van het Ministerie van Justitie.¹⁹ In de nota *Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie* wordt voortgebouwd op de nota *Zicht op Wetgeving*, maar worden wel nieuwe accenten aangebracht. De rubricering die wordt

¹⁴ Raad van State. Toetsingskader. Verkregen 3 maart 2013, van http://www.raadvanstate.nl/onze_werkwijze/advisering/toetsingskader/.

¹⁵ Dit blijkt bijvoorbeeld uit het feit dat de eerste drie stappen van het stappenplan, die Zijlstra in zijn werk behandelt, voor het ontwerpen van een goede wettelijke regeling grotendeels overeenkomen met de beleidsanalytische toets van de Raad van State. Zie voor de stappen die Zijlstra beschrijft Zijlstra, S. E. (2006). Aanpak bij het opstellen van een wettelijke regeling. In S.E. Zijlstra, C.J. Bax & S.A.J. Munneke (Eds.), *Wetgevingsleer in theorie en praktijk*. Amsterdam/Rotterdam: Vrije Universiteit/Erasmus Universiteit, p. 155-163.

¹⁶ De idee dat wetgeving goed in elkaar moet steken bestaat al lange tijd. John Locke had al een mening over hoe goede wetgeving eruit dient te zien. Wetgevingstechniek zelf is in de negentiende eeuw tot ontwikkeling gekomen. De wetgevingstechniek is sindsdien continu in ontwikkeling. Een belangrijke stap in de wetgevingswetenschap is dat er beginselen van behoorlijke regelgeving zijn ontwikkeld. Van der Vlies, I.C. (1991). *Handboek wetgeving*. Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, p. 140-167. Meer over de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving kan gevonden worden in De Blicck, L.A., Van Amersfoort, P.J., de Blicck, J., Van der Ouderaa, E.A.G., & Koopman, R.J. (2009). *Algemene wet inzake rijksbelastingen*. Deventer: Kluwer, p. 224-229, De Haan, P., Drupsteen, G., & Fernhout, R. (2001). *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat*. Deventer: Kluwer, p. 305, het Harmonisatiewet-arrest: HR 14 april 1989, AB 1989, 207, NJ 1989, 469 en Eijlander, P., & Voermans, W. (2009). *Wetgevingsleer*. Den Haag: BJu, p. 9.

¹⁷ De nota *Zicht op Wetgeving* is *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008 nr. 1-2.

¹⁸ Aanwijzingen voor de regelgeving (doorlopende tekst tot en met 7e wijziging, *Stcrt.* 2005, 87), Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992 (hierna: Aanwijzingen voor de regelgeving).

¹⁹ Broeksteeg, J.L.W., Hardy, E.M., Klosse, S., Peeters, M.G.W.M., & Verhey, L.F.M. (2005). *Zicht op wetgevingskwaliteit. een onderzoek naar de wetgevingsadvisering van de raad van state*. Meppel: BJu. Wetenschappelijk Onderzoeken Documentatiecentrum. Universiteit Maastricht, Faculteit der Rechtsgeleerdheid, p. 5.

gebruikt in de nota *Zicht op Wetgeving*, wordt ook gebruikt in de nota *Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie*.²⁰ De kwaliteitscriteria zijn richtinggevend geworden om de kwaliteit van wetgeving te beoordelen.²¹ De volgende kwaliteitscriteria goede wetgeving worden onderscheiden: rechtmatigheid, doeltreffendheid en doelmatigheid, subsidiariteit en evenredigheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid, onderlinge afstemming en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

1.5.5.2 De inhoud van de kwaliteitscriteria van goede wetgeving

In deze paragraaf wordt de inhoud van de verschillende kwaliteitscriteria nader uitgewerkt.²² Ik gebruik hierbij zowel de nota *Zicht op Wetgeving* als de nota *Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie*. Daarnaast wordt ook gebruik gemaakt van de ‘Aanwijzingen voor regelgeving,’ die voor het laatst in 2005 zijn gewijzigd.

De kwaliteitscriteria van goede wetgeving houden het volgende in:

- *Rechtmatigheid*. Wetten moeten volgens deze eis deze rechtmatig zijn, hetgeen betekent dat ze in overeenstemming met het recht moeten zijn en gericht op de verwezenlijking van rechtsbeginselen.²³ Bij dit criterium wordt vooral gekeken naar juridische aspecten: is een wet bijvoorbeeld in overeenstemming met het internationale en communautaire recht, de Grondwet en algemene rechtsbeginselen; is de wetgeving op het juiste niveau van regelgeving geregeld; is sprake is van goede attributie of delegatie van bevoegdheden; wanneer en hoe treedt de wet in werking en is sprake of moet sprake zijn van overgangsrecht?²⁴ Volgens aanwijzing 15 van de ‘Aanwijzingen voor regelgeving’ houdt rechtmatigheid ook in dat de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een regeling niet onevenredig zijn in verhouding tot de met de regeling te dienen doelen. Tevens houdt rechtmatigheid in dat bestuursbevoegdheden zoveel mogelijk worden genormeerd, waarbij rechtswaARBorgen worden geëerbiedigd. Tenslotte houdt rechtmatigheid in dat wordt nagegaan of een regeling niet in strijd is met hogere regels.²⁵
- *Doeltreffendheid en doelmatigheid*. Om te zorgen dat een wet doeltreffend en doelmatig is, is het belangrijk dat de aan de wet ten grondslag liggende doelstellingen helder en volledig worden geformuleerd en te zorgen voor een goede toelichting bij het wetsvoorstel.²⁶ Doeltreffend wil zeggen dat de wet moet leiden tot de verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen. Doelmatig wil zeggen dat de baten van een wet tegen de lasten ervan moet opwegen, ofwel een wet moet efficiënt zijn.²⁷ Ook wanneer met een wet niet uitdrukkelijk het opleggen van lasten wordt beoogd, moet volgens aanwijzingen 13 en 14 van de ‘Aanwijzingen voor

²⁰ *Kamerstukken II 2000/01*, 27 475, nr. 2, p. 8.

²¹ Vleggeert, J. (2012). Evaluatie van het regime voor fiscale beleggingsinstellingen en een voorstel voor een nieuw regime. *WFR*, 6948, p. 1.

²² Goede wetgeving moet volgens de nota *Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie* voldoen aan de eisen van rechtszekerheid, rechtsgelijkheid, doorzichtigheid, consistentie, proportionaliteit, effectiviteit en efficiency, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. Wetgeving moet daarnaast adequaat, duurzaam en helder zijn. *Kamerstukken II 2000/01*, 27 475, nr. 2, p. 1. De informatie over deze paragraaf komt voornamelijk uit dit kamerstuk en *Kamerstukken II 1990/91*, 22 008 nr. 1-2 en *Aanwijzingen voor de regelgeving*. Deze eisen worden ook al geformuleerd in *Kamerstukken II 1999/2000*, 26 800 VI, nr. 2, p. 10–12.

²³ *Kamerstukken II 2000/01*, 27 475, nr. 2, p. 8. Volgens de nota *Zicht op Wetgeving* is rechtmatigheid de meest wezenlijke kwaliteitseis voor wetgeving.

²⁴ *Kamerstukken II 1990/91*, 22 008 nr. 1-2, p. 24.

²⁵ *Aanwijzingen voor de regelgeving*, p. 99 en 10-11.

²⁶ *Aanwijzingen voor de regelgeving*, p. 99, 3-4 en 8-10.

²⁷ *Kamerstukken II 2000/01*, 27 475, nr. 2, p. 8.

de regelgeving' bij de keuze voor een bepaalde regeling worden gestreefd naar zo beperkt mogelijke lasten voor burgers, bedrijven, instellingen en de overheid. Ook moet worden gekeken naar onbedoelde neveneffecten van een wettelijke regeling.²⁸

- *Subsidiariteit en evenredigheid.* Deze eisen houden in dat het overheidsoptreden nietodeloos vergaand in de samenleving mag ingrijpen. De eis van subsidiariteit houdt in dat de overheid zoveel mogelijk burgers en maatschappelijke organisaties zelfregulerend moet laten optreden en zich dus zoveel mogelijk dient te onthouden van het stellen van minimumeisen en het stellen van het institutionele en materiële voorwaarden, zodat maatschappelijke processen worden ondersteund. Waar mogelijk moeten bevoegdheden op een zo laag mogelijk niveau worden gelegd.²⁹ Ook de eis van evenredigheid vraagt erom dat de overheid zoveel mogelijk ruimte laat voor het zelfregulerend vermogen van burgers en maatschappelijke organisaties; dit is ook verwoord in aanwijzing 8 van de 'Aanwijzingen voor de regelgeving'.³⁰ Uit het evenredigheidsbeginsel vloeit ook de eis voort dat de overheid moet zorgen dat er een redelijke verhouding is tussen de baten en lasten die uit een regeling kunnen voortvloeien, zie hiervoor ook weer aanwijzing 13 van de 'Aanwijzingen voor de regelgeving'.³¹
- *Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.* Bij deze eisen dienen de belasting en de kosten voor het bestuurlijk en justitieel apparaat zo beperkt mogelijk te blijven.³² De eis van handhaafbaarheid houdt in dat het mogelijk moet zijn de naleving van wettelijke regels af te dwingen. Volgens aanwijzing 11 van de Aanwijzingen voor de regelgeving moet ook gekeken worden langs welke weg het beste gehandhaafd kan worden: langs bestuursrechtelijke, civielrechtelijke of strafrechtelijke weg dan wel langs andere wijze.³³ Een goede uitvoerbaarheid van een wettelijke regeling vraagt om een goed en intensief contact tussen degenen die met de voorbereiding van de wet belast zijn en degenen die voor de uitvoering en in het bijzonder de systeemontwikkeling verantwoordelijk zijn. Ook vraagt een goede uitvoerbaarheid om inhoudelijke en procedurele afstemming tussen de wet en de benodigde informatiesystemen.³⁴
- *Onderlinge afstemming.* Wanneer een wettelijke regeling wordt ontworpen, is het belangrijk dat de regels onderling zijn afgestemd. De onderlinge afstemming is zowel nodig a) wanneer de regelingen een verschillend onderwerp betreffen, die echter door hun effecten sterk op elkaar inwerken, als in het geval van b) verscheidenheid aan regelingen over dezelfde of verwante kwesties. In het eerste geval kan onderlinge afstemming worden bewerkstelligd door coördinatie en integratie van regelgeving en bestuurlijk optreden; in het tweede geval door harmonisatie.

²⁸ Dit ook volgens aanwijzing 9 van de Aanwijzingen voor de regelgeving, zie hiervoor p. 99 en 4.

Kamerstukken II 1990/91, 22 008 nr. 1-2, p. 25.

²⁹ Dit vloeit ook voort uit aanwijzing 16 van de Aanwijzingen voor de regelgeving. Aanwijzingen voor de regelgeving, p. 99 en 10.

³⁰ Aanwijzingen voor de regelgeving, p. 99 en 3-4 en *Kamerstukken II* 2000/01, 27 475, nr. 2, p. 8.

³¹ *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008 nr. 1-2, p. 26-27 en Aanwijzingen voor de regelgeving, p. 99 en 8-9.

Aanwijzing 15 (dat de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een regeling, niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de met de regeling te dienen doelen) geldt ook bij deze eis. Aanwijzingen voor de regelgeving, p. 99 en 10.

³² *Kamerstukken II* 2000/01, 27 475, nr. 2, p. 8. De nota *Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie* noemt deze eisen essentieel voor de werking van wetten en voor de geloofwaardigheid van de overheid. Er moeten namelijk geen wetten gemaakt worden die niet uitvoerbaar of handhaafbaar zijn, aangezien dit leidt tot symboolwetgeving en een dode letter.

³³ Ook hier geldt aanwijzing 13 van de Aanwijzingen voor de regelgeving. Aanwijzingen voor de regelgeving, p. 99 en 8-9 en 63-66. De sancties staan voornamelijk beschreven in de aanwijzingen 139-147. Aanwijzingen voor de regelgeving, p. 99 en 6.

³⁴ *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008 nr. 1-2, p. 27-29.

- *Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.* Wetten dienen eenvoudig, duidelijk en toegankelijk te zijn.³⁵ Wetten moeten volgens deze eis goed zijn geformuleerd en de structuur en vormgeving van een wet moet ook goed zijn. Onnodige sterke gedetailleerdheid van een wet moet worden vermeden.³⁶ Duidelijkheid, eenvoud en een bestendig karakter van regelingen wordt ook voorgeschreven in aanwijzing 10 van de ‘Aanwijzingen voor de regelgeving.’³⁷ Volgens de aanwijzingen 52 en 54 van de ‘Aanwijzingen voor de regelgeving’ moet een regeling zo beknopt mogelijk zijn geformuleerd en moet het normale taalgebruik zo veel mogelijk worden gevolgd.³⁸

1.6 Onderzoeksplan en verantwoording

De vraag of het wetsvoorstel dient te worden ingevoerd, staat in deze scriptie centraal. Voor de beantwoording van mijn hoofd- en deelvragen wordt ruimschoots gebruik gemaakt van bronnen uit de wetenschappelijke literatuur. Derhalve draagt mijn masterscriptie het karakter van een literatuurstudie. Een mogelijk nadeel van dit type studie is dat de literatuur niet meer actueel is. Voorts kan in de wetenschappelijke literatuur onvoldoende antwoord op een vraag beschikbaar zijn en kunnen verschillende studies tegenstrijdige uitkomsten hebben.

Aangezien wordt afgegaan op het werk van diverse wetenschappers moet worden nagegaan of de informatie correct, begrijpbaar en onpartijdig is.³⁹ Volgens Fink voldoet een goede literatuurstudie aan de eisen van systematisch, expliciet, begrijpbaarheid en reproduceerbaarheid.⁴⁰ In mijn scriptie houd ik rekening met de nadelen van een literatuurstudie en tracht ik te voldoen aan de eisen van Fink.

³⁵ *Kamerstukken II* 2000/01, 27 475, nr. 2, p. 9.

³⁶ *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008 nr. 1-2, p. 30.

³⁷ *Aanwijzingen voor de regelgeving*, p. 99 en 5.

³⁸ *Aanwijzingen voor de regelgeving*, p. 99 en 23-24. In hoofdstuk 3 en de paragrafen 4.1 tot en met 4.4 van de *Aanwijzingen voor de regelgeving* staat meer precies geregeld wat de eisen van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid inhouden. *Aanwijzingen voor de regelgeving*, p. 99 en 23-44.

³⁹ Literatuuronderzoek (review). (2009). *Tijdschrift Voor Praktijkondersteuning*, 3(58) en Fink, A. (2005). *Conducting research literature reviews : From the internet to paper*. California: Sage, p. 3-10 en 152-162.

⁴⁰ Fink, A. (2005). *Conducting research literature reviews : From the internet to paper*. California: Sage, p. 17.

Hoofdstuk 2 – Besloten belastingrechtspraak

2.1 Inleiding

In het tweede hoofdstuk staan de redenen centraal, die in het verleden zijn gehanteerd om over te gaan tot de beslotenheid van de belastingrechtspraak. Aangezien het belastingrecht onderdeel uitmaakt van het bestuursrecht, wordt in paragraaf 2.2 eerst ingegaan op openbaarheid van de rechtspraak bij het bestuurrecht, voordat in paragraaf 2.3 wordt ingegaan op hoe de belastingrechtspraak nu plaatsvindt. In paragraaf 2.4 wordt ingezoomd op de redenen die in het verleden zijn gegeven om over te gaan tot besloten belastingrechtspraak. In paragraaf 2.5 wordt vervolgens door middel van de drie vragen van de argumentatieleer nagegaan over deze redenen valide zijn. Om een goed oordeel te geven of de redenen, die gegeven zijn om de belastingrechtspraak besloten te laten plaatsvinden, valide zijn wordt in paragraaf 2.6 de belastingrechtspraak vergeleken met andere rechtsgebieden. In paragraaf 2.7 wordt dit hoofdstuk afgerond.

2.2 Openbaarheid van de rechtspraak in het bestuursrecht

In het algemene bestuursrecht vindt de zitting in beginsel in het openbaar plaats, op grond van art. 8:62 lid 1 Awb en worden de uitspraken op grond van art. 8:79 Awb gepubliceerd. De wetgever heeft het noodzakelijk gevonden, om in afwijking van de hoofdregel (van een openbare zitting), een besloten zitting mogelijk te maken, in geval van zwaarwegende redenen.⁴¹ Deze zwaarwegende redenen moeten dan wel in het proces-verbaal van de zitting worden vermeld, overeenkomstig art. 8:61 Awb. Hoewel dit niet wordt vermeld in de Memories van Toelichting bij de wijziging in 1994 en bij de Wet herziening van het fiscale procesrecht, vermoed ik dat dit wordt geëist om de controleerbaarheid van de rechtspraak te vergroten. In de Memorie van Toelichting bij de wijziging van 1994 wordt gewezen op het grote belang van de openbaarheid, maar wordt ook aangegeven dat omstandigheden denkbaar zijn dat dit belang moet wijken voor een in het concrete geval nog zwaarder wegend ander belang. Deze belangen zijn uitdrukkelijk omschreven in art. 8:62 lid 2 Awb. Onderdeel c van art. 8:62 lid 2 Awb is in overeenstemming met art. 10 lid 1 Gw. In art. 121 Gw is vastgelegd dat de zitting in beginsel openbaar moet zijn. Volgens art. 121 Gw zijn uitzonderingen op de openbaarheid van de zitting toegestaan, indien deze uitzonderingen staan in een wet in formele zin. De Awb is een wet in formele zin en dus zijn de uitzonderingen op de openbaarheid van de zitting, die in de Awb zijn opgenomen, toegestaan. Voor de betreffende uitzonderingen in art. 8:62 lid 2 Awb is volgens de Tweede Kamer aansluiting gezocht bij de criteria vermeld in art. 6 EVRM en art. 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: IVBPR). Wanneer art. 8:62 lid 2 onderdelen a t/m d Awb worden vergeleken met de artikelen van deze internationale verdragen, lijken de uitzonderingen hiermee inderdaad in overeenstemming. De enige vraag die ik bij de vergelijking heb, is of de ‘veiligheid van de Staat’ als bedoeld in art. 8:62 lid 2 onderdeel b Awb hetzelfde is als ‘nationale veiligheid in een democratische samenleving,’ maar met een beetje goede wil kun je in Europees verband de ‘Staat’ als ‘een democratische samenleving’ opvatten en kun je de ‘de veiligheid van de staat’ opvatten als ‘de nationale veiligheid.’

Het voorgaande onderbouw ik door te kijken naar de definities van Staat en democratische samenleving. Er is geen duidelijke en gecodificeerde definitie van Staat voorhanden in het

⁴¹ *Kamerstukken II 1991/92*, 22 495, nr. 3, p. 139. Bijna alle informatie in deze paragraaf is afkomstig uit dit kamerstuk.

internationale recht.⁴² Wel zijn er criteria om vast te stellen of een staat is ontstaan. Het bestaan van effectief gezag is bijvoorbeeld een belangrijke overweging bij de beoordeling van het ontstaan van nieuwe staten (effectiviteitsbeginsel). Volgens art. 1 van de Montevideo Conventie, die door velen wordt beschouwd als de ‘best known formulation of the basic criteria for statehood,’ moet de Staat als een persoon van internationaal recht over de volgende kwalificaties beschikken: een permanente bevolking, een begrensde territorium, een regering en het vermogen om relaties/betrekkingen aan te gaan met andere staten.⁴³ Uit die omschrijving van een Staat blijkt niet dat een Staat democratisch hoeft te zijn en daarnaast wordt de Staat beschouwd als losstaand van de samenleving.⁴⁴ In deze zin is een democratische samenleving dus niet hetzelfde als een Staat. In Europees verband kan echter worden gesteld dat een Staat in wezen hetzelfde is als een democratische samenleving.⁴⁵ De Europese Unie is bedoeld als een gemeenschap van democratische rechtstaten en om lid te worden van de Europese Unie zijn in 1993 de ‘Kopenhagen criteria’ ontwikkeld, waaraan (nieuwe) lidstaten zouden moeten voldoen. Volgens deze criteria moet een (nieuwe) lidstaat onder andere respect hebben voor beginselen van de *democratie*, de rechtstaat en de mensenrechten. Deze criteria zijn terug te vinden in art. 49 van het in 2009 in werking getreden Verdrag van Lissabon.⁴⁶

2.3 Beslotenheid van de rechtspraak in het belastingrecht

Volgens de Memorie van Toelichting bij de Wet herziening van het fiscale procesrecht wordt in het belastingrecht materieel het gedifferentieerde stelsel gehandhaafd, maar wordt in technisch opzicht aangesloten bij de systematiek van art. 8:62 Awb.⁴⁷ Art. 8:62 Awb geldt in het belastingrecht slechts als het gaat om een beroep tegen een beslissing om een boete geheel of gedeeltelijk in stand te laten. In andere gevallen geldt volgens art. 27c AWR beslotenheid van het onderzoek ter zitting bij de rechtbank. Volgens art. 27c AWR vindt het onderzoek ter zitting plaats met gesloten deuren, maar kan de rechtbank bepalen dat het onderzoek openbaar plaatsvindt, voor zover de belangen van partijen daardoor niet worden geschaad. Hetzelfde is bepaald voor het hoger beroep en het beroep in cassatie, namelijk respectievelijk in art. 27h lid 2 en 29 c lid 3 en 4 AWR. Het onderzoek is slechts in beginsel openbaar, indien het gaat om een beroep tegen een uitspraak, waarbij een bestuurlijke boete geheel of gedeeltelijk is gehandhaafd. Bij fiscale boetezaken is volgens art. 27c AWR aangesloten bij art. 8:62 Awb.

⁴² Er zijn wel kenmerken van een Staat. Iedere Staat is bijvoorbeeld juridisch onafhankelijk ten opzichte van andere staten en dus onafhankelijk/‘soverein’ en heeft zijn eigen regels van internationaal privaatrecht. Kenmerkend voor een nationale Staat is territorialiteit en dat zij wordt beschouwd als een abstracte persoon of ordening op zichzelf.

⁴³ Deze criteria dienen ter beoordeling van het ontstaan van Staten. Deze criteria gaan niet altijd op. Er zijn entiteiten die niet geheel aan deze criteria voldeden en toch als Staat werden erkend en er zijn entiteiten die aan de criteria voldeden en toch niet als Staat werden erkend. Meer informatie over de definitie en kenmerken van Staat is te vinden in Werner, W.G., & Wessel, R.A. (2010). *Internationaal en europees recht een verkenning van grondslagen en kenmerken sinds het verdrag van Lissabon*. Groningen: Europa Law Publishing, p. 3-17 en 195-222.

⁴⁴ Niet democratische staten zijn bijvoorbeeld China, Cuba, Eritrea, Laos, Noord-Korea, Syrië, Turkmenistan en Vietnam. Deze staten zijn niet-democratische, aangezien de politieke macht is geconcentreerd in één enkele politieke partij waarvan de structuur versmolten is met de regeringshiërarchie.

⁴⁵ Democratisch houdt volgens de Rijksoverheid in dat het volk de koers bepaalt, zie hiervoor: Rijksoverheid. Democratie. Verkregen 1 november 2013, van <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/democratie-en-burgerschap/democratie>. In Raad voor Maatschappelijke Ontwikkeling. (2007). *Vormen van democratie Een advies over democratische gezindheid (advies 42)*. Amsterdam: SWP 2007 is op pagina 9 t/m 13 meer te vinden over de definitie en de invulling van democratie.

⁴⁶ Werner, W.G., & Wessel, R.A. (2010). *Internationaal en europees recht een verkenning van grondslagen en kenmerken sinds het verdrag van Lissabon*. Groningen: Europa Law Publishing, p. 205-222.

⁴⁷ *Kamerstukken II 1996/97*, 25 175, nr. 3, p. 20-21. Bijna alle informatie in deze paragraaf is afkomstig uit dit kamerstuk.

De uitspraak wordt in het openbaar gedaan, maar dit betreft in beginsel alleen het uitspreken van het dictum.⁴⁸

Een belangrijk aspect bij belastingzaken is dat er een fiscale geheimhoudingsplicht geldt voor 'een ieder die een werkzaamheid verricht bij de uitvoering van de belastingwet.' Deze geheimhoudingsplicht is neergelegd in art. 67 van de AWR. In art. 67 Invorderingswet 1990 (hierna: IW) en art. 10 Registratiewet 1970 staan gelijklopende geheimhoudingsplichten. In de rechtspraak is bevestigd, dat de fiscale geheimhoudingsplicht van een ambtenaar zijn rechtvaardiging vindt in het algemeen belang van het publiek.⁴⁹ Mensen moeten namelijk niet worden weerhouden om gegevens te vertrekken uit angst dat die gegevens voor andere doeleinden dan voor de belastingheffing zullen worden gebruikt. In het verlengde hiervan heeft de belastingambtenaar ook een verschoningsrecht met betrekking tot alle gegevens die onder de geheimhoudingsplicht vallen.⁵⁰ Volgens het kabinet rust de geheimhoudingsplicht daarnaast op de belastingplichtige, de inhoudingsplichtige (de belanghebbende) en diens gemachtigde, de belastingadviseur. Bovendien rust ook op de rechter een fiscale geheimhoudingsplicht.⁵¹ In lid 2 van art. 67 AWR jo. art. 43c Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 staat wanneer er geen geheimhoudingsplicht geldt.⁵²

Een ander kenmerkend onderdeel bij belastingzaken is dat er een machtigingsvereiste geldt. Dit vereiste is geregeld in art. 27g AWR voor rechtbanken, in art. 27h lid 2 AWR voor gerechtshoven en in art. 30 AWR voor de Hoge Raad. De rechter dient nu een machtiging te verlenen voordat uitspraken aan anderen dan procespartijen mogen worden verstrekt. Het machtigingsvereiste vormt een waarborg op de naleving van de fiscale geheimhoudingsplicht en kan dus worden gezien als een aanvulling hierop. Momenteel wordt machtiging geweigerd, indien ook na anonimisering de geheimhouding van persoonlijke en financiële gegevens onvoldoende wordt beschermd, tenzij het belang van openbaarheid van de rechtspraak zwaarder weegt (art. 27g lid 2, art. 27h lid 2 en art. 30 lid 2 AWR).⁵³

2.4 De redenen voor beslotenheid van de belastingrechtspraak

In deze paragraaf vat ik kort, na onderzoek van historische bronnen, de redenen voor de beslotenheid van de belastingrechtspraak samen. Schendstok geeft in 1932 aan dat is besloten de uitspraak in raadkamer te laten plaatsvinden om het rechtsmiddel van cassatie ook bruikbaar te maken voor personen die nu eenmaal hun vermogens- of inkomensomstandigheden niet publiekelijk wensen te behandelen.⁵⁴ De Memorie van Toelichting bij de voltooiing eerste fase herziening rechterlijke organisatie geeft aan dat het wenselijk is dat de WARB gaat voorzien in de mogelijkheid dat een openbare behandeling plaatsvindt en dat het moet gaan voldoen aan verdragsbepalingen van het IVBPR en het EVRM. Ook staat in deze Memorie van Toelichting, dat de uitzondering op de openbare

⁴⁸ Van Dijk, J.W. (2011). In Staatssecretaris van Financiën (Ed.), *Advies inzake het concept wetsvoorstel tot wijziging van de algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de openbaarheid van belastingrechtspraak*, p. 2.

⁴⁹ HR 8 november 1991, nr. 7877, NJ 1992, 277, r.o. 3.4.

⁵⁰ Liem, D. (2009). De fiscus: Geheimhouder of poortwachter? *WFR*, 418, p. 1.

⁵¹ In *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 5 en 9 wordt ingegaan op deze fiscale geheimhoudingsplicht.

⁵² Jaegers, D.M.H. (2011). Alle herten zijn gezusters, alle beurzen geen gebroers. *TFB*, 4(5).

⁵³ *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 7.

⁵⁴ Schendstok, B. (1932). *Wet van 19 december 1914 (S. 564), houdende instelling van raden van beroep voor de directe belastingen en vaststelling van algemeene bepalingen betreffende het beroep op die colleges*. Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, p. 225.

behandeling die in het bestuursrecht geldt, voortvloeit uit overwegingen van bescherming van de persoonlijke levenssfeer en beveiliging van bedrijfsgegevens.⁵⁵

Aangezien op grond van art. 6 EVRM en art. 14 IVBPR en een uitspraak van de Hoge Raad beroepen die zijn gericht tegen een uitspraak, waarbij een fiscale boete geheel of gedeeltelijk is gehandhaafd of tegen een besluit waarbij een boete is opgelegd, in beginsel openbaar moeten worden behandeld, is art. 11a WARB zo veranderd dat in gevallen waarin geen boete in het geding is, de mondelinge behandeling in beginsel plaatsvindt achter gesloten deuren.⁵⁶ Meer recent is bepaald dat het hof kan beslissen dat, voor zover de belangen van partijen daardoor niet worden geschaad, de behandeling openbaar is.⁵⁷ Vanaf 1994 is opgenomen dat een proces-verbaal wordt opgemaakt, in geval een mondelinge behandeling geheel of gedeeltelijk achter gesloten deuren plaatsvindt.⁵⁸ Waarschijnlijk is dit opgenomen om te waken tegen geheime vonnissen. Het waken tegen geheime vonnissen is namelijk een belangrijk argument geweest om in de Grondwet als hoofdregel de openbaarheid van de rechtspraak op voor te schrijven.⁵⁹

In latere stukken staat nogmaals vermeld dat bescherming van de persoonlijke levenssfeer en de bescherming van bedrijfsgegevens de reden is dat ooit gekozen is om de belastingrechtspraak besloten te laten plaatsvinden.⁶⁰ Ook staat, in de Memorie van Toelichting bij de voltooiing eerste fase herziening rechterlijke organisatie, meer vermeld over het machtigingsvereiste. Het machtigingsvereiste is namelijk nodig gelet op het belang van geheimhouding van belastinggegevens en moet worden gezien tegen de achtergrond van art. 67 van de AWR, dat een strakke geheimhoudingsplicht oplegt, behalve voor zover bekendmaking 'nodig is voor de uitvoering van de belastingwet.'⁶¹

Over de redenen voor de fiscale geheimhoudingsplicht is meer te vinden in de brief van de staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2012 aan de Tweede Kamer.⁶² Daarin staat dat de fiscale geheimhoudingsplicht een belangrijke bouwsteen in ons fiscale stelsel is en dat deze geheimhoudingsplicht een lange geschiedenis kent. De reden voor deze geheimhoudingsbepaling is dat een belastingplichtige erop moet kunnen vertrouwen, dat de Belastingdienst vertrouwelijk omgaat met de door hem verstrekte, veelal privacygevoelige, gegevens en inlichtingen en niet anders gebruikt dan voor het doel waarvoor deze is verstrekt. De Belastingdienst heeft vergaande bevoegdheden en de geheimhoudingsplicht is hiervan de tegenhanger. De geheimhoudingsplicht dient volgens de Staatssecretaris het algemeen belang

⁵⁵ *Kamerstukken II* 1991/92, 22 495, nr. 3, p. 265.

⁵⁶ *Kamerstukken II* 1991/92, 22 495, nr. 3, p. 265. Het gaat om de volgende uitspraak van de Hoge Raad: HR 19 juni 1985, *BNB* 1986/29 en HR 3 mei 1989, *NJ* 1991, 167, m.nt. EEA.

⁵⁷ *Kamerstukken II* 1996/97, 25 175, nr. 3, p. 20.

⁵⁸ Dit is niet meer expliciet bepaald in de Awb, aangezien op basis van art. 8:61 lid 5 Awb in het proces-verbaal van de zitting moet worden vermeld wat op de zitting is voorgevallen, volgens *Kamerstukken II*, 1996/97, 25 175, nr. 3, p. 21.

⁵⁹ Bax, C.J. Artikel 121 openbaarheid terechtzittingen. Verkregen 14 juli 2013, van <http://www.nederlandrechtsstaat.nl/grondwet/artikel.html?artikel=121&categorie=14&auteur=&trefwoord=&l=1#>.

⁶⁰ Feenstra, A.A. (2013). Artikel 27c AWR onderzoek met gesloten deuren. *NDFR, Kamerstukken II* 1996/97, 25 175, nr. 3, p. 20 en bijvoorbeeld: *Kamerstukken II* 2010/11, 31 066, nr. 96, p. 5, *Kamerstukken II* 1996/97, 25 175, nr. 4, p. 17-18. Op de website www.rechtspraak.nl staat ook dat de zitting besloten plaatsvindt in verband met de privacy van partijen en/of met concurrentiebelangen, zie De Rechtspraak. Hoger beroep in een belastingzaak. Verkregen 26 juli 2013, van <http://www.rechtspraak.nl/Naar-de-rechter/Hoger-beroep/belastingzaak/Pages/default.aspx>.

⁶¹ *Kamerstukken II* 1996/97, 25 175, nr. 3, p. 22.

⁶² Kenmerk DB/2012/186; *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 83.

van bescherming van persoonsgegevens. Voorts draagt de geheimhoudingsplicht bij aan de naleving van fiscale wet- en regelgeving door belastingplichtigen, aangezien het voorkomt dat belastingplichtigen ervan worden weerhouden de juiste informatie te verstrekken aan de Belastingdienst uit vrees dat hun informatie voor andere doeleinden wordt gebruikt.⁶³

Op basis van het bovenstaande, kan worden geconcludeerd dat is gekozen om de belastingzittingen besloten te laten plaatsvinden ter bescherming van de persoonlijke levenssfeer en ter bescherming van bedrijfsgegevens. Herreveld voegt daar nog een reden aan toe, namelijk ‘het zich niet openbaar hoeven verweren tegen de inbreuk op het (eveneens grondwettelijk vastgelegde) eigendomsrecht door de “schattende” overheid; openbaarheid zou de zich tegen de overheid verwerende belastingplichtige kunnen afhouden van een overigens door hem gewenst beroep op de rechter.’⁶⁴ De redenen voor de beslotenheid van de belastingrechtspraak staan in verband met de privacy van gegevens van belanghebbenden. Dit kan als een wezenlijk kenmerk van het belastingrecht worden beschouwd. Het heeft lang geduurd voor fiscale boetezaken openbaar behandeld gingen worden en zelfs toen hiertoe besloten werd, gingen er stemmen op om het mogelijk te maken dat werd overgegaan tot een besloten terechtzitting op enkel het verzoek van partijen.⁶⁵ Openbaarheid van de belastingrechtspraak vormt dus een moeilijk punt.

2.5 Evaluatie van de redenen voor beslotenheid van de belastingrechtspraak

In deze paragraaf ga ik na of de redenen, die zijn gegeven om de belastingrechtspraak besloten te laten plaatsvinden, de besloten behandeling ook rechtvaardigen. Hiertoe evalueer ik of deze redenen valide zijn door middel van de argumentatieleer, zoals beschreven in paragraaf 1.5.3. De drie beoordelingsvragen van de argumentatieleer komen achtereenvolgens aan bod.

1) Zijn de argumenten aanvaardbaar?

Hoewel het niet te vinden is in de oude parlementaire geschiedenis, lijkt ten tijde van de invoering van de belastingrechtspraak, het belangrijkste argument voor de beslotenheid van de belastingrechtspraak de privacybelangen van partijen. Dit argument lijkt waar te zijn, aangezien in het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ te vinden is dat het privacybelang in het verleden anders werd gewaardeerd dan nu.⁶⁶ Het lijkt dat de wetgever het aannemelijk vindt, dat het belang van bescherming van persoonsgegevens en bedrijfsgegevens, de reden is geweest om over te gaan op een besloten belastingrechtspraak. Dat in de kamerstukken niet veel is te vinden over de redenen van beslotenheid, verklaar ik uit het feit dat dit kennelijk als normaal werd beschouwd. Het privacyargument lijkt dan ook ten tijde van de invoering van de belastingrechtspraak aanvaardbaar te zijn. Ook nu, net als bij fiscale boetezaken, stuit het wetsvoorstel om de belastingrechtspraak openbaar te maken op verzet en wordt gepleit een regeling op te nemen dat, vanwege zwaarwegende privacybelangen, op enkel het verzoek van een procederende belastingplichtige tot een besloten behandeling kan worden overgegaan. Dit geeft, naar mijn mening, aan dat het privacyargument een aanvaardbaar argument was om te besluiten tot de beslotenheid van de belastingrechtspraak.

⁶³ Dit overwoog de Hoge Raad ook al in 1991 in HR 8 november 1991, nr. 7877, NJ 1992, 277, r.o. 3.4. In het volgende stuk is meer te lezen over de geschiedenis van de geheimhoudingsplicht: Liem, D. (2009). De fiscus: Geheimhouder of poortwachter? *WFR*, 418.

⁶⁴ Herreveld, F.R., & Meeter, P.H. (2011). In Ministerie van Financiën (Ed.), *Intemetconsultatie wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak*, p. 1.

⁶⁵ De vaste commissie voor justitie pleitte bijvoorbeeld hiervoor. *Kamerstukken II 1997/98*, 25 175, nr. 5, p. 25 en *Kamerstukken II 1996/97*, 25 175, nr. 4, p. 17-18.

⁶⁶ *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 4.

2) Is de argumentatie geldig?

De argumentatie is in naar mijn opvatting eveneens geldig. Het lijkt erop dat het privacybelang voor de voormalige wetgever zwaar woog. Om de privacy van belanghebbenden te beschermen, lijkt het inderdaad logisch om over te gaan tot een besloten behandeling van belastingzaken en een geheimhoudingsplicht in te voeren. Er bestaat dus een logisch verband tussen het standpunt dat moet worden overgegaan tot een besloten behandeling van belastingzaken en het argument dat privacy zwaar weegt. Ook is het standpunt op dezelfde wijze geformuleerd als de verbindende uitspraak. De verbindende uitspraak is namelijk: als privacy zwaar weegt moet worden overgegaan tot een besloten behandeling van de belastingrechtzitting en tot invoering van een geheimhoudingsplicht.⁶⁷

3) Is de stap van argumenten naar standpunt gerechtvaardigd?

Om de stap van argumenten naar standpunt te rechtvaardigen, moet het overtuigend zijn, dat het privacybelang dat leidde tot een besloten zitting bij de belastingrechtspraak, zwaarder woog dan het belang van een openbare behandeling. Hiertoe moet de verbindende uitspraak overtuigend en aanvaardbaar zijn en dat is het geval als er redenen zijn om aan te nemen dat, ten tijde van de invoering van de beslotenheid van de belastingrechtspraak, het privacybelang zwaarder woog dan het belang van een openbare behandeling. De wetgever lijkt hiervan overtuigd te zijn, maar ik sta hier meer dubieus in. Bij de invoering van de eerste grote wet over de belastingrechtspraak in 1914, stond namelijk al in art. 156 van de toenmalige Grondwet, dat de uitspraak in het openbaar moet geschieden, dat de terechtzitting openbaar moet zijn en dat vonnissen moeten worden gemotiveerd. Deze hoofdregel van een openbare behandeling is in de Grondwet vastgelegd, omdat dit een waarborg vormt tegen geheime procedures en leidt tot goede rechtspraak, aangezien zij rechterlijk optreden inzichtelijk en controleerbaar maakt.⁶⁸ Ik meen dat deze redenen ook gelden bij de belastingrechtspraak en dus moeten er in mijn ogen erg goed onderbouwde redenen zijn om bij de belastingrechtspraak van openbaarheid af te wijken. Ik ben van mening dat het privacybelang alleen niet genoeg is, om van openbaarheid en dus de Grondwet af te wijken.

Op basis van de drie vragen van de argumentatieleer kan dus gesteld worden, dat de redenen voor beslotenheid van de belastingrechtspraak aanvaardbaar en geldig zijn. Ik ben echter niet geheel overtuigd van de gerechtvaardigheid ervan, aangezien het privacybelang niet in alle gevallen rechtvaardigt om van de Grondwet af te wijken.

2.6 Vergelijking met andere rechtsgebieden

In bijna alle rechtsgebieden, waaronder eveneens het bestuursrecht, vindt de rechtspraak in het openbaar plaats. Om na te gaan of de beslotenheid van de belastingrechtspraak behouden moet blijven, is het van belang om vast te stellen wat het essentiële verschil is tussen de

⁶⁷ Langereis pleit er ook voor om zaken waar privacy er echt toe doet, achter gesloten deuren te behandelen, in Lagereis, C. J. (2012). Hoe een misbaksel toch nog een smakelijke taart kan worden. *FED Fiscaal Weekblad*, 80. In Liem, D. (2009). De fiscus: Geheimhouder of poortwachter? *WFR*, 418, p. 2 staat beschreven dat de geheimhoudingsplicht van art. 67 AWR ook in het belang van (de privacybescherming van) een belastingplichtige is. Volgens Pechler dient anonimisering ter bescherming van de privacy van de belastingplichtige natuurlijke persoon of rechtspersoon, in Pechler, E.B. (2012). Openbaarheid en belastingrechtspraak. *FED Fiscaal Weekblad*, 81, p. 3. Ook uit *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 3-4 valt te concluderen dat openbaarheid een inbreuk maakt op de privacy van een belastingplichtige.

⁶⁸ Bax, C.J. Artikel 121 openbaarheid terechtzittingen. Verkregen 14 juli 2013, van <http://www.nederlandrechtsstaat.nl/grondwet/artikel.html?artikel=121&categorie=14&auteur=&trefwoord=&1=1#>, *Kamerstukken II 1991/92*, 22 495, nr. 3, p. 139 en *Kamerstukken II 1991/92*, 22 495, nr. 3, p. 139.

belastingrechtspraak en andere rechtsgebieden. Dit verschil tussen de rechtsgebieden kan wellicht het verschil in behandeling rechtvaardigen. Voor de rechtvaardiging gebruik ik weer de argumentatieleer en met name de derde vraag van de argumentatieleer (is de stap van argumenten naar standpunt gerechtvaardigd?).

Hieronder ga ik eerst onderzoeken of het verschil in karakter tussen het belastingrecht en andere rechtsgebieden, rechtvaardigt dat de belastingrechtspraak besloten plaatsvindt. Een belangrijk aspect van het karakter van een rechtsgebied is welke partijen aan het proces deelnemen. Een duidelijk verschil tussen het belastingrecht en diverse andere rechtsgebieden is de mate van gelijkwaardigheid tussen partijen. In bijvoorbeeld het civiele recht gaat het veelal om zaken tussen twee (of meer) burgers en is dus meestal sprake van gelijkwaardige verhoudingen. Bij het belastingrecht daarentegen gaat het echter om de verhouding tussen de burger en de overheid en is dus sprake van ongelijkwaardige verhoudingen. Toch kan dit verschil niet verklaren waarom de belastingrechtspraak besloten plaatsvindt, aangezien ook bij strafzaken en bij bestuursrechtelijke zaken de verhouding tussen de overheid en de burger centraal staat en hier openbaarheid wel de hoofdregel is. Aardema is van oordeel dat het algemeen belang kan zijn gediend met openbaarheid, aangezien volgens hem de gemeenschap direct of indirect partij kan zijn bij de procedure.⁶⁹

Een ander aspect van het karakter van een rechtsgebied betreft de mate waarin een belanghebbende onderdeel uitmaakt van het rechterlijk proces. Volgens de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) is het belastingrecht op dit punt zo wezenlijk anders dan andere rechtsgebieden, dat dit rechtvaardigt dat de belastingrechtspraak in afwijking van andere rechtsgebieden besloten plaatsvindt.⁷⁰ Volgens de NOB is een belastingplichtige bij belastingheffing onontkoombaar onderdeel van het rechterlijk proces, terwijl bij strafrechtelijke en civielrechtelijke geschillen een belastingplichtige zijn deelname in zekere mate in de hand heeft. Een belastingplichtige wordt veelal verplicht geconfronteerd met belastingheffing en kan zich gedwongen voelen zich daartegen te verzetten. Ik ben het echter om twee redenen niet met deze redenering van de NOB eens.

Ten eerste is het zo dat je theoretisch in veel gevallen niet verplicht wordt geconfronteerd met belastingheffing, aangezien je dit vaak zelf in de hand hebt.⁷¹ Je wordt geconfronteerd met belastingplicht, indien je bepaalde acties verricht. Veel acties gaan evenwel gepaard met belastingheffing en je moet nou eenmaal de consequenties van je acties dragen. Ten tweede meen ik dat iemand juist in het belastingrecht, meer dan in andere rechtsgebieden, het in de hand heeft of hij deelneemt aan een rechterlijk proces. Een belastingplichtige kan proberen een proces te voorkomen door een goed gemotiveerd bezwaar te schrijven aan de Belastingdienst. Deze mogelijkheid bestaat bijvoorbeeld niet indien iemand wordt gedagvaard in een civiele procedure of iemand een verdachte is in een strafproces. Daarnaast is deelname aan een proces gemakkelijk te voorkomen door niet op te komen tegen een aanslag en deze aanslag te betalen, ook al betekent dit dat je niet opkomt voor vermeende rechten. Iedereen heeft het recht zijn standpunt te verdedigen voor de rechtbank, maar indien iemand dit niet wil doen, omdat hij vindt dat hij door de openbaarheid van de rechtspraak teveel wordt aangetast

⁶⁹ Aardema, E. (1995). *Heffing naar behoren*. Rotterdam: Erasmus Universiteit, p. 27.

⁷⁰ Strik, S.A.W.J. (2011). In Ministerie van Financiën (Ed.), *NOB-commentaar op de internetconsultatie wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak*. Amsterdam: NOB, p. 2.

⁷¹ Slechts in bepaalde gevallen wordt je verplicht met belastingheffing geconfronteerd en is dit niet legitiem ontkoombaar; zoals bij de belasting die geheven wordt over het identiteitsbewijs en het paspoort. Indien iemand geen paspoort of identiteitsbewijs heeft, kan deze persoon hiervoor een boete krijgen.

in zijn privacy, moet hij accepteren dat in zijn geval de mogelijkheid bestaat dat hij weliswaar gelijk heeft maar niet gelijk krijgt.

In andere rechtsgebieden kan iemand worden gedwongen deel te nemen aan een rechterlijk proces, terwijl deze gedwongen deelname niet bestaat in het belastingrecht. Desondanks geldt in andere rechtsgebieden wèl als hoofdregel openbaarheid van de zitting.⁷² De belastingplichtige is, in tegenstelling tot het standpunt van de NOB, bij belastingheffing niet onontkoombaar onderdeel van het rechterlijk proces. De belastingplichtige heeft derhalve zijn deelname bij belastingzaken vaak meer in de hand dan bijvoorbeeld bij strafrechtelijke en civielrechtelijke geschillen. Ook Langereis wijst op dit verschil tussen het strafrecht en het belastingrecht.⁷³ De belastinghebbende heeft in het belastingrecht de keuze of hij een procedure opstart, terwijl deze keuze bij het strafrecht vaak niet bestaat. Het geopperde argument van de NOB dat een belastingplichtige veelal verplicht wordt geconfronteerd met belastingheffing en onontkoombaar onderdeel is van het rechterlijk proces is mijns inziens dus niet valide en geen goede rechtvaardiging voor de beslotenheid van de belastingrechtspraak.

Ik ga nu over tot een algemene vergelijking van het belastingrecht met andere rechtsgebieden. Daarbij onderzoek ik eerst of er goede redenen zijn om bij het belastingrecht af te wijken van het bestuursrecht op het punt van openbaarheid. Volgens de Tweede Kamer kan bij het belastingrecht niet geheel worden aangesloten bij art. 8:62 Awb, in verband met de bescherming van de persoonlijke levenssfeer en bescherming van bedrijfsgegevens.⁷⁴ Er is echter niet in elke belastingzaak sprake van privacygevoelige informatie en ook in het algemene bestuursrecht kan wanneer de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer van partijen dit eist, worden besloten tot een besloten behandeling van de zaak.⁷⁵ Ik zie daarom geen goede reden om niet ook bij het belastingrecht het systeem van ‘openbaarheid, tenzij’ te hanteren.

Er wordt ook wel beargumenteerd door auteurs dat de belastingrechtspraak besloten is, aangezien een goede rechtspleging geschaad zou worden door de openbaarheid van de belastingrechtspraak.⁷⁶ Aangezien in technisch opzicht is aangesloten bij de systematiek van art. 8:62 Awb, voldoet dit argument van schade aan een goede rechtspleging aan de uitzondering in art. 8:62 Awb onderdeel d. Openbaarheid zou wellicht een rem kunnen zijn om te gaan procederen (hierop wordt in hoofdstuk 4 ingegaan). Ik ben van mening dat dit argument eveneens kan spelen in het algemene bestuursrecht. Onderdeel d van art. 8:62 Awb is opgenomen om te voorzien in een uitzondering op de openbaarheid van de zitting in geval er andere dan de in onderdeel a t/m c genoemde omstandigheden zijn, die het belang van een goede rechtspleging ernstig zouden schaden. Het is nadrukkelijk niet de bedoeling dat van de openbaarheid wordt afgeweken als de rechtbank verwacht dat enige schade aan een goede

⁷² De gedwongen deelname in bijvoorbeeld een strafproces is echter niet ongewenst. Fortuin, P. (2012). Openbaarheid van belastingrechtspraak. *FED Fiscaal Weekblad*, 78, p. 4.

⁷³ Lagereis, C. J. (2012). Hoe een misbaksel toch nog een smakelijke taart kan worden. *FED Fiscaal Weekblad*, 80, p. 1.

⁷⁴ De Memorie van Toelichting bij de Wet herziening van het fiscale procesrecht is *Kamerstukken II 1996/97*, 25 175, nr. 3, p. 20-21.

⁷⁵ Zie ook Van Sulen, A.J.H. (2011). Pleidooi voor openbare belastingrechtspraak. *TFB*, 4(3), Langereis, C.J. (1994). *Belastingprocedures hoofdlijnen van het procesrecht in belastingzaken*. Deventer: FED, p. 150 en Feteris, M.W.C. (1993). *Fiscale administratieve sancties en het recht op een behoorlijk proces*. (Doctoral dissertation, Universiteit van Amsterdam), Deventer: Kluwer, p. 525-531.

⁷⁶ Bijvoorbeeld Herreveld, F.R. (2009). Belastingprocedures dienen besloten te blijven. *WFR*, 1509, p. 1.

rechtspleging zal optreden. De lat ligt bij deze uitzondering dus hoog, voordat het besluit kan worden genomen tot een besloten zitting.⁷⁷

In de Nota naar aanleiding van het verslag bij de Wet herziening fiscale procesrecht staat dat een openbare behandeling van fiscale zaken over het geheel genomen weinig plaatsvindt. Wanneer een openbare behandeling wel plaatsvindt, dan leidt dit in de praktijk, voor zover bekend volgens de nota, niet tot problemen. Daarnaast staat in de nota aangegeven dat het niet waarschijnlijk lijkt, dat de mogelijkheid van een openbare behandeling belastingplichtigen ervan zou weerhouden om beroep in te stellen. In diezelfde nota staat bovendien dat nabij gelegen landen, zoals België (waar echter wel uitsluitend de rolnummers publiek worden gemaakt), Duitsland, Frankrijk, Denemarken en Groot-Brittannië, als hoofdregel hanteren dat de behandeling van belastingzaken openbaar is en dat hierop voor de hand liggende uitzonderingen bestaan, zoals om te voorkomen dat bedrijfsgeheimen worden prijsgegeven.⁷⁸

Het voorgaande beijkend, meen ik dat bij een groot aantal belastingzaken geen sprake zal zijn van ernstige schade aan een goede rechtspleging, wanneer deze openbaar worden behandeld. Ik vraag me daarom af waarom niet gekozen is om ook in Nederland bij belastingzaken openbaarheid als hoofdregel te hanteren en geheel aan te sluiten bij art. 8:62 Awb. Ook de Raad van de Rechtspraak is de mening toegedaan dat het wakend oog van het publiek de rechtsbescherming ten goede komt en stelt voor om bij de openbaarheid van terechtzittingen aan te sluiten bij art. 8:62 Awb.⁷⁹ Vetter wijst erop dat in het algemene bestuursrecht openbaarheid nodig is, omdat daar derdenbelangen kunnen spelen, terwijl dit in de regel niet het geval is bij fiscale zaken.⁸⁰ Ik vind dit echter geen goed argument, aangezien ook in andere rechtsgebieden, zoals het privaatrecht, geen derdenbelangen hoeven te spelen, terwijl hier wel openbaarheid als hoofdregel geldt. Concluderend zie ik niet een doorslaggevend verschil tussen het algemene bestuursrecht en het belastingrecht om het verschil in behandeling te rechtvaardigen.

Wanneer het belastingrecht wordt vergeleken met bijvoorbeeld het strafrecht, zie ik geen reden waarom bij het belastingrecht niet in beginsel openbaarheid van de behandeling kan gelden. In het strafrecht is openbaarheid van de zitting hoofdregel, volgens art. 269 Sv.⁸¹ Dit is in overeenstemming met art. 6 EVRM en art. 14 IVBPR. Mogelijk kan het feit dat anderen dan belastingmedewerkers de hoogte van iemands inkomen te weten kunnen komen misdrijven uitlokken, maar er zou kunnen worden besloten tot een besloten behandeling wanneer de zaak hierom vraagt. De openbare behandeling van een strafzaak (net als bijvoorbeeld civiele zaken) kan bovendien een forse inbreuk op de persoonlijke levenssfeer opleveren, ook al kan de rechter hier bij zijn oordeel vervolgens rekening mee houden bij het bepalen van de strafmaat.⁸²

⁷⁷ *Kamerstukken II 1991/92*, 22 495, nr. 3, p. 139.

⁷⁸ Strik, S.A.W.J. (2011). In Ministerie van Financiën (Ed.), *NOB-commentaar op de internetconsultatie wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak*. Amsterdam: NOB, p. 3 en *Kamerstukken II 1997/98*, 25 175, nr. 5, p. 26.

⁷⁹ Van Dijk, J.W. (2011). In Staatssecretaris van Financiën (Ed.), *Advies inzake het concept wetsvoorstel tot wijziging van de algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de openbaarheid van belastingrechtspraak*, p. 2.

⁸⁰ Volgens Vetter, J.J. (2011). Belastingrechtspraak openbaar? *TFB*, 4(4) is niet in elke belastingzaak sprake van privacygevoelige informatie.

⁸¹ Openbaar Ministerie. U wilt een strafzitting bijwonen. Verkregen 18 juni 2013, van http://www.om.nl/vast_menu_blok/contact/vraag_en_antwoord/u_wilt_een/.

⁸² Van Huijgevoort, B.F.A. (2009). Sesam, open U! *WFR*, 1417, p. 1.

2.7 Afronding

In dit hoofdstuk is ingegaan op de beslotenheid van de belastingrechtspraak.

In paragraaf 2.2 is aangegeven dat in het bestuursrecht de rechtspraak in beginsel in het openbaar plaatsvindt. In paragraaf 2.3 is vervolgens aangegeven dat de belastingrechtspraak hiervan afwijkt, doordat hier de rechtspraak in beginsel besloten plaatsvindt. Het onderzoek ter zitting is besloten en er geldt een fiscale geheimhoudingsplicht en een machtigingsvereiste. In paragraaf 2.4 is de historie ingedoken en zijn de redenen weergegeven die in het verleden gegeven zijn voor de beslotenheid van de belastingrechtspraak. Deze redenen hebben allemaal te maken met de privacy van gegevens van belanghebbenden. In paragraaf 2.5 zijn deze redenen vervolgens geëvalueerd aan de hand van de argumentatieleer. Op basis hiervan geef ik aan dat ik de redenen voor de beslotenheid van de belastingrechtspraak niet geheel overtuigend vind. Dit is in mijn ogen een argument om kritisch te kijken of de beslotenheid van de belastingrechtspraak niet moet worden veranderd. Tenslotte is in paragraaf 2.6 de belastingrechtspraak vergeleken met andere rechtsgebieden. Op basis van deze vergelijking zie ik geen goede reden om bij het belastingrecht van openbaarheid af te wijken.

Hoofdstuk 3 – Wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt gekeken of er goede redenen zijn de belastingrechtspraak aan te passen. Hiertoe wordt in paragraaf 3.2 ingegaan op de vraag of het op grond van de Grondwet en internationale verdragen legitiem is dat de belastingrechtspraak besloten plaatsvindt. Indien dit namelijk niet legitiem is, is dit wellicht al een reden om de besloten behandeling van belastingzaken wettelijk te veranderen, ongeacht de redenen die nu worden gegeven om de belastingrechtspraak openbaar te laten plaatsvinden. Vervolgens wordt in paragraaf 3.3 bekeken wat het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ inhoudt. In paragraaf 3.4 worden de redenen beschreven die in dat wetsvoorstel worden gegeven voor het openbaar maken van de belastingrechtspraak. Deze redenen worden in paragraaf 3.5 geëvalueerd aan de hand van de beleidsanalytische toets van de Raad van State. Bij de beleidsanalytische toets van de Raad van State wordt naar drie onderdelen gekeken: de probleemomschrijving, de probleemaanpak en de uitvoering. Wanneer de argumenten valide zijn, draagt dit bij aan een goede argumentatie voor invoering van het wetsvoorstel. In paragraaf 3.6 wordt dit hoofdstuk afgerond.

3.2 Toetsing van de legitimatie van de beslotenheid van de belastingrechtspraak

3.2.1 Toetsing van de legitimatie van de beslotenheid van de belastingrechtspraak op grond van de Grondwet

In de Grondwet is de openbaarheid van de rechtspraak geregeld in art. 121. In dit artikel staan drie belangrijke onderwerpen geregeld: de openbaarheid van terechtzittingen, de openbaarheid van de uitspraak en de motivering van vonnissen (vonnissen moeten namelijk de gronden bevatten waarop zij berusten). Art. 121 Gw is niet van toepassing op tuchtrechtelijke geschillen, maar de bestuursrechtelijke kamers van rechtbanken vallen wel onder art. 121 Gw, op basis van art. 116 lid 1 Gw.⁸³ Bij belastingzaken mag de uitspraak pas worden gepubliceerd na een machtiging van de rechter en de uitspraken in belastingzaken worden geanonimiseerd gepubliceerd. Er zijn auteurs die vinden dat anonimisering zich slecht verhoudt tot de eisen die voortvloeien uit art. 121 Gw.⁸⁴ In dit artikel staat echter nergens expliciet vermeld dat uitspraken ongeanonimiseerd moeten worden gepubliceerd en dus acht ik deze praktijk niet in strijd met de Grondwet.⁸⁵

Op basis van een eerste lezing van art. 121 Gw zou kunnen worden geconcludeerd, dat terechtzittingen in belastingzaken openbaar dienen plaats te vinden. Art. 8:62 lid 1 Awb, schrijft ook, in overeenstemming met art. 121 Gw, openbaarheid van de zitting voor. Art. 121 Gw staat echter uitzonderingen op de openbaarheid van de terechtzittingen toe in gevallen bij wet bepaald. Het moet dus gaan om uitzonderingen die in een wet in formele zin staan. In art. 27c van de AWR en voor fiscale boetezaken in art. 27c jo. art. 8:62 lid 2 Awb zijn

⁸³ *Kamerstukken II* 1980/81, 16 162, nr. 8, p. 24 en Bax, C.J. Artikel 121 openbaarheid terechtzittingen. Verkregen 14 juli 2013, van

<http://www.nederlandrechtsstaat.nl/grondwet/artikel.html?artikel=121&categorie=14&auteur=&trefwoord=&1=1#>.

⁸⁴ Bijvoorbeeld Feteris, M.W.C. (2002). *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een behoorlijk proces*. Deventer: Kluwer, p. 407.

⁸⁵ Ook Van Eijdsden twijfelt of anonimisering in strijd is met art. 121 Gw: Van Eijdsden, J.A.R. (2010). Anonimisering van fiscale uitspraken. *WFR*, 1278, p. 2.

uitzonderingen op de openbaarheid van de rechtspraak voorzien; dit is dus op basis van art. 121 Gw toegestaan.

3.2.2 Toetsing van de legitimatie van de beslotenheid van de belastingrechtspraak op grond van internationale verdragen

Twee belangrijke artikelen in internationale verdragen met betrekking tot de openbaarheid van de rechtspraak, zijn art. 14 lid 1 IVBPR en art. 6 EVRM. Deze artikelen regelen het recht op een eerlijk proces, ook wel het recht op een behoorlijk proces genoemd. Hoewel dit internationale artikelen zijn, werken ze deze direct door in Nederland.⁸⁶

Uit het arrest Benthem volgt dat het bestuursrecht onder art. 6 EVRM valt.⁸⁷ Aangezien het belastingrecht onder het bestuursrecht valt en het bestuursrecht op haar beurt onder art. 6 EVRM valt, zou kunnen worden geconcludeerd dat de belastingrechtspraak openbaar zou moeten plaatsvinden.⁸⁸ In art. 6 EVRM en in art. 14 IVBPR staan uitzonderingen vermeld op het voorschrift van openbaarheid van de terechtzitting. Op grond van art. 27c AWR kan pas worden overgegaan tot openbaarheid van de zitting, indien de belangen van partijen hierdoor niet worden geschaad. Echter, het schaden van belangen van partijen is volgens art. 6 EVRM en 14 IVBPR geen uitzondering om over te gaan tot een besloten behandeling van een zaak. Dus ook wanneer belangen van partijen worden geschaad moet, op grond van de internationale regelingen, een openbare behandeling van de zaak mogelijk zijn, behalve indien sprake is van de uitzonderingsituaties genoemd in de betreffende regelingen. Het schaden van de belangen van partijen is namelijk niet noodzakelijkerwijs hetzelfde als het schaden van de belangen van een behoorlijke rechtspleging, hetgeen wel één van de uitzonderingen is om de behandeling besloten te laten plaatsvinden.

In een uitspraak van de EHRM is overigens bepaald dat een belanghebbende afstand kan doen van zijn recht op een openbare behandeling, namelijk in het arrest betreffende *Le Compte en anderen*.⁸⁹ In navolging op deze uitspraak is het arrest *Albert en Le Compte* geweest.⁹⁰ De wetgever heeft als reactie op bovengenoemd arrest *Le Compte en anderen* geuit, dat in verband met de eisen van art. 6 EVRM in fiscale boetezaken, openbaarheid van de zitting als uitgangspunt heeft te gelden.⁹¹ In boetezaken is de behandeling van het onderzoek ter zitting in beginsel openbaar en bovendien vindt de behandeling van het beroep ook openbaar plaats,

⁸⁶ Asbreuk, J.H. (2013). Artikel 6 EVRM het recht op een eerlijk proces. Verkregen 2 februari 2013, van NDFR. Op grond van art. 93 Gw kan een burger bij de rechter een beroep doen op internationale bepalingen die naar haar inhoud een ieder kunnen verbinden, aangezien deze bepalingen verbindende kracht hebben, zie Langereis, C.J. (1994). *Belastingprocedures hoofdlijnen van het procesrecht in belastingzaken*. Deventer: FED, p. 23. Op grond van art. 94 Gw hebben een ieder verbindende bepalingen van verdragen voorrang boven wettelijke voorschriften in Nederland, indien deze onderling niet verenigbaar zijn. Van Emmerik en Loof stellen dan ook dat de art. 93 en 94 Gw het mogelijk maken dat justitiabelen voor de Nederlandse rechter zich meestal rechtstreeks op de internationale bepalingen van het IVBPR en het EVRM kunnen beroepen. Barkhuyzen, T., Van Emmerik, M.L., & Loof, J.P. (2009). *Geschakeld recht verdere studies over Europese grondrechten ter gelegenheid van de 70^{ste} verjaardag van prof. mr. E.A. Alkema*. Deventer: Kluwer.

⁸⁷ EHRM 23 oktober 1985, AB 1986, 1, m.nt. Hirsch Ballin.

⁸⁸ Het belastingrecht is een speciaal onderdeel van het bestuursrecht, aldus De Rechtspraak. Hoger beroep in een belastingzaak. Verkregen 26 juli 2013, van <http://www.rechtspraak.nl/Naar-de-rechter/Hoger-beroep/belastingzaak/Pages/default.aspx>.

⁸⁹ EHRM 23 juni 1981, NJ 1982, 602 (*Le Compte e.a.*). Zie voor het recht op afstand r.o. 59.

⁹⁰ EHRM 10 februari 1983, NJ 1987/315, (*Albert en Le Compte*), in r.o. 35 wordt op openbaarheid ingegaan. In latere arresten zoals het arrest EHRM 21 februari 1990, nr. 11855/85, (*Hakansson and Stureson vs. Zweden*) gaat het ook om de vraag of afstand gedaan kan worden van het recht op openbare behandeling. In het arrest *Hakansson and Stureson vs. Zweden* is bijvoorbeeld bepaald dat ook stilzwijgend afstand gedaan kan worden van het recht op openbare behandeling van de zitting, zie r.o. 64-68.

⁹¹ Feenstra, A.A. (2013). Artikel 27c AWR onderzoek met gesloten deuren. NDFR.

als de belanghebbende hierom verzoekt. Het arrest Le Compte en anderen geeft wellicht aanleiding te denken dat de overweging van de wetgever dat ‘het enkele verzoek om de zaak gesloten te behandelen door de belanghebbende niet voldoende is om over te gaan tot een gesloten behandeling ter zitting’ niet juist is. Op grond van het arrest van 10 februari 1983 kan een belanghebbende echter alleen afstand van zijn recht op openbaarheid doen, als het nationale recht zich hiertoe leent.⁹² De wetgever heeft een dergelijke bepaling niet opgenomen, waardoor een belanghebbende in Nederland geen algemeen recht heeft om afstand te doen van zijn recht op een openbare behandeling.

Art. 6 EVRM laat geen inbreuk toe op de eis dat de uitspraak in het openbaar moet worden gedaan.⁹³ Het belastingrecht lijkt hiermee in overeenstemming te zijn, aangezien de uitspraak altijd in het openbaar plaatsvindt, volgens art. 8:67 lid 5 Awb en art. 8:78 Awb.⁹⁴ In Nederland vindt de wetgever voorlezing van het dictum voldoende om aan de eis van openbaarheid van de uitspraak van art. 6 EVRM te voldoen.⁹⁵ Dit is volgens Feteris vermoedelijk in overeenstemming met Staatsburgse rechtspraak, althans op grond van de door hem aangehaalde arresten.⁹⁶

Fiscale boetezaken zijn in overeenstemming met art. 6 EVRM, aangezien ze in beginsel in het openbaar worden behandeld. Volgens art. 6 EVRM heeft een belanghebbende recht op een openbare behandeling van zijn zaak, als het gaat om een ‘criminal charge.’ Aangezien bestuurlijke boetes door het EHRM zijn aangemerkt als een criminal charge, heeft de Hoge Raad afgeleid dat art. 6 EVRM van toepassing is op fiscale boetes.⁹⁷ Op ‘zwaardere’ fiscale boetes heeft het EHRM art. 6 EVRM *expliciet* van toepassing verklaard.⁹⁸ Niet alleen de fiscale boetezaak moet openbaar worden behandeld, maar ook de daarmee samenhangende aspecten van de aanslag.⁹⁹ In de praktijk vindt dan ook de behandeling van met belastingzaken samenhangende boetezaken in beginsel in het openbaar plaats.¹⁰⁰ Concluderend kan op basis van internationale verdragen worden gesteld dat de belastingrechtspraak wellicht aanpassing behoeft, omdat het belastingrecht wat betreft de openbaarheid van de zitting voor niet fiscale boetezaken hiermee niet geheel in overeenstemming is.

⁹² Pechler meent dat er ten onrechte niet een bepaling is opgenomen in Awb en AWR dat een belastingplichtige afstand kan doen van zijn recht op openbare behandeling. Zie hiervoor: Pechler, E.B. (2009).

Belastingprocesrecht. fiscale monografieën. Deventer: Kluwer, p. 20.

⁹³ Langereis, C.J. (1994). *Belastingprocedures hoofdlijnen van het procesrecht in belastingzaken*. Deventer: FED, p. 149.

⁹⁴ Pechler, E.B. (2009). *Belastingprocesrecht. fiscale monografieën*. Deventer: Kluwer, p. 20 en 227.

⁹⁵ *Kamerstukken II 1991/92*, 22 495, nr. 3, p. 165. In de literatuur bij het oude art. 17 WARB was de algemene mening al dat voorlezen van het dictum voldoende was om in overeenstemming te zijn met art. 6 EVRM. Zie hiervoor: Fiscale encyclopedie de vakstudie algemeen deel, 93C uitspraak in het openbaar bij: Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, artikel 17. Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen Deel Bij: Wet ARB. Ook nu wordt deze mening nog in de literatuur gehuldigd: Van Suilen, A.J.H. (2011). Pleidooi voor openbare belastingrechtspraak. *TFB*, 4(3).

⁹⁶ Feteris, M.W.C. (2007). *Formeel belastingrecht*. Deventer: Kluwer, p. 375.

⁹⁷ Het EHRM heeft bestuurlijke boetes als een criminal charge aangemerkt in bijvoorbeeld EHRM 21 februari 1984, *NJ* 1988, 937 (Öztürk) en EHRM 25 augustus 1987, *NJ* 1988, 938 (Lutz). Dat de Hoge Raad uit deze uitspraken heeft afgeleid dat art. 6 EVRM van toepassing is op fiscale boetes staat beschreven in Asbreuk, J.H. (2013). Artikel 6 EVRM het recht op een eerlijk proces. Verkregen 2 februari 2013, van NDFR.

⁹⁸ EHRM 24 februari 1994, nr. 3/1993/398/476, *BNB* 1994/175 (Bendenoun).

⁹⁹ EHRM 16 mei 2000, nr. 40042/98 (Georgiou).

¹⁰⁰ Van Dijk, J.W. (2011). In Staatssecretaris van Financiën (Ed.), *Advies inzake het concept wetsvoorstel tot wijziging van de algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de openbaarheid van belastingrechtspraak*, p. 2.

3.3 De inhoud van het wetsvoorstel

Bij het openbaar maken van belastingrechtspraak gaat het om het openbaar maken van de zitting en van de uitspraak.¹⁰¹ De informatie over het wetsvoorstel 'Openbaarheid belastingrechtspraak' haal ik uit de Memorie van Toelichting op het wetsvoorstel. De bedoeling is dat in de toekomst een ruimere wettelijke grondslag bestaat voor het anonimiseringsbeleid van de rechter bij de publicatie van uitspraken. Voorts vervalt het machtigingsvereiste bij het verstrekken van uitspraken aan derden, gelijk aan het algemene bestuursrecht.

Indien het wetsvoorstel wordt aangenomen, zal sprake zijn van openheid van de zitting, tenzij sprake is van een uitzondering. Dit houdt een omkering van de huidige hoofdregel in. In de wet zullen de redenen voor sluiting van de deuren worden aangegeven. De belanghebbende of zijn wederpartij kan, uiterlijk bij aanvang van het onderzoek ter zitting, verzoeken om sluiting van de deuren, waarbij de rechter een eigen afweging zal maken. Deze tussenbeslissing van de rechter kan, samen met zijn uitspraak, worden voorgelegd aan een hogere rechter.¹⁰² Er zal voor de openbaarheid van de zitting worden aangesloten bij de Awb en wel bij art. 8:62 Awb.

In paragraaf 2.3 is al aangegeven dat een belangrijk aspect bij belastingzaken is dat er een fiscale geheimhoudingsplicht geldt. Volgens het kabinet brengt openbaarheid van de zitting geen wijziging in de fiscale geheimhoudingsplicht. Dit is op zich een merkwaardige stelling, aangezien openbaarheid en geheimhouding elkaar bijten.¹⁰³ Indien het wetsvoorstel wordt aangenomen, kan het publiek kennis nemen van de fiscale 'geheime' informatie, maar is het niet gebonden aan de fiscale geheimhoudingsplicht. Het publiek mag dus hetgeen ter zitting blijkt of wordt medegedeeld verder bekendmaken. Voor de rechter en de procespartijen is deze vrijheid echter beperkt, omdat beiden naar de mening van het kabinet onder het bereik van de fiscale geheimhoudingsplicht vallen. De NOB meent dat hierdoor onwenselijke situaties kunnen ontstaan, aangezien in de praktijk door deze wijziging de situatie kan voordoen dat een belanghebbende een afgeleide geheimhoudingsplicht heeft ten aanzien van informatie die tijdens de zitting bekend wordt over een ander dan de belanghebbende, terwijl het aanwezige publiek ten aanzien van dezelfde informatie deze geheimhoudingsplicht niet heeft.¹⁰⁴

Volgens de Memorie van Toelichting wil het kabinet de rechter met de wetswijziging meer ruimte geven om uitspraken ongeanonimiseerd te publiceren. Er zal daarom als het wetsvoorstel wordt aangenomen, een nieuw onderdeel worden toegevoegd aan lid 2 van art. 67 AWR, aan lid 2 van art. 67 IW en aan lid 2 van art. 10 Registratiewet 1970. Dit onderdeel zal de mogelijkheid bieden dat de geheimhoudingsplicht niet geldt indien de rechter bepaalt dat een afschrift van een uitspraak ongeanonimiseerd wordt verstrekt. De rechter krijgt dus de bevoegdheid om over te gaan tot het ongeanonimiseerd publiceren van uitspraken. Er kunnen volgens het kabinet namelijk belangen zijn die zwaarwegend genoeg zijn voor kennisneming van de ongeanonimiseerde uitspraak, terwijl die de uitvoering van de belastingwet niet raken.¹⁰⁵

¹⁰¹ *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 3.

¹⁰² *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 9.

¹⁰³ Ook Feteris geeft dit aan in *Belastingrechtspraak openbaar, is dan niets meer heilig?* (2011). *TFB*, 4(2).

Schonis is ook deze mening toegedaan, in Schonis, H.M.N. (2011). *De rechtzoekende belastingplichtige op het schavot. Civiël & Fiscaal Tijdschrift Vermogen*, 5.

¹⁰⁴ Strik, S.A.W.J. (2011). In Ministerie van Financiën (Ed.), *NOB-commentaar op de internetconsultatie wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak*. Amsterdam: NOB, p. 4.

¹⁰⁵ Het raken van de uitvoering van de belastingwet is normaliter nodig om informatie, die blijkt uit enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet, over een persoon of andermans zaken mee te mogen delen.

In paragraaf 2.3 is aangegeven dat het machtigingsvereiste kan worden gezien als een aanvulling op de fiscale geheimhoudingsplicht. Aangezien er een partij bijkomt die kennis kan nemen van fiscale geheime informatie, verandert zoals verwacht ook het machtigingsvereiste, indien het wetsvoorstel wordt aangenomen. Ik vind het verrassend dat het kabinet stelt dat de fiscale geheimhoudingsplicht niet wijzigt, maar dat het machtigingsvereiste wel komt te vervallen. De toegevoegde waarde hiervan is volgens het kabinet gering en de rechter moet al een keuze maken in verband met de fiscale geheimhoudingsplicht, waarbij hij de belangen van openbaarheid van de rechtspraak en het privacybelang al betreft. Deze afweging hoeft volgens het kabinet niet nogmaals voorgeschreven te worden en bekrachtigd te worden door machtiging. Indien het wetsvoorstel wordt aangenomen, vervalt art. 27g AWR en gaat de Awb onverkort gelden op het punt van het verstrekken van afschriften en uittreksels van de uitspraak in belastingzaken en geldt dus geen beperking op het verstrekken hiervan.¹⁰⁶ Art. 8:79 Awb gaat dan gelden voor uitspraken in belastingzaken, dus zowel voor rechtbanken als gerechtshoven en de Hoge Raad.

3.4 De redenen voor een openbare belastingrechtspraak

De redenen van de wetgever om de belastingrechtspraak openbaar te maken, staan vooral vermeld in de Memorie van Toelichting op het wetsvoorstel. Één van de belangrijkste redenen om over te willen gaan tot openbaarmaking van de belastingrechtspraak, is dat openbaarheid van de zitting een waarborg is voor behoorlijke rechtspraak. De kenbaarheid en controleerbaarheid van het onderzoek ter zitting is volgens het kabinet een zwaarwegend algemeen belang. Een kanttekening die hierbij kan worden gezet, is dat afgevraagd kan worden of de rechtspraak nu niet behoorlijk plaatsvindt. Zijn er klachten geuit over hoe de rechtspraak nu plaatsvindt door belanghebbenden? Het kabinet geeft aan dat het belang van kenbaarheid en controleerbaarheid van het onderzoek ter zitting moet worden afgewogen tegen het privacybelang van de belastingplichtige. Het kabinet besluit tot het laten prevaleren van het eerste belang, aangezien op basis van een vergelijking van het kabinet met andere rechtsgebieden, andere gerechten en andere landen niet is gebleken dat openbaarmaking van het onderzoek ter zitting leidt tot een reële en ontoelaatbare belemmering voor belastingplichtigen om hun zaak voor te leggen aan de rechter.¹⁰⁷ Ik vind het jammer dat, behalve deze summier toelichting in de MvT, niet meer wordt vermeld over de uitkomsten van die vergelijking.¹⁰⁸

Volgens het kabinet is er een toenemende maatschappelijke roep om transparantie en wordt privacy tegenwoordig anders gewaardeerd. Daarbij zwakt de wetgever het privacybelang ook nog op drie manieren af. Ten eerste is het privacybelang in veel belastingzaken niet aan de orde. Ten tweede wil het wetsvoorstel niet het procesdossier openbaar maken. Ten derde behoudt de rechter de bevoegdheid om op eigen beweging of op verzoek de deuren te sluiten.¹⁰⁹

Naast dat openbaarheid van de belastingrechtspraak hoofdregel is in andere landen, is volgens het kabinet een andere reden om de belastingrechtspraak openbaar te maken, dat dit ook geldt

¹⁰⁶ *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 7-8.

¹⁰⁷ *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 3-4.

¹⁰⁸ De wetgever verwijst voor die vergelijking naar een kamerstuk uit 1997/98, maar ook hierin staat slechts vermeld dat een onderzoek is uitgevoerd en dat hieruit is gebleken dat openbaarheid van de belastingrechtspraak in ons omringende landen hoofdregel is (er staat geen verwijzing naar het onderzoek opgenomen en wordt niets vermeld over hoe de belastingrechtspraak precies plaatsvindt in ons omringende landen). Zie hiervoor *Kamerstukken II* 2010/11, 31 066, nr. 96, p. 6 en met *Kamerstukken II* 1997/98, 25 175, nr. 5, p. 26.

¹⁰⁹ *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 4.

voor andere rechtsgebieden, terwijl bij deze rechtsgebieden ook gevoelige zaken aan de orde kunnen komen.¹¹⁰ Fiscale boetezaken worden bijvoorbeeld ook openbaar behandeld en volgens het kabinet zijn er geen signalen dat openbaarheid van de zitting belastingplichtigen ervan weerhoudt om de fiscale boete in rechte te bestrijden.

Bij publiekrechtelijke lichamen is het volgens het kabinet noodzakelijk om over te gaan tot ongeanonimiseerde openbaarmaking, aangezien hier het belang van kenbaarheid van de besteding van publieke middelen kan spelen. Dit voorbeeld geeft volgens het kabinet aan dat wettelijk vastgelegd moet worden dat de rechter inbreuk kan maken op de fiscale geheimhoudingsplicht, indien andere specifieke belangen dit vereisen. De rechter is volgens het kabinet kundig om het belang van privacy af te wegen tegen een specifiek belang, aangezien hij tot in detail op de hoogte is van de zaak. Ook al krijgt de rechter de bevoegdheid om inbreuk te maken op de fiscale geheimhoudingsplicht en mag hij overgaan tot ongeanonimiseerde uitspraken, zijn anonimiseringsbeleid zal wel worden vastgelegd in Anonimiseringsrichtlijnen, die worden geplaatst op www.rechtspraak.nl, zodat ze voor iedereen kenbaar zijn en willekeurig toegankelijk.

3.5 Evaluatie van de redenen voor een openbare belastingrechtspraak

In de paragraaf hierboven zijn de redenen vermeld voor invoering van het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak.’ In deze paragraaf ga ik deze redenen evalueren door na te gaan of het openbaar maken van de belastingrechtspraak eventuele problemen met de beslotenheid van de belastingrechtspraak oplost. Indien dit niet het geval is, dan bestaat in mijn ogen geen goede motivatie om de belastingrechtspraak nu openbaar te laten maken. De NOB vindt bijvoorbeeld dat de redenen die het kabinet hanteert om de belastingrechtspraak openbaar te maken, niet overtuigend zijn en meent dat er geen problemen of misstanden worden veroorzaakt door de beslotenheid van de belastingzitting.¹¹¹ Dit laatste lijkt echter een omgekeerde redenering te zijn en ik meen dat de redenering van de NOB krachtiger zou zijn als ze zouden beargumenteren dat door openbaarheid juist problemen of misstanden zouden worden veroorzaakt. Ook Herreveld meent dat er geen aanwijzingen bekend zijn dat vanwege het gesloten karakter van de zittingen in fiscale procedures, elementaire procesregels worden geschonden en meent bovendien dat er nauwelijks interesse is voor openbare zittingen.¹¹² Dat er nauwelijks interesse is voor openbare zittingen is naar mijn mening geen krachtig argument, aangezien met openbaarheid de mogelijkheid wel bestaat dat het publiek toegang heeft en zicht heeft op de rechtspraak.

Bij de evaluatie van de redenen sluit ik aan bij de aanpak die de Raad van State hanteert bij de beleidsanalytische toets van wetsvoorstellen, zoals behandeld in paragraaf 1.5.4. Op basis van een reconstructie van de redenen van de wetgever, kan worden aangenomen dat de wetgever vindt dat de volgende problemen spelen:

1. de belastingrechtspraak is nu niet behoorlijk genoeg, mede aangezien de belastingzitting niet kenbaar en controleerbaar genoeg is. Dit kan worden verbeterd door het openbaar maken van de zitting en het laten vervallen van het machtigingsvereiste;

¹¹⁰ *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 4.

¹¹¹ Strik, S.A.W.J. (2011). In Ministerie van Financiën (Ed.), *NOB-commentaar op de internetconsultatie wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak*. Amsterdam: NOB.

¹¹² Herreveld, F.R., & Meeter, P.H. (2011). In Ministerie van Financiën (Ed.), *Internetconsultatie wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak*, p. 2.

2. de discrepantie tussen de belastingrechtspraak en andere rechtsgebieden zorgt voor problemen. Dit kan worden opgelost door meer aansluiting te zoeken bij andere rechtsgebieden of door andere rechtsgebieden aansluiting te laten zoeken bij de fiscale rechtspraak;
3. de rechter heeft nu geen ruimte om te bepalen welke zaken geanonimiseerd gepubliceerd moeten worden en welke zaken niet. Dit kan worden verbeterd door de rechter de bevoegdheid te geven inbreuk te maken op de fiscale geheimhoudingsplicht, maar dit moet wel gebeuren binnen de bandbreedte van een anonimiseringsbeleid.

Hieronder houd ik bovenstaande nummers van de problematiek aan bij de bespreking van de beleidsanalytische toets.

Ik loop de stappen van de beleidsanalytische toets af en kijk eerst naar **waarom, voor wie en de context van de problemen**. Eventuele oplossingen komen in deze paragraaf bij de bespreking van stap 2 en 3 van de beleidsanalytische toets van de Raad van State aan bod

1) Als de rechtspraak niet behoorlijk genoeg is, is dit een evident probleem omdat, volgens art. 6 EVRM, iedereen recht heeft op een eerlijk proces. Het is ook als mensenrecht in art. 10 van de universele verklaring van de rechten van de mens opgenomen. Het recht op een eerlijk proces gaat nu zelfs in de Grondwet worden opgenomen; nu is het wel al uitgangspunt voor wetgeving en praktijk.¹¹³ Om te bepalen of het probleem wel echt bestaat moet worden nagegaan of de huidige belastingrechtspraak niet behoorlijk genoeg is. Zijn er indicaties die hierop wijzen? Vetter en Schonis geven aan dat er geen (of weinig) aanwijzingen zijn dat de fiscale rechtspraak niet behoorlijk is.¹¹⁴ Volgens Vetter leidt de beslotenheid van de belastingrechtspraak er niet toe dat één van beide procespartijen geen eerlijke behandeling van de rechter zou krijgen en zijn er ook niet of nauwelijks indicaties in de literatuur die op zo'n vrees wijzen. Daarom is volgens hem het openbaar maken van de belastingrechtspraak een non-issue en is er sprake van een afwezig belang. Ik meen dat openbaarheid te verkiezen is indien zowel openbaarheid als beslotenheid er niet voor zorgt dat één van beide procespartijen geen eerlijke behandeling van de rechter krijgt. Hiertegenover staan geluiden die wél aangeven dat de belastingrechtspraak niet behoorlijk genoeg is.¹¹⁵

In het fiscale recht wordt veel aan rechtsvinding gedaan, omdat er veel 'open normen' in de belastingwetgeving zijn te vinden. Volgens Ruiter is als gevolg hiervan, ook in het belastingrecht sprake van 'autonome' rechtspraak, waarbij de rechterlijke beslissing niet onmiddellijk op een logische manier uit een bestaande wettelijke regel en de feiten kan worden afgeleid.¹¹⁶ Er zijn verschillende methoden van rechtsduiding, maar volgens Ruiter houden rechters zich niet nadrukkelijk bezig met de methode die ze in een concreet geval toepassen. Daarnaast is het bij uitspraken van de Hoge Raad, lang niet altijd duidelijk welke interpretatiemethoden zijn gebruikt om tot het eindoordeel te komen. Volgens hem moet de

¹¹³ Rijksoverheid. Recht op eerlijk proces in grondwet. Verkregen 3 november 2013, van <http://www.rijksoverheid.nl/nieuws/2013/06/07/recht-op-eerlijk-proces-in-grondwet.html>.

¹¹⁴ Vetter, J. J. (2011). Belastingrechtspraak openbaar? *TFB*, 4(4) en Schonis, H.M.N. (2011). De rechtzoekende belastingplichtige op het schavot. *Civiel & Fiscaal Tijdschrift Vermogen*, 5.

¹¹⁵ Van Almelo, L. (2010). Besloten belastingrechtspraak voedt wantrouwen. Verkregen 2 augustus 2013, van <http://www.advocatenblad.nl/site/magazine/archief/actualiteiten/detail/20078714.html>.

¹¹⁶ Symposium 'Het springende punt. reflecties op fiscaalrechtelijke oordeelsvorming. Verkregen 15 mei 2013, van http://www.nob.net/nob_leden/NOB_overig/Specialistensecties/Info_en_Nieuws_sectie_FBR/edit/Symposium_%E2%80%98Het_springende_punt_Reflecties_op_fiscaalrechtelijke_oordeelsvorming%E2%80%99.

rechter en zeker de Hoge Raad meer inzicht geven in de manier waarop zij tot een bepaalde conclusie zijn gekomen. Dit gebrek aan inzichtelijkheid en duidelijkheid hoe rechters precies recht spreken, kan wijzen op een tekortschieten van de behoorlijkheid van de belastingrechtspraak, aangezien het recht op een deugdelijke motivering hierdoor wellicht wordt geschonden. Één van de vijf beginselen van een behoorlijke rechtspraak is namelijk, zoals in paragraaf 1.5.2 aangeduid, ‘een eerlijke behandeling.’ Het recht op een eerlijke behandeling heeft drie kenmerken volgens Van den Hoogen: het recht op tegenspraak, het recht op gelijkheid der wapenen (equality of arms) en het recht op een deugdelijke motivering.¹¹⁷

Ik vind dat de behoorlijkheid in het geding is aangezien de rechterlijke macht nu zelf bepaalt welke uitspraken worden gepubliceerd. Dit wil ik beargumenteren op basis van twee beginselen van behoorlijke rechtspraak, namelijk het openbaarheidsbeginsel en het motiveringsbeginsel. Het openbaarheidsbeginsel wordt volgens Wenders gesteld ten behoeve van de inzichtelijkheid en controleerbaarheid van de werkzaamheid van de rechter voor de betrokken partijen en het publiek. Ook het motiveringsbeginsel dient volgens haar een controlefunctie.¹¹⁸ Doordat de rechterlijke macht zelf bepaalt welke uitspraken gepubliceerd worden, is een goede controle op de rechterlijke macht niet mogelijk, aangezien het mogelijk is dat rechtbanken kunnen bepalen dat uitspraken die niet behoorlijk genoeg zijn, niet worden gepubliceerd. Ook Mommers geeft aan dat het bepalen welke uitspraken gepubliceerd moeten worden, door een onafhankelijk orgaan moet geschieden en niet door de gerechten zelf.¹¹⁹ De selectiecriteria die worden gebruikt om te bepalen welke belastinguitspraken worden gepubliceerd, zijn ook niet erg duidelijk, wat op een onbehoorlijke rechtspraak kan wijzen, aangezien de rechterlijke macht nu niet goed kan worden gecontroleerd.¹²⁰

De Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (hierna: WRR) heeft uitgebreid onderzoek gedaan naar hoe rechters tegenover transparantie staan en welke instrumenten ingezet dienen te worden om transparantie te realiseren.¹²¹ Hiertoe heeft zij meer dan vierhonderd rechters uit alle sectoren bevraagd. Rechters geven eensgezind aan dat ze transparantie nuttig en noodzakelijk vinden. De belangrijkste redenen waarom ze transparantie nuttig vinden, is dat met transparantie een betere verantwoording aan de samenleving wordt afgelegd en dat daardoor de taak van de rechter beter wordt begrepen. Ze zijn echter minder eenstemmig over welke instrumenten moeten worden gebruikt om

¹¹⁷ Van den Hoogen, R.H. (2007). *E-justice ITER 81 beginselen van behoorlijke elektronische rechtspraak*. Den Haag: Sdu, p. 36-37.

¹¹⁸ Wenders, D.W.M. (2010). *Doorwerking van de beginselen van behoorlijke rechtspleging in de bestuurlijke voorprocedures*. (Doctoral dissertation, Universiteit Maastricht), Deventer: Kluwer, p. 101 en 108. Inzichtelijkheid en controleerbaarheid zijn in mijn ogen dus essentiële voorwaarden waaraan behoorlijke rechtspraak moet voldoen.

¹¹⁹ Mommers, L. (2010). Gaat u maar rustig slapen - wij weten wat goed voor u is. Verkregen 15 mei 2013, van <http://rechtennieuws.nl/29613/gaat-u-maar-rustig-slapen---wij-weten-wat-goed-voor-u-is.html>.

¹²⁰ Dat de selectiecriteria voor publicatie van uitspraken niet erg duidelijk zijn staat beschreven in Oudshoorn, C. (2011). In Ministerie van Financiën (Ed.), *Internetconsultatie concept wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak VNO-NCW/MKB-Nederland*. De (vernieuwde) selectiecriteria zelf zijn te vinden in het Besluit selectiecriteria uitsprakendatabank Rechtspraak.nl op De Rechtspraak. (2012). Selectiecriteria. Verkregen 2 november 2013, van <http://www.rechtspraak.nl/UITSPRAKEN-EN-REGISTERS/UITSPRAKEN/SELECTIECRITERIA/Pages/default.aspx>. De publicatie van belastingzaken zal naar mijn mening plaatsvinden op grond van art. 5. In het selectiebesluit zelf staat alleen al dat in art. 5 de selectiecriteria zijn opgenomen, waarvan niet altijd gemakkelijk en objectief is vast te stellen of een uitspraak eraan voldoet. Ook de vernieuwde selectiecriteria voor belastingzaken zijn in mijn ogen dus niet erg duidelijk.

¹²¹ Prins, C.J.E.J., Van der Mijl, J., & Tiemeijer, W. (2013). *Rechters aan het woord over transparantie*. Amsterdam: Amsterdam University Press, p. 7-50. Bijna alle informatie voor deze hele paragraaf komt uit deze bron.

transparantie te bereiken. Transparantie omvat a) zichtbaarheid, hetgeen een open houding van de rechter inhoudt, b) begrijpelijkheid, hetgeen een helder oordeel inhoudt en c) bekritiseerbaarheid, hetgeen een toetsbaar functioneren inhoudt. Ook over de redenen voor beslotenheid zijn rechters niet geheel gelijklopend, maar de belangrijkste redenen om voor beslotenheid te pleiten, is dat een gepaste afstand tot de samenleving noodzakelijk is voor de rechtspraak en dat hierdoor de uitkomsten van de rechtspraak minder persoonsgebonden zijn.¹²²

Volgens de in het onderzoek gebruikte focusgroepen, is openbaarheid niet iets nieuws en is het een voor de rechtspraak wezenlijk beginsel, dat in dienst staat van democratische controle door en beantwoording aan burgers. Openbaarheid is volgens de rechters een waarborg voor een behoorlijke rechtspraak en zorgt ervoor dat rechters zich in hun functioneren moeten legitimeren naar de samenleving. Daarnaast heeft openbaarheid ook een symbolische en rechtsbeschermende functie en draagt het bij aan de kenbaarheid van de rechtspraak en het recht. In de belastingrechtspraak is echter afgeweken van de openbaarheid van de zitting en hoewel het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak,’ dat daarin verandering wil brengen, veel is bekritiseerd, is deze kritiek niet afkomstig van de rechterlijke macht.¹²³ Ook in het verleden hebben verschillende rechters zich uitgelaten over de afweging van openbaarheid tegen beslotenheid.¹²⁴ Ook hebben diverse leden van de rechterlijke macht, zoals Corstens, gepleit voor het openbaar maken van individuele rechterlijke oordelen, die afwijken van het oordeel van de meerderheid, de zogenoemde dissenting opinions.¹²⁵

Rechters noemen als argumenten voor beslotenheid: waarheidsvinding tijdens het proces, eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer en voorkomen dat procesdeelnemers zich belemmerd voelen om hun zaak voor te leggen aan de (belasting)rechter. Rechters die meededen aan de focusgroepen hebben problemen met de uitzondering voor fiscale procedures. Ze zien niet in waarom er wél beslotenheid geldt voor de belastingkamer, maar niet voor de ondernemingskamer, terwijl hier ook concurrentie en bedrijfsgevoelige zaken voorkomen. Er bestaat een sterk gevoel dat de belastingrechter ook gehoor moet kunnen geven aan de roep om meer transparantie. Wellicht pleiten rechters hiervoor, zodat meer rechtsgelijkheid kan ontstaan en bij het publiceren van alle uitspraken meer sprake is van ‘equality of arms’ (zie ook voordeel 4 in paragraaf 4.2.4).¹²⁶

Rechters vinden in het algemeen dat er nog onvoldoende gebeurt om te komen tot meer transparantie en zijn bereid en vinden het belangrijk het klassieke belang van openbaarheid te

¹²² Op pagina 29 en 30 van Prins, C.J.E.J., Van der Mijl, J., & Tiemeijer, W. (2013). *Rechters aan het woord over transparantie*. Amsterdam: Amsterdam University Press wordt ingegaan op de beslotenheid van de rechtspraak. Hier wordt onder meer ingegaan op de belastingrechtspraak, maar in de enquête wordt geen onderscheid gemaakt, bij de vraag naar het motief voor beslotenheid, tussen fiscaal en niet fiscaal.

¹²³ Volgens Prins, C.J.E.J., Van der Mijl, J., & Tiemeijer, W. (2013). *Rechters aan het woord over transparantie*. Amsterdam: Amsterdam University Press, p. 29 komt de kritiek op het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ vooral van accountants en belastingadviseurs.

¹²⁴ Zo heeft Asser al in 2006 kanttekeningen gezet bij het raatkamergeheim, in Asser, W.H.D. (2012). Het geheim van de raadkamer en de vrijheid van publicatie. *NJB*, 12, p. 691-695. Hij stelt dat op het debat in de raadkamer geen publiekelijke controle kan worden uitgeoefend en evenmin op het functioneren van individuele rechters in meervoudige kamers publieke controle kan worden uitgeoefend.

¹²⁵ Prins, C.J.E.J., Van der Mijl, J. & Tiemeijer, W. (2013). *Rechters aan het woord over transparantie*. Amsterdam: Amsterdam University Press, p. 30.

¹²⁶ In dit kader doet de commissie-De Meij in het rapport Openbaarheid van rechtspraak het voorstel om alle rechterlijke uitspraken op internet beschikbaar te stellen, zodat zij voor iedereen toegankelijk zijn. Vereniging voor Media- en Communicatierecht. (2006). Commissie: Alle rechterlijke uitspraken op internet. Verkregen 15 mei 2013, van <http://rechtennieuws.nl/7902/commissie-alle-rechterlijke-uitspraken-op-internet.html>.

herijken.¹²⁷ Het grote belang dat rechters hechten aan transparantie en de mening dat bij de belastingrechter meer transparantie moet komen, beschouw ik als een bevestiging dat het inderdaad tijd is om de belastingrechtspraak openbaar te maken. Bovendien heeft de rechterlijke macht geen kritiek op het wetsvoorstel geuit. Hoewel uit het WRR-onderzoek niet de conclusie getrokken kan worden dat de belastingrechtspraak niet behoorlijk genoeg is, vind ik dat het serieus genomen moet worden dat rechters als ervaringsdeskundigen pleiten voor transparantie in de belastingrechtspraak. Ik zie het feit dat rechters voor transparantie pleiten als een indicatie dat zij waarschijnlijk verwachten dat er positieve effecten zijn op de belastingrechtspraak door openbaarheid. Volgens bijvoorbeeld Wenders wordt de kwaliteit van rechtspraak gediend door openbaarheid van rechtspraak, in het bijzonder door de combinatie van de openbare uitspraak en motivering van de uitspraak. Het afleggen van verantwoording naar buiten en de controle van het publiek werkt volgens haar kwaliteitsverhogend.¹²⁸

Op basis van onder andere het gebrek aan inzichtelijkheid en duidelijkheid hoe rechters precies recht spreken, het feit dat de rechterlijke macht nu zelf bepaalt welke uitspraken gepubliceerd worden en het feit dat rechters zelf pleiten voor meer transparantie in de belastingrechtspraak, kan nog niet met zekerheid gesteld worden dat de belastingrechtspraak daadwerkelijk niet behoorlijk genoeg is. Ik meen dat de behoorlijkheid van de belastingrechtspraak echter alleen al tekortschiet doordat de belastingrechtspraak niet erg kenbaar of controleerbaar is. Inzichtelijkheid en controleerbaarheid worden namelijk als argumenten aangevoerd waarom het openbaarheidsbeginsel gesteld wordt aan een behoorlijke rechtspraak. Ook het motiveringsbeginsel dient een controlefunctie. Dat de belastingrechtspraak niet erg kenbaar of controleerbaar is, blijkt bijvoorbeeld uit het feit dat het erg lastig is informatie te vinden over hoe het er bij een belastingzitting precies aan toe gaat. Bovendien kan ook een zitting niet worden bijgewoond.¹²⁹ Daarnaast kan iemand in de huidige praktijk de rechter en de rechtsgang pas controleren als diegene betrokken is bij een belastingrechtzaak.¹³⁰

Door het machtigingsvereiste worden alleen maar bepaalde uitspraken gepubliceerd, waardoor de rechtspraak niet goed kan worden gecontroleerd. Volgens de Rechtspraak wordt gemiddeld twee procent van de rechterlijke uitspraken op rechtspraak.nl gepubliceerd, hetgeen dus een erg laag percentage is.¹³¹ Volgens Mommers en Zwenne is het niet meer van deze tijd dat rechters bepalen welke uitspraken worden gepubliceerd. Voor de meeste rechtzoekenden zouden veel voorkomende uitspraken voor hun eigen procedure van groot belang zijn. Deze veel voorkomende uitspraken worden echter veelal niet gepubliceerd.¹³² Er is bovendien weinig kennis van precedentes in de belastingrechtspraak bij advocaten en

¹²⁷ Prins, C.J.E.J., Van der Mijl, J. & Tiemeijer, W. (2013). *Rechters aan het woord over transparantie*. Amsterdam: Amsterdam University Press, p. 47-48.

¹²⁸ Wenders, D.W.M. (2010). *Doorwerking van de beginselen van behoorlijke rechtspleging in de bestuurlijke voorprocedures*. (Doctoral dissertation, Universiteit Maastricht), Deventer: Kluwer, p. 101. Zij praat echter wel over rechtspraak in het algemeen en niet specifiek over de belastingrechtspraak.

¹²⁹ Op bijvoorbeeld De Rechtspraak. De zitting. Verkregen 14 mei 2013, van <http://www.rechtspraak.nl/Naar-de-rechter/Bestuursrechter/Procedures/Beroepsprocedure/Pages/De-zitting.aspx> is niet veel informatie te vinden over hoe de belastingzitting er precies aan toe gaat.

¹³⁰ Hierbij denk ik bijvoorbeeld aan de belastingplichtige, aan de Belastingdienst, de advocaat van de belastingplichtige of degene die rechtshulp verleent aan de belastingplichtige.

¹³¹ De Rechtspraak. (2012). Heldere criteria voor publicatie van rechterlijke uitspraken. Verkregen 1 december 2013, van <http://www.rechtspraak.nl/Naar-de-rechter/Bestuursrechter/Procedures/Beroepsprocedure/Pages/De-zitting.aspx>.

¹³² Mommers, L., & Zwenne, G. (2010). Geheime rechtspraak in nederland. Verkregen 14 mei 2013, van <http://rechtennieuws.nl/29558/geheime-rechtspraak-in-nederland.html>.

rechters; de rechtsgelijkheid en rechtseenheid kunnen hierdoor worden geschaad, aangezien gelijke gevallen mogelijk niet gelijk worden beoordeeld. Voorts geldt volgens Mommers en Zwenne dat partijen die meer procedures voeren in het voordeel zijn, doordat zij meer toegang hebben tot uitspraken, waardoor de 'equality of arms' wordt geschaad. Ik meen dat de belastingrechtspraak door het gebrek aan kenbaarheid en controleerbaarheid in behoorlijkheid tekortschiet, aangezien volgens de bekende uitspraak 'Not only must Justice be done; it must also be seen to be done.' Wanneer de rechtspraak niet behoorlijk genoeg is, is dit in wezen een probleem voor de hele samenleving. Daarom vind ik het noodzakelijk dat dit probleem wordt opgelost.

2) Bij bijna alle andere rechtsgebieden geldt 'openbaarheid van de zitting, tenzij' en worden alle uitspraken gepubliceerd. Het verschil tussen het belastingrecht en andere rechtsgebieden zorgt voor onduidelijkheid bij justitiabelen. Het belastingrecht valt onder het bestuursrecht, maar er zijn in het belastingrecht toch veel afwijkingen op het bestuursrecht. De afwijking op de regel voor openbaarheid van de rechtspraak, die geldt voor het belastingrecht, maakt het nog meer complex. Het probleem speelt vooral voor justitiabelen en aangezien iedereen recht heeft op een zo goed mogelijk proces, vind ik het noodzakelijk dit probleem op te lossen. In het verleden speelde het probleem van uiteenlopende wetgeving ook in het bestuursrecht en toen is ingegrepen door het bevorderen van eenheid binnen de bestuursrechterlijke wetgeving.¹³³ Dit proces moet nu in mijn ogen verder gaan door één set van regels over de openbaarheid van de rechtspraak te laten gelden voor zowel het bestuursrecht als het belastingrecht.

3) Volgens het laatste probleem heeft de rechter, doordat het niet kan bepalen welke uitspraken ongeanonimiseerd worden gepubliceerd, niet genoeg bevoegdheid om in te spelen op maatschappelijke ontwikkelingen, terwijl dit wel gewenst is. Dit is een probleem voor de hele samenleving, aangezien zo bijvoorbeeld publiekrechtelijke lichamen niet goed kunnen worden gecontroleerd op hoe zij publieke middelen besteden: hun naam wordt namelijk niet in de uitspraak genoemd als zij procederen. Voor procespartijen is het ook erg belangrijk dat ingespeeld kan worden op maatschappelijke ontwikkelingen door de rechter. Als rechters meer in kunnen spelen op de specifieke omstandigheden van het geval, bijvoorbeeld doordat zij de bevoegdheid hebben om over te kunnen gaan tot het ongeanonimiseerd publiceren van uitspraken, kunnen zij beter recht doen. Aangezien dit probleem voor de gehele samenleving relevant is, is het ook hierbij weer noodzakelijk dit probleem op te lossen. In andere rechtsgebieden wordt in beginsel de uitspraak niet geanonimiseerd.

Hieronder ga ik voor elk van de drie problemen de **probleemaanpak** beoordelen, waarbij ik kijk naar de effectiviteit van de oplossing.

1) Bij dit deel van de beleidsanalytische toets van de Raad van State moet ten eerste worden gekeken of het probleem op te lossen is via wetgeving. Het eerste probleem betreft het tekortschieten van de behoorlijkheid van de belastingrechtspraak, onder andere doordat de belastingzitting niet kenbaar en controleerbaar genoeg is. Dit probleem kan via wetgeving worden opgelost, namelijk door het invoeren van openbaarheid van de zitting en het laten vervallen van het machtigingsvereiste. Bij dit deel van de beleidsanalytische toets van de Raad van State moet ten tweede worden nagegaan of andere regels of zelfregulering door de betrokken partijen meer geschikt zijn om het probleem op te lossen. Dit lijkt niet het geval. Dit betekent dat de problematiek van de controleerbaarheid van de rechtspraak enkel via

¹³³ De Blicck, L.A., Van Amersfoort, P.J., de Blicck, J., Van der Ouderaa, E.A.G., & Koopman, R.J. (2009). *Algemene wet inzake rijksbelastingen*. Deventer: Kluwer, p. 7-9.

wetgeving kan worden verbeterd/opgelost. Tenslotte moet bij dit deel van de beleidsanalytische toets van de Raad van State worden nagegaan of sprake is van een eenmalig probleem, waarvoor wetgeving niet nodig is. Er kan worden opgemerkt dat geen sprake is van een eenmalig probleem, waardoor wetgeving volgens de beleidsanalytische toets van de Raad van State echt nodig is.

2) Het bestaan van onduidelijkheid voor justitiabelen over de belastingrechtsgang kan worden opgelost/verbeterd door meer aansluiting te zoeken bij andere rechtsgebieden.¹³⁴ Wederom geldt dat dit probleem kan worden opgelost via wetgeving, terwijl zelfregulering door de betrokken partijen niet geschikt lijkt. Dit probleem kan niet worden opgelost door het bestuursrecht meer te laten lijken op het belastingrecht op het punt van openbaarheid, aangezien het vrij algemeen geaccepteerd is dat bij het bestuursrecht openbaarheid van de zitting en de uitspraak moet gelden. Wederom geldt dat geen sprake is van een eenmalig probleem is, waarvoor wetgeving niet nodig is.

3) Het laatste probleem, dat de rechter niet de bevoegdheid heeft te bepalen of een uitspraak ongeanonimiseerd gepubliceerd moet worden, kan worden opgelost door het invoeren van een soort open norm, op basis waarvan de rechter de bevoegdheid krijgt tot het ongeanonimiseerd publiceren van uitspraken. Het probleem is enkel via wetgeving op te lossen en niet via zelfregulering door de betrokken partijen. Ook hier is geen sprake van een eenmalig probleem, waarvoor geen wetgeving nodig is.¹³⁵

De laatste stap van de beleidsanalytische toets van de Raad van State is het beoordelen van de **uitvoering van de oplossing**. Voor alle drie problemen beoordeel ik tegelijkertijd de effectiviteit van het gehele wetsvoorstel. Bij dit deel van de beleidsanalytische toets van de Raad van State, wordt eerst gekeken naar de naleefbaarheid van een voorstel, waarbij wordt gekeken of burgers en private organisaties de verplichtingen die de regeling oplegt kunnen naleven. Het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ moet echter worden nageleefd door de rechterlijke macht en het legt geen verplichtingen op aan burgers of private organisaties, die zelfs niet als publiek gebonden zijn aan de fiscale geheimhoudingsplicht, voor hetgeen voorvalt op de zitting. De naleefbaarheid van het wetsvoorstel is dus groot. Vervolgens moet worden nagegaan of het betreffende wetsvoorstel uitvoerbaar is, waarbij moet worden gekeken of (overheids)instellingen in staat zijn de regeling uit te voeren, doordat zij over voldoende mensen en middelen beschikken.

Volgens Philippart kost het anonimiseren van uitspraken veel tijd en dus veel geld, maar dit is iets waar de wetgever over kan oordelen.¹³⁶ Voor de anonimiseringswerkzaamheden kunnen speciaal mensen worden ingehuurd of er kan programmatuur voor worden ontwikkeld. Volgens Mommers en Zwenne is de technologie en de deskundigheid voorhanden om grote aantallen uitspraken effectief te publiceren en te doorzoeken, waardoor de kosten beperkt

¹³⁴ Van Dijk, J.W. (2011). In Staatssecretaris van Financiën (Ed.), *Advies inzake het concept wetsvoorstel tot wijziging van de algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de openbaarheid van belastingrechtspraak*, p. 3.

¹³⁵ De kwestie van de procederende publiekrechtelijke lichamen, die probeerden te besparen op de BTW, is weliswaar de aanleiding geweest om ervoor te pleiten dat de rechter de bevoegdheid krijgt om te bepalen of het in een zaak gewenst is over te gaan tot het ongeanonimiseerd publiceren van de uitspraak, maar ook in andere gevallen kan het gewenst zijn dat de rechter deze bevoegdheid heeft.

¹³⁶ Dat het anonimiseren van uitspraken veel tijd en geld kost staat beschreven in Philippart, R. (2010). Twee miljoen vonnissen publiceren, dat kan niet. Verkregen 12 mei 2013, van <http://rechtennieuws.nl/29628/twee-miljoen-vonnissen-publiceren-dat-kan-niet.html>.

kunnen blijven.¹³⁷ Onuitvoerbaarheid is dus geen goede reden om het wetsvoorstel af te ketsen. Tenslotte moet worden gekeken naar de handhaafbaarheid van een voorstel, waarbij nagegaan moet worden of er toezicht kan worden uitgeoefend op de naleving van de regeling en wie daarmee wordt belast. Naar mijn mening is de rechterlijke macht uitermate geschikt en capabel om het wetsvoorstel na te leven, maar ingeval zij dit toch niet goed doet, is er nog de samenleving om toezicht te houden. Al met al kan dus gezegd worden dat het wetsvoorstel goed uitvoerbaar is.

3.6 Afronding

In dit hoofdstuk is nader bekeken of er een goede argumentatie aan het Wetsvoorstel ten grondslag ligt. Dit is onder andere bekeken, door na de inleiding in paragraaf 3.1, in paragraaf 3.2 te bekijken of het legitiem is dat de belastingrechtspraak besloten plaatsvindt op grond van de Grondwet en internationale bepalingen. De belastingrechtspraak blijkt op het punt van de openbaarheid van de zitting (voor niet fiscale boetes) niet in overeenstemming te zijn met internationale verdragen. Daarnaast is in de paragrafen 3.3 t/m 3.5 verder bekeken of er een goede argumentatie aan het Wetsvoorstel 'Openbaarheid belastingrechtspraak' ten grondslag ligt. Hiertoe is in paragraaf 3.3 de inhoud van het wetsvoorstel 'Openbaarheid belastingrechtspraak' behandeld en zijn in paragraaf 3.4 de redenen behandeld, die de wetgever, in de Memorie van Toelichting, geeft voor het wetsvoorstel. Één van de belangrijkste redenen voor het wetsvoorstel is dat openbaarheid van de zitting een waarborg is voor behoorlijke rechtspraak. Tenslotte zijn, om de argumentatie voor het wetsvoorstel te beoordelen, in paragraaf 3.5 de redenen voor het wetsvoorstel getoetst aan de hand van de beleidsanalytische toets van de Raad van State. Deze toets wijst uit dat deze redenen goed genoeg zijn om over te gaan tot het openbaar maken van de belastingrechtspraak.

¹³⁷ Mommers, L., & Zwenne, G. (2010). Geheime rechtspraak in nederland. Verkregen 14 mei 2013, van <http://rechtennieuws.nl/29558/geheime-rechtspraak-in-nederland.html>.

Hoofdstuk 4 - De voordelen en nadelen van openbaarheid van de belastingrechtspraak

4.1 Inleiding

Openbaarheid van rechtspraak is verankerd in de Grondwet en tevens in internationale verdragen. In dit hoofdstuk onderzoek ik dan ook de mogelijke voordelen en nadelen van het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak.’ In paragraaf 4.2 onderzoek ik de mogelijke voordelen van het wetsvoorstel. Ik baseer me hierbij vooral op mogelijke voordelen die in de wetenschappelijke literatuur naar voren worden gebracht. Ten aanzien van de mogelijke nadelen hanteer ik dezelfde werkwijze in paragraaf 4.3. Tenslotte weeg ik in paragraaf 4.4 de voordelen en de nadelen tegen elkaar af op de manier beschreven in de toetsingscriteria in paragraaf 1.3, waarna in paragraaf 4.5 dit hoofdstuk wordt afgerond.

4.2 Voordelen

Voordeel 1: meer kenbaarheid, controleerbaarheid en behoorlijkheid van de rechtspraak

Volgens de wetgever zorgt openbaarheid van belastingrechtspraak voor een betere kenbaarheid en controleerbaarheid van de rechtspraak.¹³⁸ Daarnaast zorgt het volgens Van Huijgevoort dat het rechterlijk optreden inzichtelijk wordt.¹³⁹ Bovendien kan openbaarheid zorgen voor een behoorlijke fiscale rechtspraak, doordat controle op het optreden van de rechter mogelijk wordt en doordat de kenbaarheid en controleerbaarheid van rechtspraak wordt vergroot.¹⁴⁰ Een voorbeeld van het vergroten van de behoorlijkheid van de rechtspraak door een betere kenbaarheid, is dat belastingplichtigen eerder een geslaagd beroep op het gelijkheidsbeginsel kunnen doen, waardoor de gelijke behandeling van belastingplichtigen kan worden vergroot.¹⁴¹ Daarnaast vormt volgens Wenders openbaarheid van de behandeling en de beslissing van de rechter een waarborg voor partijen tegen willekeur.¹⁴²

Voordeel 2: meer mogelijkheden om in te spelen op maatschappelijke ontwikkelingen

Met de bevoegdheid om uitspraken ongeanonimiseerd te publiceren krijgt de rechter de mogelijkheid om in zeer specifieke gevallen in te spelen op maatschappelijke ontwikkelingen waarin het anonimiseringsbeleid niet voorziet. Volgens de Raad voor de Rechtspraak ontstaat als het ware een open norm.¹⁴³ Met open normen kan beter worden ingespeeld op de specifieke omstandigheden van het geval en voor het betreffende geval kan het een wezenlijk

¹³⁸ Internetconsultatie Openbaarheid belastingrechtspraak, publicatiedatum 14 april 2011, Ministerie van Financiën.

¹³⁹ Van Huijgevoort, B.F.A. (2009). Sesam, open U! *WFR*, 1417, p. 1.

¹⁴⁰ Dat controle op het rechterlijk optreden kan zorgen voor een behoorlijke fiscale rechtspraak staat beschreven in Pechler, E.B. (2012). Openbaarheid en belastingrechtspraak. *FED Fiscaal Weekblad*, 81, p. 4.

¹⁴¹ Van Huijgevoort, B.F.A. (2012). Openbaarheid en de belastingdienst. *FED Fiscaal Weekblad*, 79, p. 2. Herreveld, F.R., & Meeter, P.H. (2011). In Ministerie van Financiën (Ed.), *Internetconsultatie wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak*, p. 4 en Bontes, W. (2011). Bedrijfsleven vraagt om meer transparantie in belastingrechtspraak. Verkregen 24 juli 2013, van <http://www.smartlegal.nl/view/2011/mei/31/250843/bedrijfsleven-vraagt-om-meer-transparantie-in-belastingrechtspraak.html>.

¹⁴² Wenders, D.W.M. (2010). *Doorwerking van de beginselen van behoorlijke rechtspleging in de bestuurlijke voorprocedures*. (Doctoral dissertation, Universiteit Maastricht), Deventer: Kluwer, p. 102.

¹⁴³ Van Dijk, J.W. (2011). In Staatssecretaris van Financiën (Ed.), *Advies inzake het concept wetsvoorstel tot wijziging van de algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de openbaarheid van belastingrechtspraak*, p. 2.

voordeel zijn als hiermee beter rekening kan worden gehouden. Door de open norm ontstaat ook geen willekeur, aangezien de rechter wel een anonimiseringsbeleid zal moeten volgen, wat wordt vastgelegd in Anonimiseringsrichtlijnen, die worden gepubliceerd op www.rechtspraak.nl.

Voordeel 3: er ontstaat een betere aansluiting op het bestuursrecht

Indien het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ wordt aangenomen, vindt een betere aansluiting plaats op het bestuursrecht. Met betrekking tot de openbaarheid van de terechtzitting gaat, net als bij het algemene bestuursrecht, dan de regel ‘openbaarheid, tenzij’ gelden en wordt op dit punt aangesloten bij art. 8:62 Awb. Daarnaast zal het machtigingsvereiste vervallen, hetgeen conform is met art. 8:79 Awb, dat handelt over het verstrekken van uitspraken. Meer eenheid en systematiek past in de doelstellingen die ten grondslag liggen aan de Awb en de AWR.¹⁴⁴ Vooral de Vereniging voor Administratief Recht (hierna: VAR) heeft zich ingezet om in het bestuursrecht te komen tot meer eenheid.¹⁴⁵ Een betere aansluiting op het bestuursrecht zorgt voor duidelijkheid voor justitiabelen.¹⁴⁶

Voordeel 4: een mogelijke kennisachterstand van belastingplichtigen verdwijnt

Indien het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ wordt aangenomen, zal dit ervoor zorgen dat het machtigingsvereiste vervalt en de publicatie van gerechtelijke uitspraken slechts bij uitzonderingen achterwege blijft, waardoor het risico op een mogelijke kennisachterstand voor belastingplichtigen verdwijnt. Nu kunnen belastingplichtigen een kennisachterstand hebben, aangezien de Belastingdienst (als procespartij) over alle uitspraken beschikt, dus ook de door de rechterlijke macht niet vrijgegeven uitspraken. Het beginsel van de ‘equality of arms’ tussen procespartijen kan hierdoor worden geschaad.¹⁴⁷ Volgens Herreveld is zelfs sprake van een principiële rechtstekort, aangezien het volgens hem in de praktijk het regelmatig voorkomt dat relevante rechtspraak door rechters niet wordt vrijgegeven ter publicatie, maar de uitspraak wel bij de Belastingdienst bekend is en hier ook gebruik van wordt gemaakt als het haar uitkomt. Herreveld noemt dit zelfs staatsrechtelijk onaanvaardbaar.¹⁴⁸ Volgens Herreveld moet de afweging welke uitspraken worden gepubliceerd ten principale niet bij rechters liggen, wat nu wel het geval is.¹⁴⁹

Het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ stelt voor om het machtigingsvereiste te laten vervallen. Dit lijkt mij een goed zaak, alleen al vanwege, zoals Herreveld het mooi verwoordt, dat de schijn wordt opgeheven dat de Belastingdienst op een processuele voorsprong staat vanwege haar eigen procespositie. Volgens Liere en Van Roomen kan afbreuk gedaan worden aan de beginselen van een behoorlijk proces op tegenspraak, wanneer de rechter over meer en andere informatie beschikt dan één van de betrokken

¹⁴⁴ Voor de Awb staat dit beschreven in *Kamerstukken II 1990/91*, 22 061, nr. 3, p. 1

¹⁴⁵ De Blicq, L.A., Van Amersfoort, P.J., de Blicq, J., Van der Ouderaa, E.A.G., & Koopman, R.J. (2009). *Algemene wet inzake rijksbelastingen*. Deventer: Kluwer, p. 7-9.

¹⁴⁶ Van Dijk, J.W. (2011). In Staatssecretaris van Financiën (Ed.), *Advies inzake het concept wetsvoorstel tot wijziging van de algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de openbaarheid van belastingrechtspraak*, p. 3.

¹⁴⁷ Herreveld, F.R., & Meeter, P.H. (2011). In Ministerie van Financiën (Ed.), *Intemetconsultatie wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak*, p. 2 en *Belastingrechtspraak openbaar, is dan niets meer heilig?* (2011). *TFB*, 4(2).

¹⁴⁸ Herreveld, F.R. (2011). *Belastingrechtspraak niet openbaar maar wel toegankelijk ‘De terreur van de zwarte toga’s’*. Verkregen 15 oktober 2013, van http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Netherlands/Local%20Assets/Documents/NL/Diensten/Tax/nl_nl_column_frank_herreveld.pdf.

¹⁴⁹ Herreveld, F.R. (2009). *Belastingprocedures dienen besloten te blijven*. *WFR*, 1509, p. 1.

procespartijen.¹⁵⁰ Nu beschikken zowel de rechter als de Belastingdienst over meer en andere informatie dan de procederende belastingplichtigen, aangezien de rechter en de Belastingdienst over alle rechterlijke uitspraken beschikken en de belastingplichtige niet. Het lijkt mij goed dat deze kennisachterstand verdwijnt.

Voordeel 5: door ‘naming’ en ‘shaming’ nemen personen hun verantwoordelijkheid

In de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel wordt aangegeven dat het belang van kenbaarheid van de besteding van publieke middelen dwingen tot ongeanonimiseerde openbaarmaking van uitspraken.¹⁵¹ Volgens de wetgever moeten dus in uitspraken de namen kunnen worden vermeld van procederende publiekrechtelijke lichamen. Bashir en Fortuin vinden het ook een goed idee dat de belastingrechtspraak openbaar is en dat uitspraken ongeanonimiseerd worden gepubliceerd wanneer publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtige bij de procedure betrokken zijn, aangezien zo publiekrechtelijke lichamen publiekelijk verantwoording afleggen.¹⁵² Ook Ligtenberg geeft aan dat naamsvermelding soms nodig kan zijn om staatshoofden, parlamentsleden en gemeentes te controleren.¹⁵³ Op dit punt lopen de Anonimiseringsrichtlijnen al voor op het wetsvoorstel.¹⁵⁴ Volgens deze richtlijnen is het toegestaan in de publicatie van uitspraken de namen van gemeenten te vermelden die zich volgens de rechter hebben ingelaten met onwenselijke fiscale constructies. Ook in bestuursrechtelijke zaken worden in de publicatie van uitspraken in beginsel de namen van publiekrechtelijke lichamen of instanties, zoals gemeenten, provincies en waterschappen, niet geanonimiseerd.¹⁵⁵ Het zogenaamde schandpaaleffect zou ervoor kunnen zorgen dat (rechts-)personen zich genoodzaakt voelen verantwoordelijkheid te nemen, hetgeen ze zonder dit effect wellicht niet zouden nemen.

Zowel het ongeanonimiseerd publiceren van uitspraken als het feit dat de zittingen door het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ openbaar worden, kan ervoor zorgen dat (rechts)personen hun verantwoordelijkheid nemen. In het strafrecht zijn de zittingen op basis van art. 269 Sv openbaar en dit zorgt ervoor dat zowel het Openbaar Ministerie als de verdachte publiekelijk verantwoording afleggen voor hun handelen.¹⁵⁶ Wanneer ook in het belastingrecht de zittingen openbaar worden, kan dit ervoor zorgen dat belastingplichtigen (en de Belastingdienst, zie hiervoor het volgende voordeel) publiekelijk verantwoording afleggen van hun handelen en hun verantwoordelijkheid nemen.

Voordeel 6: vergroting van het vertrouwen in de Belastingdienst en de rechtspraak

Volgens Van Huijgevoort moet de inspecteur magistratelijk handelen, maar is dit niet altijd het geval.¹⁵⁷ Openbaarheid van de zitting zorgt ervoor dat de inspecteur, ook in het bijzijn van

¹⁵⁰ Liere, E.V.L., & Van Roomen, T.V.R. (2011). SO en TPO: Interne openbaarheid van ‘nee, tenzij’ naar ‘ja, mits’? *TFB*, 4(6).

¹⁵¹ *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 6-7.

¹⁵² Belastingrechtspraak openbaar, is dan niets meer heilig? (2011). *TFB*, 4(2). Deze publicatie is een beschrijving van het symposium ‘Belastingrechtspraak openbaar, is er dan niets meer heilig?’ en hierin staan ook de bijdragen van Fortuin en Bashir aan het symposium beschreven.

¹⁵³ Ligtenberg, M. (2013). Aan de schandpaal bij de belastingrechter. Verkregen 20 augustus 2013, van http://www.telegraaf.nl/overgeld/belastingen/21386346/Aan_de_schandpaal_.html.

¹⁵⁴ Dit is gedaan naar aanleiding van schriftelijke Kamervragen van Bashir, volgens *Kamerstukken II* 2010/11, 31 066, nr. 96, p. 6

¹⁵⁵ Pechler, E.B. (2012). Openbaarheid en belastingrechtspraak. *FED Fiscaal Weekblad*, 81, p. 3.

¹⁵⁶ Terpstra, R. (2011). Te goeder naam en faam. *TFB*, 4(7). Terpstra meent dan ook dat de regel van ‘beslotenheid, tenzij’ in het belastingrecht nergens op slaat en vind dat overgegaan moet worden tot openbaarheid, tenzij bepaalde specifieke belangen zich daartegen verzetten.

¹⁵⁷ Van Huijgevoort, B.F.A. (2012). Openbaarheid en de belastingdienst. *FED Fiscaal Weekblad*, 79, p. 2. Bijna alle informatie in deze paragraaf komt uit dit stuk.

derden, verantwoording moet afleggen over zijn handelen. Doordat het publiek niet gebonden is aan de fiscale geheimhoudingsplicht, kan dit ervoor zorgen dat de inspecteur een grotere druk voelt om niet veroordeeld te worden tot een integrale proceskostenvergoeding en zich magistraatlijk op te stellen. Een integrale proceskostenvergoeding kan erop wijzen dat een inspecteur zich niet geheel magistraatlijk heeft opgesteld. Door de openbaarheid van de rechtszitting en het vervallen van de geheimhoudingsplicht voor het publiek kan een journalist naar een zitting gaan en hiervan verslag doen; dit zou ertoe kunnen leiden dat Kamervragen worden gesteld over een zaak. Wanneer een inspecteur hierdoor een grotere druk voelt om juist en magistraatlijk te handelen, kunnen burgers tijdens de aanwezigheid op zittingen zelf constateren dat de belastingheffing in goede handen is. Dit kan het vertrouwen in de Belastingdienst en in de overheid als geheel vergroten.¹⁵⁸ Doordat het rechterlijk optreden controleerbaar en toegankelijk wordt, kan daarnaast ook het vertrouwen in de rechtspraak worden vergroot.¹⁵⁹

4.3 Nadelen

Nadeel 1: mogelijk meer belastingontduiking

Het openbaar maken van de belastingrechtspraak zou er mogelijk toe kunnen leiden dat belastingontduiking plaatsvindt, aangezien mensen misschien bepaalde posten liever helemaal niet opgeven dan dat ze het risico lopen dat in het openbaar de discussie plaatsvindt of deze posten juist zijn. Feteris geeft aan dat belastingplichtigen minder zullen toevertrouwen aan de Belastingdienst, als het risico bestaat dat hun gegevens openbaar worden.¹⁶⁰

Nadeel 2: een rem op procederen

Indien openbare behandeling van een belastingzaak hoofdregel wordt, kunnen belastingplichtigen dit als drempel ervaren om te gaan procederen, aangezien hun persoonlijke levenssfeer kan worden bedreigd of concurrentiegevoelige informatie op tafel kan komen te liggen. Wellicht kunnen door de openbaarheid van de fiscale rechtspraak financiële cijfers naar buiten komen die (buitenlandse) concurrenten meer over de onderneming leren dan de belastingplichtige zou willen. Volgens Vetter raakt het niet openbaar zijn van de fiscale rechtspraak een macro-economisch belang.¹⁶¹ De rechtsbescherming kan dan onder druk komen te staan.¹⁶² Van Eijsden meent dat veel belastingplichtigen van procederen zullen afzien als de uitspraken ongeanonimiseerd gaan worden gepubliceerd.¹⁶³ Volgens sommige schrijvers kunnen belastingplichtigen een openbare behandeling als een straf ervaren en zullen zij hierdoor dus afzien van procederen.¹⁶⁴ De mogelijke rem op procederen is een veelgehoord argument van schrijvers

¹⁵⁸ In de overheid kan het vertrouwen vergroot worden aangezien de Belastingdienst hiervan onderdeel uitmaakt.

¹⁵⁹ Van Huijgevoort, B.F.A. (2009). Sesam, open U! *WFR*, 1417, p. 1 en Van Suilen, A.J.H. (2011). Pleidooi voor openbare belastingrechtspraak. *TFB*, 4(3). Ook Wenders wijst erop dat openbaarheid van de behandeling door en de beslissing van de rechter een functie heeft ten behoeve van het vertrouwen van het publiek in de onafhankelijke rechtspraak, in Wenders, D.W.M. (2010). *Doorwerking van de beginselen van behoorlijke rechtspleging in de bestuurlijke voorprocedures*. (Doctoral dissertation, Universiteit Maastricht), Deventer: Kluwer, p. 102.

¹⁶⁰ Van Almelo, L. (2010). Besloten belastingrechtspraak voedt wantrouwen. Verkregen 2 augustus 2013, van <http://www.advocatenblad.nl/site/magazine/archief/actualiteiten/detail/20078714.html>.

¹⁶¹ Vetter, J. J. (2011). Belastingrechtspraak openbaar? *TFB*, 4(4).

¹⁶² Van Dijk, J.W. (2011). In Staatssecretaris van Financiën (Ed.), *Advies inzake het concept wetsvoorstel tot wijziging van de algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de openbaarheid van belastingrechtspraak*, p. 2.

¹⁶³ Van Eijsden, J.A.R. (2010). Anonimisering van fiscale uitspraken. *WFR*, 1278, p. 3.

¹⁶⁴ Pieterse, R. (2011). Kroniek van het belastingrecht. *NJB*, 34, p. 6-7.

om niet te pleiten voor openbaarheid.¹⁶⁵ Ook VNO-NCW/ MKB-Nederland, het Register Belastingadviseurs en andere partijen wijzen op dit nadeel.¹⁶⁶

Niet alleen de belastingplichtigen kunnen mogelijk openbaarheid van de belastingrechtspraak als rem ervaren om te gaan procederen, maar mogelijk ook de Rijksoverheid. Volgens Fortuin pleegt de Belastingdienst de geheimhoudingsplicht erg absoluut op te vatten en deze geheimhoudingsplicht vervalt niet bij invoering van het wetsvoorstel 'Openbaarheid belastingrechtspraak.' De Belastingdienst vat dit zelfs zo absoluut op, dat stukken die ten grondslag hebben gelegen aan het opleggen van de belastingaanslag, door haar zowel niet worden verstrekt aan de belastingplichtige als aan de belastingrechter. De stukken die niet worden verstrekt, zijn vaak afkomstig van een buitenlandse staat of komen voort uit derden-onderzoeken door de Belastingdienst (bijvoorbeeld bij concurrenten). Volgens Fortuin kan openbaarheid van de zitting ervoor zorgen dat de Belastingdienst dergelijke stukken nog minder snel zal overleggen. Ook bij de Belastingdienst kan openbaarheid van de zitting dus voor een rem op procederen zorgen, waarbij de Belastingdienst mogelijk tot de oneigenlijke afweging komt om de belastingplichtige tegemoet te komen, in plaats van te gaan procederen.¹⁶⁷

Nadeel 3: een oneigenlijk machtsmiddel voor de inspecteur

In de literatuur wordt wel gezegd dat openbaarheid als machtsmiddel door de inspecteur kan worden gebruikt.¹⁶⁸ Indien een belastingplichtige niet wenst dat gegevens van hem in de openbaarheid komen, kan de dreiging met procederen en dus de dreiging op het openbaar worden van gegevens, ervoor zorgen dat de belastingplichtige akkoord gaat met het standpunt van de inspecteur, ook al is de belastingplichtige het er niet mee eens.¹⁶⁹ Volgens Langereis zou de Belastingdienst zelfs kunnen worden uitgenodigd om zijn macht, die al zeer groot is, maximaal te benutten. Openbaarheid van de procedure zou in bepaalde gevallen volgens hem als een vorm van chantage kunnen worden gevoeld door de burger of de ondernemer, want de Belastingdienst weet welke personen daar zeer gevoelig voor zijn. Door openbaarheid van de belastingrechtspraak zou dus een extra machtsmiddel, namelijk publiciteit, kunnen ontstaan.¹⁷⁰

Nadeel 4: Het privacybelang uit art. 8 EVRM wordt mogelijk geschonden

Art. 8 EVRM (en art. 17 IVBPR) regelen het recht op privacy. Volgens art. 8 EVRM lid 1 heeft eenieder recht op respect voor zijn privéleven, zijn familieleven, zijn woning en correspondentie. In lid 2 van art. 8 EVRM staat verwoord wanneer het openbaar gezag zich

¹⁶⁵ Bijvoorbeeld Lagereis, C. J. (2012). Hoe een misbaksel toch nog een smakelijke taart kan worden. *FED Fiscaal Weekblad*, 80, p. 1, Fortuin, P. (2012). Openbaarheid van belastingrechtspraak. *FED Fiscaal Weekblad*, 78, p. 1 en Herreveld, F.R. (2009). Belastingprocedures dienen besloten te blijven. *WFR*, 1509, p. 1.

¹⁶⁶ Het stuk van VNO-NCW/ MKB-Nederland waarin zij op dit nadeel wijzen is Oudshoorn, C. (2011). In Ministerie van Financiën (Ed.), *Internetconsultatie concept wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak VNO-NCW/MKB-Nederland*, p. 2 en het stuk van het Register Belastingadviseurs is Oostdam, H.J.J., Niessen-Cobben, R.M.P.G., & Nefkens, A.T.P. (2011). *Commentaar op het wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak* Register Belastingadviseurs, p. 3-4.

¹⁶⁷ Fortuin, P. (2012). Openbaarheid van belastingrechtspraak. *FED Fiscaal Weekblad*, 78, p. 2-3.

¹⁶⁸ Onder andere door Fortuin, in Belastingrechtspraak openbaar, is dan niets meer heilig? (2011). *TFB*, 4(2) en Vetter, J.J. (2011). Belastingrechtspraak openbaar? *TFB*, 4(4).

¹⁶⁹ Van Huijgevoort, B.F.A. (2012). Openbaarheid en de belastingdienst. *FED Fiscaal Weekblad*, 79, p. 1-2 en Belastingrechtspraak openbaar, is dan niets meer heilig? (2011). *TFB*, 4(2), p. 1-2.

¹⁷⁰ Lagereis, C. J. (2012). Hoe een misbaksel toch nog een smakelijke taart kan worden. *FED Fiscaal Weekblad*, 80, p. 1-2.

mag mengen in het recht op privacy.¹⁷¹ Mogelijk moet het privacybelang uit art. 8 EVRM prevaleren boven art. 6 EVRM, die openbaarheid van rechtspraak in de regel voorschrijft.¹⁷² Een aantal schrijvers heeft problemen met het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak,’ aangezien ze privacy erg belangrijk vinden en wijzen erop dat het wenselijk zou zijn dat in de nieuwe regeling een bepaling wordt opgenomen dat de rechter een verzoek van de belastingplichtige om de zaak besloten te behandelen (in beginsel) moet honoreren.¹⁷³

Nadeel 5: extra werkdruk en een financiële last voor gerechtelijke instanties

Als gevolg van het vervallen van het machtigingsvereiste zullen in principe alle uitspraken worden gepubliceerd, behoudens uitzonderingssituaties. De publicatie van al deze uitspraken zal zorgen voor veel extra werkdruk en zal een financiële last opleveren voor de gerechtelijke instanties. Volgens de Raad voor de Rechtspraak kunnen met het publiceren van alle uitspraken 100 voltijdskrachten aan het werk worden gehouden.¹⁷⁴ Volgens Van Suilen zijn aan het anonimiseren van uitspraken kosten verbonden en zou dit ervoor kunnen zorgen dat niet alle uitspraken op het internet worden geplaatst.¹⁷⁵ Groeneveld meldt dat over het publiceren van rechterlijke uitspraken gediscussieerd is binnen de rechterlijke macht. Volgens hem is op basis van een kosten-batenanalyse besloten om niet tot publicatie van alle uitspraken over te gaan. Wanneer er genoeg geld beschikbaar zou zijn voor het financieren van het werk verbonden aan het anonimiseren, zou de rechterlijke macht volgens hem zonder meer tot volledige publicatie overgaan.¹⁷⁶

Nadeel 6: rechtsongelijkheid

De rechter mag volgens het Wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrecht’ alsnog de deuren sluiten, indien er sprake is van bijzondere omstandigheden. Het kan echter zijn dat rechters het niet met elkaar eens zijn wat nu bijzondere omstandigheden zijn, waardoor bepaalde rechters sneller tot het sluiten van de deuren overgaan dan andere rechters. Hierdoor kan rechtsongelijkheid ontstaan. Langereis vreest dat over het wel of niet besloten laten plaatsvinden van bepaalde zaken onnodig veel correspondentie tussen de rechterlijke instantie en de belanghebbende ontstaat, waarin de Belastingdienst zich (misschien) ook zou kunnen mengen.¹⁷⁷

4.4 De afweging van de voordelen en nadelen van openbare belastingrechtspraak

4.4.1 Inleiding

Hierboven heb ik evenveel nadelen (6) als voordelen (6) van een openbare belastingrechtspraak, zoals verwoord in het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak,’ opgesomd. Bij de afweging is niet alleen het aantal bepalend. Het gaat ook om het gewicht dat aan de argumenten wordt toegekend. Om te bepalen of de voordelen of de nadelen zwaarder wegen, gebruik ik de afwegingscriteria vermeld in paragraaf 1.3. Ik kijk ten eerste naar wat beter aansluit bij internationale verdragen. Vervolgens weeg ik het

¹⁷¹ Asbreuk, J.H. (2013). Artikel 8 EVRM Recht op eerbiediging van privé familie- en gezinsleven. Verkregen 13 december 2013, van NDFR.

¹⁷² Van Eijnsden, J.A.R. (2010). Anonimisering van fiscale uitspraken. *WFR*, 1278.

¹⁷³ Bijvoorbeeld Pechler, E.B. (2012). Openbaarheid en belastingrechtspraak. *FED Fiscaal Weekblad*, 81, p. 2.

¹⁷⁴ Fortuin, P. (2012). Openbaarheid van belastingrechtspraak. *FED Fiscaal Weekblad*, 78, p. 5.

¹⁷⁵ Van Suilen, A.J.H. (2008). Pleidooi voor openbare belastingrechtspraak. *NTRF*, 933.

¹⁷⁶ Belastingrechtspraak openbaar, is dan niets meer heilig? (2011). *TFB*, 4(2).

¹⁷⁷ Lagereis, C. J. (2012). Hoe een misbaksel toch nog een smakelijke taart kan worden. *FED Fiscaal Weekblad*, 80, p. 2.

belangrijkste voordeel en het belangrijkste nadeel tegen elkaar af en tenslotte beoordeel ik of de voordelen ook op een andere manier te bereiken zijn en of de nadelen te ondervangen zijn.

4.4.2 Aansluiting bij internationale verdragen

Openbaarheid van de terechtzittingen en dus aansluiting bij art. 8:62 Awb, lijkt zich beter te verhouden tot art. 6 EVRM en art. 14 IVBPR, dan de huidige praktijk, aangezien nu volgens art. 27c AWR pas tot openbaarheid kan worden overgegaan, indien de belangen van partijen niet worden geschaad. Op grond van de internationale regelingen moet openbare behandeling van de belastingzaak ook mogelijk zijn, wanneer sprake is van het schaden van de belangen van partijen, tenzij er sprake is van de uitzonderingsituaties genoemd in de regelingen. Aan de andere kant leidt het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ mogelijk tot een schending van art. 8 EVRM. Echter deze schending kan met het wetsvoorstel gemakkelijk worden ondervangen, doordat de rechter kan beslissen de rechtszitting achter gesloten deuren te laten voltrekken (bijvoorbeeld omdat het privacybelang moet prevaleren) en in beginsel wordt overgegaan tot het anonimiseren van uitspraken. Elke mogelijke strijdigheid met dit privacybelang zou ondervangen kunnen worden, door een wettelijke regeling op te nemen, waarin staat dat op enkel het verzoek van een procederende belastingplichtige over kan worden gegaan tot het sluiten van de deuren van de zitting.¹⁷⁸ De huidige schending van art. 6 EVRM en art. 14 IVBPR door de besloten rechtsgang, kan daarentegen niet zo gemakkelijk worden ondervangen.

4.4.3 Afweging belangrijkste voordeel tegen belangrijkste nadeel

Het belangrijkste argument van tegenstanders van openbaarheid van de belastingrechtspraak betreft het privacybelang, terwijl het belangrijkste argument van voorstanders een controleerbare en kenbare belastingrechtspraak betreft.¹⁷⁹ Het is lastig te bepalen of een goede rechtspleging gebaat is bij openbare belastingrechtspraak. Een behoorlijke rechtspraak kan zowel als argument worden gebruikt vóór openbaarheid als tegen openbaarheid. Openbaarheid kan zorgen voor een behoorlijke rechtspraak, aangezien openbaarheid de controlebaarheid en kenbaarheid bevordert. Een wakend oog van publiek kan zorgen voor een goede rechtsbescherming. Hiertegenover staat de mening dat een goede rechtspleging ernstig wordt geschaad, wanneer er openbaarheid van de zitting is. Openbaarheid van de zitting kan namelijk ervoor zorgen dat belastingplichtigen de keuze maken om niet te ageren en dus niet in rechte op te komen tegen de aanslag. Het belang van de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer speelt wellicht een grote rol bij de keuze van een belastingplichtige om wel of niet te ageren tegen een belastingaanslag. Bij de afweging tussen het privacybelang en het belang van een kenbare en controleerbare belastingrechtspraak, laat ik het laatste belang prevaleren. Hier geldt ook weer dat de mogelijke schending van het privacybelang gemakkelijk te ondervangen is, terwijl nu consequent sprake is van een schending van een kenbare en controleerbare rechtspraak. Met het openbaar maken van de zitting en het in beginsel publiceren van alle uitspraken kan waarschijnlijk vaker met kans van slagen, een beroep op het gelijkheidsbeginsel worden gedaan en dit komt de rechtsgelijkheid en rechtseenheid ten goede.

¹⁷⁸ Groeneveld merkt echter, in *Belastingrechtspraak openbaar, is dan niets meer heilig?* (2011). *TFB*, 4(2) op dat indien openbaarheid een rechtstatelijk belang is, het niet kan worden aangemerkt als een goed dat ter vrije beschikking van de procespartijen staat.

¹⁷⁹ Volgens de redactie van de *TFB* is de mening over of openbaarheid een rem vormt op procederen voor belastingplichtigen zelfs het doorslaggevende argument om voor of tegen de openbaarheid van de belastingrechtspraak te zijn. *Openbaarheid van belastingrechtspraak* (2011). *TFB*, 4(1).

4.4.4 Het ondervangen van de nadelen en het op andere manier bereiken van de voordelen

4.4.4.1 Ondervanging van de nadelen

Het is theoretisch mogelijk dat het wetsvoorstel voor meer belastingontduiking zal zorgen en nadeel 1 zich dus verwezenlijkt. Op basis van drie onderzoeken naar belastingontduiking kan echter worden verondersteld dat het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ waarschijnlijk niet zorgt voor meer belastingontduiking.¹⁸⁰ Hieronder wordt nagegaan op welke, in de onderzoeken vermelde, determinanten voor belastingontduiking, het wetsvoorstel mogelijk invloed heeft.

In de onderzoeken komt onder andere naar voren dat bij branches de mate van regelovertreding gerelateerd is aan het aantal ex-fraudeurs met een zwakke binding en aan de mate van crisis binnen een branche. Het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ heeft geen effect op deze factoren. Voorts verandert het wetsvoorstel niet de ernst en de kans op detentie. Verder heeft het wetsvoorstel geen effect op de kennis en vaardigheden van mensen, het sociale netwerk van mensen en de gelegenheden en mogelijkheden die er zijn om criminaliteit te plegen. Het wetsvoorstel verandert mogelijk de normen en waarden die mensen hebben ten opzicht van criminaliteit en conventioneel gedrag op het gebied van belastingen en voorts verandert het wetsvoorstel wellicht de reacties van de maatschappij. Als het wetsvoorstel wordt aangenomen, kunnen mensen het wellicht beter voor zichzelf verantwoorden om bij de belastingaangifte niet alle posten op te geven, aangezien het eventuele fiscale geschil bij het wèl opnemen van de post nu in het openbaar voor de rechter wordt behandeld. Ik ga hier evenwel niet vanuit. Daarnaast worden de mogelijkheden om belasting te ontwijken niet groter door het wetsvoorstel. In de onderzoeken komt ook afschrikking als determinant voor regelverbreking naar voren. De afschrikking om belastingontduiking te plegen wordt waarschijnlijk groter, doordat met aanneming van het wetsvoorstel niet alleen de fiscale boete, maar het gehele fiscale geschil in de regel openbaar wordt behandeld (zie ook voordeel 5). Al met al kan op basis van de evaluatie van de onderzoeken worden gesteld, dat het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ hoogstwaarschijnlijk niet leidt tot meer belastingontduiking.

Naar mijn mening zal het wetsvoorstel eerder tot minder dan meer belastingontduiking leiden. Mensen zullen volgens mij door het toetsend oog van het publiek hun belastingopgave netter gaan invullen. Concluderend kan vrij zeker worden gesteld, dat het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ niet leidt tot meer belastingontduiking.

Nadeel 2, 3 en 4 (de rem op het procederen, het machtsmiddel voor de inspecteur en de mogelijke schending van het privacybelang) kunnen grotendeels worden ondervangen door een wettelijke regeling op te nemen op basis waarvan in beginsel wordt overgegaan tot het sluiten van de deuren van de zitting op enkel het verzoek van procederende belastingplichtigen. Het is echter niet aangetoond dat deze vermeende nadelen zich ook daadwerkelijk zullen voordoen zonder zo’n wettelijke regeling.

¹⁸⁰ De drie onderzoeken zijn: Denkers, A., & Goslinga, S. (2008). Fraude in beeld. *Tijdschrift Voor Criminologie*, 2(50), Fischer, J.A.V. (2004). Determinants of crime for Swiss cantons with particular reference to direct legislation. Verkregen 11 oktober 2013 van <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.201.9936&rep=rep1&type=pdf> en Klijn, A., Mulder, R.P., Bouman, E.C.M., & Scholtz, M.I. (2009). Na detentie: De gevolgen van rechtspraak. *Rechtstreeks (Periodiek Van De Raad Van De Rechtspraak)*, 1.

Nadeel 2 (de rem op het procederen) hoeft zich bijvoorbeeld niet voor te doen. In meerdere ons omringende landen is openbaarheid van de belastingrechtspraak hoofdregel en hier lijkt openbaarheid er niet toe te leiden dat dit justitiabelen een rem oplegt om te procederen.¹⁸¹ Persoonlijk denk ik, met Van Huijgevoort, dat de rem op het procederen ook in Nederland wel meevalt, aangezien het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ niet betekent dat inzicht moet worden gegeven in het gehele ‘huishoudboekje’ of bedrijfsgegevens (er gaat geen openbaarheid van het gehele procesdossier gelden).¹⁸² Daarnaast behoudt de rechter de bevoegdheid om op eigen beweging of op verzoek van de belastingplichtige of de inspecteur de deuren alsnog te sluiten, waardoor in een specifieke zaak het belang van privacy kan voorgaan op het belang van openbaarheid. In veel belastingzaken is het privacybelang echter niet aan de orde, omdat het niet gaat om financieel delicate informatie.¹⁸³

Omdat dus niet zeker is dat de mogelijke nadelen zich ook daadwerkelijk voordoen, vind ik het dan ook een goed voorstel van de Raad voor de Rechtspraak om een openbare belastingrechtspraak in te voeren en een evaluatiemoment in de toekomst te plannen. Wanneer de tijd heeft geleerd dat het wakend oog justitiabelen inderdaad ervan weerhoudt hun zaak te bepleiten op een zitting of om überhaupt in beroep te gaan, de inspecteur openbaarheid als een machtsmiddel gebruikt, of het privacybelang wordt geschonden, kan de openbaarheid van de belastingrechtspraak eventueel weer worden teruggedraaid. Indien de overheid openbaarheid als een rem ervaart om te gaan procederen, lijkt het mij in elk geval geen goed idee om een wettelijke regeling op te nemen, op basis waarvan kan worden overgegaan tot het sluiten van de deuren op enkel het verzoek van de Rijksoverheid. Belastingplichtigen hebben volgens art. 6 EVRM namelijk recht op een openbare behandeling en daar moet niet makkelijk een inbreuk op kunnen worden gemaakt.

Nadeel 5 (de extra werkdruk en de financiële last voor gerechtelijke instanties door de kosten voor het anonimiseren van uitspraken) weegt in dit geval op tegen de principiële overwegingen. Van Suilen geeft twee oplossingen voor dit nadeel: 1) overgaan tot het geautomatiseerd uitvoeren van de anonimiseringswerkzaamheden of 2) deze werkzaamheden bij de gerechten weghalen en centraal onderbrengen, bijvoorbeeld bij een bureau van de Raad voor de rechtspraak.¹⁸⁴ Dit lijken mij goede oplossingen. Met oplossing 1 valt de financiële last voor gerechtelijke organisaties waarschijnlijk mee en met oplossing 2 krijgen rechters zelf het niet drukker door het wetsvoorstel, hetgeen ten koste zou kunnen gaan van de behoorlijkheid van de rechtspraak.

Nadeel 6 (de mogelijke rechtsongelijkheid die veroorzaakt wordt doordat sommige gerechtelijke instanties sneller overgaan tot het sluiten van de deuren) verdwijnt na verloop van tijd. Dit nadeel kan ook weer worden ondervangen door een wettelijke regeling op te nemen op basis waarvan in beginsel wordt overgegaan tot het sluiten van de deuren op enkel het verzoek van een procederende belastingplichtige. Daarnaast wordt met invoering van het wetsvoorstel op het punt van het sluiten van de deuren aangesloten bij het bestuursrecht en kan dus gekeken worden naar welke omstandigheden in het bestuursrecht als bijzonder worden aangemerkt.

¹⁸¹ Zie bijvoorbeeld voor een vergelijking van het Nederlandse fiscale procesrecht met die van België en Zweden: Van den Bossche, M., Harmsen Hogendoorn, K., & Van Amsterdam, A.M. (2008). Fiscaal procederen in België en Zweden. *WFR*, 381.

¹⁸² Van Huijgevoort beschrijft zijn mening bijvoorbeeld in Van Huijgevoort, B.F.A. (2009). Sesam, open U! *WFR*, 1417, p. 2.

¹⁸³ Strik, S.A.W.J. (2011). Ministerie van Financiën (Ed.), *NOB-commentaar op de internetconsultatie wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak*. Amsterdam: NOB, p. 2.

¹⁸⁴ Van Suilen, A.J.H. (2011). Pleidooi voor openbare belastingrechtspraak. *TFB*, 4(3).

4.4.4.2 Het op een andere manier bereiken van de voordelen

De nadelen van het wetsvoorstel zijn zoals gezegd dus (makkelijk) te ondervangen. De zes voordelen zijn niet makkelijk op een andere manier dan door het wetsvoorstel te bereiken. Wellicht kan worden beargumenteerd dat het genoeg is om alle uitspraken (geanonimiseerd) te publiceren om de voordelen te bereiken. Ik meen echter dat dit niet het geval is, aangezien enkel het (geanonimiseerd) publiceren van uitspraken waarschijnlijk niet ervoor zorgt dat rechters zich meer gecontroleerd gaan voelen en dat (rechts)personen vaker hun verantwoordelijkheid zullen nemen.

Een mogelijk voordeel van een openbare zitting is dat hierdoor de behoorlijkheid van de rechtspraak verbeterd wordt, dit is onder voordeel 1 genoemd. Volgens Fortuin is openbaarheid van de zitting in belastingzaken echter geen goede waarborg voor een behoorlijke rechtspraak, aangezien in een belastingprocedure de nadruk ligt op de wisseling van schriftelijke stukken vóór de zitting, waardoor het functioneren van de belastingrechter nauwelijks kan worden gecontroleerd door hetgeen ter zitting voorvalt.¹⁸⁵ Volgens hem kunnen belangstellenden die in een belastingprocedure het procesdossier niet kennen, aan de hand van alleen de rechtszitting geen goed oordeel vormen over in hoeverre de belastingrechter behoorlijk rechtspreekt. Ik ben het niet met hem eens; zeker in combinatie met de publicatie van de uitspraak meen ik dat dergelijke belangstellenden toch een goed beeld kunnen vormen van in hoeverre de rechtspraak behoorlijk is.¹⁸⁶ Fortuin geeft zelf ook aan dat normaliter, bij bestuursrechtelijke procedures en soms bij civielrechtelijke procedures, de rechtszitting maar een klein deel uitmaakt van de behandeling door de rechter van het procesdossier en dat de nadruk ligt op de wisseling van schriftelijke stukken; dit lijkt dus sterk op de gang van zaken in het belastingrecht.

Al met al meen ik dat de voordelen niet makkelijk op een andere manier te bereiken zijn, maar de nadelen wel te ondervangen zijn.

4.5 Afronding

In dit hoofdstuk is ter beantwoording van de hoofdvraag onderzoek gedaan naar de mogelijk voordelen en nadelen van het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak.’ In paragraaf 4.2 zijn de mogelijke voordelen en in paragraaf 4.3 de mogelijke nadelen opgesomd. Ik heb zes voordelen en zes nadelen beschreven. Vervolgens zijn deze in paragraaf 4.4 tegen elkaar afgewogen. Hieruit is gebleken dat het wetsvoorstel beter aansluit bij internationale regelingen en het belangrijkste voordeel het belangrijkste nadeel overtreft. Daarnaast blijkt dat bijna alle nadelen (gemakkelijk) te ondervangen zijn, terwijl de voordelen niet op een minder ingrijpende manier bereikt kunnen worden. Op basis hiervan concludeer ik dat het wetsvoorstel in principe ingevoerd dient te worden.

¹⁸⁵ Fortuin, P. (2012). Openbaarheid van belastingrechtspraak. *FED Fiscaal Weekblad*, 78, p. 4.

¹⁸⁶ Bij de zaak Joep van den Nieuwenhuyzen, waarbij het procesdossier enorm groot was, kon de pers toch een goede algemene indruk krijgen. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de artikelen: Eikelenboom, S., & Weissink, A. (2013). Van den Nieuwenhuijzen vergreep zich aan “Grande dame” om de bank te bedriegen. Verkregen 16 juli 2013, van <http://fd.nl/economie-politiek/116723-1307/van-den-nieuwenhuijzen-vergreep-zich-aan-grande-dame-om-de-bank-te-bedriegen>, Financieel Dagblad. (2013). Corruptie en fraude mogen niet lonen. Verkregen 2 september 2013, van <http://fd.nl/ondernemen/646722-1307/corruptie-en-fraude-mogen-niet-lonen> en NRC. (2013). Zakenman Van den Nieuwenhuyzen veroordeeld tot 2,5 jaar cel. Verkregen 2 september 2013, van <http://www.nrc.nl/nieuws/2013/07/19/zakenman-joep-van-den-nieuwenhuyzen-schuldig-bevonden-aan-omkoping/>.

Hoofdstuk 5 – De kwaliteitscriteria van goede wetgeving

5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is betoogd dat het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ ingevoerd dient te worden. In dit hoofdstuk ga ik in op de volgende stap voor de daadwerkelijke invoering van het wetsvoorstel, namelijk het onderzoeken of het wetsvoorstel voldoet aan de kwaliteitscriteria van goede wetgeving. In paragraaf 5.2 toets ik het wetsvoorstel aan de kwaliteitscriteria van goede wetgeving, zoals beschreven in paragraaf 1.5.5. Hierbij worden ook eventuele verbetermogelijkheden aangeven. In paragraaf 5.3 wordt dit hoofdstuk afgerond.

5.2 Toetsing aan en verbeteringen op basis van strijdigheid met de kwaliteitscriteria

5.2.1 Toetsing aan rechtmatigheid en verbetermogelijkheden

Bij toetsing van het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ aan het eerste criterium, blijkt dat er geen wet of grondrecht is waarmee het wetsvoorstel strijdig is. Het omgekeerde is eerder het geval; het wetsvoorstel zorgt ervoor dat de huidige situatie meer in overeenstemming wordt gebracht met art. 6 EVRM, art. 14 IVBPR en art. 121 Gw. In paragraaf 4.3.4 is aangegeven dat het wetsvoorstel wellicht ervoor kan zorgen dat het privacybelang uit art. 8 EVRM wordt geschonden. Ik meen dat het privacybelang niet vaak geschonden zal worden, aangezien de rechter door het wetsvoorstel een bevoegdheid krijgt om de deuren van de zitting te sluiten als specifieke belangen hierom vragen. Desondanks lijkt het mij echter nuttig om een wettelijke regeling op te nemen, die bepaalt dat in beginsel overgegaan wordt tot het sluiten van de deuren op enkel het verzoek van procederende belastingplichtigen. Hiermee wordt in mijn ogen elke strijdigheid met internationale regelingen opgelost en heeft het wetsvoorstel een grote rechtmatigheid, doordat het niet in strijd is met wettelijke regelingen. Met het opnemen van deze wettelijke regeling, wordt ook verzekerd dat de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van het wetsvoorstel niet onevenredig zijn in verhouding tot de met de regeling te dienen doelen. Het punt dat de samenleving is gebaat bij openbare behandeling en dus wordt geschaad door de sluiting van de deuren, kan worden ondervangen door het publiceren van alle uitspraken.

Wat betreft de inwerkingtreding, blijkt uit de Memorie van Toelichting dat bij aanname van het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak,’ dit in het Staatsblad zal worden geplaatst op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.¹⁸⁷ Wanneer het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ in werking treedt, heeft dit onmiddellijke werking. Er is niet voorzien in overgangsrecht. Volgens aanwijzing 166 van de Aanwijzingen voor regelgeving is onmiddellijke werking de hoofdregel van overgangsrecht, maar kunnen aan onmiddellijke werking bezwaren kleven. Slechts wanneer er bijzondere redenen zijn, kan aan een regeling terugwerkende kracht worden verleend volgens aanwijzing 167.¹⁸⁸ Ik meen dat er geen bijzondere redenen zijn om aan het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ terugwerkende kracht te verlenen.

Zodra het wetsvoorstel wordt aangenomen, vinden alle zittingen direct openbaar plaats, ongeacht of de zaak voorligt ter beslissing in eerste aanleg, in hoger beroep of in cassatie.

¹⁸⁷ *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 2.

¹⁸⁸ Aanwijzingen voor de regelgeving, p. 71-72.

Volgens de Memorie van Toelichting kan een partij nog tot de aanvang van het onderzoek ter zitting een verzoek doen om de deuren van de rechtszaal te sluiten, waarna de rechter een afweging zal maken tussen het algemene belang van openbaarheid en het specifieke belang bij beslotenheid.¹⁸⁹ Wellicht zou het goed zijn om een uitzondering (overgangsrecht) te maken voor zaken die op het tijdstip van inwerkingtreding van het wetsvoorstel in hoger beroep of in cassatie moeten worden behandeld, aangezien partijen wellicht een andere keuze gemaakt hadden om überhaupt te gaan procederen, als ze hadden geweten dat de mogelijkheid op openbaarheid bestond.¹⁹⁰ Eisen van redelijkheid en billijkheid kunnen namelijk leiden tot toepassing van de uitgestelde werking. Daarnaast kan het bestaan van verschillende groepen waarvoor de wet gaat gelden, het invoeren van verschillende overgangsregelingen rechtvaardigen.¹⁹¹ Ik meen echter dat dit niet strikt noodzakelijk is en dat dit belang niet opweegt tegen het belang van openbaarheid. Ik denk dat het in ieder geval wel goed zou zijn om bij het in werking treden van het wetsvoorstel, een uitzondering te maken voor zaken die ter zitting al worden onderzocht en de mogelijkheid op te nemen dat de belastingplichten een verzoek mogen doen om ook de rest van de zitting besloten te laten plaatsvinden.

5.2.2 Toetsing aan doeltreffendheid en doelmatigheid en verbetermogelijkheden

In paragraaf 3.4 zijn de doelstellingen geformuleerd die aan het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ ten grondslag liggen. Ik meen dat de wetgever inderdaad de geformuleerde doelstellingen in de Memorie van Toelichting nastreeft en dat het wetsvoorstel derhalve niet dient voor een ander doel. Het wetsvoorstel is in mijn ogen ook goed toegelicht, mede gezien de opmerking in de Memorie van Toelichting over een uitgebreid onderzoek naar de gang van zaken in andere landen en andere rechtsgebieden waar openbaarheid al regel is. Met betrekking tot de doeltreffendheid heb ik in paragraaf 3.5 al getoetst of de redenen voor het openbaar maken van de belastingrechtspraak overtuigend waren. Er is hierbij nagegaan of openbaarheid een effectieve oplossing is voor diverse problemen en er is geconcludeerd dat dit inderdaad het geval is. De doeltreffendheid is hiermee aangetoond. Het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ is ook doelmatig; in paragraaf 4.4 is na afweging van de voordelen en nadelen de conclusie getrokken dat de voordelen de nadelen overtreffen.

5.2.3 Toetsing aan subsidiariteit en evenredigheid en verbetermogelijkheden

Het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ voldoet aan de eis van subsidiariteit. Behalve de bevoegdheid voor de rechter om over te gaan tot het sluiten van de deuren van de zitting en de bevoegdheid voor de rechter om te bepalen dat een uitspraak ongeanonimiseerd moet worden gepubliceerd, worden er geen andere bevoegdheden of verantwoordelijkheden gecreëerd met het wetsvoorstel. Deze bevoegdheden voor de rechter kunnen niet op een lager niveau worden geregeld. Aangezien openbaarheid van de belastingrechtspraak een verandering van het systeem is, kan deze verandering ook niet aan het zelfregulerend vermogen van burgers en maatschappelijke organisaties worden overgelaten. Burgers en maatschappelijke organisaties kunnen zelf niet zorgen voor meer kenbaarheid en controleerbaarheid van de belastingrechtspraak; dit moet echt worden geregeld door middel van een verandering van het systeem. De kenbaarheid en controleerbaarheid van de huidige

¹⁸⁹ *Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak* (2011), MvT, p. 10.

¹⁹⁰ Volgens aanwijzing 169 van de Aanwijzingen voor regelgeving kan het toekennen van eerbiedigende werking of uitgestelde werking kan onder meer wenselijk zijn, wanneer het aan de nieuwe regeling voorafgaande rechtsregime heeft geleid tot het ontstaan van verwachtingen omtrent het voortduren van situaties dan wel het al dan niet intreden van aan bepaalde handelingen verbonden rechtsgevolgen of andere effecten, aan welke verwachtingen de nieuwe regeling afbreuk zal doen.

¹⁹¹ *Kamerstukken I 1999/2000*, 25 900, nr. 87b, p. 5-7.

belastingrechtspraak is een probleem (zie paragraaf 3.5) en ik ken geen minder ingrijpende manieren voor het oplossen van dit probleem. Enkel het geanonimiseerd publiceren van alle uitspraken vormt geen oplossing, aangezien in mijn ogen de rechter dan nog te weinig kan worden gecontroleerd en zich ook te weinig voelt gecontroleerd.

Wat betreft de eis van evenredigheid geldt hetzelfde als wat hierboven is gezegd over het zelfregulerend vermogen van burgers en maatschappelijke organisaties. Wat betreft de ongewenste en ontoereikende resultaten, blijkt uit de afweging in paragraaf 4.4 dat de nadelen niet opwegen tegen de voordelen van het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’. Er bestaan dus wel ongewenste resultaten, maar deze worden voldoende gecompenseerd door de positieve resultaten. In paragraaf 3.5 is geconcludeerd dat de openbaarheid zorgt voor een oplossing van de bestaande problemen. Het resultaat zal dus toereikend zijn. Er kan ook worden gesteld dat er een redelijke verhouding is tussen de baten en lasten die uit de regeling kunnen voortvloeien, aangezien de voordelen van het wetsvoorstel zwaarder wegen dan de nadelen. Derhalve zijn de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van het wetsvoorstel niet onevenredig in verhouding tot de met de regeling te dienen doelen. Wederom geldt dat een verbetermogelijkheid is om een wettelijke regeling op te nemen op basis waarvan, op enkel het verzoek van de procederende belastingplichtige, in beginsel wordt overgegaan tot een besloten behandeling van de zaak, zodat belastingplichtigen het wetsvoorstel minder als onevenredig kunnen ervaren.

5.2.4 Toetsing aan uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid en verbetermogelijkheden

Er kan gesteld worden dat het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ zowel goed uitvoerbaar als handhaafbaar is. Openbare belastingrechtspraak is goed te handhaven, doordat de naleving van de regels niet hoeft te gebeuren door burgers, bedrijven of instellingen, maar door de rechterlijke macht. Rechteren moeten erop toezien dat zij zittingen in de regel met open deuren gaan behandelen en dat alle uitspraken in beginsel geanonimiseerd worden gepubliceerd. Rechteren kunnen pas inbreuk maken op de fiscale geheimhoudingsplicht en in dat kader bepalen dat uitspraken ongeanonimiseerd gepubliceerd moeten worden, indien specifieke belangen hierom vragen. Openbare belastingrechtspraak is voorts goed te handhaven, doordat de fiscale geheimhoudingsplicht niet zal gelden voor publiek dat een zitting komt bijwonen. De capaciteit en deskundigheid van de rechterlijke macht als uitvoerend apparaat is groot, hetgeen bijdraagt aan de handhaafbaarheid van het wetsvoorstel. Er is in mijn ogen maar één handhavingstelsel mogelijk en dat is handhaving van de openbaarheid door de rechterlijke macht. Er zijn overigens wel kosten verbonden aan het naleven, doordat het anonimiseren van alle uitspraken geld zal kosten. Deze kostenpost vind ik te billijken, gezien de voordelen van openbaarheid. Het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ kan ook goed worden uitgevoerd. Er is wellicht een zorgvuldige voorbereiding van vooral rechteren nodig, maar dit valt te organiseren.

5.2.5 Toetsing aan onderlinge afstemming en verbetermogelijkheden

Over de afstemming van het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ met andere wetten van ons rechtsstelsel kan het volgende worden gezegd. De onderlinge afstemming wordt dus door het wetsvoorstel vergroot. Het wetsvoorstel zorgt namelijk voor een betere aansluiting bij het algemene bestuursrecht en dus bij de Awb. Het wetsvoorstel zorgt voor meer harmonisatie, doordat de verscheidenheid in regelingen ten aanzien van de openbaarheid van de rechtspraak wordt verminderd. Volgens de nota *Zicht op Wetgeving* is een belangrijke vorm van harmonisatie het maken van wetboeken en algemene wetten. Bijzondere wetten

moeten op de algemene wet worden afgestemd en mogen daarvan niet nodeloos afwijken.¹⁹² De AWR is een bijzondere wet ten aanzien van de Awb; door het wetsvoorstel wijkt de AWR niet meer nodeloos af van de Awb op het punt van openbaarheid van de rechtspraak. De harmonisatie is ook in overeenstemming met aanwijzing 49 van de Aanwijzingen voor de regelgeving, welke stelt dat in bijzondere wetten alleen mag worden afgeweken van algemene wetten, indien dit noodzakelijk is en dat een afwijking in de memorie van toelichting bij de bijzondere wet moet worden gemotiveerd. Doordat de voordelen de nadelen van het wetsvoorstel 'Openbaarheid belastingrechtspraak' overtreffen, is de huidige afwijking van de algemene wet dus niet noodzakelijk en daarom is het verstandig het wetsvoorstel in te voeren. Op het punt van de onderlinge afstemming zijn in mijn ogen bij het wetsvoorstel geen verbetermogelijkheden aanwezig.

5.2.6 Toetsing aan eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid en verbetermogelijkheden

Het wetsvoorstel 'Openbaarheid belastingrechtspraak' zorgt voor eenvoudige, duidelijke en toegankelijke wetgeving. Indien het wetsvoorstel wordt ingevoerd, zorgt dit ervoor dat de zitting in eerste aanleg, hoger beroep en cassatie in beginsel openbaar wordt en er geen machtiging van de rechter is vereist voor het verstrekken van uitspraken aan anderen dan de procespartijen. Op het punt van de openbaarheid wordt aangesloten bij art. 8:62 Awb en op het punt van het verstrekken van uitspraken bij art. 8:79 Awb. Dit zorgt voor een eenvoudige en duidelijke wetgeving. Door het wetsvoorstel wordt de eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van de wetgeving verbeterd op de punten van het publiceren van uitspraken en de openbaarheid van de zitting. Door met het wetsvoorstel meer aan te sluiten bij de Awb wordt de toegankelijkheid van deze wetgeving vergroot. Met het wetsvoorstel hoeft namelijk op deze punten niet meer in allerlei verschillende wetten te worden gezocht naar het antwoord op de vraag of de zitting wel of niet openbaar is en of de uitspraak wel of niet mag worden gepubliceerd. Nu moet nog eerst gezocht worden in de Awb voor de algemene regel en dan in de AWR om te zien of er een afwijking bestaat op de regel. De artikelen in het wetsvoorstel die gaan over het ongeanonimiseerd publiceren van uitspraken zijn ook duidelijk en eenvoudig geformuleerd. Op het punt van de eisen van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid zijn in mijn ogen geen verbetermogelijkheden.

5.3 Afronding

In dit hoofdstuk is gekeken of het wetsvoorstel 'Openbaarheid belastingrechtspraak' ingevoerd dient te worden, gelet op een toetsing aan de kwaliteitscriteria van goede wetgeving. Daarnaast is in dit hoofdstuk gekeken of er verbeteringen aan het wetsvoorstel mogelijk zijn. In paragraaf 5.2 is het wetsvoorstel getoetst aan de volgende kwaliteitscriteria: rechtmatigheid, doeltreffendheid en doelmatigheid, subsidiariteit en evenredigheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid, onderlinge afstemming en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Het wetsvoorstel blijkt over het algemeen aan deze kwaliteitscriteria te voldoen. Er bestaan derhalve geen zwaarwegende belemmeringen om het wetsvoorstel in te voeren. In paragraaf 5.2 is daarnaast onderzocht of er verbetermogelijkheden voor het wetsvoorstel bestaan. Het belangrijkste verbeterpunt is het opnemen van een wettelijke regeling dat het mogelijk maakt dat de deuren van de rechtszaal in beginsel worden gesloten op enkel het verzoek van procederende belastingplichtigen.

¹⁹² *Kamerstukken II 1990/91, 22 008 nr. 1-2, p. 29 en Gawronski, S.A. & Tillema, A.J.P. (2013). De bankierseed: panacee of symboolpolitiek? Tijdschrift voor Financiële Recht, p. 10.*

Hoofdstuk 6 – Samenvatting, aanbevelingen en beantwoording hoofdvraag

6.1 Inleiding

In dit afsluitende hoofdstuk is in paragraaf 6.2 een samenvatting van mijn onderzoek opgenomen, waarbij de eerder getrokken conclusies op basis van de hoofdstukken worden gepresenteerd. Daarnaast geef ik in dit hoofdstuk mijn aanbevelingen in paragraaf 6.3. Tenslotte beantwoord ik in paragraaf 6.4 de hoofdvraag, waarbij ik kort de aanbevelingen herhaal.

6.2 Samenvatting

6.2.1 Onderzoek

Deze scriptie is een onderzoek naar het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak.’ In hoofdstuk 1 zijn de hoofdvraag en deelvragen uiteengezet. De hoofdvraag van deze scriptie is:

Dient het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ ingevoerd te worden gelet op een gedegen argumentatie en een zorgvuldige afweging van de voordelen en nadelen? Zo ja, voldoet het wetsvoorstel aan de kwaliteitscriteria van goede wetgeving en zijn er verbeteringen mogelijk?

Het onderzoek heeft plaatsgevonden aan de hand van een literatuuronderzoek.

6.2.2 Besloten belastingrechtspraak

In hoofdstuk 2 is gekeken naar de redenen die in het verleden zijn gegeven voor de beslotenheid van de belastingrechtspraak. Indien er namelijk nooit goede redenen zijn geweest om de belastingrechtspraak besloten te laten plaatsvinden, is dit al een goede reden om een wetsvoorstel te maken waarin de beslotenheid van de belastingrechtspraak wordt aangepast. In hoofdstuk 2 is gebleken dat de redenen die in het verleden zijn gegeven voor de besloten belastingrechtspraak te maken hebben met privacyoverwegingen. Het gehanteerde argument van de bescherming van de persoonlijke levenssfeer en de bescherming van bedrijfsgegevens is waar, aannemelijk en geldig. Toch is dit argument mijns inziens niet geheel gerechtvaardigd en er had beter kunnen worden overgegaan tot de regel ‘openbaarheid, tenzij.’ Voorts blijkt mij dat het verschil tussen het belastingrecht en andere rechtsgebieden het verschil in behandeling ten aanzien van openbaarheid niet kan rechtvaardigen.

6.2.3 Wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’

Om te bepalen of aan het wetsvoorstel een gedegen argumentatie ten grondslag ligt, is in hoofdstuk 3 vervolgens gekeken is of valide redenen zijn om de belastingrechtspraak aan te passen. Hierbij is getoetst of het legitiem is dat de belastingrechtspraak besloten plaatsvindt en zijn de redenen voor openbaarheid vermeld in het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ geanalyseerd. Een belangrijke conclusie die in hoofdstuk 3 is getrokken, is dat de belastingrechtspraak niet in strijd is met art. 121 Gw, maar dat er wel verbeteringen mogelijk zijn om de belastingrechtspraak beter te laten voldoen aan internationale verdragen. Invoering van het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ lijkt geheel aan te sluiten met art. 6 EVRM en art. 14 IVBPR. De wetgever noemt een aantal redenen waarom openbaarheid bij de belastingrechtspraak ingevoerd moet worden: openbaarheid van de zitting is een waarborg voor behoorlijke rechtspraak, aangezien de kenbaarheid en controleerbaarheid wordt vergroot, daarnaast geldt openbaarheid ook bij andere

rechtsgebieden en de rechter moet over kunnen gaan tot het ongeanonimiseerd publiceren van uitspraken, indien andere specifieke belangen dit vereisen. Deze redenen zijn beoordeeld middels de beleidsanalytische toets van de Raad van State en uit deze toetsing blijkt dat de redenen om over te willen gaan tot het openbaar maken van de belastingrechtspraak valide zijn. De conclusie van dit hoofdstuk is dat er een gedegen argumentatie ten grondslag ligt aan het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak.’

6.2.4 Voordelen en nadelen van het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’

In hoofdstuk 4 zijn de voordelen en nadelen van het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ opgesomd en tegen elkaar afgewogen. Er kan worden gesteld dat openbaarheid beter aansluit bij internationale wetgeving en dat het belangrijkste argument voor openbaarheid (de kenbaarheid en controleerbaarheid van de rechtspraak) zwaarder weegt dan het belangrijkste nadeel (schending van de privacy van belastingplichtigen). Tenslotte kunnen de meeste nadelen worden weerlegd, terwijl de voordelen niet (gemakkelijk) op een minder vergaande manier bereikt kunnen worden. De voordelen overtreffen de nadelen dus.

6.2.5 Kwaliteitscriteria van goede wetgeving

In hoofdstuk 5 is het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ getoetst aan de kwaliteitscriteria van goede wetgeving en zijn verbeteringen aangedragen. De volgende kwaliteitscriteria goede wetgeving worden onderscheiden: rechtmatigheid, doeltreffendheid en doelmatigheid, subsidiariteit en evenredigheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid, onderlinge afstemming en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. De toetsing aan deze eisen heeft uitgewezen dat het wetsvoorstel in voldoende mate aan deze eisen voldoet, maar dat er nog wel een aantal mogelijkheden zijn om het wetsvoorstel beter in overeenstemming te brengen met deze eisen.

6.3 Aanbevelingen

Op basis van de hoofdstukken 1 t/m 3 kan gesteld worden dat er een gedegen argumentatie aan het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ ten grondslag ligt. Daarom beveel ik aan dat het wetsvoorstel serieus in overweging wordt genomen. Op grond van hoofdstuk 4 kan geconcludeerd worden dat bij het wetsvoorstel de mogelijke voordelen de mogelijke nadelen overtreffen. Daarom beveel ik aan dat het wetsvoorstel daadwerkelijk wordt ingevoerd. Aangezien de mogelijke voordelen en nadelen vooral gehaald zijn uit de literatuur, beveel ik wel aan dat er een vervolgonderzoek wordt uitgevoerd. Dit vervolgonderzoek dient een praktijkstudie te zijn, waarbij bijvoorbeeld wordt nagegaan of de verwachte voordelen en nadelen van het wetsvoorstel zich ook daadwerkelijk in de praktijk voordoen. Ik beveel de wetgever aan in overweging te nemen om een wettelijke regeling op te nemen op basis waarvan in beginsel wordt overgegaan tot het sluiten van de deuren van de zitting op enkel het verzoek van procederende belastingplichtigen, aangezien hiermee een groot aantal nadelen gemakkelijk ondervangen kunnen worden. Tenslotte beveel ik de wetgever, op grond van de toetsing van het wetsvoorstel aan de kwaliteitscriteria van goede wetgeving, aan om nog goed te kijken naar de precieze inwerkingtreding van het wetsvoorstel.

6.4 Beantwoording hoofdvraag en belangrijkste aanbevelingen

Het antwoord op het eerste deel van deze hoofdvraag is dat het wetsvoorstel ‘Openbaarheid belastingrechtspraak’ dient te worden ingevoerd, aangezien hier een gedegen argumentatie voor is en de voordelen de nadelen overwegen. De gedegen argumentatie is de volgende: de redenen die in het verleden gegeven zijn om de belastingrechtspraak besloten te laten plaatsvinden zijn weliswaar aanvaardbaar en geldig zijn, maar mij is niet gebleken van de gerechtvaardigdheid ervan. Daarnaast is de besloten belastingrechtspraak niet in

overeenstemming met art. 6 EVRM en art. 14 IVBPR, terwijl een openbare belastingrechtspraak dat wel is. Tenslotte zijn de redenen voor invoering van het wetsvoorstel valide. Hoewel ik in deze scriptie heb geconcludeerd dat de voordelen de nadelen overtreffen, beveel ik wel aan nog een praktijkstudie uit te voeren, waarin wordt nagegaan of de verwachte voordelen en nadelen zich ook daadwerkelijk zullen voordoen.

Het antwoord op het tweede deel van de hoofdvraag is dat het wetsvoorstel in de huidige vorm in voldoende mate voldoet aan de kwaliteitscriteria van goede wetgeving (en er dus geen grote bezwaren kleven aan het invoeren van het wetsvoorstel). Toch zijn er nog mogelijkheden om het wetsvoorstel hiermee nog beter in overeenstemming te brengen. Een belangrijke verbetermogelijkheid voor het wetsvoorstel 'Openbaarheid belastingrechtspraak' is, om een wettelijke regeling op te nemen, dat het mogelijk maakt dat de deuren van de zitting in beginsel worden gesloten op enkel het verzoek van procederende belastingplichtigen. Ik geef de wetgever in overweging om nader te kijken naar de precieze inwerkingtreding van het wetsvoorstel.

Literatuurlijst

- Aardema, E. (1995). *Heffing naar behoren*. Rotterdam: Erasmus Universiteit.
- Van Almelo, L. (2010). Besloten belastingrechtspraak voedt wantrouwen. Verkregen 2 augustus 2013, van <http://www.advocatenblad.nl/site/magazine/archief/actualiteiten/detail/20078714.html>
- Asbreuk, J.H. (2013). Artikel 6 EVRM het recht op een eerlijk proces. Verkregen 2 februari 2013, van NDFR
- Asbreuk, J.H. (2013). Artikel 8 EVRM Recht op eerbiediging van privé familie- en gezinsleven. Verkregen 13 december 2013, van NDFR.
- Asser, W.H.D. (2012). Het geheim van de raadkamer en de vrijheid van publicatie. *NJB*, 12
- Babbie, E. (2010). *The practice of social research*. Belmont, USA: Wadsworth Cengage Learning.
- Barkhuyzen, T., Van Emmerik, M.L., & Gerards, J.H. (2009). *De toegang tot de rechter en een eerlijk proces in de grondwet? behoeft de nederlandse grondwet aanvulling met een recht op toegang tot de rechter en een eerlijk proces?* Deventer: Kluwer.
- Barkhuyzen, T., Van Emmerik, M.L., & Loof, J.P. (2009). *Geschakeld recht verdere studies over Europese grondrechten ter gelegenheid van de 70^{ste} verjaardag van prof. mr. E.A. Alkema*. Deventer: Kluwer.
- Bax, C.J. Artikel 121 openbaarheid terechtzittingen. Verkregen 14 juli 2013, van <http://www.nederlandrechtsstaat.nl/grondwet/artikel.html?artikel=121&categorie=14&auteur=&trefwoord=&1=1#>
- Belastingrechtspraak openbaar, is dan niets meer heilig? (2011). *TFB*, 4(2)
- De Blicq, L.A., Van Amersfoort, P.J., de Blicq, J., Van der Ouderaa, E.A.G., & Koopman, R.J. (2009). *Algemene wet inzake rijksbelastingen*. Deventer: Kluwer.
- Bontes, W. (2011). Bedrijfsleven vraagt om meer transparantie in belastingrechtspraak. Verkregen 24 juli 2013, van <http://www.smartlegal.nl/view/2011/mei/31/250843/bedrijfsleven-vraagt-om-meer-transparantie-in-belastingrechtspraak.html>
- Van den Bossche, M., Harmsen Hogendoorn, K., & Van Amsterdam, A.M. (2008). Fiscaal procederen in België en Zweden. *WFR*, 381
- Broeksteeg, J.L.W., Hardy, E.M., Klosse, S., Peeters, M.G.W.M., & Verhey, L.F.M. (2005). *Zicht op wetgevingskwaliteit. een onderzoek naar de wetgevingsadvisering van de raad van state*. Meppel: BJU. Wetenschappelijk Onderzoeken Documentatiecentrum. Universiteit Maastricht, Faculteit der Rechtsgeleerdheid.
- Commissie ter bestudering van de herziening van de belastingrechtspraak. (1996). *Herziening belastingrechtspraak rapport van de commissie ter bestudering van de herziening van de belastingrechtspraak*. Deventer: Kluwer.
- Commissie ter bestudering van de problematiek van de fiscale rechtspraak. (1986). *Belastingrechtspraak rapport van de commissie ter bestudering van de problematiek van de fiscale rechtspraak*. Deventer: Kluwer.
- Denkers, A., & Goslinga, S. (2008). Fraude in beeld. *Tijdschrift Voor Criminologie*, 2(50)
- Van Dijk, J.W. (2011). In Staatssecretaris van Financiën (Ed.), *Advies inzake het concept wetsvoorstel tot wijziging van de algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de openbaarheid van belastingrechtspraak*

Drents archief over de raden van beroep voor de belastingen te Assen van 1893 tot 1933
Drion, H. (1979). De openbare uitspraak van vonnissen. *Rechtsgeleerd Magazijn Themis*, 6

- Eijlander, P., & Voermans, W. (2009). *Wetgevingsleer*. Den Haag: BJu.
- Van Eijdsen, J.A.R. (2010). Anonimisering van fiscale uitspraken. *WFR*, 1278
- Eikelenboom, S., & Weissink, A. (2013). Van den Nieuwenhuijzen vergreep zich aan “Grande dame” om de bank te bedriegen. Verkregen 16 juli 2013, van <http://fd.nl/economie-politiek/116723-1307/van-den-nieuwenhuijzen-vergreep-zich-aan-grande-dame-om-de-bank-te-bedriegen>
- Elsevier Overheid. (2006). *Kort bestek lokale belastingen 2007*. Den Haag: Reed Information.
- Elzinga, D.J., De Lange, R., & Hoogers, H.G. (2006). *Van der pot handboek van het Nederlandse staatsrecht*. Deventer: Kluwer.
- Europese Commissie. (2011). Green paper. The EU corporate governance framework. Verkregen 25 februari 2013, van http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/com2011-164_en.pdf
- Europese Commissie. (2012). Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economische en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's actieplan: Europees vennootschapsrecht en corporate governance - een modern rechtskader voor meer betrokken aandeelhouders en duurzame ondernemingen. Verkregen 25 februari 2013, van <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0740:FIN:NL:PDF>
- Europese Commissie. (2012). Modernisation of company law and enhancement of corporate governance. Verkregen 25 februari 2013, van http://ec.europa.eu/internal_market/company/modern/index_en.htm
- Feenstra, A.A. (2013). Artikel 27c AWR onderzoek met gesloten deuren. *NDFR*
- Feteris, M.W.C. (1993). *Fiscale administratieve sancties en het recht op een behoorlijk proces*. (Doctoral dissertation, Universiteit van Amsterdam), Deventer: Kluwer.
- Feteris, M.W.C. (2002). *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een behoorlijk proces*. Deventer: Kluwer.
- Feteris, M.W.C. (2007). *Formeel belastingrecht*. Deventer: Kluwer.
- Filosofie.nl. Sartre. Verkregen 30 oktober 2013, van <http://www.filosofie.nl/nl/sleutelfiguren/164/sartre.html>
- Filosofie.nl. (2012). Socrates opnieuw voor de rechtbank. Verkregen 11 februari 2013, van <http://www.filosofiemagazine.nl/nl/nieuws/18777/socrates-opnieuw-voor-de-rechtbank.html>
- Financieel Dagblad. (2013). Corruptie en fraude mogen niet lonen. Verkregen 2 september 2013, van <http://fd.nl/ondernemen/646722-1307/corruptie-en-fraude-mogen-niet-lonen>
- Fink, A. (2005). *Conducting research literature reviews : From the internet to paper*. California: Sage.
- Fiscale encyclopedie de vakstudie algemeen deel, 1 inleiding bij: Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, artikel 11a. *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen Deel Bij: Wet ARB*
- Fiscale encyclopedie de vakstudie algemeen deel, 3 de niet-openbaarheid van behandeling en uitspraak bij: Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, artikel 18. *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen Deel Bij: Wet ARB*
- Fiscale encyclopedie de vakstudie algemeen deel, 93C uitspraak in het openbaar bij: Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, artikel 17. *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen Deel Bij: Wet ARB*
- Fiscale encyclopedie de vakstudie algemeen deel, aantekening 3 lid 2(d). afwijkende regeling voor de fiscale procedure bij: Algemene wet bestuursrecht, artikel 8:62 [openbaarheid van de zitting]. *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Algemeen Deel Bij: Awb*

- Fischer, J.A.V. (2004). Determinants of crime for Swiss cantons with particular reference to direct legislation. Verkregen 11 oktober 2013 van <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.201.9936&rep=rep1&type=pdf>
- Fortuin, P. (2012). Openbaarheid van belastingrechtspraak. *FED Fiscaal Weekblad*, 78
- Gawronski, S.A. & Tillema, A.J.P. (2013). De bankierseed: panacee of symboolpolitiek? *Tijdschrift voor Financiële Recht*
Groninger archieven over de raad van beroep voor de directe belastingen te Assen van 1893 tot 1957
- De Haan, P., Drupsteen, G., & Fernhout, R. (2001). *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat*. Deventer: Kluwer.
- Hermalin, B.E., & Weisbach, M.S. (2007). *Transparency and corporate governance*. Cambridge: National Bureau of Economic Research.
- Herreveld, F.R. (2009). Belastingprocedures dienen besloten te blijven. *WFR*, 1509
- Herreveld, F.R. (2011). Belastingrechtspraak niet openbaar maar wel toegankelijk 'De terreur van de zwarte toga's'. Verkregen 15 oktober 2013, van http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Netherlands/Local%20Assets/Documents/NL/Diensten/Tax/nl_nl_column_frank_herreveld.pdf
- Herreveld, F.R., & Meeter, P.H. (2011). In Ministerie van Financiën (Ed.), *Intemetconsultatie wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak*
- Historici.nl. Constitutionele commissies. Verkregen 6 juni 2013, van <http://www.historici.nl/Onderzoek/Projecten/Grondwetscommissies1883-1983/onderzoeksgids/gids/commissie/2215384161>
- Van den Hoogen, R.H. (2007). *E-justice ITER 81 beginselen van behoorlijke elektronische rechtspraak*. Den Haag: Sdu.
- Houweling, A.R., & Langedijk, L.J.M. (2011). Dwingend recht in het arbeidsovereenkomstenrecht: van confectie naar couture. *ArA*, 1(10)
- Van Huijgevoort, B.F.A. (2009). Sesam, open U! *WFR*, 1417
- Van Huijgevoort, B.F.A. (2012). Openbaarheid en de belastingdienst. *FED Fiscaal Weekblad*, 79
- HUMAN-programma. Durf te denken. Verkregen 30 oktober 2013, van <http://www.human.nl/ep-42151-durf-te-denken-sartre>
- IJzermans, M.G., & Van Schaaijk, G.A.F.M. (2007). *Oefening baart kunst, Onderzoeken, Argumenteren en presenteren voor juristen*. Den Haag: BJu.
- Jaegers, D.M.H. (2011). Alle herten zijn gezusters, alle beurzen geen gebroers. *TFB*, 4(5)
- Klijn, A., Mulder, R.P., Bouman, E.C.M., & Scholtz, M.I. (2009). Na detentie: De gevolgen van rechtspraak. *Rechtstreeks (Periodiek Van De Raad Van De Rechtspraak)*, 1
- Lammers, M.H.W.N. (2013). Artikel 8:62 awb openbare zitting, beschrijving van de wijzigingen. *NDFR*,
- Langereis, C.J., & De Roos, I. (2006). *Hoofdlijnen fiscaal procesrecht*. Deventer: Kluwer.
- Langereis, C.J. (1986). *Fiscale rechtsbescherming*. Deventer: Kluwer.
- Langereis, C.J. (1994). *Belastingprocedures hoofdlijnen van het procesrecht in belastingzaken*. Deventer: FED.
- Langereis, C.J. (2012). Hoe een misbaksel toch nog een smakelijke taart kan worden. *FED Fiscaal Weekblad*, 80

- Liem, D. (2009). De fiscus: Geheimhouder of poortwachter? *WFR*, 418
- Liere, E.V.L., & Van Roomen, T.V.R. (2011). SO en TPO: Interne openbaarheid van 'nee, tenzij' naar 'ja, mits'? *TFB*, 4(6)
- Ligtenberg, M. (2013). Aan de schandpaal bij de belastingrechter. Verkregen 20 augustus 2013, van http://www.telegraaf.nl/overgeld/belastingen/21386346/Aan_de_schandpaal_.html
- Literatuuronderzoek (review). (2009). *Tijdschrift Voor Praktijkondersteuning*, 3(58)
- Van Meurs, C.H. *Bijdrage tot de geschiedenis der regtpleging in fiscale strafzaken*. (Doctoral dissertation, Hoogeschool te Utrecht 1874), Utrecht: J. de Kruyff.
- Mommers, L. (2010). Gaat u maar rustig slapen - wij weten wat goed voor u is. Verkregen 15 mei 2013, van <http://rechtennieuws.nl/29613/gaat-u-maar-rustig-slapen---wij-weten-wat-goed-voor-u-is.html>
- Mommers, L., & Zwenne, G. (2010). Geheime rechtspraak in nederland. Verkregen 14 mei 2013, van <http://rechtennieuws.nl/29558/geheime-rechtspraak-in-nederland.html>
- Neef, D. (2009). *Canon van de filosofie de 100 beste filosofieboeken aller tijden*. Diemen: Veen Magazines.
- Niessen, R.E.C.M. (2010). *Inleiding tot het nederlands belastingrecht*. Deventer: Kluwer.
- NRC. (2010). De rechter spreekt. Verkregen 15 februari 2013, van <http://weblogs.nrc.nl/geld/category/de-rechter-spreekt/>
- NRC. (2013). Zakenman Van den Nieuwenhuyzen veroordeeld tot 2,5 jaar cel. Verkregen 2 september 2013, van <http://www.nrc.nl/nieuws/2013/07/19/zakenman-joep-van-den-nieuwenhuyzen-schuldig-bevonden-aan-omkoping/>
- Oostdam, H.J.J., Niessen-Cobben, R.M.P.G., & Nefkens, A.T.P. (2011). *Commentaar op het wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak* Register Belastingadviseurs. Openbaar Ministerie. U wilt een strafzitting bijwonen. Verkregen 18 juni 2013, van http://www.om.nl/vast_menu_blok/contact/vraag_en_antwoord/u_wilt_een/
- Openbaarheid van belastingrechtspraak (2011). *TFB*, 4(1)
- Oudshoorn, C. (2011). In Ministerie van Financiën (Ed.), *Internetconsultatie concept wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak* VNO-NCW/MKB-Nederland.
- Overheid.nl. Vaststellingsbesluit selectielijst beleidsterrein belastingheffing over de periode 1945-2001: Neerslag handelingen minister van verkeer en waterstaat. Verkregen 1 juni 2013, van http://wetten.overheid.nl/BWBR0018078/geldigheidsdatum_30-05-2013
- Parlement & Politiek. Grondwetsherzieningen 1815 – heden. Verkregen 14 juni 2013, van http://www.parlement.com/id/vh8lnhrqsxn/grondwetsherzieningen_1815_heden
- Parlement & Politiek. Staatscommissie-Cals/Donner. Verkregen 14 juni 2013, van http://www.parlement.com/id/vh8lnhrqlywz/staatscommissie_cals_donner
- PDC Nederlandse grondwet. Constitutionele toetsing. Verkregen 12 juni 2013, van <http://www.denederlandsegrondwet.nl/9353000/1/j9vvihlf299q0sr/vhnmmt7l3ozx>
- PDC Nederlandse grondwet. Versies nederlandse grondwet vanaf 1798. Verkregen 14 juni 2013, van <http://www.denederlandsegrondwet.nl/9353000/1/j9vvihlf299q0sr/vidyf0ke5w7x>
- Pechler, E.B. (2009). *Belastingprocesrecht. fiscale monografieën*. Deventer: Kluwer.
- Pechler, E.B. (2012). Openbaarheid en belastingrechtspraak. *FED Fiscaal Weekblad*, 81
- PG Awb Digitaal. Artikel 8:62. Verkregen 17 juni 2013, van <http://pgawb.nl/pg-awb-digitaal/hoofdstuk-8/8-2-behandeling-van-het-beroep/8-2-5-onderzoek-ter-zitting/artikel-862/>
- Philippart, R. (2010). Twee miljoen vonnissen publiceren, dat kan niet. Verkregen 12 mei 2013, van <http://rechtennieuws.nl/29628/twee-miljoen-vonnissen-publiceren-dat-kan->

[niet.html](#)

Pieterse, L.J.A. (2010). Belastingrechtspraak openbaar! is er dan niets meer heilig? verslag van het mini-symposium van 24 september 2010 georganiseerd ter ere van jubilaris mr. J.J.M. Hertoghs. *MBB*, 12(455-457)

Pieterse, R. (2011). Kroniek van het belastingrecht. *NJB*, 34

Pijls, A.C.W. (2010). De bijzondere zorgplicht van de financiële dienstverlener. In F.G.M. Smeele, & M.A. Verbrugh (Eds.), *'Opgelegde bescherming' in het bedrijfsrecht. ratio, methodiek en dynamiek van dwingendrechtelijke bescherming van kwetsbare belangen in het bedrijfsrecht*. Den Haag: BJU.

Prins, C.J.E.J., Van der Mijl, J., & Tiemeijer, W. (2013). *Rechters aan het woord over transparantie*. Amsterdam: Amsterdam University Press.

ProDemos. Kiesstelsels in Europa. Verkregen 1 november 2013, van <http://www.prodemos.nl/Kenniscentrum/Informatiecentrum/Informatie-over-politiek/Kiesstelsels-in-Europa>

Raad van State. Toetsingskader. Verkregen 3 maart 2013, van

http://www.raadvanstate.nl/onze_werkwijze/advisering/toetsingskader/

Raad voor Maatschappelijke Ontwikkeling. (2007). *Vormen van democratie Een advies over democratische gezindheid (advies 42)*. Amsterdam: SWP 2007.

Ramlal, M.R. (2009). Naar een glazen wetgevingshuis? over lobbyisten, transparantie en parlementair medewetgeven. *NJB*, 30, p. 961-1966.

De Rechtspraak. De bestuursrechter. Verkregen 2 februari 2013, van

<http://www.rechtspraak.nl/Naar-de-rechter/Bestuursrechter/Pages/default.aspx>

De Rechtspraak. Evaluatie belastingrechtspraak twee feitelijke instanties – fase II. Verkregen

10 februari 2013, van <http://www.rechtspraak.nl/Organisatie/Raad-Voor-De-Rechtspraak/WetenschapsOnderzoek/Overzichtonderzoeksprojecten/Pages/Evaluatie-belastingrechtspraak-in-twee-feitelijke-instanties-fase-II.aspx>

De Rechtspraak. (2012). Heldere criteria voor publicatie van rechterlijke uitspraken.

Verkregen 1 december 2013, van <http://www.rechtspraak.nl/Naar-de-rechter/Bestuursrechter/Procedures/Beroepsprocedure/Pages/De-zitting.aspx>.

De Rechtspraak. Hoger beroep in een belastingzaak. Verkregen 26 juli 2013, van

<http://www.rechtspraak.nl/Naar-de-rechter/Hoger-beroep/belastingzaak/Pages/default.aspx>

De Rechtspraak. De zitting. Verkregen 14 mei 2013, van <http://www.rechtspraak.nl/Naar-de-rechter/Bestuursrechter/Procedures/Beroepsprocedure/Pages/De-zitting.aspx>

De Rechtspraak. (2012). Selectiecriteria. Verkregen 2 november 2013, van

<http://www.rechtspraak.nl/UITSPRAKEN-EN-REGISTERS/UITSPRAKEN/SELECTIECRITERIA/Pages/default.aspx>

Rijksoverheid. Belastingrechtspraak openbaar. Verkregen 1 februari 2013, van

<http://www.rijksoverheid.nl/nieuws/2011/04/14/belastingrechtspraak-openbaar.html>

Rijksoverheid. Democratie. Verkregen 1 november 2013, van

<http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/democratie-en-burgerschap/democratie>

Rijksoverheid. Recht op eerlijk proces in grondwet. Verkregen 3 november 2013, van

<http://www.rijksoverheid.nl/nieuws/2013/06/07/recht-op-eerlijk-proces-in-grondwet.html>

Rimanque, K., & De Smet, B. (2002). *Het recht op een behoorlijke rechtsbedeling. een overzicht op basis van artikel 6 EVRM*. Antwerpen: Maklu.

Van Roij, W.A.P. (2013). FBR.6.0.1 de geschiedenis van het fiscale procesrecht. *Cursus Belastingrecht, FBR.6.0.1*

Schendstok, B. (1932). *Wet van 19 december 1914 (S. 564), houdende instelling van raden van beroep voor de directe belastingen en vaststelling van algemeene bepalingen betreffende*

- het beroep op die colleges*. Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink.
- Schonis, H.M.N. (2011). De rechtzoekende belastingplichtige op het schavot. *Civiel & Fiscaal Tijdschrift Vermogen*, 5
- Staatscommissie-Cals/Donner. (1971). *Eindrapport staatscommissie-Cals/Donner van 29 maart 1971*.
- Strik, S.A.W.J. (2011). In Ministerie van Financiën (Ed.), *NOB-commentaar op de internetconsultatie wetsvoorstel openbaarheid belastingrechtspraak*. Amsterdam: NOB.
- Van Suilen, A.J.H. (2008). Pleidooi voor openbare belastingrechtspraak. *NTFR*, 933
- Van Suilen, A.J.H. (2011). Pleidooi voor openbare belastingrechtspraak. *TFB*, 4(3)
- Symposium 'Het springende punt. reflecties op fiscaalrechtelijke oordeelsvorming. Verkregen 15 mei 2013, van http://www.nob.net/nob_leden/NOB_overig/Specialistensecties/Info_en_Nieuws_sectie_FBR/edit/Symposium_%E2%80%98Het_springende_punt_Reflecties_op_fiscaalrechtelijke_oordeelsvorming%E2%80%99
- Terpstra, R. (2011). Te goeder naam en faam. *TFB*, 4(7)
- Vakgroep Veiligheidskunde TU Delft. Vakgebied. Verkregen 1 november 2013, van <http://www.veiligheidskunde.nl/website/domeinen/over-nvbk/vakgebied>
- Van der Vlies, I.C. (1991). *Handboek wetgeving*. Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink.
- Vereeniging voor belastingwetenschap. *Rapport 'Rechtspraak in belastingzaken door de raden van beroep'*.
- Vereeniging voor Media- en Communicatierecht. (2006). Commissie: Alle rechterlijke uitspraken op internet. Verkregen 15 mei 2013, van <http://rechtennieuws.nl/7902/commissie-alle-rechterlijke-uitspraken-op-internet.html>
- Vetter, J.J. (2011). Belastingrechtspraak openbaar? *TFB*, 4(4)
- Vleggeert, J. (2012). Evaluatie van het regime voor fiscale beleggingsinstellingen en een voorstel voor een nieuw regime. *WFR*, 6948
- Wenders, D.W.M. (2010). *Doorwerking van de beginselen van behoorlijke rechtspleging in de bestuurlijke voorprocedures*. (Doctoral dissertation, Universiteit Maastricht), Deventer: Kluwer.
- Werner, W.G., & Wessel, R.A. (2010). *Internationaal en europees recht een verkenning van grondslagen en kenmerken sinds het verdrag van Lissabon*. Groningen: Europa Law Publishing.
- Widdershoven, R.J.G.M., Verhoeven, M.J.M., Ortlep, R., Buijze, A., Van Mens, K. L. H., & Van Hout, M. B. A. (2008). Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties eindrapport fase II. *Raad Voor De Rechtspraak, Research Memoranda Nr.4 Jaargang 4*, 4(4)
- Witteman, P. M. (1959). Openbaarheid van strafzittingen. *Tijdschrift Voor Strafrecht*, LXVIII
- Ydema, O.I.M. (1997). *Hoofdstukken uit de geschiedenis van het belastingrecht. over de bevoegdheid van de overheid om belastingen te heffen en de plaats daarbij van het romeinse recht in het bijzonder met betrekking tot de ontwikkelingen in holland tot aan 1795*. (Doctoral dissertation, Universiteit Leiden), Groningen: Wolters-Noordhoff.
- Zijlstra, S.E. (2006). Aanpak bij het opstellen van een wettelijke regeling. In S.E. Zijlstra, C.J. Bax & S.A.J. Munneke (Eds.), *Wetgevingsleer in theorie en praktijk*. Amsterdam/Rotterdam: Vrije Universiteit/Erasmus Universiteit.
- Zijlstra, S.E. (2006). Opzet en indeling van een wettelijke regeling. In S.E. Zijlstra, C.J. Bax & S.A.J. Munneke (Eds.), *Wetgevingsleer in theorie en praktijk*. Amsterdam/Rotterdam: Vrije

Universiteit/Erasmus Universiteit.

Zwemmer, J.W. (1996). Openbaarheid in de belastingrechtspraak. In C. P. A. Geppaart (Ed.), *Geppaartbundel beschouwingen over grondslagen*. Deventer: Kluwer.

Rechtspraakoverzicht

EHRM 8 juni 1976, *NJ* 1978, 223 en 224 (Cour Eur. D.H. Affaire Engel et autres).

EHRM 23 juni 1981, *NJ* 1982, 602 (Le Compte e.a.).

EHRM 10 februari 1983, *NJ* 1987/315, (Albert en Le Compte).

EHRM 21 februari 1984, *NJ* 1988, 937 (Öztürk).

EHRM 23 oktober 1985, *AB* 1986, 1, m.nt. Hirsch Ballin.

EHRM 25 augustus 1987, *NJ* 1988, 938 (Lutz).

EHRM 21 februari 1990, *nr.* 11855/85, (Hakansson and Sturesson vs. Zweden).

EHRM 24 februari 1994, *nr.* 3/1993/398/476, *BNB* 1994/175 (Bendenoun).

EHRM 16 mei 2000, *nr.* 40042/98 (Georgiou).

EHRM 27 november 2011, *nr.* 36391/02 (Salduz).

HRC 20 juli 2000, *nr.* 701/1996 (Gómez Vázquez).

HR 19 juni 1985, *BNB* 1986/29

HR 14 april 1989, *AB* 1989, 207, *NJ* 1989, 469.

HR 3 mei 1989, *NJ* 1991, 167, m.nt. EEA.

HR 8 november 1991, *nr.* 7877, *NJ* 1992, 277, r.o. 3.4.

Register kamerstukken

Kamerstukken II, Handelingen der Staten-Generaal 1913/1914, 18.49.

Kamerstukken I, Handelingen der Staten-Generaal 1913/1914, 18.

Kamerstukken I, Handelingen der Staten-Generaal 1913/1914, 18.5.

Kamerstukken I, Handelingen der Staten-Generaal 1913/1914, 515.

Kamerstukken II, Handelingen der Staten-Generaal 1913/1914, 2161.

Kamerstukken II, Handelingen der Staten-Generaal 1913/1914, 18.3.

Kamerstukken II, Handelingen der Staten-Generaal 1913/1914, 18.10.

Kamerstukken II, Handelingen der Staten-Generaal 1913/1914, 2557.

Kamerstukken II 1928/29, 225, nrs. 2-3.

Kamerstukken II 1954/1955, 4080, nrs. 1-3

Kamerstukken II 1954/55, 3704, nrs. 1-3.

Kamerstukken II 1954/55, 3704, nr. 3.

Kamerstukken II 1955/56, 3704, nr. 5.

Kamerstukken II 1955/56, 3704, nr. 9.

Kamerstukken II 1955/56, 3704, nr. 135.

Kamerstukken II 1956/56, 3704, nr. 158a.

Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 5

Kamerstukken II 1954/1955, 4080, nr. 3.

Kamerstukken II 1955/1956, 4080, nr. 5.

Kamerstukken II 1957/1958, 4080, nr. 9.

Kamerstukken II 1957/1958, 4080, nr. 157.

Kamerstukken II 1957/1958, 4080, nr. 157.

Kamerstukken II 1980/1981, 16 848, nr. 3.

Kamerstukken II 1980/1981, 16 848, nr. 4.

Kamerstukken II 1980/1981, 16 848, nr. B.
Kamerstukken II 1979/80, 16 162, nrs. 3-4.
Kamerstukken II 1980/81, 16 162, nr. 8, p. 24.
Kamerstukken II 1980/1981, 16 848, nrs. 1-3.
Kamerstukken II 1990/91, 22 008 nr. 1-2.
Kamerstukken II 1990/91, 22 061, nrs. 1-2.
Kamerstukken II 1990/91, 22 061, nr. 3.
Kamerstukken II 1991/92, 22 495, nr. 3.
Aanwijzigingen voor de regelgeving (doorlopende tekst tot en met 7e wijziging, *Stcrt.* 2005, 87), Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992.
Kamerstukken II 1996/97, 25 175, nr. 3.
Kamerstukken II 1996/97, 25 175, nr. 4
Kamerstukken II 1997/98, 25 175, nr. 5.
Kamerstukken II 1999/2000, 26 800 VI, nr. 2.
Kamerstukken I 1999/2000, 25 900, nr. 87b.
Kamerstukken II 2000/01, 27 475, nr. 2.
Kamerstukken II 2003/2004, 29 251, nr. 3.
Kamerstukken II 2010/11, 31 066, nr. 96.
Wetsvoorstel Openbaarheid belastingrechtspraak (2011), MvT.
Internetconsultatie Openbaarheid belastingrechtspraak, publicatiedatum 14 april 2011, Ministerie van Financiën.
Kenmerk DB/2012/186; *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 83.