

mr. H. Mezouar¹

Rechtsvorming door de belastingkamer van de Hoge Raad

Verslag van de bespreking van het rapport van de Commissie Rechtsvorming door de belastingkamer van de Hoge Raad van de Vereniging voor Belastingwetenschap, gehouden op 15 april 2025 in Den Haag

1. Opening

Op 15 april 2025 werd in Hotel Babylon het rapport van de Commissie Rechtsvorming door de belastingkamer van de Hoge Raad² van de Vereniging voor Belastingwetenschap (hierna: de Vereniging) besproken. Van de commissie maakten deel uit Lubbers³ als voorzitter en Pauwels⁴, Bavinck⁵ en Maas⁶ als overige leden.

De middag werd geopend door Essers⁷ en Kavelaars⁸. Zoals gebruikelijk volgde eerst een huishoudelijk deel alvorens werd toegekomen aan het wetenschappelijk deel. Van het huishoudelijke deel is het noemen waard dat de Vereniging een verzoek heeft ingediend voor het verkrijgen van het predicaat koninklijk⁹ vanwege haar 100-jarig bestaan dat op 12 juni 2025 wordt gevierd met een jubileumcongres. Verder verloopt volgens Essers de voortgang van het rapport van de Commissie Toekomst van de winstbelasting voortvarend, zodat de verwachting is dat in het najaar van 2025 een bespreking kan plaatsvinden.

2. Inleiding en samenvatting bevindingen commissie

2.1 Inleiding

Essers verzorgt een inleiding alvorens het debat over het rapport van de commissie wordt afgetrapt. Waar in het verleden rechtsontwikkeling gezien werd als bijproduct van de juiste rechtstoepassing van de individuele aan de Hoge Raad voorgelegde gevallen is dat tegenwoordig anders. Rechtsontwikkeling wordt thans volgens de commissie gezien als een taak van de Hoge Raad die minstens zo belangrijk is als de juiste afdoening van het specifieke geval. Van bijproduct naar hoofdproduct dus. De commissie onderscheidt in haar rapport diverse rechtsvormingsgevallen waar de Hoge Raad verder gaat dan zuivere rechtsuitleg door binnen of buiten het kader van de wet nieuwe rechtsregels te

¹ Werkzaam bij het Wetenschappelijk Bureau van de Hoge Raad der Nederlanden en de Vrije Universiteit Amsterdam. Dit verslag is op persoonlijke titel geschreven.

² Hierna wordt kortheidshalve alleen gesproken over de Hoge Raad.

³ A.O. Lubbers is hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit Leiden en partner bij Lubbers, Boer & Douma.

⁴ M.R.T. Pauwels is advocaat-generaal bij het parket van de Hoge Raad.

⁵ C.B. Bavinck was raadsheer in de Hoge Raad tot 1 januari 2016.

⁶ C. Maas is raadsheer in het Gerechtshof Den Haag en gastdocent aan de Universiteit Leiden.

⁷ P.H.J. Essers is emeritus hoogleraar belastingrecht aan Tilburg University en voorzitter van de Vereniging.

⁸ P. Kavelaars is hoogleraar fiscale economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en secretaris/penningmeester van de Vereniging.

⁹ Zie daarover <https://www.koninklijkhuis.nl/onderwerpen/onderscheidingen/predicaat-koninklijk/aanvragen>.

ontwikkelen. Dit doet zich onder andere voor als de Hoge Raad omissies in de wetgeving tracht te herstellen of bij bijzondere rechtsmiddelen, zoals *fraus legis*, om misbruik te voorkomen. Rechterlijke rechtsvorming is naar haar aard kwetsbaar en vatbaar voor kritiek. Met het Kerstarrest¹⁰ en de vervolgarresten¹¹ vindt Essers bijvoorbeeld dat de Hoge Raad te ver is gegaan door bij het formuleren van de rechtsherstelregels voor het bepalen van het werkelijk rendement geen kostenafrek toe te staan, hoewel de vraag kan worden gesteld of dat conform de bedoeling van de wetgever in 2001 is geweest. Essers geeft aan dat de leden van de commissie een korte inleiding over hun bevindingen zullen verzorgen, alvorens de debaters aan het woord komen. Als eerste debater treedt Leijten¹² op, waarna Arts¹³ en als laatste Hummel¹⁴ als debaters zullen optreden.

Lubbers neemt als eerste namens de commissie het woord. De commissie heeft aan de hand van drie casestudy's onderzocht hoe de Hoge Raad te werk is gegaan bij rechtsvorming en of aan de hand daarvan aanbevelingen kunnen worden gedaan. De casestudy's betreffen (i) de kasgeldarresten, (ii) de rechtspraak over de onzakelijke lening en (iii) de rechtspraak over de vergoeding van immateriële schade vanwege overschrijding van de redelijke termijn (hierna: VIS en VIS-rechtspraak). Daar waar de Hoge Raad aan rechtsvorming doet, krijgt hij kritiek. Volgens Lubbers is de eerste flinke hoeveelheid kritiek op de Hoge Raad ontstaan na de kasgeldarresten. Bavinck bespreekt in zijn inleiding de casestudy naar de kasgeldarresten. Maas verzorgt een inleiding over de casestudy naar de rechtspraak over de onzakelijke lening en Pauwels bespreekt de casestudy naar de VIS-rechtspraak. De aanbevelingen naar aanleiding van de casestudy's zijn te vinden in het laatste hoofdstuk van het rapport en kunnen worden gegroepeerd onder (i) de keuze om over te gaan tot rechtsvorming, (ii) rechtsvorming in het basisarrest en (iii) rechtsvorming in vervolgarresten.

2.2 De kasgeldarresten

Volgens Bavinck betreffen de kasgeldarresten oudvaderlands recht. Om de achterliggende gedachte van die arresten te begrijpen en om lessen daaruit te kunnen trekken, is het nodig om kort op het wettelijk systeem wat betreft de heffing van inkomstenbelasting van directeuren-groottaandeelhouders (hierna: dga) van destijds (jaren tot 1997) in te gaan. Volgens Bavinck konden op drie wijzen reserves in een BV te gelde gemaakt worden. Elke wijze werd belast volgens een eigen tarief, te weten een progressief tarief bij uitkering van dividend, een bijzonder tarief (meestal 50 procent) voor inkoop en (in het zicht van) liquidatie en een proportioneel tarief (20 procent) voor verkoop van aandelen. Destijds werd door belastingadviseurs aan hun klanten geadviseerd om geen dividend uit te keren. Dat gebeurde ook niet en men wachtte op het moment dat de aandelen zouden worden verkocht, zodat het proportioneel tarief kon worden benut.

¹⁰ [HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963](#).

¹¹ Zie onder andere [HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:705](#).

¹² I. Leijten is hoogleraar Nederlands en Europees Constitutioneel recht aan Tilburg University.

¹³ J.H.M. Arts was tot 1 januari 2025 verbonden als senior docent belastingrecht aan Maastricht University.

¹⁴ C.J. Hummel is senior raadsheer in en teamvoorzitter van het Gerechtshof Amsterdam.

Bavinck benoemt twee arresten¹⁵ voordat hij ingaat op de kasgeldarresten, te weten BNB 1977/223 en BNB 1980/330. In BNB 1977/223 had de Hoge Raad een andere kant op kunnen gaan, zodat de kasgeldarresten nooit gewezen hadden hoeven worden. In dat arrest ging het om een vennootschap met enkel kasmiddelen die door de dga werd verkocht aan de bank, zodat het proportionele tarief kon worden benut. De bank haalde vervolgens de vennootschap leeg en verkocht de lege vennootschap als plank-BV. Voor de Hoge Raad was de vraag aan de orde of sprake was van een verkoop in het zicht van liquidatie, zodat het bijzondere tarief van toepassing zou zijn. Volgens de Hoge Raad, die de kwestie heel juridisch benaderde, was dat niet het geval. BNB 1980/330 betrof een voorloper van de kasgeldarresten. In dat arrest ging het om dga's die de aandelen in een BV verkochten aan een andere BV waarvan zij alle aandelen hielden (ieder voor gelijke delen). Volgens de Hoge Raad zou doel en strekking van de wet worden miskend als het proportionele tarief zou worden toegepast. Volgens Bavinck was dit een zwak arrest, omdat het weinig gemotiveerd was en fraus legis er niet in voorkomt hoewel het neerkwam op een toepassing daarvan. Naar aanleiding van BNB 1980/330 is veel onzekerheid ontstaan en het arrest heeft verder geleid tot veel constructies wat uiteindelijk heeft geleid tot de kasgeldarresten.

De kasgeldarresten begonnen met BNB 1990/290 tot en met BNB 1990/293. In die arresten ging het om een dga die de bezittingen van een BV waarin hij alle aandelen hield (BV I) verkocht aan een andere BV waarin hij alle aandelen hield (BV II). Vervolgens werden de aandelen in BV I verkocht aan een bank. De Hoge Raad heeft met het leerstuk van wetsontduiking beslist dat de verkoop van de aandelen op gelijke wijze dient te worden belast als bij liquidatie van BV I (dus het bijzondere tarief in plaats van het proportionele tarief). Volgens Bavinck heeft de Hoge Raad als pseudowetgever en rechtsvormer opgetreden. Dat heeft hij gecontinueerd in vele arresten en de Hoge Raad wist zich steeds goed te redden totdat hij volgens Bavinck in de fout is gegaan met BNB 1994/87. Dat arrest betrof de verkoop van een beleggingsvennootschap waarop de Hoge Raad ook de kasgeldarresten heeft toegepast.

Bavinck heeft een aantal lessen getrokken uit de kasgeldarresten. Wanneer de Hoge Raad zich begeeft op terreinen die rechtsvorming behoeven, dan moet hij zich steeds bedenken wat hij over zich heen haalt als hij blijft doorgaan met rechtsvormend optreden. Zo moet de Hoge Raad terughoudend zijn wanneer de problemen voortvloeien uit een duidelijk wettelijk systeem dat tot onevenredige gevolgen leidt en wanneer de rechter een pseudo-wettelijk systeem moet opbouwen. Bij de kasgeldarresten betrof het echte probleem het wettelijk systeem van het belasten van inkomsten uit vermogen met elk een verschillend tarief voor de wijze van tegeldemaking. Een systeemprobleem kan de rechter niet oplossen. Verder moet de Hoge Raad zich bij elke volgende stap afvragen of de ingeslagen weg moet worden voortgezet.

2.3 De rechtspraak over de onzakelijke lening

Volgens Maas is interessant aan de rechtspraak over de onzakelijke lening de goed zichtbare wisselwerking tussen de literatuur en de conclusies van het parket van de Hoge

¹⁵ De in dit onderdeel genoemde arresten met BNB-nummers zijn niet gepubliceerd op rechtspraak.nl, zodat ik enkel volsta met de BNB-nummers.

Raad enerzijds en de rechtspraak van de Hoge Raad anderzijds. Maas stipt kort de bevindingen van het rapport aan, waarbij hij zich beperkt tot vragen naar de motivering en uitvoerbaarheid van de voornoemde rechtspraak.

Hoewel de onzakelijke lening wortels had in oude rechtspraak, heeft het Certificaathoudersuitkooparrest¹⁶ (waarin de onzakelijke lening is geïntroduceerd) voor opschudding gezorgd. De reden daarvoor is dat het Certificaathoudersuitkooparrest breed en ondiep is geformuleerd. Breed, omdat de rechtsregel uit het Certificaathoudersuitkooparrest heel algemeen was geformuleerd en in veel andere gevallen toepassing kon vinden. Ondiep, omdat de Hoge Raad de onderliggende principes van de onzakelijke lening, de relatie tot andere jurisprudentie en de wettelijke grondslag niet expliciet heeft benoemd. Het effect daarvan was dat in de literatuur en in de conclusies van A-G Wattel en A-G Niessen veel vervolgvragen zijn opgeroepen. Met de arresten van 25 november 2011¹⁷ zijn de beginselen van de onzakelijke lening verhelderd en veel vervolgvragen beantwoord. De motivering van die arresten is volgens Maas diep en discursief. In de jaren na 2011 heeft de Hoge Raad nog veel arresten gewezen waarin nadere invullingen en verfijningen van het leerstuk worden gegeven. Verder schuwt de Hoge Raad niet om terug te komen op voor de praktijk ongelukkige regels. Thans is het leerstuk van de onzakelijke lening een rustig bezit.¹⁸ Volgens Maas heeft de Hoge Raad een coherent systeem met duidelijke terminologie ontworpen. De meeste casussen zijn op te lossen, al hebben het hybride karakter van de onzakelijke lening en de verfijningen van het leerstuk het ingewikkeld gemaakt. Met de kennis van nu kun je je afvragen of het systeem anders kon, zoals een harder minder genuanceerd systeem of juist een veel opener systeem met ruimte voor maatwerk. Dat zijn afwegingen waarvoor de rechter zich als wetgever-plaatsvervanger gesteld ziet. Al met al meent Maas dat de Hoge Raad voor de onzakelijke lening een duidelijk en goed onderbouwd systeem heeft ontwikkeld.

2.4 De VIS-rechtspraak

Pauwels veronderstelt dat de inhoud van de VIS-rechtspraak bekend is bij het publiek en bespreekt zijn kanttekeningen bij de rechtsvormingsaspecten van die rechtspraak. Volgens Pauwels is het goed om in het achterhoofd te houden dat de moederarresten van 10 juni 2011¹⁹ zijn en een jaar daarvoor een concept wetsvoorstel over de VIS ter consultatie was voorgelegd.²⁰ Bij de moederarresten zijn door de Hoge Raad drie rechtsvormende afslagen genomen waar kanttekeningen bij geplaatst kunnen worden, te weten (i) de mogelijkheid van toekenning van een VIS in verband met de duur van een belastingprocedure, (ii) de mogelijkheid om VIS toe te kennen in de belastingprocedure in plaats van in een civiele procedure en (iii) het VIS-bouwwerk. Volgens Pauwels heeft de Hoge Raad voor *hard and fast rules* gekozen. Toch wordt de VIS tegenwoordig als zeer complex gezien vanwege alle verfijningen en nuanceringen die de Hoge Raad met de jaren heeft gegeven. Pauwels vraagt zich af of als de wetgever de VIS op een eenvoudige manier had geregeld, het minder complex zou zijn geworden. Pauwels denkt van niet, want dan

¹⁶ [HR 9 mei 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD1108](#).

¹⁷ [ECLI:NL:HR:2011:BN3442](#), [ECLI:NL:HR:2011:BR4807](#) en [ECLI:NL:HR:2011:BR4813](#).

¹⁸ Het laatste arrest betreft [HR 5 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:518](#).

¹⁹ [ECLI:NL:HR:2011:BO5046](#), [ECLI:NL:HR:2011:BO5087](#) en [ECLI:NL:HR:2011:BO5080](#).

²⁰ Het wetsvoorstel is nooit ingediend.

had de Hoge Raad waarschijnlijk het door de wetgever gecreëerde systeem nader moeten invullen. Naar Pauwels' overtuiging zou de complexiteit blijven bestaan als de wetgever de VIS had geregeld. Het belangrijkste aspect van de casestudy is de bevinding dat gedragseffecten zich hebben voorgedaan, te weten (i) no cure no pay-gemachtigden zijn de VIS als onderdeel van hun verdienmodel gaan zien, (ii) er is een prikkel ontstaan om procedures te vertragen zodat er recht kan ontstaan op een VIS, (iii) procedures worden aanhangig gemaakt met het oog op de VIS die normaliter niet aanhangig zouden worden gemaakt en (iv) toename van het aantal zaken door zaken over VIS wat ten koste gaat van normale belastingprocedures. De slotvraag die Pauwels stelt is waarom de Hoge Raad zelf aan de invulling van de VIS is begonnen, terwijl A-G Wattel destijds adviseerde om het aan de wetgever, gelet op het wetsvoorstel dat in voorbereiding was.²¹ De Hoge Raad heeft niet gemotiveerd waarom hij is overgaan tot invulling van de VIS.

De VIS-rechtspraak evaluerend, meent Pauwels dat de arresten breed en diep zijn. De Hoge Raad heeft veel duidelijkheid geschapen over de VIS en had goed zicht op de problematiek. Een tegenwerping die kan worden opgebracht is de verhouding tot de wetgever. Volgens Pauwels had de Hoge Raad in 2011 een smal arrest kunnen wijzen en de invulling aan de VIS verder aan de wetgever kunnen laten. Daarbij is van belang dat er beleidsmatige keuzes moesten worden gemaakt, zoals het schadevergoedingsbedrag en het al dan niet voorzien in een redelijkheidsventiel. Niettemin voldoet de VIS-rechtspraak aan de criteria van behoorlijke rechtsvorming. Persoonlijk vindt Pauwels dat de Hoge Raad de invulling van de VIS aan de wetgever had moeten laten vanwege de gedragseffecten die zijn opgetreden als gevolg van de VIS-rechtspraak. Die gedragseffecten waren destijds misschien niet te voorzien, maar juist de onvoorzienbaarheid van gedragseffecten kan reden zijn om niet rechtsvormend op te treden, aldus Pauwels.

2.5 Samenvattende conclusies

Lubbers licht nog een aantal aanbevelingen bij rechtsvormend optreden door de Hoge Raad toe. Er moet meer aandacht zijn voor het verzamelen van informatie tijdens het rechtsvormingstraject. Dat kan door uitspraken van feitenrechters die niet voorliggen en de vakliteratuur te bestuderen en de ontwikkelingen op wetgevingsterrein goed te volgen. Als een onderwerp onder de aandacht is van de wetgever, moet de Hoge Raad pas op de plaats maken. Bij rechtsvorming moet verder meer oog zijn voor de uitvoerbaarheid van de rechtsregels, zelfs als dat haaks staat op de wettelijke systematiek en tot slot moet de Hoge Raad niet aarzelen om op tijd van een eerder ingeslagen weg die niet begaanbaar blijkt te zijn, af te wijken.

3. Debat

3.1 Leijten

²¹ Zie onder andere conclusie A-G Wattel 8 november 2010, [ECLI:NL:PHR:2011:BO5046](#), onderdeel 10.16: "Ik geef u in overweging, indien u meent dat art. 6 EVRM niet van toepassing is op procedures over (hoge) leges voor de behandeling van bouwvergunning-aanvragen, u niet te elfder ure nog te begeven in een juridisch moeras dat vermoedelijk zeer binnenkort door de wetgever drooggelegd zal zijn."

Leijten beperkt zich tot enkele rechtstatelijke, dan wel staatsrechtelijke bespiegelingen bij het eerste hoofdstuk, de conclusie en de theorievorming in het rapport. Zij heeft zes bespiegelingen gegeven:

1. Wat Leijten als outsider is opgevallen is dat in het rapport sterk de nadruk is gelegd op het feit dat de rechter allerlei keuzes heeft. Maar voor niet-juristen kan dat wellicht vreemd overkomen. De keuze kan zien op het al dan niet minimaal of maximaal insteken van een basisarrest. Uiteraard zijn er verder keuzes te maken over het al dan niet opnemen van een overweging ten overvloede en het al dan niet voorzien in overzichtsarresten.
2. Leijten heeft wat tegenstrijdigheden gezien in de uiteenzetting van de uitgangspunten van behoorlijke rechtsvorming in het rapport. Aan de ene kant wordt sterk de nadruk gelegd op het feit dat de rechter goed moet motiveren wat hij doet en de keuzes die hij maakt en tegelijkertijd wordt gepleit voor een minimalistische aanpak, waarbij er minder wordt gemotiveerd of de feitenrechter meer vrijheid wordt geboden. Die tegenstrijdigheid kan zich laten verklaren door het verschil tussen de keuze voor rechtsvorming en de keuzes binnen het rechtsvormend optreden. In de aanbevelingen van het rapport wordt verder opgemerkt dat bij zaken die weinig voorkomen de rechter minimalistisch moet optreden, terwijl je je zou kunnen afvragen of dan juist het tegenovergestelde moet worden gedaan omdat het gaat om een afgebakende groep waar uitgebreid rechtsvormend optreden juist wel kan.
3. Een derde punt dat Leijten opviel is de tegenstelling tussen principiële en pragmatische rechtsvorming. De rechter wil soms tegemoetkomen aan onduidelijkheden in de praktijk, maar laat daarbij soms na principieel aan de slag te gaan. Daar zit de assumptie achter dat de wetgever dat beter kan en wil doen, maar is dat zo? De rechter heeft meer kennis over de praktijk, gelet op de zaken die bij hem binnenkomen, dan de wetgever die zich in abstracto bezig moet houden met een bepaald onderwerp. Op wetgevingsniveau is vaak niet van te voren te zien waar problemen zich kunnen voordoen. Leijten is verder benieuwd of de commissie rechtsvergelijkende inzichten heeft opgedaan bij de vraag of de rechter principieel of pragmatisch te werk moet gaan bij rechtsvorming.
4. Het vierde punt waar Leijten het over wil hebben zijn zaken waar fundamentele rechten aan de orde zijn en waar het meer specifiek gaat over een spanning tussen rechtsvorming en democratische legitimiteit. Leijten is voorstander van rechtsvorming door de rechter bij fundamentele rechten, maar zij meent ook dat rechtsvorming bij fundamentele rechten geen kunstje van de rechter moet zijn. Leijten vraagt zich af of het rechtsvormingsvraagstuk fundamenteeler is als er fundamentele rechten aan de orde zijn. Anders gezegd, moet de rechter bij fundamentele rechten niet juist aan rechtsvorming doen? De vraag is of dat van een ander karakter is dan bij gevallen die niet fundamenteel van aard zijn. Bij vragen over fundamentele rechten, die meestal theoretisch en moreel ingewikkeld liggen, kan er juist volgens Leijten een machtscheidingsvraagstuk optreden, waarbij de rechter zich moet afvragen of hij rechtsvormend moet optreden. Gedacht zou kunnen worden aan het Kerstarrest en de vervolgarresten en het arrest over het biologisch kind in de Successiewet²². Het uitgangspunt van ondiep

²² [HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130](#).

redeneren bij rechtsvorming ziet volgens Leijten juist op kwesties van fundamentele rechten. Het kan een voordeel zijn om in zo'n kwestie ondiep te redeneren, omdat het politiek gevoelig ligt en raakt aan de machtscheiding.

5. Leijtens vijfde bespiegeling is wat de rol van de wetgever is bij rechtsvorming door de rechter. Als de rechter te vergaand aan rechtsvorming doet, wat is dan de rol van de wetgever en waar is dan de dialoog tussen de twee staatsmachten? De achterliggende vraag is of de wetgever het beter kan dan de rechter, aldus Leijten.
6. Leijten sluit af met haar zesde bespiegeling en een stelling. Zij vraagt zich af of het moment van rechtsvorming door de rechter vooraf voldoende duidelijk te bepalen is. Er moet worden opgepast met de vraag of de rechter een keuze maakt. Daarbij moet de vraag worden gesteld of het gaat om politieke keuzes of praktische oplossingen voor de praktijk. Leijtens stelling luidt: "Het probleem is niet zozeer dat de rechter het niet *mag*, maar dat hij het niet *kan*."

3.2 Arts

Arts gaat in op de casestudy's naar de kasgeldarresten en de rechtspraak over de onzakelijke lening. Arts heeft algemene uitgangspunten geformuleerd waaraan rechtsvormend optreden door de Hoge Raad moet voldoen. In die uitgangspunten zit een staatsrechtelijk element. Arts meent dat de rol van de rechter in de trias politica goed in de gaten moet worden gehouden, namelijk primair de toepassing van het recht in individuele gevallen. Van groot belang is het verder dat rechterlijke uitspraken een deugdelijke grondslag in de wet hebben. Arts refereert aan artikel 104 Grondwet dat bepaalt dat belastingen worden geheven uit kracht van een wet. Als bepaalde rechtspraak geen duidelijke basis in de wet heeft, komt de vraag op of die rechtspraak niet in strijd is met artikel 104 Grondwet. Arts meent daarom dat artikel 104 Grondwet een grens is voor rechtsvorming door de Hoge Raad. Verder refereert Arts aan artikel 12 Wet algemene bepalingen dat bepaalt dat de rechter niet bij algemene verordening, dispositie of reglement uitspraak in een zaak die bij hem voorligt mag doen. In het rapport wordt maar kort ingegaan op die bepaling, wat Arts jammer vindt omdat het een wezenlijke bepaling is in het kader van de scheiding der machten die een grens stelt aan wat de Hoge Raad mag bij het geven van algemene regels.

Over de bespreking van de kasgeldarresten heeft Arts weinig op te merken. In die arresten heeft de Hoge Raad invulling gegeven aan *fraus legis*. De criteria zijn in latere rechtspraak nader ingevuld en verfijnd. In de kasgeldarresten heeft de Hoge Raad invulling gegeven aan een algemeen rechtsbeginsel en niet algemene rechtsregels geformuleerd, wat betekent dat het verbod van artikel 12 Wet algemene bepalingen niet werd geschonden. Artikel 104 Grondwet is daarbij ook niet geschonden.

Anders denkt Arts over de rechtspraak over de onzakelijke lening. Het punt waarmee hij zit is wat de wettelijke basis is van het leerstuk van de onzakelijke lening. Het gaat om een leerstuk dat niet in de wet is geregeld, aldus Arts. De Hoge Raad heeft in de arresten van 25 november 2011 geen criteria die uit een bepaalde wetsbepaling voortvloeien gegeven maar meer algemene regels geformuleerd. Samengevat meent Arts dat door de wankelende basis van het leerstuk van de onzakelijke lening de Hoge Raad op bepaalde onderdelen in zijn rechtspraak, zoals de onzakelijke tbs-lening, het verbod van artikel 12 Wet algemene

bepalingen heeft overtreden en artikel 104 Grondwet schendt. Arts besluit zijn inbreng met de volgende stelling: “De rechtspraak over onzakelijke leningen mist een duidelijke wettelijke grondslag. Dit kan in geval van de verstrekking van een onzakelijke lening door een aandeelhouder een schending van art. 104 GW opleveren doordat een verlies op de lening op grond van de rechtspraak niet aftrekbaar is. De aandeelhouder wordt dan door de weigering van de aftrek meer belasting verschuldigd dan uit de wet voortvloeit.”

3.3 Hummel

Hummel bespreekt de casestudy naar de VIS-rechtspraak. Over haar bijdrage heeft ze niet heel lang moeten nadenken, omdat het onderwerp haar aan het hart gaat. Dat komt omdat het haar werkzame leven als raadsheer is gaan beheersen. De VIS en de proceskostenvergoeding vormen tezamen met de dwangsom de inzet van een lucratief no cure no pay-spel. Om dat toe te lichten, bespreekt Hummel de instroom van zaken. In 2024 waren 28.500 WOZ-zaken bij de rechtbanken ingestroomd waarvan 79 procent is aangebracht door vier no cure no pay-gemachtigden. Wat betreft de belasting van personenauto's en motorrijwielen (hierna: bpm) waren in 2023 en 2024 respectievelijk 11.700 zaken ingestroomd waarvan 94 procent door no cure no pay-gemachtigden en 2.600 zaken waarvan 91 procent door no cure no pay-gemachtigden aangebracht. Deze door no cure no pay-gemachtigden aangebrachte zaken vergelijkt Hummel met DDoS-aanvallen. Met de door no cure no pay-gemachtigden aangebrachte zaken wordt de capaciteit van uitvoeringsinstanties en de rechtspraak aangetast, met als resultaat vertragingen en fouten, wat leidt tot geld in het laatje van no cure no pay-gemachtigden. Een gemiddelde no cure no pay-procedure die tot aan de Hoge Raad loopt is volgens Hummel goed voor ongeveer € 6.000. Het maatschappelijke nut is gering, omdat het meestal gaat om enkele tientjes in een WOZ-zaak en in bpm-zaken om hele luxe auto's. De maatschappelijke kosten die gepaard gaan met de no cure no pay-procedures zijn volgens Hummel veel hoger dan het totaal aan toegekende vergoedingen door de rechter. Zo moeten veel ambtenaren en rechters zich bezighouden met door no cure no pay-gemachtigden aangebrachte zaken, wat ten koste gaat van zaken die door burgers en bedrijven worden aangebracht omdat zij veel langer moeten wachten op een uitspraak.

Het voorgaande brengt Hummel bij de vraag of het lucratieve no cure no pay-spel voorkomen had kunnen worden. Voor het antwoord op die vraag moet veertien jaar terug in de tijd worden gegaan. De Hoge Raad heeft met de arresten van 10 juni 2011 gekozen om met *hard and fast rules* de VIS in het belastingrecht in te vullen, terwijl op dat moment een wetsvoorstel in de maak was. A-G Wattel adviseerde de Hoge Raad om de invulling van de VIS aan de wetgever over te laten, gelet op wetsvoorstel dat op dat moment in voorbereiding was. Hummel meent met de kennis van nu dat het beter was geweest als de Hoge Raad de invulling van de VIS aan de wetgever had overgelaten. Zij baseert zich daarbij ook op de toelichting van het conceptwetsvoorstel²³ en citeert daaruit een passage over het niet precies vastleggen wat de redelijke termijn en de hoogte van de schadevergoeding zou moeten zijn. Volgens Hummel valt op dat de formulering in het conceptwetsvoorstel veel flexibeler is dan de *hard and fast rules* van de Hoge Raad. Hummel vindt het een gemiste kans dat het conceptwetsvoorstel nooit tot wet is

²³ Zie daarover onder andere A.J.H. van Suilen, ‘Het conceptwetsvoorstel schadevergoeding bij overschrijding redelijke termijn’, NTFR 2010/2552.

verheven. Met de teksten uit het conceptwetsvoorstel hadden de feitenrechters uit de voeten gekund. De *hard and fast rules* voor de VIS tonen de onervarenheid van de Hoge Raad aan als regelgever. Wetgeving is een serieus ambacht en een ervaren regelgever had bij de VIS gezorgd voor een redelijkheidsventiel en in de toepassing van de regels ruimte gelaten aan de rechter. De Hoge Raad is verder niet in staat om tijdig bij te sturen aangezien hij afhankelijk is van de zaken die aan hem worden voorgelegd en hij de laatste instantie is, en overigens gaat hij ook niet zo snel om. Dan is er verder de rechtstatelijke afstand tussen uitvoeringsinstanties en de Hoge Raad. Goede regels moeten uitvoerbaar zijn. De Hoge Raad kan geen uitvoeringstoets laten verrichten, wat de wetgever wel kan. Daar komt ook nog bij dat de VIS en proceskostenvergoedingen moeten worden betaald uit de algemene middelen, waarin een politieke component zit verscholen. Het door de rechter toekennen van de VIS en proceskostenvergoeding zonder concrete wettelijke basis is onwenselijk.

Volgens Hummel is het geen geheim dat feitenrechters zich niet gehoord voelen door de Hoge Raad als het om de VIS en proceskostenvergoedingen gaat. Pogingen van feitenrechters om excessen aan banden te leggen zijn tegengehouden door de Hoge Raad.²⁴ Daarmee zijn de arresten van de Hoge Raad niet juridisch onjuist, maar ze dragen wel bij aan de problemen van nu, aldus Hummel. Weliswaar heeft de Hoge Raad getracht tegemoet te komen aan feitenrechters, zoals de verhoging van de bagatelgrens van € 15 naar € 1.000²⁵, maar is hij daarmee wel te laat.

Hummel heeft nog een andere waarneming. De Hoge Raad geeft in vergelijking met tien jaar geleden meer *hard and fast rules* gebaseerd op de tekst van de wet dan dat hij regels geeft vanuit doel en strekking van de wet, zelfs als een gedraging niet geheel conform doel en strekking is. Dat nodigt uit tot een spel op zoek naar de maas van de wet en dat vindt Hummel niet sympathiek. De wetgever is in die gevallen dan kansloos. Met de Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm heeft de wetgever ingegrepen in de VIS bij de WOZ en de heffing van bpm, maar er zullen altijd nieuwe terreinen te zijn ontginnen voor no cure no pay-gemachtigden waarschuwt Hummel. Zij wijst onder meer op de aanstaande mogelijkheid van beroep bij de belastingrechter inzake uitstel van betaling van een belastingsschuld.²⁶ Hummel doet een oproep aan de wetgever om de VIS weer op te pakken. Daarbij zou onder andere kunnen gekeken naar hoe het in Duitsland is geregeld.²⁷

Hummel besluit haar bijdrage met twee stellingen: “De Hoge Raad past de rol van regelgever maar matig; hij zou er goed aan doen om die rol, als het enigszins kan, niet op te pakken. Een signaleringsoverleg tussen de Hoge Raad en de wetgever zou de rolvastheid van beiden kunnen vergroten.”

²⁴ Hummel wijst onder andere op het niet in algemene zin aanmerken van de coronapandemie als bijzondere situatie die verlenging van de redelijke termijn rechtvaardigt ([HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:752](#), rechtsoverweging 3.4.2) en het niet toestaan van de indexering van de bagatelgrens ([HR 29 november 2024, ECLI:NL:HR:2024:1758](#)).

²⁵ [HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:853](#).

²⁶ Per 1 januari 2027 treedt de Wet Stroomlijnen als onderdeel van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 in werking. Zie Kamerstukken II 2022/23, 31 066, nr. 1268.

²⁷ Zie daarover W.J. Blokland, ‘De redelijke termijn in Duitse belastingzaken’, WFR 2024/175.

3.4 Reactie van de commissieleden

Pauwels bedankt Hummel voor haar reactie op het rapport. Hij is het voor een groot deel eens met Hummel over de moeilijkheden die zich in de praktijk voordoen door de VIS-rechtspraak van de Hoge Raad. Pauwels vraagt zich wel af of de verhoging van bagatelgrens tot € 1.000 niet effectief zal zijn. In veel WOZ-zaken zal geen VIS meer hoeven te worden toegekend en verdwijnt dus de prikkel. Wellicht *too late*, maar niet *too little*. Een aspect waar Pauwels het oneens is met Hummel is dat hij het niet onjuist vindt dat in belastingzaken het recht op VIS wordt erkend en dat dat recht in de belastingprocedure zelf kan worden uitgeoefend. Wat dat laatste betreft is de effectieve rechtsbescherming daarmee gediend.

Maas reageert op de bijdrage van Arts. Maas ziet het niet als zijn taak om de rechtspraak over de onzakelijke lening te verdedigen, maar wil wel enige gedachten delen. Maas is het eens met het fundamentele belang dat toekomt aan een wettelijke grondslag voor rechtsvorming en de legaliteit in een democratische rechtsstaat. Dat voorkomt dat de rechter te veel op het pad van de wetgever komt. Wat betreft artikel 12 Wet algemene bepalingen ligt het wat Maas betreft genuanceerder. Weliswaar zou de wetgever van 1829 met afschuw kijken naar bijvoorbeeld het overzichtsarrest inzake de VIS²⁸, maar het denken over de trias politica is met de tijd veranderd. Maas wijst op de artikelen 79 en 81 Wet RO waarin de Hoge Raad een brede taak is toebedeeld om schendingen van het recht in brede zin te adresseren en om aan rechtsontwikkeling te doen. Als het gaat om de wettelijke grondslag voor de onzakelijke lening meent Maas dat die duidelijker aanwezig is dan die bij de kasgeldarresten en de VIS-rechtspraak. Zo heeft de Hoge Raad gewezen op artikelen 3.8 en 3.94 Wet IB 2001 en artikel 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Deze bepalingen zijn overigens heel open geformuleerd, waarin in zekere zin een delegatie aan de rechter kan worden gelezen. Diens taak bij de invulling van wettelijke bepalingen is redelijk onomstreden, en een machtscheidingsprobleem ziet Maas dus niet.

Lubbers bedankt Leijten voor haar bijdrage, reageert als volgt, en betreft daarbij Bavinck en Pauwels. In hun rapport is het inderdaad niet primair gegaan over fundamentele kwesties. Het gaat vooral om praktische kwesties die de wetgever overlaat aan de Hoge Raad. Waar Pauwels onderzoek naar heeft gedaan, betreft wel een kwestie van fundamentele rechten. Lubbers vindt dat Leijten terecht kritisch was op de door de commissie opgestelde beginselen van behoorlijke rechtsvorming. Het was misschien goed geweest om de beginselen van behoorlijke rechtsvorming nog naast de beginselen van behoorlijke wetgeving te leggen. Wat betreft de overpeinzing van Leijten over het houden van dialoog antwoordt Bavinck dat de wetgever in fiscalibus ook de uitvoerder is (het ministerie van Financiën). Een dialoog zou dan ongemakkelijk zijn. Bavinck denkt dat als de Hoge Raad de kasgeldarresten niet had gewezen, de wetgever vanzelf in actie was gekomen. Een dialoog in het box 3-dossier naar aanleiding van het Kerstarrest was misschien wel nuttig geweest, bijvoorbeeld tijdens een zitting, omdat de uitvoering een belangrijk onderdeel is van dat dossier. Volgens Pauwels beginnen kwesties over fundamentele rechten meestal heel smal in een arrest. De 'dat' (de overheid moet zich

²⁸ [HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252](#).

houden aan een bepaalde norm) wordt vaak uitgemaakt in een arrest, maar de ‘hoe’ (de invulling van de norm) wordt aan de wetgever overgelaten. Volgens Pauwels had dat eigenlijk ook moeten gebeuren met de VIS.

3.5 Het publiek

Gribnau²⁹ merkt op dat de terminologie van wetgever-plaatsvervanger en rechtsvormer door elkaar loopt. Van de Hoge Raad als wetgever-plaatsvervanger kan worden gesproken bij bijvoorbeeld goed koopmansgebruik³⁰ waar de wetgever de invulling daarvan aan de rechter heeft overgelaten, maar bij rechtsbescherming niet. Rechtsbescherming kan uitlopen op rechtsvorming. Lubbers is het daarmee eens.

Van Oostveen³¹ stelt de vraag of de Hoge Raad niet meer toelichting moet geven op zijn arresten. Bavinck meent dat de Hoge Raad zich alleen moet uitspreken in zijn arresten. Er zou meer discursief gemotiveerd kunnen worden. In het Certificaathoudersuitkooparrest over de onzakelijke lening was dat passend geweest. Maar buiten zijn arresten om toelichting geven, acht Bavinck niet wenselijk.

Essers vraagt Bavinck of hij niet milder is geworden over de kasgeldarresten. Destijds ging de Hoge Raad heel ver met de kasgeldarresten, waar grote verontwaardiging over was. Het is uiteindelijk de wetgever geweest die heeft moeten ingrijpen. Bavinck is het in zoverre eens met Essers dat BNB 1994/87 een stap te ver was. Het is lastig om achteraf te beoordelen wanneer de Hoge Raad een pas op de plaats had moeten maken met de kasgeldarresten.

Feteris³² merkt naar aanleiding van de opmerkingen over het wetsvoorstel over de VIS op dat de Hoge Raad destijds informeel te kennen was gegeven dat het wetsvoorstel een lage prioriteit had van de wetgever.

4. Afsluiting

Essers sluit de dag af en bedankt de leden van de commissie voor hun werk en de debaters voor hun inbreng.

²⁹ J.L.M. Gribnau is emeritus hoogleraar Methodologie van het belastingrecht aan Tilburg University.

³⁰ Artikel 3.25 Wet IB 2001.

³¹ T. van Oostveen is werkzaam bij de Belastingdienst.

³² M.W.C. Feteris is raadsheer in de Hoge Raad.