

## **'Med-arb' bij fiscale geschillen: de mediator beslist!**

mr. R. Vos<sup>1</sup>

### **1. Inleiding**

Mediation in belastingzaken is relatief nieuw. Naar aanleiding van een geslaagde 'pilot' met mediation in 2003 heeft de belastingdienst mediation in de 'gereedheidskist' opgenomen voor het oplossen van geschillen tussen belastingdienst en belastingplichtige. Mediation is ook in fiscale procedures mogelijk. Sinds april 2007 bieden alle gerechten (rechtbanken en gerechtshoven) mediation naast rechtspraak aan partijen aan als mogelijkheid om het fiscale conflict op te lossen. Mediation wordt in de Verenigde Staten al veel langer succesvol toegepast bij fiscale conflicten. Naast mediation kent men daar ook 'med-arb'. Med-arb is een afkorting van 'mediation-arbitration'. Bij med-arb begint het traject met bemiddeling maar partijen spreken af dat de mediator of een andere neutrale derde over het geschil beslist als partijen er in de mediation niet uitkomen. Hierna wordt ingegaan op mediation en med-arb in belastingzaken.

### **2. Mediation in belastingzaken**

#### *2.1. Mediation bij de belastingdienst*

Bij een fiscaal geschil kunnen belastingplichtige en Belastingdienst kiezen voor mediation. Hierbij proberen belastingplichtige en Belastingdienst onder begeleiding van een onafhankelijke en professionele conflictbemiddelaar – de mediator – een voor beide partijen aanvaardbare oplossing te vinden.

Geschillen worden vaak veroorzaakt door misverstanden, miscommunicatie, gedrag of bejegening. Zodra deze zijn opgehelderd en opgelost, is er meestal ruimte om tot een oplossing te komen.

Volgens de Belastingdienst<sup>2</sup> kan mediation onder andere worden toegepast:

- bij geschillen tijdens een controle;
- bij een bejegeningssklacht;
- nadat beroep bij de fiscale rechter is ingesteld;
- tijdens de bezwaarfase;
- tijdens een klachtenprocedure;
- in alle andere situaties waarin een geschil escaleert.

Uit dit overzicht blijkt dat mediation ook kan worden ingezet voor conflicten die niet direct aan de fiscale rechter kunnen worden voorgelegd, bijvoorbeeld tijdens een boekenonderzoek en/of over de informatieplicht van de belastingplichtige.

Niet alle geschillen zijn geschikt voor mediation. Strafrechtelijke conflicten komen bijvoorbeeld niet voor mediation in aanmerking. Ook als partijen een principiële uitspraak willen over een zuivere rechtsvraag is mediation niet geschikt.

---

<sup>1</sup> Roelof Vos is advocaat-belastingadviseur bij VMW Taxand en NMI gecertificeerd mediator te Amsterdam.

<sup>2</sup> Zie [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl).

Via de checklist op [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl) kan worden nagaan in welke gevallen de Belastingdienst mediation geschikt acht.

Hieronder is de checklist mediation in belastingzaken weergegeven:

Checklist

Ja Nee

Ik heb het gevoel dat het geschil steeds verder escaleert en dat we er dan in onderling overleg niet meer uitkomen.

Ik heb geen behoefte aan een (principiële) uitspraak van de rechter.

Het geschil speelt al geruime tijd.

Ik heb behoefte aan een snelle en efficiënte oplossing van het geschil.

Ik zie wel mogelijkheden voor een redelijke oplossing.

Ik heb het idee dat niet alle kanten van het verhaal voldoende aan bod zijn gekomen.

Ik wil graag een oplossing op maat waar ik zelf invloed op heb.

Mediation kan in mijn geval wellicht aanzienlijke (proces)kosten besparen.

Ik kan niet meer goed communiceren met de andere partij.

Ik wil graag een oplossing bereiken die ook voor toekomstige situaties bruikbaar is.

Ik denk dat met mediation ook andere geschillen die ik heb met de wederpartij kunnen worden opgelost.

Ook in de toekomst zal er regelmatig contact zijn tussen mij en de andere partij en is een goede relatie van belang.

Er is nog geen eerdere bemiddelingspoging ondernomen.

Als veel van bovenstaande vragen met 'ja' kunnen worden beantwoord, is mediation naar het oordeel van de Belastingdienst zeker het overwegen waard.

Verder is belangrijk of zowel belastingplichtige als Belastingdienst bereid zijn om mee te werken aan een oplossing en 'willen bewegen'.

Een belastingplichtige of medewerker van de belastingdienst die gebruik wil maken van mediation kan daartoe contact opnemen met de zogeheten mediationcoördinator. De mediationcoördinator verschaft informatie over mediation en heeft een coördinerende rol bij het benaderen van partijen. Voor mediation kunnen beide partijen dus het initiatief nemen. Als het geschil geschikt is voor mediation, benadert de mediationcoördinator de partijen en verstrekt waar nodig aanvullende informatie. Zodra beide partijen dan met de mediation akkoord gaan, organiseert de mediationcoördinator een eerste bijeenkomst. Vanaf dat moment wordt een mediator aan de zaak gekoppeld. De Belastingdienst werkt in principe met interne mediators die werken volgens de gedragsregels van het Nederlands Mediation Instituut (NMI). In uitzonderingsgevallen wordt een externe mediator ingeschakeld. De mediator kent geen van de betrokkenen zakelijk of persoonlijk en is altijd afkomstig uit een andere regio dan die van de partijen.

De mediator ontvangt van de mediationcoördinator de adresgegevens van de partijen en een zeer korte omschrijving van het geschil. De mediator begint zonder voorkennis aan de mediation en kent de achterliggende juridische stukken niet. Zo gaat hij onbevooroordeeld de mediation in. De mediator ontmoet beide partijen tijdens de eerste bijeenkomst. De mediator bespreekt de werkwijze en de aard van het geschil met beide partijen. Vervolgens

ondertekenen alle partijen een mediationovereenkomst, waarin hun rechten en verplichtingen zijn vastgelegd.

Deelname aan mediation is vrijwillig en Belastingdienst en belastingplichtige kunnen er op elk moment mee stoppen. Aan de andere kant betekent deelname aan mediation wel dat beide partijen zich daadwerkelijk inspannen om tot een oplossing te komen. Geheel vrijblijvend is een mediation dus niet.

Het zoeken van een oplossing via mediation is voor beide partijen vaak aantrekkelijker dan een oplossing via een andere weg zoals de rechter. Mediation is veel sneller dan een fiscale procedure en daarmee ook relatief goedkoop. Mede omdat aan een mediation met de Belastingdienst geen kosten van de (interne) mediator voor belastingplichtige zijn verbonden, behalve de kosten die de belastingplichtige zelf maakt, zoals de kosten van een belastingadviseur of advocaat.

Volgens informatie van de Belastingdienst kent circa 80% van de mediations bij de Belastingdienst een goede afloop. Meestal is één gesprek voldoende om het geschil op te lossen. En de totale duur van een mediation is gemiddeld 4,5 uur.

Vertrouwelijkheid staat bij mediation centraal. Wat tijdens de mediation naar voren komt, speelt alleen tijdens de mediation een rol. Op deze manier kunnen zaken in een zo groot mogelijke openheid worden besproken. De vertrouwelijkheid is uiteraard wel beperkt in die zin dat als tijdens de mediation blijkt dat belastingplichtige strafbare feiten heeft gepleegd hij niet door de mediation wordt gedekt. Ook is enige voorzichtigheid op zijn plaats als het gaat om inlichtingen die na afloop van een mislukte mediation alsnog kunnen worden opgevraagd bij de belastingplichtige in het kader van de informatieverplichtingen van art. 47 AWR.

Bij mediation zijn vaak creatievere oplossingen mogelijk dan in een louter zakelijke, juridische procedure, zonder af te doen aan de wettelijke juistheid van de uitkomst. De uitkomst wordt niet opgelegd door de mediator: partijen bepalen zelf hoe de oplossing eruit ziet. Soms ligt die in de sfeer van de onderlinge communicatie, soms is het een puur zakelijke oplossing. Tijdens de mediation kan belastingplichtige zich laten bijstaan door bijvoorbeeld een belastingadviseur of advocaat.

Als de mediation geheel of gedeeltelijk slaagt, worden de gemaakte afspraken schriftelijk vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst.<sup>3</sup> Deze overeenkomst wordt door beide partijen ondertekend.

Tijdens de mediation liggen de eventuele lopende reguliere procedures zoals invorderingsmaatregelen en bezwaar- of klachtbehandeling tijdelijk stil. De reguliere procedure wordt pas weer voortgezet, als partijen er in een mediation niet uitkomen.

## 2.2. Mediation naast rechtspraak

In januari 2005 heeft de Tweede Kamer ingestemd met mediation als onderdeel van (fiscale) procedures. Sinds april 2007 is de verwijzing naar mediation door alle gerechten geïmplementeerd. Deelname aan mediation is vrijwillig, beide partijen – belastingplichtige en

---

<sup>3</sup> De vaststellingsovereenkomst is geregeld in art. 7:900 (e.v.) BW.

Belastingdienst – moeten er dus mee akkoord gaan. De vraag is wel of je er goed aan doet om een dergelijk aanbod naast je neer te leggen.

Partijen kunnen dus niet alleen in de voorfase (tijdens een boekenonderzoek of bezwaar) een mediator inschakelen, het is ook mogelijk dat tijdens het beroep de rechter voorstelt om te proberen het geschil door middel van mediation op te lossen. Heeft men mediation al geprobeerd in de voorfase, dan lijkt een mediation in tweede instantie doorgaans niet zo zinvol. Bij aanvang van de fiscale procedure wordt bekeken of een zaak zich leent voor mediation.

De eerste twee en een half uur van de mediation bij doorverwijzing door de rechter waren tot 1 januari 2011 kosteloos. Dit was mogelijk vanwege een tijdelijke stimuleringsbijdrage van het Ministerie van Justitie. Partijen delen thans in principe de kosten van de mediation, tenzij daar in onderling overleg van wordt afgeweken. Partijen die in aanmerking komen voor de Wet op de rechtsbijstand kunnen een tegemoetkoming in de kosten krijgen.

Voor het optreden als mediator stelt de rechterlijke macht als eis dat de mediator NMI gecertificeerd mediator is. Voor NMI (geregistreerde) mediators bestaat de mogelijkheid om als co-mediator op te treden. Voor registratie als NMI mediator geldt als voorwaarde dat de mediator een door het NMI erkende mediation opleiding heeft gevolgd en de NMI kennistoets heeft gehaald. Voor certificering is daarnaast vereist dat de mediator het assessment van het NMI succesvol heeft afgerond.

### **3. Mediation-arbitrage**

#### *3.1 Arbitrage en bindend advies*

Bij arbitrage leggen partijen net als bij de reguliere rechtspraak hun geschil voor aan een (met formeel gezag beklede) derde.<sup>4</sup> Verschil met mediation is dat partijen zelf – met behulp van een onafhankelijke derde – het geschil oplossen en het resultaat in een vaststellingsovereenkomst vastleggen. Arbitrage leidt net als bij reguliere rechtspraak tot een vonnis. Een vonnis van een arbiter levert rechtstreeks een executoriale titel op.<sup>5</sup> Wil bij mediation hetzelfde worden bereikt, dan zal de vaststellingsovereenkomst in een notariële akte moeten worden opgenomen. Voor wat betreft vrijwilligheid is er enige overeenkomst tussen arbitrage en mediation. Wie zijn geschil met een ander buiten de rechter om wil proberen op te lossen zal dat zowel bij arbitrage als mediation alleen kunnen doen met instemming van de ander.<sup>6</sup> Zowel voor arbitrage als mediation geldt dat partijen vrij zijn in de keuze van de arbiters en mediator(s). Wel is arbitrage aan bepaalde wettelijke voorwaarden verbonden en heeft daardoor een wat formeler karakter. Mediation is veel informeler van aard en kent in Nederland thans nog geen wettelijke regeling. Dit wordt anders als de zogeheten Mediationrichtlijn in Nederland wordt geïmplementeerd.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> P.A. Wackie Eysten, 'Arbitrage en Mediation vergeleken', *TvA* 1999/3, p. 83.

<sup>5</sup> Art. 1062 Rv.

<sup>6</sup> Ook contractueel of in algemene voorwaarden kan een arbitrage- of mediationclausule worden opgenomen.

<sup>7</sup> Richtlijn 2008/52/EG van het Europees Parlement en de Raad van 21 mei 2008 betreffende bepaalde aspecten van bemiddeling/mediation in burgerlijke en handelszaken. De mediationrichtlijn heeft op grond van art. 2 geen betrekking op fiscale zaken, douane zaken en administratiefrechtelijke zaken. Op 25 juni 2010 heeft het Ministerie

Verschil met mediation is dat bij arbitrage partijen zich niet eenzijdig aan een arbitrage procedure kunnen onttrekken. Hoewel mediation niet vrijblijvend is en een inspanningsverplichting tijdens de mediation geldt om het geschil door middel van mediation op te lossen, kunnen partijen de mediation op elk moment eenzijdig beëindigen.

Voor zowel mediation als arbitrage geldt dat deze niet-openbaar is en een vertrouwelijk karakter heeft. Partijen 'tekenen' voor deze geheimhouding voorafgaand aan de mediation/arbitrage.

Arbitrage is in fiscalibus op een aantal terreinen een gebruikelijke procedure om geschillen op te lossen. Daarbij kan worden gedacht aan transfer pricing zoals geregeld in het zogeheten Arbitrageverdrag<sup>8</sup> en aan conflicten in het douanerecht bij de invoer van goederen tussen expediteur en importeur met toepassing van de zogeheten FENEX-condities.

De vergelijking met het bindend advies dient zich ook aan. Bij een bindend advies wordt net als bij de reguliere rechterlijke procedure en arbitrage een uitspraak gedaan door een derde met betrekking tot een geschil tussen twee partijen. Verschil is wel dat bij een bindend advies geen vonnis wordt uitgesproken maar dat het voor partijen bindende advies wordt vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst.

### 3.2. Med-arb

Med-arb is een afkorting van mediation-arbitration en wordt als med-arb aangeduid in de Angelsaksische landen.<sup>9</sup> Bij med-arb wordt vooraf afgesproken dat de mediation wordt gevolgd door arbitrage.

Bij med-arb begint het traject met bemiddeling. Partijen spreken in principe van tevoren af dat de bemiddelaar of een andere neutrale derde over het geschil, al dan niet bindend, zal beslissen als partijen geheel of gedeeltelijk niet tot een oplossing in de mediation komen. Med-arb is zowel mogelijk met een 'open einde' dan wel met een van tevoren vastgestelde tijdslimiet. De beslissing kan voor het gehele geschil worden gevraagd of op onderdelen. Onder med-arb wordt zowel begrepen de mogelijkheid dat de mediation wordt gevolgd door een formele arbitrage als wel de mediation die resulteert in een bindend advies dat vervolgens wordt vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst. In de praktijk zal 'med-arb' doorgaans makkelijker worden gekozen voor bindend advies in plaats van de formele arbitrageprocedure.

Med-arb is zeer geschikt voor partijen die de zekerheid willen dat het geschil in elk geval wordt beëindigd. Belangrijke vraag is of het wenselijk is dat de mediator van hoedanigheid wisselt en in plaats van neutrale derde uiteindelijk het geschil beslist.

---

van Justitie bekend gemaakt dat de ministerraad heeft ingestemd met een wetsvoorstel waarmee deze Europese mediationrichtlijn wordt omgezet in Nederlands recht.

<sup>8</sup> Verdrag 90/436/EEG betreffende de afschaffing van dubbele belasting bij winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen.

<sup>9</sup> M.A. Schonewille e.a., *Toolkit Mediation Advocacy*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2007, hoofdstuk 2.8.1 Med-Arb-trajecten.

Enerzijds is een voordeel dat hij de zaak goed kent en als het goed is het vertrouwen heeft van partijen. Anderzijds is een mogelijk nadeel van het van 'pet' verwisselen dat het functioneren van de mediator als mediator wordt beïnvloed. Kenmerk van mediation is immers dat partijen in alle openheid kunnen spreken en als je weet dat uiteindelijk diezelfde mediator als arbiter de zaak gaat beslissen, kan dat leiden tot terughoudendheid bij partijen. Dat kan de kans op succes van oplossen van het geschil in mediation verkleinen. Bovendien vraagt het wisselen van rol veel ervaring en vaardigheden van een mediator.

In de arbitragefase draagt vervolgens de mediator de kennis mee die hij heeft opgedaan tijdens de mediationfase en de vraag is of hij dan nog onbevoordeeld als een onpartijdige arbiter het geschil kan beslissen. In de Verenigde Staten wordt dat volgens Wackie Eysten opgelost door een zogeheten 'med-arb-opt-out'. De mediator stelt in dat geval uitdrukkelijk het mislukken van de mediation vast en verlangt van elk van de partijen een expliciete uitspraak dat zij hem als arbiter vragen zijn oordeel te geven. De overgang van mediation naar arbitrage is in dat geval geen automatisme, hooguit een intentie vooraf.

De hiervoor genoemde bezwaren kunnen ook worden opgelost door de arbitrage/het bindend advies door een andere onafhankelijke derde te laten plaatsvinden. Nadeel is wel dat daar extra tijd en kosten aan zijn verbonden.

In de Angelsaksische landen is het 'common practice' dat med-arb van tevoren (schriftelijk), door partijen wordt overeengekomen. In lijn van de 'med-arb-opt-out' is het verder aan te bevelen dat voorafgaand aan de arbitrage/bindend advies schriftelijk wordt vastgelegd dat de mediation geheel of op onderdelen is beëindigd en dat het bindend advies uitdrukkelijk tussen partijen wordt overeengekomen om discussies achteraf te voorkomen.

Op zich kan med-arb ook tijdens de mediation worden overeengekomen. Ook kunnen partijen bepalen dat de mediator aanwezig blijft tijdens de arbitrage. Enerzijds brengt de aanwezigheid van de mediator meer kosten met zich mee maar wellicht wel zo efficiënt en zeker aan te bevelen voor complexe zaken met een groot (financieel) belang.

Een variant op med-arb is arb-med.<sup>10</sup> Als partijen zekerheid willen hebben dat het geschil aan het einde van het traject ook daadwerkelijk is afgelopen en waarbij intussen optimaal gebruik wordt gemaakt van alle mediationinstrumenten is arb-med een goed alternatief. Er wordt dan gestart met een arbitragefase waarbij de arbiter in staat wordt gesteld om een beslissing voor te bereiden. De schriftelijke beslissing wordt vervolgens in een verzegelde enveloppe gedaan en partijen worden niet op de hoogte gebracht van de inhoud van de beslissing. Partijen komen overeen om de enveloppe niet te openen, tenzij in de mediationfase niet tot overeenstemming wordt gekomen, dan wel alle partijen het erover eens zijn dat de enveloppe moet worden geopend, ook al is er overeenstemming bereikt. Schonewille vraagt zich af of dit laatste verstandig is, omdat de kans groot is dat een van beide partijen dan ontevreden zal zijn.

Voordeel van arb-med is dat de mediationfase niet wordt beïnvloed door de mogelijkheid dat de mediator uiteindelijk een beslissing moet nemen als partijen geen overeenstemming bereiken. En de zichtbare enveloppe werkt als een stevige stok achter de deur om te

---

<sup>10</sup> M.A. Schonewille e.a., *Toolkit Mediation Advocacy*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2007, hoofdstuk 2.8.2.

bewerkstelligen dat partijen er toch zelf uit willen komen. Het nadeel is volgens Schonewille dat de beslissing tevoren wordt genomen op basis van de dan bekende feiten en omstandigheden.

### *3.3. Med-arb in belastingzaken*

Mediation is in belastingzaken zoals hiervoor aangegeven een van de mogelijkheden om een geschil tussen belastingplichtige en Belastingdienst op te lossen. Dat geldt zowel in de voorfase bij de belastingdienst als tijdens een fiscale procedure voor de Rechtbank of het Gerechtshof. Nu mediation onderdeel is geworden van geschilbeslechting, is de vraag of med-arb in belastingzaken ook tot de mogelijkheden behoort.

Als een mediation geheel of gedeeltelijk slaagt worden de gemaakte afspraken in een vaststellingsovereenkomst vastgelegd. Bij med-arb geldt dat ook als de 'mediator' of derde partijen bindt door een bindend advies/arbitrage. Kenmerk van mediation is de vrijwilligheid en de grote mate van vrijheid van partijen om zelf te bepalen wat er gebeurt tijdens de mediation. Mediation heeft ook een erg informeel karakter. Een groot verschil in zoverre met een fiscale procedure die aan allerlei formele procedures over o.a. bewijsvoering en aan termijnen is gebonden met relatief weinig echte persoonlijke contactmomenten met de geschilbeslechter. De fiscale procedure is schriftelijk georiënteerd en in een mediation is er veel meer aandacht voor wat partijen exact voor ogen hebben en wat hun belangen zijn. En een fiscale procedure neemt uiteraard een aantal jaren in beslag.

Er is derhalve genoeg reden om een fiscaal geschil met med-arb te proberen op te lossen. Eerst proberen partijen het zelf en als dat niet lukt, beslist de mediator of onafhankelijke derde. In mijn praktijk als mediator krijg ik ook regelmatig van partijen de vraag of ik als mediator een beslissing zou willen nemen.

Wel lijkt het mij belangrijk om partijen een 'opt-out' te geven en voorafgaand aan de overgang van mediation naar arbitrage partijen uitdrukkelijk te laten bevestigen – met bedenktijd - dat ze er mee instemmen dat de mediator of een derde het geschil beslecht.

Overigens kennen we de omgekeerde variant, te weten 'arb-med' al in fiscalibus in de vorm van mediation naast rechtspraak. Immers als beroep is ingesteld bij de rechtbank door een belastingplichtige en de rechtbank partijen verwijst naar mediation en zij gaan daarmee akkoord, dan lijkt dat op arb-med. Of beter gezegd 'arb-med-arb' als de mediation mislukt.

## **4. Conclusie en slotopmerkingen**

Bij mediation onderhandelen en beslissen partijen zelf over een oplossing, waarbij zij worden begeleid door een mediator. Mediation is zowel goedkoper als minder tijdrovend dan een jarenlange fiscale procedure. Voordeel is ook dat een oplossing wordt bereikt waar beide partijen in principe echt achter staan. Dat is meestal goed voor de relatie tussen partijen en toekomstgericht. Net als mediation is arbitrage en bindend advies ook vrijwillig. Wel geven partijen bij arbitrage/bindend advies net als bij een fiscale procedure de zaak uit handen en is het de arbiter/bindend adviseur die beslist.

Med-arb is een combinatie van mediation en arbitrage. Partijen proberen het conflict – met behulp van een mediator – eerst zelf op te lossen en lukt dat niet dan beslist de arbiter/bindend adviseur. Het is daarbij zowel mogelijk dat de mediator vervolgens van kleur verandert van mediator in arbiter dan wel dat een derde door partijen wordt benoemd als

arbiter. De huidige verwijzingsmogelijkheid door de rechter in het kader van mediation naast rechtspraak is in wezen ook een combinatie van rechtspraak en mediation (arb-med). Nu mediation in belastingzaken als middel om conflicten op te lossen in ons systeem is geïncorporeerd, is med-arb naar mijn mening een zeer geschikt middel om conflicten in fiscale zaken efficiënt proberen op te lossen. Ik kan mij voorstellen dat ook bij de zogeheten handhavingsconvenanten in het kader van horizontaal toezicht, med-arb soulaas kan bieden om te proberen conflicten binnen een redelijke termijn op te lossen.

Amsterdam, 30 januari 2010