

2

Opinie: Eerlijk proces ondanks informatieverplichting voor advocaat

Mr.dr. R.M.P.G. Niessen-Cobben

6

Cassatie in het belang der wet, verruiming van de bevoegdheid tot navordering?

Mr.drs. F.J.P.M. Haas en mr. D.N.N. Jansen

1

Fiscale rechtsbescherming: welk breekijzer opent het gesloten stelsel?

Mr. S.F. van Immerseel

7

De vernieuwde ATV-richtlijnen: een publieke schandpaal?

Mr. W.M.D. Moolenaar

22

De bruikbaarheid van kwetsende correspondentie als fiscaal bewijs

Mr. A.J. van Lint

24

Mediation in belastingzaken: 'Er kan nog veel meer als we het willen!'

Mr. R. Vos

Mediation in belastingzaken: 'Er kan nog veel meer als we het willen!'

Mr. R. Vos*

In dit artikel beschrijf ik de huidige rol van mediation in belastingzaken. De staatssecretaris van Financiën stimuleert mediation door toevoeging van mediation als instrument bij het oplossen van geschillen. De 'pilot' met mediation in 2004 was volgens de staatssecretaris namelijk een succes. Daarnaast bieden sinds april 2007 alle rechtbanken en gerechtshoven aan partijen de mogelijkheid om fiscale conflicten op te lossen via mediation.

Vanuit de belastingadvieswereld wordt een serieuze poging gedaan de inzet van mediation bij fiscale geschillen onder de aandacht te brengen en te promoten. Eerder dit jaar is daartoe de Vereniging van Fiscale Mediators (hierna: VFM) opgericht. De VFM is een initiatief van (leden van) de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs (NFB) en het College van Belastingadviseurs (CB), en wordt mede ondersteund door de Nederlandse Vereniging van Advocaten-Belastingkundigen (NVAB). VFM heeft zich recent ook gemengd in de discussie over de zogeheten 'handhavingsconvenanten' en de rol van mediation daarbij.

1. Mediation in belastingzaken

1.1. Algemeen

Als een ondernemer of adviseur een geschil heeft met de Belastingdienst, bestaat doorgaans de mogelijkheid de kwestie voor te leggen aan de belastingrechter. Dat is tijdrovend en kostbaar. Een fiscale procedure neemt doorgaans toch al gauw drie tot vijf jaren in beslag. Een alternatief is mediation. Met behulp van een professionele conflictbemiddelaar proberen ondernemer en Belastingdienst de kwestie dan op te lossen.

Mediation is een vorm van conflictbemiddeling, waarbij de betrokken partijen hun geschil zelf proberen op te lossen. De mediator helpt partijen, maar beslist niet over het fiscale geschil. Daarin verschilt mediation met een fiscale procedure waar de rechter boven de partijen staat en een beslissing neemt. Een procedure kost niet alleen veel tijd, maar geeft voor partijen ook niet altijd een bevredigend resultaat. Dat komt doordat in een procedure in principe de ene partij wint en de andere partij verliest; mediation probeert een voor beide partijen bevredigende situatie op te leveren.

In de mediation bespreken partijen alle aspecten en achtergronden van het geschil. De mediator probeert te achterhalen waar het geschil eigenlijk over gaat. Hij is ook speciaal

opgeleid om een vastgelopen overleg weer in beweging te krijgen. Hij zoekt bij partijen naar hun werkelijke belangen in plaats van alleen stil te staan bij hun formele standpunten. Doel is het bereiken van een oplossing die voor beide partijen aanvaardbaar is. De mediator legt partijen daarbij niets op en spreekt geen inhoudelijk oordeel uit over het fiscale geschil.

Belangrijke elementen bij mediation zijn vrijwilligheid en vertrouwelijkheid. Mediation kan alleen slagen als beide partijen het willen. Partijen kunnen dan ook op elk gewenst moment de mediation afbreken. Verder is al hetgeen bij een mediation wordt besproken en aan documentatie wordt ingebracht vertrouwelijk. Dat blijft zo, ook als de mediation halverwege wordt afgebroken.

Voordat de mediation begint, tekenen partijen en de mediator een mediationovereenkomst waarin onder meer het geschil wordt weergegeven. Slaagt de mediation, dan sluiten partijen een vaststellingsovereenkomst, waarin hetgeen is afgesproken tussen partijen wordt vastgelegd.

1.2. Pilot mediation 2004 en besluit staatssecretaris in 2005 om met mediation door te gaan

In 2004 is de pilot mediation in belastingzaken gehouden bij de Belastingdienst. Bedoeling was te testen of mediation

een nuttig instrument is om fiscale geschillen op te lossen. In de pilot zijn zaken voor mediation geselecteerd op basis van de aanwezigheid van onderhandelingsruimte en de wil van partijen om het conflict te beëindigen. Bij de selectie vielen af conflicten over een puur juridische kwestie, als een van de partijen een principiële uitspraak van de rechter wilde, of als er strafrechtelijke aspecten aan het conflict zaten. De selectie vond primair plaats uit zaken die zich in de bezwaarfase bevonden. Daarnaast werden klachten over het functioneren van de Belastingdienst beoordeeld op geschiktheid voor mediation. Ook stond de pilot open voor zaken uit het gehele proces van behandeling van belastingplichtigen: van vooroverleg of controle tot en met beroep bij het hof.

De looptijd van de pilot was van 1 september 2003 tot ultimo 2004. In totaal zijn zeventig mediations tijdens de pilot uitgevoerd. In vier belastingregio's heeft meer dan een jaar een proef gedraaid met mediation. Gelijktijdig is in een andere regio extra aandacht besteed aan mogelijke verbeteringen in de bezwaarfase. Doel van de proef was bemiddeling in conflictsituaties, waarbij het conflict vooral schuilt in de relationele sfeer, om de gang naar de rechter te voorkomen. 25 daartoe opgeleide (interne en externe) mediators hebben bij 75 geschillen bemiddeld. In ruim 80% van de gevallen met positief gevolg. De conclusie is dan ook dat de Belastingdienst mediation aan het instrumentarium zal toevoegen, met dien verstande dat het aantal mediators niet wordt uitgebreid. Een belangrijker conclusie uit de proef is namelijk dat de primaire focus moet liggen op de reguliere relatie tussen de Belastingdienst en de burgers; met een investering in de communicatieve en sociale vaardigheden van de medewerkers in het toezichtproces kunnen meer geschillen worden voorkomen. De Belastingdienst kiest dus nadrukkelijk voor preventie, maar heeft nu ook, 'voor het geval dat', mediators beschikbaar. Op gepaste wijze zal deze mogelijkheid op korte termijn binnen en buiten de Belastingdienst worden kenbaar gemaakt.

De Belastingdienst werkt in principe met interne mediators. In uitzonderingsgevallen wordt een externe mediator ingeschakeld. Alle mediators die de Belastingdienst inschakelt voor conflictbemiddeling werken volgens de gedragsregels van het Nederlands Mediation Instituut. Het NMI kent een klachtenregeling en onafhankelijk tuchtrecht waaraan de mediators zijn onderworpen.

De ondernemer kan zich tijdens een mediation laten bijstaan, bijvoorbeeld door een belastingadviseur of door een collega. Soms is het goed dat degene die een partij bijstaat bij de mediation aanwezig is dan wel dat de ondernemer tussen de bijeenkomsten door met zijn adviseur overlegt. Als partijen het met elkaar eens zijn geworden, worden de gevonden oplossingen op haalbaarheid getoetst. Ook kunnen de oplossingen aan de adviseur van de ondernemer worden voorgelegd. Vervolgens worden ze schriftelijk vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst. Deze overeenkomst wordt door beide partijen ondertekend. Als partijen

het gedeeltelijk eens worden, zal de gedeeltelijke overeenstemming worden vastgelegd, zodat de reguliere procedure beperkt kan blijven tot de resterende geschilpunten.

Alles wat tijdens de mediation gesteld en gezegd wordt, blijft strikt vertrouwelijk. In het fiscale kennen wij de inlichtingenplicht van art. 47 AWR e.v. Vraag blijft wel hoe die inlichtingenplicht zich verhoudt tot de geheimhouding van hetgeen in een mediation is besproken. Een ander complicerend punt is als tijdens de mediation feiten naar boven komen die duiden op het mogelijk begaan van strafbare feiten. Wat doet dan de deelnemende inspecteur, maar ook de mediator, zeker als het een interne mediator is.

Aan de mediation zijn geen kosten verbonden. De Belastingdienst brengt hiervoor geen kosten in rekening. De Belastingdienst betaalt echter niet de kosten van de adviseur.

1.3. Verwijzing naar mediation door rechtbank in fiscale procedure

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 Belastingdienst – moeten er dus mee akkoord gaan. De vraag is wel of je er handig 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 de beroepsfase de rechter voorstelt om te proberen het geschil door middel van mediation op te lossen. Bij aanvang van de fiscale procedure wordt bekeken of een zaak zich leent voor mediation.

Bij doorverwijzing door de rechter zijn de eerste tweeënhalve uur van de mediation kosteloos. Daarna delen de partijen de kosten. Partijen die in aanmerking komen voor de Wet op de rechtsbijstand kunnen een tegemoetkoming in de kosten krijgen. Inmiddels hebben in ongeveer 3.000 procedures, op alle juridische gebieden gezamenlijk, partijen gekozen voor mediation. Bij mediations in bestuursrechtelijke procedures kwam 80% van de partijen er gezamenlijk via mediation uit. Het ging daarbij onder meer om belastingzaken. Deze resultaten lijken hoopvol als het gaat om de inzet van mediation in fiscale procedures.

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 mediationopleiding heeft gevolgd en de NMI-kenistoets heeft gehaald. Voor certificering is daarnaast vereist dat de mediator door de assessment van het NMI is gekomen.

2. Horizontaal toezicht en mediation

2.1. Inleiding

De historie rondom horizontaal toezicht en mediation gaat terug tot 2004. Toenmalig staatssecretaris van Financiën Wijn kondigde bij brief van 3 juni 2004 (DGB2004-3005) aan dat de Belastingdienst in aanvulling op zijn bestaande vormen van verticaal toezicht, ook vormen van horizontaal toezicht wilde verkennen. In dezelfde brief werd ook een proef in de Belastingdienst met mediation gemeld. De staatssecretaris heeft vervolgens op 8 april 2005 (DGB 2005 – 01109) de Tweede Kamer geïnformeerd over horizontaal toezicht en mediation.

2.2. Horizontaal toezicht

Bij horizontaal toezicht gaat het om wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst, het scherper naar elkaar aangeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken. De onderliggende verhoudingen en de communicatie tussen burger en overheid verschuiven daarmee, aldus de staatssecretaris, naar een gelijkwaardiger situatie.

Horizontaal toezicht sluit aan bij de ontwikkelingen in de samenleving, waar eigen verantwoordelijkheid van de burger gepaard gaat met het gevoel dat handhaving van het recht ook een groot goed is. In het concept van horizontaal toezicht schuilt ook de erkenning dat handhaving in een complexe en snel veranderende samenleving niet zonder het gebruik van de kennis in de samenleving kan.

Horizontaal toezicht vervangt het verticale toezicht niet. Het zal volgens de staatssecretaris ook nodig blijven verticaal toezicht uit te oefenen, omdat niet alle belastingplichtigen het even nauw nemen met de aan hen opgelegde fiscale en douaneverplichtingen.

Horizontalisering impliceert evenwel een vorm van samenwerking met een andere partij. De Belastingdienst is afhankelijk van de mate waarin deze potentiële partners bereid zijn tot samenwerking, tot een andere verdeling van verantwoordelijkheid.

De staatssecretaris maakt ook melding van het voornemen in 2005 een pilot met ongeveer twintig, overwegend beursgenoteerde, ondernemingen te starten, waarbij het doel is een individueel handhavingsconvenant te sluiten. Daarin worden wederzijds de verplichtingen vastgelegd voor de toekomst en voor het afwikkelen van het verleden. Ook zullen de afspraken zien op het elkaar informeren en op de afwikkeling van nog niet voorziene handelingen of activiteiten met fiscale gevolgen. De afspraken moeten passen binnen de kaders van wet- en regelgeving. De gedachte is dat de afspraken worden gemaakt tussen de raden van bestuur van de bedrijven en de managementteams van de betrok-

ken regio's. De bedrijven worden uitgenodigd om op vrijwillige basis aan de pilot mee te doen. Met deze aanpak wordt beoogd de rechtszekerheid voor de bedrijven te vergroten en door het uitstralen van vertrouwen door de Belastingdienst constructies te vermijden die normaal gesproken in het verticale toezicht bestreden zouden worden. De aanpak sluit aan bij internationale ontwikkelingen op het gebied van de financiële verslaglegging die zijn gericht op het verbeteren van transparantie, zoals IFRS en Sarbanes-Oxley.

2.2.1. Evaluatie handhavingsconvenanten in 2007

Op 12 april 2007 (DGB 2007-1685M) heeft staatssecretaris De Jager zowel de Eerste als Tweede Kamer geïnformeerd over de evaluatie van de handhavingsconvenanten. Met nagenoeg alle ondernemingen die aan de pilot hebben meegedaan is, aldus de staatssecretaris, een convenant gesloten. De evaluatie van de pilot heeft plaatsgevonden door middel van een schriftelijke enquête die is gestuurd naar de fiscaal directeurs van de ondernemingen waarmee een convenant is gesloten en aan de behandelteams van de Belastingdienst van deze ondernemingen. De respons op de verstuurde enquêtes is hoog. In de enquête is gevraagd in hoeverre de geformuleerde doelstellingen zijn gehaald en is gevraagd naar de onderlinge relatie tussen onderneming en Belastingdienst. Ook is nagegaan of men tevreden is over deze werkwijze en is gevraagd de voordelen en verbeterpunten te benoemen.

De resultaten zijn volgens de staatssecretaris zonder meer positief te noemen. De geëvalueerden zijn het eens met de stelling dat deze werkwijze leidt tot een verbetering van het fiscale vestigingsklimaat en dat deze werkwijze effectiever en efficiënter is. Op de vraag of men in de toekomst op deze wijze wil blijven werken, wordt overwegend positief gereageerd.

Als voordeel van deze werkwijze is vaak genoemd: het werken in de actualiteit, de snellere standpuntbepaling door de Belastingdienst en meer openheid tussen de partners. De ondernemingen noemen daarbij nog een vermindering van de fiscale onzekerheden, en de medewerkers van de Belastingdienst noemen daarnaast als voordeel de betrokkenheid van het management bij de klantbehandeling. Ook wordt genoemd dat het een waardevol initiatief is dat uitbreiding verdient naar grote groepen belastingplichtigen.

De staatssecretaris wil graag doorgaan met het sluiten van handhavingsconvenanten en geeft aan dat de Belastingdienst inmiddels is gestart met het introduceren van horizontaal toezicht buiten het segment van zeer grote ondernemingen.

2.2.2. Versterken fiscale rechtshandhaving: rol voor mediation?

Op 6 juli 2007 heeft de staatssecretaris van Financiën de memorie van antwoord inzake het voorstel van wet tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, in het kader van 'Versterking fiscale

Mediation in belastingzaken: 'Er kan nog veel meer als we het willen!'

rechtshandhaving' (30 322) aan de voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal gezonden.

In deze memorie van antwoord wordt door leden van de VVD-fractie naar aanleiding van de pilot horizontaal toezicht gevraagd welke mogelijkheden de staatssecretaris ziet voor de beslechting van geschillen over de uitleg van de handhavingsconvenanten die de Belastingdienst met ondernemingen heeft gesloten, en in de toekomst zal sluiten. Ze vragen of een rol is weggelegd voor de rechter of dat ook mediation hier een rol speelt.

Het antwoord van de staatssecretaris luidt als volgt:

'Uitgangspunt bij horizontaal toezicht is wederzijds vertrouwen. Bij geschillen over de uitleg van de convenanten zal dan ook overleg uitkomst moeten bieden. Hierbij is ook een rol weggelegd voor het management van het verantwoordelijke belastingkantoor. Hierbij dient ook bedacht te worden dat een convenant een document is waarin afspraken zijn vastgelegd over de wijze en de intensiteit van het toezicht. Het bevat geen afspraken over rechtstoepassing. Het ligt dan ook niet voor de hand om de rechter in te schakelen bij geschillen of gebruik te maken van mediation. Bij geschillen over de uitleg van convenanten bestaat de mogelijkheid dat er op een gegeven moment wellicht geen vertrouwensbasis meer is. Het opzeggen van het convenant ligt dan ook voor de hand.'

VFM heeft op 12 september 2007 een brief gestuurd naar de Commissie voor Financiën van de Eerste Kamer in reactie op dit antwoord van de staatssecretaris. Allereerst verwijst VFM naar staatssecretaris Wijn die in 2005 de toepasselijkheid onderschreef van handhavingsconvenanten met mediation (13 december 2005, EK 11-495). Bij elke afspraak, ook die in een convenant, kunnen interpretatieverschillen optreden of kan een misverstand rijzen. Overleg is de eerstaangegeven oplossing. Interventie van het management van het verantwoordelijke belastingkantoor, zoals de staatssecretaris voorstelt, is een logische tweede. Er blijft evenwel een categorie over waarin een door de Belastingdienst of belastingplichtige veroorzaakte vertrouwensbreuk zo groot is, dat zij slechts door tussenkomst van een professionele onafhankelijke derde kan worden beslecht. Waar twee gelijkwaardige partijen een conflict hebben, vormt mediation bij uitstek een mogelijkheid het geschil op te lossen. De mediator is en blijft neutraal, maar waakt over de gelijkwaardige inbreng van partijen, die hij zelf een oplossing laat uitwerken. De benadering van de staatssecretaris (dan maar het convenant opzeggen) is het tegenovergestelde van het erkennen van gelijkwaardigheid. Het is een eenzijdige handeling die voor de Belastingdienst in de meeste gevallen minder zware gevolgen heeft dan voor het betrokken bedrijf en die de suprematie van de Belastingdienst op een onwenselijke wijze onderstreept, aldus VFM.

Het verdient verder volgens VFM ook aanbeveling om in het handhavingsconvenant zelf een bepaling op te nemen die ziet op geschilbeslechting (waaronder het gebruik van

mediation in eerste instantie als het geschil zich daarvoor leent).

Tijdens de mondelinge behandeling van het wetsvoorstel 'Versterking fiscale rechtshandhaving' (nr. 30 322) in de Eerste Kamer, is de staatssecretaris ingegaan op de brief van VFM van 12 september 2007. De staatssecretaris geeft aan dat daar waar onverhoopt sprake mocht blijken te zijn van een langdurig verschil van mening tussen onderneming en Belastingdienst, zowel rechtspraak als mediation een vaste plek krijgt in het kader van horizontaal toezicht.

3. Vereniging van Fiscale Mediators

De Vereniging van Fiscale Mediators (VFM) is opgericht in juni 2007. De vereniging is een initiatief van (leden van) de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), De Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs (NFB) en het College van Belastingadviseurs (CB), en wordt mede ondersteund door de Nederlandse Vereniging van Advocaten-belastingkundigen (NVAB).

Het bestuur van de VFM bestaat uit Jurgen Kuiper (Loyens & Loeff), Giulio Giunta d'Albani (Giunta d'Albani, Fiscaal juridisch advies en mediation), Peter van den Berg (directeur College van Belastingadviseurs), Arnaud Booi (Hocker advocaten) en ondergetekende.

De eerste ledenvergadering heeft op 20 juni 2007 plaatsgevonden, waarbij onder andere de doelstellingen van VFM zijn toegelicht:

- gemeenschappelijke aanpak om mediation in fiscale zaken echt goed van de grond te krijgen;
- externe mediators betrokken krijgen bij fiscale mediations;
- gezamenlijk uitdragen van de mogelijkheden en voordelen van mediation;
- breed bekendmaken van mediation onder belastingadviseurs en belastingplichtigen;
- ontwikkeling van knowhow op het gebied van fiscale mediations.

Indien een particulier of onderneming een geschil met de Belastingdienst wenst op te lossen door middel van mediation onder leiding van een mediator die niet werkzaam is bij de Belastingdienst, dan kan VFM:

- voorzien in een lijst van mogelijke VFM-mediators;
- assisteren bij het maken van een keuze voor een mediator.

Het lidmaatschap staat open voor fiscalisten die lid zijn van de beroepsorganisaties NOB, NFB, CB en NVAB en die daarnaast een mediationopleiding hebben gevolgd dan wel daarmee bezig zijn. Ruim 35 fiscalisten hebben zich naar aanleiding van de bekendmaking van de oprichting van VFM als lid aangemeld. Het merendeel van de VFM-mediators is tevens geregistreerd bij het Nederlands Mediation Instituut (NMI) als NMI Mediator of als NMI gecertificeerd mediator.

4. Conclusie en slotopmerkingen

Bij mediation onderhandelen en beslissen partijen zelf over een oplossing, waarbij zij worden begeleid door een mediator. Het 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.

De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat mediation wordt ingezet bij conflicten tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Ook de fiscale rechter bekijkt bij de aanvang van een procedure of de zaak zich wellicht leent voor een oplossing via mediation. De basis voor toepassing van mediation is derhalve gelegd. Ook de oprichting van de Vereniging van Fiscale Mediators (VFM), kan een rol spelen bij de professionalisering en verdere inbedding van mediation in de fiscale praktijk.

Mediation biedt geen oplossing voor elk fiscaal geschil. Als partijen een beslissing wensen over een puur juridisch geschil, ligt een beslissing door een fiscale rechter meer voor de hand. Het is mijns inziens doorgaans wel de moeite waard te bekijken of het echte geschil wel zo juridisch van aard is. Mediation kan daar ook bij helpen. En lukt mediation niet, dan kun je altijd nog naar de rechter. In zoverre kan ik 'eventuele tegenstanders' van mediation niet volgen. Baat het niet, dan schaadt het niet, nietwaar? Of spelen dan toch emotionele aspecten een rol, zoals gezichtsverlies bij partijen als je een mediator erbij haalt, of dat een rechter liever zelf wil beslissen of ter zitting wil bemiddelen?

Ook bestaat voor bepaalde geschillen geen snelle en directe ingang bij de fiscale rechter, zoals bij discussies over (de lengte van) boekenonderzoeken en de indringendheid van informatieverplichtingen. Mediation kan dan wellicht helpen, met name omdat bij dergelijke vraagstukken de emoties vaak een belangrijke rol spelen.

De inzet van mediation bij verschil van inzicht tussen de onderneming en de Belastingdienst over de toepassing of uitleg van handhavingsconvenanten lijkt mij een goede zaak. Het opnemen van een mediationclausule in het handhavingsconvenant past daar vervolgens ook bij. Ook bij het sluiten van een vaststellingsovereenkomst tussen belastingplichtige en Belastingdienst lijkt het mij wenselijk om een mediationclausule in de vaststellingsovereenkomst op te nemen.

Mediation in belastingzaken is er. We kunnen er nog veel meer mee doen, als we maar willen!

* Mr. R. Vos is werkzaam als belastingadviseur bij Deloitte te Amsterdam, hij is NMI Mediator en lid van het bestuur van de Vereniging van Fiscale Mediators.