

2

**Opinie:
Beperking vergoeding kosten bezwaar**

Mr. M.J. Hamer

4

De voorlopige voorziening in fiscalibus

*Mr. P.J.B.G. Schrijver
Mr. R. Vos*

9

De vierde tranche Awb en het belastingrecht

*Mr. A.F.M.Q. Beukers-van Dooren
Mr. E.J.M. Rosier*

15

Digitale analyse in de fiscale praktijk

Dr. C.P.M. van Hout

18

Formeel actueel:

Rechtspraak

BESPREKING EERSTE VOORLOPIGE VOORZIENING EN WAT TE VERZOEKEN?

De voorlopige voorziening in fiscalibus

Mr. P.J.B.G. Schrijver*
Mr. R. Vos*

Sinds enige tijd bestaat in belastingzaken de mogelijkheid tot het voeren van een voorlopigevoorzieningsprocedure. In een reeds gepubliceerde uitspraak is als voorlopige voorziening uitgesproken dat de werking van een beschikking van de belastingdienst werd geschorst. De vraag doet zich voor welke mogelijkheden de voorlopige voorziening nog meer biedt.

1. Inleiding

In het maart-nummer van 1999 is in dit tijdschrift reeds een artikel verschenen aan de hand van M.J. de Vries over het 'fiscaal kort geding'. De Vries is in zijn bijdrage onder andere ingegaan op de rol die nog zal resteren voor de civiele rechter na de (toen nog toekomstige) invoering van het 'fiscale kort geding'. Inmiddels hebben de eerste 'fiscale kort gedingen' plaatsgevonden sinds de wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) per 1 september 1999. Bij die wijziging is onder andere titel 8.3 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) van overeenkomstige toepassing verklaard. Op het moment van schrijven van deze bijdrage is in V-N één 'fiscaal kort geding'-uitspraak gepubliceerd. Op deze uitspraak zal hieronder nader worden ingegaan. Tevens zal kort worden ingegaan op een nog niet in V-N gepubliceerde uitspraak. De precieze uitwerking van de toepassing van het 'fiscale kort geding', of conform de Awb-terminologie, de voorlopige voorziening, zal nog moeten blijken. In deze bijdrage zal echter al worden ingegaan op wat in een voorlopige voorziening verzoek in fiscalibus gevraagd zou moeten kunnen worden. Gestart wordt met

een korte uiteenzetting van wat de voorlopige voorziening inhoudt en wat de spelregels zijn.

2. Titel 8.3 Awb, voorlopige voorziening en onmiddellijke uitspraak in de hoofdzaak

Zoals vermeld geldt per 1 september 1999 titel 8.3 van de Awb ook in fiscalibus. In titel 8.3 is de voorlopige voorziening opgenomen. Hierna wordt kort ingegaan op enkele bepalingen van titel 8.3 waarbij een en ander wordt weergegeven vanuit een fiscaal rechtelijk perspectief. Art. 8:81 Awb bepaalt dat indien tegen een besluit bezwaar dan wel (administratief) beroep is ingesteld, belanghebbende aan de president van de rechtbank (lees: het gerechtshof) een voorlopige voorziening kan vragen. Voorwaarde is dat een voorlopige voorziening gezien de betrokken belangen en de onverwijlde spoed vereist is. Belangrijke aspecten in art. 8:81 zijn: er moet bezwaar of beroep ingesteld zijn tegen een besluit; er moet sprake zijn van onverwijlde spoed en de gevraagde voorziening moet een voorlopige zijn.

* Beiden advocaat en belastingadviseur bij Arthur Andersen Amsterdam

*De voorlopige voorziening in fiscalibus***2.1 Connexiteit**

De eis dat er bezwaar of beroep ingesteld moet zijn tegen een besluit wordt ook wel aangeduid als het connexiteitsvereiste. Deze eis betekent dat bijvoorbeeld geen voorlopige voorziening gevraagd kan worden in situaties waarin de belastingdienst geen besluit in de zin van de Awb of meer specifiek geen voor bezwaar vatbare beschikking afgeeft. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de belastingdienst in de ogen van de belastingplichtige onnodig talmt met de afronding van een controle. In een dergelijke situatie zal de ondernemer behoefte hebben aan duidelijkheid en zekerheid. Een voorlopige voorziening zal echter geen soelaas kunnen bieden, omdat geen voor bezwaar vatbare beschikking voorhanden is. Eventueel kan de civiele rechter als restrechter in een dergelijk geval nog een rol spelen (onrechtmatige overheidsdaad).

2.2 Onverwijlde spoed

Ook in het civiele recht wordt het criterium van onverwijlde spoed gehanteerd. Artikel 289 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering spreekt van: "(...) zaken waarin uit hoofde van onverwijlde spoed, gelet op de belangen van partijen, een onmiddellijke voorziening bij voorraad wordt vereist (...)". In de civiele praktijk kan aan deze voorwaarde snel voldaan zijn: het lijkt soms wel alsof de civiele rechter alleen al vanwege het feit dat partijen ter zitting verschijnen, aanneemt dat aan de voorwaarde van onverwijlde spoed is voldaan. In het bestuursrecht is dat (nog) niet het geval. Partijen zullen de onverwijlde spoed moeten stellen en ook moeten motiveren.

Onverwijlde spoed stellen en motiveren

Dit blijkt uit jurisprudentie gevormd door de President van de Centrale Raad van Beroep, zoals bijvoorbeeld de uitspraak van de President van de Centrale Raad van Beroep van 30 juli 1998, nr. 98/4388 in KG 1998/341. De president overwoog dat de omstandigheid dat de verzoeker het niet eens is met de aangevallen uitspraak geen spoedeisend belang oplevert. De wetgever heeft immers geen schorsende werking willen toekennen aan het instellen van hoger beroep. In fiscalibus zullen de meeste problemen zich vooral vertalen in een financieel belang. Er wordt bijvoorbeeld een aanzienlijke navorderingsaanslag vennootschapsbelasting opgelegd. In de praktijk zal in de regel uitstel van betaling

worden verleend, indien men tegen die aanslag in bezwaar gaat. Daarom zal niet snel sprake zijn van een spoedeisend belang. In de memorie van toelichting bij de wetwijziging wordt opgemerkt dat alleen een financieel belang nog geen onverwijlde spoed oplevert (Tweede Kamer, vergaderjaar 1996-1997, 25 175, nr. 3, p. 4). In diezelfde memorie is echter ook neergelegd dat in de bepaalde situaties wel sprake kan zijn van onverwijlde spoed, ondanks dat het gaat om een financieel belang (Tweede Kamer, vergaderjaar 1996-1997, 25 175, nr. 3, p. 4-5). Het aldaar gebruikte voorbeeld is als volgt: "De inspecteur legt een onredelijk hoge belasting aanslag op. Deze aanslag belemmert belastingplichtige in de uitoefening van zijn bedrijf, bijvoorbeeld doordat de bank – ondanks het door de ontvanger verleende uitstel van betaling – de kredietkraan dichtdraait vanwege het risico van oninbaarheid van haar vordering als de aanslagen uiteindelijk moeten worden betaald."

In de praktijk komt het voor dat uitstel van betaling alleen wordt verleend indien een bankgarantie wordt verstrekt dan wel een andere vorm van zekerheid wordt gegeven. In het douanerecht bepaalt artikel 225 Verordening communautair douanewetboek bijvoorbeeld dat uitstel van betaling alleen wordt verleend onder de voorwaarde van zekerheidstelling. Naar onze mening kan zeer wel voldaan zijn aan de eis van spoedeisendheid, indien uitstel van betaling alleen wordt verleend onder de voorwaarde dat zekerheid wordt verstrekt. Immers, indien een bankgarantie wordt afgegeven, betekent dit feitelijk dat de (overige) kredietmogelijkheden en daarmee investeringsmogelijkheden van een onderneming worden beperkt. In zulke gevallen kan het bestaan van de onderneming in (ernstig) gevaar komen. Voor de volledigheid merken wij hier nog op dat artikel 229 Verordening communautair douanewetboek de mogelijkheid opent dat geen zekerheid wordt gevraagd ingeval van ernstige economische of sociale moeilijkheden, indien andere betalingsfaciliteiten dan uitstel van betaling worden toegestaan.

2.3 Betrokken belangen

De wet spreekt voorts nog van: 'gelet op de betrokken belangen'. De president zal telkens een afweging van belangen moeten maken. Voor de om een voorlopige voorziening verzoekende belastingplichtige betekent dit dat de belangen die hij bij de gevraagde voorziening heeft, zwaarder zullen moeten wegen dan de belangen van de belastingdienst bij onverkorte uitvoering van het besluit.

2.4 Voorlopig

De gevraagde voorziening zal een voorlopige moeten zijn.

Met andere woorden, de 'bodempcedure', dat wil zeggen de bezwaar- of beroepprocedure die al is ingesteld of reeds aanhangig is, dient niet reeds bij voorbaat te zijn beslist. Het kan niet zo zijn dat de uitkomst van de bodempcedure feitelijk van generlei waarde meer is, want anders is de voorlopige voorziening niet meer voorlopig. Hieraan is nog toe te voegen dat ingeval van een aanhangige bezwaarprocedure opgemerkt kan worden dat de rechter niet het werk van het bestuursorgaan moet overnemen. Een voorbeeld van een voorziening die voorlopig is, is het schorsen van de werking van een besluit van de belastingdienst.

Partijen kunnen aansturen op kortsluiting door de rechter

Min of meer een uitzondering op de eis dat de gevraagde voorziening voorlopig is, vormt de mogelijkheid van art. 8:86 Awb. Dit artikel geeft de mogelijkheid van kortsluiting: indien de president na de zitting oordeelt dat nader onderzoek redelijkerwijs niet kan bijdragen aan de beoordeling van de zaak, kan hij uitspraak doen in de hoofdzaak (de bodempcedure). Art. 27h AWR stelt in fiscalibus wel de voorwaarde dat partijen hiervoor toestemming hebben gegeven. In de praktijk zal men in een voorlopige voorziening kunnen proberen aan te sturen op een dergelijke beslissing van de president. De president heeft gelet op het voorgaande natuurlijk wel de instemming van beide partijen nodig.

3. President Gerechtshof Amsterdam 22 december 1999, nr 99/3832, V-N 2000/4.3

Zonder uitgebreid in te gaan op de materieel inhoudelijke kant van de zaak, ging het in deze uitspraak om het volgende. Met ingang van 1 januari 2000 zijn zelfstandigen die beneden bepaalde inkomensgrenzen blijven verplicht verzekerd in het ziekenfonds. Ten aanzien van belanghebbende, die een zelfstandige is, neemt de belastingdienst een beschikking waarin wordt vastgesteld dat belanghebbende verplicht verzekerd is ingevolge de Ziekenfondswet. Naar later in de procedure blijkt, menen partijen dan ook dat belanghebbende ingevolge de afgegeven beschikking per 1 januari 2000 verplicht verzekerd is in het ziekenfonds, zodat hij per die datum zijn particuliere verzekering moest beëindigen en zich moest aanmelden bij het ziekenfonds. Belanghebbende heeft tegen de beschikking van de belastingdienst bezwaar gemaakt op 8 december 1999. Op 9 december heeft belanghebbende een verzoek gericht aan de President van het Hof Amsterdam om een voorlopige voorziening. Op 16 decem-

ber heeft belanghebbende het verzoek per fax aangevuld, terwijl de zitting plaatsvond op 17 december 1999. Belanghebbende heeft blijkbaar gevraagd om een schorsing van de werking van de beschikking.

De president van het gerechtshof overweegt dat de beschikking is genomen krachtens een nog niet in werking getreden wettelijke bepaling zodat de beschikking onbevoegd is genomen. In beginsel is hij dus niet bevoegd om over deze kwestie te oordelen. Echter omdat de bodempcedure pas in 2000 gevoerd zal worden, moet aangenomen worden dat het gerechtshof bevoegd zal worden in de zin van art. 8:81 lid 1 Awb. Voorts is het wenselijk dat de president bevoegd is uit een oogpunt van behoorlijke rechtsbescherming, omdat aangenomen moet worden dat de verplichting tot betaling van premie mede op basis van de bestreden beschikking ontstaat. De president overweegt dat de beschikking naar zijn voorlopig oordeel rechtskracht ontbeert. Vervolgens blijkt dat de beschikking mede is gebaseerd op een ministeriële regeling die nog niet is gepubliceerd en nog slechts een conceptregeling is. De president overweegt dat het belang van belanghebbende bij het treffen van de voorlopige voorziening zwaarder dient te wegen dan het belang van verweerder bij een onverkorte uitvoering van het besluit. De president wijst het verzoek tot het treffen van de voorlopige voorziening toe en bepaalt dat de werking van de bestreden beslissing wordt geschorst.

Het eerste dat opvalt aan deze uitspraak zijn de (korte) termijnen waarbinnen de zitting plaatsvindt en waarbinnen uitspraak wordt gedaan. Binnen een tijdsbestek van 14 dagen heeft verzoeker een voorlopige voorziening toegekend gekregen. Opgemerkt moet worden dat in de praktijk niet altijd zó snel beslist zal worden. Er zijn namelijk geen wettelijke termijnen waarbinnen een zittingsdatum moet worden vastgesteld. In de praktijk zal na de ontvangst van het verzoekschrift door de president, de inspecteur in de gelegenheid gesteld worden binnen een week een verweerschrift in te sturen, waarna belanghebbende daarvan een afschrift verkrijgt. Na ontvangst van het verweerschrift wordt een zittingsdatum gepland. Mede afhankelijk van hoeveel zaken er binnen komen en de normale werkdruk, zal in de praktijk moeten blijken of een zaak net zo snel tijdens een zitting behandeld kan worden, als in het onderhavige geval. Na de zitting doet de president volgens art. 8:84 Awb zo spoedig mogelijk uitspraak.

Uit het voorgaande blijkt dat belanghebbende op 8 december bezwaar heeft gemaakt tegen de beschikking. Afgezien van het feit dat, zoals later in de procedure blijkt, de beschikking naar het voorlopige oordeel van de president rechtskracht ontbeert, wordt dus aan het vereiste van conexiteit voldaan.

De voorlopige voorziening in fiscalibus

In de (in de V-N) gepubliceerde overwegingen van de president blijkt niet of de president uitdrukkelijk heeft onderzocht of aan het criterium van onverwijld spoed wordt voldaan. Gezien het feit dat gevolg geven aan de beschikking zou inhouden dat reeds per 1 januari 2000 een verplichte verzekering ingevolge de Ziekenfondswet bestaat, terwijl een uitspraak op bezwaar niet voor 1 januari is te verwachten, wordt aan dit criterium evenwel voldaan.

Ook de gevraagde voorziening is 'voorlopig' van aard. Schorsing betekent immers geen vernietiging van de beschikking, de beschikking wordt alleen (tijdelijk) buiten werking gesteld. In het kader van deze bijdrage gaan wij niet nader op de precieze uitwerking van de schorsing in dit geval.

In de praktijk zal niet altijd zo snel beslist worden

Over de bevoegdheid van de president van het gerechtshof om in deze zaak te oordelen wordt het volgende opgemerkt. De wet spreekt in art. 8:81, lid 1, Awb van 'de president van de rechtbank die bevoegd is of kan worden in de hoofdzaak'. In deze casus ging het om een beschikking afgegeven op basis van een nog niet in werking getreden regeling. De president oordeelde evenwel dat hij bevoegd 'kan worden' indien de hoofdzaak aanhangig gemaakt zou worden. In de aantekening in V-N wordt terecht opgemerkt dat de woorden 'kan worden' leken te zien op de situatie waarin het bodemgeschil zich nog in de bezwaarfase bevindt.

4. President Gerechtshof 's-Gravenhage 9 maart 2000, nr. BK-00/00168

Uit deze op het moment van schrijven van deze bijdrage nog niet in V-N gepubliceerde uitspraak, blijken de beperkingen van de voorlopigevoorzieningsprocedure. In deze bijdrage gaan wij niet in op de materieel inhoudelijke kant van de zaak, maar alleen in op hetgeen belanghebbende verzoekt en waarom de president de verzoeken van belanghebbende afwijst.

Belanghebbende verzoekt aan de president om opheffing van de door de belastingdeurwaarder gelegde conservatoire beslagen op banktegoeden. Tevens verzoekt belanghebbende de president om te oordelen over de rechtmatigheid van een gehouden boekenonderzoek en om te verbieden dat navorderingsaanslagen worden opgelegd. Voorts verzoekt belanghebbende nog om schadevergoeding ex art. 8:73 Awb en een veroordeling in de proceskosten ex art. 8:75 Awb.

De president oordeelt ten aanzien van het verzoek om opheffing van de beslagen dat hij niet bevoegd is omdat de civiele rechter daartoe bevoegd is. Ten aanzien van het verzoek om over de rechtmatigheid van het boekenonderzoek te oordelen, overweegt de president dat verzoeker geen passende maatregel voorstelt als voorlopige voorziening voor het geval de president het boekenonderzoek 'voorlopig' onrechtmatig zou oordelen. Een belang voor verzoeker ontbreekt aldus in deze procedure.

De president wijst het verzoek om het opleggen van navorderingsaanslagen te verbieden af op grond van het ontbreken van connexiteit. De navorderingsaanslagen zijn slechts aangekondigd en nog niet vastgesteld. Daarom kan verzoeker ook nog niet in bezwaar of beroep tegen deze navorderingsaanslagen, zodat geen plaats is voor een voorlopige voorziening.

Voor wat betreft het verzoek om schadevergoeding ex art. 8:73 Awb beslist de president dat in art. 8:84, lid 4, Awb het schadevergoedingsartikel niet van overeenkomstige toepassing is verklaard. De president acht zichzelf daarom niet bevoegd een oordeel hierover te vellen. Gezien de uitkomst van de procedure voor belanghebbende wijst de president ook het verzoek om een proceskostenveroordeling ex art. 8:75 Awb af.

Per saldo blijft voor belanghebbende dus niets over. Voor opheffing van de beslagen moet hij naar de civiele rechter en ook overigens heeft de president niets voor hem kunnen betekenen.

4.1 Mogelijkheden; een voorbeeld

De hiervoor besproken uitspraak van 22 december 1999 geeft de mogelijkheid weer van een schorsing van een beschikking. De uitspraak van 9 maart 2000 geeft de beperkingen weer van de voorlopigevoorzieningsprocedure. In de praktijk rijst natuurlijk de vraag welke andere mogelijkheden bestaan voor wat betreft de te vragen voorlopige voorziening en wat nog meer met de voorlopige voorziening bereikt kan worden. Aan de hand van een voorbeeld willen wij illustreren wat volgens ons mogelijk zou kunnen zijn.

4.1.1. Voorbeeld

Ondernemer Z krijgt in september 1999 te maken met een controle voor de omzetbelasting over de periode 1994 tot en met 30 juni 1999. De fiscus komt al snel tot het inzicht dat sprake kan zijn van gepleegde strafbare feiten. Derhalve wordt de zaak overgedragen aan de FIOD. Medio december 1999 wordt belastingplichtige meegedeeld dat hij verdacht wordt van het plegen van strafbare feiten en dat een nader onderzoek zal plaatsvinden wegens het doen van onjuiste

aangiften omzetbelasting waardoor te weinig belasting is aangegeven. Ook in december 1999 legt de inspecteur een naheffingsaanslag omzetbelasting 1994 op tot behoud van rechten in verband met de vijfjaarstermijn, inclusief 100% verhoging. Tevens legt de inspecteur naheffingsaanslagen op over de periode 1995 tot en met 30 juni 1999. Deze aanslagen worden slechts summier gemotiveerd, echter er wordt wel vermeld dat de inspecteur van mening is dat ten onrechte geen BTW is berekend over de aan buitenlandse afnemers verleende diensten. Ten aanzien van de boete wordt opgemerkt dat 1994 administratief wordt afgedaan en dat voor de latere jaren strafrechtelijk wordt vervolgd.

Verklaring pleitbaar standpunt als voorlopige voorziening

Z gaat in bezwaar tegen de naheffingsaanslagen. De fiscus heeft echter ruim de tijd om op het bezwaar te beslissen (art. 25 AWR geeft een termijn van 1 jaar met mogelijkheid van een extra jaar met toestemming van het ministerie van Financien). Naar het oordeel van Z heeft de fiscus geheel ten onrechte de naheffingsaanslagen opgelegd. Z meent dat hij op grond van een op zijn minst pleitbaar standpunt geen BTW heeft berekend over door hem verleende diensten aan buitenlandse afnemers. Naar het oordeel van Z is er ook geen grond voor een strafrechtelijk onderzoek, laat staan voor een strafrechtelijke vervolging.

Z besluit aan de president van het gerechtshof een voorlopige voorziening te vragen. Hij meent dat indien de president met hem van oordeel is dat hij op basis van een pleitbaar standpunt geen BTW heeft berekend, dit tot gevolg zou moeten hebben dat het hem ten laste gelegde feit niet bewezen zal kunnen worden in de strafzaak en het strafrechtelijke onderzoek daarom geen zin meer zal hebben. Immers, indien sprake is van een pleitbaar standpunt, zal het bewijzen van opzet in de strafzaak moeilijk, zo niet onmogelijk worden. Naar het oordeel van Z is aan het criterium van spoedeisendheid voldaan, omdat eerst de strafzaak zal voorkomen en het strafrechtelijke onderzoek al aan de gang is, terwijl een uitkomst in de fiscale bodemprocedure veel langer op zich zal laten wachten. De uitkomst van de fiscale procedure is echter van groot belang in de strafzaak.

Naast het verzoek aan de president om aan te geven dat naar zijn 'voorlopig' oordeel sprake is van een pleitbaar standpunt, verzoekt Z de president de inspecteur te manen op korte termijn het bezwaar tegen de naheffingsaanslag over 1994 fiscaal af te wikkelen. Ook verzoekt hij de president de inspecteur te manen voor de afwikkeling van de

naheffingsaanslagen over de periode 1995 tot en met 30 juni 1999. Op die manier wil Z bespoedigen dat hij een inschatting kan maken van zijn vermogenspositie, zodat hij op normale wijze zijn onderneming kan voortzetten.

Naar onze mening zou de president een verzoek om een 'pleitbaar standpunt'-verklaring kunnen toekennen als voorlopige voorziening. In de bodemprocedure zou de fiscale rechter vrijelijk kunnen beslissen dat op basis van de feiten die naar voren zijn gekomen de naheffingsaanslagen toch in stand blijven. Het verzoeken aan de rechter om de inspecteur te manen is op zichzelf bezien wellicht geen verzoek om een voorlopige voorziening, maar kan ons inziens in combinatie gevraagd worden aan de President. Op deze wijze kan bereikt worden dat een zaak versneld door de fiscale rechter wordt beoordeeld, zij het natuurlijk marginaal. In de praktijk zal moeten blijken hoe de President, 'voorlopig' recht doende in fiscalibus, over het voorgaande en andere verzoeken om voorlopige voorzieningen zal oordelen.

5. Conclusie

Hoewel uit de hiervoor weergegeven uitspraak van de President van het Gerechtshof te Den Haag blijkt dat de voorlopige voorziening geen Haarlemmerolie voor de ongeduldige belastingplichtige biedt, denken wij dat deze voorziening zeker mogelijkheden in zich draagt voor een substantiële uitbreiding van de rechtsbescherming. Veel zal echter afhangen van de invulling die de rechter geeft aan bijvoorbeeld de eis van het spoedeisend belang. De eveneens hiervoor weergegeven uitspraak van de Amsterdamse president bevat in dit opzicht een hoopvol aanknopingspunt.