

WFR 2019/184

# Fiscale lastposten

VERSLAG VAN DE BIJENKOMST 'FISCALE LASTPOSTEN', GEORGANISEERD DOOR DE VERENIGING VOOR FISCALE MEDIATION, GEHOUDEN OP DINSDAG 11 JUNI 2019 TE ROTTERDAM

MR. L.J.A. PIETERSE<sup>1</sup>

*"Eens verdwijnen de bozen van de aarde, zijn spoorloos de verstoorders vergaan".<sup>2</sup>*

## 1 Opening

Sommigen van ons voeren – op welhaast temperamentvolle wijze – strijd of raken daarin verzeild, bijvoorbeeld omdat moeilijk te controleren driften opspelen, zoals woede, een vlam die doorgaans door zijn eigen onrust overeind kan blijven.<sup>3</sup> Ook andere vormen van agressie kunnen ontstaan in reactie op vermeend onrecht dat wordt geconstateerd ("wie absolute gerechtigheid wil, valt ten prooi aan wraakzucht",<sup>4</sup> aldus een romancier met de nodige levenservaring). Dergelijke driften kunnen weliswaar een drijvende kracht vormen waar men veel profijt van kan hebben, maar zij kunnen ook – zeker als zij een min of meer compulsief en repetitief karakter krijgen – destructief werken en relaties verstoren, en wel op zodanige wijze dat de aanstichter van die verstoring wordt gezien als een lastpost. Zodanige personen manifesteren zich ook in het fiscale discours. Zij vormen een interessant onderzoeksobject voor degenen die reflectiever zijn ingesteld, en proberen orde te scheppen in het permanente pandemonium dat de wereld lijkt te zijn, dan wel – ook dat komt voor – trachten oplossingen te verzinnen voor hardnekkige conflicten die zich voordoen, bijvoorbeeld in de relatie tussen fiscus en

belastingplichtigen. Daarover en in het bijzonder de omgang met fiscale lastposten, ging het tijdens een door de Vereniging voor Fiscale Mediation (VFM) georganiseerde bijeenkomst. Die vond op dinsdag 11 juni 2019 plaats in het Belasting & Douane Museum te Rotterdam, een instituut dat het – opmerkelijk genoeg – niet meer tot zijn taak rekent fiscale boeken en andere uitgaven te verzamelen en beheren, als ik dat tenminste goed heb begrepen. De locatie, die geregeld wordt gebruikt voor bijeenkomsten, is er overigens niet minder stijlvol om, en zonder meer geschikt om evenementen te houden.

De middag stond onder leiding van Vos,<sup>5</sup> onder meer secretaris van voornoemde vereniging, die de bijeenkomst opende, en te kennen gaf dat niet alle geschillen geschikt zijn om aan de rechter voor te leggen. Soms is mediation aangewezen, zelfs in strafzaken.<sup>6</sup> Om het gebruik van dit instrument te stimuleren, is het volgens Vos zaak dat mediation in wetgeving wordt vastgelegd,<sup>7</sup> zij het dat een eerdere poging dat te doen is gestrand.<sup>8</sup> Wetgeving heeft in dit kader een dienende én, als gezegd, stimulerende rol. En daarover (en meer) is onlangs een rondetafelgesprek gehouden op het departement met enkele belangrijke partijen, zoals de Raad voor de rechtspraak, aldus Vos die daarbij aanwezig was. Of dit overleg het gewenste resultaat zal hebben, moet worden afgewacht. Vervolgens schetste Vos het programma van de middag: allereerst een inleiding door twee deskundigen van de Belastingdienst over extreem geëscaleerde dossiers, en in aansluiting daarop een forumdiscussie met enkele belastingkundigen over dit onderwerp.

<sup>1</sup> Verbonden aan de Universiteit Leiden en de Vrije Universiteit Amsterdam.

<sup>2</sup> Aldus een passage uit Psalm 4 die draait om de verheven orde die in de schepping overal herkenbaar is, aldus de toelichting van de vertalers I.G.M. Gerhardt en M.H. van der Zeyde, te vinden op p. 348-349 van de in 1972 verschenen uitgave: *De Psalmen*.

<sup>3</sup> Vgl. Roelof ten Napel, *Het woedeboek. Gedichten*, Amsterdam: Hollands Diep 2018, p. 11.

<sup>4</sup> Joseph Roth, *Biecht van een moordenaar*, Amsterdam/Antwerpen: L.J. Veen Klassiek 2016, p. 61. Deze roman stamt oorspronkelijk uit 1936.

<sup>5</sup> R. Vos is secretaris van de VFM en advocaat en partner bij Hertoghs advocaten te Rotterdam.

<sup>6</sup> A.C.M. Klaasse, 'De inzet van mediation in strafzaken', *WFR* 2018/155.

<sup>7</sup> "Ik geloof echt dat mensen er gebruik van maken als het ergens in de wet staat", aldus Vos in een interview dat is verschenen in *Het Register* 2017/3, p. 19 e.v., getiteld: 'Mogelijkheden mediation vaak onderbenut'.

<sup>8</sup> Vgl. *Kamerstukken II* 2014/15, 33722, 24.

## 2 Inleiding: extreem geëscaleerde dossiers

Dautzenberg,<sup>9</sup> die evenals Vos van mening is dat wetgeving een bijdrage kan leveren aan het vaker toepassen van mediation, en zijn collega Crijns,<sup>10</sup> eveneens werkzaam bij de Belastingdienst, hebben te maken met zwaar geëscaleerde conflicten, dat wil zeggen extreem lastige dossiers. De behandeling daarvan kost nogal wat tijd en energie, en mede daarom valt te begrijpen dat zij onderzoek hebben gedaan naar dergelijke dossiers.

In vogelvlucht, zoals zij dat zelf noemden, zetten zij de contouren van het onderzoek dat zij hebben verricht uiteen. Zo zijn conflict-dossiers te herkennen aan een flink aantal escalatiestappen en zal er ten minste 0,2 fte mee gemoeid moeten zijn wil sprake zijn van een conflict-dossier. Ook maakte Dautzenberg, die het eerste deel van de presentatie voor zijn rekening nam, duidelijk wat het doel van het onderzoek is: behandelkosten van dossiers reduceren, en dat is een zinnig doel te noemen.

Vervolgens verhaalde Crijns over de literatuurstudie die is uitgevoerd. Vooral in Angelsaksische literatuur is meer dan voldoende te vinden over *intractable conflicts*, dat wil zeggen: hardnekkige conflicten die zijn ontstaan in de relatie tussen overheid en burger. Dergelijke conflicten bestaan in het algemeen langdurig, zijn complex, kennen een eigen dynamiek als gevolg waarvan de complexiteit verder toeneemt en zijn zeer intens te noemen (qua emotie, en energie die behandeling ervan vergt), om enkele kenmerken op te sommen. Als een conflict deze kenmerken heeft, is het immuun geworden voor elke rationele oplossing; de partijen lijken zich dan in twee verschillende werelden te bevinden, aldus de inleiders.

Wat ook opviel bij het onderzoek, is dat de onderzoekers niets aantroffen over de kosten van de behandeling van conflict-dossiers, en evenmin is literatuur beschikbaar over *intractable conflicts* in de sfeer van uitvoeringsinstanties, zoals de Belastingdienst. Ook ontbreekt literatuur over het gedrag van behandelaars en inzichten die samenhangen met adequate interventies.

Bekend is wel wat escalatie in de hand kan werken. Zo houdt de overheid zich op in een systeemwereld die wordt beheerst door een geheel eigen beleving van de

betrokkenen. Verder is de overheid een zogenoemde *repeat player*, en heeft zij behoefte aan een 'leesbare' maatschappij (overzichtelijke indeling van 'cliënten', zodat processen beheersbaar zijn, enz.) en is sprake van communicatieve armoede die burgers verdrietig kan stemmen. Verder zijn medewerkers die in de openbare dienst werken welhaast van nature wantrouwig, en bovendien exponent van een organisatie die bepaalde vormen van incompetentie stimuleert ("trained incompetence", zoals dat heet). Dat medewerkers een conflict als spel gaan zien, dat wil zeggen als een uitdaging beschouwen is eveneens een factor die escalatie in de hand kan werken.

Ook bespraken de onderzoekers het gedrag van burgers die behoorlijk lastig zijn, en dat gedrag openbaart zich bijvoorbeeld door – zonder adviseur – eindeloos te procederen (de burger is dan aan te merken als *vexatious litigant*, om het jargon van de inleiders te gebruiken), dan wel anderszins hinderlijk gedrag vertonen, en – meer in het algemeen – als querulanten zijn te bestempelen. De overheid, en daartoe behoort de Belastingdienst onmiskenbaar, kan daar zelf debet aan zijn en in dat verband verdient opmerking dat oorzaak en gevolg moeilijk te scheiden zijn; elke overheid is in staat een burger knettergek te maken, zoals één van de inleiders dat onder woorden bracht. En als die gesteldheid, al dan niet door toedoen van de grillen van de overheid, die soms nalaat genade te schenken, wordt bereikt, betreedt men het terrein van de psychologie (en dat van de gedragsstoornissen die menigeen soms ook op de werkvloer denkt waar te nemen. Het is waar: de biologie zorgt voor veel variatie onder de mensen).

Vervolgens nam Dautzenberg de aanwezigen mee naar het eigenlijke onderzoek. Bij de (ongeveer) 100 uitgevraagde dossiers ging het om kwesties die zich gemiddeld ruim elf jaar hebben voortgesleept; één zaak bleek uit de jaren tachtig te dateren. Het zal misschien niet verbazen dat de bestudeerde dossiers gemiddeld genomen anderhalve meter aan plankruimte in beslag nemen (in één zaak, die wellicht nog steeds loopt, telden de onderzoekers ongeveer 70 meter aan materiaal). De behandelkosten van deze dossiers zijn enorm en kunnen worden gecijferd op circa € 40.000 per jaar (0,5 fte). Het aantal contactmomenten bij dergelijke zaken bedraagt zo'n vijf per maand, zij het dat het aantal contacten afhankelijk is van de behandelduur. De emotionele lasten zijn aanzienlijk, zo is onder meer gebleken uit interviews die de onderzoekers hebben gehouden. Ook aan de zijde van belastingplichtigen blijkt sprake te zijn van frustratie en andere emoties. En dat kan worden afgeleid uit brieven die rode letters bevatten of – ook dat komt voor – in kapitalen zijn geschreven (dat ook rechterlijke gremia dergelijke epistels, die enige amusementswaarde hebben, ontvangen, weet ik uit

<sup>9</sup> R.J.C. Dautzenberg is lid van de Kennisgroep Conflictmanagement van de Belastingdienst.

<sup>10</sup> V.M.M. Crijns is lid van de Kennisgroep Conflictmanagement van de Belastingdienst.

eigen ervaring; de vermoedelijk ontregelde levens die schuilgaan achter deze vorm van correspondentie geeft te denken en stemt treurig). Een enkeling ervaart een conflict dossier als een uitdaging, zoals dat tegenwoordig wordt genoemd. Maar dat is een minderheid. Het aantal gepleegde interventies is relatief beperkt, zo wijst het onderzoek uit.

Enkele onderzoeksbevindingen werden door Crijns gepresenteerd. Zo maakte hij duidelijk dat zij in de onderzochte dossiers voorbeelden aantreffen van zeer storend, niet-constructief gedrag, dat eigenlijk niet rationeel te verklaren is, onder meer omdat niet duidelijk is wat iemand drijft om zich zo te gedragen. Ook sprak Crijns het vermoeden uit dat de Belastingdienst in sommige dossiers te maken heeft met belastingplichtigen die een psychische aandoening hebben. Van de zijde van de fiscus, en dat is de keerzijde, ontstaat dan formeel, afstandelijk en inflexibel gedrag, zo laten de uitkomsten van het onderzoek zien. Verder trof het de onderzoekers dat er bij de Belastingdienst weinig deskundigheid aanwezig blijkt te zijn als het gaat om de omgang met conflicten en dat medewerkers slechts in beperkte mate worden gesteund door het management bij (het oplossen van) slepende conflicten. Het management is zelfs constateerbaar afwezig, zoals één van de onderzoekers dat uitdrukte.

De pogingen van de fiscus om dergelijke conflicten op te lossen, althans de gepleegde interventies die uit de dossiers bleken (veelal gericht op verbetering van de werkrelatie, zoals een goed gesprek, het inschakelen van derden), en die Dautzenberg en Crijns in verschillende categorieën hebben ingedeeld, werken niet. Van de 246 interventies die de onderzoekers aantreffen, had 30% een positief blijvend effect. En, om specifieker te worden: van de 41 mediationpogingen, die ook als interventies vallen aan te merken, waren er maar drie succesvol, en dat is niet veel te noemen. Met andere woorden: een oplossingsgerichte benadering blijkt niet effectief te zijn bij zwaar verstoorde verhoudingen.

Volgens de onderzoekers is het effectiever om een strategie uit te denken die ertoe leidt dat het proces wordt beïnvloed. In dat kader is het zaak regie te voeren, en aan de eigen organisatie te werken (en haar beter af te stemmen op probleemdossiers). Belangrijk is dat een integraal beeld ontstaat, dat wil zeggen dat zicht ontstaat op alle lopende dossiers (inclusief die van bijvoorbeeld de opsporingsdienst). Verder doet men er goed aan dit onderwerp op de interne agenda te zetten en het interventierepertoire uit te breiden. En in dat kader is het van belang een protocol te ontwikkelen, waarin duidelijk wordt gemaakt hoe met belastingplichtigen die een psychische aandoening hebben moet worden omgegaan (in potentie zijn dat er tienduizenden). Ook is het goed zogenoemde *early warnings* in te bouwen.

### 3 Forumdiscussie

Na de pauze, die kon worden gehouden in de tuin van het museum, stond een forumdiscussie met de aanwezigen op het programma. De discussie stond onder leiding van Booij,<sup>11</sup> één van de bestuursleden van de vereniging, die het debat opende door in gesprek te gaan met Fortuin,<sup>12</sup> als senior raadsheer werkzaam in de rechterlijke macht. Hij heeft als raadsheer ervaring met particuliere belastingplichtigen die geregeld terugkomen met hetzelfde probleem. Ook treft hij weleens belastingplichtigen die het proces naar eigen hand willen zetten, bij voorkeur door telkens nieuwe stukken in te dienen. De ervaring leert dat belastingplichtigen uitermate interventief kunnen zijn, bijvoorbeeld bij het verkennen van de mogelijkheden om digitaal stukken aan te leveren en de grenzen daarvan opzoeken. Daarnaast is het niet altijd even gemakkelijk om belastingplichtigen naar de zitting te krijgen, hoewel dat de sluitpost en misschien ook wel apotheose van het proces is, en een gelegenheid is om contact met elkaar te hebben.

De rechter zal fiscale lastposten neutraal moeten behandelen, mag niet overmand raken door emoties die hij ongetwijfeld zal hebben. Maar een enkele keer lijkt het bijna onvermijdelijk te zijn dat een belanghebbende, die al ruzie heeft met de fiscus (en wellicht ook zijn adviseur), in conflict raakt met de rechter en besluit hem te wraken, aldus Fortuin. Soms voelt de rechter een wraking als het ware aankomen.<sup>13</sup>

Vervolgens reflecteerde Schenk<sup>14</sup> op het thema. Daarbij wees hij onder meer op de rol van de adviseur in de interactie met de fiscus. Deze professional kan, bijvoorbeeld in zijn hoedanigheid van gemachtigde in een slepend conflict, ervoor zorgen dat agitatie van belastingplichtigen de Belastingdienst in gefatsoeneerde vorm bereiken en op deze wijze een “dempende werking” hebben. Verder bracht hij onder de aandacht dat bij de fiscus ook lastposten werken en dat het soms goed kan zijn als een inspecteur van de zaak wordt gehaald en plaats maakt voor een andere ambtenaar, bijvoorbeeld als sprake is van onverenigbare karakters. Tevens nam hij de vrijheid om een ander punt aan te roeren: sommige wetgeving is “evident onrechtvaardig”, zoals de vermogensrendementsheffing. Zodanige wetgeving is dermate moeilijk te accepteren voor belasting-

11 J.A. Booij is advocaat en partner bij Booij Bikkers advocaten en bestuurslid van de VFM.

12 P. Fortuin is senior raadsheer Gerechtshof 's-Hertogenbosch en raadsheer-plaatsvervanger bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven, alsmede de Centrale Raad van Beroep.

13 Ook raadsheren van de Hoge Raad worden weleens gewraakt. Zie bijv. HR 24 mei 2019, 19/01491, BNB 2019/112. Zie over dit arrest de noot van C.M. Bergman in NLF 2019/1356.

14 S. Schenk is directeur Vaktechniek van het RB.

plichtigen dat het bijna begrijpelijk is dat zij niet meer voor rede vatbaar zijn en tegen beter weten aansturen op een procedure en als deze eenmaal loopt niet meer van ophouden weten.

Ook Van Eijdsden,<sup>15</sup> die werkzaam is bij een groot belastingadvieskantoor, maakte deel uit van het forum. De conflicten die door Dautzenberg en Crijns zijn besproken, komen in zijn praktijk en die van de andere grote kantoren niet voor. Daarover liet hij geen misverstand bestaan. Zelf onderhoudt Van Eijdsden goede contacten met de Belastingdienst en heeft hij lovende woorden over voor het optreden van de fiscus, al merkt hij ook dat er een verharding van de zijde van de Belastingdienst optreedt,<sup>16</sup> en dat zal te maken hebben met het 'politiek' klimaat, waarin agressieve tax planning en anderszins als onoirbaar beschouwde structuren onder een vergrootglas liggen, ook in de media. De druk op de Belastingdienst om zodanige structuren – bijvoorbeeld als het gaat om complexe financieringsconstructies, zoals *private equity*-structuren<sup>17</sup> – aan te pakken neemt toe en dat leidt ertoe dat de fiscus soms minder verdedigbare of zelfs bedenkelijke standpunten inneemt. Daarnaast zijn inspecteurs minder snel geneigd zekerheid vooraf te geven en fiscale compromissen te sluiten,<sup>18</sup> zo ondervindt Van Eijdsden.

Tijdens de discussie bleek dat de indruk bestaat dat ook de rechter lijkt mee te gaan met de opvattingen over belastingontwijking die in de maatschappij leven.

Van Hagen<sup>19</sup> is als advocaat betrokken bij fraudezaken en daarbij gaat het om dossiers die doorgaans een lange behandelingsduur kennen. Dat dergelijke zaken lang duren wordt niet zelden in de hand gewerkt door advocaten, zo gaf hij ruiterslijk toe. Er kunnen legitieme belangen zijn gediend bij vertraging van de procesgang

(bijvoorbeeld om eerst het oordeel van de strafrechter te verkrijgen, voordat de belastingrechter beslist) en daarbij mogen advocaten ver gaan, vindt Van Hagen. Als het om (verdere) escalatie gaat, en de emoties die daarmee gepaard gaan, ontbreekt volgens hem een adequaat platform om dat aan de orde te stellen. Soms moet er – als daar gegronde redenen voor zijn – worden geklaagd over de inspecteur.

Op het door Van Hagen betoogde haakte Crijns, die de maatschappij steeds meer ziet juridiseren, zonder moeite in: de door hem geschetste min of meer strategische, rationeel gemotiveerde vorm van escalatie kan zodanig ontsporen dat sprake is van emotionele escalatie en daardoor een beladen situatie ontstaat die lijkt op een conflict dossier, het onderzoeksterrein van Crijns. Verder kwam tijdens het debat naar voren dat het van belang is dat partijen zich redelijk opstellen, inspecteurs zich ervan bewust zijn dat zij niet vrij baan hebben bij het innemen van standpunten, bijvoorbeeld in de sfeer van de bedrijfsopvolging, en veel kan worden bereikt als de betrokkenen met elkaar in gesprek raken en blijven, al is dat niet altijd gemakkelijk, omdat de Belastingdienst een organisatie is die niet altijd even goed bereikbaar is. Een constatering overigens die geldt voor de overheid in het algemeen, zo leerde de discussie.

Het slotakkoord was voor Van Eijdsden die een pleidooi hield voor de menselijke maat in het belastingrecht. En in dat kader is het zaak dat onderlinge correspondentie zo vorm krijgt dat de afzender van een brief – onder meer als het om de toon gaat – deze ook als geadresseerde zou willen ontvangen. Daarmee, met het hantieren van deze maatstaf, zou veel gewonnen zijn. En daarbij sloot Booij zich bij wijze van afsluiting van de bijeenkomst aan.

#### 4 Ter afsluiting

De bijeenkomsten die de VFM zo nu en dan organiseert, lijken een vaste plaats op de fiscale agenda te hebben ingenomen. Er lijkt zich – anders gezegd – een traditie te ontwikkelen en dat is, mede gelet op de thema's die aan de orde worden gesteld, een positieve ontwikkeling te noemen. Het zou mij niet verbazen als de organisatie ook volgend jaar weer een aardig onderwerp weet te agenderen, en dat zou zomaar iets kunnen zijn om naar uit te zien.

15 J.A.R. van Eijdsden is partner bij EY en lid van het bestuur van de NOB.

16 Ook anderen constateren dat. Vgl. *Het Register* 2019/4, p. 6.

17 'Fiscus jaagt op miljoenen uit oude private-equitydeals', *NRC Handelsblad* 23 mei 2019, en F.J. Elsweier & S.A. Stevens, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 80-81.

18 Vgl. de verzuchtingen van M.D.J. van der Wulp die met weemoed terugdenkt aan de tijd dat inspecteurs deskundig waren en zich constructief opstelden (*V-N* 2019/38.0).

19 P.J. van Hagen is advocaat en partner bij Hertoghs advocaten.