

prof.mr. G.J.M.E. de Bont*

Praktische fiscale rechtsbescherming, alle fiscale geschillen uitsluitend bij de belastingrechter

opinie

Het gesloten stelsel van rechtsbescherming belemmert een praktische rechtsbescherming, aangezien het tot gevolg heeft dat tegen veel besluiten geen rechtsgang bij de belastingkamers openstaat, en zuiver fiscale geschillen bij de burgerlijke kamer van de Hoge Raad of de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State terechtkomen. Een overtuigende rechtvaardiging hiervoor ontbreekt.

Inleiding

De staatssecretaris heeft in het 'Instellingsbesluit Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken' aan de Adviescommissie de taak meegegeven een advies uit te brengen 'over de wijze waarop de Belastingdienst in belastingzaken uitvoering geeft aan de bestaande middelen van rechtsbescherming, om binnen de wettelijke kaders en de grenzen van de uitvoering de rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers zo goed mogelijk te waarborgen'. Buiten het feit dat deze taak niet werd geformuleerd in een lekker lopende zin, valt op dat de taak beperkt blijft tot 'het bestaande wettelijke kader'. In deze bijdrage ga ik in op voorbeelden in de jurisprudentie die mijns inziens rechtvaardigen dat het bestaande wettelijke kader wordt aangepast. Het gaat niet om de politiek smeuge zaken zoals de toeslagenaffaire, maar ook dergelijke zaken zouden mijns inziens in de toekomst eenvoudiger kunnen worden voorkomen als de hierna bepleite uitgangspunten voor een wetwijziging worden gevolgd.

Gesloten stelsel van rechtsmiddelen is onvoldoende helder

De fiscale rechtsbescherming wordt gekenmerkt door het gesloten stelsel van rechtsmiddelen, hetgeen betekent dat slechts bezwaar en beroep kan worden aangetekend als sprake is van een aanslag, of van een besluit ten aanzien waarvan de wet bepaalt dat deze voor bezwaar vatbaar is. Te denken valt aan rente-, informatie- en boetebeschikkingen. Om te voorkomen dat de rechtzoekende een (ander fiscaal) besluit kan voorleggen aan de algemene bestuursrechter, wordt in art. 26 AWR bepaald dat er geen rechtsmiddel bij de algemene bestuursrechter openstaat 'tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit'. De Hoge Raad overwoog dat die bepaling ertoe strekt 'geheel in het

algemeen besluiten op het gebied van belastingen van beroep op de algemene bestuursrechter uit te sluiten'. Voor de Invorderingswet is een iets andere benadering gekozen waarbij de hoofdstukken 6 en 7 van de Awb buiten toepassing worden verklaard. Slechts voor specifieke beschikkingen in de Invorderingswet wordt de rechtsbescherming van de AWR wel weer opengesteld. Tegen het algeheel uitsluiten van de algemene bestuursrechter bestaat weinig bezwaar, mits de belastingrechter deze taak en verantwoordelijkheid op het gebied van belastingen geheel overneemt. Er zijn echter te veel onduidelijkheden en lacunes, zoals hierna zal blijken.

Tot een heldere efficiënte afbakening in de rechtsbescherming leidt art. 26 AWR niet. Een treurig voorbeeld van 'kastje naar de muur', met in de hoofdrol de Centrale Raad van Beroep (CRvB) en de belastingkamer van de Hoge Raad, vond zijn weerslag in HR 11 januari 2019, nr. 18/00352, *NTFR* 2019/85. Belanghebbende werd als militair geconfronteerd met een negatief effect op zijn salaris als gevolg van de Wet uniformering loonbegrip. Hij maakte bezwaar bij de minister van Defensie tegen zijn salarisstrook van januari 2013 omdat hij het oneens was met de door de minister getroffen compensatiemaatregel. De CRvB gaf aan het geschil een rare draai door te oordelen dat de beroepsgronden van belanghebbende zijn gericht tegen de hoogte van de ingehouden loonbelasting. De minister werd gelast het bezwaar door te sturen naar de belastinginspecteur. Belanghebbende was echter consistent in zijn betoog nimmer een belastinggeschil aan de orde te willen stellen. Hij bestreed dus ook niet dat de ingehouden loonheffing strookte met de Wet LB 1964. De belastingkamer van het hof overwoog niet de competente rechter te zijn om te oordelen omtrent de gronden die werden aangevoerd tegen de ontoereikende compensatie. De Hoge Raad maakte geen gebruik van zijn bevoegdheid ingevolge art. 77 Wet RO om competentiegeschillen tussen de hoogste bestuursrechters op te lossen, maar overwoog dat het gesloten stelsel van rechtsmiddelen tot gevolg heeft dat er uiteindelijk geen enkele rechter een inhoudelijk oordeel velt over de bezwaren die door de militair werden aangevoerd. Daarbij kunnen veel kanttekeningen worden geplaatst, met name bij de vraag of art. 26 AWR wel op een dergelijke wijze de reikwijdte van art. 77 Wet RO kan inperken, maar de belangrijkste conclusie is dat er onduidelijkheid bestaat omtrent de woorden 'ingevolge de

* Prof.mr. G.J.M.E. de Bont is als hoogleraar verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en advocaat bij De Bont Advocaten.

belastingwet' genomen besluit. In dit geval werd er – in ieder geval door de CRvB – een ruime strekking aan toegekend.

Het gesloten systeem kraakt ook bij accessoire beslissingen, zoals een dwangsombeschikking. De Hoge Raad overwoog op 20 december 2013 (nr. 12/02872, *NTFR* 2014/48) dat 'de dwangsombeschikking zelf niet behoort tot de in artikel 26 AWR omschreven gevallen waarin beroep bij de belastingrechter kan worden ingesteld'. Toch werd het gesloten stelsel van rechtsmiddelen daarop van toepassing verklaard. Ingevolge art. 4:19 Awb zal 'in gevallen waarin het besluit waarop de gevraagde dwangsom betrekking heeft (...) wordt genomen ingevolge de belastingwet en beroep daartegen openstaat bij de belastingrechter, ook het beroep inzake de dwangsombeschikking bij die rechter worden ingesteld'. In deze zaak betreft het een verzoek tot een ambtshalve vermindering op grond van art. 65 AWR. Het betreft een ingevolge de belastingwet genomen besluit waartegen op grond van art. 26 AWR toen geen bezwaar of beroep openstond. De dwangsombeschikking werd hiermee gelijkgesteld en het bezwaar was als gevolg daarvan niet-ontvankelijk. De (op zich begrijpelijke) redeneertrant heeft tot gevolg dat de reikwijdte van het gesloten stelsel wordt opgerekt, om vervolgens te concluderen dat de fiscale rechter geen daadwerkelijke rechtsbescherming biedt.

Ambtshalve vermindering maakt het systeem kwetsbaar

In bepaalde gevallen heeft de inspecteur de mogelijkheid om te kiezen tussen een besluit op grond van art. 65 AWR dan wel een (voorlopige) aanslag. Uit HR 30 september 2011, nr. 10/02171, *NTFR* 2011/2370 kan worden afgeleid dat de Hoge Raad de inspecteur in beginsel vrijlaat in zijn keuze, ofschoon dat in bepaalde gevallen slechts kan als de negatieve consequenties daarvan ongedaan worden gemaakt. In voormeld arrest overwoog de Hoge Raad dat bij een ambtshalve vermindering rente diende te worden vergoed omdat de belastingplichtige ook tot een rentevergoeding gerechtigd zou zijn als de inspecteur een negatieve voorlopige aanslag of definitieve aanslag zou hebben opgelegd. Toch worden niet in alle gevallen de negatieve consequenties weggenomen. Illustratief is in dit kader HR 14 april 2006, nr. 40.386, *NTFR* 2006/589, waarin de inspecteur had toegezegd bij ambtshalve vermindering omzetbelasting terug te geven. De conclusie uit een derdenonderzoek was echter nadien dat 'het ontstane recht op teruggave wegvalt tegen de correctie voorbelasting op de aanschaf van een vijftal shovels'. De inspecteur zou rechtsbescherming hebben geboden indien de ambtshalve vermindering conform de aanvankelijke toezegging werd nagekomen en de correctie zou zijn geformaliseerd in een naheffingsaanslag waartegen art. 26 AWR een rechtsingang bij de belastingrechter zou bieden. Daartoe dwong de Hoge Raad de inspecteur echter niet. Door de interne compensatie die de inspecteur toepaste bij de ambtshalve vermindering en die op nihil te stellen, zag de belastingplichtige zich genoodzaakt heffingsaspecten aan de burgerlijke rechter voor te leggen. De belastingkamer geeft in dergelijke gevallen de inspecteur de ruimte om effectieve fiscale rechtsbescherming door de belastingrechter te torpederen.

Echte fiscale beslissingen komen soms bij de Afdeling of bij de burgerlijke kamer

Echt onbegrijpelijk wordt het gesloten stelsel als beslissingen met een nadrukkelijke fiscale signatuur die worden genomen door de inspecteur, ontvanger of staatssecretaris toch niet bij de belastingkamer terecht komen. De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State of de burgerlijke kamer van de Hoge Raad zien zich dan genoodzaakt een oordeel te vellen.

Op 3 februari 2021 oordeelde de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State over afwijzingen van de staatssecretaris op verzoeken van belastingplichtigen tot het opstarten van onderlinge overlegprocedures met de belastingautoriteiten van Zwitserland, Frankrijk en Duitsland (ECLI:NL:RVS:2021:205 en ECLI:NL:RVS:2021:206). De Afdeling oordeelde dat sprake was van een besluit op grond van een belastingverdrag. Nu een belastingverdrag ingevolge art. 2, lid 1, aanhef en onderdeel a, AWR niet wordt gelijkgesteld met een belastingwet, is geen sprake van een ingevolge de belastingwet genomen besluit en is de algemene bestuursrechter en dus niet de belastingrechter bevoegd. Het komt mij voor dat de toepassing en uitleg van belastingverdragen tot de absolute rechtsmacht van de belastingrechter zouden dienen te behoren.

Als een inspecteur besluit een btw-nummer in te trekken omdat de rechtspersoon inactief is of er wordt vermoed dat het nummer voor fraudepraktijken wordt gebruikt, kan tegen dit besluit geen rechtsmiddel bij de bestuursrechter worden aangewend. Het intrekingsbesluit is immers genomen 'ingevolge de belastingwet', waardoor de Afdeling wordt buitengesloten. De AWR merkt het intrekingsbesluit niet als voor bezwaar vatbaar aan, waardoor ook de belastingrechter buitenspel staat. De burgerlijke kamer van de Hoge Raad als restrechter is voor deze zuiver fiscale aangelegenheden de aangewezen rechter (HR 13 april 2018, nr. 16/02939, *NTFR* 2018/1048). Er zijn mijns inziens geen argumenten aan te dragen voor een dergelijke verdeling van de rechtsmacht, behalve dat de weg naar de civiele rechter voor de rechtzoekende minder laagdrempelig is en de rechtsbescherming voor deze (frauderende) rechtzoekende moeilijker gerealiseerd kan worden. Als dat de doelstelling is van de wetgever, dan is die missie geslaagd.

Verschil tussen heffing en invordering altijd helder of relevant?

Het is niet onbegrijpelijk dat de Hoge Raad oordeelt dat het voor een fiscale procedure niet relevant is of de in geschil zijnde aanslag inmiddels is verjaard of niet. De Hoge Raad overwoog op 4 maart 2016 (nr. 15/00690, *NTFR* 2016/924) dat 'de verjaring van het recht tot invordering niet ter beoordeling van de belastingrechter staat'. De burgerlijke rechter is competent. Toch rijst de vraag of de belastingrechter niet – net als de algemene bestuursrechter die oordeelt over art. 4:104 e.v. Awb – beter als de competente bijzondere bestuursrechter zou kunnen worden aangewezen om te oordelen over de invorderingsaspecten van aanslagen. Dat de burgerlijke kamer van de Hoge Raad al meende dat de belastingrechter competent was op het gebied van invordering voor zover het uitstel van betaling betrof, kwam duidelijk tot uiting in HR 12 augustus 2016 (nr. 15/01496, *NTFR* 2016/2687), waarin werd overwogen dat de Invorderingswet voor het verlenen van uitstel van betaling een afzonderlijke regeling (art. 25 IW 1990) kent, 'bij toepassing waarvan de

belastingrechter de bevoegde rechter is. Het verlenen van uitstel van betaling door de burgerlijke rechter in het kader van een verzet tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel zou het stelsel van de Invorderingswet onaanvaardbaar doorkruisen'. De belastingkamer wist niet hoe snel hij deze omissie diende te corrigeren. Vier maanden later (HR 2 december 2016, nr. 16/03398, *NtFR* 2016/2930) werd door de fiscale collega's overwogen dat toch echt de burgerlijke rechter de bevoegde rechter was. De conclusie kan geen andere zijn dan dat de huidige regeling complex en niet logisch is.

Uit de overwegingen van de belastingkamer in HR 22 februari 2013 (nr. 11/05690, *NtFR* 2013/515) komt naar voren dat het de belastingkamer van de Hoge Raad soms wel uitkomt dat er nog een burgerlijke rechter is die over de invordering oordeelt. In die zaak ontkenden twee personen gerechtigd te zijn tot een bedrag op een KB-Luxrekening. De inspecteur legde aan beiden aanslagen op over het volle bedrag op de bankrekening, waardoor dubbele heffing een feit was. A-G Niessen concludeerde dat dit geen stand kon houden. De Hoge Raad liet de aanslagen echter in stand en overwoog daarbij als volgt: 'Daarbij verdient opmerking dat de aanvaarding van dubbele heffing tot behoud van rechten in een geval als het onderhavige niet afdoet aan de mogelijkheden van de belanghebbenden zich te verweren tegen de invordering ingeval daardoor volgens hen meer belasting wordt betaald dan in totaal ten hoogste verschuldigd kan zijn ter zake van de banksaldi en de daaruit voortvloeiende inkomsten.' De Hoge Raad lijkt ruimte te hebben gevonden om de aanslagen acceptabel te achten en streng te oordelen, omdat er bij de invordering alsnog recht kon worden gedaan. In navolging van de advocaat-generaal had echter van de belastingkamer verwacht mogen worden dat hij zijn eigen arrest daadwerkelijk recht zou doen. Mocht het leerstuk van de formele rechtskracht daarvoor al ruimte bieden, dan zal de belastingplichtige zich als gevolg van het arrest van de belastingkamer genoodzaakt zien een civiele rechtsgang te initiëren.

Dat de belastingkamer vaker de neiging heeft om in een arrest aandacht te schenken aan het opvolgende civielrech-

telijke geschil, blijkt uit HR 14 april 2006 (nr. 40.386, *NtFR* 2006/589), waarin werd beslist dat 'de ontvanger zich in het aan het slot van de vorige alinea bedoelde geval tegenover de belastingschuldige slechts met succes op verrekening ingevolge artikel 24 van de Invorderingswet van het te betalen bedrag met een tegenvordering ter zake van een belastingschuld van de belastingschuldige kan beroepen, indien die belastingschuld afzonderlijk is vastgesteld op de in de belastingwet voorziene wijze – derhalve bij voor bezwaar en beroep vatbare aanslag of beschikking – en op grond daarvan inbaar is'.

Ingeval de belastingkamer van de Hoge Raad eveneens zou oordelen over de invordering, zouden deze procedures gelijktijdig kunnen plaatsvinden waardoor veel tijdswinst kan worden geboekt en expertise gebundeld.

Beoogde wetswijziging

De beoogde wetswijziging dient te worden gebaseerd op het uitgangspunt dat van praktische (fiscale) rechtsbescherming slechts sprake is indien:

- (i) geheel in het algemeen besluiten op het gebied van belastingen tot de absolute rechtsmacht van de (gespecialiseerde) belastingkamers van de rechtbanken, de hoven en Hoge Raad gaan behoren;
- (ii) tegen al deze besluiten beroep kan worden aangetekend, tenzij de wetgever expliciet heeft bepaald dat er geen rechtsmiddel openstaat.

Een overtuigende legitimatie voor een gesloten stelsel bestaat niet en zeker niet meer nu voor het algemene bestuursrecht een open stelsel wordt gehanteerd. Tot een lawine aan extra procedures zal dit niet leiden. Niet iedere handeling van de zijde van de Belastingdienst zal immers kwalificeren als een besluit in de zin van de Awb (ECLI:NL:RVS:2009:BJ2662). De wetswijziging zal ertoe leiden dat procedures die thans 'wezensvreemd' worden gevoerd bij de burgerlijke kamer van de Hoge Raad of de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, tot het exclusieve domein van de belastingrechter gaan behoren.