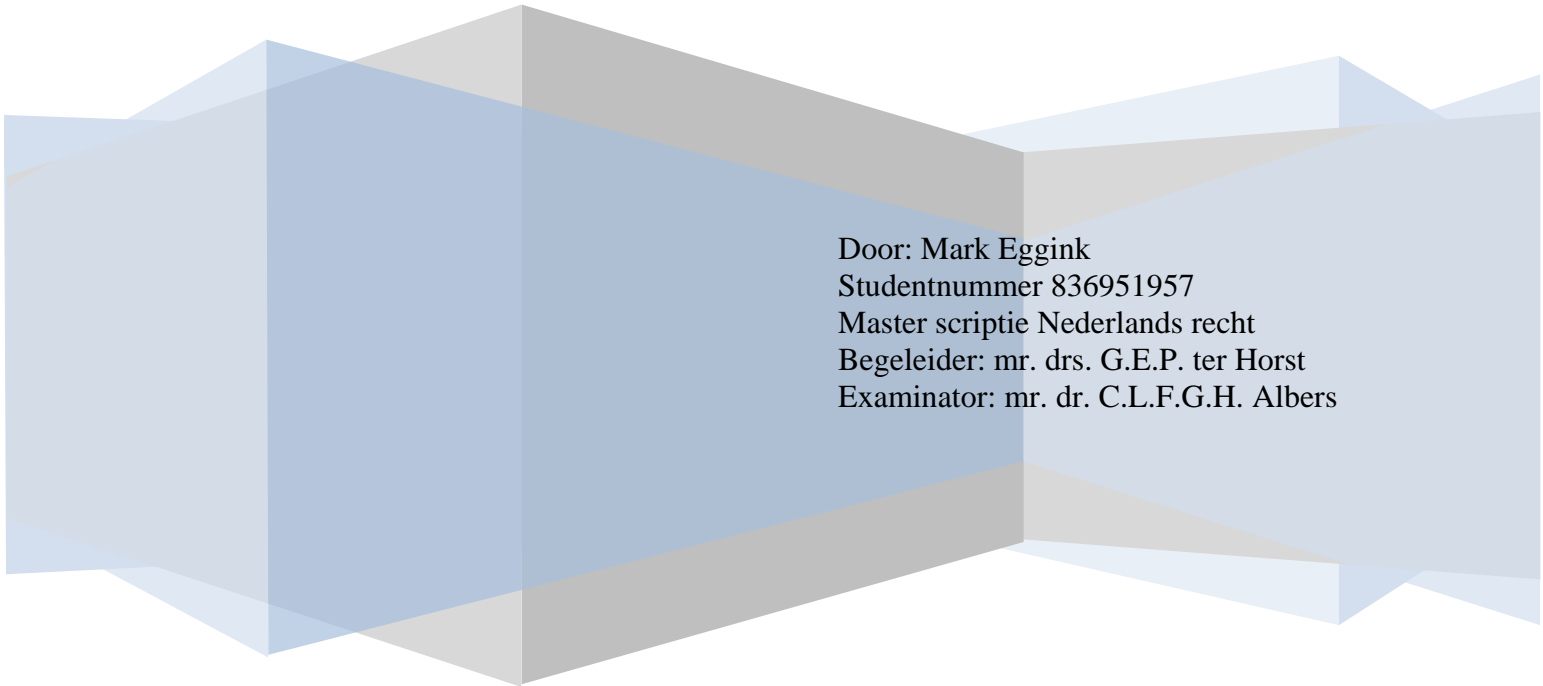


De fiscale voorlopige voorziening

Kunnen we het echt niet leuker maken?

**Een onderzoek naar de effectiviteit van de voorlopige
rechtsbescherming in het fiscale recht**

**An examination to effective preliminary legal protection
in taxation law**



Door: Mark Eggink
Studentnummer 836951957
Master scriptie Nederlands recht
Begeleider: mr. drs. G.E.P. ter Horst
Examinator: mr. dr. C.L.F.G.H. Albers

Voorwoord

De belangstelling voor het onderwerp van deze scriptie, de fiscale voorlopige voorziening, is ontstaan dankzij mijn werk als juridisch medewerker bij de rechtbank Arnhem, sector bestuursrecht. De niet aflatende stroom aan verzoeken om een voorlopige voorziening in het algemeen bestuursrecht en het vreemdelingenrecht stond in schril contrast met het aantal verzoeken om een fiscale voorlopige voorziening en trok zodoende mijn aandacht. Een prima aangelegenheid om hier verder onderzoek naar te doen deed zich voor toen ik op zoek was naar een onderwerp voor mijn master scriptie in het kader van mijn studie Nederlands recht. Dit heeft uiteindelijk geleid tot een onderzoek naar de effectiviteit van de fiscale voorlopige voorziening, waarvan deze scriptie het resultaat is.

Deze scriptie markeert tevens het eindpunt van mijn studie Nederlands recht aan de Open Universiteit. Studeren aan de Open Universiteit doe je er niet zomaar op een achternamiddag even bij. Het vereist van de student, zeker met een full-time baan, een aantal vaardigheden. Planning, een bepaalde mate van discipline én duurvermogen zijn voor wat mij betreft daarvan de belangrijkste. Dat gaat wel eens mis. Want het leven in al zijn facetten laat zich, hoe ouder je wordt, eenvoudigweg niet altijd plannen. Dan is het prettig dat je mensen om je heen hebt die je blijven aanmoedigen en stimuleren. Ik verkeerde de afgelopen 10 jaren in die gelukkige omstandigheid. Speciale dank daarvoor ben ik verschuldigd aan Ben en Ineke Heutinck die mij de eerste vijf jaar van mijn studie, en Jan en Annie van Well, die mij de tweede vijf jaar van mijn studie, altijd gestimuleerd hebben om toch vooral maar door te gaan. Daarnaast wordt het hoog tijd dat ik voor mijn moeder een kaars ga opsteken. Zij heeft namelijk de afgelopen 10 jaar bij elk tentamen een kaarsje voor mij gebrand voor (meer) geestelijke bijstand. Hoewel het wetenschappelijk gezien niet aantoonbaar is ben ik er vrijwel zeker van dat dit mijn studie mede tot een succes heeft gemaakt. Verder ben ik speciale dank verschuldigd aan collega (inmiddels mr.) Wim Jansink die een ware stimulans voor mij is geweest bij het voltooien van deze studie.

Studeren is verder een vaak eenzame bezigheid. Dat is, als je getrouwd bent, af en toe problematisch. Zeker als je het regelmatig vanwege je studie af moet laten weten. ('Mark ga je mee?... Nee, ik moet studeren'). Gelukkig heeft mijn vrouw, althans nooit voor mij merkbaar, daar moeilijk over gedaan en heeft mij toch vooral gestimuleerd om het af te maken. Echte liefde!

Maar nu is het meer dan mooi geweest. Na tien jaar studie wordt het weer tijd voor nieuwe dingen. Eindelijk weer eens ongestoord vakantie vieren zonder die stem in je achterhoofd: je moet eigenlijk studeren. Een heel prettig vooruitzicht.

Mark Eggink, mei 2010

Voor mijn vader
Overleden op 12 juni 2009
Voor wie hij was
Voor hoe ik geworden ben

II

INHOUDSOPGAVE

<u>Lijst met afkortingen</u>	V
<u>Hoofdstuk 1</u> <u>Algemeen</u>	1
1.1 Inleiding	1
1.2 Probleemstelling	1
1.3 Uitwerking van de probleemstelling in de verschillende hoofdstukken	2
<u>Hoofdstuk 2</u> <u>(Voorlopige) rechtsbescherming in het bestuursprocesrecht</u>	4
2.1 Inleiding	4
2.2 Rechtsbescherming: begripsvorming	4
2.3 Voorlopige rechtsbescherming: begripsvorming	5
2.4 Rechtsbescherming: functies	6
2.5 Beginselen van het stelsel van rechtsbescherming in het bestuursprocesrecht	7
2.6 Het huidige stelsel van rechtsbescherming in het bestuursprocesrecht in kort bestek	8
2.7 Effectieve (voorlopige) rechtsbescherming in het bestuursprocesrecht	9
2.8 Samenvatting	10
<u>Hoofdstuk 3</u> <u>(Voorlopige) rechtsbescherming in het belastingprocesrecht</u>	11
3.1 Inleiding	11
3.2 Belastingrecht: introductie en beginselen	11
3.3 Belastingheffing: systeem	12
3.4 Rechtsbescherming in het fiscale bestuursprocesrecht: begripsvorming	14
3.4.1 Voorlopige rechtsbescherming in het fiscale bestuursprocesrecht	15
3.5 Fiscale rechtsbescherming: grondslagen	15
3.6 Fiscale rechtsbescherming: functies	16
3.7 Het huidige stelsel van fiscale rechtsbescherming	16
3.8 Fiscaal procesrecht v bestuursprocesrecht	17
3.8.1 Het gesloten stelsel van rechtsmiddelen	18
3.8.2 Invordering	19
3.9 Effectieve (voorlopige) rechtsbescherming in het fiscale bestuursprocesrecht	19
3.10 Samenvatting	20
<u>Hoofdstuk 4</u> <u>De fiscale voorlopige voorziening</u>	21
4.1 Inleiding	21
4.2 De wettelijke regeling	21
4.3 De bevoegde rechter	22
4.4 Ontvankelijkheid	23
4.4.1 De bevoegde persoon	23
4.4.2 Connexiteit	24
4.4.3 Overige formele vereisten	24
4.5 De inhoudelijke beoordeling van het verzoek om een voorlopige voorziening	25
4.5.1 Het spoedeisend belang	26
4.6 Kortsluiten	27
4.7 De uitspraak in de voorlopige voorziening	27
4.7.1 De inhoud van de gevraagde voorziening	28

4.8	Hoger beroep en herziening	28
4.9	Samenvatting	29
<u>Hoofdstuk 5</u>	<u>De fiscale voorlopige voorziening in cijfers</u>	30
5.1	Inleiding	30
5.2	De fiscale voorlopige voorziening in de periode van 1 september 1999 tot 1 januari 2005	30
5.3	De voorlopige voorziening in de periode 1 januari 2005 tot 1 januari 2010	31
5.4	Wat gebeurde er met de ingekomen verzoeken om een fiscale voorlopige voorziening	32
5.5	Toelichting op de schema's	33
5.6	Samenvatting	34
<u>Hoofdstuk 6</u>	<u>De fiscale voorlopige voorziening: analyse van de jurisprudentie</u>	35
6.1	Inleiding	35
6.2	Inhoudelijke analyse: methodiek en verantwoording	35
6.3	Inhoudelijke analyse van de fiscale voorlopige voorziening	37
6.3.1	De toegewezen verzoeken	37
6.3.2	De afgewezen verzoeken	39
6.3.3	Niet-ontvankelijke verzoeken om een fiscale voorlopige voorziening	40
6.3.4	Onbevoegdheid van de voorzieningenrechter	41
6.3.5	Intrekking van het verzoek om een fiscale voorlopige voorziening	41
6.3.6	Termijn waarop uitspraak wordt gedaan	41
6.4	Conclusies naar aanleiding van de inhoudelijke analyse	42
6.5	Samenvatting	42
<u>Hoofdstuk 7</u>	<u>De fiscale voorziening: kunnen we het niet leuker maken?</u>	43
7.1	Inleiding	43
7.2	Inhoudelijke analyse van de oorzaken voor het geringe aantal (toegewezen) verzoeken	43
7.3	Moet het gelsoten stelsel van rechtsmiddelen open(er) worden?	46
7.4	Conclusie	48
7.6	Aanbevelingen	49
<u>Literatuuropgave</u>		50
Boeken		50
Tijdschriftartikelen		52
Jurisprudentie		53
Kamerstukken		53

Lijst van afkortingen

AB	Administratiefrechtelijke beslissingen
ABRvS	Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State
Rechtbank	Arrondissementsrechtbank
Arob	Administratieve rechtspraak overheidsinstanties
Awb	Algemene wet bestuursrecht
BB	Belastingblad
BNB	Beslissingen in Belastingzaken
CBB	College van beroep voor het bedrijfsleven
Crvb	Centrale Raad van Beroep
EHRM	Europese Hof voor de Rechten van de Mens
EVRM	Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
FED	FED's fiscaal weekblad
Gst	De Gemeentestem
Hof	Gerechtshof
Grw	Grondwet
HvJ Eg	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HR	Hoge Raad
JBplus	Jurisprudentie bestuursrecht plus
LJN	Landelijk jurisprudentienummer
M.nt	Met noot
MvT	Memorie van Toelichting
MBB	Maandblad belastingbeschouwingen
NJ	Nederlandse jurisprudentie
Nr.	Nummer
NTFR	Nederlands tijdschrift voor fiscaal recht
Red.	Redactie
Stb.	Staatsblad
Strc.	Nederlandse staatscourant
VAR	Vereniging voor Administratief recht
TwK	Tijdelijke wet Kroongeschillen
Trb	Tribuut
VN	Vakstudienieuws
VEF	Voltooiing eerste fase reorganisatie rechterlijke organisatie
VK	Verenigd Koninkrijk
WFR	Weekblad voor fiscaal recht

Hoofdstuk 1 **Algemeen**

1.1 *Inleiding*

Een eigenaar van een woning verneemt via het plaatselijke nieuwsblad dat zijn buurman een bouwvergunning heeft aangevraagd en ook heeft gekregen. De eigenaar van de woning is het hiermee niet eens en gaat tegen dit besluit in bezwaar. Omdat de buurman te kennen heeft gegeven snel te willen gaan bouwen, verzoekt de eigenaar in een voorlopige voorzieningprocedure om schorsing van de vergunning. Hij dient een daartoe strekkend verzoek in bij de voorzieningenrechter van de sector bestuursrecht van de rechtbank. Zijn verzoek wordt toegewezen, de bouwvergunning wordt geschorst, en de eigenaar van de woning verkrijgt daarmee voorlopige rechtsbescherming. Dezelfde eigenaar heeft zijn bovenverdieping verhuurd aan een vreemdeling. Deze vreemdeling krijgt van de Immigratie- en Naturalisatiedienst te horen dat hij binnen afzienbare tijd ons land zal moeten verlaten. De vreemdeling komt tegen deze beslissing in beroep. Hij verzoekt daarbij de eerdergenoemde voorzieningenrechter om de voorlopige voorziening te treffen dat hij de uitkomst van de beroepszaak hier mag afwachten. Dit verzoek wordt toegewezen, het bestreden besluit wordt geschorst en ook deze vreemdeling verkrijgt daarmee voorlopige rechtsbescherming. De eigenaar van de woning wordt vanwege de inkomsten die hij geniet uit de verhuur van zijn bovenverdieping aan de vreemdeling aangeslagen in de inkomstenbelasting. De belastingdienst baseert zich hierbij op een voor de eigenaar onbekende rapportage maar weigert inzicht in deze rapportage. De eigenaar komt tegen de aanslag in bezwaar en wendt zich vervolgens wederom tot de eerdergenoemde voorzieningenrechter van de sector bestuursrecht met het verzoek om inzage in de rapportage. Tot zijn verbazing wordt zijn verzoek om een voorlopige voorziening niet inhoudelijk behandeld, maar niet-ontvankelijk verklaard. Voorlopige rechtsbescherming wordt hem daarmee onthouden.

Het bovenstaande is niet zomaar verzonnen maar is ontleend aan jurisprudentie van de sector bestuursrecht van de rechtbank Arnhem. Uit cijfers van de Raad voor de Rechtspraak over de jaren 2005 tot 2010 blijkt dat de voorlopige voorziening een veelgebruikt rechtsmiddel is om op het terrein van het bestuursrecht (voorlopige) rechtsbescherming te verkrijgen.¹ Sinds 1 januari 2005 kunnen burgers die een geschil hebben op het gebied van de belastingheffing ook bij de voorzieningenrechter van de sector bestuursrecht terecht om een voorlopige voorziening te vragen. Echter het aantal verzoeken om een voorlopige voorziening te treffen ten aanzien van een belastinggeschil is minimaal. Ook het aantal toegewezen voorzieningen valt in vergelijking tot het overige bestuursrecht een stuk lager uit. Valt nu uit het bovenstaande af te leiden dat de (voorlopige) rechtsbescherming door middel van een fiscale voorlopige voorziening niet effectief is? Of zijn hier duidelijke oorzaken voor aan te wijzen en is er, ondanks de cijfers, toch sprake van een effectieve (voorlopige) rechtsbeschermende voorziening.

1.2 *Probleemstelling*

Uit het vorenstaande wordt de volgende probleemstelling afgeleid.

¹ Zie hoofdstuk vijf voor alle cijfers omtrent de voorlopige voorziening in eerste aanleg over de periode 2005-2009.

Biedt de voorlopige voorziening in het fiscale procesrecht de burger effectieve rechtsbescherming en is er daarbij sprake van toegevoegde waarde?

In dit onderzoek worden na deze inleiding eerst de functies en de beginselen van ons huidige stelsel van rechtsbescherming in het bestuursprocesrecht beschreven. Wat wordt er bedoeld met rechtsbescherming en wanneer kan er gesproken worden van effectieve rechtsbescherming. Daarna wordt in hoofdstuk drie beschreven hoe de rechtsbescherming in het bestuursprocesrecht zich verhoudt tot de rechtsbescherming die in het fiscale bestuursprocesrecht wordt geboden. Vervolgens wordt in hoofdstuk vier uitvoerig aandacht besteed aan de voorlopige voorziening in al zijn facetten. In hoofdstuk vijf wordt er een kwantitatief overzicht gegeven van het gebruik van de voorlopige voorziening in het bestuursrecht in eerste aanleg over de periode 2005-2010. Daarna volgt in hoofdstuk zes een analyse van de jurisprudentie met betrekking tot de fiscale voorlopige voorziening. Tenslotte wordt in hoofdstuk zeven geëindigd met een conclusie en worden er een aantal aanbevelingen gedaan.

1.3 Uitwerking van de probleemstelling in de verschillende hoofdstukken

Na de inleiding in hoofdstuk één volgt er in hoofdstuk twee een algemene beschrijving over de rechtsbescherming in het bestuursprocesrecht. Wat zijn de functies en de beginselen van rechtsbescherming? Hoe ziet het huidige systeem van rechtsbescherming eruit? Daarnaast wordt antwoord gegeven op de vraag wanneer er gesproken kan worden van effectieve rechtsbescherming.

In hoofdstuk drie ga ik dieper in op de rechtsbescherming die specifiek door het fiscale bestuursprocesrecht wordt geboden. Hoewel het belastingprocesrecht wordt gerekend tot het bijzondere bestuurprocesrecht en de systematiek van de rechtsbescherming sinds 1 januari 2005 in overeenstemming is gebracht met het overige bestuursprocesrecht kent het belastingprocesrecht op het gebied van rechtsbescherming zo zijn eigen bijzonderheden. Naast aandacht voor de overeenkomsten wordt er aandacht besteed aan de kenmerkende verschillen. Met name is er aandacht voor het gesloten stelsel van rechtsmiddelen.

In hoofdstuk vier is er uitvoerig aandacht voor de voorlopige voorziening. In dit hoofdstuk worden de elementen beschreven die karakteristiek zijn voor de voorlopige voorziening. Met name komen aan de orde de spoedeisendheid van het verzoek, het connexiteitsvereiste en de door de rechter te maken belangenafweging. Daarnaast worden het bevoegdheidsvraagstuk en het ontvankelijkheidsvraagstuk beschreven.

In hoofdstuk vijf wordt een cijfermatig overzicht van het aantal verzoeken om een voorlopige voorziening bij de sectoren bestuursrecht van de rechtbanken over de periode 1 januari 2005 tot en met 31 december 2009 gegeven. Er wordt onderzocht hoeveel keren er om een voorlopige voorziening is verzocht en hoeveel keren de voorziening vervolgens werd afgewezen, toegewezen of niet-ontvankelijk werd verklaard. Daarbij wordt een vergelijking gemaakt tussen de fiscale en de niet fiscale voorlopige voorziening.

In hoofdstuk zes wordt een inhoudelijke analyse gegeven van de in hoofdstuk vijf genoemde cijfers ten aanzien van de fiscale voorlopige voorziening. Daarbij wordt antwoord gegeven op de vraag op grond waarvan fiscale voorlopige voorzieningen worden toegewezen of afgewezen, of niet-ontvankelijk worden verklaard.

In hoofdstuk zeven worden de belangrijkste knelpunten die er zijn op het terrein van de fiscale (voorlopige) rechtsbescherming benoemd. Daarbij wordt een vergelijking gemaakt met de wijze waarop in het algemeen bestuursprocesrecht wordt omgegaan met (voorlopige) rechtsbescherming. Tenslotte wordt er antwoord gegeven op de vraag of er gesproken kan worden van effectieve voorlopige rechtsbescherming in het fiscale recht en of er daarbij sprake is van toegevoegde waarde. Het onderzoek wordt besloten met een aantal aanbevelingen.

2.1 *Inleiding*

In het Nederlandse bestuursprocesrecht geldt op grond van artikel 6:16 van de Algemene wet bestuursrecht (verder: Awb) de hoofdregel dat het maken van bezwaar, het instellen van administratief beroep en het instellen van beroep bij de bestuursrechter de werking van het bestreden besluit niet schorst.² De ratio van deze hoofdregel is gelegen in de opvatting dat daar waar aan een bestuursorgaan bevoegdheden zijn toegekend om, bij besluit, eenzijdig rechten en plichten vast te stellen, die rechtenvaststelling ook direct na de bekendmaking haar beoogde werking moet hebben.³ De belangrijkste wettelijke voorziening om de (mogelijke) nadelige gevolgen van de hoofdregel van artikel 6:16 van de Awb te kunnen ondervangen, is de mogelijkheid van een verzoek om een voorlopige voorziening.⁴

Een voorlopige voorziening kan de burger (voorlopige) rechtsbescherming bieden indien deze door een besluit van een bestuursorgaan in zijn rechten of belangen getroffen is. Uit het grote aantal keren dat er wordt verzocht om (voorlopige) rechtsbescherming kan worden afgeleid dat er behoefte bestaat aan bescherming tegen besluiten en andere handelingen van het bestuur. De aanwezigheid van een effectief stelsel van rechtsbescherming tegen bestuurshandelen, met name in de vorm van onafhankelijke en effectieve rechtspraak, wordt dan ook beschouwd als één van de beginselen van de rechtsstaat.⁵ Of zoals Tak het formuleert: Het fundament van de rechtsstaat is nog altijd de rechtsbescherming van het individu tegen de overheid.⁶ De voorlopige rechtsbescherming hangt hiermee, zoals uit de volgende paragrafen zal blijken, nauw samen. In dit hoofdstuk worden eerst de begrippen rechtsbescherming en voorlopige rechtsbescherming besproken, vervolgens worden de functies, de beginselen en het huidige systeem van de rechtsbescherming tegen het bestuur beschreven. Dit alles mondt uit in een omschrijving van het begrip effectieve (voorlopige) rechtsbescherming in het bestuursprocesrecht.

2.2 *Rechtsbescherming; begripsvorming*

Het begrip rechtsbescherming is een breed begrip dat in meerdere betekenissen gebruikt wordt. In dit onderzoek wordt met rechtsbescherming bedoeld dat deel van het bestuursprocesrecht dat betrekking heeft op 'de individuele bescherming van rechten en belangen van burgers tegen bestuurshandelingen'.⁷ Rechtsbescherming kan in die betekenis als volgt worden gedefinieerd:

² Met de term besluit wordt bedoeld het besluit als bedoeld in artikel 1:3 van de Awb. Met de term bestuursorgaan wordt bedoeld het bestuursorgaan als bedoeld in artikel 1:1 van de Awb.

³ Th.G..M Simons, *de positionering van de voorlopige-voorzieningprocedure in het Nederlandse bestuursrecht* in Th. G.M. Simons, A.T Marseille en B.W.N. de Waard, *de voorlopige voorziening in het bestuursrecht*, preadviezen van de Vereniging voor administratief recht nr. 136, Boom : Den Haag 2006, p. 12.

⁴ Definitie voorlopige voorzieningprocedure: een procedure die primair gericht is op het bieden van voorlopige rechtsbescherming, en in verband daarmee alleen kan worden gevoerd hangende een bodemprocedure.

⁵ R. De Lange, Toegang tot de rechter in constitutioneel perspectief in L.J.J. Rogier en R. De Lange (red.). *Toegang tot de rechter in het bestuursrecht*, Den Haag : Boom, 2008, p. 10.

⁶ A.Q.C. Tak, *Het Nederlands bestuursprocesrecht in theorie en praktijk*, deel 1, Deventer : Kluwer, 2008, p. XVI.

⁷ L.J.A. Damen (red.), *Bestuursrecht, rechtsbescherming tegen de overheid*, deel II, bestuursprocesrecht, Den Haag : Boom, 2002, p. 22.

*'Het geheel aan mogelijkheden om geschillen over overheidshandelingen voor te leggen aan een instantie die bevoegd is bindende beslissingen te nemen waardoor deze geschillen worden beslecht.'*⁸

Als een burger het niet eens is met een bepaald overheidsbesluit, of schade lijdt door wat de overheid of het bestuur doet, dan moet van rechtsbescherming gebruik gemaakt kunnen worden. Globaal gezegd gaat het dan om toegang tot de rechter.⁹

Rechtsbescherming is er daarbij op gericht om geschillen, binnen een bestuursrechtelijke rechtsbetrekking, *bindend* te beslechten.¹⁰ Een bestuursrechtelijke rechtsbetrekking is daarbij te begrijpen als een door rechtsnormen beheerste verhouding tussen het bestuur en één of meer burgers, dan wel tussen bestuursorganen of tot het bestuur behorende rechtspersonen onderling. Het gaat dan om het bindend beslechten van een geschil over een wet, een besluit of een andere beslissing van de overheid binnen die rechtsbetrekking.¹¹ Het gaat daarbij om het geheel aan mogelijkheden om *achteraf* op te komen tegen een al genomen besluit of handeling.¹² In dit kader zijn preventieve maatregelen (zoals het treffen van een voorlopige voorziening) niet uitgesloten. Deze rechtsbeschermingsfase dient dan ook onderscheiden te worden van de bestuurlijke fase met waarborgen die vóóraf gaan aan de uiteindelijke beslissing. Daarbij kan gedacht worden aan het horen van de burger voordat een beslissing wordt genomen of het recht op inspraak van de burger bij bepaalde bestuursrechtelijke procedures.

Bij rechtsbescherming door rechterlijke instanties moet onderscheid gemaakt worden tussen de bestuursrechter enerzijds en de burgerlijke rechter anderzijds, waarbij deze laatste optreedt als 'restrechter' als er geen goede bestuursrechtelijke procedure voorhanden is.

Via een omweg kan overigens ook de strafrechter rechtsbescherming bieden, namelijk wanneer een betrokkene een overtreding begaat om te bereiken dat de strafrechter de (on)rechtmatigheid van het bestuursbesluit beoordeelt, aldus Van Wijk.¹³

De procedure bij de ombudsman kan, evenals andere klachtprocedures, om procedurele redenen geen echte rechtsbescherming genoemd worden omdat de oordelen van de ombudsman niet rechtens bindend zijn en daarmee niet voldoen aan voornoemde definitie van rechtsbescherming.

2.3 *Voorlopige rechtsbescherming; begripsvorming*

Zoals in de inleiding van dit hoofdstuk reeds werd opgemerkt heeft in het bestuursrecht het gebruik maken van een procedure van rechtsbescherming op grond van artikel 6:16 van de Awb, geen schorsende werking ten aanzien van het bestreden besluit.¹⁴ In beginsel doet de bekendmaking van een besluit de rechtsgevolgen van dat besluit intreden. Het gevolg hiervan is dat, terwijl mogelijk een procedure van rechtsbescherming aanhangig is, het betreffende besluit ten uitvoer kan worden gebracht. In een dergelijke situatie kan er behoefte bestaan aan een vorm van rechtsbescherming met een voorlopig karakter om te vermijden dat er een

⁸ R. Uylenburg, *Rechtsbescherming in het milieurecht*, Zwolle : Tjeenk Willink, 1992, p.13.

⁹ G.A.C.M. van Ballegooij, *bestuursrecht in het AWB-tijdperk*, Deventer : Kluwer, 2008, p. 171.

¹⁰ Uylenburg 1992, p. 13.

¹¹ H.D. van Wijk/Konijnenbelt en R. Van Male, *hoofdstukken van bestuursrecht*, Amsterdam : Elsevier 2008, p. 518.

¹² Damen 2002, p. 22.

¹³ Van Wijk/Konijnenbelt en van Male 2008, p. 521.

¹⁴ Tenzij bij of krachtens wettelijk voorschrift anders is bepaald. Maar de hoofdregel is dat het instellen van bezwaar of (administratief) beroep geen schorsende werking heeft.

onomkeerbare situatie ontstaat. Anders gezegd is er behoefte aan een vorm van rechtsbescherming, met behulp waarvan, voor de duur van de aanhangige rechtsgang de rechten en/of belangen van degene die bezwaar of beroep heeft ingesteld worden veiliggesteld.¹⁵ De procedures met behulp waarvan voorlopige rechtsbescherming kan worden verkregen leiden tot een uitspraak van een door de wetgever aangewezen instantie namelijk de voorzieningenrechter. De uitspraak die de voorzieningenrechter doet wordt *voorlopige voorziening* genoemd.¹⁶

Indien de voorlopige voorziening wordt toegewezen geldt deze rechtsbescherming slechts voor een bepaalde periode namelijk tot in die betreffende procedure een onherroepelijke uitspraak in de hoofdzaak (ook wel bodemzaak genoemd) is gedaan. Een procedure die primair gericht is op het bieden van voorlopige rechtsbescherming kan in het bestuursrecht alleen worden gevoerd als een bodemprocedure aanhangig is gemaakt (artikel 8:86, eerste lid, van de Awb).¹⁷ De bodemprocedure is de procedure waarin de rechtsvragen van de hoofdzaak worden behandeld en beslist. In het bestuursrecht kan een dergelijke bodemprocedure bestaan uit een bezwaarschriftenprocedure, uit een procedure van administratief beroep of uit een beroepsprocedure bij de bestuursrechter. Voorlopige rechtsbescherming kan dan als volgt worden omschreven:

*‘ rechtsbescherming in afwachting van de beslissing van het aanhangig gemaakte bodemgeschil, met als doel om de belangen en de rechten van de betrokken belanghebbenden voorlopig veilig te stellen. ’*¹⁸

Hierboven is uiteengezet dat de voorlopige voorziening een functie vervult in de rechtsbescherming. Een kanttekening is hierop zijn plaats. Want wordt er door het verkrijgen van een voorlopige voorziening wel rechtsbescherming geboden? Volgens Hennekens heeft het begrip rechtsbescherming betrekking op procedures waarin uitspraak wordt gedaan over de rechtspositie van de betrokken burger zoals deze in het primaire besluit is vastgelegd.¹⁹ In die zin zijn de bezwaarschriftenprocedure, het administratieve beroep en het beroep bij de rechter aan te merken als rechtsbeschermingsprocedures, aangezien de uiteindelijke beslissing een verandering teweeg brengt in de rechtspositie van de burger. Ten aanzien van de voorlopige voorzieningenprocedure geldt deze verandering in rechtspositie echter niet want het gaat daarbij om het treffen van een 'voorlopige maatregel' en er wordt geen uitspraak gedaan over de 'rechtspositie van de betrokken burger'. Volgens Hennekens moet de voorlopige voorziening geplaatst worden *'in de sleutel van de rechtsbescherming'*. Hiermee wordt bedoeld dat de voorlopige voorzieningenprocedure is ingericht ter ondersteuning van de rechtsbeschermingsprocedure waarin het rechtsgeschil ten gronde wordt beslist.²⁰

2.4 *Rechtsbescherming; functies*

Aan de hand van een aantal voorbeelden is in de inleiding (paragraaf 1.1) gewezen op het belang van (voorlopige) rechtsbescherming tegen bestuurshandelen. Immers de burger wordt

¹⁵ H. Bolt, *De voorlopige voorzieningsprocedure*, Deventer: Kluwer, 1986 p. 1.

¹⁶ De civielrechtelijke tegenhanger van de voorlopige voorziening is het kort geding.

¹⁷ A.M.M.M. Bots, *Op weg naar een bestuursrechtelijk kortgeding?*, Deventer : Kluwer, 1995 p. 3.

¹⁸ Bots 1995, p.3.

¹⁹ H.Ph.J.A.M. Hennekens, De gemeenteraad en de rechtsbescherming van de burger, *De Gemeentestem* 1992, p. 185 e.v.

²⁰ In de literatuur heb ik verder geen aanwijzingen gevonden waaruit zou blijken dat de stelling van Hennekens breed gedeeld wordt. Andere auteurs gaan ervan uit dat de voorlopige voorziening een rechtsmiddel is dat wel (voorlopige) rechtsbescherming biedt.

geconfronteerd met talrijke gewenste, maar ook ongewenste, besluiten van het bestuur. In de literatuur worden een aantal *functies* onderscheiden die het belang aangeven van rechtsbescherming.

- Een functie van rechtsbescherming is de *bescherming van de rechtspositie van de burger*. Dit vloeit voort uit de grote macht die de overheid op allerlei gebied toekomt.²¹ Zonder rechtsbescherming zou de overheid bewust, maar ook onbewust, zijn gang kunnen gaan.
- Ons (economisch) wel en wee is voor een groot deel afhankelijk van het handelen van de overheid. Dit geldt voor rechtspersonen net zo sterk als voor natuurlijke personen.²² Voor regelingen, plannen, vergunningen, subsidies, uitkeringen, is de samenleving afhankelijk van de overheid. Rechtszekerheid en rechtskwaliteit zijn dan ook belangrijke vestigingsfactoren voor een bedrijf. Een van de graadmeters hierbij is de mate waarin een beroep op de rechter kan worden gedaan;
- In de onderlinge verhouding bestuur-burger is de laatste vaak de zwakkere partij. Dit komt onder meer tot uiting in een informatieachterstand en in een minder bedreven zijn in het (eventueel) voeren van rechtszaken. De burger, grote bedrijven uitgezonderd, wordt dan toch vaak gezien als tamelijk machteloos tegen de overheid. Een goed stelsel van rechtsbescherming kan de burger tot steun dienen;
- Rechtsbescherming heeft voorts als functie dat het gezien wordt als aanvulling op de parlementaire controle. Een goed stelsel van rechtsbescherming versterkt het vertrouwen van de gemeenschap in het optreden van het bestuur.²³ Het versterkt daarmee de legitimiteit van de overheid;
- Daarnaast is het in een rechtsstaat niet passend als het bestuur, ongevraagd, onrechtmatige besluiten ten nadele van een burger kan nemen en handhaven, zonder dat een burger zich daartegen buiten het bestuur kan verweren. Daarmee zou het bestuur een onwenselijke machtspositie verkrijgen, die door gebrek aan onafhankelijke controle het gevaar van willekeur en van machtsmisbruik met zich meebrengt;²⁴
- Van een goed stelsel van rechtsbescherming kan voor het bestuur in haar handelen een preventieve werking uitgaan. Besluiten zullen bijvoorbeeld beter worden voorbereid als er mogelijk rechterlijke controle op zal worden toegepast. Daarnaast wordt op deze manier ook de kwaliteit van het bestuur verbeterd.

2.5 *Beginselen van het stelsel van rechtsbescherming in het bestuursprocesrecht*

Uit het voorgaande en uit de literatuur vallen een aantal beginselen te destilleren waaraan een stelsel van rechtsbescherming in het bestuursprocesrecht idealiter zou moeten voldoen. Deze beginselen liggen niet allemaal vast in wetgeving maar zijn daarnaast te vinden in de literatuur en in de jurisprudentie. In de literatuur blijkt veel overeenstemming over deze beginselen te bestaan.²⁵

- Aan bestuursrechtspraak dient een *bestuurlijke heroverweging* vooraf te gaan. Direct beroep op de rechter is nauwelijks wenselijk. De wederpartij dient eerst op de hoogte te worden gebracht van het geschil en in de gelegenheid te worden gesteld daarop te reageren en wellicht met een oplossing te komen. Er dient dan sprake te zijn van een volledige

²¹ Damen 2002, p. 51

²² Van Wijk/Konijnenbelt en van Male 2008, p. 519 e.v.

²³ Schreuder-Vlasblom 2003, p. 379-381.

²⁴ EHRM, 21 februari 1975 Series A, vol 18.

²⁵ Damen 2002, p. 54 e.v Ten Berge 2001, p. 28 e.v.

heroverweging van het bestreden besluit. In ons bestuursrechtelijke stelsel is met de bezwaarschriftenprocedure invulling gegeven aan dit beginsel;

- Er dient rechtspraak in *twee feitelijke instanties* te zijn.

Wanneer alle rechtspraak binnen één feitelijke instantie is geconcentreerd kan dit een te sterke machtsconcentratie betekenen. Een rechter kan zich ook vergissen. Er dient derhalve een mogelijkheid te zijn om een rechterlijke uitspraak aan een hogere rechter voor te leggen die zich ook over de feiten uitlaat. Op het punt van twee feitelijke instanties is het met ons stelsel minder goed gesteld. Op omvangrijke terreinen, zoals bijvoorbeeld de ruimtelijke ordening, kennen we maar rechtspraak in één feitelijke instantie. Sinds 1 januari 2005 kent de belastingrechtspraak wel rechtspraak in twee feitelijke instanties;

- De rechtsbescherming dient voor de burger *toegankelijk* te zijn. Daarom moet het stelsel van rechtsbescherming overzichtelijk zijn en niet te hoge financiële drempels opwerpen om toegang te kunnen krijgen tot het stelsel. Over het algemeen gesproken wordt aangenomen dat het huidige stelsel voldoet aan het toegankelijkheidsbeginsel. Weliswaar is het stelsel niet altijd heel overzichtelijk, maar verwijzingsplichten, zoals de rechtsmiddelenclausule onder een beschikking of uitspraak, zetten de burger op het goede spoor. Daarnaast bestaat er beneden een bepaalde inkomensgrens rechtsbijstand en is het griffierecht niet al te hoog;

- Rechtsbescherming dient efficiënt te zijn. Dit wil zeggen dat binnen de rechtspraak eenvoudige zaken door een enkelvoudige kamer behandeld zouden moeten worden en de ingewikkelde zaken door een meervoudige kamer. Het huidige stelsel kent daarvoor verschillende procedures. Zo zijn er binnen de sectoren bestuursrecht enkelvoudige en meervoudige kamers ingericht en wordt er getracht de doorlooptijden (de tijd van binnenkomst van de zaak tot de uitspraak) van zaken te beperken;

- Rechtsbescherming dient effectief te zijn. Dit zogenaamde effectiviteitsbeginsel heeft een aantal aspecten. De burger moet een beslissing krijgen waar hij of zij wat aan heeft. Dat impliceert dat gegrondverklaring van het bezwaar of van het beroep dient te resulteren in vernietiging of ongedaanmaking van het bestreden besluit. Verder moet worden voorkomen dat de rechtsbescherming te laat komt doordat de feitelijke rechtsgevolgen van het bestreden besluit niet meer zijn terug te draaien (zie daar onder meer het belang van een voorlopige voorziening). In ons huidige stelsel heeft het instellen van bezwaar of beroep, behoudens uitzonderingen, geen schorsende werking, maar wel bestaat de mogelijkheid tot het verzoeken om een voorlopige voorziening. Voorts eist het effectiviteitsbeginsel dat de beslissing niet te lang op zich laat wachten. Deze eis vloeit mede voort uit artikel 6 van het EVRM waarin behandeling 'binnen een redelijke termijn' eveneens is neergelegd. Procedures moeten niet ellenlang gaan slepen zodat de burger jarenlang in (rechtsonzekerheid) zit. Enige waarborgen zijn hiervoor wel geschapen in het bestuursprocesrecht. De wet kent bijvoorbeeld termijnen voor het indienen van bezwaar- of beroepschriften. Maar vaak moet de burger lang wachten op het besluit van een bestuursorgaan of een rechterlijke beslissing.

2.6 *Het huidige stelsel van rechtsbescherming in het bestuursprocesrecht in kort bestek*

Het materiële bestuursrecht, dat wil zeggen de bestuursrechtelijke regels die bevoegdheden, aanspraken of verplichtingen aan bestuursorganen toekennen, verruimen, beperken of ontnemen, is niet gecodificeerd in één wettelijke bestuursrechtelijke regeling.²⁶ Het is voornamelijk te vinden in bijzondere wetten zoals bijvoorbeeld de Wet op de Ruimtelijke ordening, de sociale verzekeringswetten, de vreemdelingenwetgeving en de belastingwetten.

²⁶ Van Wijk/Konijnenbelt en Van Male 2008, p.25.

Het bestuursprocesrecht is voor het merendeel wel geüniformeerd en gecodificeerd in de Awb. De hoofdregels met betrekking tot het stelsel van rechtsbescherming zijn opgenomen in de Awb. Met name in hoofdstuk 6 (algemene bepalingen over bezwaar en beroep), hoofdstuk 7 (bijzondere bepalingen over bezwaar en beroep) en hoofdstuk 8 (bijzondere bepalingen over beroep bij de rechtbank), zijn de belangrijke bepalingen opgenomen. De afwijkingen op deze hoofdregels zijn opgenomen in de bijzondere wetten.

Indien een belanghebbende (als bedoeld in artikel 1:2 van de Awb) het niet eens is met het besluit van het bestuursorgaan kan hij daartegen een rechtsmiddel aanwenden. Uitgangspunt daarbij is dat hij eerst bezwaar maakt bij het bestuursorgaan dat het besluit genomen heeft (artikel 7:1 van de Awb juncto artikel 1:5, eerste lid, van de Awb). In sommige gevallen moet geen bezwaar maar administratief beroep worden ingesteld bij een ander bestuursorgaan dan hetwelk het besluit heeft genomen (artikel 7:1 van de Awb juncto artikel 1:5, tweede lid, van de Awb). Slechts in een beperkt aantal gevallen, bijvoorbeeld in vreemdelingenzaken, kan het maken van bezwaar of het instellen van administratief beroep achterwege blijven en moet direct beroep worden ingesteld bij de bestuursrechter.

Tegen het op bezwaar of het in administratief beroep genomen besluit kan de belanghebbende meestal in beroep komen bij de bestuursrechter van de rechtbank. Maar in een aantal gevallen is de bestuursrechter van de rechtbank niet bevoegd. Bijvoorbeeld bij een aantal zaken op het gebied van milieu en ruimtelijke ordening moet beroep worden ingesteld bij de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State (verder: ABRvS) en bij een aantal economische zaken moet beroep worden ingesteld bij College van Beroep voor het Bedrijfsleven (verder: CBB). In bepaalde publiekrechtelijke pensioenzaken dient beroep ingesteld te worden bij de Centrale Raad van Beroep (verder: Crvb).

Tegen de uitspraak van de rechtbank kan, al naar gelang het betreffende geschil, hoger beroep worden ingesteld, bij de ABRvS, de Crvb, het CBB of de belastingkamers van de gerechtshoven (verder: hof). Het hoger beroep in bestuursrechtelijke zaken is meestal een eindvoorziening. Niet echter in het belastingrecht waar cassatieberoep bij de Hoge Raad (verder: HR) mogelijk is.

De burgerlijke rechter vervult in dit systeem de rol van restrechter. Bij hem kan men terecht wanneer het bestuursprocesrecht tekort schiet in adequate rechtsbescherming.

Het maken van bezwaar, het instellen van administratief beroep het instellen van beroep bij de bestuursrechter van de rechtbank schorst niet de werking van het bestreden besluit (artikel 6:16 van de Awb). Om schorsende werking te verkrijgen is het noodzakelijk om een voorlopige voorziening te vragen bij de voorzieningenrechter van de sector bestuursrecht van de rechtbank, die tevens bevoegd is in de hoofdzaak (artikel 8:81 van de Awb).

2.7 *Effectieve (voorlopige) rechtsbescherming in het bestuursprocesrecht*

Wanneer kan er nu in het bestuursprocesrecht gesproken worden van effectieve rechtsbescherming? Het begrip rechtsbescherming is omschreven als het geheel van juridische mogelijkheden dat aan individuele burgers geboden wordt om klachten over eventuele onrechtmatige overheidshandelingen voor te leggen aan een instantie die terzake een bindende beslissing kan nemen. Voorlopige rechtsbescherming is gedefinieerd als rechtsbescherming, in afwachting van de beslissing over het aanhangig gemaakte bodemgeschil, met als doel om

de belangen en de rechten van de betrokkene(n) te beschermen. Uit de hiervoor benoemde beginselen kan worden afgeleid dat met effectiviteit wordt bedoeld dat de gekozen vorm van rechtsbescherming voor de burger (nog) zin heeft. Dat wil zeggen dat hij binnen een redelijke termijn een uitspraak krijgt die ervoor zorgt dat de rechtsgevolgen van het bestreden besluit vooralsnog niet intreden.

Samengevat leidt dit tot de conclusie dat er in het bestuursprocesrecht gesproken kan worden van effectieve (voorlopige) rechtsbescherming indien voor de burger de mogelijkheid bestaat, om in afwachting van de beslissing op het bodemgeschil, zijn klacht voor te leggen aan een instantie die terzake, binnen een redelijke termijn, een bindende beslissing neemt die de belangen en rechten van de burger op zodanige wijze voorlopig veilig stelt, dat de betrokken burger er ook iets aan heeft.

In de volgende hoofdstukken zal worden onderzocht of de fiscale voorlopige voorziening aan deze omschrijving van effectieve rechtsbescherming voldoet.

2.8 *Samenvatting*

In dit hoofdstuk is een overzicht gegeven van de functies en de beginselen van het stelsel van rechtsbescherming in het bestuursprocesrecht. Ook is een overzicht gegeven wat onder het begrip (voorlopige) rechtsbescherming moet worden verstaan en is een schets op hoofdlijnen gegeven van het huidige systeem van rechtsbescherming. Dit hoofdstuk wordt besloten met een omschrijving van wat onder effectieve voorlopige rechtsbescherming moet worden verstaan:

van effectieve voorlopige rechtsbescherming is sprake indien voor de burger de mogelijkheid bestaat, om in afwachting van de beslissing op het bodemgeschil, zijn klacht voor te leggen aan een instantie die terzake, binnen een redelijke termijn, een bindende beslissing neemt die de belangen en rechten van de burger op zodanige wijze voorlopig veilig stelt, dat de betrokken burger er ook iets aan heeft.

Hoofdstuk 3 (Voorlopige) rechtsbescherming in het belastingprocesrecht

3.1 *Inleiding*

Kenmerkend voor het bestuursrecht, waarvan het belastingrecht onderdeel uitmaakt, is lange tijd geweest dat elk afzonderlijk onderdeel daarvan zijn eigen procesrecht kende.²⁷ Daardoor zijn er verschillende vormen van bestuursprocesrecht ontstaan die zich redelijk onafhankelijk van elkaar hebben kunnen ontwikkelen. Het is dan ook niet zo vreemd dat het stelsel van bestuursrechtelijke rechtsbescherming tot in de jaren negentig van de vorige eeuw geen eenheid vormde.²⁸ Dit kwam onder meer tot uiting in verschillende bestuursrechtelijke regelingen. Zo kon bijvoorbeeld een bestuursrechter wel een voorlopige voorziening wijzen, maar een belastingrechter tot 1999 niet. Op sommige bestuursrechtelijke terreinen was al wel sprake van rechtspraak in twee feitelijke instanties, maar in het fiscale procesrecht bestond er alleen maar rechtspraak in één feitelijke instantie. Aan die verbrokkeling heeft de invoering van de Awb op 1 januari 1994 een einde gemaakt. Vanaf die datum is er sprake van een grotendeels uniform bestuursprocesrecht. Deze ontwikkeling heeft zich in het eerste decennium van de 21ste eeuw voortgezet. Vanaf 1 januari 2005 is, met de inwerkingtreding van de Wet belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties, de systematiek van de rechtsbescherming in het belastingrecht, gelijk aan die van het algemene bestuursprocesrecht.²⁹ Toch heeft de rechtsbescherming in het belastingprocesrecht nog steeds zijn eigen kenmerken. In dit hoofdstuk is met name aandacht voor die verschillen. Aan de orde komen daarbij de grondslagen en functies van de fiscale rechtsbescherming, invorderingskwesaties en het gesloten stelsel van rechtsmiddelen. Ook is er aandacht voor het huidige stelsel van fiscale rechtsbescherming. Dit hoofdstuk eindigt met een op het belastingprocesrecht toegesneden definitie van voorlopige rechtsbescherming. Maar voor een beter begrip met betrekking tot de rechtsbescherming in het belastingprocesrecht volgt eerst een introductie in het belastingrecht.

3.2 *Belastingrecht; introductie en beginselen*

Onze Staat heeft zich in de loop der eeuwen van nachtwakerstaat ontwikkeld tot een sociale rechtstaat. Dit komt onder meer tot uitdrukking in het feit dat de Staat (de overheid) zich in de loop der tijd meer en meer met de samenleving is gaan bemoeien.³⁰ Goed voorbeeld hiervan is de ontwikkeling van de sociale verzekeringswetten. Bemoeide de overheid zich hier in de negentiende en in het begin van twintigste eeuw nog nauwelijks mee, maar nadien is het stelsel van sociale zekerheid, onder invloed van de overheid, steeds verder uitgebouwd. Echter hoe meer de overheid zich bemoeit met een samenleving, hoe meer de behoefte bij de overheid bestaat aan financiële middelen. Daarbij doet de overheid vervolgens met name een beroep op de overheveling van gelden van de particuliere sector naar de publieke sector. De meest geijkte vorm hiervoor is de belastingheffing. Het is dan ook begrijpelijk dat daar waar

²⁷ Het belastingrecht wordt gerekend tot het bijzondere bestuursrecht omdat het sterk afwijkt van ander bestuursrecht.

²⁸ E. Pechler 2003, *belastingprocesrecht*, Deventer : Kluwer, p. 19.

²⁹ Wet van 15 december 2004 tot wijziging van de Wet op de rechterlijke organisatie, De Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten in verband met de invoering van beroep bij de rechtbank, alsmede hoger beroep bij het gerechtshof, in belastingzaken, Stb. 2004, 672.

³⁰ R.H. Happè, *drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer : Kluwer 1996, p. 16 e.v.

de overheid ingrijpt in de vrijheid van de burger door middel van belastingheffing, deze burger zich aangetast voelt in zijn 'eigendomsrechten'. Het verlangen naar rechtsbescherming tegen diezelfde overheid zal toenemen.³¹ Kon de nachtwakerstaat toe met een beperkt budget, onze huidige (sociale) rechtstaat moet zich gezien het meer verzorgende karakter minder terughoudend opstellen. De gevolgen laten zich voelen in een door de jaren heen oplopende belastingdruk. Onze huidige (democratische) samenleving vraagt dat de wetgever wetgeving maakt die tegemoet komt aan de wensen van de kiezers. De beslissingen die de overheid moet nemen met betrekking tot de belastingheffing zijn daar echter nauwelijks een uiting van. Principiële beschouwingen kunnen daarbij bijna geen rol spelen omdat de uitgaven van de overheid nu eenmaal gedekt moeten worden. Voor de aanvaarding van het belastingstelsel door de burger is het echter wel van belang dat het belastingstelsel een bepaalde mate van rechtvaardigheid in zich draagt. De gedachte hierachter is dat een rechtvaardig en breed gedragen belastingstelsel minder belastingvermijdend gedrag zal opleveren en kan zorgen voor een hogere belastingopbrengst. In de literatuur worden een drietal rechtsbeginselen genoemd die aan ons systeem van belastingheffing ten grondslag liggen welke voor deze acceptatie moeten zorgen.³²

- *Het draagkrachtbeginsel*; dit beginsel betekent dat belasting wordt geheven naar rato van de draagkracht van de belastingplichtigen. Met name voor de loon- en inkomstenbelasting is dit een belangrijk beginsel;³³
- *Het profijtbeginsel*; toepassing van dit beginsel betekent dat belasting wordt geheven naar de mate waarin het individu profijt heeft getrokken uit de door de overheid bekostigde voorzieningen;
- *Het beginsel van de bevoorrechte verkrijging*. Dit beginsel betekent dat belasting geheven kan worden indien de belastingplichtige in een bevoorrechte positie verkeert ten opzichte van een ander. Een voorbeeld hiervan is dat in het geval van een erfenis er vervolgens successierecht (belasting) over deze erfenis betaald dient te worden.

Bij het opstellen van belastingwetgeving spelen voornoemde uitgangspunten, in meer of mindere mate, een rol.

3.3 *Belastingheffing; systeem*

Belastingheffing is een zaak van de rijksoverheid en van de lagere overheden, waarbij geldt dat voor elke vorm van belastingheffing altijd een wettelijke grondslag vereist is.³⁴ De materiële wetgeving op fiscaal gebied is te vinden in een veelheid aan bijzondere wetten zoals bijvoorbeeld de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (verder: Wet IB 2001), de Wet op de vennootschapsbelasting en de Wet op de loonbelasting 1964.³⁵ De belastingschuld van de burger vloeit rechtstreeks voort uit de wet. Dit betekent dat er sprake is van een *materiële belastingschuld* van de burger als er aan een aantal wettelijke eisen is voldaan.³⁶ Zo is er bijvoorbeeld sprake van een materiële inkomstenbelastingsschuld indien een in Nederland wonende natuurlijke persoon, in een jaar, de in de Wet IB 2001 omschreven inkomensbestanddelen heeft genoten die gezamenlijk zijn belastingvrije som overtreffen.

³¹ Ch.J. Langereis, *Fiscale rechtsbescherming*, Deventer : Kluwer, 1986, p. 1.

³² L.G.M. Stevens, *Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*, Deventer ; Kluwer, 2007 p. 9.

³³ Happé 1996, p. 16 e.v.

³⁴ Zie voor een nadere toelichting over de wettelijke grondslag paragraaf 3.4.

³⁵ Onder materieel belastingrecht wordt verstaan het geheel van bepalingen inzake het ontstaan, de grootte en het teniet gaan van de belastingschuld.

³⁶ Ch. J. Langereis en I. de Roos, *hoofdpijnen fiscaal procesrecht*, Deventer : Kluwer, 2006, p. 13.

De *formele belastingschuld* wordt door de belastingadministratie vastgelegd op basis van de daar bekende gegevens. Is de formele belastingschuld, na dat jaar, hoger dan de materiële schuld, dan zal deze schuld door de belastinginspecteur in de vorm van een (voor bezwaar en beroep vatbare) belastingaanslag worden geheven.^{37 38}

Omdat de gezamenlijke belastingopbrengst voor de overheid een belangrijke inkomstenbron is, is er in de loop der jaren een verfijnd systeem van belastingheffing ontwikkeld. Voor de rechtsbescherming is het van belang om te weten hoe dit systeem op hoofdlijnen functioneert nu tegen de meeste heffingen bezwaar en beroep open staat. Er wordt door de overheid gebruik gemaakt van drie verschillende heffingstechnieken. De bepalingen betreffende deze heffingen zijn opgenomen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (verder Awr). Kort samengevat gaat het om de onderstaande heffingen.

1. *Heffing bij wijze van aanslag (hoofdstuk III van de Awr)*

De belastingaanslag wordt bij de heffing bij wijze van aanslag opgelegd op grond van de *aangifte* van de belastingplichtige. De belastingplichtige wordt daarbij uitgenodigd tot het doen van aangifte.³⁹ De belastinginspecteur onderwerpt de aangifte aan een onderzoek en stelt vervolgens de aanslag vast (hij *regelt* de aanslag). Bij de heffing bij wijze van aanslag kunnen vier soorten belastingaanslagen worden opgelegd: de voorlopige aanslag, de (definitieve) aanslag, de navorderingsaanslag en de conserverende aanslag.^{40 41}

2. *Heffing bij wege van afdracht op aangifte (hoofdstuk IV van de Awr)*

Bij deze vorm van belastingheffing vindt de heffing primair plaats zonder dat er een belastingaanslag wordt opgelegd. Degene die de belasting moet afdragen constateert zelf door middel van zijn aangifte hoeveel belasting hij aan de belastingdienst verschuldigd is. Het bekendste voorbeeld hiervan is de loonbelasting. De werkgever (de inhoudingsplichtige) houdt de belasting in op het loon van de werknemer en draagt de ingehouden belasting vervolgens af aan de belastingdienst. Heeft de inhoudingsplichtige niet (volledig) aan zijn verplichtingen voldaan dan kan de inspecteur een *naheffingsaanslag* opleggen.

3. *Heffing bij wege van voldoening op aangifte (hoofdstuk IV van de Awr)*

Het enige verschil tussen *voldoening* op aangifte en *afdracht* op aangifte is dat er bij *voldoening* op aangifte sprake is van *belastingplicht* in plaats van *inhoudingsplicht* omdat de belastingplichtige in dit geval zijn *eigen* belasting betaalt. Het belangrijkste voorbeeld hiervan is de omzetbelasting. De belastingplichtige (de ondernemer) stelt zelf vast hoeveel omzetbelasting hij moet voldoen. Hij doet aangifte omzetbelasting en betaalt het op de aangifte vermelde bedrag vervolgens aan de belastingdienst.

Het verschil tussen de *aanslagbelastingen* (ad. 1) en de *aangiftebelastingen* (ad. 2 en 3), komt met name tot uiting in het verschil in functie van de aangifte. Bij aanslagbelastingen is de aangifte een hulpmiddel voor de inspecteur bij de vaststelling van de belastingschuld. Bij de aangiftebelasting bemoeit de inspecteur zich in eerste instantie niet met de berekening van de belastingschuld. Kenmerkend verschil met de aanslagbelastingen is voorts dat bij de

³⁷ H.J. Hofstra, *inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*, Deventer : Kluwer, p. 45.

³⁸ De belastinginspecteur is het bestuursorgaan (artikel 11 Awr).

³⁹ Artikel 8 van de Awr: 1. ieder die is uitgenodigd tot het doen van aangifte, is gehouden aangifte te doen (...) Het bekendste voorbeeld is de uitnodiging om aangifte te doen voor de inkomstenbelasting, de welbekende blauwe brief die ieder jaar in januari/februari bij de meeste burgers op de deurmat valt.

⁴⁰ Van belang is dat tegen al deze aanslagen bezwaar en beroep kan worden ingesteld. Voor het verschil in deze aanslagen zie uitgebreid. L.G.M. Stevens, *Elementair belastingrecht*, Deventer : Kluwer, 2007 p. 48 e.v.

⁴¹ In deze scriptie wordt de belastinginspecteur ook aangeduid als de inspecteur.

aangiftebelastingen de verschuldigde belasting niet wordt geformaliseerd in een aanslag maar dat deze op aangifte wordt voldaan of afgedragen.

Gelet op de systematiek bij de aanslagbelastingen, mag de belastingplichtige er vanuit gaan dat de inspecteur de aangifte heeft gecontroleerd. Dit heeft tot gevolg dat indien de inspecteur de aanvankelijk te weinig geheven belasting wil navorderen, hij moet beschikken over informatie die bij het opleggen van de aanslag nog niet bekend was. Dit worden een 'nieuw feit' genoemd (artikel 16 van de Awr). Hij heeft immers al de kans gehad om zich in de aangifte te verdiepen en zich over de aangifte uit te spreken. Bij de aangiftebelastingen hoeft de inspecteur zich nog niet meteen te verdiepen in de aangifte en hoeft hij zich dus ook nog niet uit te spreken over de rechtspositie van de belastingplichtige. Dit biedt de belastingplichtige een mindere wijze van rechtsbescherming dan bij een aanslagbelasting.⁴² Indien de inspecteur achteraf constateert dat er te weinig belasting is ingehouden of afgedragen kan een naheffingsaanslag worden opgelegd, ook wanneer geen sprake is van een 'nieuw feit' (artikel 20 van de Awr).

Indien een belastingplichtige zijn fiscale verplichtingen niet nakomt kan de inspecteur naast de belastingaanslag een *bestuurlijke boete* opleggen (artikel 67a tot en met 67pb van de Awr).⁴³ Er wordt daarbij een onderscheid gemaakt tussen de *verzuimboete*, bijvoorbeeld indien de belastingplichtige niet tijdig aangifte inkomstenbelasting heeft gedaan en de *vergrijpboete*, bijvoorbeeld indien de belastingplichtige opzettelijk geen aangifte inkomstenbelasting heeft gedaan. De hoogte van de boete is afhankelijk van de aard van de overtreding of het vergrijp en de hoogte van de te betalen belasting.

Het voornoemde stelsel geldt voor de rijksbelastingen. Lokale overheden heffen ook belastingen. Deze lokale heffingen worden niet opgelegd op basis van een aangifte maar op basis van bij de lagere overheden aanwezige gegevens. De wijze van heffen is geregeld in de gemeentewet en de provinciewet en in de gemeentelijke en provinciale verordeningen.

Kan de burger zich om wat voor reden niet verenigen met de belastingaanslag dan zal hij zich hieraan proberen te onttrekken. Dit kan door belastingvlucht naar het buitenland, belastingfraude of door belastingvermijding via allerlei juridische constructies. Maar hij kan ook gebruik maken van het hem ter beschikking staande stelsel van rechtsbescherming.

3.4 *Rechtsbescherming in het fiscale bestuursprocesrecht; begripsvorming*

Evenals in het bestuursrecht worden er in het belastingrecht verschillende betekenissen aan het begrip rechtsbescherming toegekend. Het begrip fiscale rechtsbescherming wordt onder meer gebruikt indien er sprake is van een interpretatie van fiscale wetgeving in het voordeel van de belastingplichtige. Van rechtsbescherming wordt ook gesproken indien er regels zijn die grenzen stellen aan de mogelijkheid tot het opleggen van belastingaanslagen, zoals bijvoorbeeld de regel dat de inspecteur na afloop van een bepaalde termijn geen belastingaanslag meer mag vaststellen. Voorts wordt er in het fiscale recht van rechtsbescherming gesproken indien de belastingplichtige zich kan beroepen op vertrouwen dat de fiscus bij hem heeft gewekt.⁴⁴ In dit onderzoek wordt de term rechtsbescherming echter gebruikt om de mogelijkheden aan te duiden die de belastingplichtige heeft om op te komen tegen besluiten van de belastinginspecteur waarmee hij het niet eens is. Daarbij gaat het niet

⁴² Stevens 2007, p. 52.

⁴³ Verder uitgewerkt in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (Stcrt 1997, nr. 248, p. 28).

⁴⁴ Happé 1996, p. 109.

om de vraag of de belastingplichtige al dan niet gelijk heeft, maar alleen of hij zijn gelijk via de bestuursrechtelijke weg kan krijgen.⁴⁵ Langereis omschrijft in zijn dissertatie het begrip rechtsbescherming als volgt:

*'De bescherming die de belastingrechter biedt tegen handelingen van de belastingadministratie doordat hij de bevoegdheid heeft deze handelingen te beoordelen en zo nodig te vernietigen.'*⁴⁶

3.4.1 Voorlopige rechtsbescherming in het fiscale bestuursprocesrecht

De voorlopige voorziening binnen het belastingprocesrecht is een jong verschijnsel. Pas sinds 1 september 1999 is voor belastinggeschillen hoofdstuk 8 van de Awb, van overeenkomstige toepassing verklaart. Sinds 1 september 1999 kunnen belastingplichtigen de voorzitter (president) van het Hof verzoeken de voorlopige voorziening te treffen een besluit van de belastingdienst te schorsen hangende een lopende bezwaar- of beroepsprocedure. Aanleiding om deze procedure ook in het belastingrecht in te voeren was dat er in het verleden veel tijd zat tussen het indienen van het beroepschrift en de uiteindelijke beslissing van het Hof waardoor er behoefte kon ontstaan aan een tijdelijke maatregel.⁴⁷ Sinds 1 januari 2005, met de invoering van de Wet belastingrechtspraak in twee instanties, dient een voorlopige voorziening in eerste aanleg gevraagd te worden bij de voorzieningenrechter van de sector bestuursrecht van de rechtbank. Voor een nadere begripsomschrijving van de voorlopige voorziening wordt verwezen naar wat al in paragraaf 2.3 over de voorlopige voorziening is opgemerkt.

3.5 Fiscale rechtsbescherming; grondslagen

Het fiscale stelsel van rechtsbescherming kent een langdurige geschiedenis. Sinds de negentiende eeuw bestaat er in Nederland voor de burger de mogelijkheid zich te verzetten tegen de heffing van bepaalde belastingen, doordat hij daartegen in beroep kan komen bij een onafhankelijke instantie. Op het gebied van de vermogensbelasting werden in 1892 al onafhankelijke instanties in het leven geroepen. Uiteindelijk kwamen er in 1915 Raden van Beroep die bevoegd waren voor een groot aantal belastingen.⁴⁸ Wellicht hangt deze vroegtijdige bescherming ermee samen dat de overheid geneigd is zich eerder partijdiger op te stellen als het erom gaat om zijn eigen vermogensrechtelijke belangen veilig te stellen.⁴⁹ De rechtsbescherming op fiscaal gebied rust, in beginsel, evenals in het bestuursrecht op het idee van rechtstatelijkheid. Echter naast artikel 112 van de Grw., waarin de toegang tot de rechter ook voor belastinggeschillen is gewaarborgd, kent het belastingrecht nog een constitutionele peiler, namelijk het in artikel 104 van de Grw. verankerde legaliteitsbeginsel. Artikel 104 van de Grw. luidt als volgt:

*'Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld.'*⁵⁰

⁴⁵ M.W.C. Feteris, *hoe is het gesteld met de fiscale rechtsbescherming?*, Amersfoort : SDU, 2008 p. 9.

⁴⁶ Langereis 1986, p. 3.

⁴⁷ Langereis en de Roos, 2006, p. 173.

⁴⁸ Langereis 1986, p. 21.

⁴⁹ Feteris 2008, p. 12.

⁵⁰ Met belastingen worden bedoeld de Rijksbelastingen. Met de 'andere heffingen' wordt bedoeld de niet-rijksbelastingen, zoals de provinciale en gemeentelijke belastingen en retributies.

Dit beginsel voorkomt dat rijksbelastingen geheven worden op grond van regelingen die niet aan goedkeuring van de Tweede en Eerste Kamer der Staten-Generaal zijn onderworpen. Op grond van artikel 127 van de Grw. komt de lagere overheid de bevoegdheid toe om (belasting)verordeningen vast te stellen. De bijzondere bepalingen met betrekking tot gemeentelijk en provinciale belastingen zijn opgenomen in de gemeentewet en de provinciewet.⁵¹

3.6 *Fiscale rechtsbescherming; functies*

Zoals reeds eerder opgemerkt ontstaat daar waar de overheid belasting heft ook de behoefte van de burger aan rechtsbescherming tegen deze belastingheffing. In paragraaf 2.2 zijn een aantal functies geduid die aan rechtsbescherming in het bestuursprocesrecht worden toegekend. Toegespitst op het belastingprocesrecht kunnen volgens Feteris de volgende functies worden onderscheiden.⁵²

- In gevallen waarin tussen de belastingplichtige en de inspecteur een geschil over de feiten of de toepassing van het recht blijft bestaan is het van belang dat belastingplichtigen hun conflict aan een onafhankelijke instantie kunnen voorleggen;
- In een rechtsstaat is het niet passend dat wanneer de inspecteur in de ogen van de belastingplichtige onrechtmatige besluiten neemt, deze zich hiertegen niet kan verweren bij een andere instantie dan de belastingdienst;
- Daarnaast is rechtsbescherming in het belastingrecht niet alleen van belang in die zaken waarin zij wordt ingeroepen. Het besef dat het mogelijk is een onafhankelijke instantie in te schakelen, zal ertoe leiden dat de inspecteur zich in algemene zin zorgvuldiger en gematigder opstelt bij het opstellen van belastingaanslagen en beschikkingen;
- Voorts kan van uitleg van de belastingregels door een onafhankelijke rechter een precedentwerking uitgaan. Wanneer een onafhankelijke rechter reeds in een vergelijkbaar geval heeft uitgemaakt hoe een bepaalde belastingregel moet worden uitgelegd, kunnen toekomstige conflicten over dezelfde regel wellicht uitblijven. In zekere zin draagt rechtsbescherming dan ook bij aan rechtszekerheid en rechtsvorming;
- Daarnaast zal een belastingplichtige, als hij van de onafhankelijke rechter hoort dat hij ongelijk heeft, dit wellicht eerder aanvaarden en accepteren dan van de in zijn ogen bevooroordeelde inspecteur.

3.7 *Het huidige stelsel van fiscale rechtsbescherming*

Het formele belastingprocesrecht is hoofdzakelijk geconcentreerd in een tweetal bijzondere wetten.⁵³ Dit zijn de Awb en de Awr.⁵⁴ Uitgangspunt is dat de Awb als regel ook in het belastingprocesrecht integraal moet worden toegepast. Maar uitzonderingen op de (Awb) regel komen voor omdat de wetgever rekening heeft gehouden met de voor het belastingrecht typische kenmerken. Met het bijzondere karakter van het belastingrecht is bijvoorbeeld

⁵¹ Deze lokale belastingen worden niet verder besproken.

⁵² Feteris 2008, p. 13.

⁵³ Onder formeel belastingrecht moet worden verstaan het recht dat regelt de wijze waarop de belastingschuld wordt vastgesteld, de omvang van de bevoegdheden die ten behoeve van die vaststelling toekomen aan de fiscus en de waarborgen voor de belastingplichtige tegen overschrijding of verkeerd gebruik van die bevoegdheden.

⁵⁴ Daarnaast komt formeel belastingrecht voor in de Douanewet en de Invorderingswet die hier niet verder worden besproken.

rekening gehouden in artikel 4:12 van de Awb, waar een uitzondering is opgenomen op de hoorplicht voor financiële beschikkingen. Voorts is in artikel 22j van de Awr een van de Awb afwijkende aanvangstermijn voor het indienen van een bezwaarschrift opgenomen. Verder is in artikel 25, eerste lid, van de Awr anders dan in de Awb bepaald dat de belanghebbende alleen op verzoek wordt gehoord.

Het huidige stelsel van fiscale rechtsbescherming ziet er als volgt uit. Indien een belastingplichtige het niet eens is met een besluit van de inspecteur (meestal een aanslag) kan hij hiertegen een rechtsmiddel aanwenden. Bestuursrechtelijk gezien is een *aanslag* die aan een bepaalde belastingplichtige wordt opgelegd aan te merken als een beschikking als bedoeld in artikel 1:3 van de Awb. Hiertegen kan op grond van artikel 7:1 van de Awb bezwaar worden gemaakt. Een bezwaar gericht tegen de aanslag, waarbij eveneens een boete is opgelegd, wordt geacht mede gericht te zijn tegen de boete. Daarna kan, op grond van artikel 8:1 van de Awb, beroep bij de rechtbank worden ingesteld. In afwijking van artikel 8:1, eerste lid, van de Awb kan tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit op grond van artikel 26 van de Awr slechts beroep bij de rechtbank worden ingesteld, indien het betreft:

a. een belastingaanslag, daaronder begrepen de in artikel 15 van de Awr voorgeschreven verrekening of

b. een voor bezwaar vatbare beschikking.

2. De voldoening op afdracht of aangifte, dan wel de inhouding door de inhoudingsplichtige, van een bedrag al belasting wordt voor de mogelijkheid van beroep gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur (...).⁵⁵

Op grond van artikel 8:81 van de Awb kan er door middel van een voorlopige voorziening om voorlopige rechtsbescherming worden verzocht. Na de beslissing van de rechtbank in de bodemzaak kan hoger beroep worden ingesteld. Op grond van artikel 27h van de Awr kunnen partijen hoger beroep instellen tegen een uitspraak als bedoeld in afdeling 8.2.6. van de Awb. Dit met uitzondering van een vijftal soorten uitspraken genoemd in artikel 27h, tweede lid, van de Awr. Daarnaast hebben de partijen de mogelijkheid om, indien het Hof uitspraak heeft gedaan in de hoofdzaak, cassatieberoep in te stellen bij de HR. Dit kan alleen niet tegen de vier soorten uitspraken die staan vermeld in artikel 28, vierde lid, van de Awb. Sinds 1 januari 2005 bestaat ook de mogelijkheid tot het instellen van sprongcassatie, zo is in artikel 28, derde lid, van de Awr bepaald. Indien beide partijen daarvoor toestemming geven kan tegen de uitspraak van de rechtbank, of van de uitspraak van de voorzieningenrechter van de rechtbank indien deze uitspraak in de hoofdzaak heeft gedaan, beroep in cassatie worden ingesteld.

3.8 *Fiscaal procesrecht v bestuursprocesrecht*

Het bestuursprocesrecht wijkt op een aantal onderdelen af van het fiscaal procesrecht. Zo wordt het belanghebbende begrip in het fiscaal procesrecht wat beperkter uitgelegd dan in het bestuursprocesrecht. Daarnaast stelt de HR stelt zich in haar jurisprudentie wat betreft de *ontvankelijkheid* van bezwaar- en beroepschriften anders op dan, in laatste instantie, de CRvB en ABRvS. In het kader van de voorlopige rechtsbescherming zijn deze afwijkingen echter minder van belang. Dat geldt echter niet voor het gesloten stelsel van rechtsmiddelen en de wijze waarop de rechtsbescherming met betrekking tot de in- en terugvordering is geregeld.

⁵⁵ Zie paragraaf 3.8.1 voor een nadere toelichting op het gesloten stelsel.

3.8.1 *Het gesloten stelsel van rechtsmiddelen*

Een belangrijke afwijking in het fiscaal procesrecht in vergelijking met het overige bestuursrecht is het in het fiscaalprocesrecht bestaande *gesloten stelsel van rechtsmiddelen*. Artikel 26 van de Awr bepaalt, kort samengevat, dat in afwijking van artikel 8:1 van de Awb slechts beroep openstaat inzake een *belastingaanslag* of tegen de *voldoening op aangifte of afdracht* en tegen de *voor bezwaar vatbare beschikking*. Met een voor bezwaar vatbare beschikking wordt bedoeld die beslissing van de inspecteur die andere belangen van de burger raakt dan de belastingaanslag of voldoening op aangifte of afdracht, en die om die reden krachtens wetsbepaling door de belastingdienst bij voor bezwaar vatbare beschikking moeten worden genomen.⁵⁶ Bij voorbeeld in artikel 3.105 van de wet IB 2001 wordt voorgeschreven dat het bedrag van een te verrekenen verlies *bij voor bezwaar vatbare beschikking* wordt vastgesteld. Tegen andere besluiten die *niet* zijn aangemerkt als voor bezwaar vatbare beschikkingen kan geen bezwaar of beroep worden ingesteld. Dit heeft ook gevolgen voor de voorlopige rechtsbescherming nu hiervoor geldt dat slechts een voorlopige voorziening gevraagd kan worden indien bezwaar of beroep is ingesteld.

Op het gesloten stelsel van rechtsmiddelen is in de literatuur veel kritiek geuit omdat het stelsel met zich brengt dat tegen een aantal besluiten van de inspecteur geen bezwaar en beroep mogelijk is. Zo is een belastingplichtige verplicht om aan de inspecteur alle gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor de belastingheffing van belang *kunnen* zijn (artikel 47, eerste lid en onderdeel a., van de Awr). Wanneer de belastingplichtige vindt dat de inspecteur in zijn vraagstelling veels te ver gaat en besluit niet alle vragen te beantwoorden, kan hij hierover pas het oordeel van de rechter vragen in het kader van de procedure over de belastingaanslag. Dit terwijl, mocht de rechter oordelen dat de inspecteur deze vragen terecht heeft gesteld, de belastingplichtige wel de bewijslast krijgt en het niet meer voldoende is dat hij aannemelijk maakt dat de belastingaanslag te hoog is vastgesteld, maar dat hij dit overtuigend moet aantonen (artikel 27e van de Awr).⁵⁷

Door tal van auteurs wordt het gesloten stelsel van rechtsmiddelen gezien als een fundamentele tekortkoming van de rechtsbescherming. Happé spreekt in dit verband van een ernstig rechtstatelijk gebreknu er voor een aantal niet voor bezwaar- en beroep vatbare besluiten geen met waarborgen omklede rechtsgang bij de bestuursrechter open staat.⁵⁸ Over de niet voor bezwaar vatbare besluiten kan wel worden geklaagd bij de Nationale ombudsman en de Verzoekschriftencommissies van het parlement, die beiden niet aan de belastingdienst zijn gelieerd. Deze instanties kunnen echter geen bindende beslissingen nemen en bieden daarmee geen ‘echte’ rechtsbescherming. Een onafhankelijke en bindende beslissing kan uiteindelijk wel worden genomen door de burgerlijke rechter als ‘restrechter’ op grond van een actie uit onrechtmatige daad.⁵⁹ Maar dit is een lange omslachtige weg die zelden wordt bewandeld.

De wetgever ziet echter niet veel aanleiding om het stelsel van gesloten rechtsmiddelen af te schaffen. Belangrijke redenen om het huidige gesloten stelsel in stand te houden zijn volgens de Staatssecretaris dat verhoogde rechtsbescherming tot veel meer procedures zal leiden en

⁵⁶ Stevens 2007, p. 67.

⁵⁷ Voor de omkering en verzwaring van de bewijslast zie artikel 27e van de Awr.

⁵⁸ Onder meer J.A.R. Van Eijnsden, in WFR 2007/6687, R.H. Happé, WFR 2007/6708, L.G.M. Stevens in WFR 2003/6539, p. 1188.

⁵⁹ De kort geding rechter treedt ook op als restrechter indien er geen bevoegde voorzieningenrechter is.

zowel de belastingdienst als de rechterlijke organisatie dit niet aan zullen kunnen. Daarnaast is het fiscale rechtsbeschermingsstelsel historisch zo gegroeid met een goed functionerend gesloten stelsel van rechtsbescherming.⁶⁰ Verandering is daarom volgens de wetgever niet hard nodig. Voorts is het huidige stelsel overzichtelijk en duidelijk. Voor een belastingplichtige is het direct duidelijk of er bezwaar of beroep openstaat, nu precies is aangegeven welke besluiten voor bezwaar en beroep vatbaar zijn. Dit in tegenstelling tot de Awb waar een ruim besluitbegrip wordt gehanteerd en lang niet altijd duidelijk is of een handeling van een bestuursorgaan moet worden aangemerkt als besluit.

3.8.2 Invordering⁶¹

Zoals reeds eerder beschreven heeft een aanhangig gemaakt bezwaar geen schorsende werking. In artikel 9, elfde lid, van de Invorderingswet is bepaald dat een verplichting tot betaling evenmin wordt geschorst door de indiening van een bezwaar- of beroepschrift inzake een belastingaanslag.⁶² Daarvoor dient een apart verzoek te worden ingediend bij de ontvanger en niet de inspecteur die het bedrag van de aanslag vaststelt om uitstel van betaling te krijgen totdat op het bezwaar- of beroepschrift is beslist. In het algemeen wordt voor het gedeelte van het besluit waartegen bezwaar of beroep wordt ingesteld ook uitstel van betaling verleend.⁶³ Dit houdt tevens in dat mocht een belastingplichtige het om wat voor reden dan ook niet eens zijn met de invorderingsmaatregelen die de ontvanger heeft genomen hij zich dient te wenden tot de civiele rechter en niet tot de (fiscale) bestuursrechter. Bij beschikkingen van financiële aard in het algemene bestuursrecht kan het ook gaan om invordering van hetgeen door het bestuursorgaan onverschuldigd is betaald. Te denken valt hierbij aan teveel ontvangen uitkering op grond van de Werkloosheidswet of een ten onrechte ontvangen uitkering op grond van de Algemene Bijstandswet. In tegenstelling tot de belastingplichtige kan een belanghebbende tegen een dergelijke beslissing de normale rechtsmiddelen bezwaar- en beroep aanwenden. Als gevolg daarvan kan hij ook hiertegen een voorlopige voorziening vragen bij de voorzieningenrechter. De bestuursrechter oordeelt in dit geval zelf over de rechtmatigheid van het terug of in te vorderen bedrag.

3.9 Effectieve (voorlopige) rechtsbescherming in het fiscale bestuursprocesrecht

Gezien het voorgaande en toegespitst op het fiscale bestuursprocesrecht valt het begrip effectieve voorlopige rechtsbescherming als volgt te definiëren:

De mogelijkheid die voor de belastingplichtige bestaat, om in afwachting van de beslissing op het bodemgeschil met de inspecteur of lagere overheid, zijn klacht voor te leggen aan de voorlopige voorzieningenrechter, die ter zake, binnen een redelijke termijn, een bindende beslissing neemt die de belangen en rechten van de belastingplichtige op zodanige wijze voorlopig veilig stelt, dat hij ook iets aan die voorlopige beslissing heeft.

Op het eerste gezicht lijkt het, gezien het gesloten stelsel van rechtsmiddelen, dat er sprake is van minder rechtsbescherming in het fiscale procesrecht dan in het bestuursprocesrecht. Daar staat tegenover dat dit stelsel wel tot gevolg heeft dat het voor een belastingplichtige direct

⁶⁰ Kamerstukken II, 2006-2007, nr. 30.322, nr 13, p. 2.

⁶¹ Het begrip invordering dient in dit verband ruim te worden uitgelegd. Er wordt mede onder begrepen het verzoeken om een (andere) betalingsregeling, verzoeken om uitstel van betaling, terugvordering etc.

⁶² Langereis en de Roos 2006, p. 69.

⁶³ Op grond van artikel 25 van de Leidraad invordering 2008 (Stcrt. 2008, nr. 122, p. 18).

duidelijk is of er bezwaar of beroep openstaat. Dit is in het bestuursprocesrecht, waar een ruim besluitbegrip wordt gehanteerd, niet altijd duidelijk.

3.10 *Samenvatting*

In dit hoofdstuk is de rechtsbescherming in het fiscaal bestuursprocesrecht beschreven. Naast een aantal overeenkomsten heeft de rechtsbescherming in het belastingprocesrecht nog steeds zijn eigen kenmerken. De meest in het oogspringende is het gesloten stelsel van rechtsmiddelen, als gevolg waarvan de belastingplichtige niet tegen elk besluit van de inspecteur bezwaar en beroep kan aantekenen. Dit heeft weer tot gevolg dat hij niet om voorlopige rechtsbescherming kan vragen. Voorts dient een belastingplichtige, indien hij het niet eens is met een bepaalde terugvorderingsmaatregel zich in eerste instantie te wenden tot de ontvanger. Voor het verkrijgen van (voorlopige) rechtsbescherming is hij vervolgens aangewezen op de civiele rechter. Dit in tegenstelling tot een belanghebbende in het niet-fiscale bestuursrecht. Indien deze het niet eens is met een in een financiële beschikking neergelegde terugvorderingsmaatregel dient hij zich te wenden tot het bestuursorgaan dat het besluit heeft genomen of te wenden tot de bestuursrechter indien hij (voorlopige) rechtsbescherming wenst. Of en welke invloed deze verschillende elementen hebben op de effectiviteit van de voorlopige rechtsbescherming in het fiscale procesrecht zal in de volgende hoofdstukken aan de orde komen.

4.1 *Inleiding*

In dit hoofdstuk staat de fiscale voorlopige voorziening als rechtsmiddel ter verkrijging van (voorlopige) rechtsbescherming centraal. Belastingprocedures namen in het verleden geruime tijd in beslag. Tussen de indiening van een beroepschrift tot en met de uitspraak van het hof zat in veel gevallen een periode van meer dan een jaar.⁶⁴ Sinds 1 januari 2005 is de behandeling van belastinggeschillen in eerste aanleg opgedragen aan (de sectoren bestuursrecht van) de rechtbank. Hoewel de rechtbanken doorgaans ruimschoots beslissen binnen de termijn van een jaar kan dit in bepaalde spoedeisende zaken toch te lang zijn nu het maken van bezwaar en het instellen van beroep in belastingzaken geen schorsende werking heeft en de (soms onomkeerbare) rechtsgevolgen van het bestreden besluit direct in werking treden. Om dit probleem te ondervangen heeft de wetgever de mogelijkheid van de voorlopige voorziening in het leven geroepen. Aanvankelijk was er enige weerstand tegen het invoeren van de voorlopige voorzieningprocedure voor fiscale zaken. De HR nam het standpunt in dat er naast de bestaande mogelijkheden tot versnelde behandeling (artikel 8:52 en 8:54 van de Awb) weinig behoefte bestond aan deze rechtsfiguur. Voorts vreesde de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (verder: VNG) dat teveel belastingplichtigen hiervan gebruik zouden gaan maken en dat de rechterlijke macht niet alleen overbelast zou raken, maar hiermee ook teveel op de stoel van het bestuursorgaan zou gaan zitten.⁶⁵ Gezien het zeer beperkte aantal zaken waarin tot op heden verzocht is om een voorlopige voorziening is deze vrees van de HR en VNG niet uitgekomen.⁶⁶ Het verzoek om een voorlopige voorziening moet, alvorens inhoudelijk behandeld te kunnen worden, aan een aantal voorwaarden voldoen. Deze voorwaarden zullen in dit hoofdstuk worden besproken. In dit verband komen aan de orde de vraag wanneer er sprake is van een bevoegde rechter en de vraag wanneer een verzoek ontvankelijk is. Daarnaast is er in dit hoofdstuk aandacht voor de wijze waarop de inhoudelijke toetsing van een verzoek om een voorlopige voorziening plaats vindt. Daarbij is er aandacht voor de door de voorzieningenrechter te maken belangenafweging en de noodzakelijke aanwezigheid van een spoedeisend belang. Ook wordt de mogelijkheid tot kortsluiten besproken en wordt aangegeven welke uitspraken de voorlopige voorzieningenrechter kan doen. Vervolgens komt ter sprake of het mogelijk is hoger beroep tegen een uitspraak van de voorzieningenrechter in te stellen. Dit hoofdstuk begint met een overzicht van de wettelijke regeling inzake de voorlopige voorziening.

4.2 *De wettelijke regeling*

De werking van een belastingaanslag wordt op grond van artikel 6:16 van de Awb niet opgeschort door het maken van bezwaar of het instellen van beroep.⁶⁷ De rechtsgevolgen van dat besluit treden gewoon in werking. Indien dit voor de belanghebbende nadelige gevolgen heeft kan hij om een voorlopige voorziening vragen. De voorlopige voorziening is geregeld in titel 8.3 van de Awb en draagt als opschrift: 'Voorlopige voorziening en onmiddellijke

⁶⁴ Langereis 2006, p. 173.

⁶⁵ Tak 2006, p. 283.

⁶⁶ Zie hoofdstuk 5 voor de cijfers.

⁶⁷ Op grond van artikel 27h, vijfde lid van de Awr wordt wel schorsende werking toegekend aan de uitspraak van de rechtbank indien hoger beroep wordt ingesteld.

uitspraak in de hoofdzaak' en behelst de artikelen 8:81 tot en met 8:87 van de Awb.⁶⁸ Aan de inrichting van het huidige wettelijke stelsel ligt het connexiteitsbeginsel ten grondslag.⁶⁹ Dit houdt in dat een strikte koppeling tot stand is gebracht tussen de aanhangige bodemzaak en het verzoek om een voorlopige voorziening.⁷⁰ Uit de MvT valt af te leiden dat bewust voor deze koppeling is gekozen en bewust niet is gekozen voor een zelfstandig bestuursrechtelijk kort geding.

Wij zijn van oordeel dat het thans nog te vroeg is om het zogenaamde connexiteitsprincipe, inhoudende dat de voorlopige voorziening uitsluitend kan worden verkregen hangende een bodemprocedure, los te laten. De rechtsmacht van de administratieve rechter, die aanknoopt bij het besluitbegrip, de bezwaarschriftenprocedure en het administratief beroep, alsmede de korte beroepstermijn in bestuursrechtelijke zaken, staan eraan in de weg het bestuursrechtelijke kort geding thans op dezelfde wijze te regelen als zijn burgerrechtelijke pendant.⁷¹

Volgens Schreuder-Vlasblom houdt deze keuze van de wetgever verband met de taak van de bestuursrechter. Deze is niet geroepen zelf direct toepassing te geven aan het bestuursrecht maar om daartoe strekkende besluiten te beoordelen en indien ze onrechtmatig zijn te vernietigen.⁷²

Een belangrijke bepaling van de wettelijke regeling is artikel 8:81 van de Awb omdat hieruit een aantal voorwaarden zijn te destilleren die worden gesteld aan de mogelijkheid tot het treffen van een voorlopige voorziening.⁷³ De tekst luidt als volgt:

1. Indien tegen een besluit bij de rechtbank beroep is ingesteld dan wel, voorafgaand aan een mogelijk beroep bij de rechtbank, bezwaar is gemaakt of administratief beroep is ingesteld kan de voorzieningenrechter van de rechtbank die bevoegd is of kan worden in de hoofdzaak, op verzoek een voorlopige voorziening treffen indien onverwijlde spoed, gelet op de betrokken belangen, dat vereist.
2. Indien bij de rechtbank beroep is ingesteld, kan een verzoek om een voorlopige voorziening worden gedaan door de partij in de hoofdzaak.
3. Indien voorafgaand aan een mogelijk beroep bij de rechtbank bezwaar is gemaakt of administratief beroep is ingesteld, kan een verzoek om een voorlopige voorziening worden gedaan door de indiener van het bezwaarschrift, onderscheidenlijk door de indiener van het beroepschrift of door de belanghebbende die geen recht heeft tot het instellen van administratief beroep (...).

Uit het eerste lid valt af te leiden dat er een *bevoegde rechter* moet zijn. Voorts moet er voorafgaande aan het beroep op de voorzieningenrechter *bezwaar zijn gemaakt* of *beroep zijn ingesteld* tegen een besluit. Daarbij moet er sprake zijn van een *spoedeisend belang*. Tenslotte dient in verband met deze spoedeisendheid een *belangenafweging* plaats te vinden.⁷⁴ Deze eisen zullen achtereenvolgens worden besproken.

4.3 De bevoegde rechter

Alvorens inhoudelijk op het verzoek om een voorlopige voorziening in te kunnen gaan dient de voorzieningenrechter ambtshalve te onderzoeken of hij bevoegd is om de voorlopige voorziening te behandelen. De wetgever heeft hiermee de voorzieningenrechter de mogelijkheid gegeven zijn onbevoegdheid uit te spreken indien hij niet bevoegd is. Deze

⁶⁸ Voorts gelden voor het fiscale procesrecht de reeds in het vorige hoofdstuk besproken aanvullende bepalingen van artikel 27h en 28 van de Awr.

⁶⁹ Th.G.M. Simons, de beoordeling van een verzoek om voorlopige voorziening, in: *JB plus* 2006, nr. 2, p. 18

⁷⁰ Zie uitgebreid over connexiteit paragraaf 4.4.2.

⁷¹ E.J. Daalder, *de parlementaire geschiedenis van de Awb, tweede tranche*, Alphen aan den Rijn, 1994, p. 505.

⁷² Schreuder-Vlasblom 2006, p. 260.

⁷³ P.J.J. van Buuren en T.C. Borman, *Awb, tekst en commentaar*, Deventer : Kluwer, 2009 p. 531.

⁷⁴ D.J. de Korte, de voorlopige voorziening, *Tribuut*, 2007, nr 2.

bevoegdheidsvraag is van openbare orde en gaat vooraf aan een inhoudelijke beoordeling van het verzoek. Deze regel ziet zowel op de relatieve als de absolute competentie. Bevoegd is de voorzieningenrechter waarbij, indien beroep is ingesteld, de hoofdzaak dient. Indien bezwaar of administratief beroep is ingesteld is de voorzieningenrechter bevoegd die, na afloop van de bezwaarfase (en het administratief beroep in andere bestuursrechtelijke zaken) bevoegd kan raken in de hoofdzaak. Wordt er bijvoorbeeld na het indienen van een beroepschrift in de hoofdzaak door dezelfde belastingplichtige een verzoek om een voorlopige voorziening ingediend bij de rechtbank Amsterdam dan zal de Amsterdamse voorzieningenrechter zich onbevoegd verklaren omdat niet hij maar de voorzieningenrechter van de rechtbank Arnhem bevoegd is in de hoofdzaak.^{75 76} De belastingrechter is bevoegd om te oordelen over de rechtmatigheid van de belastingaanslag, maar niet over de invorderingsaspecten daarvan.^{77 78} In de praktijk kan zich het probleem voordoen dat een belastingplichtige zich door middel van een verzoek om een voorlopige voorziening tegen de daadwerkelijke invordering verzet mede met een beroep op de onrechtmatigheid van de belastingaanslag. De voorzieningenrechter dient zich dan voor het gedeelte dat ziet op de invordering onbevoegd te verklaren indien hij van oordeel is dat op voorhand duidelijk is dat de belastingaanslag op zich wel rechtmatig is. Dit is anders indien de voorzieningenrechter constateert dat de opgelegde belastingaanslag wel eens onrechtmatig zou kunnen zijn en als gevolg daarvan de gevraagde voorlopige voorziening toewijst. Het gevolg hiervan is dat de werking van de belastingaanslag wordt geschorst en dientengevolge ook alle invorderingsmaatregelen geschorst dienen te worden. Dit komt omdat de belastingaanslag de executoriale titel vormt voor de te treffen invorderingsmaatregelen. Wordt de invordering desondanks toch doorgezet dan kan er sprake zijn van een onrechtmatige overheidsdaad.⁷⁹

4.4. Ontvankelijkheid

Naast het feit dat slechts een bevoegde rechter kennis kan nemen van een verzoek om een voorlopige voorziening moet voordat daadwerkelijk aan de inhoud van het verzoek kan worden toegekomen de ontvankelijkheid van het verzoek om een voorlopige voorziening worden beoordeeld. Ook deze ontvankelijkheidstoetsing is van openbare orde. In het belastingprocesrecht zijn daarbij twee belangrijke vereisten te onderscheiden, die onafhankelijk zijn van de eisen die gesteld worden in de hoofdzaak. Ten eerste dient het verzoek te zijn ingediend door een *bevoegde persoon* en ten tweede dient voldaan te worden aan het *connexiteitsvereiste*.

4.4.1 De bevoegde persoon

Een verzoek om een voorlopige voorziening kan worden ingediend door de *indiener* van het bezwaarschrift. Dit is meestal de belastingplichtige. Daarnaast kan, indien er beroep bij de rechtbank is ingesteld, op grond van artikel 8:81, tweede lid, van de Awb, een verzoek om een voorlopige voorziening worden gedaan door een partij in de hoofdzaak. Hieruit volgt dat

⁷⁵ Indien deze onbevoegdheid tijdig wordt onderkend vindt op grond van artikel 6:15, juncto 8:81, vierde lid van de Awb doorzending plaats naar de wel bevoegde rechter.

⁷⁶ hof 's Gravenhage, van 24 maart 2009 (LJN BI2888), acht zich onbevoegd omdat de bodemzaak is verwezen naar Amsterdam.

⁷⁷ Invordering heeft betrekking op de wijze hoe en wanneer een belastingplichtige zijn belastingschuld moet voldoen, de belastingrechter stelt alleen deze schuld vast (of juist niet). Is een belastingplichtige het niet eens met de wijze van invordering dan dient hij zich tot te wenden tot de civiele (kort geding) rechter.

⁷⁸ Bijvoorbeeld president Hof 's-Gravenhage van 15 november 2000. (niet gepubliceerd)

⁷⁹ A.J.H. Van Suilen, Rekkelijken en preciezen, de beoordeling van het verzoek om voorlopige voorziening in het belastingrecht, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht*, 2006 nr. 5.

zowel de belastingplichtige als de inspecteur in de beroepsfase een verzoek om een voorlopige voorziening kunnen indienen.⁸⁰

4.4.2 *Connexiteit*

Voorts kan er alleen sprake zijn van een ontvankelijk verzoek indien er voldaan wordt aan het connexiteitsvereiste. Een van de voorwaarden om een verzoek om een voorlopige voorziening ontvankelijk te doen zijn is dat in de hoofdzaak bezwaar, administratief beroep, of beroep is ingesteld. Dit is wat door Simons het *formele aspect* van het connexiteitsvereiste wordt genoemd. Dit volgt direct uit artikel 8:81 van de Awb.⁸¹ Het vereiste van formele connexiteit brengt met zich dat zolang geen belastingaanslag is opgelegd of een voor bezwaar vatbare beschikking is genomen (en er dus geen bezwaar of beroep kan worden ingesteld) niet kan worden verzocht om een voorlopige voorziening. Naast het formele aspect wordt een materieel aspect onderscheiden. Dit houdt in dat de gevraagde voorlopige voorziening betrekking moet hebben op het connexe en in hoofdzaak bestreden besluit. Ten aanzien van de materiële connexiteit onderscheidt Van Suilen in het belastingprocesrecht een precieze en een rekkelijke benadering.⁸² In de precieze benadering wordt de eis gesteld dat de gevraagde voorziening rechtstreeks verband houdt met hetzelfde besluit is als waarover de hoofdzaak gaat.⁸³ Hieruit vloeit voort dat, gezien het gesloten stelsel van rechtsmiddelen, tegen een beperkt aantal besluiten van de inspecteur, namelijk alleen die besluiten waartegen bezwaar en beroep kan worden ingesteld, een voorlopige voorziening kan worden gevraagd.⁸⁴ Daarbij komt dat de gevraagde voorziening in de precieze benadering ook rechtstreeks verband dient te houden met het onderliggende besluit. In de rekkelijke benadering wordt het connexiteitsvereiste zodanig uitgelegd dat een verzoek om een voorlopige voorziening ontvankelijk is indien daarbij binnen de grenzen van de bodemprocedure wordt gebleven. Dit betekent bijvoorbeeld dat indien in de bodemprocedure naast de belastingaanslag (mede) een informatieverzoek, als bedoeld in artikel 47 van de Awr aan de orde kan komen, dit informatieverzoek ook in een voorlopige voorzieningprocedure aan de orde zou moeten kunnen komen en ter zake ook een voorziening zou moeten kunnen worden getroffen. Dit is in de precieze benadering niet mogelijk.

Hoewel de precieze benadering in de belastingrechtspraak de voorkeur geniet verdient vanuit de rechtsbeschermingsgedachte het rekkelijke criterium de voorkeur.⁸⁵ Hiermee wordt de toegang tot de rechter vergroot omdat er hierbij van wordt uitgegaan dat een verzoek om een voorlopige voorziening om alles kan gaan, zolang maar binnen de grenzen van de bodemprocedure wordt gebleven.

4.4.3 *Overige formele vereisten*

Naast de *bevoegde persoon* en de eis van *connexiteit* is er nog een aantal andere formele vereisten die gesteld worden aan de ontvankelijkheid van een verzoek om een voorlopige voorziening. Er dient *tijdig griffierecht* betaald te worden en bij het verzoek om een voorlopige voorziening dient een *afschrift van het bezwaar* of (*administratief*) *beroep* te worden overgelegd om de connexiteit aan te tonen. Daarnaast moet het verzoekschrift

⁸⁰ Van Suilen 2006, nr. 5.

⁸¹ Simons 2006, p. 61.

⁸² Van Suilen 2006, p. 5.

⁸³ Rechtbank Groningen verklaart verzoek niet ontvankelijk vanwege ontbreken materiele connexiteit ondanks aanwezigheid van formele connexiteit.

⁸⁴ Zie het derde voorbeeld uit hoofdstuk 1.1.

⁸⁵ Incidenteel past de belastingrechter de rekkelijke benadering toe zie bijvoorbeeld hof Amsterdam van 12 november 2004, NTFR 2004/1829.

voldoen aan dezelfde eisen die gesteld worden aan de indiening van een bezwaar- of beroepschrift. Het niet voldoen aan deze vereisten kan leiden tot niet-ontvankelijkheid van het verzoek om een voorlopige voorziening.⁸⁶ De connexiteitseis geldt overigens gedurende de gehele voorlopige voorzieningprocedure. Als het bezwaar of het (administratief) beroep wordt ingetrokken vóór de beslissing op het verzoek om een voorlopige voorziening, is van connexiteit geen sprake meer en dient het verzoek eveneens niet-ontvankelijk te worden verklaard.⁸⁷

4.5 *De inhoudelijke beoordeling van het verzoek om een voorlopige voorziening*

Nadat de voorzieningenrechter heeft vastgesteld dat hij bevoegd is of kan worden in de hoofdzaak en ook heeft vastgesteld dat het verzoek om een voorlopige voorziening ontvankelijk is, kan het verzoek inhoudelijk worden beoordeeld. Op welke inhoudelijke gronden kan een verzoek om een voorlopige voorziening nu worden toe- of afgewezen? In de MvT van de Awb staat in de toelichting op de artikelen betreffende de voorlopige voorziening het volgende opgenomen:

'een voorlopige voorziening is, hoezeer zij ook tot effect kan hebben dat het geschil feitelijk gezien definitief wordt beslist, een ordemaatregel voor in beginsel de duur van het bestuursrechtelijk geding ten principale.(...) In deze procedure zal in het kader van de vereiste belangenafweging centraal staan de spoedeisendheid van de (gevraagde) voorziening. De uitspraak van de president komt tot stand op grond van een afweging van enerzijds het belang van betrokkenen dat een onverwijld voorziening wordt getroffen en anderzijds het door de onmiddellijke uitvoering of niet van een met het besluit te dienen belang. (...) De spoedeisendheid van het geding is gelegen in de wenselijkheid van rechtsbescherming ten aanzien van een eventuele onmiddellijke uitvoering van het bestreden besluit. Bij zijn belangenafweging zal de president mede acht kunnen slaan op de (on)rechtmatigheid van het bestreden besluit. De praktijk heeft geleerd dat de onwenselijkheid van een onmiddellijke uitvoering gegeven is, indien naar voorlopig oordeel tot onrechtmatigheid van het in geding zijnde besluit moet worden besloten.'⁸⁸

Uit deze toelichting valt af te leiden dat bij de toetsing door de voorzieningenrechter hij aan een aantal aspecten betekenis dient toe te kennen. Er dient door de voorzieningenrechter bij de beoordeling of er sprake is van een situatie die vanwege het spoedeisend karakter een voorlopige voorziening vereist, een belangenafweging gemaakt te worden. Er moet worden gelet op de betrokken belangen in het kader van de spoedeisendheid. Bij deze belangenafweging dient het individuele belang van verzoeker bij de te treffen voorziening, te worden afgewogen tegen het (algemene) belang dat door inspecteur gediend wordt met de onmiddellijke uitvoering van het bestreden besluit. Simons noemt onder meer als voorbeelden van individuele belangen die zwaarder kunnen wegen dan het algemene belang, de mate van onomkeerbaarheid van het bestreden besluit bij het al dan niet toewijzen van de voorziening, het restitutierisico bij een van de partijen, of de mate waarin bij een van de partijen onherstelbaar nadeel optreedt bij het al dan niet toewijzen van de voorziening.⁸⁹ Volgens Tak dient de belangenafweging voorop te staan bij de inhoudelijke beoordeling van het verzoek door de voorzieningenrechter. Hij dient, gezien het voorlopige karakter van de voorziening, verwijderd te blijven van een voorlopig oordeel over de hoofdzaak. Het veilig stellen van de hoofdzaak is de historische oorsprong en doelstelling van het instituut van de voorlopige voorziening.⁹⁰ Simons kiest voor een andere, meer inhoudelijke, benadering.⁹¹ Volgens

⁸⁶ Artikel 8:81, vierde lid, juncto artikel 6:5 en 6:6 van de Awb.

⁸⁷ Pechler 2003, p. 246.

⁸⁸ Daalder 1994, p. 505.

⁸⁹ Simons 2006, p.54.

⁹⁰ Tak 2008, p. 1403 e.v.

Simons valt niet uit de MvT af te leiden of het zwaartepunt bij de beoordeling van het verzoek nu bij de spoedeisendheid of de onrechtmatigheid van het besluit zou moeten liggen.⁹² Volgens hem dient de voorzieningenrechter zowel aan de *spoedeisendheid van het verzoek* als aan de *(on)rechtmatigheid van het bestreden besluit* belang toe te kennen en minder aan de vereiste belangenafweging. In de praktijk heeft dit bij de toetsing door de voorzieningenrechter van de verzoeken om een voorlopige voorziening geleid tot een aantal verschillende benaderingen. In de ene benadering wordt meer betekenis toegekend aan de spoedeisendheid van het verzoek. De vraag naar het spoedeisend belang fungeert dan als voorvraag. Indien geen spoedeisend belang wordt aangenomen wordt het verzoek afgewezen. In de andere benadering staat de toetsing van de (on)rechtmatigheid van het besluit voorop. Indien de voorzieningenrechter tot de conclusie komt dat het bestreden besluit eenduidig onrechtmatig is zou het verzoek in beginsel moeten worden toegewezen.⁹³ Een derde benadering stelt de belangenafweging, zoals door Tak bepleit, voorop. De fiscale voorzieningenrechter stelt meestal, zo blijkt uit de praktijk, het spoedeisend belang voorop. Is er volgens de fiscale voorzieningenrechter geen spoedeisend belang dan wordt de gevraagde voorziening afgewezen en vormt de voorzieningenrechter zich geen (voorlopig) oordeel meer over de rechtmatigheid van het bestreden besluit. Is er wel sprake van een spoedeisend belang dan wordt vervolgens de rechtmatigheid van het besluit getoetst. Staat de onrechtmatigheid van het besluit vast, dan dient het verzoek te worden toegewezen. Staat de rechtmatigheid van het bestreden besluit niet bij voorbaat vast, dan dient tenslotte een belangenafweging te volgen.⁹⁴

4.5.1 *Het spoedeisend belang*

Het indienen van een bezwaar- of beroepschrift tegen een (voorlopige) aanslag schorst de verplichting van betaling niet.⁹⁵ Wordt er nu door de voorzieningenrechter wanneer er geen uitstel van betaling is verleend per definitie een spoedeisend belang aangenomen? Nee, een financieel belang *alleen* wordt onvoldoende geacht om tot het voorlopig oordeel te komen dat er sprake is van spoedeisendheid. De gedachte hierachter is dat, blijkens de parlementaire geschiedenis, de financiële gevolgen na afloop van de bodenzaak kunnen worden hersteld.⁹⁶ Volgens Langereis is dit eigenlijk tegenstrijdig nu belastingheffing zowel voor de overheid als de belastingplichtige alleen maar een financieel belang kent.⁹⁷ Daarnaast kan het spoedeisend belang teniet gaan als er door de ontvanger alsnog uitstel van betaling wordt verleend.⁹⁸ Echter indien geen uitstel van betaling is verleend wil dit niet zeggen dat er dan (automatisch) sprake is van een spoedeisend belang. Immers, de parlementaire geschiedenis indachtig, is een financieel belang alleen te weinig om te kunnen spreken van een spoedeisend belang. Er dienen ook andere nevenfactoren aanwezig te zijn. Voorbeelden waarin door de voorzieningenrechter wel spoedeisendheid werd aangenomen zijn als er een faillissement dreigt of indien het bedrijfsbelang ernstig wordt geschaad.⁹⁹ Het feit dat een financieel belang

⁹¹ Volgens Tak een onjuiste benadering omdat in de visie van Simons de belangenafweging pas wordt gemaakt na de beoordeling van de spoedeisendheid en de (on)rechtmatigheid van het besluit.

⁹² Simons 2006, p.64, 65.

⁹³ Dit kan volgens Tak 2008, p. 1410 alleen als met zekerheid moet worden besloten tot onrechtmatigheid van het bestreden besluit, waarmee de onwenselijkheid van directe uitvoering van dat besluit is gegeven.

⁹⁴ Van Suilen, p. 8.

⁹⁵ E. Thomas, de voorlopige voorziening: een (voorlopige) tussenstand?, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht*, januari 2001, nr. 1, p. 9.

⁹⁶ Kamerstukken II, 1996-1997, nr. 25175 nr. 3 p. 4.

⁹⁷ Langereis 2006, p. 178.

⁹⁸ hof Amsterdam, 5 juli 2000 nr. 00/00673 FED 2000/401.

⁹⁹ hof 's-Gravenhage, 12 maart 2003, nr. 02/4900 VN 2003/16.3.2.

alleen onvoldoende is om een spoedeisend belang aan te nemen heeft dan ook een dempende werking op het aantal verzoeken om een voorlopige voorziening.

4.6 *Kortsluiten*

Met de inwerkingtreding van de Wet belastingrechtspraak in twee instanties op 1 januari 2005 is artikel 8:86 van de Awb ook van toepassing verklaard op de fiscale voorlopige voorzieningprocedure. In dit artikel is aan de bestuursrechter de bevoegdheid toegekend om, indien beroep is ingesteld, gelijktijdig met de behandeling van het verzoek om een voorlopige voorziening, uitspraak te doen in de bodemzaak.¹⁰⁰ De reden voor invoering van deze regeling in het belastingprocesrecht is geweest dat tegen de beslissing van de voorzieningenrechter van de rechtbank in de hoofdzaak op grond van de kortsluitingsregel hoger beroep bij het Hof openstaat (alleen tegen het beroep, niet tegen de voorlopige voorziening).¹⁰¹ Tot dit tijdstip kwam kortsluiten bijna niet voor in de belastingrechtspraak omdat, ingevolge artikel 27h van de Awr, beide partijen hiervoor toestemming moesten geven en in de praktijk de belastingdienst dit weigerde.¹⁰² Sinds 1 januari 2005 kan de voorzieningenrechter echter ambtshalve of op verzoek van één van de partijen kortsluiten. De voorzieningenrechter dient dan volgens artikel 8:86, eerste lid, te beoordelen *of nader onderzoek redelijkerwijs niet kan bijdragen aan de beoordeling van de zaak*. Komt de voorzieningenrechter tot de conclusie dat nader onderzoek niet (verder) kan bijdragen aan de beoordeling van de zaak dan kan hij kortsluiten. In het geval van kortsluiten dient er met het verzoek om een voorlopige voorziening, afhankelijk van de uitkomst in de bodemzaak, nog wel het een en ander te gebeuren. Is het beroep ongegrond dan wordt het geschil definitief beslist en is er voor een voorlopige voorziening geen plaats meer, vanwege het ontbreken van connexiteit. De voorzieningenrechter zal het verzoek dan ook vervolgens moeten afwijzen. Bij een gegrond beroep, waarbij de voorzieningenrechter het bestreden besluit vernietigt, ligt de zaak anders. Als regel zal dan door de inspecteur opnieuw op het bezwaar moeten worden beslist. Hierdoor 'herleeft' het primaire besluit en kan dit besluit in beginsel tot uitvoering worden gebracht. In deze situatie dient daarom na toepassing van artikel 8:86 van de Awb een beslissing genomen te worden op het verzoek om een voorlopige voorziening.¹⁰³ Laat de voorzieningenrechter een inhoudelijke beslissing achterwege op het verzoek om een voorlopige voorziening dan schiet hij hiermee tekort in het bieden van adequate rechtsbescherming indien het primaire besluit alsnog direct tot uitvoering komt.¹⁰⁴

4.7 *De uitspraak in de voorlopige voorziening*

Ingevolge artikel 8:84 van de Awb doet de voorzieningenrechter zo spoedig mogelijk, schriftelijk of mondeling, uitspraak. In artikel 8:84, tweede lid, van de Awb zijn de dicta genoemd van de mogelijke uitspraken. De uitspraak strekt tot: onbevoegdverklaring van de voorzieningenrechter (paragraaf 4.2.1), niet-ontvankelijkverklaring van het verzoek (paragraaf 4.2.2), afwijzing van het verzoek, of gedeeltelijke of gehele toewijzing van het verzoek (paragraaf 4.2.3), door de voorzieningenrechter.

¹⁰⁰ Kortsluiten kan alleen indien beroep is ingesteld, dus niet in de bezwaarfase. In vreemdelingenzaken kan wel worden kortgesloten in de bezwaarfase. Dit wordt 'doorpakken in bezwaar' genoemd.

¹⁰¹ Langereis 2006, p. 181.

¹⁰² Langereis 2002, WFR 2002/263.

¹⁰³ Het verzoek om een voorlopige voorziening hangende beroep converteert hierbij als het ware naar een verzoek hangende bezwaar.

¹⁰⁴ D. Slump, de voorlopige voorziening, *jurisprudentie bestuursrecht plus* 2005, nr. 2. p.83.

4.7.1 De inhoud van de gevraagde voorziening

De inhoud van de toewijzende voorziening wordt aangeduid als 'voorlopige voorziening'. Daarbij kan aan alle mogelijke beslissingen worden gedacht, mits deze van tijdelijke aard zijn en mits de realisatie daarvan voor partijen mogelijk is.¹⁰⁵

In de Awb is niet specifiek bepaald wat de inhoud van een voorlopige voorziening dient te zijn. In artikel 8:84, vierde lid, van de Awb wordt artikel 8:69 van de Awb wel van overeenkomstige toepassing verklaard. Hieruit kan worden afgeleid dat de voorlopige voorzieningenrechter geen andere voorziening mag treffen dan de door de indiener van het verzoek gevraagde. Hoewel een veelheid aan beslissingen mogelijk is, is schorsing van het bestreden besluit de voorziening waarom het meest gevraagd wordt.

Verder mag de voorlopige voorziening die iets anders inhoudt dan schorsing van het bestreden besluit, zich uitsluitend richten tot het bestuursorgaan (belastinginspecteur) dat het besluit heeft genomen.¹⁰⁶ Schorsing heeft onmiddellijke werking nadat door de voorzieningenrechter uitspraak is gedaan. Ook mag de voorzieningenrechter een termijn in zijn uitspraak opnemen. Een voorbeeld hiervan is dat de voorzieningenrechter kan bepalen dat de inspecteur binnen een bepaalde termijn uitspraak op het bezwaar moet doen. Op grond van artikel 8:87, eerste lid van de Awb, kan de voorzieningenrechter een voorlopige voorziening op verzoek, ambtshalve, opheffen of wijzigen indien er sprake is van nieuwe feiten of omstandigheden.

4.8 Hoger beroep en herziening

Op grond van artikel 27h, tweede lid en onder d, van de Awr, staat tegen een uitspraak van de voorzieningenrechter in fiscale zaken *geen* hoger beroep open. Dit hangt volgens Tak samen met de functie van de voorlopige voorziening namelijk het veilig stellen van de belangen in de bodemzaak.¹⁰⁷ In artikel 27h, vijfde lid, van de Awr is bepaald dat de werking van de uitspraak op bezwaar wordt opgeschort totdat de termijn voor het instellen van hoger beroep is verstreken of, indien hoger beroep is ingesteld, op het hoger beroep onmiddellijk is beslist. Hieruit volgt dat, in tegenstelling tot de hoofdregel van artikel 6:16 van de Awb, het hoger beroep wel schorsende werking heeft. Dit maakt echter de voorlopige voorziening in hoger beroep niet overbodig. Immers, schorsende werking is slechts toegekend aan de voorliggende *uitspraak van de rechtbank*. *Geen* schorsende werking wordt hierbij toegekend aan het *besluit op bezwaar*. Indien hoger beroep wordt ingesteld en de belastingplichtige wil wederom verzoeken om een voorlopige voorziening dan dient de belastingplichtige dit verzoek te doen bij de hogere beroepsinstantie en niet bij de rechtbank. Ook ten aanzien van het verzoek om een voorlopige voorziening gaat de bevoegdheid volledig over naar het appèlcollege waar de bodemzaak aanhangig is, en is de voorzieningenrechter van de rechtbank dus niet meer bevoegd. Voorts kan op grond van artikel 29 van de Awr hangende een cassatieprocedure geen voorlopige voorziening worden gevraagd.

Evenmin kan met succes worden verzocht om *herziening* van een uitspraak in de voorlopige voorziening. Nu het verzoek om een voorlopige voorziening geen uitspraak van de rechtbank in de hoofdzaak betreft en het rechtsmiddel van herziening alleen kan worden ingeroepen tegen een onherroepelijke einduitspraak, dient een dergelijk verzoek niet-ontvankelijk verklaard te worden.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Tak 2008, p. 1420.

¹⁰⁶ Simons 2005, nr. 2 p. 70.

¹⁰⁷ Tak 2008, p.1425.

¹⁰⁸ Rechtbank Leeuwarden, 15 mei 2006 (LJN: AX3048).

4.9 *Samenvatting*

In dit hoofdstuk is de fiscale voorlopige voorziening beschreven. Hieruit blijkt dat een verzoek om een voorlopige voorziening aan een aantal voorwaarden moet voldoen om inhoudelijk behandeld te kunnen worden. Er moet sprake zijn van een bevoegde (voorzieningen) rechter en het verzoek moet door de voorzieningenrechter ontvankelijk worden geacht, alvorens inhoudelijk op de zaak kan worden ingegaan. Hiervoor is het met name belangrijk dat er wordt voldaan aan het connexiteitsprincipe. Ten aanzien van de inhoudelijke behandeling van het verzoek is het van belang dat het verzoek spoedeisend is. In fiscale procedures is een financieel belang alleen onvoldoende om te kunnen concluderen dat er sprake is van spoedeisendheid van het verzoek. In de belastingrechtspraak staat bij de toetsing van het verzoek het spoedeisend belang in de meeste zaken voorop. Daarna vindt een voorlopig oordeel over de eventuele onrechtmatigheid van het bestreden besluit plaats. Aan de vereiste belangenafweging wordt in de belastingrechtspraak minder belang toegekend. Is er volgens de voorzieningenrechter geen spoedeisend belang dan wordt de gevraagde voorziening afgewezen en vormt de voorzieningenrechter zich geen (voorlopig) oordeel over de rechtmatigheid van het bestreden besluit. In zijn uiteindelijke beslissing kan de voorzieningenrechter gebruik maken van de mogelijkheid tot kortsluiten, dat wil zeggen dat hij direct uitspraak doet in de hoofdzaak. Tegen een uitspraak van de voorzieningenrechter staat geen hoger beroep open. Ook bestaat er niet de mogelijkheid tot herziening van de uitspraak in de voorlopige voorziening. Indien hoger beroep wordt ingesteld in de hoofdzaak, dient de belastingplichtige desgewenst opnieuw een voorlopige voorziening te vragen bij de hogere beroepsinstantie.

5.1 *Inleiding*

In hoofdstuk drie is geconcludeerd dat gezien de in dat hoofdstuk genoemde verschillen die er bestaan tussen het fiscaal bestuursprocesrecht en het (algemene) bestuursprocesrecht er wellicht sprake zou kunnen zijn van mindere (voorlopige) rechtsbescherming in het fiscaal procesrecht. Of deze conclusie juist is kan onder meer blijken uit de jurisprudentie op dat gebied. Hieruit valt immers af te leiden in welke gevallen en in welke mate er door de voorzieningenrechters (al dan niet) voorlopige rechtsbescherming wordt verleend. Daarom volgt er in dit hoofdstuk een cijfermatig overzicht van de jurisprudentie waaruit dit zou kunnen blijken.

Daartoe wordt een overzicht gegeven van het aantal keren dat in de periode van 1 januari 2005 tot 1 januari 2010, in eerste aanleg, bij de sectoren bestuursrecht van de rechtbanken is verzocht om een voorlopige voorziening.¹⁰⁹ Voor deze periode en voor de analyse van de uitspraken in eerste aanleg is gekozen omdat deze dan *alle* uitspraken omvat sinds de invoering van de wet Belastingrechtspraak in twee instanties per 1 januari 2005. Tegelijkertijd wordt het mogelijk een vergelijking te maken met de voorlopige rechtsbescherming in het algemeen bestuursrecht. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen het aantal keren dat er is verzocht om een voorlopige voorziening in het algemeen bestuursrecht en het aantal keren dat is verzocht om een fiscale voorziening. Daarnaast wordt aangegeven in hoeveel gevallen een voorlopige voorziening wordt toe- of afgewezen, niet-ontvankelijk wordt verklaard of de voorzieningenrechter zich niet bevoegd acht. Het hoofdstuk begint echter met een meer algemene schets over de ontwikkeling van de fiscale voorlopige voorziening over de periode van 1 januari 1999 tot 1 januari 2005 toen er in belastingzaken, vanwege het ontbreken van een tweede feitelijke instantie, alleen bij de voorzitter (de president) van het hof voor het eerst om een fiscale voorlopige voorziening kon worden gevraagd.¹¹⁰

5.2 *De fiscale voorlopige voorziening in de periode van 1 september 1999 tot 1 januari 2005*

Sinds 1 september 1999 bestaat er in fiscale zaken de mogelijkheid om een fiscale voorlopige voorziening te vragen. Tot 1 januari 2005 diende een dergelijk verzoek gericht te worden aan de voorzitter (president) van het bevoegde hof. Van deze mogelijkheid werd in de periode van 1 januari 1999 tot 1 januari 2005 maar spaarzaam gebruik gemaakt. Een schatting leert dat op jaarbasis in enkele tientallen zaken door de belastingplichtige een verzoek om een fiscale voorlopige voorziening is ingediend.¹¹¹

In slechts enkele (gepubliceerde) gevallen werd het verzoek toegewezen. Zo werd in een drietal zaken een beschikking Ziekenfondswet (inmiddels vervallen) geschorst en de gevraagde voorziening toegewezen.¹¹² Het ging in die zaken om een belastingplichtige die ten onrechte verplicht verzekerd was ingevolge de Ziekenfondswet omdat evident was dat zijn

¹⁰⁹ Alle cijfers, met uitzondering van paragraaf 5.2 over de periode 1999-2005, zijn afkomstig van het bureau informatievoorziening van de Raad van de Rechtspraak.

¹¹⁰ De cijfers over de periode 1999-2005 zijn ontleend aan www.rechtspraak.nl en uit porta iurus.

¹¹¹ Cijfers afkomstig van www.rechtspraak.nl. Hier staan ongeveer 70 zaken gepubliceerd.

¹¹² hof Amsterdam van 22 december 1999, hof Arnhem 13 april 2000, hof Amsterdam van 12 december 2001, respectievelijk LJN: AA 3997, AA 6927, AF5898).

inkomen te hoog was om voor verplichte verzekering in aanmerking te komen. De voorzitter van het hof overweegt dan ook dat:

'na afweging van alle betrokken belangen, er voldoende aanleiding is om de verklaring (verplicht verzekerde ziekenfondswet) te schorsen totdat op het beroep is beslist'

Ook het hof Den Haag heeft in 2003 een voorlopige voorziening toegewezen.¹¹³
De voorzitter oordeelde in dat geval dat:

'de belastingplichtige spoedeisendbelang heeft nu hij ernstig bedreigd wordt in zijn bedrijfsuitoefening omdat hij geen investeringen kan doen.'

De voorzitter van het hof schorst vervolgens de naheffingsaanslagen. Ook de ondergang van vliegtuigfabrikant Fokker gaf aanleiding tot vele procedures, waaronder enkele waarin om een fiscale voorlopige voorziening werd gevraagd. De voorzitter van het hof Amsterdam schorste een aantal aanslagen in een zaak van Fokker en wees daarmee de gevraagde voorziening (gedeeltelijk) toe.¹¹⁴

De overgrote meerderheid van de verzoeken om een voorlopige voorziening werd echter afgewezen. Onder meer vanwege het ontbreken van een spoedeisend belang.¹¹⁵ Ook werden regelmatig verzoeken afgewezen vanwege het ontbreken van connexiteit.¹¹⁶ Een andere reden waarom een verzoek om een fiscale voorziening geen succes had was de omstandigheid dat de voorzieningenrechter zich niet bevoegd achtte, bijvoorbeeld daar waar het niet belastingaanslagen betreft, maar invorderingskwesties.¹¹⁷ Ook werd een aantal verzoeken om een fiscale voorlopige voorzieningen niet-ontvankelijk verklaard.

Als belangrijkste oorzaken voor het niet van de grond komen van de fiscale voorlopige voorziening wordt door Langereis genoemd het gesloten stelsel van rechtsmiddelen en het connexiteitsvereiste.¹¹⁸ Daarnaast noemt hij dat het aantonen van een spoedeisendbelang niet makkelijk is (een financieel belang alleen is hiervoor onvoldoende) en het feit dat de belastingrechter niet bevoegd is in invorderingskwesties.

5.3 De voorlopige voorziening in de periode 1 januari 2005 tot 1 januari 2010

Met de invoering van de Wet belastingrechtspraak in twee instanties per 1 januari 2005 dient een verzoek om een fiscale voorlopige voorziening, in eerste aanleg, niet langer gevraagd te worden bij de voorzitter van het hof maar bij de voorzieningenrechter van de sector bestuursrecht. Om te kunnen onderzoeken of en in welke mate van dit middel tot voorlopige rechtsbescherming door de belastingplichtige gebruik wordt gemaakt is in de schema's 1 en 2 het aantal binnengekomen algemeen bestuursrechtelijke zaken afgezet tegen het aantal verzoeken om een algemeen bestuursrechtelijke voorlopige voorziening.¹¹⁹ Daarbij zijn in schema 1 de cijfers weergegeven van de niet-fiscale zaken over de periode 1 januari 2005 tot

¹¹³ hof Den Haag 12 maart 2003, in NTFR van 12 maart 2003, nr. 02/04900.

¹¹⁴ hof Amsterdam 12 december 2001 VN 2002/17.10 (LJN AD 7866).

¹¹⁵ hof Amsterdam van 26 oktober 2010, NTFR 2001, 135 (LJN AA 9340).

¹¹⁶ hof Amsterdam van 25 maart 2004, in NTFR 2004, 616 (LJN AO6986).

¹¹⁷ hof Amsterdam, 18 juli 2001, BB 2002, 50 (LJN AB2707).

¹¹⁸ Ch. J. Langereis, De voorlopige voorziening in het belastingrecht, *WFR* 2002, nr. 263.

¹¹⁹ Gezien het specifieke karakter van het vreemdelingenrecht (met zeer veel voorlopige voorzieningenprocedures) blijft dit buiten het onderzoek.

en met 31 december 2009. In schema 2 zijn de cijfers weergegeven van de binnengekomen belastingzaken over de dezelfde periode.¹²⁰

Bestuurszaken rechtbanken	2005	2006	2007	2008	2009
Ingekomen bodemzaken	40141	40100	36822	36169	37705
Ingekomen verzetzaken	1004	818	745	604	496
Ingekomen voorlopige voorzieningen	9772	9831	8827	8225	7982
Totale instroom exclusief belastingzaken	50917	50749	46394	44998	46183
<i>Percentage voorlopige voorzieningen</i>	19%	19%	19%	18%	17%

schema 1

Belastingzaken, sector bestuursrecht, rechtbanken	2005	2006	2007	2008	2009
Ingekomen belasting bodemzaken	21815	30205	23274	24679	22020
Ingekomen belasting verzetzaken	212	604	705	528	392
Ingekomen fiscale voorlopige voorzieningen	86	89	133	79	71
Totale instroom belastingzaken	22113	30898	24112	25286	22483
Percentage voorlopige voorzieningen	<1%	<1%	<1%	<1%	<1%

schema 2

Uit schema 1 valt af te leiden dat in de periode van 1 januari 2005 tot en met 31 december 2009 het aantal verzoeken om een voorlopige voorziening inzake (niet-fiscale) bestuursrechtelijke zaken tussen de 17% en 19% van de totale instroom heeft bedragen.^{121 122} Uit schema 2 blijkt dat minder dan 1% van het aantal ingekomen belastingzaken een verzoek om een fiscale voorlopige voorziening betreft.

5.4 Wat gebeurde er met de ingekomen verzoeken om een (fiscale) voorlopige voorziening?

Voor het verkrijgen van daadwerkelijke voorlopige rechtsbescherming is het noodzakelijk dat de voorlopige voorziening ook wordt toegewezen. In de schema's 3 en 4 is weergegeven in hoeveel gevallen een voorlopige voorziening gevraagd werd en in hoeveel gevallen het verzoek werd toegewezen. Daarnaast wordt aangegeven wat er met de verzoeken is gebeurd die niet werden toe- of afgewezen. Hierbij is wederom een onderscheid aangebracht in het aantal niet-fiscale zaken en fiscale zaken.

¹²⁰ Het betreft hier cijfers van *alle* sectoren bestuursrecht van *alle* 19 rechtbanken over de laatste vijf jaar.

¹²¹ Niet fiscale zaken zijn: ruimtelijke ordeningszaken, bouwrechtzaken, soc.verz. zaken en ambtenarenzaken.

¹²² Vreemdelingenzaken blijven vanwege hun specifieke karakter buiten deze vergelijking.

Afdoening niet-fiscale voorlopige voorzieningen	2005	2006	2007	2008	2009
Totaal aantal verzoeken	9772	9831	8827	8225	7982
Toewijzing voorlopige voorziening	1361	1290	1156	1091	1062
Afwijzing van het verzoek om een voorziening	4127	4239	3693	3554	3349
Niet-ontvankelijkverklaring van het verzoek	671	600	584	486	460
Onbevoegd verklaring voorzieningenrechter	49	18	28	22	29
Intrekking voor/tijdens/na inhoudelijke behandeling vh verzoek	3099	3410	3016	2836	2663
Doorverwijzing bestuursorgaan/bevoegd gerecht	263	235	241	198	197
Ten onrechte ingeschreven verzoek	90	82	74	76	85
Andere wijze van afdoening van het verzoek ¹²³	112	57	35	12	137

schema 3

Afdoening fiscale voorlopige voorziening	2005	2006	2007	2008	2009	totalen ¹²⁴
Totaal aantal verzoeken	66	79	146	89	65	445
Toewijzing voorlopige voorziening	3	0	2	3	5	13
Afwijzing van het verzoek om een voorziening	17	34	48	23	19	141
Niet-ontvankelijkverklaring van het verzoek	18	8	14	18	10	68
Onbevoegd verklaring voorzieningenrechter	1	2	4	15	4	26
Intrekking verzoek	23	25	76	23	24	171
Doorverwijzing bestuursorgaan/bevoegd gerecht	4	8	1	2	3	18
Ten onrechte ingeschreven verzoek		2	1	3		6

schema 4

5.5 Toelichting op de schema's

Uit schema 3 valt af te leiden dat gemiddeld genomen in ongeveer 13% van de zaken de gevraagde voorziening in algemeen bestuursrechtelijke zaken door de voorzieningenrechter wordt toegewezen. In ongeveer 40% van de zaken wordt het verzoek om een voorlopige voorziening vervolgens afgewezen. In ongeveer 25% van de zaken wordt het verzoek ingetrokken voor, tijdens of na de inhoudelijke behandeling van het verzoek. In de overige gevallen acht de voorzieningenrechter zich niet bevoegd, is het verzoek niet-ontvankelijk, is het verzoek door de administratie ten onrechte geregistreerd als verzoek om voorlopige voorziening of wordt het om een andere reden niet gehonoreerd.

¹²³ Dit zijn de bij elkaar opgetelde verzoeken om een voorlopige voorziening waarin verzocht werd om: wijziging van de getroffen voorziening, opheffing van de getroffen voorziening, het in stand laten van de voorlopige voorziening, deze categorieën komen niet voor bij de fiscale voorlopige voorziening.

¹²⁴ Vanwege de dynamiek in het registratie-systeem lopen niet alle totalen gelijk.

Voor fiscale zaken ligt dit beduidend anders. Uit schema 2 blijkt dat slechts minder dan 1% van alle binnenkomende fiscale zaken een verzoek om een voorlopige voorziening betreft. Uit schema 4 valt af te leiden dat gemiddeld genomen in minder dan 1% van deze zaken de gevraagde voorziening in fiscale zaken door de voorzieningenrechter wordt toegewezen. In gemiddeld iets meer dan 30% van de zaken wordt het verzoek om een voorlopige voorziening afgewezen. In ongeveer 40% van de zaken vindt intrekking van het verzoek plaats, voor, tijdens of na de inhoudelijke behandeling van het verzoek. In de overige gevallen acht de voorzieningenrechter zich niet bevoegd, is het verzoek niet-ontvankelijk, is het verzoek door de administratie ten onrechte geregistreerd als verzoek om voorlopige voorziening of dient het verzoek te worden doorgestuurd naar een ander gerecht.

Voorts dient te worden opgemerkt dat niet elk verzoek om een fiscale voorlopige voorziening leidt tot een uitspraak van de voorzieningenrechter. Er volgt alleen een uitspraak van de voorzieningenrechter indien het verzoek wordt toegewezen (13), wordt afgewezen (141) het verzoek niet-ontvankelijk wordt verklaard (68) of de voorzieningenrechter zich niet bevoegd acht (26). In de periode van 1 januari 2005 tot 1 januari 2010 zijn door de voorzieningenrechter dan ook in totaal 248 uitspraken gedaan. Indien we het aantal toegewezen uitspraken vergelijken met het totaal aantal uitspraken betreffende een voorlopige voorziening dan is in ongeveer 5% van de uitspraken de fiscale voorlopige voorziening toegewezen. Dit staat in schril contrast met het aantal daadwerkelijke uitspraken in algemeen bestuursrechtelijke voorlopige voorzieningen. Alleen al in het jaar 2009 kwam het tot ruim 5000 uitspraken in een voorlopige voorziening waarvan er ook ruim 1000 werden toegewezen. Dit is 20% van het totaal aantal uitspraken.

5.6 *Samenvatting*

Sinds 1 september 1999 bestaat er de mogelijkheid om in fiscale zaken om een voorlopige voorziening te verzoeken. Van deze mogelijkheid werd tot het jaar 2005 door de belastingplichtige niet veel gebruik gemaakt. Echter ook de invoering van de Wet belastingrechtspraak in twee instanties, per 1 januari 2005, heeft hierin geen kentering teweeg gebracht. Uit de in dit hoofdstuk genoemde cijfers blijkt dat het verkrijgen van voorlopige fiscale rechtsbescherming door middel van een voorlopige voorziening ook na 1 januari 2005 geen populair instrument is. Dit geldt zowel voor het aantal keren dat er de afgelopen vijf jaar om een voorlopige voorziening is verzocht in fiscale zaken (minder dan 1%) in vergelijking tot de niet-fiscale zaken (gemiddeld 19%), als voor de toewijzing van het verzoek in fiscale zaken (minder dan 1%) in vergelijking tot niet fiscale zaken (ongeveer 13%). Hieruit kan de conclusie worden getrokken dat er in fiscale zaken niet alleen veel minder vaak wordt verzocht om een voorlopige voorziening maar dat deze ook veel minder vaak wordt toegewezen. Een inhoudelijke analyse van bovenstaande cijfers volgt in het volgende hoofdstuk.

6.1 *Inleiding*

In het vorige hoofdstuk is geconcludeerd dat er slechts sporadisch om een fiscale voorlopige voorziening wordt gevraagd. In minder dan één procent van de zaken vraagt een belastingplichtige om voorlopige rechtsbescherming door middel van een verzoek om een fiscale voorlopige voorziening. Een gedeeltelijke verklaring hiervoor kan worden gevonden in het gesloten stelsel van rechtsmiddelen. Vanwege dit stelsel is het immers niet mogelijk om tegen elk besluit van de inspecteur in bezwaar of beroep te komen. Zo kan tegen het verzoek van de inspecteur om informatie (artikel 47 van de Awr) geen bezwaar en beroep worden aangetekend. Daarmee is echter nog niet verklaard waarom er ook slechts sporadisch fiscale voorlopige voorzieningen worden toegewezen. In dit hoofdstuk wordt door middel van een inhoudelijke analyse van de jurisprudentie dieper ingegaan op de vraag waarom de belastingplichtige zo vaak niet wordt gevolgd in zijn verzoek om voorlopige rechtsbescherming. Wat zijn hiervan nu precies de oorzaken? Naast de toe- en afwijzingen komen achtereenvolgens aan de orde de niet-ontvankelijkheids kwesties en worden voorts de redenen besproken waarom de voorzieningenrechter zich onbevoegd acht om zich inhoudelijk over een verzoek uit te spreken. Tenslotte is er aandacht voor de mogelijke redenen waarom een verzoek om fiscale voorziening wordt ingetrokken. Er is voor gekozen om alle verzoeken om een fiscale voorlopige voorziening van de rechtbank Arnhem vanaf 1 januari 2005 en de gepubliceerde uitspraken van de overige rechtbanken naar inhoud te analyseren.

6.2 *Inhoudelijke analyse: methodiek en verantwoording*

In het vorige hoofdstuk is in de schema's 1 tot en met 4 cijfermatig het verschil uiteengezet tussen het aantal keren dat gemiddeld over de periode van 1 januari 2005 tot 1 januari 2010 in bestuursrechtzaken en in belastingzaken om een voorlopige voorziening is gevraagd. In dit hoofdstuk wordt dieper ingegaan op de vraag waarom de verzoeken om een fiscale voorlopige voorziening zo weinig succesvol zijn. Omdat de uitspraken in fiscale voorlopige voorzieningen slechts mondjesmaat gepubliceerd zijn is ervoor gekozen om alle 32 *verzoeken* om een voorlopige voorziening van de voorzieningenrechter Arnhem over de periode van 1 januari 2005 tot 1 januari 2010 te analyseren naar inhoud, alsmede de gepubliceerde *uitspraken* (20) in voorlopige voorzieningen van overige rechtbanken over de periode van 1 januari 2005 tot 1 januari 2010.¹²⁵

¹²⁵ Deze 32 verzoeken hebben geleid tot 16 uitspraken.

Afdoening fiscale voorlopige voorziening	2005-2010	2005-2010	2005-2010	
	totalen	rechtbank Arnhem	overige rechtbanken	Op een totaal aantal verzoeken
Totaal aantal geanalyseerde verzoeken	52	32	20	445
Waarvan toegewezen voorlopige voorzieningen	4	3	1	13
Afwijzing van het verzoek om een voorziening	16	5	11	141
Niet-ontvankelijkverklaring van het verzoek	7	3	4	68
Onbevoegde voorzieningenrechter	9	5	4	26
Intrekking verzoek		15		171
Doorverw. naar bevoegd gerecht/bestuursorg.		1		18
Ten onrechte ingeschreven verzoek				6

schema 5

De vraag is gerechtvaardigd in hoeverre deze (beperkte groep) geanalyseerde verzoeken en uitspraken om een voorlopige voorziening een representatief beeld geven van de inhoudelijke afdoening van de fiscale voorlopige voorziening procedure in het algemeen. Voor wat de rechtbank Arnhem betreft is geput uit alle verzoeken om een voorlopige voorziening over de periode van 1 januari 2005 tot 1 januari 2010.¹²⁶ Voor de overige gegevens is geput uit de uitspraken gepubliceerd op www.rechtspraak.nl over de periode van 1 januari 2005 tot 1 januari 2010. Dit leverde een twintigtal uitspraken in fiscale voorlopige voorzieningen op. Hierbij moet bedacht worden dat lang niet elk verzoek om een voorlopige voorziening tot een uitspraak leidt. In de afgelopen vijf jaar kwam het zoals eerder berekend maar in 248 gevallen tot een uitspraak, waarvan 36 uitspraken op inhoud zijn bekeken. Dit is ongeveer 15% van alle uitspraken in fiscale voorlopige voorzieningen. Kan het beeld dat ontstaat uit de inhoudelijke afdoening van deze zaken worden doorgetrokken naar een algemeen beeld inzake de fiscale voorlopige voorziening? Indien de uitspraken van de fiscale voorzieningenrechter rechtbank Arnhem op essentiële punten wordt vergeleken met de geselecteerde uitspraken in voorlopige voorzieningen van de andere rechtbanken, zit er verrassend weinig verschil in de wijze waarop een voorlopige voorziening inhoudelijk wordt afgedaan. Zo blijkt bijvoorbeeld dat het ontbreken van een spoedeisend belang voor alle voorzieningenrechters een belangrijke en vaak voorkomende reden is om een verzoek af te wijzen. Ook verklaren de voorzieningenrechters zich eensgezind massaal onbevoegd als het gaat om invorderingskwesties. Op grond hiervan kan worden aangenomen dat het beeld dat uit de huidige analyse naar voren komt niet veel zal afwijken van het beeld dat naar voren zou komen indien meer uitspraken waren geanalyseerd. Steun voor dit standpunt is te vinden in het onderzoek van Marseille naar de voorlopige voorziening. Deze concludeert dat de meest verrassende karakteristiek van alle door hem vergeleken voorlopige voorzieningen uitspraken

¹²⁶ Vanwege mijn werk bij de rechtbank Arnhem had ik toegang tot alle verzoeken.

was dat de voorzieningenrechters ten opzichte van elkaar consistent in handelen zijn. Zo is de manier van toetsen hetzelfde en is de uitkomst ook vaak hetzelfde.¹²⁷

6.3 *Inhoudelijke analyse van de fiscale voorlopige voorziening*

De fiscale voorzieningenrechter behandelt twee soorten verzoeken om een voorlopige voorziening. Het betreft enerzijds verzoeken hangende de bezwaarprocedure en anderzijds verzoeken hangende de beroepsprocedure. In de fiscale voorlopige voorzieningprocedure ging het in ongeveer 75% van de *uitspraken* om een voorlopige voorziening hangende bezwaar- en in de overige 25% om een voorlopige voorziening hangende de beroepsfase. Alle verzoeken om een voorlopige voorziening werden (tot op heden) overigens ingediend door de belastingplichtige en niet door de inspecteur die dit recht eveneens toekomt.

6.3.1 *De toegewezen verzoeken*

In de periode 1 januari 2005 tot 1 januari 2010 werden slechts dertien verzoeken toegewezen. In 2007 werden er door de rechtbank Arnhem drie verzoeken om een fiscale voorziening toegewezen.¹²⁸ Het betrof een drietal samenhangende uitspraken in voorlopige voorzieningszaken waarin de inspecteur een naheffingsaanslag omzetbelasting had opgelegd en waartegen door verzoekers tijdig bezwaar was gemaakt. Verzoekers verzochten in deze procedures om een

'voorlopig rechtmatigheidsoordeel over de naheffingsaanslag, de schorsing van deze aanslag, inzage in het controlerapport, het verstrekken van derdenrapportages en het stellen van een termijn voor het doen van de uitspraak op bezwaar.'

Wat was er in deze zaak feitelijk aan de hand. De belastinginspecteur had tegen verzoekers een strafrechtelijk onderzoek ingesteld en aangegeven dat het administratiefrechtelijke boekenonderzoek was opgeschort in afwachting van de uitkomsten van het strafrechtelijk onderzoek. De voorzieningenrechter concludeert eerst dat:

'aan het connexiteitsvereiste is voldaan'

aangezien er tijdig bezwaar is gemaakt.

Voorts concludeert de voorzieningenrechter dat:

'er van spoedeisend belang bij het verzochte in voldoende mate is gebleken.'

Daarmee komt de voorzieningenrechter toe aan de inhoudelijke toetsing van het verzoek. Ter zitting heeft de inspecteur vervolgens verklaard dat het administratiefrechtelijke onderzoek in een afrondende fase verkeert en dat er voor de inspecteur verder geen belemmeringen zijn om binnen de (toen nog geldende) wettelijke termijn van een jaar uitspraak op bezwaar te doen. Naar aanleiding van de mededeling van de inspecteur ter zitting trekken verzoekers hun verzoek om een voorlopige voorziening in, behalve voor zover dit

¹²⁷ Marseille 2006, p. 128.

¹²⁸ Uitspraken van de voorzieningenrechter, rechtbank Arnhem, van 29 februari 2008, Awb 07/2637, Awb 07/2679 en Awb 07/2780 (niet gepubliceerd).

verzoek ziet op het door de inspecteur verstrekken van het rapport van het boekenonderzoek en het tijdig doen van een uitspraak op bezwaar. Ter zitting bereiken partijen hierover vervolgens overeenstemming.

De voorzieningenrechter wijst vervolgens de verzoeken toe voor zover het betreft de te verstrekken rapporten van het boekenonderzoek en gelast tevens dat de inspecteur tijdig uitspraak op bezwaar doet. Onduidelijk in deze uitspraak blijft waarom de voorlopige voorzieningenrechter vond dat er sprake was van *spoedeisendheid*. Verder valt uit deze uitspraak af te leiden dat over alles waar verzoekers om hebben verzocht met de inspecteur ter zitting overeenstemming is bereikt. Zelfs over het inzien van het rapport van het boekenonderzoek en het doen van de uitspraak op bezwaar binnen de wettelijke termijn. Toch wordt de voorziening toegewezen (terwijl er eigenlijk niets meer in geschil is). Reden hiervoor is waarschijnlijk dat deze uitspraak voor verzoekers een mate van zekerheid biedt (in de vorm van een uitspraak van de voorzieningenrechter) en dat de inspecteur ook doet wat ter zitting is beloofd. Daarmee wordt voorlopige rechtsbescherming geboden. Zou de voorzieningenrechter de voorziening niet toegewezen hebben dan zouden verzoekers zich, indien de inspecteur zijn toezegging niet zou nakomen, tot de civiele rechter (de restrechter) hebben moet wenden.

De fiscale voorzieningenrechter van de rechtbank Breda heeft bij uitspraak van 22 november 2007 ook een fiscale voorlopige voorziening toegewezen.¹²⁹ Het bodemgeschil betrof een naheffingsaanslag dividendbelasting. De voorzieningenrechter overweegt nadat eerst is vastgesteld dat (tijdig) bezwaar is gemaakt:

'Tussen partijen is niet in geschil dat er voor verzoeker een spoedeisend belang aanwezig is in verband met verplichtingen die voortvloeien uit het jaarrekeningenrecht.'

Verder overweegt de voorzieningenrechter dat:

'redelijkerwijs niet kan worden betwijfeld dat de naheffingsaanslag onrechtmatig is.'

en:

'verzoeker heeft voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat het laten bestaan van de naheffingsaanslag kan leiden tot een onevenredig groot nadeel voor haar en haar aandeelhouders.'

De voorzieningenrechter wijst vervolgens het verzoek om een voorlopige voorziening toe en schorst de werking van de naheffingsaanslag. Deze Bredase zaak is eigenlijk een schoolvoorbeeld van hoe een toewijzende fiscale voorlopige voorziening er uit kan zien. In deze zaak wordt immers aan alle vereisten voldaan om de gevraagde voorziening toe te wijzen. Er is sprake van spoedeisendheid (in verband met het jaarrekeningenrecht) er is daarnaast niet alleen een financieel belang (maar ook het belang van de andere aandeelhouders) en het bestreden besluit is (waarschijnlijk) onrechtmatig. Niets staat derhalve aan toewijzing van het verzoek om schorsing in de weg. Verzoeker krijgt dan ook de door hem gevraagde voorlopige rechtsbescherming totdat in rechte definitief over de juistheid van de naheffingsaanslag is beslist.

¹²⁹ Uitspraak van de voorzieningenrechter rechtbank Breda van 22 november 2007 (LJN BC0195).

6.3.2 De afgewezen verzoeken om een fiscale voorlopige voorziening

Net zo belangrijk als het is om te weten op welke gronden een verzoek om een fiscale voorlopige voorziening wordt toegewezen, is het in het kader van het verkrijgen van voorlopige rechtsbescherming minstens zo belangrijk om te weten waarom de verzoeken om een fiscale voorlopige voorziening zo vaak wordt afgewezen.

Van de 248 uitspraken in voorlopige voorzieningen werden er 141 afgewezen (iets minder dan 60%). Een analyse van 15 uitspraken leverde het volgende beeld op. Zeven verzoeken werden afgewezen vanwege het ontbreken van een spoedeisend belang, in vijf gevallen was het onderliggende besluit rechtmatig en was er geen reden voor toewijzing van het verzoek en een drietal zaken had een andere reden van afwijzing. Hieruit valt af te leiden dat de belangrijkste reden voor afwijzing van het verzoek het, althans volgens de voorzieningenrechter, het ontbreken van spoedeisendheid is. De voorzieningenrechter oordeelde bijvoorbeeld dat:

*'geen sprake was van een spoedeisend belang nu er uitstel van betaling was verleend door de inspecteur.'*¹³⁰

In aantal andere gevallen was er door de inspecteur geen uitstel van betaling verleend, maar overweegt de voorzieningenrechter:

*'een financieel belang alleen is onvoldoende om een spoedeisend belang aanwezig te achten. Er moet daarbij sprake zijn van nadelige nevengevolgen waardoor verzoekers bij het uitblijven van een voorlopige voorziening ernstig en onherstelbaar nadeel zullen ondervinden. Daarvan is volgens de voorzieningenrechter geen sprake.'*¹³¹

of

*'Vastgesteld wordt dat in de hoofdzaken enkel aanmaningskosten aan de orde zijn. Het betreft derhalve slechts een gering financieel belang. Niet aannemelijk is dat verzoeker deze geringe bijdrage niet zou kunnen betalen. Er is derhalve geen sprake van een dusdanig zwaarwegend spoedeisend belang bij schorsing van verweerders besluit.'*¹³²

Een andere reden waarom fiscale voorlopige voorzieningen regelmatig worden afgewezen is dat de voorzieningenrechter tot de conclusie komt dat het onderliggende besluit rechtmatig tot stand is gekomen. Dit is bijvoorbeeld het geval in een zaak waarin de inspecteur een vrijstellingsvergunning (om met een buitenlands kenteken in Nederland te rijden) heeft ingetrokken en verzoeker door middel van een verzoek om een voorlopige voorziening dit ongedaan probeert te maken.

*'De voorzieningenrechter komt tot de slotsom dat de inspecteur de vrijstellingsvergunning terecht heeft ingetrokken (...). Gegeven dit oordeel in de hoofdzaak ziet de voorzieningenrechter geen aanleiding om het verzoek toe te wijzen.'*¹³³

De voorzieningenrechter kan ook om diverse andere dan de hier genoemde redenen een verzoek om een fiscale voorlopige voorziening afwijzen. Bijvoorbeeld een verzoek waarin werd verzocht om de inspecteur te verhinderen een dossier over te dragen naar een andere

¹³⁰ Voorzieningenrechter Arnhem van 23 november 2006 en 9 februari 2009 (Awb06/3672 en Awb 09/231) (niet gepubliceerd).

¹³¹ Voorzieningenrechter rechtbank Arnhem van 27 juni 2006 (Awb 06/1895 en Awb 06/1896) (niet gepubliceerd).

¹³² Voorzieningenrechter rechtbank 's-Hertogenbosch van 11 mei 2009 (LJN BI9062).

¹³³ Voorzieningenrechter rechtbank Breda 22 november 2007, AWB 05/02337 (LJN BC0195).

regio of het verzoek van een belastingplichtige om een proces-verbaal, voorafgaande aan de zitting door de meervoudige belastingkamer, aan de belastingplichtige ter hand te stellen.¹³⁴

Uit het bovenstaande valt af te leiden dat het merendeel van de verzoeken wordt afgewezen omdat er naar het oordeel van de voorzieningenrechter geen sprake is van een spoedeisend belang. Daarnaast worden de verzoeken afgewezen indien de rechtmatigheid van het bestreden besluit vaststaat. Daarbij wordt in veel gevallen de zaak kortgesloten, dat wil zeggen dat (ook) direct uitspraak wordt gedaan in de bodemzaak. In de beroepsfase is dit een logische gedachtengang van de voorzieningenrechter. Immers als de rechtmatigheid van het bestreden besluit vast staat kan dit niet meer leiden tot het toewijzen van de voorlopige voorziening. Echter in bezwaar zou niet, zoals nu het geval is, bij de toetsing door de voorzieningenrechter, de rechtmatigheid van het bestreden besluit op de voorgrond moeten staan. De voorzieningenrechter zou in deze fase meer oog moeten hebben voor het doel van de voorlopige voorziening, namelijk het tijdelijk veilig stellen van de belangen van de belastingplichtige. Hierdoor komt, wanneer het besluit niet bij voorbaat evident onrechtmatig is, de belastingplichtige eerder in aanmerking voor voorlopige rechtsbescherming. Dit heeft ook tot gevolg dat de inspecteur gedwongen wordt nog eens opnieuw naar het bezwaar te kijken, waarbij hij de aanwijzingen van de voorzieningenrechter in acht zal moeten nemen.

6.3.3 Niet-ontvankelijke verzoeken om een fiscale voorlopige voorziening

Van alle verzoeken om een fiscale voorlopige voorziening in de periode 1 januari 2005 tot 1 januari 2010 werden er 68 verzoeken niet-ontvankelijk verklaard. Gevolg hiervan is dat deze verzoeken wel tot een uitspraak hebben geleid, maar het niet tot een inhoudelijke behandeling van het verzoek is gekomen.

Indien een verzoek om een fiscale voorlopige voorziening niet-ontvankelijk verklaard wordt gaat het om zaken waarin geen griffierecht is betaald of er geen gronden zijn ingediend. Dergelijke zaken worden vaak 'kennelijk niet-ontvankelijk' verklaard. Deze zaken worden vervolgens op grond van artikel 8:54 van de Awb buiten zitting afgedaan.¹³⁵

Door de voorzieningenrechter rechtbank Arnhem werd in twee gevallen het verzoek om een fiscale voorlopige voorziening niet-ontvankelijk verklaard. In één geval was er geen griffierecht betaald. In het andere geval waren er geen gronden ingediend. In de fiscale voorlopige voorzieningen sfeer komt echter nog een categorie zaken voor die door de voorzieningenrechter niet-ontvankelijk worden verklaard. Hiervan is sprake als de connexiteit tussen de gevraagde voorziening en het ingestelde bezwaar of beroep ontbreekt. Dit hangt deels samen met het gesloten stelsel van rechtsmiddelen, als gevolg waarvan maar tegen een beperkt aantal besluiten van de inspecteur bezwaar en beroep kan worden aangetekend. In een tweetal uitspraken (van de zes geanalyseerde) was sprake van het ontbreken van connexiteit. Zo overweegt de voorzieningenrechter van de rechtbank Groningen:

*'Aan de formele eis van connexiteit wordt voldaan (er is een bezwaarschrift ingediend) maar de gevraagde voorlopige voorziening staat los van het bestreden besluit. Aan de materiele connexiteitseis wordt derhalve niet voldaan. (...) Het verzoek is derhalve niet-ontvankelijk.'*¹³⁶

En de voorzieningenrechter rechtbank Haarlem (meer impliciet):

¹³⁴ Voorzieningenrechter rechtbank Arnhem van 22 november 2007, VN 2007/04696.

¹³⁵ Voor de belastingplichtige staat tegen dergelijke zaken het rechtsmiddel verzet open.

¹³⁶ Voorzieningenrechter rechtbank Groningen van 4 januari 2008, LJN BC3110.

*'verklaart het verzoek om een voorlopige voorziening niet-ontvankelijk voor wat betreft het verzoek dat betrekking had op tijdvakken waarvoor de inspecteur nog geen beslissing genomen had.'*¹³⁷

6.3.4 Onbevoegdheid van de voorzieningenrechter

In de periode van 1 januari 2005 tot 1 januari 2010 heeft de de voorzieningenrechter zich in 26 gevallen onbevoegd verklaard om van het verzoek kennis te nemen. In de meeste geanalyseerde zaken gaat het daarbij om verzoeken die verband houden met invorderingskwesties.

Zo overweegt de voorzieningenrechter van de rechtbank Arnhem:

*'de belastingrechter is niet bevoegd te oordelen over de door de ontvanger van de belastingdienst genomen maatregelen omdat daarvoor de rechtsgang bij de civiele rechter openstaat.'*¹³⁸

Zo ook de voorzieningenrechter van de rechtbank Breda waarin werd verzocht om uitstel van betaling door een belastingplichtige.

*'de inspecteur is niet bevoegd om te beslissen over het verzoek tot uitstel van betaling, maar deze bevoegdheid komt toe aan de ontvanger, derhalve is de belastingrechter niet bevoegd maar de civiele rechter.'*¹³⁹

6.3.5 Intrekking van het verzoek om een fiscale voorlopige voorziening

Het komt vaak voor dat het verzoek om een fiscale voorlopige voorziening wordt ingetrokken. In 173 van de 449 verzoeken is hiervan sprake. Een intrekking van een verzoek leidt niet tot een uitspraak van de voorzieningenrechter. Wel worden deze verzoeken geregistreerd. Een verzoek kan zowel voor, tijdens of na de behandeling ter zitting worden ingetrokken. Er is een aantal redenen aan te wijzen waarom een verzoek mogelijk wordt ingetrokken. Een mogelijke reden is dat voorafgaand aan het onderzoek ter zitting alsnog uitstel van betaling is verleend, waarmee de (mogelijke) spoedeisendheid (en het belang) aan het verzoek komt te ontvallen. Daarnaast kan het voorkomen dat het verzoek wordt ingetrokken omdat de inspecteur voor de zitting alsnog met een uitspraak op bezwaar komt, een toezegging doet of partijen met elkaar in overleg zijn getreden. Hierdoor kan er een situatie ontstaan waarmee de belastingplichtige (voorlopig) kan leven en/of waardoor de spoedeisendheid (en het belang) aan het verzoek komt te ontvallen. Voorts kan voor, tijdens of na de zitting overeenstemming worden bereikt tussen de inspecteur en de belastingplichtige, op grond waarvan het belang aan de procedure komt te ontvallen. De belastingplichtige kan het verzoek dan intrekken.

6.3.6 Termijn waarop uitspraak wordt gedaan

Eén van de voorwaarden waaraan een verzoek om een (fiscale) voorlopige voorziening moet voldoen is dat het verzoek een spoedeisend karakter moet hebben. Hieruit vloeit eveneens voort dat de voorzieningenrechter binnen een zodanig redelijke termijn uitspraak doet dat de belastingplichtige iets heeft aan de beslissing. Dit gebeurt dan ook bij alle gerechten. Over het algemeen wordt binnen één of twee weken na de behandeling ter zitting uitspraak gedaan.

¹³⁷ Voorzieningenrechter rechtbank Haarlem van 27 april 2006, VN 2006/01488.

¹³⁸ Voorzieningenrechter rechtbank Arnhem van 11 september 2008 (Awb 08/2779) niet gepubliceerd.

¹³⁹ Voorzieningenrechter rechtbank Breda van 31 augustus 2007, Belastingblad 2007/1311.

6.4 *Conclusies naar aanleiding van de inhoudelijke analyse*

Uit de analyse van de jurisprudentie inzake de fiscale voorlopige voorziening blijkt dat de meest voorkomende reden voor afwijzing van een verzoek om een fiscale voorziening is dat de voorzieningenrechter geen spoedeisend belang aanneemt. Een financieel belang alleen acht de voorzieningenrechter daarvoor onvoldoende. Er moet daarnaast sprake zijn van 'ernstig en onherstelbaar nadeel' voor verzoeker wil het verzoek worden toegewezen. Voorts is de voorzieningenrechter geneigd om het verzoek af te wijzen als de rechtmatigheid van de bestreden besluit vast staat. Naast deze inhoudelijke redenen worden er ook op formele gronden verzoeken om een voorlopige voorziening afgewezen. In een behoorlijk aantal gevallen werd een verzoek om een fiscale voorziening te treffen niet-ontvankelijk verklaard. Belangrijkste redenen hiervoor zijn het niet (tijdig) betalen van griffierecht of het niet (tijdig) indienen van gronden. Ook indien de verplichte connexiteit ontbreekt tussen het ingediende verzoek om een voorlopige voorziening en het ingediende bezwaar of beroep, verklaart de voorzieningenrechter het verzoek niet-ontvankelijk. Een andere formele afwijzingsgrond die regelmatig voorkomt is dat de voorzieningenrechter zich onbevoegd acht om kennis te nemen van de inhoud van de gevraagde fiscale voorziening. Het gaat daarbij vaak om verzoeken die te maken hebben met invordering. De voorzieningenrechter is dan genoodzaakt om zich onbevoegd te verklaren omdat op grond van de Invorderingswet de civiele rechter daarvoor bevoegd is.

6.5 *Samenvatting*

In het vorige hoofdstuk is reeds geconcludeerd dat er maar zeer weinig fiscale voorlopige voorzieningen worden toegewezen. In dit hoofdstuk is onderzocht waarom deze verzoeken zo weinig kans van slagen hebben. De belangrijkste oorzaak voor het afwijzen van de gevraagde voorziening is dat de voorzieningenrechter niet snel een spoedeisend belang aanneemt. Daarnaast wijst de voorzieningenrechter het verzoek ook af indien de rechtmatigheid van het onderliggende besluit vast staat. Een formele reden waarom verzoeken niet worden gehonoreerd is dat een aantal verzoeken niet-ontvankelijk is. Tenslotte dient de voorzieningenrechter zich onbevoegd te verklaren indien het verzoek om een fiscale voorziening een invorderingskwestie betreft. Dit soort kwesties worden regelmatig aan de fiscale voorzieningenrechter voorgelegd. De vraag wat dit alles nu betekent voor het antwoord op de vraag of de fiscale voorlopige voorziening effectieve rechtsbescherming biedt zal in het volgende hoofdstuk worden beantwoord.

Hoofdstuk 7 **De fiscale voorlopige voorziening: kunnen we het niet leuker maken?**

7.1 *Inleiding*

In de vorige hoofdstukken, met name in de hoofdstukken twee en drie, is er aandacht geweest voor de (voorlopige) rechtsbescherming in het algemene bestuursprocesrecht en het fiscale bestuursprocesrecht. Daarbij zijn een aantal verschillen geconstateerd die van invloed zijn op de mate waarin (voorlopige) rechtsbescherming in het fiscale procesrecht geboden wordt. Uit de hoofdstukken vijf en zes kan geconcludeerd worden dat, gelet op het aantal ingekomen zaken waarin om een voorlopige voorziening werd verzocht en het aantal toewijzingen daarvan, in het fiscale procesrecht veel minder vaak voorlopige rechtsbescherming gevraagd en verkregen wordt door middel van een voorlopige voorziening dan in het algemene bestuursprocesrecht. Maar is dit nu voldoende reden om te kunnen concluderen dat de voorlopige voorziening in het belastingrecht geen effectieve rechtsbescherming biedt? Voor het antwoord op die vraag is in de vorige hoofdstukken nagegaan wat de oorzaken zijn van de geringe aantallen (toegewezen) fiscale voorlopige voorzieningen.

Als verklaring voor het geringe aantal (toegewezen) fiscale voorlopige voorzieningen zijn in het vorige hoofdstuk genoemd:

1. het gesloten stelsel van rechtsmiddelen;
2. het niet bevoegd zijn voor invorderingsgeschillen;
3. het verlenen van uitstel van betaling door de ontvanger;
4. de wijze waarop door de fiscale voorzieningenrechter invulling is gegeven aan het connexiteitsvereiste, het spoedeisend belang en de rechtmatigheidstoetsing.

In de volgende paragraaf zullen deze oorzaken aan een nadere analyse onderworpen worden, waarbij tevens het algemene bestuursprocesrecht betrokken zal worden. Bij de analyse van de hiervoor onder ad. 4 genoemde oorzaak is voor wat betreft het algemene bestuursprocesrecht geput uit het onderzoek van Marseille naar de voorlopige voorziening in het algemene bestuursprocesrecht.¹⁴⁰

Voor de oorzaken onder 1, 2 en 3 geldt dat alleen de wetgever hieraan wat kan doen. In de volgende paragrafen zal nagegaan worden of de wetgever hier in het kader van de rechtsbescherming ook wat aan zou moeten doen. Voor de onder 4. genoemde oorzaak zal in de volgende paragrafen worden nagegaan of de fiscale voorzieningenrechter aan de wijze waarop hij invulling heeft gegeven aan voornoemde begrippen wat zou moeten veranderen. Aan het eind van dit hoofdstuk (en dit onderzoek) zijn een aantal aanbevelingen opgenomen.

7.2 *Inhoudelijke analyse van de oorzaken voor het geringe aantal (toegewezen) fiscale voorlopige voorzieningen*

Oorzaak 1, het gesloten stelsel van rechtsmiddelen. In de literatuur bestaat weinig discussie over het feit dat het gesloten stelsel van invloed is op de fiscale rechtsbescherming en daarmee ook op de voorlopige rechtsbescherming.¹⁴¹

Het gesloten stelsel zorgt ervoor dat niet tegen elk besluit bezwaar of beroep kan worden ingesteld (en er dus ook niet om een voorlopige voorziening kan worden verzocht). Dit zorgt voor een dempende werking op het gebruik dat kan worden gemaakt van een rechtsmiddel

¹⁴⁰ Marseille 2006.

¹⁴¹ Zowel Langereis 2002, p.1, Feteris 2009, p.26 en Van Suilen 2006, p. 9.

door de belastingplichtige. Dit heeft mede tot gevolg dat de belastingplichtige, nu niet voor elk besluit om rechtsbescherming gevraagd kan worden, hij evenmin om voorlopige rechtsbescherming kan vragen. In het algemene bestuursprocesrecht is sprake van een open stelsel van rechtsbescherming. Dit houdt in dat tegen een besluit als bedoeld in de zin van artikel 1:2 van de Awb, bezwaar en beroep kan worden ingesteld en dus ook om voorlopige rechtsbescherming kan worden verzocht. Hieruit vloeit voort dat ook vaker zal worden verzocht om (voorlopige) rechtsbescherming.

Oorzaak 2, invorderingsgeschillen. Het komt nogal eens voor dat een belastingplichtige zich wendt tot de voorzieningenrechter met het verzoek om uitstel van betaling, het verzoek om een betalingsregeling te treffen of met een ander verzoek dat met de invordering van belastingen te maken heeft. Hiervoor is echter de ontvanger bevoegd. Geschillen hieromtrent dienen vervolgens te worden voorgelegd aan de civiele rechter. Bij beschikkingen van financiële aard in het algemene bestuursrecht kan het ook gaan om invordering van hetgeen door het bestuursorgaan onverschuldigd is betaald. Te denken valt hierbij aan teveel ontvangen uitkering op grond van de Werkloosheidswet of een ten onrechte ontvangen uitkering op grond van de Algemene Bijstandswet. In tegenstelling tot de belastingplichtige kan een belanghebbende indien hij het niet met deze beslissing eens is de normale rechtsmiddelen van bezwaar- en beroep aanwenden. Als gevolg daarvan kan hij voor deze besluiten een voorlopige voorziening vragen bij de bestuursrechter en hoeft hij daarvoor niet naar de civiele rechter.

Oorzaak 3, de wijze waarop invulling is gegeven aan:

*a. het connexiteitsvereiste.*¹⁴² Voordat een verzoek om een fiscale voorlopige voorziening kan worden ingediend moet er sprake zijn van een ingediend bezwaar- of beroepschrift. Daarnaast moet het verzoek om een fiscale voorlopige voorziening direct verband houden met de onderliggende bodemzaak (de materiële connexiteit). Ook in het algemene bestuursrecht moet worden voldaan aan het criterium van de materiële connexiteit.

Zo bezien leidt het beginsel van materiële connexiteit dan ook tot eenzelfde beperking van de reikwijdte van de voorlopige voorziening in zowel het belastingprocesrecht als het bestuursprocesrecht. Echter daar waar de fiscale voorzieningenrechter voornamelijk een precieze benadering hanteert bij het vaststellen van de materiële connexiteit (het verzoek om een voorlopige voorziening dient direct verband te houden met de onderliggende belastingaanslag), levert het materiële connexiteitsvereiste binnen het algemene bestuursprocesrecht niet veel problemen op.¹⁴³ Criterium hier is dat het verzoek alleen verband dient te houden met de strekking van het connexe bestreden besluit. Daarmee wordt in het niet fiscale bestuursprocesrecht bij het vaststellen van de materiele connexiteit hoofdzakelijk de rekkelijke benadering gehanteerd.

*b. spoedeisendheid.*¹⁴⁴ Wil een verzoek om een fiscale voorlopige voorziening voor toewijzing in aanmerking komen dan dient er sprake te zijn van spoedeisendheid. Aan deze spoedeisendheid worden in de fiscaliteit hoge eisen gesteld. Immers een financieel belang alleen is niet voldoende om spoedeisendheid aan te nemen. Er moet daarnaast sprake zijn van 'ander onevenredig groot' nadeel. In de praktijk komt het erop neer dat ook al wordt er *geen* uitstel van betaling verleend dit *niet* betekent dat er automatisch spoedeisendheid door de voorzieningenrechter wordt aangenomen. Indien we deze toetsing vergelijken met de beoordeling van de spoedeisendheid in het algemene bestuursprocesrecht, dient daarbij een

¹⁴² Zie uitgebreid paragraaf 4.4.2

¹⁴³ Simons 2006, p. 35.

¹⁴⁴ Zie uitgebreid paragraaf 4.5.1.

onderscheid gemaakt te worden tussen beschikkingen van financiële aard en beschikkingen van niet-financiële aard. Bij laatstgenoemde categorie vinden voorzieningenrechtters bijna nooit dat van spoedeisendheid geen sprake is en verschaffen verzoekers daarmee royaal toegang tot een inhoudelijke beoordeling van hun verzoek, aldus Marseille in zijn onderzoek naar de voorlopige voorziening in het bestuursprocesrecht.¹⁴⁵ Bij beschikkingen van financiële aard (niet zijnde fiscale beschikkingen) is er een duidelijke overeenkomst met de opstelling van de fiscale voorzieningrechtters te bespeuren. Voor zaken waarbij het gaat om een ontzegging van een aanspraak die louter een financiële verplichting betreft en waarvan de gevolgen na afdoening van de hoofdzaak kunnen worden geredresseerd, kan het treffen van een voorlopige voorziening slechts dan aan de orde kan zijn indien er sprake is van een acute financiële noodsituatie. Deze notie kan in de rechtspraak van veel rechtbanken worden gevonden.¹⁴⁶ Hieruit valt af te leiden dat daar waar het gaat om beschikkingen van financiële aard, de spoedeisendheid door zowel de voorzieningenrechtters in het algemene bestuursrecht als door de fiscale voorzieningenrechtters, op ongeveer dezelfde wijze wordt getoetst.

c. de toetsing van de rechtmatigheid van het bestreden besluit. Blijkens hoofdstuk zes is de fiscale voorzieningrechtter geneigd om, indien de rechtmatigheid van het bestreden besluit vast staat, de voorlopige voorziening af te wijzen. Er wordt daarbij geen onderscheid gemaakt tussen de bezwaar- en de beroepsfase. In de beroepsfase wordt vaak direct kortgesloten. Het verzoek om een voorlopige voorziening wordt dan niet meer op zijn eigen merites beoordeeld, maar afgewezen vanwege de rechtmatigheid van het onderliggende besluit. Blijkens het onderzoek van Marseille is dit echter in het algemene bestuursprocesrecht niet anders. Hij concludeert dat voorzieningrechtters zich in hun oordeelsvorming vooral concentreren op de vraag of het bestreden besluit rechtmatig is. Is dit het geval dan wordt het verzoek afgewezen. In de manier waarop voorzieningrechtters toetsen is nauwelijks te merken dat behalve de vraag naar de rechtmatigheid van het bestreden besluit, ook andere vragen (mede) bepalend zijn voor de uitkomst van de voorziening. Voorts acht Marseille kenmerkend voor de verzoeken die worden ingediend in het kader van de beroepsprocedure dat ze bijna allemaal worden kortgesloten, zodat van een zelfstandige beoordeling van het verzoek om een voorlopige voorziening geen sprake is.¹⁴⁷

Oorzaak 4, het verlenen van uitstel van betaling. Door de ontvanger (niet de inspecteur) kan op verzoek van de belastingplichtige voor bepaalde tijd, bij beschikking, uitstel van betaling worden verleend.¹⁴⁸ De ontvanger heeft beleid ontwikkeld in welke gevallen tijdens de bezwaar- en beroepsfase wel en in welke gevallen geen uitstel van betaling wordt verleend. Hoofregel is dat (desgevraagd) uitstel van betaling wordt verleend. Dit is slechts anders indien er een gerede kans bestaat dat, indien uitstel van betaling wordt verleend, de belastingplichtige zijn verplichtingen niet na zal komen. De praktijk wijst uit dat van deze mogelijkheid om uitstel van betaling te krijgen door belastingplichtigen veel gebruik wordt gemaakt. Indien door de ontvanger uitstel van betaling wordt verleend totdat er op het bezwaar of beroep is beslist zou men kunnen spreken van impliciete rechtsbescherming. Door het verlenen van uitstel van betaling wordt als het ware schorsende werking verkregen, hetgeen een verzoek om een voorlopige voorziening om deze reden overbodig maakt. Aangezien het in het overige bestuursrecht ook regelmatig om niet financiële beschikkingen gaat, is het verkrijgen van impliciete rechtsbescherming door het krijgen van uitstel van

¹⁴⁵ Marseille 2006, p. 127.

¹⁴⁶ Simons 2006, p. 46.

¹⁴⁷ Marseille 2006, p. 127.

¹⁴⁸ Artikel 25 van de Awr en artikel 25 Leidraad invordering 2008, (Stcrt 2008, nr. 122, p. 18).

betaling minder vaak aan de orde. Dit kan deels verklaren waarom in het niet fiscale bestuursrecht vaker wordt verzocht om een voorlopige voorziening.

Uit het vorengaande kan worden geconcludeerd dat uit het feit dat de ontvanger normaal gesproken uitstel van betaling verleent, waardoor impliciet rechtsbescherming wordt verkregen, er in dergelijke gevallen geen behoefte (meer) bestaat aan voorlopige rechtsbescherming.

Verder wil de constatering dat de voorzieningenrechter niet bevoegd is voor invorderingsgeschillen niet zeggen dat geen sprake is van een effectieve rechtsbescherming. Daarvoor kan immers om rechtsbescherming worden gezocht bij de civiele rechter. Voorts is geconstateerd dat de inhoudelijke toetsing door de voorzieningenrechter van niet-fiscale voorlopige voorzieningen in het bestuursrecht niet veel afwijkt van de inhoudelijke toetsing door de fiscale voorzieningenrechter. Alleen in de toetsing van de connexiteit is de fiscale voorzieningenrechter iets strenger. En voor het gesloten stelsel van rechtsmiddelen geldt dat dit een keuze is die nu eenmaal door de wetgever is gemaakt voor belastingzaken.

Moet de conclusie dan zijn dat er helemaal niets hoeft te veranderen? Dat uit de inhoudelijke analyse blijkt dat de voorlopige voorziening in het belastingrecht effectieve rechtsbescherming biedt? Alvorens deze vraag te kunnen beantwoorden zal eerst nog nader worden ingegaan op de vraag of het gesloten stelsel van rechtsmiddelen open(er) moet worden.

7.3 *Moet het gesloten stelsel van rechtsmiddelen open(er) worden?*

In hoofdstuk drie is reeds beschreven dat het belastingrecht al lange tijd rechtsbescherming kent en zeker in de negentiende eeuw een voortrekkersrol heeft vervuld op dit gebied. Langzamerhand is dat beeld gekanteld. Een van de redenen waarom het huidige stelsel is gehandhaafd is dat de fiscaliteit in de loop van jaren veel ingewikkelder is geworden en de inspecteur op velerlei (fiscale) gebieden belast is met het nemen van besluiten.¹⁴⁹ Dit heeft de wetgever tot op heden doen besluiten tot het in stand laten van het huidige stelsel van rechtsbescherming. Indien tegen elk besluit van de inspecteur bezwaar en beroep zou kunnen worden ingesteld zou er zowel voor de inspecteur als de rechterlijke macht een onwerkbaar situatie kunnen ontstaan. De wetgever is daar beducht voor:

'een ongewenste toename van relatief ongewisse procedures die aan een efficiënte toepassing van het belastingrecht in de weg zouden kunnen komen te staan'.¹⁵⁰

en

'een onzeker aantal beslissingen voor bezwaar vatbaar wordt, met niet goed te overzien gevolgen voor de burger, het uitvoeringsapparaat en de rechterlijke macht'.¹⁵¹

Daarbij moet worden bedacht dat het op jaarbasis gaat om vele miljoenen beslissingen van de belastingdienst op jaarbasis. Dus een procentueel kleine toename van het aantal bezwaarschriften zou al kunnen leiden tot een behoorlijke verzwaring van de werklast van de inspecteur en de rechterlijke macht. Een ander argument dat pleit voor de instandhouding van het huidige stelsel is de constatering dat de belastingplichtige nu exact weet waar hij aan toe is. Het is duidelijk waartegen hij in bezwaar en beroep kan komen, hetgeen bevorderlijk is voor de rechtszekerheid.

¹⁴⁹ Feteris 2009, p.26.

¹⁵⁰ Kamerstukken II, 2005-2006, 30322, nr. 9, p. 2.

¹⁵¹ Kamerstukken II, 2006-2007, 30322, nr. 13, p. 2.

Is het bovenstaande reden genoeg om het huidige systeem van (voorlopige) fiscale rechtsbescherming te laten zoals het is? Feteris vindt van niet en is een voorstander om afscheid te nemen van het gesloten stelsel en het open stelsel van rechtsbescherming in te voeren. Hij wijst daarbij op de situatie in Duitsland waar al jaren een open stelsel van fiscale rechtsbescherming geldt en waar dit niet tot een opmerkelijk grote hoeveelheid procedures heeft geleid.¹⁵² Een andere aanwijzing dat het met het aantal procedures nog wel mee kan vallen is het feit dat het open stelsel in het algemene bestuursrecht niet heeft geleid tot abnormaal veel procedures.

Ook het parlement is inmiddels van mening dat het beter kan met de fiscale rechtsbescherming. Op 12 juli 2006 is door enkele kamerleden een initiatiefwetsvoorstel ingediend tot wijziging van de Awr ten behoeve van de rechtsbescherming van belastingplichtigen bij controlehandelingen van de fiscus.¹⁵³ Het wetsvoorstel voorziet in rechtsbescherming op een tweetal terreinen, te weten de administratieplicht en de controlehandelingen van de fiscus. Het gaat daarbij niet alleen om handelingen van de inspecteur gedurende een boekenonderzoek, maar ook om de handelingen van de inspecteur indien deze informatie vordert van een belastingplichtige buiten een boekenonderzoek om. Verzoeken om informatie zullen dan, blijkens de MvT, worden gedaan in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking.¹⁵⁴ Dit betekent een uitbreiding van de bestaande rechtsbescherming. Immers nu er bezwaar open staat kan tegen een dergelijk verzoek om informatie ook een voorlopige voorziening worden gevraagd. Het bijzondere aan dit wetsvoorstel is dat er voornamelijk positief op is gereageerd, met name wat de wenselijkheid ervan betreft. Zelfs de belastingdienst heeft erkend dat dit de rechtsbescherming ten goede komt.¹⁵⁵ Wel is de belastingdienst evenals de rechterlijke macht, bij monde van de Raad voor de Rechtspraak, bezorgd over de mogelijke verzwaring van de werklust die deze uitbreiding van de rechtsbescherming met zich mee brengt.¹⁵⁶ De Nederlandse orde van belastingadviseurs is blij met het onderhavige voorstel maar vindt het niet ver genoeg gaan en pleit voor opheffing van het gehele gesloten stelsel. Tot op heden (mei 2010) heeft het onderhavige wetsvoorstel echter nog niet tot wetgeving geleid.¹⁵⁷

¹⁵² Feteris 2009, p. 38.

¹⁵³ Kamerstukken II, 2005-2006, nr. 30645, nrs. 1-3.

¹⁵⁴ Kamerstukken II, 2005-2006, nr. 30645, nr. 3, p. 5.

¹⁵⁵ J.J. Van Dam en J. Van Eijnsden, J.A.R. 'fiscale rechtshandhaving en rechtsbescherming anno 2008' in *MBB* 2008, nr. 1.

¹⁵⁶ Commentaar van 28 november 2007 van de Nederlandse orde van belastingadviseurs in Vakstudie nieuws vandaag van 3 december 2008.

¹⁵⁷ Laatst verschenen Kamerstukken II, 2009-2010, nr. 30645 nr 16, nota van wijziging, gedateerd 28 januari 2010.

7.4 Conclusie

Tot welke conclusie leidt nu al het vorengaande met betrekking tot de in hoofdstuk één geformuleerde onderzoeksvraag? Biedt de fiscale voorlopige voorziening effectieve rechtsbescherming? Is er daarbij sprake van toegevoegde waarde?

In hoofdstuk drie is het begrip effectieve voorlopige fiscale rechtsbescherming als volgt gedefinieerd:

'De mogelijkheid die voor de belastingplichtige bestaat, om in afwachting van de beslissing op het bodemgeschil met de inspecteur of lagere overheid, zijn klacht voor te leggen aan de voorlopige voorzieningenrechter, die ter zake, binnen een redelijke termijn, een bindende beslissing neemt die de belangen en rechten van de belastingplichtige op zodanige wijze voorlopig veilig stelt, dat hij ook iets aan die voorlopige beslissing heeft.'

Ten eerste dient te worden vastgesteld dat er voor de belastingplichtige de mogelijkheid bestaat om 'zijn klacht' (de gevraagde voorziening) voor te leggen aan de voorlopige voorzieningenrechter. Deze neemt ook binnen een redelijke termijn (namelijk gemiddeld binnen één à twee weken) een bindende beslissing. Maar worden daarmee vervolgens ook de belangen en rechten van de belastingplichtige op zodanige wijze voorlopig veilig gesteld dat de belastingplichtige hier ook iets aan heeft? Gezien de zeer beperkte mate waarin van de fiscale voorlopige voorziening gebruik wordt gemaakt én gezien de minimale hoeveelheid toewijzingen zou kunnen worden geconcludeerd dat de fiscale voorziening in de huidige vorm geen effectieve rechtsbescherming biedt. Als we echter kijken naar de achterliggende in paragraaf 7.2 genoemde oorzaken, is het minimale aantal verzoeken en toewijzingen goed verklaarbaar. In de gevallen waarin de belastingplichtige de voorlopige rechtsbescherming nodig heeft en hij daarvoor terecht kan bij de fiscale voorzieningenrechter, biedt deze effectieve voorlopige rechtsbescherming. In die gevallen is ook sprake van toegevoegde waarde.

Toch verdient het aanbeveling om het huidige systeem van (voorlopige) rechtsbescherming op onderdelen aan te passen. Zo zou de fiscale voorlopige voorzieningenrechter eerder connexiteit aan kunnen nemen door net als de voorzieningenrechter in het algemene bestuursrecht uit te gaan van de zogenoemde rekkelijke benadering. Daarnaast zou in bezwaar niet zozeer zoals nu het geval is de rechtmatigheid van het bestreden besluit op de voorgrond moeten staan. De voorzieningenrechter zou meer oog moeten hebben voor het doel van de voorlopige voorziening, namelijk het tijdelijk veilig stellen van de belangen van de belastingplichtige. Hierdoor komt, wanneer het besluit niet bij voorbaat evident onrechtmatig is, de belastingplichtige eerder in aanmerking voor voorlopige rechtsbescherming. Dit heeft ook tot gevolg dat de inspecteur gedwongen wordt nog eens opnieuw naar het bezwaar te kijken, waarbij hij de aanwijzingen van de voorzieningenrechter in acht zal moeten nemen. Verder zou de wetgever nog eens opnieuw moeten kijken naar het gesloten stelsel en vaart moeten maken met het aannemen van het op 12 juni 2006 ingediende initiatiefwetsvoorstel. Daarmee wordt een belangrijke lacune in het systeem van rechtsbescherming in het fiscale recht, en daarmee ook in de voorlopige rechtsbescherming, opgeheven. En dit terwijl de gesignaleerde nadelen van het open stelsel zich niet voor zullen doen omdat het stelsel nog steeds gesloten blijft. Ook zou nader onderzocht moeten worden of invorderingsgeschillen in belastingzaken niet net als in het algemene bestuursrecht bij de bestuursrechter ondergebracht zouden moeten worden.

Met deze aanbevelingen ter verbetering van de huidige wijze waarop in het fiscale recht voorlopige rechtsbescherming wordt geboden besluit ik dan ook dit onderzoek. Hieruit blijkt dat de wetgever én de voorzieningenrechter wel degelijk in staat zijn om het voor de belastingplichtige voor wat betreft de voorlopige rechtsbescherming iets leuker te maken.

7.5 *Aanbevelingen*

1. Aanpassing van het gesloten stelsel van rechtsmiddelen naar een (meer) open stelsel van rechtsmiddelen. Gevolg hiervan zal zijn dat er voor meer belastingplichtigen in meer gevallen de mogelijkheid bestaat om te verzoeken om (voorlopige) rechtsbescherming
2. Bij de toetsing van verzoeken om een voorlopige voorziening zou door de voorzieningenrechter kunnen worden volstaan met het vaststellen van formele connexiteit tussen het verzoek en de aanhangige bodemzaak. Het aantonen van enig verband tussen de aanhangige bezwaar- of beroepszaak zou voldoende voor de voorzieningenrechter moeten zijn om, net als in het overige bestuursprocesrecht, de vereiste connexiteit aan te nemen.
3. Bij de toetsing van verzoeken om een voorlopige voorziening in bezwaar zou de voorzieningenrechter niet de rechtmatigheid van het bestreden besluit voorop moeten stellen maar meer oog moeten hebben voor het doel van de voorlopige voorziening, namelijk het tijdelijk veilig stellen van de belangen van de belastingplichtige.
4. Nader onderzoeken of invorderingsgeschillen in belastingzaken niet net als in het algemene bestuursrecht bij de bestuursrechter ondergebracht zouden moeten worden.

Literatuurlijst

Bolt 1986

H. Bolt, *De voorlopige voorzieningsprocedure*, Deventer: Kluwer, 1986

Bots 1995

A.M.M.M. Bots, *Op weg naar een bestuursrechtelijk kortgeding?*, Deventer : Kluwer, 1995

Burkens 1997

M.C. Burkens, *beginselen van de democratische rechtstaat*, Zwolle : Tjeenk Willink, 2002

Daalder 1994

E.J. Daalder, *de parlementaire geschiedenis van de Awb, tweede tranche*, Alphen aan den Rijn, 1994

Damen 2002

L.J.A. Damen (red), *Bestuursrecht, rechtsbescherming tegen de overheid, deel II, bestuursprocesrecht*, Den Haag, Boom, 2002

De Haan 1996

P. de Haan, Th.G. Drupsteen en R. Fernhout, *bestuursrecht in de sociale rechtstaat*, Deventer : Kluwer, 1996

De Lange 2008

R. de Lange, Toegang tot de rechter in constitutioneel perspectief in: L J.J. Rogier en R. De Lange (red.) *Toegang tot de rechter in het bestuursrecht*, Den Haag : Boom, 2008,

Feteris 2008

M.W.C. Feteris, *hoe is het gesteld met de fiscale rechtsbescherming?*, Amersfoort : SDU, 2008

Happè 1996

R.H. Happè, *drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer : Kluwer 1996

Hofstra 1980

H.J. Hofstra, *inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*, Deventer : Kluwer, 1982

Kortmann 2001

C.A.J.M. Kortmann, *constitutioneel recht*, Deventer : Kluwer, 2001

Langereis 1986

Ch.J. Langereis, *Fiscale rechtsbescherming*, Deventer : Kluwer, 1986

Langereis en de Roos 2006

Ch. J. Langereis en I. de Roos, *hoofdlijnen fiscaal procesrecht*, Deventer : Kluwer, 2006

Marseille 2006

A.T. Marseille, voorlopige oordelen, verstrekkende gevolgen, in Th.G.M. Simons, A.T. Marseille en B.W.N. de Waard, *De voorlopige voorziening in het bestuursrecht*, preadviezen, Boom : Den Haag, 2006

Michiels 2004

Michiels, L. (voorz.) VAR-commissie Rechtsbescherming, *De toekomst van de rechtsbescherming tegen de overheid ; van toetsing naar geschilbeslechting*, Boom: Den Haag, 2004

Pechler 2003

E. Pechler 2003, *belastingprocesrecht*, Deventer : Kluwer, 2003

Rogier en de Lange 2008

L.J.J. Rogier, R. de Lange (red.) *toegang tot de rechter in het bestuursrecht*, Den Haag : Boom, 2008

Schreuder-Vlasblom 2003

M. Schreuder-Vlasblom, *Rechtsbescherming en bestuurlijke voorprocedure*, Deventer : Kluwer, 2003

Stevens 2007

L.G.M. Stevens, *Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*, Deventer ; Kluwer, 2007

Tak 2008

A.Q.C. Tak, *het Nederlands bestuursprocesrecht in theorie en praktijk*, deel 1, Deventer : Kluwer, 2008

Ten Berge 2001

J.B.J.M ten Berge en R.J.G.M. Widdershoven, *Bescherming tegen de overheid*, Tjeenk Willink : Deventer, 2001,

Uylenburg 1992

R. Uylenburg, *Rechtsbescherming in het Milieurecht*, Zwolle : Tjeenk Willink, 1992

Van Ballegooij 2008

G.A.C.M. van Ballegooij (e.a.), *bestuursrecht in het AWB-tijdperk*, Deventer : Kluwer, 2008

Van Buuren en Borman 2009

P.J.J. van Buuren en T.C. Borman, *Awb, tekst en commentaar*, Deventer : Kluwer, 2009

Van Wijk/Konijnenbelt en van Male 2008

H.D. van Wijk/Konijnenbelt en R. van Male, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, Den Haag, Elsevier, 2008

Tijdschriftartikelen

Beukers-van Dooren 2009

A. Beukers – van Dooren en M. Jansen, Openbare orde en ambtshalve toetsing in het fiscale (proces)recht, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2009, nr. 7

De Korte 2007

D.J. de Korte, de voorlopige voorziening, *Tribuut*, 2007, nr 2.

Hennekens 1992

H.Ph.J.A.M. Hennekens, De gemeenteraad en de rechtsbescherming van de burger. Schorsing van besluiten nu en in de toekomst, *de Gemeentestem*, nr. 6941

Kruyer 2008

H.S.M. Kruyer, artikel 6 van het EVRM is van toepassing verklaard op de belastingheffing, *Weekblad voor fiscaal recht* 2008, nr. 750

Langereis 2002

Ch. J. Langereis, De voorlopige voorziening in het belastingrecht: kan het lelijke eendje nog een mooie zwaan worden, *Weekblad voor fiscaal recht*, 2002, nr. 263

Simons 2005

Th.G.M. Simons, de beoordeling van een verzoek om voorlopige voorziening, in: *Jurisprudentie bestuursrecht plus* 2005, nr. 2,

Slump 2005

D. Slump, de voorlopige voorziening, *Jurisprudentie bestuursrecht plus*, 2005, nr. 2

Thomas 2001

E. Thomas, de voorlopige voorziening: een (voorlopige) tussenstand?, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht*, januari 2001, nr, 1

Van Dam en van Eijdsen 2008

J.J. van Dam en J.A.R. Eijdsen 'fiscale rechtshandhaving en rechtsbescherming anno 2008. *Maandblad belastingbeschouwingen* 2008, nr. 1

Van Suilen 2006

A.J.H. van Suilen, Rekkelijken en preciezen, de beoordeling van het verzoek om voorlopige voorziening in het belastingrecht, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht*, 2006 nr. 5.

Widdershoven 2009

R.J.G.M. Widdershoven, Fiscale rechtspraak in twee feitelijke instanties, *Trema* 2009, nr. 2

Jurisprudentie

EHRM 21 februari 1975, series A, vol. 18 NJ 1975, 462 (Golder-case)

Hoge Raad 19 juni 1985, nr. 22076, BNB 1986, 29

Hoge Raad 29 mei 1996, nr. 31087, BNB 1996, 283

Voorzieningenrechter:

hof Amsterdam	22 december 1999	LJN AA3997
hof Arnhem	13 april 2000	AA6927
hof Amsterdam	5 juli 2000	FED 2000/401
hof Amsterdam	12 december 2001	LJN AF 5898
hof 's-Gravenhage	18 mei 2001	(niet gepubliceerd)
hof Amsterdam	18 juli 2001	LJN AB2707
hof Amsterdam	26 oktober 2001	LJN AA9340
hof 's-Gravenhage	31 januari 2002	Belastingblad 2002/637
hof 's-Gravenhage	12 maart 2003	VN 2003/16.3.2
hof Amsterdam	12 november 2004	NFR 2004/1829
hof Amsterdam	25 maart 2004	LJN AO6986
hof 's-Gravenhage	24 maart 2009	BI2888

Voorzieningenrechter:

rechtbank Alkmaar	6 juli 2007	LJN BA9545
rechtbank Leeuwarden	15 mei 2006	LJN AX 3048
rechtbank Arnhem,	29 februari 2008	Awb 07/2637 (niet gepubliceerd)
rechtbank Arnhem	27 juni 2006	Awb 06/1895 (niet gepubliceerd)
rechtbank 's-Hertogenbosch	11 mei 2009	LJN BI9062
rechtbank Arnhem	22 november 2007	VN 2007/04696
rechtbank Breda	22 november 2007	(LJN BC0195)
rechtbank Arnhem	29 februari 2008	(niet gepubliceerd)
rechtbank Groningen	4 januari 2008	LJN BC3110
rechtbank Haarlem	27 april 2006	VN 2006/01488
rechtbank Breda	31 augustus 2007	Belastingblad 2007/1311
rechtbank Arnhem	11 september 2008	(Awb 08/2779) (niet gepubliceerd)

Kamerstukken

Kamerstukken II 1979-1980, nr. 16162, nr. 3

Kamerstukken II 1991-1992, nr. 22495, nr. 3

Kamerstukken II 1996-1997, nr. 25175, nr. 3

Kamerstukken II 2006-2007, nr. 30322, nrs. 9, 13

Kamerstukken II 2005-2006, nr. 30645, nrs 1-3, 16

