



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 06 5.1.2e
5.1.2e @belastingdienst.nl

Datum
16 juni 2017

Versienummer
17-206-0019

Vastgesteld door
Kennisgroep Formeel Recht

Kopie aan

5.1.2e

Bijlagen
Geen

memo

Onderwerp

Rechtsbescherming ten aanzien van beslissing inspecteur tot weigering dan wel intrekking btw-nummer

Vragen

1. Kan de beslissing van de inspecteur om geen btw-nummer toe te kennen dan wel de beslissing een reeds afgegeven btw-nummer in te trekken aangemerkt worden als een voor bezwaar vatbare beschikking?
2. Bij welke rechter dient beroep ingesteld te worden tegen bovengenoemde beslissingen?

Antwoorden

1. Nee.
2. De civiele rechter.

Beschouwing (interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)

I Wettelijk kader

Artikel 26 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) luidt als volgt:

"1. In afwijking van artikel 8:1 van de Algemene wet bestuursrecht kan tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit slechts beroep bij de bestuursrechter worden ingesteld, indien het betreft:

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

b. een voor bezwaar vatbare beschikking.

2. De voldoening of afdracht op aangifte, dan wel de inhouding door een inhoudingsplichtige, van een bedrag als belasting wordt voor de mogelijkheid van beroep gelijkgesteld met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur. De wettelijke voorschriften inzake bezwaar en beroep tegen zodanige beschikking zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover de aard van de voldoening, de afdracht of de inhouding zich daartegen niet verzet."

In artikel 8:4, aanhef en letter g, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) was tot 1 januari 2005 het volgende bepaald:

"Geen beroep kan worden ingesteld tegen een besluit:

(...)

g. genomen op grond van een wettelijk voorschrift inzake belastingen of de heffing van een premie dan wel een premie vervangende belasting ingevolge de Wet financiering volksverzekeringen."

Artikel 214, eerste lid, van de Btw-richtlijn luidt, voor zover van belang, als volgt:

*"1. De lidstaten treffen de nodige maatregelen voor de identificatie onder een individueel nummer van de volgende personen:
(...)"*

Vervolgens worden in de letters a tot en met e van het eerste lid deze personen (belastingplichtigen) nader geconcretiseerd.

II Jurisprudentie

BNB 2008/220 (WIB). Een beslissing van de Belastingdienst die niet ingevolge de belastingwet is genomen is vatbaar voor beroep bij de algemene bestuursrechter, mits die beslissing een besluit is in de zin van de Awb en niet op grond van artikel 8:2 e.v. Awb is uitgezonderd van beroep.

BNB 2016/160 (WOB). Een beslissing van de Belastingdienst ten aanzien van een WOB-verzoek is een ingevolge de belastingwet genomen beslissing en derhalve niet vatbaar voor beroep bij de algemene bestuursrechter. Nu de beslissing op het WOB-verzoek niet is genoemd in artikel 26 AWR staat evenmin beroep open bij de belastingrechter. Dit betekent dat de civiele rechter bevoegd is.

BNB 2014/42 (dwangsom). De dwangsom volgt de onderliggende beschikking. De onderliggende beschikking betrof een verzoek om ambtshalve vermindering. Een dergelijk ambtshalve genomen besluit is neergelegd in artikel 65 AWR en daardoor een ingevolge de belastingwet genomen besluit. De ambtshalve beschikking staat echter niet genoemd in artikel 26 AWR, derhalve staat geen beroep open bij de belastingrechter. Evenmin bij de algemene bestuursrechter nu het een ingevolge een belastingwet genomen besluit betreft. Resteert derhalve de civiele rechter.

Zie voor vergelijkbare uitspraken: ECLI:NL:GHSHE:2014:5407 en ECLI:NL:RBZWB:2015:2384.

Hof van Justitie 14 maart 2013, Ablessio, C-527/11: De belastingdienst van een lidstaat kan onder omstandigheden weigeren een vennootschap een btw-identificatienummer toe te kennen. Dit is het geval indien de Belastingdienst aan de hand van objectieve gegevens kan aantonen dat het vermoeden bestaat dat het toegekende identificatienummer zal worden gebruikt voor btw-fraude.

III Beschouwing ten aanzien van het weigeren van het afgeven van een btw-nummer

Uit de hierboven opgenomen jurisprudentie concludeert de kennisgroep dat:

- a. Beroep bij de belastingrechter openstaat indien het een ingevolge de belastingwet genomen besluit betreft en dit besluit valt onder artikel 26 AWR.
- b. Beroep bij de civiele rechter openstaat indien het een ingevolge de belastingwet genomen besluit betreft en dit besluit niet valt onder artikel 26 AWR.
- c. Beroep bij de algemene bestuursrechter openstaat indien het een niet ingevolge de belastingwet genomen besluit betreft maar wel een besluit ingevolge de Awb.

Nederland en in het bijzonder de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) kent geen wettelijke bepaling waarin de afgifte dan wel weigering van een btw-nummer is geregeld. Evenmin bevat de Wet OB een regeling voor het intrekken van een eerder afgegeven btw-nummer.

Zie in gelijke zin Advocaat-Generaal Ettema in haar conclusie van 25 april 2017, ECLI:NL:PHR:2017:373. Hierin wordt onder meer het volgende geconcludeerd:

"5.4 In de Nederlandse wet zijn geen voorschriften opgenomen omtrent de verstrekking, de weigering of de intrekking van btw-nummers. De wet schrijft evenmin voor dat de beslissing van de Belastingdienst al dan niet een btw-nummer te verstrekken of een bestaand btw-nummer in te trekken, geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking."

De verplichting van de Belastingdienst voor het afgeven van een btw-nummer berust op artikel 214 van de Btw-richtlijn. De vraag is dan of artikel 214 kwalificeert als een "ingevolge de belastingwet genomen besluit".

De Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft beslist dat dit het geval is. Zij oordeelde in haar uitspraak van 4 maart 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:1625, als volgt:

"4.6 De rechtbank is van oordeel dat de beslissing van de inspecteur om geen btw-nummer aan belanghebbende te verstrekken een besluit is op het gebied van de belastingen en daarmee een ingevolge de belastingwet genomen besluit".

De beslissing van de inspecteur om geen btw-nummer te verstrekken valt echter niet onder artikel 26 AWR (het betreft immers geen belastingaanslag dan wel een voor bezwaar vatbare beschikking).

De rechtbank concludeert in voornoemde uitspraak dan ook verder:
"Niet de bestuursrechter, maar de civiele rechter is bevoegd".

Zie in dit verband ook Hof 's-Hertogenbosch 23 februari 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:702. Het hof oordeelde in rechtsoverweging 4.4:

"4.4. Gelet op het bepaalde in artikel 8:1 van de Awb gelezen in samenhang met artikel 26 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen kan tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit slechts beroep bij de belastingrechter worden ingesteld indien het betreft een belastingaanslag of een voor bezwaar vatbare beschikking. Op grond van het gesloten stelsel van rechtsmiddelen is het op basis van de beschikking onderliggende besluit tot het verstrekken van een btw-nummer aan de fiscale eenheid uitgezonderd van bezwaar en beroep. In zoverre onderschrijft het Hof de in de uitspraak onder 2.11 geformuleerde conclusie van de Rechtbank. De Inspecteur heeft het bezwaar van belanghebbende tegen het toekennen van het btw-nummer aan de fiscale eenheid derhalve ten onrechte afgewezen. Gelijk de Rechtbank concludeert, welke conclusie het Hof tot de zijne maakt, had de Inspecteur belanghebbende ten aanzien van dit onderdeel van het bezwaar niet-ontvankelijk dienen te verklaren. De belastingrechter kan vervolgens wel kennis nemen van het daarop door belanghebbende ingestelde beroep, doch de bevoegdheid te beslissen inzake het geschil betreffende het toekennen van een btw-nummer aan de fiscale eenheid behoort tot de burgerlijke rechter. Ter zake van het tegen de uitspraak op bewaar ingediende beroep had de Rechtbank zich derhalve onbevoegd dienen te verklaren en moeten bepalen dat uitsluitend een vordering kan worden ingesteld bij de burgerlijke rechter (vergelijk: ECLI:NL:HR:2010:BL6423, ECLI:NL:HR:2013:1797 en HR 25-11-2016, ECLI:NL:HR:2016:2667). In zoverre is de beslissing van de Rechtbank naar 's-Hofs oordeel onjuist. Het Hof zal in deze doen wat de Rechtbank had behoren te doen en de Rechtbank alsnog niet bevoegd verklaren ten aanzien van dit onderdeel van het geschil alsmede bepalen dat uitsluitend een vordering kan worden ingesteld bij de burgerlijke rechter."

De kennisgroep komt dan ook tot de conclusie dat de beslissing van de inspecteur om geen btw-nummer toe te kennen kan worden aangemerkt als een "ingevolge de belastingwet genomen besluit". Deze beslissing is evenwel in geen enkele (belasting)wet aangemerkt als een voor bezwaar vatbare beschikking. Dit betekent dat een dergelijke beslissing niet valt onder artikel 26 AWR. Dientengevolge staat tegen de weigering om een btw-nummer af te geven beroep open bij de civiele rechter.

De inspecteur dient een eventueel bezwaar tegen de weigering een btw-nummer af te geven niet-ontvankelijk te verklaren. De belastingrechter is wel bevoegd kennis te nemen van het beroep tegen de uitspraak die de inspecteur op een zodanig bezwaar heeft gedaan. Bij zijn oordeel over de gegrondheid van een dergelijk beroep dient de belastingrechter te beoordelen of inderdaad sprake is van een ingevolge de belastingwet genomen besluit waartegen geen bezwaar openstaat (vgl. HR 20 december 2013, nr. 12/02872, BNB 2014/42, rechtsoverweging 4.2.5).

IV Beschouwing ten aanzien van het intrekken van een reeds afgegeven btw-nummer

In de Wet OB is geen regeling opgenomen die voorziet in het intrekken van reeds afgegeven btw-nummers. Ook de Btw-richtlijn geeft hiervoor geen regeling. De kennisgroep is echter van mening dat net als het weigeren van een btw-nummer het intrekken hiervan eveneens valt onder artikel 214 van de Btw-richtlijn.

Dit artikel geeft aan dat de lidstaten de nodige maatregelen mogen treffen voor de identificatie onder een individueel nummer. In de rechtsoverwegingen 17-20 van het arrest Ablessio overweegt het Europese Hof dat de wezenlijke doelstelling van artikel 214 is de goede werking van het btw-stelsel te waarborgen. Het btw-identificatienummer bewijst de fiscale status van de btw-plichtige en vergemakkelijkt het toezicht op de belastingplichtigen met het oog op de juiste heffing van belasting. Bovendien vormt het btw-identificatienummer een belangrijk bewijs van de verrichte handelingen, aldus het hof. De lidstaten hebben bij het nemen van de maatregelen (om hun financiële belangen te waarborgen) een zekere marge. De maatregelen mogen echter niet verder gaan dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen (rechtsoverweging 30).

Het weigeren en het intrekken van een btw-identificatienummer zijn naar de mening van de kennisgroep maatregelen ter borging van de hierboven genoemde belangen. Tussen beide maatregelen bestaat geen principieel verschil. Het weigeren is vooraf (ex ante), bijvoorbeeld bij te verwachten frauduleus handelen. Het intrekken is achteraf (ex post), bijvoorbeeld na gebleken frauduleus handelen.

De kennisgroep komt dan ook tot de conclusie dat ook de beslissing om een reeds afgegeven btw-nummer in te trekken kwalificeert als een "ingevolge de belastingwet genomen besluit".

Dit is onlangs bevestigd door A-G Ettema. In haar eerdergenoemde conclusie van 25 april 2017, ECLI:NL:PHR:2017:373, concludeert zij onder meer als volgt:

"5.6 Aangezien de intrekking van een btw-nummer een ingevolge de belastingwet genomen besluit is dat noch een belastingaanslag, noch een voor bezwaar vatbare beschikking is of als zodanig wordt beschouwd, is het instellen van bezwaar en/of beroep bij de bestuursrechter tegen een dergelijke beslissing op grond van de Nederlandse wet niet mogelijk."

Zie in dit verband ook Rechtbank Zeeland-West-Brabant 3 februari 2014, ECLI:NL:RBZWB:2014:837, waarin het volgende is overwogen:

"2.9. De voorzieningenrechter concludeert dan ook dat de beslissing van de inspecteur om het BTW-nummer van belanghebbende in te trekken, en ook de beslissing van 27 januari 2014 om die eerdere beslissing te handhaven, "ingevolge de belastingwet genomen besluiten" zijn. (...)"

Nu de beslissing tot intrekking van een btw-nummer in geen enkele (belasting)wet is aangemerkt als een voor bezwaar vatbare beschikking en derhalve niet onder artikel 26 AWR valt, staat tegen de intrekking van een btw-nummer beroep open bij de civiele rechter.

De inspecteur dient een eventueel bezwaar tegen de intrekking van een btw-nummer niet-ontvankelijk te verklaren. De belastingrechter is wel bevoegd kennis te nemen van het beroep tegen de uitspraak die de inspecteur op een zodanig bezwaar heeft gedaan. Bij zijn oordeel over de gegrondheid van een dergelijk beroep dient de belastingrechter te beoordelen of inderdaad sprake is van een ingevolge de belastingwet genomen besluit waartegen geen bezwaar openstaat (vgl. HR 20 december 2013, nr. 12/02872, BNB 2014/42, rechtsoverweging 4.2.5).

buiten verzoek

buiten verzoek

buiten verzoek