

**Erasmus School of Economics**

**Masterscriptie**

**‘Van wantrouwen naar vertrouwen’**

*Een analyse van de impact van het horizontaal toezicht op de verhoudingen tussen de partijen  
in het midden- en kleinbedrijf*

Naam: Arjan Benard

Studentnummer: 303164

Begeleider: Mr. M.P.L. Adriaansen

Capelle aan den IJssel, januari 2012

## Voorwoord

De toezicht op het heffen van de belastingen is het sluitstuk van de fiscale wetgeving. Zonder toezicht en handhaving zou de fiscale wetgeving hoogstwaarschijnlijk vervallen tot een dode letter. Mede gezien dit feit en de actuele ontwikkelingen op het gebied van horizontaal toezicht, heb ik gekozen om als sluitstuk van mijn studie een onderzoek te doen naar het toezicht op belastingheffing.

Graag zou ik mijn verloofde, familie en vrienden willen bedanken voor hun begrip en steun in de tijden dat ik mijn scriptie schreef. Daarnaast spreek ik mijn dank uit richting mijn begeleider, Mr. M.P.L. Adriaansen, voor zijn snelle reacties op ingeleverde delen van deze scriptie, alsmede zijn commentaar, opmerkingen en opbouwende kritiek.

## Inhoudsopgave

HOOFDSTUK 1: INLEIDING .....	6
1.1. Inleiding .....	6
1.2. Aanleiding .....	7
1.3. Probleemstelling.....	7
1.4. Toetsingscriteria .....	7
1.5. Afbakening .....	8
1.6. Opzet .....	9
HOOFDSTUK 2: VERTICAAL TOEZICHT EN HORIZONTAAL TOEZICHT.....	10
2.1. Inleiding .....	10
2.2. Toezicht.....	10
2.2.1. Toezicht in het belastingrecht .....	11
2.2.1.1. Het materiële en formele belastingrecht.....	11
2.2.2.2. Toezicht op de belastingheffing .....	11
2.3. Verticaal toezicht.....	12
2.3.1. Wettelijke grondslag van het verticale toezicht .....	13
2.3.2. Invulling Belastingdienst aan verticaal toezicht.....	15
2.3.2.1. Controle .....	16
2.3.2.2. Soorten controle .....	17
2.3.2.3. Gang van zaken tijdens controle .....	17
2.3.3. Rechtsbescherming onder het verticale toezicht .....	19
2.3.3.1. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur .....	19
2.3.3.2. Bezwaar en beroep .....	21
2.4. Horizontaal toezicht .....	22
2.4.1. Achtergrond, doel en strekking horizontaal toezicht .....	23
2.4.1.1. Definitie horizontaal toezicht .....	23

2.4.1.2. Oorzaken voor invoering horizontaal toezicht .....	24
2.4.1.3. Voordelen van het horizontaal toezicht.....	25
2.4.1.4. Ontwikkelingen van het horizontaal toezicht.....	26
2.4.2. Vormgeving horizontaal toezicht bij zeer grote en middelgrote ondernemingen ..	27
2.4.3. Vormgeving horizontaal toezicht in het midden- en kleinbedrijf .....	30
2.4.4. Het convenant.....	33
2.5. Samenvatting .....	34
<b>HOOFDSTUK 3: VERANDERINGEN IN DE VERHOUDINGEN .....</b>	<b>36</b>
3.1. Inleiding .....	36
3.2. Veranderende verhoudingen door horizontaal toezicht bij deelnemende belastingplichtige .....	37
3.2.1. Veranderende verhoudingen op fiscaal vlak .....	37
3.2.1.1. Vooroverleg.....	38
3.2.1.2. Afsluiting van het fiscale verleden en werken in de actualiteit.....	44
3.2.1.3. Informatieverstrekking aan de fiscus .....	45
3.2.1.4. Convenantaangifte.....	47
3.2.1.5. Samenvatting conclusies .....	48
3.2.2. Veranderende verhoudingen op juridisch vlak.....	49
3.2.2.1. Convenant.....	49
3.2.2.2. Rechtsbescherming.....	52
3.2.2.3. Samenvatting conclusies .....	53
3.3. Veranderende verhoudingen door horizontaal toezicht met de Belastingdienst tussen deelnemende en niet-deelnemende belastingplichtigen en fiscaal intermediairs.....	54
3.3.1. De niet-deelnemende belastingplichtige .....	55
3.3.2. De niet-deelnemende fiscaal intermediair.....	57
3.3.3. Conclusie.....	58
3.4. Conclusie.....	59

HOOFDSTUK 4: WENSELIJKHEID VAN DE VERANDERINGEN .....	60
4.1. Inleiding .....	60
4.2. Beoordelingscriteria .....	60
4.3. Beoordeling .....	62
4.3.1. De Belastingdienst, deelnemende fiscaal intermediair en deelnemende belastingplichtige .....	62
4.3.1.1. Actueler en intensiever .....	62
4.3.1.2. Fiscale Grensverkenning .....	63
4.3.1.3. Afhankelijkheid van de fiscaal intermediair .....	64
4.3.1.4. Aansprakelijkheid van de fiscaal intermediair .....	64
4.3.1.5. Vergroting privédomein belastingplichtige .....	64
4.3.1.6. Privaatrechtelijke status van het convenant .....	65
4.3.2. De Belastingdienst, niet-deelnemende fiscaal intermediair en niet-deelnemende belastingplichtige .....	66
4.3.2.1. De niet-deelnemende belastingplichtige .....	66
4.3.2.2. De niet-deelnemende fiscaal intermediair .....	67
4.3.3. Totale beoordeling .....	67
4.4. Aanbevelingen .....	69
4.5. Conclusie .....	71
HOOFDSTUK 5: CONCLUSIE .....	73
5.1. Inleiding .....	73
5.2. Samenvatting onderzoek .....	73
5.3. Conclusies .....	74
5.4. Aanbevelingen .....	76
5.5. Slot .....	77
LITERATUURLIJST .....	78

## **Hoofdstuk 1: Inleiding**

### 1.1. Inleiding

Sinds 2005 is de Belastingdienst bezig met een verkenning op het gebied van horizontaal toezicht.<sup>1</sup> Het uitgangspunt is dat in een convenant afspraken worden gemaakt tussen belastingplichtige en de Belastingdienst. Deze afspraken zijn gebaseerd op de kernbegrippen transparantie, begrip en onderling vertrouwen. Het horizontaal toezicht wordt alleen toegepast met medewerking van de belastingplichtige, anders hanteert de Belastingdienst het verticale toezicht.

In eerste instantie werd het horizontaal toezicht alleen toegespitst op ongeveer twintig zeer grote ondernemingen (hierna: ZGO's). In een later stadium werden ook de middelgrote ondernemingen (hierna: MGO's) en ondernemingen in het midden- en kleinbedrijf (hierna: MKB) bij het horizontale toezicht betrokken.

Bij het horizontaal toezicht maakt de Belastingdienst gebruik van de manieren waarmee de belastingplichtige zijn eigen belastingpositie inzichtelijk maakt. Het systeem waarmee de belastingplichtige dit vormgeeft staat ook wel bekend als het Tax Control Framework (hierna: TCF). Door middel van een goed werkend TCF kan de Belastingdienst constateren of de ondernemingen op het gebied van belastingen zijn administratie op orde heeft. De meeste ZGO's en MGO's hanteren al een dergelijk TCF doordat dit wordt voorgeschreven door richtlijnen voor de commerciële jaarverslaggeving.<sup>2</sup>

Met de ZGO's sluit de Belastingdienst in de meeste gevallen een individueel convenant af. In het MKB zijn veel meer ondernemingen aanwezig. Hierdoor is het voor de Belastingdienst niet effectief om met elke onderneming apart een convenant af te sluiten. Ook zijn de ondernemingen in het MKB in mindere mate gebonden aan de richtlijnen voor de commerciële jaarverslaggeving. In het MKB is daarom gekozen voor een andere vormgeving van horizontaal toezicht. Het horizontaal toezicht bij het MKB loopt daarom voornamelijk via de fiscaal intermediairs of aan de hand van convenanten die met brancheorganisaties worden afgesloten.

---

<sup>1</sup> Zie: brief Staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, nr. DGB 2005/1109.

<sup>2</sup> Bijvoorbeeld door de standaarden van de IFRS. Deze standaarden moeten verplicht worden gehanteerd door beursgenoteerde ondernemingen.

## 1.2. Aanleiding

Doordat horizontaal toezicht een nieuwe vorm van het houden van toezicht is in het MKB, verandert dit de verhoudingen tussen de Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige. Een verandering in deze verhouding roept vragen op of deze wijzigingen wel binnen het huidige systeem van regels passen. In deze scriptie wordt daarom een inzicht gegeven in hoeverre deze verhoudingen wijzigen. Daarnaast wordt de wenselijkheid van deze veranderingen beoordeeld en eventuele aanbevelingen gegeven voor verbetering als deze veranderingen onwenselijk blijken te zijn.

## 1.3. Probleemstelling

De probleemstelling die centraal staat in deze scriptie is:

*In hoeverre verandert horizontaal toezicht in het MKB de verhoudingen tussen de Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige? Voor zover deze veranderingen onwenselijk zijn, hoe kunnen deze worden tegengegaan?*

Om tot de probleemstelling te beantwoorden zijn enkele deelvragen geformuleerd. Deze luiden als volgt:

1. Wat is toezicht?
2. Hoe wordt horizontaal toezicht vormgegeven?
3. Hoe veranderen de verhoudingen tussen de Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige bij invoering van horizontaal toezicht?
4. Hoe verandert de verhouding met de Belastingdienst van belastingplichtigen en fiscaal intermediairs die wel deelnemen aan horizontaal toezicht ten opzichte van degene die niet deelnemen aan horizontaal toezicht?
5. Zijn deze veranderingen op grond van de gestelde toetsingscriteria wenselijk?<sup>3</sup>
6. Voor zover uit de beantwoording van de vorige vraag blijkt dat sprake is van een onwenselijke situatie, hoe kan deze dan worden verbeterd?

## 1.4. Toetsingscriteria

Naar aanleiding van de probleemstelling wordt de wenselijkheid van de veranderingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige door

---

<sup>3</sup> Deze toetsingscriteria worden in hoofdstuk 1.4. benoemd en in hoofdstuk 4.2 nader uitgewerkt.

horizontaal toezicht in het MKB getoetst. Hiervoor worden enkele toetsingscriteria gebruikt. Bij de selectie van de criteria is gekozen voor de relevante criteria met betrekking tot toezicht. Toezicht dient mijns inziens aan de ene kant efficiënt, maar aan de andere kant ook rechtvaardig te geschieden. Daarom is gekozen voor toetsingscriteria die beide kanten omvatten. De toetsingscriteria zijn als volgt:

- Toetsing aan efficiëntie:

Hierbij zal een toetsing van de doeltreffendheid van de veranderingen in de verhoudingen plaatsvinden.

- Toetsing aan rechtsgelijkheid:

Hierbij zal een toetsing plaatsvinden of er door de invoering van het horizontaal toezicht in het MKB geen ongerechtvaardigde ongelijke behandeling ontstaat tussen belastingplichtige of fiscaal intermediairs.

- Toetsing aan de rechtsbescherming

Hierbij zal worden getoetst of de rechtsgang naar een onafhankelijke rechter voldoende is gewaarborgd.

- Toetsing aan rechtsvorming en rechtseenheid

Hierbij zal worden getoetst of de vorming van recht en de rechtseenheid voldoende is gewaarborgd onder het horizontaal toezicht.

- Toetsing aan de criteria uit de ‘tweewegenleer’

De criteria uit de tweewegenleer zullen worden gebruikt om de eventuele samenloop tussen privaat- en publiekrecht te toetsten.

In hoofdstuk vier worden deze toetsingscriteria verder uitgewerkt.

### 1.5. Afbakening

In deze scriptie wordt alleen ingegaan op horizontaal toezicht in het MKB. Er wordt alleen aandacht besteed aan het horizontaal toezicht bij de overige ondernemingen, voor zover dit relevant is voor het onderzoek in deze scriptie. Het horizontaal toezicht bij particulieren wordt geheel buiten beschouwing gelaten. Daarnaast is het niet de bedoeling om een uitputtende weergave te geven van de veranderingen in verhoudingen tussen de Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige door horizontaal toezicht. Alleen de meest relevante veranderingen op fiscaal en juridisch vlak worden behandeld.



## 1.6. Opzet

De opzet van de scriptie is als volgt. In het tweede hoofdstuk wordt begonnen met de behandeling van het toezicht. Het verticale toezicht is daarbij het startpunt van deze scriptie, omdat het de oorspronkelijke situatie weergeeft. De verhoudingen die gelden onder het verticale toezicht zijn het uitgangspunt van hoe de situatie was voor de invoering van horizontaal toezicht. Deze uitgangssituatie wordt als het ware het nulpunt van deze scriptie, van waaruit de veranderingen worden gezien. Vervolgens wordt in het tweede hoofdstuk het ontstaan van het horizontale toezicht behandeld. Hierbij worden het ontstaan en de uitgangspunten van het horizontaal toezicht nader belicht. Tot slot wordt in het tweede hoofdstuk ingegaan op de procesmatige kant van horizontaal toezicht. Daarbij wordt eerst gelet op de manier waarop dit in het algemeen wordt vormgegeven. Daarna wordt dit toegespitst op de vormgeving van horizontaal toezicht in het MKB.

In hoofdstuk drie worden de veranderingen in de verhoudingen tussen de partijen door het horizontale toezicht uitgewerkt. In het eerste gedeelte wordt ingegaan op veranderingen die zich voordoen met betrekking tot fiscale vraagstukken. Hierbij worden vooral de inhoudelijke aspecten van horizontaal toezicht nagegaan. Hierbij moet worden gedacht aan de afspraken die de Belastingdienst met de belastingplichtige maakt. Er wordt gekeken of deze afspraken de verhoudingen tussen de Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige veranderd. Daarna wordt aandacht besteed aan de veranderingen die zich voordoen op juridisch vlak. Hierbij moet worden gedacht aan de veranderingen in het behandelen van conflicten tussen belastingplichtige en Belastingdienst. Ook wordt nagegaan in hoeverre de belastingplichtigen, die al dan niet deelnemen aan horizontaal toezicht, gelijk worden behandeld.

In hoofdstuk vier wordt getoetst op de onwenselijkheid van de veranderingen in de verhoudingen tussen de partijen door horizontaal toezicht. Hierbij worden allereerst de toetsingscriteria verder uitgewerkt en toegelicht, waarna een toetsing plaatsvindt.

In het laatste hoofdstuk worden de belangrijkste conclusies en aanbevelingen weergegeven.

## **Hoofdstuk 2: Verticaal toezicht en horizontaal toezicht**

### 2.1. Inleiding

Om de hoofdvraag van deze scriptie te beantwoorden is het allereerst van belang om na te gaan wat onder toezicht moet worden verstaan. In de volgende paragraaf van dit hoofdstuk wordt daarom als eerst een algemene verhandeling gegeven over wat onder toezicht wordt verstaan. Daarna komt de vraag aan de orde wat toezicht met betrekking tot de belastingheffing inhoudt (paragraaf 2.2). Vervolgens wordt de oorspronkelijke situatie belicht. De manier van toezicht houden was voor de invoering van horizontaal toezicht voornamelijk verticaal (paragraaf 2.3). Nadat aandacht besteed is aan het verticaal toezicht, wordt de focus verlegd naar het horizontale toezicht (paragraaf 2.4). In dit hoofdstuk wordt alleen ingegaan op het toezicht wat geldt voor belastingplichtige ondernemers voor zowel de vennootschapsbelasting (VPB) als de inkomstenbelasting (IB).

### 2.2. Toezicht

De Belastingdienst is niet de enige toezichthouder van de overheid. Toezicht door de overheid vindt plaats op diverse gebieden en op diverse niveaus's. Het kabinet verstaat onder toezicht 'het verzamelen van de informatie over de vraag of een handeling of zaak voldoet aan de daaraan gestelde eisen, het zich daarna vormen van een oordeel daarover en het eventueel naar aanleiding daarvan interveniëren'.<sup>4</sup> In deze definitie zijn drie onderdelen te onderscheiden. Er is sprake van het 'verzamelen van informatie', het 'vormen van een oordeel' en een 'eventuele interventie'.

Er worden drie soorten toezicht onderscheiden, namelijk nalevingtoezicht, uitvoeringtoezicht en interbestuurlijk toezicht.<sup>5</sup> Met betrekking tot het toezicht bij belastingheffing is vooral het nalevingtoezicht van belang. Dit soort toezicht ziet op de naleving van burgers van de wet- en regelgeving.

Om de belangrijkste elementen van toezicht te benoemen, worden zes principes uit een rapport over toezicht door de overheid aangehaald.<sup>6</sup> De principes uit het rapport zijn selectief,

---

<sup>4</sup> Kaderstellende visie op toezicht, *Kamerstukken II*, 2000/01, 27 831, nr. 1.

<sup>5</sup> Rapport van het ministerie van Binnenlandse zaken en Koninkrijksrelaties, 'Minder last, meer effect', bijlage bij *Kamerstukken II*, 2000/01, 27 831, nr. 15, p. 4.

<sup>6</sup> Rapport van het ministerie van Binnenlandse zaken en Koninkrijksrelaties, 'Minder last, meer effect', bijlage bij *Kamerstukken II*, 2000/01, 27 831, nr. 15, p. 5.

slagvaardig, samenwerkend, onafhankelijk, transparant en professioneel toezicht. Deze principes geven de diverse aspecten van toezicht aan.

### 2.2.1. Toezicht in het belastingrecht

Om toezicht in het belastingrecht beter te begrijpen zijn de begrippen materieel en formeel belastingrecht van belang. Alvorens in te gaan op het toezicht op de belastingheffing worden daarom deze begrippen gedefinieerd.

#### *2.2.1.1. Het materiële en formele belastingrecht*

De grondslag die het heffen van belastingheffing legaliseert is gelegen in art. 104 GW. In dit artikel is vastgelegd dat het heffen van de belastingen alleen uit kracht van wet kan geschieden. De bevoegdheid om belastingwetten uit te geven is dus gelegen bij de wetgevende macht. De wetgever heeft van deze bevoegdheid gebruik gemaakt en tal van wetten uitgevaardigd, die belastingheffing van de Nederlandse burgers mogelijk maakt. Deze wetten omvatten voor een groot deel regels met betrekking tot het materiële belastingrecht. Hier wordt geregeld wie belastingplichtig is, hoe groot de belastingbasis is en hoe hoog het tarief is. Naast deze materiële regels zijn ook wetten nodig die de belastingheffing ook daadwerkelijk mogelijk maakt. Dit is het formele belastingrecht, waaronder verstaan kan worden 'het geheel van rechtsregels betreffende de wijze waarop materiële belastingschulden behoren uit te monden in daadwerkelijke betaling van belasting'.<sup>7</sup>

In het formele belastingrecht is dus de grofweg gezegd de wijze van heffing geregeld. Het formele belastingrecht is over diverse wetten verspreid. De belangrijkste zijn de Algemene Wet Rijksbelastingen (AWR), de Algemene Wet Bestuursrecht (Awb), de Invorderingswet 1990 (Inv.) en de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB). Daarnaast zijn diverse aanvullende beleidsregels en jurisprudentie die ook als bronnen van formeel belastingrecht fungeren.

#### *2.2.2.2. Toezicht op de belastingheffing*

Het formele belastingrecht heeft dus als doel om het materiële belastingrecht uitvoerbaar te maken. In het formele belastingrecht worden aan de Belastingdienst bevoegdheden toegekend

---

<sup>7</sup> M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1999, p. 1.

om deze uitvoering mogelijk te maken. Aan de andere kant worden in het formele belastingrecht rechten en plichten toegekend aan de belastingplichtige. Een belangrijk onderdeel van deze bevoegdheden enerzijds en de rechten en plichten anderzijds hebben betrekking op het toezicht, wat centraal staat in deze paragraaf. In de AWR is een belangrijke plicht van de belastingplichtige vastgelegd. Hij dient zijn aangifte op de volgende manier te doen, zodat hij de *‘gevraagde gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud op bij ministeriele regeling te bepalen wijze in te vullen, te ondertekenen en in te leveren of tot te zenden’* (art. 8, lid 1, AWR). Als de belastingplichtige aan deze plicht zou voldoen, is geen controle benodigd. De praktijk blijkt echter weerbarstiger dan de theorie.<sup>8</sup> Toezicht op de belastingplichtige of hij de aangifte inderdaad duidelijk, stellig en zonder voorbehoud invult, blijft daarom noodzakelijk. Uiteraard is de ideale uitgangssituatie als het toezicht zo groot is dat elke belastingplichtige de juiste hoeveelheid belasting betaalt, zoals deze is voorgeschreven in de materiële belastingwetten. Het houden van toezicht kent echter twee belangrijke restricties. In de eerste plaats is het houden van toezicht kostbaar. Voor de uitvoering van toezicht is een budget vereist. Hoe nauwkeuriger toezicht plaatsvindt, hoe meer kosten daarmee gemoeid zijn. Daarnaast is het houden van controle een inbreuk op de privacy van belastingplichtige. Met het houden van toezicht op een belastingplichtige zijn vertrouwelijke gegevens gemoeid. Deze beide restricties moeten worden afgewogen bij het kiezen van de juiste hoeveelheid toezicht.<sup>9</sup>

### 2.3. Verticaal toezicht

Sinds de invoering van het horizontaal toezicht kunnen twee soorten toezicht bij de Belastingdienst worden onderscheiden. De ene soort is het traditionele toezicht en de andere manier is het horizontaal toezicht. De traditionele manier wordt het verticaal toezicht genoemd. Deze term duidt op de manier van het houden van toezicht dat van bovenaf plaats vindt. De Belastingdienst gebruikt in deze vorm voornamelijk haar autoriteit om de belastingplichtige te controleren.

In het vervolg van deze paragraaf wordt nader ingegaan op de manier waarop het verticaal toezicht is vormgegeven. Daarbij wordt eerst ingegaan op de wettelijke grondslag van het verticaal toezicht (paragraaf 2.3.1). Vervolgens wordt gekeken naar de invulling van de

---

<sup>8</sup> Hierbij wordt verwezen naar de theorie van Olson, het zogenaamde free-rider probleem, zie R.H. Frank, *Microeconomics and behavior*, Boston: McGraw-Hil 2006, p. 653.

<sup>9</sup> M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1999, p. 177-178.

Belastingdienst aan het verticale toezicht (paragraaf 2.3.2). Tot slot wordt ingegaan op de rechtsbescherming bij het verticale toezicht (paragraaf 2.3.3.).

### 2.3.1. Wettelijke grondslag van het verticale toezicht

Zoals uit de vorige paragraaf bleek, zijn in het formele belastingrecht diverse bevoegdheden aan de Belastingdienst toegekend om toezicht uit te oefenen. Om een belastingplichtige te controleren is het van essentieel belang dat de Belastingdienst toegang heeft tot de informatie die samenhangt met de belastingheffing.

Om informatie met betrekking tot de belastingheffing te verkrijgen is het allereerst noodzakelijk dat de gegevens aanwezig zijn. In de art. 52 AWR is daarom een administratieplicht opgenomen. Deze plicht geldt voor alle belastingplichtige ondernemers.<sup>10</sup> Door de administratieplicht is de belastingplichtige gehouden ‘van hun vermogenstoestand en van alles (...) naar de eisen van *hun* bedrijf (...) op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken’ (Art 52, lid 1, AWR). Hieruit blijkt dat de ondernemer in principe vrij is om een manier te kiezen om zijn administratie te voeren. Daarnaast is het afhankelijk van de aard van de onderneming hoe complex de te voeren administratie moet zijn.<sup>11</sup> Indien niet volledig wordt voldaan aan de administratieplicht kan de administratie verworpen worden. Dit gebeurt echter alleen als er grote onvolkomenheden in de administratie zitten, zodat deze niet meer als betrouwbare grondslag kan dienen voor de winstbepaling.<sup>12</sup>

Naast het feit dat de belastingplichtige zijn administratie moet bijhouden, is hij ook verplicht om deze administratie te bewaren. Deze verplichting is vastgelegd in art. 52, lid 4 AWR. De bewaarplicht geldt voor een periode van zeven jaar en omvat alle gegevens die volgen uit de administratieplicht. De plicht geldt zelfs voor valse stukken.<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> Volgens het 2<sup>e</sup> lid van art. 52 AWR geldt de administratie- en bewaarplicht voor lichamen, natuurlijke personen die een bedrijf of zelfstandig beroep uitoefenen, alsmede natuurlijke personen die belastbare winst uit onderneming genieten, natuurlijke personen die inhoudingsplichtig zijn en natuurlijk personen die een werkzaamheid verrichten.

<sup>11</sup> M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1999, p. 180.

<sup>12</sup> R. Kamerling en P. Dekker, *Belastingcontrole*, Deventer: Kluwer 2002, p. 48.

<sup>13</sup> R.M.P.G. Niesen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, SDU: Amersfoort 2007, p. 214.

De verstrekking van informatie door een belastingplichtige begint met de verplichting om een aangifte in te dienen als hij daartoe wordt uitgenodigd, zie art. 6 AWR. Het initiatief van de aangifte ligt dus in eerste instantie bij de Belastingdienst. Deze kan de belastingplichtige uitnodigen tot het doen van aangifte indien sprake is van een vermoedelijke belastingsplicht of inhoudingsplicht.<sup>14</sup> Zoals al eerder opgemerkt dient een belastingplichtige de aangifte in te vullen ‘duidelijk, stellig en zonder voorbehoud’, zie art. 8, lid 1, onderdeel a, AWR. De belastingplichtige is dus verantwoordelijk voor het indienen van een juiste aangifte.

De Belastingdienst heeft de mogelijkheid om door middel van de aangifteverplichting de feiten vast te stellen die benodigd zijn tot het vaststellen van de verschuldigde belasting. Naast deze mogelijkheid is de fiscus ook bevoegd, ingevolge art. 47 AWR, tot het opvragen van aanvullende informatie. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen een actieve en passieve informatieverplichting.<sup>15</sup> Bij de actieve informatieverplichting wordt bedoeld op onderdeel a van het eerste lid van artikel 47 AWR. Hier wordt de belastingplichtige verplicht om gegevens en inlichtingen te verstrekken aan de inspecteur. Er moet dus *actief* op zoek worden gegaan naar informatie in de eigen administratie. In onderdeel b van eerder genoemd artikel wordt bedoeld op de passieve informatieverplichting. Volgens dit artikel dient de belastingplichtige zijn administratie ter beschikking te stellen aan de inspecteur. De belastingplichtige hoeft zelf geen informatie te zoeken in zijn administratie, maar hoeft alleen *passief* zijn administratie aan te leveren. De inspecteur kan in deze administratie de gegevens zoeken die van belang zijn voor de belastingheffing.

De informatieverplichting is niet ongelimiteerd. Er zijn twee grenzen waar de inspecteur rekening moet houden bij het opvragen van informatie. Als eerste moet de opgevraagde informatie relevant zijn voor de belastingheffing.<sup>16</sup> Daarnaast moet de inspecteur de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht nemen.<sup>17</sup> Eén van de belangrijkste beginselen met betrekking tot belastingheffing is het evenredigheidsbeginsel.<sup>18</sup> Dit beginsel houdt in dat de gevraagde informatie geen onevenredig nadeel mag opleveren voor de belastingplichtige.

---

<sup>14</sup> Eventueel kan een belastingplichtige zelf een verzoek indienen voor een uitnodiging tot het doen van een aangifte (art. 6, lid 2 AWR).

<sup>15</sup> Zie bijv.: R.M.P.G. Niesen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, SDU:Amersfoort, 2007, p. 205.

<sup>16</sup> Art. 47, 1e lid, AWR. Er zijn ook mogelijkheden voor de inspecteur om informatie over derden op te vragen, daar wordt later aandacht aan besteed.

<sup>17</sup> Zie HR 8 januari 1986, BNB 1986/128.

<sup>18</sup> M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1999, p. 182.

Daarnaast kan onder andere het vertrouwensbeginsel, gelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheid een rol spelen.<sup>19</sup>

Naast de informatieverplichting voor de eigen belastingheffing kan een belastingplichtige ook worden geconfronteerd met de verplichting om informatie te verstrekken met betrekking tot de belastingheffing bij derden. De informatieplicht geldt eveneens voor de belastingheffing bij derden, zie art. 47, lid 2, AWR. Ook kan de Belastingdienst op grond van art. 53 AWR een derdenonderzoek instellen. Een dergelijk derdenonderzoek kan alleen plaatsvinden bij belastingplichtigen die aan de administratieplicht moeten voldoen. Deze informatieverplichting bij derden kan beperkt worden door het verschoningsrecht, zie art. 53a AWR. Dit recht zorgt ervoor dat bekleders van een geestelijk ambt, notarissen, artsen en apothekers niet hoeven mee te werken aan het verstrekken van informatie ten behoeve van de belastingheffing van derden. Voor belastingadviseurs en accountants geldt een *afgeleid* verschoningsrecht. De Belastingdienst maakt geen gebruik van de correspondentie en adviezen die door de fiscaal intermediair en accountants worden verstrekt.<sup>20</sup>

Als de belastingplichtige niet aan de informatieplicht voldoet kan een sanctie worden opgelegd. De bestuursrechtelijke sanctie is dat de bewijslast wordt omgekeerd.<sup>21</sup> In eerste instantie dient de belastinginspecteur bewijs aan te dragen als hij de door de belastingplichtige aangegeven aangifte niet volgt. Als de belastingplichtige echter niet aan de informatieverplichting voldoet, dient hij zelf het bewijs voor zijn aangifte aan te dragen. Naast de bestuursrechtelijke sanctie kan nog een strafrechtelijke vervolging worden ingesteld.

Aan de belastinginspecteur is ook nog een bevoegdheid toegekend om gebouwen of grond in gebruik te betreden voor zover dit nodig is voor een ingevolge een belastingwet te verrichten onderzoek. Volgens art. 50 AWR is een belastingplichtige verplicht om toegang te verlenen tot een gebouw of grond in gebruik aan de belastinginspecteur.

### 2.3.2. Invulling Belastingdienst aan verticaal toezicht

In bovenstaand gedeelte is het wettelijk kader aangegeven waarbinnen de belastinginspecteur bij het houden van toezicht moet handelen. Naar aanleiding van dit gedeelte rijst vanzelfsprekend de vraag hoe de belastinginspecteur binnen dit raamwerk opereert. In deze

---

<sup>19</sup> G.A.C.M. van Ballegooi e.a., *Bestuursrecht in het Awb-tijdperk*, Kluwer: Deventer 2008, p. 97.

<sup>20</sup> Dit betreft een informeel verschoningsrecht. Het is niet wettelijk geregeld, maar de Belastingdienst treedt terughoudend op. Zie bijv.: R.M.P.G. Niesen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, SDU: Amersfoort 2007, p. 213.

<sup>21</sup> Zie art. 25, lid 6 AWR en art. 27e AWR. Voor de administratieplichtige (art. 52 AWR) wordt door middel van art. 54 verwezen naar eerder genoemde artikelen.

paragraaf wordt een inzicht gegeven in hoe de belastinginspecteur dit vormgeeft onder het verticale toezicht.

#### 2.3.2.1. *Controle*

Het houden van toezicht door Belastingdienst vindt plaats door het controleren van de belastingplichtige. De Belastingdienst hanteert bij het controleren van een belastingplichtige een handboek, het zogenaamde Handboek Controle.<sup>22</sup> In dit handboek zijn de grondslagen neergelegd die de Belastingdienst hanteert met betrekking tot het controleproces.

Zoals al eerder is aangegeven kan slechts een gedeelte van de belastingplichtigen worden gecontroleerd. Een volledige controle van alle belastingplichtigen zou te kostbaar worden. Daarom wordt door de Belastingdienst geselecteerd welke belastingplichtigen worden gecontroleerd. Hierbij wordt globaal gelet op drie factoren.<sup>23</sup> In de eerste plaats wordt gelet op het fiscaal belang. Hierbij kan worden gedacht aan de grootte of de complexiteit van de onderneming. Daarnaast wordt gelet op het fiscale risico. Dit kan worden gezien op zowel individueel als collectief niveau. Op individueel niveau gaat het om een enkele belastingplichtige. Als deze belastingplichtige eerder in aanraking is gekomen met de Belastingdienst en toen zijn aangifte niet correct had ingevuld, wordt deze belastingplichtige in het vervolg extra in de gaten gehouden. Dan wordt nagegaan of het al dan niet om een incident gaat. Daarnaast kan de Belastingdienst signalen uit de aangifte of informatie van derden aangrijpen om een controle uit te voeren. Hierbij kan worden gedacht aan opmerkelijke wijzigingen in balansposten of resultaten in de aangifte. Ook kan informatie van derden erop wijzen dat de verstrekte informatie door belastingplichtige niet klopt met de werkelijkheid. Op collectief niveau wordt gelet op vergelijkbare belastingplichtige waarbij vaker sprake is van niet betrouwbare belastingplichtigen. Hierbij kan worden gedacht aan ondernemingen in bepaalde branches.<sup>24</sup> De Belastingdienst probeert steeds meer aan te sluiten bij selectie toezicht, zodat de beschikbare capaciteit op een effectieve manier kan worden ingezet.<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> R. Kamerling en P. Dekker, *Belastingcontrole*, Deventer: Kluwer 2002, p. 18.

<sup>23</sup> Zie ook: R. Kamerling en P. Dekker, *Belastingcontrole*, Kluwer: Deventer, 2002, p. 22.

<sup>24</sup> De horeca is in het verleden een branche gebleken waar bijvoorbeeld veel belastingontduiking plaatsvindt. Deze groep wordt daarom ook extra gecontroleerd.

<sup>25</sup> R. Kamerling en M. Snippe, *Belastingcontrole*, Kluwer: Deventer, 2007, p. 34.



### 2.3.2.2. Soorten controle

De Belastingdienst onderscheidt drie soorten controles.<sup>26</sup> Als eerste kent de Belastingdienst een startersbezoek. Bij een dergelijke controle gaat de Belastingdienst op bezoek bij een startende ondernemer. Hij controleert daarbij of de belastingplichtige zijn zaken wat betreft belastingheffing op orde heeft. Naast dit bezoek onderscheidt de Belastingdienst ook nog het bedrijfsbezoek en het boekenonderzoek. Een bedrijfsbezoek is een controle in de breedste zin van het woord. Er wordt geen controle verricht naar een bepaalde aangifte, maar naar de belastingheffing van de onderneming als geheel. Eventueel kan de Belastingdienst gebruik maken van haar bevoegdheid om een waarneming ter plaatse uit te voeren.<sup>27</sup> Een boekenonderzoek is specifiek van aard. Dit onderzoek betreft in veel gevallen een bepaalde periode en een bepaalde belastingsoort.

### 2.3.2.3. Gang van zaken tijdens controle

Zowel het bedrijfsbezoek en boekenonderzoek wordt door de belastinginspecteur volgens een vast schema afgehandeld. Om een goed beeld te krijgen van dergelijke controles wordt een schets gegeven van de gang van zaken bij de controles.<sup>28</sup>

Na de selectie van belastingplichtige begint de belastinginspecteur aan de voorbereiding van het onderzoek. In dit gedeelte van het onderzoek wordt vooral informatie uit de omgeving van de belastingplichtige verzameld. Hierbij kan worden gedacht aan het vergelijken van de door belastingplichtige geleverde gegevens met de gegevens van de branche waarbinnen de belastingplichtige opereert. Ook kan bij derden worden nagegaan of de informatie van belastingplichtige strookt met de werkelijkheid. In de voorbereidingsfase analyseert de belastinginspecteur ook de jaarstukken van de te controleren belastingplichtige. Voor eventuele opmerkelijke verschillen probeert de belastinginspecteur op voorhand een verklaring te vinden.<sup>29</sup>

Na de voorbereiding treedt de belastinginspecteur in contact met de belastingplichtige. En vindt de inleidende fase van de belastingcontrole plaats. Hierbij wordt een eerste bezoek

---

<sup>26</sup> Zie hiervoor de website van de Belastingdienst:

[http://www.Belastingdienst.nl/zakelijk/ondernemen\\_spelregels/ondernemen\\_spelregels-08.html#P58\\_6515](http://www.Belastingdienst.nl/zakelijk/ondernemen_spelregels/ondernemen_spelregels-08.html#P58_6515)  
(laatst bekeken op 15 december 2011).

<sup>27</sup> Volgens artikel 50 AWR is de belastinginspecteur hiertoe bevoegd.

<sup>28</sup> Bij het schetsen van deze gang van zaken is voornamelijk gebruik gemaakt van: K.H. Astrid e.a., *Doen en laten bij een belastingcontrole*, SDU: Den Haag 2003; R. Kamerling en P. Dekker, *Belastingcontrole*, Kluwer: Deventer 2002; R. Kamerling en M. Snippe, *Belastingcontrole*, Kluwer: Deventer 2007.

<sup>29</sup> R. Kamerling en P. Dekker, *Belastingcontrole*, Deventer: Kluwer, 2002, p. 29.

afgelegd en het onderzoek afgebakend. Na de inleidende fase van het onderzoek begint de daadwerkelijke controle. De controle vindt plaats aan de hand van de door de ondernemer aangeleverde administratie. Bij de start van het onderzoek controleert de belastinginspecteur als eerst of de administratie deugdelijk in elkaar zit. Bij het doorlopen van de stukken let de belastinginspecteur vooral op afwijkende of opvallende zaken.

Tijdens het onderzoek kan de inspecteur op nieuwe vragen stuiten met betrekking tot de administratie van de belastingplichtige. Om een antwoord te vinden op deze vragen kan de inspecteur ten allen tijde om nieuwe gegevens verzoeken.

Tijdens een onderzoek heeft de belastinginspecteur diverse mogelijkheden tot zijn beschikking om mogelijke fraude aan het licht te brengen. De drie bekendste methodes zijn de vermogensvergelijking, chi-kwadraattoets en een steekproef.<sup>30</sup> Een vermogensvergelijking is vooral doeltreffend bij kleine ondernemingen. Hierbij wordt het vermogen van de belastingplichtige aan het begin van het jaar vergeleken met het vermogen van het eind van het jaar. Als het verschil niet verklaard kan worden door de opgegeven winsten of privé-uitgaven kan sprake zijn van verzwegen resultaten. De chi-kwadraattoets heeft betrekking op de statistische mogelijkheid dat cijfers in cijferreeksen voorkomen. Uit onderzoek is gebleken dat mensen de voorkeur geven aan bepaalde cijfercombinaties als zij een willekeurig cijfer moeten verzinnen. Deze toets is echter wel een aanvullende toets. Een enkele verkeerde uitkomst uit de chi-kwadraattoets is geen reden om een administratie te verwerpen. Tot slot is de steekproef een mogelijkheid om te controleren.<sup>31</sup> In dit geval kan door middel van een steekproefsgewijze controle bij derden worden nagegaan of een correcte weergave van feiten door belastingplichtige is voorgesteld.

De controle wordt afgesloten met een gesprek waarin de belastinginspecteur zijn bevindingen presenteert. Indien nodig worden in het afrondende gesprek de correcties op de aangifte meegedeeld. De belastingplichtige kan tegen een correctie die volgens hem niet juist is, in beroep gaan. Dit kan op grond van de rechtsbescherming die voor de belastingplichtige in de wet is neergelegd.<sup>32</sup>

---

<sup>30</sup> K.H. Astrid e.a., *Doen en laten bij een belastingcontrole*, SDU:Den Haag 2003, p. 51.

<sup>31</sup> De methode is goedgekeurd door de rechter, zie Hof 's-Gravenhage 20 december 2000, FED 2001/445.

<sup>32</sup> Deze wordt behandeld in de volgende paragraaf.

### 2.3.3. Rechtsbescherming onder het verticale toezicht

In de voorgaande paragrafen is ingegaan op de controlemogelijkheden van de Belastingdienst. Zoals uit deze beschrijving bleek, zijn deze bevoegdheden vrij ingrijpend. Om de verhouding tussen Belastingdienst en belastingplichtige in evenwicht te houden is rechtsbescherming voor de belastingplichtige van belang. In deze paragraaf wordt daarom aandacht besteed aan de manier waarop de rechtsbescherming wordt vormgegeven onder het verticale toezicht.

#### *2.3.3.1. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur*

Een ander belangrijk onderdeel van de rechtsbescherming van belastingplichtige zijn de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De belastinginspecteur moet als hij gebruik maakt van de controlebevoegdheden, handelen binnen de grenzen die deze beginselen voorschrijven. Het doel van deze beginselen is onder andere de beleidsvrijheid van uitvoerende macht aan banden te leggen. Het bestuur dient als het ware aan bepaalde algemeen geaccepteerde fatsoensnormen te voldoen.<sup>33</sup> De beginselen zijn veelal in de rechtspraak tot stand gekomen. Een gedeelte ervan is gecodificeerd. In 1986 heeft de Hoge Raad beslist dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur ook van toepassing zijn op de controlebevoegdheden van de belastinginspecteur.<sup>34</sup>

De algemene beginselen van behoorlijk bestuur kunnen in drie groepen worden opgedeeld.<sup>35</sup> Als eerste is er een groep beginselen die niet gecodificeerd zijn. Dit zijn onder andere het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Daarnaast is een groep beginselen wel gecodificeerd. Met betrekking tot deze groep kan een onderscheid gemaakt worden in de mate waarin de beginselen zijn gecodificeerd. De formele aspecten van het zorgvuldigheidsbeginsel en het motiveringsbeginsel zijn bijvoorbeeld vrij nauwkeurig gecodificeerd.<sup>36</sup> Maar het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van détournement de pouvoir zijn daarentegen ruimer gecodificeerd.<sup>37,38</sup>

Om een duidelijk beeld te schetsen van wat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur inhouden, worden de belangrijkste kort beschreven. De beginselen zijn uiteraard toegespitst op de relevantie in het kader van de controlebevoegdheden.

---

<sup>33</sup> G.L.J.J. Adriaansen-Keuler, *Rechtvaardigheid bij belastingen*, Kluwer: Deventer 1996, p. 113.

<sup>34</sup> Zie HR 8 januari 1986, BNB 1986/128.

<sup>35</sup> Deze onderverdeling wordt gehanteerd door R.H. Happe, e.a., *Algemeen fiscaal Bestuursrecht*, Kluwer: Deventer, 2010, p. 31. Er zijn echter ook andere onderverdelingen mogelijk, zie bijvoorbeeld G.L.J.J. Adriaansen-Keuler, *Rechtvaardigheid bij belastingen*, Kluwer: Deventer 1996, p. 114.

<sup>36</sup> Zie voor formele aspecten van zorgvuldigheidsbeginsel: art. 4:7 en art. 4:8 Awb en motiveringsbeginsel: afdeling 3.7 Awb.

<sup>37</sup> Zie voor evenredigheidsbeginsel: art. 3:4, lid 2, Awb en détournement de pouvoir: art. 3:3 Awb.

<sup>38</sup> door R.H. Happe, e.a., *Algemeen fiscaal Bestuursrecht*, Kluwer: Deventer, 2010, p. 31.

Het rechtszekerheidsbeginsel houdt in dat als het belastingstelsel duidelijk is vormgegeven weet de belastingplichtige sneller waar hij aan toe is. Ook is het voor de belastinginspecteur eenvoudiger om de regels toe te passen. Door de rechtszekerheid weet de belastingplichtige dus waar hij aan toe is en wordt ambtelijke willekeur voorkomen.<sup>39</sup> Het vertrouwensbeginsel heeft betrekking op het feit dat een bestuursorgaan een opgewekt vertrouwen niet mag beschamen.<sup>40</sup> Als uit bijvoorbeeld een eerder controle blijkt dat een bepaalde situatie is afgedaan, mag de belastingplichtige aannemen dat de belastinginspecteur hier later niet op terugkomt, tenzij zich nieuwe feiten voordoen.<sup>41</sup> Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat belastingplichtige in gelijke situaties op dezelfde manier behandeld dienen te worden. In het kader van de controlebevoegdheden kan dit spanning opleveren als een verschillende manier van controleren worden toegepast op vergelijkbare belastingplichtigen.<sup>42</sup> Het verbod van détournement de pouvoir wijst erop dat de bevoegdheden alleen worden gebruikt voor het doel waarvoor de bevoegdheid is verleend.<sup>43</sup> De belastinginspecteur mag niet door middel van de controlebevoegdheden een strafonderzoek verrichten.<sup>44</sup>

De behandelde beginselen zijn voornamelijk materiële beginselen.<sup>45</sup> Dat houdt in dat deze overwegend gericht zijn op de materiële kant van belastingheffing, dus de inhoudelijke kant. Naast deze materiële beginselen zijn er ook nog formele beginselen. Deze hebben meer betrekking op de formele kant van belastingheffing, dus de procesmatige kant.

Onder de formele beginselen worden onder andere het zorgvuldigheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het motiveringsbeginsel verstaan. Bij zorgvuldigheidsbeginsel wordt het handelen van de belastinginspecteur aan bepaalde eisen onderworpen. De belastinginspecteur dient grofweg gezegd zorgvuldig te werk te gaan.<sup>46</sup> Bij het evenredigheidsbeginsel is het van belang dat de belastinginspecteur bij het controleren de belangenafweging niet uit het oog verliest.<sup>47</sup> De informatieaanvraag bij een belastingcontrole moet niet uit onevenredig veel moeite kosten voor belastingplichtige. Tot slot speelt het motiveringsbeginsel een rol. Dit houdt in dat de belastinginspecteur zijn besluit goed dient te

---

<sup>39</sup> Zie: G.L.J.J. Adriaansen-Keuler, *Rechtvaardigheid bij belastingen*, Kluwer: Deventer 1996, p. 101; L.G.M. Stevens, *Belastingen naar draagkracht*, Kluwer: Deventer, 1980, p. 535.

<sup>40</sup> G.L.J.J. Adriaansen-Keuler, *Rechtvaardigheid bij belastingen*, Kluwer: Deventer 1996, p. 116.

<sup>41</sup> M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Kluwer: Deventer 1999, p. 184.

<sup>42</sup> M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Kluwer: Deventer 1999, p. 185.

<sup>43</sup> Zie art. 3:3 Awb.

<sup>44</sup> Zie Kamerstukken I 1995/96, nr. 23.700 en 24.040, 188b, p. 3.

<sup>45</sup> G.L.J.J. Adriaansen-Keuler, *Rechtvaardigheid bij belastingen*, Kluwer: Deventer 1996, p. 114.

<sup>46</sup> Dit is vastgelegd in art. 3:2 Awb.

<sup>47</sup> R.H. Happe, ea, *Algemeen fiscaal Bestuursrecht*, Kluwer: Deventer 2010, p. 45.

motiveren. Ook dient hij in zijn besluiten duidelijk aan te geven welke gronden hij voor zijn beslissing hanteert en moeten de feiten juist worden vastgesteld.<sup>48</sup>

### 2.3.3.2. *Bezwaar en beroep*

Bovenstaande beginselen beperken dus de wettelijke controlebevoegdheden van de belastinginspecteur. Uiteraard kan ondanks deze beginselen op diverse terreinen verschil van mening ontstaan tussen de belastingplichtige en belastinginspecteur. De belastingplichtige kan menen dat hij niet goed is behandeld of dat de procedures niet goed zijn toegepast. Ook kan inhoudelijk een verschil van mening ontstaan met de Belastingdienst naar aanleiding van een correctie als gevolg van een controle. Als rechtsbescherming voor belastingplichtige zijn daarom diverse mogelijkheden waardoor hij in bezwaar kan maken tegen een beslissing van de inspecteur.

De eerste fase van de rechtsbescherming is het bezwaar maken tegen een beslissing van de belastinginspecteur. Het van dit bezwaar is het wegnemen van misverstanden, het elimineren van rekenfouten en het verduidelijken van geschilpunten.<sup>49</sup> In de wet is de mogelijkheid gegeven om bezwaar aan te tekenen tegen bepaalde beslissingen van de belastinginspecteur.<sup>50</sup> In de Awb geldt een open stelsel van rechtsbescherming. Tegen in beginsel elke besluit kan bezwaar worden aangetekend. In het belastingrecht geldt een afwijkende regeling. Er is hier slecht mogelijkheid om bezwaar aan te tekenen tegen belastingaanslagen en voor bezwaar vatbare beschikkingen.<sup>51</sup> Binnen het belastingrecht is dus sprake van een gesloten stelsel van rechtsbescherming.<sup>52</sup> Niet tegen alle beslissingen is derhalve bezwaar mogelijk. Een belangrijk gemis binnen de rechtsbescherming met betrekking tot de controlebevoegdheden is het feit dat geen bezwaar mogelijk is tegen de informatie aanvraag met betrekking tot de informatieverplichting.<sup>53</sup> Al vele jaren wordt een discussie gevoerd of dit al dan niet mogelijk

---

<sup>48</sup> Het motiveringsbeginsel is vastgelegd in afdeling 4.1.4 Awb.

<sup>49</sup> Ch. J. Langereis en I. Roos, *Hoofdlijnen fiscaal procesrecht*, Kluwer: Deventer 2006, p. 19.

<sup>50</sup> De regels met betrekking tot het indienen van een bezwaar zijn te vinden in hoofdstuk V van de AWR en hoofdstuk VII van de Awb.

<sup>51</sup> Dit volgt uit de samenloop tussen art. 26, lid 1, AWR en art. 7:1 Awb.

<sup>52</sup> R.H. Happe, ea, *Algemeen fiscaal Bestuursrecht*, Kluwer: Deventer 2010, p. 184.

<sup>53</sup> De informatievraag naar aanleiding van art. 47, lid 1, AWR is geen voor bezwaar vatbare beschikking.

gemaakt moet worden.<sup>54</sup> Als het bezwaar correct en tijdig is ingediend moet de belastinginspecteur op grond van art. 7:24, lid 1, Awb binnen zestien weken beslissen.<sup>55</sup>

De tweede fase van de rechtsbescherming is het instellen van beroep bij de rechtbank.<sup>56</sup> Een beroep is alleen mogelijk indien vooraf een bezwaar is ingediend, uitzonderingen daargelaten. Net als in de bezwaarfase is het alleen mogelijk om beroep aan te tekenen tegen belastingaanslagen en voor bezwaar vatbare beschikkingen. Vervolgens zal een onafhankelijke rechtbank zich buigen over het beroep. Deze rechtbank zal dan een gemotiveerde uitspraak geven over het geschil, zie afdeling 8.2.6 Awb.

Na het beroep bij de rechtbank staat nog een mogelijkheid voor de belastingplichtige open om in hoger beroep te gaan, zie art. 27h, lid 1, AWR. De functie van het hoger beroep bij belastingzaken is er voornamelijk in gelegen dat het een herkansingsmogelijkheid is.<sup>57</sup> In principe is tegen elke uitspraak van de rechtbank een beroepsmogelijkheid bij het Gerechtshof mogelijk. Het Gerechtshof doet eveneens uitspraak en zal deze uitspraak in een vonnis motiveren.<sup>58</sup>

Tot slot kan de belastingplichtige na het hoger beroep bij het Gerechtshof in cassatie gaan bij de Hoge Raad. In cassatie wordt gecontroleerd of de juiste rechtsregels zijn toegepast en of de vormvoorschriften zijn nageleefd. De feiten worden door de Hoge Raad overgenomen van het Gerechtshof. Er vindt dus geen nieuw feitenonderzoek plaats.<sup>59</sup>

#### 2.4. Horizontaal toezicht

In deze paragraaf worden de belangrijkste aspecten van het horizontaal toezicht naar voren gebracht. In het eerste gedeelte wordt ingegaan op de achtergrond, doel en strekking van horizontaal toezicht (paragraaf 2.4.1). Vervolgens komen achtereenvolgens de vormgeving van horizontaal toezicht bij middelgrote en grote ondernemingen (paragraaf 2.4.2) en de vormgeving bij ondernemingen in het midden- en kleinbedrijf (MKB) (paragraaf 2.4.3) aan bod. Tot slot wordt nog aandacht besteed aan het middel waarmee horizontaal toezicht wordt uitgeoefend, namelijk het convenant (paragraaf 2.4.4).

---

<sup>54</sup> Zie onder anderen S. Bharatsingh, 'Reikwijdte en wisselwerking van art. 47, lid 1, AWR', *TFB* 2006/04.

<sup>55</sup> Er wordt voorbijgegaan aan al de formele vereisten die aan een bezwaarschrift wordt gesteld. Dit zou te uitvoerig worden, voor een beschrijving hiervan wordt verwezen naar R.H. Happe, e.a., *Algemeen fiscaal Bestuursrecht*, Kluwer: Deventer 2010.

<sup>56</sup> Zie voor een nauwkeurige definitie, art. 1:5, lid 3, Awb; de regels met betrekking tot het instellen van een beroep zijn te vinden in hoofdstuk V van de AWR en hoofdstuk 8 van de Awb.

<sup>57</sup> R.H. Happe, ea, *Algemeen fiscaal Bestuursrecht*, Kluwer: Deventer 2010, p. 344.

<sup>58</sup> De regels met betrekking tot de uitspraak zijn geregeld in art. 27o t/m 27r AWR.

<sup>59</sup> R.H. Happe, ea, *Algemeen fiscaal Bestuursrecht*, Kluwer: Deventer 2010, p. 365.

### 2.4.1. Achtergrond, doel en strekking horizontaal toezicht

#### 2.4.1.1. Definitie horizontaal toezicht

In 2004 wordt door de staatssecretaris van Financiën voor het eerst over horizontaal toezicht gesproken. Horizontaal toezicht komt ter sprake in een brief van de staatssecretaris aan de Tweede Kamer over het handelen van de Belastingdienst tijdens een controle in een woonwagencentrum.<sup>60</sup> In de brief geeft de staatssecretaris aan om in aanvulling van het verticale toezicht, vormen van horizontaal toezicht te verkennen. Deze verkenningen worden in 2005 doormiddel van een brief aan de Tweede Kamer bekend gemaakt.<sup>61</sup> In deze brief wordt horizontaal toezicht omschreven als toezicht ‘waarbij het gaat om wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst, het scherper naar elkaar aangeven wat ieders verantwoordelijkheid en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken. De onderliggende verhoudingen en de communicatie tussen burger en overheid verschuiven daarmee naar een meer gelijkwaardige situatie’.<sup>62</sup>

In diverse toelichtingen op het horizontaal toezicht benadrukt de Belastingdienst het horizontaal toezicht aan de hand van drie begrippen. Deze begrippen zijn wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie.<sup>63</sup> Bij de aankondiging van het horizontaal toezicht heeft de staatssecretaris deze begrippen voor het eerst in verband gebracht met horizontaal toezicht. Door de beleidsmaker van het ministerie van Financiën zijn vervolgens deze begrippen verder uitgewerkt. Onder vertrouwen verstaat de Belastingdienst ‘een positieve verwachting van het gedrag van een ander’.<sup>64</sup> Door deze positieve verwachting waar te maken ontstaat meer transparantie. Ook als de positieve verwachting uitblijft, kan door wederzijds begrip alsnog tot een oplossing te komen. De drie doelstellingen zijn wederkerig. Zowel de belastingplichtige, als de Belastingdienst dienen elkaar met vertrouwen, begrip en transparantie tegemoet te treden.<sup>65</sup>

---

<sup>60</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2004, nr. DGB 2004-3005, V-N 2004/29.2.

<sup>61</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, nr. DGB 2005-1109, V-N 2005/21.3.

<sup>62</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, nr. DGB 2005-1109, V-N 2005/21.3.

<sup>63</sup> Zie bijvoorbeeld brochure: ‘Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)’ (2010) van de Belastingdienst, p. 7.

<sup>64</sup> Brochure: ‘Tax Control Framework, van risicogericht naar ‘in control’: het werk verandert’ (2008) van de Belastingdienst, p. 8.

<sup>65</sup> Brochure: ‘Tax Control Framework, van risicogericht naar ‘in control’: het werk verandert’ (2008) van de Belastingdienst, p. 8.

De staatssecretaris geeft in eerdergenoemde brief aan dat het horizontaal toezicht plaatsvindt naast het verticale toezicht. Het is dus daarmee niet de bedoeling dat het verticale toezicht op termijn verdwijnt.<sup>66</sup>

#### 2.4.1.2. Oorzaken voor invoering horizontaal toezicht

De invoering van het horizontaal toezicht heeft een aantal oorzaken. Er kunnen drie oorzaken worden onderscheiden, namelijk de ontwikkelingen op nationaal niveau, op internationaal niveau en de interne cultuur bij de Belastingdienst.<sup>67</sup> Op alle drie de oorzaken wordt kort ingegaan.

In laatstgenoemde brief van de staatssecretaris wordt ook de aanleiding tot het horizontaal toezicht beschreven. Er wordt verwezen naar het rapport van de Wetenschappelijke Raad voor Regeringsbeleid (WRR) met de titel 'De toekomst van de nationale rechtsstaat'.<sup>68</sup> In dit rapport wordt ingegaan op het functioneren van de rechtsstaat in de huidige tijd. Twee ontwikkelingen zorgen voor een andere benadering met betrekking tot de rechtsstaat. Vroeger werd de rechtsstaat vooral vormgegeven aan de hand van de soevereine nationale staat. Door de individualisering en internationalisering dient de vormgeving echter te worden aangepast aan de maatstaven van de huidige tijd.<sup>69</sup> Er worden vervolgens tal van aanbevelingen gedaan om deze verandering vorm te geven. Eén van deze aanbevelingen heeft betrekking op de verhouding tussen burgers en overheid. Het rapport omschrijft 'dat de toegenomen mondigheid en grotere zelfstandigheid van bepaalde groepen van burgers vragen om een andere opstelling van de overheid. Tegelijkertijd blijven andere groepen burgers afhankelijk van overheidsprestaties. Bescherming door en bescherming tegen de overheid worden beide door verschillende typen van burgers in de rechtsstaat verwacht en geëist'.<sup>70</sup> Een aantal van deze aanbevelingen zijn in 2003 omgezet in regeringsbeleid.<sup>71</sup> In dit regeringsbeleid was het doel om 'minder regels, beter presteren en meer eigen verantwoordelijkheid van de samenleving' te realiseren. De staatssecretaris plaatst het horizontaal toezicht dan ook in het verlengde van deze doelstelling.<sup>72</sup>

---

<sup>66</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, nr. DGB 2005-1109, V-N 2005/21.3.

<sup>67</sup> Diverse auteurs wijzen op één of meerdere van deze drie oorzaken. Zie onder anderen Th.W.M. Poolen, 'Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *TFO* 2009/16 en J.A.H. van der Geld, 'Horizontaal toezicht', *TFO* 2009/2.

<sup>68</sup> Rapport WRR, *De toekomst van de nationale rechtstaat*, Den Haag; WRR 2002.

<sup>69</sup> Rapport WRR, *De toekomst van de nationale rechtstaat*, Den Haag; WRR 2002, p. 9.

<sup>70</sup> Rapport WRR, *De toekomst van de nationale rechtstaat*, Den Haag; WRR 2002, p. 273.

<sup>71</sup> Zie regeringsverklaring 'andere overheid' uit 2003.

<sup>72</sup> Staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, nr. DGB 2005-1109, V-N 2005/21.3.



Op internationaal niveau zijn de laatste decennia tal van ontwikkelingen geweest met betrekking tot de regels van de commerciële jaarverslaggeving. Directe aanleiding hiertoe waren de boekhoudschandalen bij onder andere Ahold en Enron. Als reactie hierop zijn tal van regels op het gebied van de commerciële jaarverslaggeving aanzienlijk verscherpt. Hierbij kan gedacht worden aan de invoering van Sarbanes Oxley Act in 2002 door de Verenigde Staten. In Nederland kreeg deze aanscherping vorm door de implementatie van de aanbevelingen uit het rapport van de Commissie Corporate Governance (Code-Tabaksblat) in de Nederlandse wetgeving. Daarnaast heeft de International Financial Reporting Standards (IFRS) haar standaarden aangescherpt.<sup>73</sup> Deze vernieuwde regelgeving heeft ertoe geleid dat ondernemingen die te maken krijgen met deze voorschriften voor de commerciële jaarrekening een beter inzicht moeten geven in hun belastingpositie.<sup>74</sup> Met horizontaal toezicht wordt geprobeerd bij deze commerciële voorschriften aan te sluiten. Op deze manier is het voor de belastinginspecteur beter na te gaan of de onderneming zijn belastingzaken op orde heeft. Door de commerciële voorschriften dient de belastingplichtige al een beter inzicht te geven in zijn belastingpositie.

Als laatste oorzaak kan nog de interne cultuur bij de Belastingdienst worden opgemerkt. De Belastingdienst werd vaak beticht van het feit dat zij zich recht tegenover de belastingplichtige positioneerde.<sup>75</sup> Ook vanuit de politiek werd kritiek geuit om de manier van handelen op de Belastingdienst. Onder andere als reactie op deze kritiek is de staatssecretaris van Financiën zich gaan herbezinnen op de manier van toezicht houden.<sup>76</sup>

#### *2.4.1.3. Voordelen van het horizontaal toezicht*

Na de vaststelling van wat horizontaal toezicht is en waardoor het veroorzaakt is, is het nuttig om na te gaan welke voordelen met het horizontaal toezicht worden beoogd. Hierbij kan een onderscheid gemaakt worden in enerzijds voordelen voor de Belastingdienst en anderzijds voordelen voor de belastingplichtige.

Een voordeel voor de Belastingdienst is de efficiëntiewinst die wordt behaald met het horizontaal toezicht. Bij horizontaal toezicht is het de bedoeling dat de Belastingdienst

---

<sup>73</sup> Voor een overzicht van deze aanscherpingen wordt verwezen naar P.H.M. Simonis, 'Over corporate governance, jaarrekeningenrecht en horizontaal toezicht', *WFR* 2008/5.

<sup>74</sup> Simonis, P.H.M., 'Over corporate governance, jaarrekeningenrecht en horizontaal toezicht', *WFR* 2008/5, par. 3.4.

<sup>75</sup> Poolen noemt dit het zogenaamde wij-zij denken. Th.W.M. Poolen, 'Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *TFO* 2009/16, par. 2.2.

<sup>76</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, nr. DGB 2005-1109, V-N 2005/21.3.

bepaalde eisen stelt aan het proces waarop de belastingplichtige zijn informatie met betrekking tot de belastingheffing vaststelt. Door bij het proces aan te sluiten, hoeft de uitkomst van het proces minder te worden gecontroleerd. Hierdoor treedt een efficiencywinst op. Daarnaast heeft de Belastingdienst de mogelijkheid tot een effectievere risicoselectie. Doordat betrouwbare belastingplichtige eerder de neiging hebben om deel te nemen aan horizontaal toezicht, kan het verticale toezicht meer geconcentreerd worden op de overige ondernemingen. Tot slot is het horizontaal toezicht een verbetering van het vestigingsklimaat. Doordat horizontaal toezicht in internationaal verband bij multinationale ondernemingen als voordeel wordt ervaren, verbetert de concurrentiepositie van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat.<sup>77</sup>

Het horizontaal toezicht vindt in tegenstelling tot het verticale toezicht in het heden plaats. Er wordt namelijk met de belastingplichtige overeengekomen, hoe het proces van vaststelling van informatie met betrekking tot de belastingheffing wordt vastgesteld. Door in het heden te controleren kan de Belastingdienst eerder zekerheid geven met betrekking tot de fiscale positie van belastingplichtige. Zekerheid wordt in de regel door belastingplichtigen als een voordeel ervaren. Daarnaast is het voordeel aan controleren in het heden, dat geen kosten moet worden gemaakt aan het achterhalen van feiten. Dit laatste is bij controle achteraf wel het geval.

#### *2.4.1.4. Ontwikkelingen van het horizontaal toezicht*

Tot slot wordt in deze paragraaf een overzicht gegeven met betrekking tot de ontwikkelingen op het gebied van horizontaal toezicht tot nu toe. Zoals opgemerkt is het horizontaal toezicht aangekondigd in 2005. Tijdens deze aankondiging heeft de staatssecretaris een globaal werkplan geïntroduceerd. In dit werkplan maakt hij een onderscheid tussen drie groepen belastingplichtigen. Deze drie groepen zijn de ZGO's, het midden- en kleinbedrijf (MKB) en de particulieren.<sup>78</sup> Met de ZGO's is een start gemaakt. Hier is in 2005 een 'pilot' gestart met 20 zeer grote ondernemingen. In 2006 is die 'pilot' nog uitgebreid met nog eens 20 ondernemingen. Inmiddels heeft het horizontaal toezicht bij zeer grote ondernemingen zich bewezen en wordt het sinds 2008 breed toegepast binnen 1.500 zeer grote ondernemingen.<sup>79</sup>

---

<sup>77</sup> Zie J.A.G. van der Geld, 'Horizontaal toezicht', *TFO* 2009/2, par. 3.

<sup>78</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, nr. DGB 2005-1109, V-N 2005/21.3; Het is niet precies duidelijk welke criteria de Belastingdienst hanteert om een onderscheid te maken tussen de verschillende grootte van de ondernemers. De laatste groep, particulieren, is niet relevant en wordt buiten beschouwing gelaten.

<sup>79</sup> Zie brochure: 'Horizontaal toezicht, samenwerken vanuit vertrouwen' (2008) van de Belastingdienst.

Het MKB wordt door de Belastingdienst opgesplitst in een groep middelgrote ondernemingen (MGO) en het overige MKB. In 2008 is met de MGO's een pilot gestart met 100 ondernemingen. Er bestaan ongeveer 11.000 ondernemingen binnen de groep MGO's. Ook binnen deze groep ondernemingen wordt het horizontaal toezicht toegepast.<sup>80</sup> Op het moment van het schrijven van deze scriptie is de Belastingdienst bezig met het implementeren van het horizontaal toezicht in het (overige) MKB en vindt een evaluatie van het horizontaal toezicht plaats door de commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Omdat dit segment ongeveer 1,2 miljoen ondernemingen bevat, is dit een grootschalig project. De voltooiing van deze fase zal dus naar verwachting nog wel even op zich laten wachten.

#### 2.4.2. Vormgeving horizontaal toezicht bij zeer grote en middelgrote ondernemingen

In deze en de navolgende paragraaf wordt ingegaan op de vormgeving van horizontaal toezicht. Omdat de ZGO's en MGO's op een aan elkaar gelijkende manier worden betrokken in het horizontaal toezicht worden deze ondernemingen in deze paragraaf samen behandeld.<sup>81</sup>

In de volgende paragraaf wordt ingegaan op het horizontaal toezicht in het overige MKB.

Bij zowel ZGO's en MGO's wordt gekozen voor een individuele aanpak. Dit houdt in dat ondernemingen individueel worden benaderd en behandeld binnen het horizontaal toezicht. Er wordt bijvoorbeeld individueel een convenant gesloten tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. In dit convenant worden afspraken gemaakt over het horizontaal toezicht bij de onderneming. Aan de hand van een door de Belastingdienst opgestelde leidraad wordt de totstandkoming van horizontaal toezicht bij ZGO's en MGO's besproken.<sup>82</sup> Er wordt op gewezen dat onderstaande weergave niet uitputtend is. Doordat de vormgeving individueel wordt vormgegeven, verschilt deze van geval tot geval. Toch leidt de weergave tot een duidelijk inzicht in de vormgeving van het horizontaal toezicht binnen eerder genoemde ondernemingen.

De Belastingdienst onderscheidt diverse fasen in de vormgeving van horizontaal toezicht. Allereerst moet een onderneming in aanmerking komen om benaderd te worden voor deelname aan horizontaal toezicht. Hierbij ligt in beginsel het initiatief bij de Belastingdienst.

---

<sup>80</sup> Zie brochure: 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)' (2010) van de Belastingdienst.

<sup>81</sup> Het onderscheid is gemaakt omdat sprake is bij deze groepen ondernemingen van een individuele aanpak. Bij het MKB wordt gekozen voor een collectieve aanpak.

<sup>82</sup> Brochure: 'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)' (2010) van de Belastingdienst. Indien in het vervolg van deze paragraaf geen bron is vermeld, is de informatie afkomstig uit deze brochure.

Vervolgens wordt het traject wat moet leiden tot horizontaal toezicht gestart. In de eerste fase vindt een oriëntatie plaats. In deze fase worden alle aspecten met betrekking tot fiscale aangelegenheden in beeld gebracht door Belastingdienst. Hierbij kan worden gedacht aan aangelegenheden tussen de belastingplichtige en Belastingdienst in het verleden. Bij aanvang van het traject is het niet nodig dat de onderneming haar fiscale aangelegenheden ‘in control’ heeft. Er moet echter wel de bereidheid en mogelijkheid zijn om de onderneming ‘in controle’ te krijgen ten aanzien van haar fiscale verplichtingen.

Na de oriëntatie in de eerste fase, wordt in de tweede fase nagegaan of horizontaal toezicht ook daadwerkelijk haalbaar is. Allereerst wordt in een algemeen gesprek met de hoogste leiding van de onderneming een wederzijdse verkenning op het gebied van horizontaal toezicht uitgevoerd. Naar aanleiding van dit gesprek wordt door de onderneming besloten of ze al dan niet verder wil met horizontaal toezicht. Als de onderneming besluit deel te nemen aan horizontaal toezicht vindt een zogenaamde ‘complianceverkenning’ plaats. Doel van deze verkenning is om samen met de organisatie vast te stellen of horizontaal toezicht haalbaar en of het voor de ondernemers wenselijk is. In de ‘complianceverkenning’ wordt gelet op vijf aspecten van de onderneming. Bij het eerste aspect wordt gelet hoe regelnaleving terugkomt in de strategische doelstellingen van de onderneming. Daarna wordt gelet op de interne beheersomgeving, hierbij wordt gelet op de aandacht voor fiscaliteit binnen de organisatie. Ook wordt aandacht besteed aan de informatiesystemen die de onderneming gebruikt. Als vierde aspect binnen de ‘complianceverkenning’ worden de fiscale functies binnen de organisatie belicht. En tot slot is er aandacht voor het externe toezicht op de onderneming. Hierbij kan worden gedacht aan de rol van de fiscale adviseur en accountants. Aan de hand van deze vijf aspecten wordt geconstateerd of horizontaal toezicht voor de onderneming haalbaar is.<sup>83</sup>

Als geconstateerd wordt dat horizontaal toezicht voor de onderneming haalbaar is, komen de praktische zaken aan bod. Er wordt geprobeerd de lopende fiscale zaken voor zover mogelijk af te wikkelen. Uitgangspunt van de Belastingdienst is om zoveel mogelijk van deze zaken af te wikkelen, voordat de Belastingdienst en de belastingplichtige overgaan tot het sluiten van

---

<sup>83</sup> Brochure: ‘Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)’ (2010) van de Belastingdienst, p. 28.

een convenant.<sup>84</sup> Na afronding van de lopende fiscale zaken kan overgegaan worden tot het afsluiten van een convenant.<sup>85</sup>

Zoals eerder opgemerkt, heeft een onderneming nog niet ‘in control’ te zijn met betrekking tot fiscale aangelegenheden bij aanvang van het horizontaal toezicht. Er worden in de aanloop naar het sluiten van het convenant echter wel afspraken gemaakt op welke manier de onderneming ‘in control’ kan komen. In de vierde fase worden deze afspraken gerealiseerd. Een onderneming is ‘in control’ als zijn Tax Control Framework (TCF)<sup>86</sup> voldoet aan de eisen die de Belastingdienst aan het TCF stelt.

Het begrip TCF is in de fiscale literatuur geïntroduceerd door de staatssecretaris in een brief aan de Eerste Kamer. Hij schrijft in deze brief dat het horizontaal toezicht zal worden toegepast bij ‘bedrijven die hun ‘Tax Control Framework’ op orde hebben, mede ingegeven door IFRS-standaarden en de Amerikaanse Sarbanes-Oxley wet’.<sup>87</sup> Hierbij valt op dat bij het horizontaal toezicht wordt aangesloten bij de voorschriften voor de commerciële jaarverslaggeving. Onder een TCF wordt het volgende verstaan: ‘een instrument van interne beheersing specifiek gericht op de fiscale functies binnen een bedrijf’.<sup>88</sup>

Een TCF is niet voor iedere onderneming hetzelfde. De grootte alsmede de complexiteit van de onderneming zijn bepalend voor hoe een TCF dat voldoet aan de eisen van de Belastingdienst vorm gegeven dient te worden. De Belastingdienst meet bij de beoordeling van een TCF aan de hand van de betrouwbaarheid en materialiteit.<sup>89</sup> Materialiteit is een kwantitatieve norm die de foutenmarge in een onderneming weergeeft. De materialiteit geeft een bedrag welke de som van de fouten niet mag overschrijden. Het tweede begrip betrouwbaarheid wijst op de situatie dat er een aanzienlijke kans moet zijn dat als een fout in het systeem aanwezig is, deze ontdekt wordt bij de controle. Aan de hand van deze twee criteria kan worden bepaald of een TCF in orde is.

De Belastingdienst controleert of de wijzigingen in het TCF correct worden doorgevoerd. Daarna houdt de Belastingdienst in de gaten of het TCF ook in de praktijk werkt. Eventueel kunnen bij het disfunctioneren van een TCF in overleg met de belastingplichtige wijzigingen

---

<sup>84</sup> Brochure: ‘Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)’ (2010) van de Belastingdienst, p. 29.

<sup>85</sup> In paragraaf 2.4.4. wordt uitgebreid ingegaan op het convenant.

<sup>86</sup> Tax Control Framework wordt door de Belastingdienst vertaald met fiscaal beheersingssysteem.

<sup>87</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 9 juni 2006, nr. DGB 2006-3312.

<sup>88</sup> Brochure: ‘Tax Control Framework, van risicogericht naar ‘in control’: het werk verandert’ (2008) van de Belastingdienst, p. 4.

<sup>89</sup> Brochure: ‘Tax Control Framework, van risicogericht naar ‘in control’: het werk verandert’ (2008) van de Belastingdienst, p. 11.

worden doorgevoerd. De bedoeling is dat bij een goedwerkend TCF de aangifte als aanvaardbaar door de Belastingdienst kan worden overgenomen. Er wordt dus een controle op het proces (TCF) uitgeoefend en niet op de output (aangifte).

In de voorlaatste fase wordt de vorm en intensiteit van het toezicht bepaald. Een belangrijk onderdeel vormt het vooroverleg. Als de onderneming tegen bepaalde fiscale punten aanloopt, dient hij deze voor te leggen aan de belastinginspecteur. De onderneming dient hierbij alle relevante feiten en omstandigheden zelf aan te leveren. Eventueel kan zij een voorstel doen voor de manier waarop volgens haar de fiscale behandeling dient plaats te vinden.

De mate van het onderzoek wordt grotendeels bepaald door de kwaliteit van het TCF. Naarmate deze kwaliteit beter gewaarborgd is zal dit leiden tot minder toezicht. De vorm van de controle kan worden samengevat in twee soorten, namelijk de volledigheidscntrole en juistheidcontrole. Bij de volledigheidscntrole wordt vooral gekeken naar het TCF van de onderneming. Hierbij wordt de kwaliteit van het TCF getoetst. Bij de juistheidcontrole staat de beoordeling van de transacties binnen het TCF centraal. Hierbij worden steekproefsgewijs de betrouwbaarheid en materialiteit getoetst door de Belastingdienst.

De laatste fase bestaat uit de evaluatie. Periodiek wordt het functioneren van het horizontaal toezicht geëvalueerd.<sup>90</sup>

#### 2.4.3. Vormgeving horizontaal toezicht in het midden- en kleinbedrijf

In deze paragraaf komt de vormgeving van het horizontaal toezicht in het overige MKB (hierna: MKB) aan de orde.

In het MKB wordt horizontaal toezicht toegepast op collectief niveau. Dit gebeurt doordat de Belastingdienst een convenant sluit met een fiscaal intermediair.<sup>91</sup> De fiscaal intermediair heeft op zijn beurt de mogelijkheid om ondernemingen aan te melden voor het horizontaal toezicht. De Belastingdienst heeft dus gekozen om de fiscaal intermediair te betrekken bij het horizontaal toezicht. Door te vertrouwen op de professionaliteit van de fiscaal intermediair kan net als bij ZGO's en MGO's een fiscaal aanvaardbare aangifte tot stand komen.<sup>92</sup> Deze aanpak verschilt dus met de eerder behandelde aanpak met betrekking tot ZGO's en MGO's. De reden waarom voor een alternatieve manier is gekozen, is vooral te vinden op praktisch

---

<sup>90</sup> Zie brochure: *'Vertrouwen geven en in control zijn; gaat dat samen?'* (2009) van het ministerie van Financiën.

<sup>91</sup> Dit is de gebruikelijke manier van het toepassen van het horizontaal toezicht in het MKB. Er zijn diverse combinaties mogelijk met betrekking tot het type convenant. Hiervoor wordt verwezen naar paragraaf 2.4.4.

<sup>92</sup> Brochure: *'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners'* (2011) van de Belastingdienst, p. 10.

vlak. Door de grote hoeveelheid ondernemingen in het MKB is het praktisch niet haalbaar om met elk van deze ondernemingen een individueel convenant af te sluiten.<sup>93</sup>

Voor horizontaal toezicht in het MKB heeft de Belastingdienst een leidraad opgesteld.<sup>94</sup> In de leidraad wordt weergegeven hoe ondernemingen en fiscaal adviseurs deel kunnen nemen aan het horizontaal toezicht. Aan de hand van deze leidraad wordt een beeld gegeven van de vormgeving van het horizontaal toezicht in het MKB. Wat opgemerkt is in de vorige paragraaf met betrekking tot de volledigheid van de weergave, geldt voor deze paragraaf onverkort.

In de leidraad van de Belastingdienst wordt een aantal stappen onderscheiden. In de eerste fase is sprake van een kennismakingsgesprek. Zowel de hoogste bestuurder bij de fiscaal intermediair als de relatiebeheerder voor de desbetreffende intermediair bij de Belastingdienst nemen deel aan dit gesprek. Het doel van het gesprek is voornamelijk om de fiscaal intermediair bekend te maken met het horizontaal toezicht. Hij wordt geïnformeerd wat het horizontaal toezicht inhoudt en hoe het wordt vormgegeven. Als de fiscaal intermediair na dit gesprek besluit om verder te willen met het horizontaal toezicht wordt gekeken naar het kwaliteitssysteem van de intermediair. Onder het kwaliteitssysteem dient te worden verstaan het geheel van handelingen wat de fiscaal intermediair uitvoert om de aangeleverde gegevens van de cliënt om te vormen in een fiscale aangifte. Er zijn twee belangrijke kenmerken van een goed kwaliteitssysteem. De eerste richt zich op het toetsen van de betrouwbaarheid van de aangeleverde gegevens van de cliënten aan de fiscaal intermediair. Het tweede kenmerk heeft betrekking tot de aanvulling en veredeling van de informatie die tot de aangifte moeten leiden. Als beide eigenschappen evenredig aanwezig zijn, is sprake van een voldoende kwaliteitssysteem. De norm is voor het kwaliteitssysteem is de aanvaardbare aangifte. Onder een aanvaardbare aangifte verstaat de Belastingdienst een goedgekeurde aangifte, waarbij zoveel mogelijk gebruik is gemaakt van de kwaliteiten van de fiscaal intermediair.<sup>95</sup> Naarmate de kwaliteiten van de fiscaal intermediair sterker zijn, kan de Belastingdienst zijn werkzaamheden hierop aanpassen. Met betrekking tot het kwaliteitssysteem heeft de Belastingdienst convenanten afgesloten met koepelorganisatie.<sup>96</sup> Koepelorganisaties

---

<sup>93</sup> Zie bijvoorbeeld ook: Th. W. M. Poolen, 'Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *TFO* 2009/16, par. 5.

<sup>94</sup> Brochure: '*Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners*' (2011). Indien in het vervolg van deze paragraaf geen bron is vermeld, is de informatie afkomstig uit deze brochure.

<sup>95</sup> Brochure: '*Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners*' (2011) van de Belastingdienst, p. 23.

<sup>96</sup> Bijv. de koepelorganisatie SRA, zie persbericht 31 oktober 2008

(<http://www.sra.nl/algemeen/persberichten/2008/Pages/Belastingdienst-en-SRA-tekenen-eerste-convenant-Horizontaal-Toezicht-fiscaal-intermediars.aspx>).

controleren hun leden of zij voldoen aan bepaalde eisen. Het lid zijn van deze koepelorganisaties functioneert dus als een kwaliteitskenmerk. De bij deze organisatie aangesloten intermediairs behoeven hierdoor maar beperkt te worden gecontroleerd op hun kwaliteitssysteem, omdat deze al door de koepelorganisatie wordt gewaarborgd. In vergelijking met de vormgeving van horizontaal toezicht in ZGO's en MGO's wordt opgemerkt dat hier het kwaliteitssysteem van de fiscaal intermediair functioneert als TCF voor de deelnemende ondernemingen.

Als bovenstaande stappen naar behoren zijn doorgelopen, kan een convenant worden opgesteld en neemt de fiscaal intermediair deel aan het horizontale toezicht.<sup>97</sup>

Wanneer een fiscaal intermediair deelneemt aan het horizontaal toezicht, betekent dit niet automatisch dat al zijn cliënt ook onder het horizontaal toezicht vallen. De fiscaal intermediair dient de ondernemers die willen deelnemen aan het horizontaal toezicht apart aan te melden. De bedoeling van de Belastingdienst is om zoveel mogelijk van de ondernemingen aan te melden voor het horizontale toezicht. Er kunnen echter redenen zijn waarom bepaalde ondernemingen niet kunnen worden aangemeld. Een onderneming kan bijvoorbeeld: kort klant zijn of zijn administratie (nog) niet op orde hebben. De fiscaal intermediair is echter in beginsel vrij in wie hij al dan niet aanmeldt, een en ander uiteraard in overeenstemming met zijn klant. De Belastingdienst voert ook nog een globale toets uit of de onderneming daadwerkelijk kan deelnemen aan het horizontaal toezicht. Als een eenmaal deelnemende ondernemer wisselt van fiscaal intermediair kan hij aangemeld blijven voor horizontaal toezicht. Voorwaarde hiervoor is dat de nieuwe fiscaal intermediair eveneens een convenant met betrekking tot het horizontaal toezicht met de Belastingdienst heeft afgesloten. Wanneer een onderneming is aangemeld wordt allereerst het verleden opgeschoond. Voor openstaande fiscale zaken die betrekking hebben op het verleden worden behandelvoornemens opgesteld, zodat deze afgesloten kunnen worden.

Voordat de fiscaal intermediair de aangifte van een aangemelde ondernemer indient, kunnen vragen ontstaan over relevante fiscale aangelegenheden waarover de Belastingdienst een ander standpunt zou kunnen innemen. De beoordeling van de vraag of aangelegenheden fiscaal relevant zijn, wordt aan de fiscaal intermediair overgelaten. Als deze issues ontstaan kan een vooroverleg worden aangevraagd. De fiscaal intermediair legt vervolgens het vraagstuk voor bij zijn contactpersoon bij de Belastingdienst en vraagt of de oplossing aanvaardbaar is. Als de Belastingdienst en de fiscaal intermediair het niet eens worden over

---

<sup>97</sup> In paragraaf 2.4.4. wordt uitgebreid ingegaan op het convenant.



de behandeling van een bepaald vraagstuk wordt afgesproken dat sprake is van ‘agree to disagree’. Dit heeft alleen gevolgen voor de betreffende aangifte. Als de belastinginspecteur naar aanleiding van dit ‘agree to disagree’ een afwijkende aanslag oplegt, kan de ondernemer gebruikmaken van zijn rechtsmiddelen, bezwaar aantekenen en vervolgens eventueel in beroep en hoger beroep gaan.

Als de fiscaal intermediair de aangifte van een aangemelde onderneming indient, wordt deze direct verwerkt, als aanvaardbare aangifte. De bedoeling van de Belastingdienst is om steekproefsgewijs de aangiften te controleren. In 2011 wordt ongeveer 1% van de aangiften gecontroleerd. Tot slot wordt periodiek het convenant geëvalueerd.

#### 2.4.4. Het convenant

Bij de behandeling van de vormgeving van horizontaal toezicht kwam de rol van convenanten al aan bod. In deze paragraaf wordt nader ingegaan op wat moet worden verstaan onder een convenant.

In de omschrijving van horizontaal toezicht door de staatssecretaris kwam naar voren dat onderdeel van horizontaal toezicht is ‘het vastleggen van wederzijdse afspraken en het nakomen daarvan’.<sup>98</sup> Deze wederzijdse afspraken worden vastgelegd in een convenant. Een convenant is dus een vrijwillige afspraak tussen overheid en een onderneming waarbinnen het horizontaal toezicht kan worden geëffectueerd.

De vraag die na definiëring van het convenant opkomt, is hoe het convenant binnen het privaatrecht moet worden geduid. Hierover is in de literatuur een discussie op gang gekomen.<sup>99</sup> De discussie concentreert zich rond de vraag of het convenant als een privaatrechtelijke overeenkomst dient te worden beschouwd. Omdat de rechter zich nog niet expliciet heeft uitgesproken in deze situatie, kan nog geen eenduidig antwoord worden geformuleerd. In hoofdstuk 3 wordt hier verder op in gegaan.<sup>100</sup>

De inhoud van het convenant is zoveel mogelijk gelijk voor de verschillende ondernemingen. De Belastingdienst heeft ‘standaardconvenanten’ uitgegeven, waardoor de uniformiteit van de convenanten grotendeels gewaarborgd blijft.<sup>101</sup> Het convenant kent diverse uitgangspunten. Aan de belangrijkste hiervan wordt kort aandacht besteed. In het convenant is geregeld dat het

---

<sup>98</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, nr. DGB 2005-1109, V-N 2005/21.3.

<sup>99</sup> Zie onder andere: E.M.E. van den Enden, , ‘*Horizontale mythes*’, WFR 2009/1107 en M.E.Oenema, , ‘*De toepassing van de informatieverplichting van art. 47 AWR onder het handhavingconvenant*’, WFR 2010/26.

<sup>100</sup> Zie Hoofdstuk 3.2.2.1.

<sup>101</sup> De teksten van de standaardconvenanten zijn te vinden op de website van de Belastingdienst ([www.Belastingdienst.nl](http://www.Belastingdienst.nl)).

horizontaal toezicht in principe toepassing heeft op alle rijksbelastingen. Naast rijksbelastingen heeft het horizontaal toezicht ook nog betrekking op de regels met betrekking tot de invordering. Daarnaast wordt in het convenant geregeld dat ‘rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zonder enige beperking van toepassing zijn en blijven’. Hier wordt dus duidelijk dat het verticale toezicht gewoon mogelijk blijft. Naast deze uitgangspunten komen de afspraken aan de orde. Deze afspraken vloeien voort uit de grondslagen van het horizontaal toezicht. Tot slot worden in het convenant nog enkele formele aspecten behandeld met betrekking tot de inwerkingtreding, periodieke evaluatie, looptijd en beëindiging.

Tot slot zijn met betrekking tot het horizontaal toezicht diverse soorten convenanten afgesloten. De belangrijkste worden behandeld. In de eerste plaats is er het individuele convenant. Dit convenant wordt tussen de ondernemer en de Belastingdienst afgesloten. Daarnaast bestaat het convenant dat met de fiscaal intermediair wordt afgesloten. Dit convenant wordt toegepast binnen het MKB. Een andere convenantvorm is het koepelconvenant. Dit is een convenant dat met een koepelorganisatie van fiscaal intermediairs is afgesloten. Bij deze koepelorganisatie wordt een controle uitgevoerd op het kwaliteitssysteem. Door deze controle hoeft bij de aangesloten fiscaal intermediairs maar een beperkte controle te worden uitgevoerd op het kwaliteitssysteem. Tot slot is er nog het brancheconvenant. Een dergelijk convenant is gesloten met een bepaalde branche. Ondernemers in deze branche kunnen zich aansluiten bij een dergelijk convenant. Ze kunnen er echter ook voor kiezen de afspraken in dit convenant te volgen, zonder een expliciete deelnameverklaring.

## 2.5. Samenvatting

In dit hoofdstuk is het theoretische kader geschetst voor het onderzoek in deze scriptie. Na een korte beschouwing over wat toezicht is, is ingegaan op het verticale toezicht. Bij het verticale toezicht kwam allereerst het wettelijk kader aan bod. Hieruit bleek dat de bewegingsvrijheid van de Belastingdienst om controles uit te voeren vrij ruim is. Deze vrijheid wordt wel beperkt door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Daarnaast heeft de belastingplichtige de mogelijkheid om gebruik te maken van de rechtsbescherming die voor hem openstaat.

Na het verticale toezicht kwam het horizontaal toezicht aan de orde. Het horizontaal toezicht bleek te kunnen worden samengevat met drie kernbegrippen, namelijk vertrouwen, begrip en

transparantie. Ook bleek dat het verticale toezicht blijft bestaan naast het horizontale toezicht. Uit de vormgeving van het horizontaal toezicht bij MGO's en ZGO's bleek dat deze grotendeels overeenkomt met vormgeving in het MKB. Bij de laatstgenoemde groep is echter gekozen voor een collectieve benadering, omdat een individuele benadering te kostbaar is. Daarnaast is het zogenaamde TCF bij de groep MGO's en ZGO's het interne fiscale beheersingssysteem en bij het MKB het kwaliteitssysteem van de fiscaal intermediair. In de laatste paragraaf werd ingegaan op het convenant.

## **Hoofdstuk 3: Veranderingen in de verhoudingen**

### **3.1. Inleiding**

In het voorgaande hoofdstuk is een beschrijving gegeven van het verticale en horizontale toezicht. In dat hoofdstuk werd duidelijk dat horizontaal toezicht een andere manier van toezicht houden is dan het traditionele verticale toezicht. In dit hoofdstuk worden de veranderingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige geanalyseerd die de invoering van horizontaal toezicht teweegbrengt.

Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen twee situaties. In de eerste plaats wordt een analyse gemaakt van de veranderingen in de verhoudingen tussen de partijen die wel deelnemen aan het horizontaal toezicht. Dit duidt op de situatie van belastingplichtigen die wel deelnemen aan het horizontaal toezicht. Met de verandering wordt dan gedoeld op het verschil in verhouding zoals deze gold onder het verticale toezicht en daarna onder het horizontale toezicht. De tweede situatie ziet meer op de belastingplichtigen die niet deelnemen aan het horizontale toezicht. Deelname aan het horizontaal toezicht is een vrije keus, zodat een belastingplichtige er niet voor hoeft te kiezen. Daarnaast kan de Belastingdienst een bepaalde belastingplichtige niet geschikt achten voor deelname aan het horizontaal toezicht. In dit geval kan een belastingplichtige niet deelnemen aan het horizontale toezicht. Welke reden ook de oorzaak is dat de belastingplichtige niet deelneemt aan het horizontaal toezicht, het zorgt ervoor dat de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en de niet-deelnemende belastingplichtige wijzigt. Hoewel de belastingplichtige voor en na de invoering van het horizontaal toezicht valt onder het verticale toezicht veranderen de verhoudingen mijns inziens wel. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de mate van verticaal toezicht bij de niet-deelnemende belastingplichtige. Deze kan toenemen doordat de Belastingdienst minder tijd aan de belastingplichtigen kwijt is, die deelnemen aan het horizontaal toezicht. Ook kan worden gedacht aan de concurrentiekracht van de fiscaal intermediair bij niet-deelname aan het horizontaal toezicht. Deelname aan het horizontaal toezicht kan als keurmerk gaan fungeren, waarbij niet-deelnemende fiscaal intermediairs minder aantrekkelijk zijn. Ook de juridische positie van de niet-deelnemende belastingplichtige ten opzichte van de belastingplichtige die wel deelneemt aan het horizontaal toezicht komt hier aan bod. Hier kan mogelijk sprake zijn van een rechtsongelijkheid. Bovenstaande twee situaties worden in twee verschillende paragrafen behandeld.

### 3.2. Veranderende verhoudingen door horizontaal toezicht bij deelnemende belastingplichtige

In de eerste plaats worden de veranderingen in verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige geanalyseerd bij belastingplichtige die deelnemen aan het horizontaal toezicht. Hierbij wordt dus bedoeld op de verandering die ontstaat door invoering van het horizontaal toezicht. Het nulpunt (waarvan uit de verandering wordt gemeten) is het verticale toezicht. De situatie waarmee wordt vergeleken is degene die ontstaat na de invoering van het horizontaal toezicht.

De veranderingen worden opgedeeld in twee groepen. De eerste groep ziet op de veranderingen op fiscaal vlak. Hierbij wordt vooral gelet hoe de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige wijzigen, als alleen naar de fiscale aangelegenheden wordt gekeken. De tweede groep ziet op juridische aangelegenheden. In dit geval kan worden gedacht aan de verandering in de juridische positie van belastingplichtige en fiscaal intermediair ten opzichte van de Belastingdienst.

In het vervolg van deze paragraaf komt een aantal kenmerkende elementen van het horizontaal toezicht aan bod. Bij elk element wordt dezelfde wijze van behandeling gehanteerd. In de eerste plaats vindt een definiëring van het betreffende element van horizontaal toezicht plaats. Hierbij wordt ook ingegaan op de situatie zoals deze geregeld was onder het verticale toezicht met betrekking tot het desbetreffende element. Vervolgens wordt de verandering in verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige geanalyseerd. Tot slot worden de veranderingen samengevat in een conclusie.

#### 3.2.1. Veranderende verhoudingen op fiscaal vlak

De veranderingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige door horizontaal toezicht op fiscaal vlak komen eerst aan bod. De veranderingen worden geschetst aan de hand van een aantal kenmerkende elementen uit het horizontaal toezicht. Deze elementen zijn de volgende:

- vooroverleg;
- afsluiting van het fiscale verleden en werken in de actualiteit;
- informatieverstrekking aan fiscus;
- versnelde afhandeling van de aangifte.

### 3.2.1.1. Vooroverleg

#### Definiëring

Een belangrijk onderdeel van het horizontaal toezicht is het vooroverleg. In hoofdstuk twee is reeds globaal ingegaan op het vooroverleg. Hieruit bleek dat een vooroverleg plaatsvindt als er fiscale vraagstukken zijn met betrekking tot de aangifte. Dit overleg vindt dan plaats tussen de fiscaal intermediair en de Belastingdienst. In het vooroverleg wordt dan het desbetreffende vraagstuk besproken en geprobeerd overeenstemming te bereiken, zodat alsnog een convenantaangifte kan worden ingediend. Als echter geen overeenstemming wordt bereikt met betrekking tot het fiscale vraagstuk bereikt men de situatie ‘agree to disagree’. Dit heeft geen gevolgen voor de convenant in zijn geheel, maar alleen voor de aangifte waar het betrekking op heeft.<sup>102</sup>

Om bij de analyse een duidelijk beeld te krijgen van de rol van het overleg worden hier enkele facetten benoemd die een invloed kunnen hebben op de verhouding tussen belastingplichtige, intermediair en Belastingdienst. In de analyse wordt dit verder uitgewerkt, in dit onderdeel worden de aspecten alleen benoemd.

In de eerste plaats moet de fiscaal intermediair een inschatting maken of sprake is van een specifieke casus of een relevant fiscaal issue.<sup>103</sup> Hierbij vallen twee aspecten op. In de eerste plaats dient de fiscaal intermediair een inschatting te maken. Hij dient een keuze te maken of een fiscaal casus of issue relevant genoeg is voor het overleg. Daarnaast wordt deze inschatting overgelaten aan de fiscaal intermediair. Onduidelijk is hoe dit zich verhoudt tot de belastingplichtige, waarop het issue betrekking heeft.

In de tweede plaats is de standpuntbepaling van de Belastingdienst en fiscaal intermediair inzake een fiscale casus of issue het opmerken waard. Volgens de brochure van de Belastingdienst mag de fiscaal intermediair een voor de belastingplichtige zo gunstig mogelijke fiscale route kiezen.<sup>104</sup> De Belastingdienst zal hoogstwaarschijnlijk niet per definitie mee willen gaan in deze fiscaal gunstige route. De vraag is hoe deze krachtmeting zal worden beslecht.

Het vooroverleg is niet nieuw. Ook voor de invoering van het horizontaal toezicht was de mogelijkheid voor de belastingplichtige om een vooroverleg met de Belastingdienst aan te

---

<sup>102</sup> Voor een nadere beschouwing van het vooroverleg wordt verwezen naar hoofdstuk 2.4.3. Hier wordt het vooroverleg ook in de context geplaatst van het horizontaal toezicht.

<sup>103</sup> Brochure: ‘Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners’ (2011) van de Belastingdienst, p. 16.

<sup>104</sup> Brochure: ‘Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners’ (2011) van de Belastingdienst, p. 17.

vragen aanwezig. Het vooroverleg was door de staatssecretaris in een besluit geregeld.<sup>105</sup> In het besluit van de staatssecretaris wordt aandacht besteed aan de rechtszekerheid die een belastingplichtige kan verkrijgen. Enerzijds wordt meer rechtszekerheid geboden door het fiscale uitvoeringsbeleid, anderzijds kan meer rechtszekerheid worden verkregen door het aanvragen van een vooroverleg. Blijkens het besluit staat het vooroverleg voor alle belastingplichtigen open. Het vooroverleg wordt gedefinieerd als ‘een overleg tussen de eigen inspecteur enerzijds en de belastingplichtige en/of zijn vertegenwoordiger anderzijds, dat leidt tot een standpuntbepaling van de eigen inspecteur over de wijze waarop het recht in een specifiek geval moet worden toegepast en waarmee wordt vooruitgelopen op de heffing of de uitvoering van andere aan de Belastingdienst opgedragen taken’.<sup>106</sup>

### Analyse

Een vooroverleg hoeft alleen plaats te vinden met betrekking tot fiscaal relevante zaken, waarover verschil van inzicht kan ontstaan.<sup>107</sup> Volgens de Belastingdienst is hiervan sprake als bijvoorbeeld sprake is van een verschil in duiding van feiten of wetsinterpretatie. Of een fiscale zaak relevant genoeg is, moet worden beoordeeld aan de aard en de omvang van de desbetreffende zaak.<sup>108</sup> Een nadere definiëring van een casus die voor vooroverleg in aanmerking komen, wordt niet gegeven door de Belastingdienst. De beoordeling of over een bepaalde zaak een verschil van inzicht kan ontstaan wordt dus overgelaten aan de fiscaal intermediair. Voor een tal van situaties zal op voorhand duidelijk zijn dat deze tot een verschil van inzicht kan leiden. Desalniettemin is er een grensvlak waarbij niet duidelijk is of het fiscale relevante zaken zijn, die voor vooroverleg in aanmerking komen. Net als Happé stelt, is er mijns inziens sprake van een beoordelingsmarge.<sup>109</sup> De ene fiscaal intermediair kan een fiscaal relevante zaak inbrengen in een vooroverleg inbrengen, terwijl een andere fiscaal intermediair dit niet doet. De fiscaal intermediair heeft dus te maken met een zekere beoordelingsvrijheid. De vraag die dan opdoemt, is wat de gevolgen zijn als een fiscaal intermediair zijn beoordelingsmarge te ruim interpreteert en daardoor een fiscaal relevante zaak niet meldt, terwijl dit volgens de Belastingdienst wel de bedoeling was. Volgens Van

---

<sup>105</sup> Zie het besluit van 25 februari 2004, Nr. DGB/2003/6662M, BNB 2004/194.

<sup>106</sup> Besluit van 25 februari 2004, Nr. DGB/2003/6662M, BNB 2004/194.

<sup>107</sup> Brochure: ‘Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners’ (2011) van de Belastingdienst, p. 16, par. 5.

<sup>108</sup> Brochure: ‘Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners’ (2011) van de Belastingdienst, p. 16, par. 5.

<sup>109</sup> R.H. Happé, ‘Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing’, *TFO* 2009/5, par. 5.

Lint moet het vooroverleg vooral in het beginstadium zich nog uitkristalliseren en zal pas na verloop van tijd duidelijk worden waar de grenzen liggen.<sup>110</sup> In deze opvatting wordt de beoordeling vooral als leerproces gezien en zal het niet melden van een fiscaal relevante zaak geen gevolgen hebben. Echter volgens Happé zal het niet melden van een relevante zaak op termijn wel degelijk gevolgen kunnen hebben voor de mate van het verticale toezicht.<sup>111</sup> De Belastingdienst zal het verticale toezicht, wat plaats vindt naast het horizontale toezicht, verintensiveren bij het niet melden van fiscaal relevante zaken voor het vooroverleg. De fiscaal intermediair wordt op deze manier dus min of meer geboden om de beoordelingsmarges zo klein mogelijk te houden. Anders wordt zijn cliënt geconfronteerd met (extra) verticaal toezicht, terwijl de bedoeling was om de druk van het toezicht te verminderen. Dit geldt dan niet alleen voor de cliënt waar de fiscale casus betrekking op heeft, maar kan ook gevolgen hebben voor de overige cliënten van de fiscaal intermediair. Het niet melden van fiscale relevante zaken voor vooroverleg heeft onvermijdelijk gevolgen voor de vertrouwensband tussen fiscaal intermediair en Belastingdienst. De vraag is of de fiscaal intermediair wel voldoende de belangen van de belastingplichtige blijft behartigen. De fiscaal intermediair kan fiscaal relevante zaken voorzichtigheidshalve snel bij de Belastingdienst voorleggen, omdat dit anders de vertrouwensband tussen fiscaal intermediair en Belastingdienst schaadt.<sup>112</sup> Er ontstaat dus een afhankelijkheid van de fiscaal intermediair en de Belastingdienst. Hierbij kan de fiscaal intermediair zijn eigen belang boven die van zijn (individuele) cliënt stellen. De verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige veranderen dus. De fiscaal intermediair zal uit het oogpunt van voorzichtigheid sneller namens de belastingplichtige fiscaal relevante zaken melden aan de Belastingdienst om zo het horizontaal toezicht correct te laten verlopen. Hierdoor kan de onafhankelijkheid van de fiscaal intermediair ter discussie gesteld worden.

Daarnaast is de rol van de fiscaal intermediair binnen het vooroverleg het opmerken waard. Een vooroverleg wordt naar aanleiding van de inschatting van de fiscaal intermediair aangevraagd. De fiscaal intermediair dient dus zelf de inschatting te maken of sprake is van een fiscaal relevante zaak. Het horizontaal toezicht in het MKB is erop gebaseerd dat door een

---

<sup>110</sup> Zie A.J. Van Lint in: O. Clous, 'Horizontaal toezicht begint bij jezelf (verslag congres op RB-dag 17 juni 2011)', *WFR* 2011/964, par. 7.2.

<sup>111</sup> R.H. Happé, 'Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', *TFO* 2009/5, par. 5.

<sup>112</sup> Zie ook: J.A.G. van der Geld, 'Horizontaal toezicht', *TFO* 2009/2, par. 4. Van der Geld haalt hier Brüll aan, die reeds in 1981 het schrikbeeld schetste dat de adviseur afhankelijk wordt van de overheid, omdat de adviseur bang is om de licentie van de overheid te verliezen (bijdrage van D. Brüll aan de belastingconsulentendag 1981 in: J.H. Hofstra, *Een wettelijke regeling van het beroep van belastingconsulent?*, Deventer: FED 1981).



controle en waarborg van het interne kwaliteitssysteem van de fiscaal intermediair een fiscaal aanvaardbare aangifte wordt opgesteld.<sup>113</sup> Daarnaast is belangrijk om te vermelden dat met horizontaal toezicht wordt geprobeerd om meer in het heden te werken in plaats van het verleden. In het MKB is de fiscaal intermediair echter veelal niet betrokken bij de bedrijfsmatige beslissingen. Bedrijfsmatige beslissingen worden door de ondernemer zelf genomen, incidenteel zal het advies van een fiscaal intermediair worden ingewonnen. De fiscale gevolgen van bedrijfsmatige beslissingen worden door de ondernemer, met name in het MKB, niet altijd overzien. De vraag die hier rijst is in hoeverre sprake kan zijn van transparantie met betrekking tot het vooroverleg als de fiscaal intermediair pas achteraf bij de fiscale aspecten van de bedrijfsmatige beslissingen wordt betrokken. De fiscaal intermediair zal de aangifte opstellen door middel van de door de belastingplichtige aangeleverde administratie. De onderwerpen die in het vooroverleg worden vastgelegd, zijn afkomstig uit deze aangeleverde informatie. De aangifte kan dus op volledigheid worden gecontroleerd, maar niet op juistheid.<sup>114</sup> Omdat de fiscaal intermediair slecht in beperkte mate op de hoogte is van het bedrijfsmatig handelen van de onderneming, kan de juistheid niet worden vastgesteld. Om horizontaal toezicht tot een succes te maken zal de rol van de fiscaal intermediair moeten veranderen.<sup>115</sup> De fiscaal intermediair zal veel eerder bij de bedrijfsmatige beslissingen moeten worden betrokken. De verhouding van tussen belastingplichtige en fiscaal intermediair zal dus uiteindelijk door invoering van het horizontaal toezicht naar voren schuiven en intensiveren.

Een ander aspect wat verandert met betrekking tot de fiscaal intermediair is de aansprakelijkheid. Per 1 juli 2009 kunnen fiscaal intermediairs geconfronteerd worden met een boete. Met invoering van de vierde tranche in de Awb is het mogelijk om medeplegers aan fiscale overtredingen ook te confronteren met een bestuurlijke boete.<sup>116</sup> Volgens de Memores van Toelichting bij de vierde tranche in de Awb moet sprake zijn van twee onderdelen. In de eerste plaats dient sprake te zijn van een gedraging en daarnaast moet de gedraging in strijd zijn met een wettelijk voorschrift.<sup>117</sup> Een strijdigheid met het convenant met betrekking tot het horizontaal toezicht valt hier dus niet onder. Daarnaast kan de fiscaal

---

<sup>113</sup> Brochure: 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners' (2011) van de Belastingdienst, p. 6

<sup>114</sup> Zie ook Hoyng in: R.A.E.L. Post en S.W.J. Baetsen, 'De onstuitbare opmars van horizontaal toezicht', *WFR* 2010/235, par. 4.

<sup>115</sup> Zie ook Koller in: R.A.E.L. Post en S.W.J. Baetsen, 'De onstuitbare opmars van horizontaal toezicht', *WFR* 2010/235, par. 5.

<sup>116</sup> Zie art. 5:40, lid 1 Awb en art. 5:1, lid 2 Awb.

<sup>117</sup> *Kamerstukken II*, 2003/04, 29 702, nr. 3 (MvT).

intermediair geconfronteerd worden met strafrechtelijke vervolging als hij medeplichtig is aan een overtreding. Door het vooroverleg vindt voor het indienen van de aangifte overleg plaats met betrekking tot de fiscale zaken die voor meerdere uitleg vatbaar zijn. Na indiening van de aangifte resulteert dit in een convenantaangifte. Deze aangifte is door het vooroverleg en de sterke controle op het proces minder gevoelig voor fouten. Voor de fiscaal intermediair neemt het risico op fouten in de aangifte af.<sup>118</sup> Door een transparante houding richting de Belastingdienst neemt het risico op aansprakelijkheid van de fiscaal intermediair af.

Een laatste aspect wat van belang is met betrekking tot het vooroverleg is de rol van de fiscale grensverkenning onder het vooroverleg. Een definiëring van fiscale grensverkenning is hiervoor nodig. Fiscale grensverkenning wordt verschillend gedefinieerd. Volgens de Belastingdienst ‘doet fiscale grensverkenning zich voor als de inspecteur in het vooroverleg een standpunt inneemt over de voorgelegde casus, de vragensteller zich hier niet in kan vinden en vervolgens probeert de casus, door telkens (kleine) wijzigingen aan te brengen, fiscaal net aanvaardbaar te presenteren’.<sup>119</sup> In de literatuur wordt fiscale grensverkenning ook wel anders gedefinieerd. De heer Van Lint definieert het als het zoeken vanuit het eigen belang naar bepaalde grenzen van het toepassingsbereik van bepaalde fiscale rechtsregels.<sup>120</sup> De laatste definitie sluit mijns inziens het meest aan bij de wijze van fiscale grensverkenning die aan de ene kant zorgt voor een vorming van het recht, bijvoorbeeld bij het opvullen van open normen. Aan de andere kant is het een legale manier van grensverkenning, omdat het binnen de grenzen van de wet plaatsvindt. Bij het onderzoek van de rol van fiscale grensverkenning wordt aangesloten bij de laatst gegeven definitie. Bij fiscale grensverkenning onder horizontaal toezicht zal de fiscaal intermediair voor de belastingplichtige een standpunt innemen, dat voor de belastingplichtige het meest gunstig is. Door de Belastingdienst is dit middels beleid expliciet toegestaan.<sup>121</sup> Als echter gekozen wordt voor een meest gunstige behandeling op de grens van de wet, zullen de fiscaal intermediair en Belastingdienst er in het vooroverleg niet uitkomen. Het vooroverleg zal dan eindigen in een ‘agree to disagree’ en vervolgens via de normale rechtsmiddelen tot een oplossing leiden. Zo bezien is fiscale grensverkenning mogelijk binnen het horizontaal toezicht.<sup>122</sup> Echter er is een keerzijde. Essers

---

<sup>118</sup> Zie ook P.H.J. Essers in F.R. Herreveld, ‘Horizontaal toezicht: de weg naar de toekomst, ook binnen het MKB’, *WFR* 2007/1325, par. 4.1.

<sup>119</sup> Zie het besluit van 25 februari 2004, Nr. DGB/2003/6662M, BNB 2004/194.

<sup>120</sup> A.J. van Lint, ‘Fiscale grensverkenning en horizontaal toezicht’, *NtFR* 2011/160, zie bijv. ook R.E.C.M. Niessen, ‘Wat is er mis met fiscale grensverkenning’, *WFR* 2005/1473.

<sup>121</sup> Brochure: ‘Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners’ (2011) van de Belastingdienst, p. 17.

<sup>122</sup> A.J. van Lint, ‘Fiscale grensverkenning en horizontaal toezicht’, *NtFR* 2011/160.

stelt dat door het afsluiten van een convenant een zekere afhankelijkheid van de inspecteur ontstaat.<sup>123</sup> Om de vertrouwensband met de inspecteur niet te beschadigen kan de fiscaal intermediair een veiligere weg kiezen om zo de verhoudingen intact te laten.<sup>124</sup> Fiscale grensverkenning komt op deze manier minder snel ter sprake.

In de eerder gegeven definitie van vooroverleg, bleek dat het vooroverleg ook al mogelijk was onder het verticale toezicht. Voor de belastingplichtige en fiscaal intermediair was het in die tijd al mogelijk om vooraf zekerheid aan te vragen bij de Belastingdienst. In die zin is niets veranderd voor de belastingplichtige ten opzichte van de situatie onder het verticale toezicht. Er is echter wel een belangrijk verschil. Onder het horizontaal toezicht is de fiscaal intermediair min of meer verplicht om een fiscaal relevante zaak te melden, waarover een verschil van mening kan ontstaan. Voor belastingplichtige onder het verticale toezicht bestaat deze plicht niet.

### Conclusie

Na definiëring en analyse van het vooroverleg in het horizontale toezicht zijn enkele veranderingen in verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige geconstateerd. Met betrekking tot de verhouding tussen belastingplichtige en fiscaal intermediair werd duidelijk dat de fiscaal intermediair eerder geneigd kan zijn om zijn kwaliteitswaarborg voor het horizontaal toezicht veilig te stellen en daardoor de belangen van de belastingplichtige niet altijd ten volle kan dienen. De onafhankelijkheid van de fiscaal intermediair is niet per definitie zeker meer. Daarnaast kan horizontaal toezicht ook zorgen voor een intensievere betrokkenheid van de fiscaal intermediair bij de belastingplichtige, omdat horizontaal toezicht door de actuele vragen in het vooroverleg meer in het heden speelt. De verhouding van de fiscaal intermediair ten opzicht van de Belastingdienst verandert ook. De fiscaal intermediair zal minder snel aansprakelijk gesteld worden, omdat de convenantaangifte minder fouten zal bevatten. Daarnaast zal de fiscaal intermediair minder snel aan fiscale grensverkenning doen om zijn verhouding met de Belastingdienst niet te beschadigen.

---

<sup>123</sup> P.H.J. Essers in F.R. Herreveld, 'Horizontaal toezicht: de weg naar de toekomst, ook binnen het MKB', *WFR* 2007/1325, par. 4.1; P.H.J. Essers, 'De implicaties van horizontaal toezicht voor de wetgever', *WFR* 2009/12, par. 4.

### 3.2.1.2. Afsluiting van het fiscale verleden en werken in de actualiteit

#### Definiëring

Bij het horizontaal toezicht is het de bedoeling om zoveel als mogelijk in de actualiteit te werken. Als het convenant wordt afgesloten, wordt daarom getracht zoveel mogelijk fiscale zaken of issues uit het verleden af te ronden.<sup>125</sup> Volgens de leidraad van de Belastingdienst wordt door middel van zogenoemde behandelvoornemens geprobeerd de openstaande fiscale zaken af te handelen. Deze voornemens worden tijdens het overleg naar aanleiding van het afsluiten van een convenant opgesteld. De behandelvoornemens worden bij de Belastingdienst neergelegd en vervolgens uitgevoerd. De Belastingdienst ziet er expliciet op toe dat deze voornemens versneld worden uitgevoerd, om zo werken in de actualiteit mogelijk te maken.<sup>126</sup> Uit het beleid van de Belastingdienst blijkt echter niet dat als een behandelvoornemen nog niet geheel afgehandeld is, dit een obstakel is om voor horizontaal toezicht in aanmerking te komen. Het gaat dus voornamelijk om de intentie dat het fiscale verleden wordt afgesloten.

#### Analyse

De afsluiting van het verleden heeft dus als primair doel om werken in het heden mogelijk te maken. De onzekerheid voor de belastingplichtige met betrekking tot fiscale risico's uit het verleden neemt dus af. Voor de belastingplichtige is dit een groot voordeel, zekerheid is van essentieel belang voor een ondernemer.<sup>127</sup> Op dit punt wordt de relatie tussen de Belastingdienst en belastingplichtige dus primair op de actualiteit gericht.

Daarnaast heeft het ook invloed op de relatie tussen de belastingplichtige en de fiscaal intermediair. Doordat primair gewerkt wordt in het heden, wordt de rol van de fiscaal intermediair veel breder.<sup>128</sup> De belastingplichtige zal bij het maken van beleidsbeslissingen de fiscaal intermediair al moeten betrekken om de fiscale risico's in kaart te brengen.

Afsluitend wordt nog ingegaan op de manier waarop de Belastingdienst omgaat met de afsluiting van het fiscale verleden. Zoals al eerder bleek behoeft slechts een intentie te bestaan om openstaande fiscale zaken uit het verleden af te ronden. Een daadwerkelijke afronding

---

<sup>125</sup> Brochure: *'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners'* (2011) van de Belastingdienst, p. 16.

<sup>126</sup> Brochure: *'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners'* (2011) van de Belastingdienst, p. 16.

<sup>127</sup> J.A.G. Geld, 'Horizontaal toezicht', *TFO* 2009/2, par. 3.

<sup>128</sup> R. Hoyng en E. van der Reijden, 'Belastingadvies in nieuw perspectief', *TFO* 2009/22, par. 4.1; R.A.E.L. Post en S.W.J. Baetsen, 'De onstuitbare opmars van horizontaal toezicht', *WFR* 2010/235, par. 4.

voor deelname aan horizontaal toezicht is dus niet benodigd. Omdat de fiscale zaken uit het verleden gezamenlijk worden aangepakt en de Belastingdienst een voorkeur heeft voor toepassing van horizontaal toezicht kan wel een zekere coulance optreden bij het behandelen van de fiscale risico's uit het verleden.

### Conclusie

Concluderend kan dus gesteld worden dat er twee wijzigingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige optreden. Horizontaal toezicht zorgt er voor dat de verhouding tussen belastingplichtige en Belastingdienst primair op de actualiteit wordt gericht. Door deze wijziging neemt de zekerheid voor de ondernemer toe, omdat de fiscale risico's uit het verleden afnemen. Daarnaast verandert de verhouding tussen belastingplichtige en fiscaal intermediair. De rol van de fiscaal intermediair wordt door werken in de actualiteit veel breder. Hij zal veel eerder betrokken worden in de actuele beleidsbeslissingen van de belastingplichtige.

#### *3.2.1.3. Informatieverstrekking aan de fiscus*

##### Definiëring

Het horizontaal toezicht is gebaseerd op drie begrippen, namelijk vertrouwen, begrip en transparantie. Deze begrippen zijn al eerder aan de orde gekomen, voor dit onderdeel is met name transparantie van belang.<sup>129</sup> Hieronder wordt verstaan dat de belastingplichtige transparant over zijn fiscale positie is.<sup>130</sup> Bij het voorleggen van fiscaal relevante zaken tijdens het vooroverleg wordt verwacht dat hij alle relevante informatie verstrekt. Daarnaast moet de fiscaal intermediair gegevens verstrekken over zijn kwaliteitsbeheersing met betrekking tot zijn belastingplichtige om deel te mogen nemen aan het horizontaal toezicht. Informatieverstrekking door de belastingplichtige aan de Belastingdienst is uiteraard niet alleen onder het horizontaal toezicht van toepassing. Onder het verticale toezicht heeft de Belastingdienst ook wettelijke mogelijkheden om informatie te vragen van de belastingplichtige. Deze informatie kan zowel betrekking hebben op fiscaal relevante zaken,

---

<sup>129</sup> Zie hoofdstuk 2.4.1.1.

<sup>130</sup> Brochure: 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners' (2011) van de Belastingdienst, p. 5

als ook op administratie van de belastingplichtige.<sup>131</sup> Deze mogelijkheden blijven onverkort van toepassing op belastingplichtige die deelnemen aan het horizontaal toezicht.<sup>132</sup>

### Analyse

Zoals uit de definiëring van dit onderdeel blijkt, veranderd er niets in de mogelijkheden tot het invorderen van informatie. Voor en na de invoering van horizontaal toezicht kan de Belastingdienst informatie vorderen op basis van art. 47 AWR. Er zal onder het handhavingconvenant geen extra informatie worden gevraagd, alleen het tijdstip verandert. Er wordt namelijk enkel eerder informatie gevraagd van belastingplichtige.<sup>133</sup> Toch verandert horizontaal toezicht de informatieverstrekking wel degelijk. De informatie met betrekking tot fiscaal relevante zaken moet worden verstrekt zonder verzoek vooraf.<sup>134</sup> Het verzoek tot de informatie vloeit eigenlijk al voort uit de afsluiting van het handhavingconvenant. Toch heeft dit mijns inziens geen invloed op de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige.

Een ander punt is de vraag hoe omgegaan moet worden met fiscale adviezen onder het horizontaal toezicht. In 2005 heeft de Hoge Raad in een arrest beslist dat adviezen gegeven door externe adviseurs niet kunnen worden opgevraagd met behulp van art. 47 AWR.<sup>135</sup> De Hoge Raad voert hiervoor het fair-playbeginsel als grond aan. Het gaat in dit arrest met name om adviezen die afkomstig zijn van externe adviseurs. Onder het horizontaal toezicht heeft dit arrest zijn gelding behouden. De Belastingdienst zal het privédoel van de belastingplichtige respecteren.<sup>136</sup> Door Oenema wordt zelfs gesteld dat het zogenaamde privédoel wordt uitgebreid.<sup>137</sup> Zij stelt dat onder het horizontaal toezicht zowel interne als externe adviezen tot het privédoel gerekend worden. De werking van eerdergenoemd arrest uit 2005 had alleen betrekking op externe adviezen. In dit geval zou dus sprake zijn van een inperking van de bevoegdheid van de Belastingdienst om informatie op te vragen naar

---

<sup>131</sup> Gebaseerd op art. 47 AWR en art. 52 AWR. In hoofdstuk 2 is een uitgebreide beschouwing gegeven met betrekking tot dit onderwerp. Hier wordt daarom niet verder ingegaan op de informatieplicht onder het verticale toezicht.

<sup>132</sup> Dit blijkt onder ander uit het feit dat wet en regelgeving gewoon van toepassing blijkt, zie in het modelconvenant op de website van de Belastingdienst; zie ook M.E. Oenema, 'De toepassing van de informatieverplichting van art. 47 AWR onder het handhavingconvenant', *WFR* 2010/26.

<sup>133</sup> Th.W.M. Poolen in M. Muller, 'De toekomst van de fiscale rechtsbescherming', *WFR* 2008/1231, par. 2.

<sup>134</sup> Zie ook M.E. Oenema, 'De toepassing van de informatieverplichting van art. 47 AWR onder het handhavingconvenant', *WFR* 2010/26, par 3.2.2.1.

<sup>135</sup> Zie HR 23 september 2005, nr. 38.810, *BNB* 2006/21.

<sup>136</sup> Zie Poolen in M. Muller, 'De toekomst van de fiscale rechtsbescherming', *WFR* 2008/1231, par. 2.

<sup>137</sup> Zie ook M.E. Oenema, 'De toepassing van de informatieverplichting van art. 47 AWR onder het handhavingconvenant', *WFR* 2010/26, par 3.2.2.1.

aanleiding van art. 47 AWR. De verhouding tussen belastingplichtige en fiscaal intermediair wordt op deze manier meer door de Belastingdienst gerespecteerd. Het vertrouwen tussen zowel de fiscaal intermediair en belastingplichtige wordt hierdoor verbeterd.

### Conclusie

Met betrekking tot de informatievoorziening onder het horizontaal toezicht kan het volgende worden geconcludeerd. De informatieverstrekking onder art. 47 AWR verandert door het horizontaal toezicht niet. Er wordt in principe evenveel informatie van de belastingplichtige verlangd. Het verzoek om deze informatie ligt echter al besloten in het convenant. Daarnaast wordt doordat de Belastingdienst terughoudender optreedt met betrekking tot de informatiewisseling tussen fiscaal intermediair en belastingplichtige het vertrouwen tussen deze twee partijen verbeterd.

#### *3.2.1.4. Convenantaangifte*

### Definiëring

Een ander belangrijk element van horizontaal toezicht is de convenantaangifte. De convenantaangifte is de aangifte die door de fiscaal intermediair onder het horizontaal toezicht voor een belastingplichtige wordt opgesteld.<sup>138</sup> Het proces bij de fiscaal intermediair is door de Belastingdienst aan een controle onderworpen. Omdat dit proces door de Belastingdienst is goedgekeurd wordt de convenantaangifte aan minder toezicht onderworpen en sneller afgehandeld. Minder toezicht en een snellere afhandeling zijn voordelen voor de belastingplichtige. Er wordt sneller zekerheid verkregen door de belastingplichtige, op deze manier loopt de belastingplichtige ook minder risico.

### Analyse

De convenantaangifte is het product van horizontaal toezicht. De aangifte komt op basis van de transparantie, begrip en vertrouwen tot stand. Doordat het proces aan toezicht onderworpen is, kan het product effectiever en sneller worden afgehandeld. De toezicht met betrekking tot de aangifte is gebaseerd op fair play. De bedoeling van de belastingplichtige is er niet op gericht om zo weinig mogelijk belasting te betalen, maar eerder een eerlijk deel.<sup>139</sup> In het

---

<sup>138</sup> Brochure: *Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners* (2011) van de Belastingdienst, p. 9.

<sup>139</sup> Th.W.M. Poolen, *Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst*, TFO 2009/16, par. 4.3.

gedeelte van de convenantaangifte komt dus toegenomen vertrouwen richting de belastingplichtige tot uitdrukking.

Daarnaast loopt door de versnelde afgehandelde convenantaangifte de fiscaal intermediair minder risico. Dit kwam al eerder aan de orde bij de behandeling van het vooroverleg. Hier wordt dan ook niet verder op in gegaan.<sup>140</sup>

### Conclusie

Met betrekking tot de versnelde afhandeling van de aangifte kan het volgende worden geconcludeerd. De verhouding tussen belastingplichtige en Belastingdienst is meer op vertrouwen gebaseerd. Door minder controle en een snellere afhandeling van de Belastingdienst krijgt de belastingplichtige eerder zekerheid met betrekking tot zijn aangifte.

#### *3.2.1.5. Samenvatting conclusies*

In deze paragraaf zijn de veranderingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige op fiscaal vlak op een rij gezet. De veranderingen worden gegroepeerd per verhouding. Er zijn drie combinaties mogelijk. Als eerste de verhouding Belastingdienst tot de belastingplichtige, dan de verhouding tussen Belastingdienst tot de fiscaal intermediair en tot slot de verhouding tussen de fiscaal intermediair en de belastingplichtige.

#### Belastingdienst – belastingplichtige

In de verhouding tussen Belastingdienst en belastingplichtige treedt een aantal wijzigingen op. De verhouding vindt meer plaats vanuit de actualiteit dan voorheen het geval was. Daarnaast treedt de Belastingdienst door het horizontaal toezicht de belastingplichtige met meer vertrouwen tegemoet.

#### Belastingdienst – fiscaal intermediair

Door invoering van het horizontaal toezicht neem het aansprakelijkheidsrisico van de fiscaal intermediair af. Doordat de Belastingdienst consequent meekijkt met de fiscaal intermediair naar het proces waarmee de aangifte tot stand komt, neemt de kans op fouten af. Het horizontaal toezicht zorgt ook voor een afname van de fiscale grensverkenning. Doordat de

---

<sup>140</sup> Zie par. 3.2.1.1.



fiscaal intermediair de verhouding met de Belastingdienst niet op het spel wil zetten, zal zij terughoudender zijn in het innemen van grensverkennende standpunten.

#### Fiscaal intermediair – belastingplichtige

In de verhouding tussen de fiscaal intermediair en de belastingplichtige treedt ook een aantal wijzigingen op. Als eerste komt door de afhankelijkheid van de fiscaal intermediair aan de Belastingdienst voor deelname aan horizontaal toezicht, de onafhankelijkheid van de fiscaal intermediair in het geding. Om in aanmerking te komen voor horizontaal toezicht kan de fiscaal intermediair meer waarde hechten aan het waarborgen van kwaliteit, dan dat hij de belangen van de belastingplichtige optimaal behartigt. Daarnaast zal de verhouding tussen belastingplichtige en fiscaal intermediair intensiever en meer in de actualiteit plaatsvinden. Omdat horizontaal toezicht meer op de actualiteit gericht is, zal de fiscaal intermediair eerder bij ondernemingsbeslissingen betrokken worden. Tot slot wordt het domein tussen belastingplichtige en de fiscaal intermediair met betrekking tot de informatieverstrekking tot fiscale adviezen uitgebreid en gerespecteerd. Dit kan het vertrouwen tussen de belastingplichtige en fiscaal intermediair ten goede komen.

#### 3.2.2. Veranderende verhoudingen op juridisch vlak

Na de veranderingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige door horizontaal toezicht op fiscaal vlak komen de veranderingen op juridisch vlak aan bod. De veranderingen worden geschetst aan de hand van een aantal kenmerkende elementen uit het horizontaal toezicht. Deze elementen zijn de volgende:

- Convenant
- Rechtsbescherming

Deze elementen worden op dezelfde manier behandeld als in de vorige paragraaf.

##### *3.2.2.1. Convenant*

#### Definiëring

In hoofdstuk twee is al ingegaan op het convenant.<sup>141</sup> Het convenant bepaalt globaal de spelregels die gelden onder het horizontaal toezicht. Bij het horizontaal toezicht in het MKB betreft het convenant een afspraak tussen de Belastingdienst en de fiscaal intermediair. Naast

---

<sup>141</sup> Zie hoofdstuk 2.4.4.

het convenant blijven alle wet- en regelgeving onverkort van toepassing. Een vraag met betrekking tot het convenant is of deze aan te merken is als een privaatrechtelijke overeenkomst. Individuele afspraken tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige vinden vaker plaats. Bekend zijn de fiscale vaststellingsovereenkomsten. Van een fiscale vaststellingsovereenkomst is sprake als 'een inspecteur en een belastingplichtige een overeenkomst hebben gesloten waarbij zij ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen partijen rechtens geldt, een vaststelling aanvaarden.'<sup>142</sup> Bij de beoordeling van het karakter van een fiscale vaststellingsovereenkomst stond buiten discussie dat dit een privaatrechtelijke overeenkomst was. In principe zou deze lijn doorgetrokken kunnen worden naar het convenant dat tussen de inspecteur en fiscaal intermediair wordt afgesloten. Er is echter een belangrijk verschil tussen een fiscale vaststellingsovereenkomst en het convenant. Bij de fiscale vaststellingsovereenkomst gaat het over een gedetailleerde fiscale casus, waarover afspraken worden gemaakt. Een convenant heeft daarentegen betrekking op een of meer rijksbelastingen. Daarnaast zijn de afspraken uit het convenant niet concreet.<sup>143</sup> Gezien de verschillen kan niet gelijk geconcludeerd worden dat bij een convenant sprake is van een privaatrechtelijke overeenkomst. Vandaar dat nog kort nagegaan wordt wat het privaatrechtelijke karakter van het convenant is. Het is niet de eerste keer dat de overheid afspraken maakt door middel van een convenant.<sup>144</sup> Deze convenanten hebben hetzelfde karakter als het convenant dat onder het horizontaal toezicht met de fiscaal intermediair wordt afgesloten. In beide convenanten wordt de intentie uitgesproken om op basis van vertrouwen een bepaalde afspraak na te komen. Over de convenanten uit het verleden stelt Dunné dat deze ook als een privaatrechtelijke overeenkomst kunnen worden gezien. Door het aangaan van een convenant wordt een natuurlijke verbintenis aangegaan, vervolgens kan door aanbod en aanvaarding een overeenkomst ontstaan.<sup>145</sup> Met betrekking tot het convenant dat onder het horizontaal toezicht wordt gebruikt, kan deze lijn mijns inziens worden doorgetrokken. De rechter heeft in dit verband nog geen concrete uitspraak gedaan. Maar het is niet ondenkbaar dat het convenant ook als een privaatrechtelijke overeenkomst

---

<sup>142</sup> HR 25 november 1992, BNB 1993/63, onderdeel 3.4.

<sup>143</sup> Zie ook M.E. Oenema, 'De informatieverplichting van art. 47 AWR onder het handhavingconvenant', WFR 2010/26, par. 3.1.

<sup>144</sup> Convenanten werden in de milieusfeer gebruikt (zie J.M. van Dunné; *Verbintenissenrecht (deel 2)*, 2004, Kluwer; Deventer, 2004, p. 57).

<sup>145</sup> J.M. van Dunné; *Verbintenissenrecht (deel 2)*, Kluwer; Deventer, 2004, p. 62 en G.J.H. Brunner, en G.T. de Jong, 'Verbintenissenrecht algemeen', Kluwer; Deventer, 2004, p. 9-10; De natuurlijke verbintenis ontstaat op grond van art. 6:3, lid 2, onderdeel a, BW; Door aanbod en aanvaarding kan de natuurlijke verbintenis worden omgezet in een overeenkomst door aanbod en aanvaarding, zie art. 6:5, lid 1 BW.

wordt gezien.<sup>146</sup> In het vervolg van deze scriptie wordt ervan uitgegaan dat het convenant als een privaatrechtelijke overeenkomst kan worden gezien. De regels van het privaatrecht zijn dus ook van toepassing op het convenant.

### Analyse

In de eerste plaats is het van belang om na te gaan wat de gevolgen zijn van de toepassing van de regels uit het privaatrecht op het convenant. Als belangrijkste gevolg kan de grondnorm uit art. 6:2 BW worden aangemerkt. Dit houdt in dat de partijen zich redelijk en billijk moeten gedragen. Deze regels van redelijkheid en billijkheid zijn gericht op twee min of meer gelijkwaardige partijen. Echter blijven naast de afspraken uit het convenant de overige publiekrechtelijke wet- en regelgeving van toepassing. De Belastingdienst kan dus gebruik blijven maken van haar bevoegdheden uit de AWR. Aangezien bij de vorming van het convenant wederzijds vertrouwen een centraal begrip is, zal de Belastingdienst terughoudender gebruik maken van deze bevoegdheden.<sup>147</sup> Met betrekking tot de verhoudingen tussen Belastingdienst en fiscaal intermediair probeert de Belastingdienst zijn verhouding op een gelijkwaardigere manier vorm te geven.

Een interessant aspect met betrekking tot de regels uit het privaatrecht is de afdwingbaarheid van de verbintenis. In het privaatrecht zijn diverse mogelijkheden om een partij tot nakoming te dwingen aanwezig.<sup>148</sup> Zoals bij de definiëring bleek is sprake van een rechtens afdwingbare overeenkomst. Van de mogelijkheden om nakoming te vorderen, kan dus gebruik worden gemaakt. De afspraken uit het convenant zijn echter wel gebaseerd op wederzijds vertrouwen. In het convenant wordt de intentie afgesproken om op basis van vertrouwen tot een effectievere belastingheffing te komen. Het afdwingen van deze intenties in rechte heeft mijns inziens weinig nut.<sup>149</sup>

Een situatie waarbij de afdwingbaarheid van de verplichting wel ter sprake kan komen is bij een verbreking van een convenant. Op het moment dat de belastingplichtige het convenant van zijn kant wil verbreken, zal geen nakoming in rechte worden afgedwongen door de Belastingdienst. Het is namelijk onmogelijk om een wederzijds vertrouwen van bovenaf op te leggen. Daarnaast kan de Belastingdienst haar bevoegdheden uit het verticale toezicht

---

<sup>146</sup> Zie ook E.M.E. van der Enden, *'Horizontale mythes'*, WFR 2009/1107, par. 5 en M.E. Oenema, *'De informatieverplichting van art. 47 AWR onder het handhavingconvenant'*, WFR 2010/26, par 3.1.

<sup>147</sup> Zie ook M.E. Oenema, *'De informatieverplichting van art. 47 AWR onder het handhavingconvenant'*, WFR 2010/26, par. 4.

<sup>148</sup> Zie artikel 3:296 BW.

<sup>149</sup> J.M. van Dunné, *Verbintenissenrecht (deel 2)*, Kluwer: Deventer, 2004. p. 63.

gebruiken om de belastingplichtige alsnog aan toezicht te onderwerpen. Als de Belastingdienst echter het convenant verbreekt met de fiscaal intermediair zullen de privaatrechtelijke regels een rol spelen. Voor de fiscaal intermediair kan het namelijk een slecht signaal zijn naar de bij hem aangesloten belastingplichtige als de Belastingdienst het convenant met hem verbreekt. Daarnaast kan onenigheid bestaan tussen de fiscaal intermediair en de Belastingdienst over de reden van de opzegging van het convenant. De Belastingdienst zal voor het verbreken van het convenant aannemelijk moeten maken dat de belastingplichtige niet langer aan de voorwaarden van het convenant voldoet.

Ook hier blijkt dat door het afsluiten van een convenant met de fiscaal intermediair de Belastingdienst zich een gelijkwaardigere rol moet aanmeten ten opzichte van de fiscaal intermediair. De Belastingdienst bindt zich ten opzichte van de fiscaal intermediair middels het convenant tot een in rechtens afdwingbare overeenkomst. Hierbij zou de tweewegenleer ook een rol kunnen spelen.<sup>150</sup>

### Conclusie

Met betrekking tot het convenant kan geconcludeerd worden dat de Belastingdienst zijn verhouding met de fiscaal intermediair en zo indirect met de belastingplichtige, op een gelijkwaardigere manier vorm probeert te geven. Dit wordt vormgegeven doordat ze enerzijds te maken krijgt met de privaatrechtelijke regels van redelijkheid en billijkheid. Daarnaast zal de Belastingdienst bij verbreking van het convenant dit via de privaatrechtelijke weg moeten doen.

#### *3.2.2.2. Rechtsbescherming*

##### Definiëring

Een ander juridisch aspect is de rechtsbescherming onder het horizontaal toezicht. In hoofdstuk twee werd al aandacht besteed aan de rechtsbescherming onder het verticale toezicht. Kort samengevat kan rechtsbescherming worden omschreven als toegang tot een onafhankelijk oordeel over een beslissing gemaakt door een bestuursorgaan. In het horizontaal toezicht is de rechtsbescherming vormgegeven door alle publiekrechtelijke wet- en regelgeving onverkort van toepassing te laten. Dit heeft als gevolg dat er een vrije toegang

---

<sup>150</sup> De tweewegenleer ziet op de mogelijkheid van de overheid om op privaatrechtelijke en publiekrechtelijke manier de belastingplichtige tegemoet te treden. In de jurisprudentie zijn hieromtrent regels ontwikkeld. Meer hierover in het volgende hoofdstuk.

is om besluiten door middel van bezwaar en beroep aan te vechten. Deze toegang vindt op dezelfde manier plaats als onder het verticaal toezicht.

### Analyse

Doordat de toegang tot het recht gelijk blijft als onder het verticaal toezicht, heeft dit geen invloed op de verhoudingen tussen de Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige. Als sprake is van een meningsverschil over een bepaald fiscaal vraagstuk, kan met betrekking tot dat vraagstuk een ‘agree tot disagree’ worden overeengekomen. De belastingplichtige kan vervolgens de rechtsmiddelen gebruiken, die hem ook tijdens het verticale toezicht ter beschikking stonden. Er kan echter wel sprake zijn dat de rechtsontwikkeling en de rechtseenheid in het geding komt.<sup>151</sup> Dit kan enerzijds doordat de Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige in onderling overleg overeenkomen wat de uitleg van het recht is. Daarnaast kan doordat de belastingplichtige en fiscaal intermediair hun verhouding met de Belastingdienst niet op proef willen stellen, een sfeer ontstaan waarin minder snel naar de rechter wordt gegaan. Beide punten komen de rechtseenheid en de rechtsontwikkeling niet ten goede. Deze punten zijn echter al aan de orde gekomen tijdens de analyse van het vooroverleg in de vorige paragraaf, daarom wordt er op deze plaats niet verder op ingegaan.<sup>152</sup>

### Conclusie

Met betrekking tot de rechtsbescherming verandert niets in de verhouding tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige tijdens het horizontaal toezicht.

#### *3.2.2.3. Samenvatting conclusies*

In deze paragraaf werden de veranderingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige op juridisch vlak op een rij gezet. De veranderingen worden gegroepeerd per verhouding. Er zijn drie combinaties mogelijk. Als eerste de verhouding Belastingdienst tot de belastingplichtige, dan de verhouding tussen Belastingdienst tot de fiscaal intermediair en tot slot de verhouding tussen de fiscaal intermediair en de belastingplichtige.

---

<sup>151</sup> R.H. Happé, ‘Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet’, *WFR* 2010/1456, par. 3.

<sup>152</sup> Zie par. 3.2.1.1.

### Belastingdienst – belastingplichtige

Doordat de Belastingdienst gebruik maakt van een privaatrechtelijke verbintenis, het convenant, zijn de regels van het privaatrecht van toepassing op de afspraken in het convenant. De Belastingdienst treedt meer op als een gelijkwaardige partner ten opzichte van de belastingplichtige. Hij is daarom ook gebonden aan de normen van redelijkheid en billijkheid.

### Belastingdienst – fiscaal intermediair

De fiscaal intermediair is de tussenpersoon voor het horizontaal toezicht voor Belastingdienst en belastingplichtige. In beginsel wordt het convenant met hem afgesloten. Doordat het convenant kan worden gekwalificeerd als een privaatrechtelijke overeenkomst, is deze rechtens afdwingbaar. Dit heeft als gevolg dat de Belastingdienst het convenant met de fiscaal intermediair niet zomaar eenzijdig kan opzeggen. De Belastingdienst meet zichzelf een gelijkwaardigere houding aan ten opzichte van de fiscaal intermediair.

### Belastingplichtige – fiscaal intermediair

Op de verhouding belastingplichtige en fiscaal intermediair zijn geen juridische gevolgen waarneembaar.

### 3.3. Veranderende verhoudingen door horizontaal toezicht met de Belastingdienst tussen deelnemende en niet-deelnemende belastingplichtigen en fiscaal intermediairs

In deze paragraaf staan de partijen centraal die niet deel te nemen aan horizontaal toezicht. In beginsel verandert er niets voor deze partijen, omdat zij onder het verticale toezicht blijven vallen. Maar omdat de partijen rondom hen wel voor het horizontaal toezicht kiezen, kan horizontaal toezicht wel degelijk invloed hebben op hun situatie. In deze paragraaf wordt ingegaan op deze veranderingen. Met betrekking tot het niet deelnemen aan horizontaal toezicht zijn twee situaties te onderscheiden. In de eerste plaats kan een belastingplichtige niet deelnemen aan horizontaal toezicht. En in de andere situatie neemt een fiscaal intermediair niet aan het horizontaal toezicht deel. Deze twee situaties worden samen met de impact op de verhoudingen in deze paragraaf achtereenvolgens behandeld.

### 3.3.1. De niet-deelnemende belastingplichtige

Met de niet-deelnemende belastingplichtige wordt bedoeld op de belastingplichtige die niet deelneemt aan het horizontaal toezicht. Dit kan om twee redenen. In de eerste plaats kan de belastingplichtige zelf voor kiezen om niet onder het regime van het horizontaal toezicht te vallen. Daarnaast kan de Belastingdienst een bepaalde belastingplichtige weigeren om deel te nemen aan het horizontaal toezicht. Deze weigering vindt plaats bij bepaalde groepen belastingplichtige.<sup>153</sup> Daarnaast kan de Belastingdienst deelname aan het horizontaal toezicht weigeren omdat een bepaalde onderneming niet aan de marginale toets van de Belastingdienst voldoet. Als een fiscaal intermediair namelijk een ondernemer aanmeldt voor het horizontaal toezicht, wordt door de Belastingdienst nog een marginale toets uitgevoerd. Deze marginale toets is een interne toets van de Belastingdienst over mogelijke aanwijzingen, die erop wijzen dat de belastingplichtige niet betrouwbaar genoeg is.<sup>154</sup> In beide gevallen is deelname aan horizontaal toezicht dus niet mogelijk.

Door niet deelname aan het horizontaal toezicht verandert de verhouding voor de belastingplichtige met de Belastingdienst in twee opzichten. Doordat andere belastingplichtigen wel deelnemen aan belastingplichtige, en daardoor een andere behandeling krijgen, wordt de rechtspositie van de niet-deelnemende belastingplichtige anders. Hierbij wordt dan met name bedoeld op het gelijkheidsbeginsel. In deze paragraaf wordt met name het verschil in behandeling benadrukt. In het volgende hoofdstuk wordt bij de beoordeling gelet of er misschien rechtvaardigingsgronden bestaan, waardoor een verschil in behandeling mogelijk is. Aan de andere kant verandert de positie van de niet-deelnemende belastingplichtige doordat meer aandacht besteed zal worden aan de controle van deze belastingplichtige. Zij zullen relatief meer geconfronteerd worden met controle, omdat de Belastingdienst minder capaciteit kwijt is aan het controleren van aan het horizontaal deelnemende belastingplichtige.

---

<sup>153</sup> Het gaat om coffeeshops, de prostitutiesector en de woonwagencentra. Deze groepen ondernemers vallen onder een bijzonder vorm van toezicht en kunnen daarom niet deelnemen aan het horizontaal toezicht. Zie Brochure: 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners' (2011) van de Belastingdienst, p. 6

<sup>154</sup> Bij deze marginale toets wordt de volledigheid van de aanmelding gecontroleerd en getoetst of er belemmeringen bij de belastingplichtige zijn. Hierbij kan gedacht worden aan verhoogde aandacht door actuele fiscale problemen, Daarnaast kan er sprake zijn van betalingsachterstanden of betalingsonwil. Zie Brochure: 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners' (2011) van de Belastingdienst, p. 15

### Een andere behandeling

Het hoeft geen betoog dat belastingplichtige onder het horizontaal toezicht een andere behandeling krijgen, dan een belastingplichtige die onder het verticaal toezicht valt. Om een inzicht te krijgen in het verschil in behandeling, wordt bekeken in welk opzicht niet-deelnemers geen aanspraak kunnen maken op de voordelen van het horizontaal toezicht.

Veel voordelen van het horizontaal toezicht draaien om de situatie dat door een belastingplichtige eerder zekerheid wordt verkregen en daardoor minder risico wordt gelopen. De belangrijkste voordelen zijn mijns inziens de mogelijkheden tot het aanvragen van een vooroverleg, het werken in de actualiteit en een snelle afhandeling van de aangifte.

In de vorige paragraaf werd al duidelijk dat voor zowel belastingplichtigen die deelnemen aan het horizontaal toezicht, als ook de belastingplichtigen die onder het verticaal toezicht vallen het aanvragen van een vooroverleg mogelijk is.<sup>155</sup> Voor niet-deelnemers is het dus eveneens mogelijk om vooroverleg aan te vragen. Hier is de behandeling in vergelijking met de deelnemers aan het horizontaal toezicht dus niet anders.

Een ander punt met betrekking tot het vooroverleg is de openheid van de afspraken die tijdens het vooroverleg worden gemaakt. Binnen het horizontaal toezicht zal het vooroverleg namelijk een belangrijkere rol innemen dan het in het verticaal toezicht had.<sup>156</sup> Om een gelijkheid in behandeling voor te staan tussen de belastingplichtigen, zal een zekere openbaarheid moeten worden betracht over de inhoud van deze afspraken.<sup>157</sup> Vooral nog worden afspraken gemaakt in het vooroverleg niet openbaargemaakt. Echter dit geldt ook voor belastingplichtigen die deelnemen aan het horizontaal toezicht. De niet-deelnemers worden hier dus niet per definitie benadeeld. De niet-deelnemers zijn echter wel minder intensief betrokken bij de Belastingdienst, dan de deelnemende belastingplichtigen. Al is het maar omdat elke deelnemende belastingplichtige zijn eigen relatiebeheerder krijgt toegewezen.<sup>158</sup> Voor de niet-deelnemende belastingplichtige zou de openbaarheid van de inhoud van het vooroverleg dus relatief meer voordelen opleveren. En de gelijkwaardigheid van de informatiepositie van de belastingplichtigen ten goede komen.

---

<sup>155</sup> Volgens het besluit van 25 februari 2004, Nr. DGB/2003/6662M, BNB 2004/194 is vooroverleg ook onder het verticaal toezicht mogelijk.

<sup>156</sup> In het horizontaal toezicht moet een melding worden gemaakt van alle mogelijke fiscale vraagstukken in de aangifte, zie hoofdstuk 3.2.1.1.

<sup>157</sup> Zie ook J.W. van den Berge in F.R. Herreveld, *'Horizontaal toezicht: de weg naar de toekomst, ook binnen het MKB'*, WFR 2007/1325, par. 3.1.

<sup>158</sup> Zie Brochure: *'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners'* (2011) van de Belastingdienst, p. 8.



Een ander aspect is het werken in de actualiteit. Voor een deelnemer aan het horizontaal toezicht wordt een behandelplan opgesteld om de fiscale issues uit het verleden af te handelen en voor de toekomstige jaren in de actualiteit te werken.<sup>159</sup> Uiteraard geldt dit niet voor een niet-deelnemende belastingplichtige. Toch lijkt het mijns inziens meer dan logisch dat als een belastingplichtige zijn fiscale issues uit het verleden wil afhandelen, hij dit op een proactieve manier kan versnellen. Dit kan bijvoorbeeld door openheid van zaken te geven en mee te werken aan de afwikkeling van zijn fiscale issues. Hier wordt mijns inziens dan ook geen onderscheid gemaakt tussen belastingplichtige die al dan niet deelnemen aan het horizontaal toezicht.

Tot slot wordt nog ingegaan op de versnelde afgehandelde aangifte. De versneld afgehandelde aangifte, ook wel de convenantaangifte, is het product van het horizontaal toezicht.<sup>160</sup> Door de controle op het proces van de totstandkoming van de aangifte wordt minder op de uitkomst gecontroleerd. Hierdoor wordt de aangifte versneld afgehandeld en wordt eerder zekerheid verkregen. Een niet-deelnemer kan geen aanspraak maken op deze versnelde afgehandelde aangifte. Hier kan dus een verschil in behandeling worden geconstateerd.

### Een intensievere controle

Doordat op termijn de Belastingdienst minder controlecapaciteit benodigd heeft voor de belastingplichtigen onder het horizontaal toezicht, kan dit resulteren in de situatie dat het toezicht op de niet-deelnemers toeneemt. Het doel van het horizontaal toezicht is om op basis van vertrouwen minder controle bij de deelnemende belastingplichtige uit te voeren. Echter het feit dat hierdoor de niet-deelnemers ook daadwerkelijk geconfronteerd worden met meer controle is maar de vraag. Door bezuinigingen kan dit in de praktijk anders uitpakken. Dit punt is voor de niet-deelnemende belastingplichtige dan ook niet te onderbouwen. Hier kan dus ook geen verschil in behandeling worden geconstateerd.

### 3.3.2. De niet-deelnemende fiscaal intermediair

Niet-deelnemende fiscaal intermediairs kunnen worden opgesplitst in twee categorieën. In de eerste plaats de intermediairs die er uit vrije wil voor kiezen om niet deel te nemen aan het horizontaal toezicht. Het deelnemen aan het horizontaal toezicht is namelijk een vrije keuze

---

<sup>159</sup> Zie Brochure: 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners' (2011) van de Belastingdienst, p. 16.

<sup>160</sup> Zie Brochure: 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners' (2011) van de Belastingdienst, p. 9.

voor de fiscaal intermediair. Daarnaast kan het gaan om een fiscaal intermediair die niet voldoet aan een stelsel van kwaliteitswaarborgen, dat vereist is om deel te nemen aan horizontaal toezicht.<sup>161</sup> In dit laatste geval kan de fiscaal intermediair dus niet deel nemen aan horizontaal toezicht.

Als een fiscaal intermediair niet deelneemt aan het horizontaal toezicht heeft dit gevolgen voor de belastingplichtigen die bij hem zijn aangesloten. Deze kunnen dan ook niet deelnemen aan het horizontaal toezicht. Als een belastingplichtige wel wil deelnemen aan het horizontaal toezicht, zal hij dus op zoek moeten gaan naar een andere fiscaal intermediair die wel deelneemt aan het horizontaal toezicht. Het al dan niet vallen onder het horizontaal toezicht wordt op deze manier een kwaliteitskenmerk waarmee geconcurrereerd kan worden. De Belastingdienst kan op deze manier concurrentievervalsing bewerkstelligen, omdat ze de ene fiscaal intermediair bevoordeeld boven de andere fiscaal intermediair.

Per 1 januari 2011 is het mogelijk voor belastingplichtigen die deelnemen aan het horizontaal toezicht om gebruik te maken van de verkorte winstaangifte.<sup>162</sup> Onder verkorte winstaangifte, wordt een vereenvoudigde aangifte verstaan, die via internet op een snelle manier verzonden kan worden. Dit kan echter alleen als de fiscaal intermediair deelneemt aan het horizontaal toezicht. Als dit niet het geval is, kan geen gebruik gemaakt worden van de verkorte winstaangifte. Hier treedt dus een verschil in behandeling op tussen fiscaal intermediairs die deelnemen en degene die niet deelnemen aan het horizontaal toezicht.

### 3.3.3. Conclusie

In deze paragraaf werd aandacht besteed aan partijen die niet deelnemen aan horizontaal toezicht. Er werden enkele verschillen in behandeling geconstateerd tussen partijen die wel deelnemen aan horizontaal toezicht en partijen die daar niet aan deelnemen. De niet-deelnemende belastingplichtige heeft een achterstand op het gebied van het inzicht die hij heeft op de afspraken tijdens het vooroverleg tussen deelnemende belastingplichtige en de Belastingdienst. Ook kan de niet-deelnemende belastingplichtige zijn aangifte niet versneld laten afhandelen. De niet-deelnemende fiscaal intermediair kan op haar beurt benadeeld worden omdat zij niet voldoet aan het 'keurmerk' horizontaal toezicht. Ook kan de niet-deelnemende fiscaal intermediair geen gebruik maken van de verkorte winstaangifte.

---

<sup>161</sup> Zie Brochure: 'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners' (2011) van de Belastingdienst, p. 6.

<sup>162</sup> Zie Besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 februari 2011, nr. DGB2010/7699M, V.N. 2011/13.11.

### 3.4. Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de veranderingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige geschetst. Er werd voor deze uiteenzetting een onderscheid gemaakt tussen enerzijds de verhoudingen van de deelnemende partijen en aan de andere kant de verhoudingen tussen de niet-deelnemende partijen ten opzicht van de partijen die wel deelnemen aan het horizontaal toezicht.

Bij de veranderingen in de verhoudingen tussen deelnemende partijen werd met name duidelijk dat het horizontaal toezicht zorgt voor een intensievere en actuele houding ten opzichte van elkaar. Daarnaast zal door het horizontaal toezicht op een gelijkwaardigere manier door de Belastingdienst met de fiscaal intermediair en belastingplichtige worden gehandeld. Ook werd geconstateerd dat het horizontaal toezicht zorgt voor een afname van de aansprakelijkheid van de fiscaal intermediair. Het horizontaal toezicht vermindert echter ook de fiscale grensverkenning en zorgt voor een meer afhankelijke positie van de fiscaal intermediair ten opzichte van de Belastingdienst. Met betrekking tot de juridische status van het horizontaal toezicht werd geconstateerd dat het convenant tussen de Belastingdienst en fiscaal intermediair als privaatrechtelijke overeenkomst kan worden bestempeld. Dit heeft gevolgen voor de manier waarop de Belastingdienst de fiscaal intermediair en belastingplichtige tegemoet treedt. Onder andere de privaatrechtelijke normen van redelijkheid en billijkheid kunnen worden aangelengd, maar ook het convenant kan niet zomaar eenzijdig worden verbroken door de Belastingdienst.

In de positie van de niet-deelnemende belastingplichtige en fiscaal intermediair verandert ook het een en ander door de invoering van het horizontaal toezicht. Zo kan de belastingplichtige zijn aangifte niet versneld laten afhandelen en krijgt hij geen inzicht in de afspraken uit het vooroverleg van deelnemende belastingplichtigen. De niet-deelnemende fiscaal intermediair kan een nadeel ondervinden aan het feit dat zij niet voldoet aan het 'keurmerk' horizontaal toezicht. Ook kan de niet-deelnemende fiscaal intermediair geen gebruik maken van de verkorte winstaangifte.

## **Hoofdstuk 4: Wenselijkheid van de veranderingen**

### 4.1. Inleiding

In hoofdstuk drie zijn de veranderingen in de verhoudingen tussen de Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige door de invoering van het horizontaal toezicht geschetst. Hierbij is ook aandacht besteed aan de positie van de niet-deelnemende belastingplichtige en fiscaal intermediair. In dit hoofdstuk wordt nagegaan of deze wijzigingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediairs en belastingplichtigen gewenst zijn. Voor deze beoordeling zijn criteria benodigd. In de inleiding zijn deze criteria al benoemd, in dit hoofdstuk worden deze criteria nader uitgewerkt. In het vervolg van het hoofdstuk wordt aan de hand van de beoordelingscriteria beoordeeld of de veranderingen in de verhoudingen gewenst zijn. Tot slot wordt een aantal aanbevelingen gegeven.

### 4.2. Beoordelingscriteria

In deze paragraaf worden de beoordelingscriteria uitgewerkt.

#### Efficiëntie

Een belangrijk beoordelingscriterium is de efficiëntie. Bij efficiëntie wordt de doeltreffendheid van de maatregelen binnen het horizontaal toezicht gemeten. Hierbij wordt voornamelijk gekeken naar enerzijds de veranderingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige en anderzijds het beoogde voordelen van het horizontaal toezicht. De vraag of het doel van het horizontaal toezicht en de impact op de onderlinge verhoudingen overeen komen en in een redelijke verhouding staan, staat hierin centraal.

#### Rechtsgelijkheid

Het tweede beoordelingscriterium is de rechtsgelijkheid. Het recht op een gelijke behandeling is in art. 1 Grondwet verankert. Voor de beoordeling aan de hand van dit criterium zijn twee toetsingen van belang. Allereerst is het van belang om te constateren of er sprake is van een gelijke behandeling. Als hiervan sprake is, is vanzelfsprekend voldaan aan het criterium van rechtsgelijkheid. Als er echter sprake is van ongelijke behandeling, moet nog worden

beoordeeld of er sprake is van gelijke gevallen. Voor een ongelijke behandeling kan een rechtvaardiging bestaan doordat de partijen of omstandigheden van elkaar verschillen.

### Rechtsbescherming

Een derde beoordelingscriterium is de rechtsbescherming. Het belangrijkste facet van rechtsbescherming is het feit dat een ieder recht heeft op een eerlijk en onafhankelijke proces.<sup>163</sup> In het kader van dit criterium wordt getoetst of de rechtsbescherming onder het horizontaal toezicht voldoende wordt gewaarborgd. Hierbij kan aan de ene kant worden gedacht aan de toegang tot het rechter. Aan de andere kant wordt aandacht besteed aan de onafhankelijkheid van de verdediging van de belastingplichtige. Bij een fiscaal proces is de verdediging van de belastingplichtige veelal de fiscaal intermediair. Daarom wordt getoetst of de fiscaal intermediair voldoende onafhankelijk van de Belastingdienst kan opereren binnen het horizontaal toezicht.

### Rechtsvorming en rechtseenheid

De rechtsgang heeft een primaire functie met betrekking tot de rechtsbescherming. Door individuen de mogelijkheid te geven om zijn rechtsvraag voor te leggen aan een onafhankelijke rechter, kan een individu worden beschermd voor dwalingen van de overheid. Het rechtssysteem is echter ook belangrijk voor de vorming van het recht. Rechterlijke uitspraken vormen naast de wet, verdragen en gewoontes een bron van recht. Voor de invulling van open normen is de rechtsgang van belang. Om deze reden wordt getoetst of de mogelijkheid tot het vormen van recht wel voldoende gewaarborgd wordt onder het horizontaal toezicht.

### Tweewegenleer

De tweewegenleer ziet op de mogelijkheid van een bestuursorgaan om zowel publiekrechtelijke als een privaatrechtelijke weg te bewandelen. In dit criterium met betrekking tot de tweewegenleer wordt nagegaan of er wordt voldaan aan de eisen die door de Hoge Raad zijn gesteld.<sup>164</sup> De twee belangrijkste eisen zijn dat het bestuur slechts gebruik mag maken van het privaatrecht indien dit niet bereikt kan worden langs bestuursrechtelijke weg en dat toepassing van het privaatrecht niet leidt tot onaanvaardbare doorkruising van het

---

<sup>163</sup> Zie art. 6 van het verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM).

<sup>164</sup> Zie onder andere het Windmill-arrest (HR 26 januari 1990, BNB 1990/162).

fiscale bestuursrecht.<sup>165</sup> Aan deze twee eisen zal de vormgeving van het horizontaal toezicht worden getoetst.

### 4.3. Beoordeling

In deze paragraaf vindt de beoordeling plaats. Net als in het vorige hoofdstuk worden twee groepen onderscheiden. Allereerst de verhoudingen tussen de deelnemende belastingplichtige, de deelnemende fiscaal intermediair en de Belastingdienst. En daarnaast de verhouding tussen de niet-deelnemende belastingplichtige en fiscaal intermediair ten opzicht van de deelnemende belastingplichtige en fiscaal intermediair.

#### 4.3.1. De Belastingdienst, deelnemende fiscaal intermediair en deelnemende belastingplichtige

In hoofdstuk drie zijn de veranderingen in de verhoudingen tussen de Belastingdienst, de deelnemende fiscaal intermediair en de deelnemende belastingplichtige geschetst. In de conclusie zijn deze veranderingen samengevat. Om tot een evenwichtig oordeel te komen met betrekking tot deze veranderingen, wordt eerst per verandering de wenselijkheid getoetst.

##### *4.3.1.1. Actueler en intensiever*

Een belangrijk doel van het horizontaal toezicht is om de controle op de belastingheffing meer in de actualiteit te laten plaatsvinden. Bij de analyse van de veranderingen in de verhoudingen bleek dit doel onder meer vormgegeven door het vooroverleg en een snelle afhandeling van de aangifte. Voor zowel de Belastingdienst en belastingplichtige heeft dit aanzienlijke voordelen op het gebied van efficiëntie. De Belastingdienst zal op termijn minder middelen nodig hebben voor het controleren van de belastingplichtige. Als immers het systeem is opgezet, hoeft aanmerkelijk minder intensief te worden gecontroleerd door de Belastingdienst. Daarnaast kan de Belastingdienst zijn toezicht veel effectiever inrichten. Doordat de Belastingdienst zich minder hoeft te richten op belastingplichtige die te goede trouw zijn, kan meer aandacht worden besteed aan de resterende belastingplichtigen. Door de belastingplichtige wordt ook een efficiëntieslag geboekt. Doordat de fiscale aangelegenheden van de belastingplichtige sneller worden afgewikkeld, wordt eerder zekerheid verkregen en

---

<sup>165</sup> Zie ook J.A. Smit, 'Over fiscale vaststellingsovereenkomsten', *WFR* 1997/845, par. 4

minder risico gelopen. Ook zijn er minder kosten gemoeid met de afhandeling van fiscale zaken uit het verleden.

Een neveneffect van het horizontaal toezicht is de intensievere samenwerking tussen de belastingplichtige en fiscaal intermediair. Als de belastingheffing in de actualiteit moet plaatsvinden, zal dit meer inzicht vergen in het proces bij de belastingplichtige door de fiscaal intermediair. De fiscaal intermediair zal eerder bij de bedrijfsbeslissingen van de belastingplichtige worden betrokken. Dit heeft mijns inziens een voordeel met betrekking tot de rechtsbescherming. Doordat de fiscaal intermediair intensiever betrokken is bij de belastingplichtige, kan hij de belangen van de belastingplichtige bij een eventuele rechtsgang beter verdedigen.

Deze veranderingen zijn mijns inziens gewenst, ze hebben een positief effect op de efficiëntie van het toezicht en verbeteren de positie van de belastingplichtige met betrekking tot de rechtsbescherming.

#### *4.3.1.2. Fiscale Grensverkenning*

Een ander aspect wat naar voren kwam bij de analyse van de verhoudingen tussen de aan horizontaal toezicht deelnemende partijen is de fiscale grensverkenning. Door het horizontaal toezicht is het waarschijnlijk dat de fiscale grensverkenning afneemt, doordat de fiscaal intermediairs niet altijd bereid zijn hun goede verhouding met de Belastingdienst op het spel te zetten. Door de afname van fiscale grensverkenning zal de rechtsvorming in gevaar komen. Bij de fiscale grensverkenning kunnen open normen op een onafhankelijke manier worden ingevuld, omdat de belangen van de belastingplichtige en de Belastingdienst door de rechter op een evenwichtige worden afgewogen binnen de kaders van de vigerende wet- en regelgeving. Daarnaast zijn de uitkomsten van deze afweging openbaar en kunnen ze worden gebruikt in vergelijkbare gevallen. Als de invulling van de open normen plaatsvindt in het vooroverleg kan geen directe aanspraak worden gemaakt op deze afspraken, omdat de afspraken uit het vooroverleg niet openbaar zijn. Daarnaast zijn de verhoudingen in het vooroverleg anders dan bij de onafhankelijke rechter. Door de blijvende verticale relatie tussen Belastingdienst en belastingplichtige kan de Belastingdienst een dominante rol innemen bij het maken van afspraken in het vooroverleg. Mijns inziens zal daardoor belangenafweging in het vooroverleg niet op een evenwichtige manier plaatsvinden.

Deze verandering is mijns inziens niet gewenst. Het heeft een negatief effect op zowel de rechtsvorming als rechtseenheid.

#### *4.3.1.3. Afhankelijkheid van de fiscaal intermediair*

De fiscaal intermediair heeft binnen het horizontaal toezicht te maken met enerzijds de Belastingdienst en anderzijds meerdere belastingplichtigen die deelnemen aan het horizontaal toezicht. Voor belastingplichtigen is het een aanlokkelijk idee om deel te nemen aan het horizontaal toezicht. Ze kunnen gebruik maken van de voordelen van het horizontaal toezicht, terwijl de fiscaal intermediair grotendeels verantwoordelijk is voor de kwaliteit. Doordat de verantwoordelijk bij de fiscaal intermediair ligt, is deze er bij gebaat om te blijven voldoen aan de kwaliteitseisen van het horizontaal toezicht. De fiscaal intermediair is dus gebaat bij een goede verhouding met de Belastingdienst. Hierdoor kan een zekere afhankelijkheid optreden ten opzichte van de Belastingdienst. De vraag of de fiscaal intermediair hierdoor op een onafhankelijke manier de belangen van belastingplichtige kan behartigen moet dan ontkennend worden beantwoord. Met name in het geval als de fiscaal intermediair ook als verdediging optreedt bij fiscale rechtszaken. In dit geval brengt de afhankelijkheid van de fiscaal intermediair het recht van de belastingplichtige op een onafhankelijke verdediging in gevaar. De rechtsbescherming van de belastingplichtige wordt dus niet meer volledig gewaarborgd.

De verandering in de afhankelijkheidspositie van de fiscaal intermediair is mijns inziens onwenselijk.

#### *4.3.1.4. Aansprakelijkheid van de fiscaal intermediair*

Het horizontaal toezicht richt zich primair op het stellen van kwaliteitseisen aan het proces, waarin de aangifte tot belastingheffing tot stand komt. Door de kwaliteit van het proces te vergroten, zal de kans op fouten afnemen. De fiscaal intermediair zal dus minder snel aansprakelijk worden gesteld en geconfronteerd worden met een boete. Voor de fiscaal intermediair wordt op deze manier een efficiëntieslag gemaakt. Door het horizontaal toezicht zal hij zijn proces verbeteren. Deze verandering is in mijn ogen gewenst, de efficiëntie bij de fiscaal intermediair neemt door de invoering van het horizontaal toezicht toe.

#### *4.3.1.5. Vergroting privédomein belastingplichtige*

Een voordeel binnen het horizontaal toezicht is dat de Belastingdienst de privacy van de belastingplichtige meer respecteert dan onder het verticaal toezicht het geval was. Dit komt



ten goede aan de rechtsbescherming van de belastingplichtige. Aan de andere kant kan worden afgevraagd waarom deze uitbreiding alleen geldt met betrekking tot de belastingplichtige die deelneemt aan het horizontaal toezicht. Het antwoord op deze vraag zal betrekking hebben op het wederzijds vertrouwen in elkaar wordt uitgesproken. Echter kan dan worden gesteld dat een belastingplichtige die niet deelneemt aan het horizontaal toezicht ook wordt gerespecteerd in hetzelfde privédoelgebied als geldt onder het horizontaal toezicht. De verschillen in deze gevallen zijn mijns inziens niet dermate uiteenlopend, dat ze een verschillende behandeling rechtvaardigen. Een vergroting van privédoelgebied alleen voor belastingplichtige die deelnemen aan het horizontaal toezicht vormt mijns inziens een rechtsongelijkheid. Hoewel deze rechtsongelijkheid onwenselijk vindt, vind ik het feit dat de privacy van de belastingplichtige toeneemt gewenst.

#### *4.3.1.6. Privaatrechtelijke status van het convenant*

In het vorige hoofdstuk bleek dat een convenant kan worden bestempeld als een privaatrechtelijke overeenkomst. De overheid gebruikt dus een privaatrechtelijke weg om haar doel te bereiken. Hierbij dient getoetst te worden aan het tweewegenleer. In de eerste paragraaf kwamen de twee criteria al naar voren die hierbij van belang zijn. Het privaatrecht mag geen onaanvaardbare doorkruising opleveren met het publiekrecht. En het tweede criterium is dat slechts gebruik mag worden gemaakt van het privaatrecht, als daar in het publiekrecht geen mogelijkheden toe zijn. Met betrekking tot het eerste criterium kan worden geconstateerd dat er geen onaanvaardbare doorkruising is met het publiekrecht. Er kan altijd worden teruggerepen op het van toepassing zijnde recht. De mogelijkheden van het publiekrecht worden niet beperkt. Het tweede criterium ligt wat gecompliceerder. De vraag is of de Belastingdienst het privaatrecht wel echt nodig heeft om het horizontaal toezicht vorm te geven. In beginsel kan gesteld worden dat wat fiscaal al bij wet geregeld is, niet ook nog is in een convenant kan worden geregeld.<sup>166</sup> Een tegenwerping tegen deze stelling is dat de manier van controleren niet bij wet geregeld is.<sup>167</sup> De systematiek van controleren is inderdaad niet bij wet geregeld. Maar de bevoegdheden met betrekking tot het controleren zijn wel degelijk in de wet geregeld. Met betrekking tot het regelen van deze bevoegdheden uit het publiekrecht, is het privaatrechtelijke convenant niet het aangewezen middel. In het convenant wordt bijvoorbeeld het vooroverleg verplicht gesteld voor relevant fiscale issues,

---

<sup>166</sup> Zie P. Kavelaars in A.L.J. Groothuis, 'Integraal toezicht de klant centraal', *WFR* 2006/656.

<sup>167</sup> Zie G van den Heuvel in A.L.J. Groothuis, 'Integraal toezicht de klant centraal', *WFR* 2006/656.

waarover een verschil van mening kan ontstaan. In dit kader wordt het leveren van informatie aan de Belastingdienst middels het convenant geregeld, terwijl dit ook fiscaal al bij wet geregeld is. Met betrekking tot de tweewegenleer kan worden gesteld dat het niet noodzakelijk is om horizontaal toezicht via een privaatrechtelijke overeenkomst op te leggen. De wet biedt voldoende mogelijkheden om een alternatieve manier van toezicht middels het publiekrecht door te voeren.

Daarnaast brengt de ontbinding van een privaatrechtelijke overeenkomst de nodige juridische gevolgen met zich mee. De Belastingdienst kan zich mijns inziens niet zomaar eenzijdig terugtrekken uit een convenant. Als de Belastingdienst van mening is dat de fiscaal intermediair niet meer voldoet aan het convenant, zal hij dat wel aannemelijk moeten maken. Dit aspect is wel een verbetering met betrekking tot de rechtsbescherming van de fiscaal intermediair.

De privaatrechtelijke weg is mijns inziens niet de manier om het horizontaal toezicht vorm te geven. Middels het fiscale recht heeft de Belastingdienst voldoende bevoegdheden en mogelijkheden om het horizontaal toezicht vorm te geven. Een convenant is hier niet per definitie voor benodigd. Mijns inziens is deze ontwikkeling in de verhouding per saldo onwenselijk.

#### 4.3.2. De Belastingdienst, niet-deelnemende fiscaal intermediair en niet-deelnemende belastingplichtige

In hoofdstuk drie zijn ook de veranderde verhoudingen voor de niet-deelnemende fiscaal intermediair en niet-deelnemende belastingplichtige aan de orde geweest. In deze paragraaf wordt getoetst of deze veranderingen voldoen aan het criterium voor rechtsgelijkheid.

##### *4.3.2.1. De niet-deelnemende belastingplichtige*

De belastingplichtige die niet deelneemt aan het horizontaal toezicht wordt op een aantal punten benadeeld ten opzichte van de belastingplichtige die wel deelneemt. Omdat de belastingplichtige niet deelneemt aan het horizontaal toezicht zal het contact met de Belastingdienst minder intensief zijn. Hierdoor heeft hij een minder goede verhouding met de Belastingdienst en zal de aanspraak op afspraken uit het vooroverleg met andere belastingplichtige minder toegankelijk zijn. Dit nadeel vloeit echter voort uit de energie die de

belastingplichtige in de Belastingdienst steekt en andersom. Mijns inziens is dit een gerechtvaardigd verschil en is er dus geen sprake van rechtsongelijkheid.

De niet-deelnemende belastingplichtige heeft ook geen recht op de zogenoemde versneld afgehandelde aangifte. Dit is het gevolg van het feit dat het proces van de totstandkoming van de aangifte ook niet aan controle onderworpen is. In de controle van het proces behoeft de belastingplichtige dus ook niet te investeren. Het is dus logisch dat de uitkomst van een niet-deelnemende belastingplichtige beter gecontroleerd dient te worden. Hierbij dient uiteraard niet de redelijkheid uit het oog te worden verloren. De niet-deelnemende belastingplichtige heeft ook recht op afhandeling van zijn aangifte binnen een redelijke termijn. Ook in dit opzicht wordt het verschil in behandeling gerechtvaardigd en is er dus geen sprake van rechtsongelijkheid.

#### *4.3.2.2. De niet-deelnemende fiscaal intermediair*

Bij de niet-deelnemende fiscaal intermediair werd duidelijk dat er sprake kan zijn van een verschillende behandeling als het afsluiten van een convenant door de fiscaal intermediair binnen het horizontaal toezicht als ‘keurmerk’ wordt gezien. Er kan dan sprake zijn van concurrentievervalsing. Echter lijkt mij dit verband niet sterk en slecht te onderbouwen. Er kan ook een positieve correlatie zijn tussen ‘minder goede’ fiscaal intermediairs en deelname aan horizontaal toezicht. Op dit punt kan er geen duidelijk aanwijsbaar verschil in behandeling worden geconstateerd en is er dus geen sprake van rechtsongelijkheid.

Het laatste punt met betrekking tot de verschillende behandeling van niet-deelnemers ten opzicht van deelnemers aan het horizontaal toezicht is de verkorte winstaangifte. De fiscaal intermediair die niet deelneemt aan het horizontaal toezicht kan geen gebruik maken van de verkorte winstaangifte. Mijns inziens is dit verschil in behandeling niet gerechtvaardigd. Het wel of niet deelnemen aan het horizontaal toezicht kan geen invloed hebben op het wel of niet toekennen van het indienen van de aangifte op een gunstige manier. Op dit punt is mijns inziens sprake van rechtsongelijkheid, omdat de samenhang tussen het horizontaal toezicht en het voordeel dat wordt toegekend niet aanwezig is.

#### *4.3.3. Totale beoordeling*

Na een individuele beoordeling van de veranderingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige is het tijd om de balans op te

maken. In deze paragraaf wordt de veranderingen in de verhoudingen het horizontaal toezicht in het MKB in zijn totaliteit beoordeeld.

Bij een totale beoordeling is het van belang om de veranderingen in verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige te wegen. De positieve veranderingen in de verhoudingen zijn mijns inziens in de meerderheid. Vooral op het gebied van efficiëntie zijn veel wenselijke veranderingen. In alle drie de combinaties tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige zijn ontwikkelingen die het toezicht op de belastingheffing efficiënter maken. Door middel van horizontaal toezicht kan de Belastingdienst namelijk het toezicht op de belastingheffing effectiever inrichten, de belastingplichtige ziet haar fiscale risico's snel afgehandeld worden en de fiscaal intermediair zit haar aansprakelijkheidsrisico afnemen. Per saldo heeft mijns inziens het horizontaal toezicht in het MKB dus een positieve invloed op de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige.

Echter zijn er in deze scriptie diverse veranderingen geconstateerd die niet gewenst zijn. Op deze punten kan mijns inziens het horizontaal toezicht in het MKB worden verbeterd. Na een uiteenzetting van deze ongewenste veranderingen, zal in de volgende paragraaf een aantal aanbevelingen worden gegeven.

In de eerste plaats zijn er een aantal ongewenste veranderingen met betrekking tot de positie van fiscaal intermediair. In een toezichtproces is doorgaans sprake van twee partijen, degene die toezicht houdt en degene over wie het toezicht gehouden wordt. In het horizontaal toezicht in het MKB is daarnaast nog sprake van een derde partij, namelijk de fiscale partij. De fiscaal intermediair is bij het horizontaal toezicht omdat zij de kwaliteit van het fiscale aangifteproces beter kan waarborgen. Deze kwaliteit is onontbeerlijk voor de vormgeving van het horizontaal toezicht. Toch zorgt de manier waarop het horizontaal toezicht vormgegeven is, dat de Belastingdienst een inbreuk maak op de verhouding tussen de drie partijen. De Belastingdienst heeft ervoor gekozen om een convenant met de fiscaal intermediair af te sluiten. Vervolgens laat de Belastingdienst de fiscaal intermediair de aanmelding van de belastingplichtige verzorgen. Op deze manier wordt de fiscaal intermediair een onderdeel van het toezichtproces. En als de fiscaal intermediair een onderdeel is van het toezichtproces, verandert de positie van de fiscaal intermediair. Zij is niet langer onafhankelijk, maar wordt doordat zij een onderdeel is van het toezichtproces afhankelijk van de toezichthouder oftewel de Belastingdienst. Op dit punt ontstaan mijns inziens de ongewenste veranderingen in de verhoudingen met betrekking tot de fiscaal intermediair, die in de vorige paragraaf zijn

geconstateerd. De fiscale grensverkenning komt in gevaar en de afhankelijkheidspositie van de fiscaal intermediair zorgt voor negatieve gevolgen.

In de tweede plaats zijn ongewenste veranderingen geconstateerd in de verhoudingen door de invoering van het convenant. In hoofdstuk drie werd geconstateerd dat het convenant een privaatrechtelijke overeenkomst is. Bij de toetsing aan de criteria uit de tweewegenleer bleek dat er in het fiscale recht ook voldoende mogelijkheden zijn om horizontaal toezicht via het publiekrecht vorm te geven. Het hanteren van een privaatrechtelijke overeenkomst binnen het horizontaal toezicht is mijns inziens dan ook ongewenst.

In de laatste plaats zijn de veranderingen in de verhoudingen ongewenst van de verhouding van de deelnemende fiscaal intermediair en de belastingplichtige ten opzichte van de niet-deelnemende fiscaal intermediair en belastingplichtige. Door de Belastingdienst zijn aan de deelnemers van het horizontaal toezicht diverse voordelen toegekend, die niet open staan voor de overige belastingplichtige. Er is mijns inziens inderdaad een aantal voordelen dat nauw samenhangt met het horizontaal toezicht, waarbij dit onderscheid inderdaad gerechtvaardigd is. Zodra de samenhang tussen de toegekende voordelen en het horizontaal toezicht vager wordt, dient de Belastingdienst voorzichtig te zijn om procesmatige voordelen alleen toe te kennen aan deelnemende fiscaal intermediairs en belastingplichtigen. Dit leidt tot rechtsongelijkheid, wat vanzelfsprekend een ongewenste situatie oplevert.

#### 4.4. Aanbevelingen

Naar aanleiding van de bevindingen in de voorgaande paragraaf wordt een aantal aanbevelingen gegeven. De ongewenste veranderingen zijn in drie groepen opgedeeld. Per groep worden aanbevelingen gedaan om de onwenselijkheid van de veranderingen weg te nemen.

Met betrekking tot de ongewenste veranderingen in de verhoudingen die samenhangen met de fiscaal intermediair kunnen de volgende aanbevelingen worden gedaan.

- De afspraken met betrekking tot het horizontaal toezicht kunnen beter primair via de belastingplichtigen lopen. Op dit moment lopen de afspraken primair via de fiscaal intermediair. Door de afspraken in eerste instantie via de belastingplichtigen te laten lopen, wordt de verantwoordelijkheid bij de belastingplichtigen gelegd. Om het kwaliteitssysteem tot het opstellen van de fiscale aangifte toch te waarborgen, kan de Belastingdienst vervolgens een lijst maken van goedgekeurde fiscaal intermediair, waarbij deelname aan het horizontaal toezicht mogelijk is. Het kwaliteitsstelsel van de

fiscaal intermediair wordt op deze manier nog steeds gebruikt voor de vormgeving van het horizontaal toezicht. De verantwoordelijkheid om te mogen deelnemen en zaken als het vooroverleg liggen dan wel bij de belastingplichtige. Op deze manier worden de partijen van het horizontaal toezicht weer de belastingplichtige en Belastingdienst. De fiscaal intermediair is slechts zijdelings als adviseur bij het horizontaal toezicht betrokken. Deze vormgeving kost niet substantieel veel meer capaciteit van de Belastingdienst, omdat dezelfde stappen worden doorlopen als onder het huidige horizontaal toezicht. Alleen de verantwoordelijkheid ligt bij een andere partij.

- Daarnaast kan de Belastingdienst middels haar website de afspraken van de vooroverleggen openbaar maken. Deze afspraken zijn dan voor andere belastingplichtige inzichtelijk. Dit bevordert de rechtsvorming en rechtseenheid.

Met betrekking tot de ongewenste veranderingen in de verhoudingen die samenhangen met het privaatrechtelijk karakter van het convenant kan de volgende aanbeveling worden gedaan:

- Het convenant zoals het momenteel wordt gebruikt bij het horizontaal toezicht in het MKB kan het best worden afgeschaft. Een ander manier om een convenant vorm te geven is een eenzijdige intentieverklaring van de belastingplichtige. Omdat geen sprake is van een gelijkwaardige relatie tussen Belastingdienst en belastingplichtige komt een intentieverklaring op hetzelfde neer als een convenant. Daarnaast zorgt een dergelijke intentieverklaring ook niet voor een aanvaring met de criteria uit de tweewegenleer.

Met betrekking tot de ongewenste veranderingen in de ten op zichten van niet-deelnemende fiscaal intermediair en belastingplichtige kunnen de volgende aanbevelingen worden gedaan:

- Het dient de voorkeur dat de huidige geconstateerde ongelijke behandeling ongedaan gemaakt wordt. In deze scriptie is geconstateerd dat er met betrekking tot de verkorte winstaangifte een rechtsongelijkheid bestaat tussen belastingplichtige die wel en niet deelnemen aan het horizontaal toezicht. Door deze verkorte winstaangifte ook open te stellen voor niet-deelnemers, kan de huidige rechtsongelijkheid worden tegengegaan.
- Daarnaast dient het de aanbeveling om geen voordelen open te stellen voor enkel de deelnemers aan het horizontaal toezicht, tenzij deze specifiek samenhangen met het horizontaal toezicht. Bij bijvoorbeeld de snelle afhandeling van de aangifte is er een nauwe samenhang aanwezig tussen deelname aan het horizontaal toezicht en het voordeel. Als deze samenhang echter vager wordt, dient het de aanbeveling dat er geen onderscheid wordt gemaakt.

#### 4.5. Conclusie

In dit hoofdstuk heeft de beoordeling plaatsgevonden van de veranderingen in de verhoudingen tussen de Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige door het horizontaal toezicht. Deze beoordeling vond plaats aan de hand van vijf beoordelingscriteria, namelijk efficiëntie, rechtsgelijkheid, rechtsbescherming, rechtsvorming en de criteria uit de tweewegenleer.

In eerste instantie is per verandering in de verhoudingen een beoordeling gegeven. Daarna is een totaal oordeel gegeven. Hieruit bleek dat in de veranderingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige overwegend positief te noemen zijn. De veranderingen zijn voornamelijk in lijn met het beoogde doel van het horizontaal toezicht en zorgt voor een efficiëntieslag tussen de betrokken partijen. Naast de gewenste veranderingen, is er ook een aantal ongewenste veranderingen geconstateerd. In de eerste plaats zijn er een ongewenste veranderingen die samenhangen met de positie van de fiscaal intermediair. De huidige vormgeving van het horizontaal toezicht in het MKB zorgt voor een afname van de fiscale grensverkenning. Daarnaast is de positie van de fiscaal intermediair minder onafhankelijk geworden en meer afhankelijk van de Belastingdienst. Dit zorgt voor nadelen op het gebied van rechtsbescherming, rechtseenheid en rechtsvorming. Daarnaast zijn er ongewenste veranderingen met betrekking tot de vormgeving van het horizontaal toezicht in het MKB inzake het convenant. Het convenant is een privaatrechtelijke overeenkomst. Bij toetsing aan de criteria van tweewegenleer bleek dat wat middels het convenant wordt geregeld, ook in de fiscale wetgeving is geregeld. Vormgeving middels een privaatrechtelijk convenant is dus niet wenselijk. Tot slot zijn er onwenselijke veranderingen omdat bepaalde procesmatige voordelen alleen zijn opengesteld voor belastingplichtige en fiscaal intermediairs die deelnemen aan het horizontaal toezicht. Omdat deze procesmatige voordelen niet nauw samenhangen met horizontaal toezicht, ontstaat hier rechtsongelijkheid.

Tot slot zijn naar aanleiding van deze ongewenste veranderingen een aantal aanbevelingen gedaan. Met betrekking tot de positie van de fiscaal intermediair in het horizontaal toezicht is aanbevolen deze te wijzigen. De primaire verantwoordelijkheid kan beter bij de belastingplichtige worden gelegd. Daarnaast is aanbevolen om afspraken uit het vooroverleg openbaar te maken. Hiermee wordt de rechtseenheid en rechtsvorming bevorderd. Inzake het privaatrechtelijk convenant is aanbevolen om voortaan gebruik te maken van een eenzijdige intentieverklaring door de belastingplichtige, zodat het privaatrecht wordt gemeden en

gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheden in het publiekrecht. Tot slot zijn twee aanbevelingen gedaan om procesmatige voordelen die niet samenhangen met het horizontaal toezicht voor zowel deelnemende, als niet-deelnemende partijen open te stellen.



## Hoofdstuk 5: Conclusie

### 5.1. Inleiding

In dit laatste hoofdstuk worden een samenvatting van het onderzoek gegeven, de belangrijkste conclusies en aanbevelingen. De vraag die centraal staat in deze scriptie is:

*In hoeverre verandert horizontaal toezicht in het MKB de verhoudingen tussen de Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige? Voor zover deze veranderingen onwenselijk zijn, hoe kunnen deze worden tegengegaan?*

### 5.2. Samenvatting onderzoek

Om deze vraag te beantwoorden is in hoofdstuk twee begonnen met het theoretische kader van de scriptie. Er is begonnen met een korte beschouwing over wat toezicht is, waarna is ingegaan op het verticale toezicht. Bij het verticale toezicht kwam allereerst het wettelijk kader aan bod. Hieruit bleek dat de bewegingsvrijheid van de Belastingdienst om controles uit te voeren vrij ruim is. Deze vrijheid wordt wel beperkt door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Daarnaast heeft de belastingplichtige de mogelijkheid om gebruik te maken van de rechtsbescherming die voor hem openstaat. Na het verticale toezicht kwam het horizontaal toezicht aan de orde. Het horizontaal toezicht bleek te kunnen worden samengevat met drie kernbegrippen, namelijk vertrouwen, begrip en transparantie. Ook bleek dat het verticale toezicht blijft bestaan naast het horizontale toezicht. In het hoofdstuk werd ook aandacht besteed aan de vormgeving van het horizontale toezicht. Hierbij werd met name gelet op de rol van de fiscaal intermediair bij het horizontaal toezicht in het MKB, ook werd aandacht besteed aan het convenant.

In het hoofdstuk daarna zijn de veranderingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige geschetst. Er werd voor deze uiteenzetting een onderscheid gemaakt tussen enerzijds de verhoudingen van de deelnemende partijen en aan de andere kant de verhoudingen tussen de niet-deelnemende partijen ten opzicht van de partijen die wel deelnemen aan het horizontaal toezicht. De verandering in de verhoudingen tussen de partijen die wel deelnemen aan het horizontaal toezicht is onderzocht aan de hand van de meest kenmerkende onderdelen van het horizontaal toezicht. De onderdelen zijn opgesplitst naar fiscale aspecten en juridische aspecten. De fiscale aspecten waren het vooroverleg, afsluiting van het fiscale verleden en werken in de actualiteit, de informatieverstrekking aan

de fiscus en de versneld afgehandelde aangifte. Op juridisch vlak is aandacht besteed aan het covenant en de rechtsbescherming onder het horizontale toezicht. Bij het onderzoek naar veranderingen in verhoudingen met betrekking tot de partijen die niet deelnemen aan het horizontaal toezicht is onderzocht of door de voordelen van het horizontaal toezicht er verschillen in behandeling optraden ten opzichte van de deelnemers aan het horizontaal toezicht.

In het voorlaatste hoofdstuk heeft de beoordeling plaatsgevonden van de veranderingen in de verhoudingen tussen de Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige door het horizontaal toezicht. Deze beoordeling vond plaats aan de hand van vijf beoordelingscriteria, namelijk efficiëntie, rechtsgelijkheid, rechtsbescherming, rechtsvorming en de criteria uit de tweewegenleer. Naast een individuele beoordeling, vond ook een totale beoordeling plaats.

### 5.3. Conclusies

In de hoofdvraag van de scriptie zijn drie aspecten te onderscheiden. Deze zijn al duidelijk geworden bij de samenvatting van het onderzoek. Om de hoofdvraag volledig te beantwoorden, dienen drie vragen te worden beantwoord. Allereerst in hoeverre de verhoudingen tussen de Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige wijzigen, daarna of deze wijzigingen gewenst zijn en tot slot of deze kunnen worden tegengegaan. In deze conclusie worden deze drie vragen achtereenvolgens beantwoord.

In de eerste plaat staat de vraag in hoeverre de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige veranderen centraal. De verhouding tussen de Belastingdienst en deelnemende fiscaal intermediair en belastingplichtige neemt een intensievere en actuelere vorm aan. Daarnaast probeert de Belastingdienst zich een gelijkwaardigere houding aan te meten ten opzichte van de fiscaal intermediair en de belastingplichtige. Doordat meer aandacht wordt besteed aan het aangifteproces bij de fiscaal intermediair neemt het aansprakelijkheidsrisico van de fiscaal intermediair af. Met betrekking tot de veranderingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, de deelnemende fiscaal intermediair en belastingplichtige werden echter ook aantal wijzigingen met betrekking tot de positie van de fiscaal intermediair zichtbaar. Zijn positie wordt meer afhankelijk van de Belastingdienst. Dit leidt onder andere tot een afname van de fiscale grensverkenning, omdat meer rechtsvragen in het vooroverleg strandden. Naast deze veranderingen op fiscaal vlak, vonden er ook veranderingen op juridisch vlak plaats. Het horizontaal toezicht in het MKB vindt plaats via een covenant tussen de Belastingdienst en fiscaal intermediair. Het

convenant is een privaatrechtelijke overeenkomst. Dit heeft als gevolg dat de privaatrechtelijke normen en waarde op het convenant van toepassing is. Ook met betrekking tot de nakoming van het convenant kan onder het privaatrecht worden afgedwongen. De Belastingdienst kan het convenant dus niet zonder motivering eenzijdig verbreken. Met betrekking tot de verhoudingen tussen niet-deelnemende fiscaal intermediairs en niet-deelnemende belastingplichtige ten opzichte van deze partijen die wel deelnemen zijn ook enkele veranderingen in de verhoudingen geconstateerd. De belastingplichtige die niet deelneemt kan zijn aangifte niet versneld laten afhandelen, ook krijgt hij geen inzicht in de afspraken uit het vooroverleg met deelnemende belastingplichtige. De niet-deelnemende fiscaal intermediair kan nadeel ondervinden aan het feit dat zij niet voldoet aan het 'keurmerk' horizontaal toezicht. Daarnaast kan de niet-deelnemende fiscaal intermediair geen gebruik maken van de verkorte winstaangifte.

Na de vraag in hoeverre de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige door het horizontaal toezicht in het MKB wijzigen, komt de vraag of deze veranderingen gewenst zijn aan de orde. Zoals in samenvatting van het onderzoek al is benoemd, is gebruik gemaakt van een aantal beoordelingscriteria. Aan de hand van deze beoordelingscriteria zijn de veranderingen in de verhoudingen één voor één beoordeeld. In zijn totaliteit bleek hierbij dat het horizontaal toezicht voor een efficiëntieslag zorgde voor al de betrokken partijen. De Belastingdienst kan haar toezicht op deze manier effectiever vorm geven, de belastingplichtige heeft baat bij een versnelde afhandeling van zijn fiscale zaken om zo zijn risico's te verminderen en ook de fiscaal intermediair boekt winst op het gebied van efficiëntie doordat zijn aansprakelijkheidsrisico afneemt. Kortom, veel van de veranderingen in de wijzigingen komen overeen met het beoogde doel van het horizontaal toezicht en zijn dus doeltreffend. Er zijn echter ook een aantal ongewenste veranderingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair en belastingplichtige. De ongewenste veranderingen konden worden opgesplitst in drie onderdelen. In de eerste plaats zijn er ongewenste veranderingen met betrekking tot de positie van de fiscaal intermediair. In het horizontaal toezicht wordt de fiscaal intermediair een onderdeel van het toezichtproces. Dit heeft gevolgen voor zijn positie. Hij kan hierdoor namelijk minder onafhankelijk opereren. Dit leidt tot een afname van de rechtsbescherming van de belastingplichtige, maar ook tot minder fiscale grensverkenning. Rechtsvragen zullen nu voornamelijk in het vooroverleg worden beantwoord. Deze vooroverleggen zijn niet openbaar en daarnaast zijn de partijen in het vooroverleg, de fiscaal intermediair en de Belastingdienst, niet gelijkwaardig. Deze

situatie is slecht voor de rechtsvorming en rechtseenheid. Een andere ongewenste verandering vindt plaats op het gebied van de juridische vormgeving van het horizontaal toezicht. Het convenant is, zoals eerder geconstateerd, een privaatrechtelijke overeenkomst. Dit levert een conflict op met een criteria uit de tweewegenleer. Wat in een convenant wordt afgesproken, kan namelijk ook middels de fiscale wetgeving worden bereikt. Vormgeving via het privaatrecht is dus ongewenst. De derde ongewenste verandering is de verhouding tussen deelnemende belastingplichtige en fiscaal intermediairs ten opzichte van niet-deelnemende belastingplichtige en fiscaal intermediairs. Hier werd op één vlak rechtsongelijkheid geconstateerd. De openstelling van het procesmatige voordeel van de verkorte winstaangifte voor enkel de deelnemers aan het horizontaal toezicht wordt niet gerechtvaardigd door enkel de deelname aan het horizontaal toezicht.

#### 5.4. Aanbevelingen

In deze paragraaf wordt het laatste gedeelte van de hoofdvraag beantwoord. Naar aanleiding van de ongewenste veranderingen in de verhoudingen tussen Belastingdienst, fiscaal intermediair door het horizontaal toezicht in het MKB zijn een vijftal aanbevelingen gegeven.

- De eerste aanbeveling is om de afspraken in het horizontaal toezicht in het MKB primair via de belastingplichtige te laten lopen. Door de verantwoordelijkheid bij de belastingplichtige te leggen, komt de positie van de fiscaal intermediair niet in het geding. De Belastingdienst kan wel een lijst met goedgekeurde fiscaal intermediairs opstellen om zo de kwaliteit van het aangifteproces te waarborgen.
- Een andere aanbeveling is om de afspraken uit het vooroverleg openbaar te maken, op deze manier kan zowel de rechtsvorming als rechtseenheid worden bevorderd.
- De derde aanbeveling heeft betrekking op het convenant. Het is beter om dit convenant uit het horizontaal toezicht in het MKB te schrappen. In de plaats van het convenant kan dan een eenzijdige intentieverklaring van de belastingplichtige of fiscaal intermediair komen (afhankelijk van het feit of de eerste aanbeveling wordt opgevolgd). Op deze manier wordt geen gebruik gemaakt van het privaatrecht en komt de Belastingdienst niet in aanvaring met de criteria uit de tweewegenleer.
- Een volgende aanbeveling heeft betrekking op de bestaande ongerechtvaardigde verschillen in behandeling tussen wel en niet deelnemende belastingplichtige en fiscaal intermediairs. Deze dienen zo snel mogelijk te worden afgeschaft om de rechtsongelijkheid weg te nemen.

- Tot slot wordt aanbevolen om geen verschil te maken in het openstellen van bepaalde procesmatige voordelen voor belastingplichtige en fiscaal intermediairs die wel deelnemen aan het horizontaal toezicht en partijen die niet deelnemen aan het horizontaal toezicht. Hierdoor wordt ook in de toekomst rechtsongelijkheid voorkomen.

### 5.5. Slot

Het horizontaal toezicht verandert de verhoudingen in het MKB. Veel van deze veranderingen zijn wenselijk en zorgen voor een efficiëntere vorm van toezicht. Maar zoals elke medaille zijn keerzijde heeft, zo brengt ook het horizontaal toezicht ongewenste veranderingen in de verhoudingen in het MKB met zich mee. Veel van deze veranderingen kunnen worden tegengegaan. Voor de Belastingdienst is het een uitdaging om de aanbevelingen uit de vele evaluaties die het horizontaal toezicht zal krijgen, om te zetten in een betere vormgeving van het horizontaal toezicht in het MKB.

## Literatuurlijst

### Boeken

- G.L.J.J. Adriaansen-Keuler, *Rechtvaardigheid bij belastingen*, Kluwer: Deventer, 1996.
- K.H. Astrid e.a., *Doen en laten bij een belastingcontrole*, SDU: Den Haag 2003.
- A.C.M. van Ballegooi e.a., *Bestuursrecht in het Awb-tijdperk*, Kluwer: Deventer 2008.
- J.M. van Dunné; *Verbintenissenrecht (deel 2)*, 2004, Deventer: Kluwer 2004.
- M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1999.
- R.H. Frank, *Microeconomics and behavior*, Boston: McGraw-Hill 2006.
- R.H. Happe, e.a., *Algemeen fiscaal Bestuursrecht*, Deventer: Kluwer 2010.
- J.H. Hofstra, *Een wettelijke regeling van het beroep van belastingconsulent?*, Deventer: FED 1981.
- G.T. de Jong, '*Verbintenissenrecht algemeen*', Deventer: Kluwer 2004.
- R. Kamerling en M. Snippe, *Belastingcontrole*, Deventer: Kluwer 2007.
- R. Kamerling en P. Dekker, *Belastingcontrole*, Deventer: Kluwer 2002.
- Ch. J. Langereis en I. Roos, *Hoofdpijnen fiscaal procesrecht*, Deventer: Kluwer 2006.
- R.M.P.G. Niesen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Amersfoort: SDU 2007.

### Artikelen

- J.W. Bellingwout, 'Horizontaal ideaal', *WFR* 2008/1309.
- S. Bharatsingh, 'Reikwijdte en wisselwerking van art. 47, lid 1, AWR', *TFB* 2006/04.
- O. Clous, 'Horizontaal toezicht begint bij jezelf (verslag congres op RB-dag 17 juni 2011)', *WFR* 2011/964.
- E.M.E. van den Enden, , 'Horizontale mythes', *WFR* 2009/1107.
- P.H.J. Essers, 'Horizontaal toezicht: een stille revolutie', *WFR* 2008/3.
- P.H.J. Essers, 'De implicaties van horizontaal toezicht voor de wetgever', *WFR* 2009/12.
- J.A.H. van der Geld, , 'Horizontaal toezicht', *TFO* 2009/2.
- A.L.J. Groothuis, 'Integraal toezicht de klant centraal', *WFR* 2006/656.

- R.H. Happé, ‘Belastingethiek vraagt om regels ter voorkoming van ‘geen belasting’’, *WFR 2006/41*.
- R.H. Happé, ‘Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing’, *TFO 2009/5*.
- R.H. Happé, ‘Rechtspraak op het moment dat het ertoe doet’, *WFR 2010/1456*.
- F.R. Herreveld, ‘Horizontaal toezicht: de weg naar de toekomst, ook binnen het MKB’, *WFR 2007/1325*.
- F.R. Herreveld, ‘Fair play en horizontaal toezicht’, *WFR 2009/23*.
- R. Hoyng en E. van der Reijden, ‘Belastingadvies in nieuw perspectief’, *TFO 2009/22*.
- J. van der Kemp en R.J.A. Verbakel, ‘Knelpunten van horizontaal toezicht bij middelgrote ondernemingen’, *WFR 2010/124*.
- R.A. van der Laan en A.J.K. Weerman, ‘Tax Control Framework’, *WFR 2008/1269*.
- H. van Leijenhorst, ‘It takes two to tango’, *WFR 2005/1211*.
- A.J. van Lint, ‘Fiscale grensverkenning en horizontaal toezicht’, *NTFR 2011/160*.
- M. Muller, ‘De toekomst van de fiscale rechtsbescherming’, *WFR 2008/1231*.
- R.E.C.M. Niessen, ‘Wat is er mis met fiscale grensverkenning’, *WFR 2005/1473*.
- M.E. Oenema, , ‘De toepassing van de informatieverplichting van art. 47 AWR onder het handhavingconvenant’, *WFR 2010/26*.
- Th.W.M. Poolen, ‘Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst’, *TFO 2009/16*.
- R.A.E.L. Post en S.W.J. Baetsen, ‘De onstuitbare opmars van horizontaal toezicht’, *WFR 2010/235*.
- Simonis, P.H.M., ‘Over corporate governance, jaarrekeningenrecht en horizontaal toezicht’, *WFR 2008/5*, par. 3.4.
- J.A. Smit, ‘Over fiscale vaststellingsovereenkomsten’, *WFR 1997/845*.
- T.P.M. Smit, ‘Ter uitleiding: Enkele korte aantekeningen’, *TFO 2009/33*.
- L.G.M. Stevens, ‘Spookvenanten’, *WFR 2006/455*
- J.W. Zwemmer, ‘Horizontaal toezicht’, *WFR 2005/1213*.

#### Kamerstukken

- Kaderstellende visie op toezicht, *Kamerstukken II*, 2000/01, 27 831, nr. 1
- Rapport van het ministerie van Binnenlandse zaken en Koninkrijksrelaties, ‘Minder last, meer effect’, bijlage bij *Kamerstukken II*, 2000/01, 27 831, nr. 15.

- Aanvulling van de Awb (vierde Tranche), *Kamerstukken II*, 2003/04, 29 702, nr. 3.

### Jurisprudentie

- HR 8 januari 1986, BNB 1986/128.
- HR 26 januari 1990, BNB 1990/162.
- HR 25 november 1992, BNB 1993/63.
- Hof 's-Gravenhage 20 december 2000, FED 2001/445.
- HR 23 september 2005, BNB 2006/21.

### Beleidsstukken

- Besluit van 25 februari 2004, Nr. DGB/2003-6662M, BNB 2004/194.
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2004, nr. DGB 2004-3005, V-N 2004/29.2.
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 april 2005, nr. DGB 2005-1109, V-N 2005/21.3.
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 februari 2011, nr. DGB2010-7699M, V.N. 2011/13.11.

### Overige

- Rapport WRR, *'de toekomst van de nationale rechtstaat'*, 2002.
- Regeringsverklaring *'andere overheid'* uit 2003.
- Brochure: *'Horizontaal toezicht, samenwerken vanuit vertrouwen'* (2008) van de Belastingdienst.
- Brochure: *'Tax Control Framework, van risicogericht naar 'in control': het werk verandert'* (2008) van de Belastingdienst.
- Brochure: *'Vertrouwen geven en in control zijn; gaat dat samen?'* (2009) van het ministerie van Financiën.
- Brochure: *'Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)'* (2010), van de Belastingdienst.
- Brochure: *'Leidraad Horizontaal Toezicht MKB, fiscaal dienstverleners'* (2011) van de Belastingdienst.