

Horizontaal Toezicht

Een goede deal?

Masterscriptie fiscale economie

Erasmus Universiteit Rotterdam



A.D.M. Roerink

295065

Begeleider: mr. T.C. Hoogwout

'Waar een wil is, is een weg'

Voorwoord

In september 2005 kwam ik naar Rotterdam om Fiscale economie en Rechten te gaan studeren. De combinatie tussen het recht en de economie heeft mij gefascineerd tijdens mijn studie. De studie fiscale economie vormde een mooie samensmelting van deze twee gebieden van de wetenschap. Deze scriptie vormt het sluitstuk van mijn tijd als student en het startpunt van een carrière in de advocatuur. Een dubbel gevoel; ik neem afscheid van mijn studentenleven, maar ik mag tegelijkertijd meteen starten in de door mij zo geambieerde praktijk van het fiscale (straf)recht.

Graag wil ik langs deze weg mijn scriptiebegeleider Theo Hoogwout bedanken voor zijn inzet en geloof in de goede afloop. Verder wil ik graag mijn vrienden en familie bedanken. Zij hebben geloofd in mijn droom om als Mr. Drs. de universiteit te verlaten en zij hebben mij gesteund tijdens alle ups en downs van het schrijven van deze scriptie.

Alexandra Dorine Majorie Roerink

Rotterdam oktober 2012

Inhoudsopgave

Gebruikte afkortingen	7
1. Inleiding	8
1.1 Aanleiding onderzoek	8
1.2 Onderzoeksvraag	10
1.3 Werkwijze en toetsingskader	10
1.4 Afbakening onderzoek	11
2. Horizontaal toezicht.....	12
2.1 Inleiding.....	12
2.2 Ontwikkeling Horizontaal toezicht.....	12
2.2.1 Maatschappelijke ontwikkelingen	13
2.2.2 Corporate Governance	14
2.2.3 Accounting regels	15
2.2.4 Sociale wetenschappen	16
2.3 Ontwikkeling Horizontaal toezicht in de fiscale context.....	17
2.4 Uitgangspunten Horizontaal Toezicht.....	19
2.5 Tax Control Framework.....	20
2.6 Het schillenmodel	21
2.7 Horizontaal toezicht convenanten.....	22
2.7.1 Individuele horizontaal toezicht convenanten	22
2.7.2 Convenanten met financiële dienstverleners.....	24
2.7.3 Convenanten met brancheorganisaties	24
2.8 Conclusie	25
3. De verhouding tussen het publiek- en privaatrecht.....	26
3.1 Inleiding.....	26
3.2 De overheid als rechtssubject in het privaatrecht	26
3.3 De Rechtsleren	28
3.3.1 De gemene rechtsleer.....	28
3.3.2 De tweewegenleer.....	30
3.3.3 De gemengde rechtsleer.....	31
3.3.4 De doorkruisingsleer.....	33
3.4 Conclusie	35
4. Publiekrechtelijke en privaatrechtelijke inbedding van het horizontaal toezicht convenant	37
4.1 Inleiding.....	37
4.2 Overeenkomsten met de overheid	37
4.2.1 Privaatrechtelijke overeenkomsten.....	38
4.2.2 Gentlemen's agreements	39
4.2.3 Bevoegdhedenovereenkomsten.....	39
4.2.4 Gemengde overeenkomsten	41
4.3 Het convenant met de Belastingdienst.....	42
4.3.1 Het convenant als rechtsfiguur in de literatuur	42
4.3.2 Duiding van het horizontaal toezicht convenant.....	45
4.4 Conclusie	50

5. Rechtsbescherming en het horizontaal toezicht	51
5.1 Inleiding	51
5.2 Competentie verdeling	52
5.3 Het (niet) sluiten van het convenant	53
5.3.1 Publiekrechtelijk waarborgen	54
5.3.2 Privaatrechtelijke waarborgen	55
5.4 Tijdens het convenant	58
5.4.1 Geschillen betreffende fiscale standpunten	58
5.4.2 Nakoming van het convenant	59
5.4.3 De redelijkheid en billijkheid	61
5.5 Beëindiging van het convenant	62
5.6 Alternatieven	64
5.7 Conclusie	65
6. Staatsrechtelijke implicaties van het horizontaal toezicht	66
6.1 Inleiding	66
6.2 Staatsrechtelijk ideeën kader	67
6.2.1 Scheiding der machten	68
6.2.2 Discretionaire bevoegdheden	69
6.2.3 Het legaliteitsbeginsel	70
6.3 Van principes naar de Nederlandse staatsrechtelijke praktijk	71
6.3.1 De scheiding der machten	71
6.3.2 Het fiscale legaliteitsbeginsel	76
6.4 Implicaties horizontaal toezicht	76
6.5 Conclusie	80
7. Conclusie	80
I. Literatuuroverzicht	83
II. Jurisprudentie overzicht	86
III. Officiële publicaties	87
Bijlage 1	88
Bijlage 2	91
Bijlage 3	95
Bijlage 4	98

Gebruikte afkortingen

AB	AB Rechtspraak Bestuursrecht
ABBB	Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur
AGRVs	Afdeling voor de geschillen van het bestuur van de Raad van State
ARB	Administratieve en Rechterlijke beslissingen (t/m 1970)
Awb	Algemene Wet Bestuursrecht
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
BW	Burgerlijk Wetboek
Code Tabaksblad	Nederlandse Corporate Governance Code
Gw	Grondwet
IAS	International Accounting Standard
IFRS	International Financial Reporting Standards
M en R	Tijdschrift voor Milieu en Recht
M.nt.	Met noot
MGO	Middel Grote ondernemingen
MKB	Midden- en Klein Bedrijf
NL GAAP	Nederlandse 'Generally Accepted Accounting Principles'
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NTFR	Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht
SOx	Sarbanes Oxley act
TCF	Tax Control Framework
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WRR	Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid
ZGO	Zeer Grote ondernemingen

1. Inleiding

1.1 Aanleiding onderzoek

In 2005 introduceerde de Belastingdienst een nieuwe vorm van fiscaal toezicht: het horizontale toezicht.¹ Het horizontaal toezicht ging van start met een proef onder 20 zeer grote ondernemingen (hierna: ZGO). Na het ZGO-segment volgden in hoog tempo de middel grote ondernemingen (hierna MGO) en het midden- en klein bedrijf (hierna: MKB). Men zou kunnen spreken van een revolutie op het gebied van het fiscale toezicht. Het woord revolutie slaat niet alleen op de snelle adoptie van het systeem in de afgelopen jaren, maar des te meer op de fundamenteel andere manier van toezicht houden door de Fiscus.²

Het horizontale toezicht komt kort gezegd neer op fiscale zelfregulatie van het bedrijfsleven onder het toezicht van de Belastingdienst. Het horizontale toezicht krijgt vorm door middel van convenanten tussen de Fiscus en belastingplichtigen. In de voorgenoemde convenanten spreekt men met de Fiscus af om een transparante, eerlijke en bovenal gelijkwaardige relatie op te bouwen; een relatie gebaseerd op wederzijds vertrouwen. Wederpartij van de Fiscus bij deze convenanten zijn individuele belastingplichtigen, branche organisaties, publieke organen zoals gemeenten. In het handhavingsconvenant spreken Fiscus en belastingplichtige/organisatie onder andere af om actief informatie uit te wisselen met betrekking tot fiscale risico's, feiten en omstandigheden. De Fiscus neemt naar aanleiding van de informatie van belastingplichtige/organisatie zo spoedig mogelijk een standpunt in, dat duidelijkheid verschaft over de ingenomen posities onder het horizontale toezicht.³

Op 20 juni 2012 verscheen het rapport van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (hierna: Commissie Stevens). De Commissie Stevens deed onderzoek naar de effectiviteit en efficiëntie van het horizontale toezicht. De Commissie evalueerde het horizontaal toezicht dat vanaf 2005 het handhavingspalet van de Fiscus ingrijpend veranderde. Het was de taak van de Commissie om knelpunten en de minder sterke punten van het horizontaal toezicht in kaart te brengen. Daarnaast had zij als taak aanbevelingen te doen over de verdere ontwikkeling van het horizontaal toezicht in de diverse marktsegmenten.⁴ In het door de Commissie Stevens uitgebrachte rapport wordt pittige kri-

¹ Brief Staatssecretaris van financiën 8 april 2005, Kamerstukken II 2004-2005, 29643, nr. 4.

² Essers, P.H.J., 'Horizontaal toezicht: een stille revolutie', *WFR* 2008/3.

³ Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 7-8, www.belastingdienst.nl.

⁴ Rapport Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den-Haag 2012, p. 17.

tiek geleverd op de manier waarop de Fiscus het horizontaal toezicht heeft ingevoerd en de huidige werkwijze van de Fiscus onder datzelfde horizontale toezicht.⁵

De Commissie vormde echter geen opinie met betrekking tot het rechtskarakter van de nieuwe relatie tussen overheid en belastingplichtige/organisatie. Wel noemt de Commissie het convenant 'de meest prominente manifestatie van het horizontaal toezicht'.⁶ Het convenant is in die lijn de spil van het horizontaal toezicht. Maar wat is nu eigenlijk een convenant? Het convenant is geen rechtsfiguur die voorkomt in de wet; het convenant komt noch binnen de wettelijke kaders van het publiekrecht noch binnen de kaders van het privaatrecht voor. In de literatuur wordt het convenant beschreven figuur die zich in verschillende rechtsgedaanten kan manifesteren.⁷ Convenanten variëren naar inhoud, deelnemende partijen, looptijd strekking enzovoorts. Er lijkt dus niet zoiets te bestaan als een algemene juridische duiding van het convenant.⁸

De bovenstaande typering van het convenant brengt ons niet dichterbij het rechtskarakter van de convenantsrelatie in het kader van het horizontaal toezicht tussen Belastingdienst en belastingplichtige/organisatie. Welke rechtsregels zijn van toepassing? Het publiekrecht omdat de Belastingdienst partij is of toch juist het privaatrecht omdat belastingplichtigen/organisaties particulieren zijn?⁹ Speelt de vormgeving en inhoud van het convenant nog een rol bij de vraag naar toepassing van publiek- of privaatrecht? De juridische kwalificatie van het convenant is zeer relevant in het licht van de rechtsbescherming van een belastingplichtige/organisatie. In hoeverre dienen Fiscus en belastingplichtige/organisatie de gemaakte afspraken na te komen en in hoeverre kan het nakomen van de afspraken ook daadwerkelijk worden afgedwongen? De keuze voor het convenant als 'meest prominente manifestatie van het horizontaal toezicht' betekent zo bezien een schot in het juridische duister. In deze scriptie zal trachten licht te werpen op het horizontaal toezicht convenant en de staatsrechtelijke gevolgen van de keuze voor een radicaal nieuwe vormgeving van het toezicht houden.

⁵ Rapport Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den-Haag 2012, p. 111-127.

⁶ Rapport Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den-Haag 2012, p. 34.

⁷ Stout, H.D., Het convenanten sluitend bestuur, in: Stout, H.D. en Hoekema, A.J., *Onderhandelend bestuur*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 46.

⁸ Stout, H.D., Het convenanten sluitend bestuur, in: Stout, H.D. en Hoekema, A.J., *Onderhandelend bestuur*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 57.

⁹ Convenanten met andere onderdelen van de overheid zoals de provincies blijven in deze scriptie buiten beschouwing.

1.2 Onderzoeksvraag

Mijn onderzoeksvraag luidt: *“Hoe past het horizontale toezicht in het huidig rechtelijk kader en is de rechtspositie en rechtsbescherming van een belastingplichtige voldoende gegarandeerd, of is er ruimte voor verbetering?”*

1.3 Werkwijze en toetsingskader

De bovenstaande onderzoeksvraag valt uiteen in een aantal deelvragen. Deze deelvragen zal ik nader beschouwen in de komende hoofdstukken. Het startpunt wordt gevormd door de vraag naar de ins en outs van het horizontale toezicht. De deelvraag die ik wil gaan beantwoorden luidt: *“Wat is horizontaal toezicht en welke ontwikkelingen hebben geleid tot het ontstaan van deze nieuwe vorm van toezicht?”* Een goed begrip van het horizontaal toezicht en de gemaakte afspraken tussen Belastingdienst en belastingplichtige/organisatie zal essentieel zijn wanneer ik ga nadenken over de duiding van het convenant en de plaatsing van het horizontaal toezicht binnen de staatrechtelijke theorie.

De tweede deelvraag luidt: *“Wat is de verhouding tussen publiekrecht en privaatrecht?”* In hoofdstuk drie zal ik deze deelvraag nader uitwerken aan de hand van de diverse rechtsleren omtrent de verhouding tussen publiekrecht en privaatrecht.

De derde deelvraag luidt: *“Hoe dient het horizontaal toezicht convenant te worden gekwalificeerd?”* In hoofdstuk vier zal ik onderzoek gaan naar het rechtskarakter van het convenant en het bijpassende publiekrechtelijk en/of privaatrechtelijk normenkader.

Naar aanleiding van de juridische kwalificatie zal ik in hoofdstuk 5 aandacht besteden aan de rechtsbescherming onder het horizontaal toezicht. De deelvraag van hoofdstuk 5 luidt: *“Welke rechtsbescherming geniet een belastingplichtige/organisatie onder het horizontale toezicht?”* Rode draad bij de beantwoording van deze deelvraag vormen de verschillende contractuele fasen: sluiting van een convenant, tijdens het convenant en (voortijdige) beëindiging van het convenant.

Mijn laatste deelvraag luidt: *“Past het horizontaal toezicht binnen het bestaande staatrechtelijk kader?”* Naar aanleiding van deze deelvraag zal ik aandacht besteden aan het horizontaal toezicht in het licht van de theorie van machtscheiding en het legaliteitsbeginsel. In hoofdstuk zeven zal ik tot mijn conclusie komen en antwoord geven op mijn onderzoeksvraag. Naar aanleiding van deze conclusie zal ik eventuele aanbevelingen doen aangaande de toekomst van het horizontale toezicht.

Comment [M1]: Waarom is dat de rode draad? Overigens vind ik het niet vreemd dat je hiermee een vergelijking maakt. Hier is voldoende materiaal over te vinden. Maar ook hier mis ik de aansluiting tussen de deelvraag en wat je vervolgens gaat doen.

1.4 Afbakening onderzoek

Mijn scriptie beperkt zich niet tot het publieke fiscale recht, maar zal over de grenzen naar het privaatrecht en het overige publiekrecht voeren. In mijn scriptie zal ik de convenanten analyseren tussen de Belastingdienst en particulieren. De convenanten tussen de Belastingdienst en overheidspartijen zullen buiten het bereik van deze scriptie blijven. De tekst van mijn scriptie is inhoudelijk afgesloten op 25 oktober 2012.

2. Horizontaal toezicht

2.1 Inleiding

De introductie van het horizontale toezicht betekende een grote vernieuwingsslag in het fiscale toezicht. Met de introductie van het horizontaal toezicht is een tweede vorm van toezicht van de Belastingdienst op de belastingbetaler ontstaan. Naast het horizontale toezicht kennen we al sinds jaar en dag het 'gewone' verticale toezicht. Door hun benaming lijken de twee vormen van toezicht elkaars tegenhanger te vormen. In tegenstelling tot het horizontale toezicht, is het verticale toezicht duidelijk verankerd in de Algemene Wet Rijksbelastingen. Het horizontale toezicht wordt ingevuld door middel van horizontaal toezicht convenanten.

Het horizontale toezicht kan worden geplaatst binnen een reeks van globale en nationale ontwikkelingen op het gebied van corporate governance, accountancy standaarden en veranderde maatschappelijke inzichten. Kenmerken van al deze veranderingen zien we dan ook terug in de opzet van het horizontale toezicht. Deze ontwikkelingen zullen het startpunt vormen van het hoofdstuk, zoals zij ook de opmaat voor het horizontaal toezicht vormen. Vervolgens zal ik de ontwikkeling van het horizontaal toezicht in Nederland schetsen. Daarna zal ik het horizontaal toezicht inhoudelijk beschouwen met speciale aandacht voor de pijlers van het horizontaal toezicht: het Tax Control Framework (hierna: TCF), het schillenmodel en de horizontaal toezicht convenanten.

2.2 Ontwikkeling Horizontaal toezicht

Ruim tien jaar geleden kwam de Fiskus tot het inzicht dat het 'normale' verticale toezicht onvoldoende mogelijkheden bood om de uitdagingen van het nieuwe millennium het hoofd te kunnen bieden. De Fiskus zag zich geconfronteerd met een steeds maar toenemend aantal belastingplichtigen, een sterk groeiende omvang van het handelsverkeer en een al maar groeiend aantal toeslaggerechtigden.¹⁰ Door deze ontwikkelingen groeiden de uitvoeringslasten voor de Fiskus en de administratieve lasten voor de belastingplichtigen. De geschetste ontwikkelingen raakten niet alleen de Fiskus. De overheid werd over de hele lijn geconfronteerd met soortgelijke ontwikkelingen.¹¹

¹⁰ [Rapport](#) Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar*

—het moet, Den-Haag 2012, p. 17.

¹¹ [Rapport](#) Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar*

—het moet, Den-Haag 2012, p. 17.

2.2.1 Maatschappelijke ontwikkelingen

Maatschappelijke ontwikkelingen vanaf de twintigste eeuw speelden een belangrijke rol bij de toename van de regeldruk. Deze regeldruk omvat- administratieve lasten, nalevingskosten, gebrekkige dienstverlening en toezichtlasten.¹² De opbouw van de verzorgingsstaat en het optimistische geloof na de tweede wereldoorlog in de maakbaarheid van de samenleving vormen samen een twee belangrijke oorzaken van de toename van het aantal wettelijke regels. De overheid ontdekte wetgeving als sturingsinstrument. De Europese integratie bracht bovendien een stroom van regelgeving vanuit Brussel opgang.¹³ Deze enorme toename van het aantal regels zorgde voor meer administratieve en nalevingslasten voor de burger. De overheid ging in de loop van de jaren ' 80 van de vorige eeuw spiegelen aan het bedrijfsleven; de burger werd een klant en 'targets' moesten worden gehaald. Het bedrijfsmatig denken leidde tot een hoge mate van geautomatiseerde dienstverlening waarin verantwoordingsprocessen uit het oog werden verloren.¹⁴ De dienstverlening door de overheid verslechterde als gevolg van deze ontwikkelingen.^{15 16}

In het rapport 'De toekomst van de nationale rechtstaat' waarschuwt de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (hierna WRR) voor de al maar toenemende regeldruk.¹⁷ De WRR analyseert de ontwikkelingen in het licht van de internationalisering en individualisering van onze samenleving. De raad beschrijft onder andere een horizontalisering van de Nederlandse samenleving.¹⁸ Het rapport wees op de noodzaak voor de overheid om na te denken over deze veranderde verhouding overheid – burger. Burgers zijn mondiger geworden dan in het verleden, bovendien zijn ook de verwachtingen van de burger met betrekking tot de overheid veranderd. De burger ziet de overheid meer en meer als een partner bij de verwezenlijking van doelen. De WRR schreef dat de overheid zou moeten streven naar een meer gelijkwaardige relatie met haar burgers en meer ruimte voor zelfre-

¹² Deze definitie van regeldruk is ontleend aan: Programma Regeldruk Bedrijven 2011-2015, bijlage bij Kamerstukken II 2010/2011, 29515, nr. 327.

¹³ [Rapport](#) Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den-Haag 2012, p. 18.

¹⁴ Ringeling, A.B., *Het imago van de overheid: de beoordeling van prestaties van de publieke sector*, Den-Haag: VUGA 1993.

¹⁵ [Rapport](#) Nationale ombudsman, *De maakbare overheid, verslag van 19 april 2006 over 2005*, Den-Haag: Bureau nationale ombudsman 2006.

¹⁶ Raad van State, *Jaarverslag 2005*, Den-Haag: 27 april 2006.

¹⁷ Het rapport is online na te lezen via www.wrr.nl/publicaties.

¹⁸ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *Rapport, De toekomst van de nationale rechtsstaat*, 2002, p.117.

guling moeten laten.¹⁹ De overheid kan zo effectiever opereren. Een belangrijke voorwaarde voor het slagen van deze benadering is volgens de WRR meer ruimte voor uitvoerende instanties.²⁰

Naast een veranderd denken over de relatie overheid – burger is er nog een belangrijke ontwikkeling te signaleren. Burgers verwachten van ondernemingen dat zij nadenken over de maatschappij waarin zij opereren. Maatschappelijk verantwoord ondernemen is daarmee in het afgelopen decennium een belangrijke pijler van het ondernemingsbeleid geworden. Klimaatverandering en meer recent de kredietcrisis dragen bij aan de vlucht van het maatschappelijk verantwoord ondernemen. Deze ontwikkelingen raken ook de fiscaliteit. Een agressieve tax planning om zo min mogelijk belasting te betalen past niet binnen het kader maatschappelijk verantwoord. Binnen het maatschappelijk verantwoord ondernemen wordt ook van een onderneming verwacht dat zij een bijdrage levert voor de financiering van B.V. Nederland.

2.2.2 Corporate Governance

De ontwikkelingen op het vlak van corporate governance hangen nauw samen met de boekhoudschandalen die aan het licht kwamen aan het begin van het vorige decennium. Boekhoudschandalen bij Enron, Worldcom, Ahold en Parmalat zorgden voor een flinke dosis wantrouwen in de financiële verslaggeving van beursgenoteerde bedrijven, nu bleek dat zowel interne als externe controlesystemen onder de maat waren. De boekhoudschandalen waren in Verenigde Staten aanleiding voor de Sarbanes Oxley Act (hierna SOx) in 2002.^{21 22} Deze wet moest het vertrouwen in de financiële markten terug brengen. De twee belangrijkste art.en van SOx, in de context van deze scriptie, zijn de art.en 302 en 404.²³ Art. 302 SOx legt de leiding van een beursgenoteerde vennootschap de verplichting om verklaringen af te leggen met betrekking tot de juistheid van de gepubliceerde financiële informatie; de zogenoemde ‘in control’ statements. Deze te publiceren informatie omvat ook de informatie met betrekking tot belastingen. Verder wordt de leiding van de vennootschap verantwoordelijk gehouden voor het goed functioneren van het interne controlesysteem. Art. 404 SOx bepaalde initieel dat een verklaring van een externe accountant met betrekking tot het goed functioneren van het interne financiële controle-systeem moest worden opgenomen. De externe accountant

¹⁹ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Rapport, ‘De toekomst van de nationale rechtsstaat’, 2002, p.147.

²⁰ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Rapport, ‘De toekomst van de nationale rechtsstaat’, 2002, p.111.

²¹ Institute of Directors, *The handbook of international corporate governance*, 2nd Edition, London: Kogan Page 2009, p. 148.

²² De Sarbanes-Oxley Act is globaal van toepassing op ondernemingen met een noteringen aan een Amerikaanse beurs voor ‘any security’. De term ‘security’ heeft dezelfde betekenis als in sectie 3(a) van de Securities Exchange Act uit 1934.

²³ De complete SOx wetgeving is te vinden via www.findlaw.com.

controleerde dus eigenlijk de verklaringen van het management betreffende het goed functioneren van het interne financiële controlesysteem. Inmiddels is deze taak van de externe accountant geschrapt.²⁴

In 2003 werd door de commissie Tabaksblad de Nederlandse Corporate Governance Code (hierna: Code Tabaksblad) gepubliceerd mede geïnspireerd door de SOx-wetgeving in de VS.²⁵ In de Code Tabaksblad zijn principes neergelegd met betrekking tot goed ondernemerschap en goed toezicht op dit ondernemerschap. Deze principes moeten worden gezien als algemene opvattingen over juiste corporate governance.²⁶ De principes worden uitgewerkt in 'best-practice' bepalingen. Van de bepalingen in de Code Tabaksblad kan onder omstandigheden worden afgeweken, hiervoor geldt het 'pas toe of leg uit'-principe; wanneer een vennootschap er voor kiest af te wijken van de 'best-practices' dient zij dit te motiveren.²⁷ De Code Tabaksblad is door dit principe flexibeler dan de SOx, waarbij de regels strikt moeten worden toegepast. De Code Tabaksblad ziet, net als de SOx, ook op de fiscale positie van een vennootschap. In hoofdstuk II.1 van de code is het principe met betrekking tot het bestuur van de vennootschap neergelegd. Met name de 'best-practices' II.1.3 en II.1.4 zijn fiscaal relevant. Deze 'best-practices' zien op het interne controle systeem van een vennootschap. II.1.3 verplicht een vennootschap een op die onderneming toegesneden risicobeheersing- en controlesysteem te hebben. II.1.4- bepaalt dat het bestuur van de vennootschap in het jaarverslag een onderbouwde verklaring moet afleggen over het goed functioneren van het interne risicobeheersing- en controlesysteem; zogenoemde 'in control' statements. Eventuele wijzigingen in het systeem dienen ook te worden gemeld. Bovendien dient het functioneren van het interne risicobeheersing- en controlesysteem ook te zijn besproken met de raad van commissarissen en de auditcommissie. II.1.3 en II.1.4 van de Code Tabaksblad vertonen sterke overeenkomsten met de al eerder genoemde bepalingen in SOx-wetgeving.

2.2.3 Accounting regels

Door de ontwikkelingen op het corporate governance vlak, werd het zeer relevant om te weten welke gegevens betreffende de belastingen moeten worden opgenomen in de jaarrekening. Internationaal gelden er verschillende standaarden. Voor Nederland zijn de regels van de NL GAAP en het IFRS

²⁴ Besluit van SEC 23-05-2007 "to adopt interpretive guidance that would make companies' assessments under section 404 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 more flexible".

²⁵ Nederlandse Corporate Governance Code, Staatscourant 27 december 2004, nr. 250, p. 35 De Code Tabaksblad is van toepassing op alle vennootschappen met een statutaire zetel in Nederland waar van aandelen of certificaten van aandelen zijn toegelaten tot de officiële notering van een van overheidswege erkende effectenbeurs. De Code is niet van toepassing op beleggingsinstellingen die als financiële producten kunnen worden aangemerkt.

²⁶ Nederlandse Corporate Governance Code, Staatscourant 27 december 2004, nr. 250, p. 35.

²⁷ Nederlandse Corporate Governance Code, Staatscourant 27 december 2004, nr. 250, p. 35.

van belang. De regels voor van de NL GAAP vinden hun basis in het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW).²⁸ De concrete uitwerking van deze regels heeft plaatsgevonden door middel van richtlijnen die worden uitgevaardigd door de Raad voor de jaarverslaggeving. Deze richtlijnen zijn echter juridisch niet bindend maar in de praktijk wel gezaghebbend.²⁹ De IFRS-regels met betrekking tot de winstbelasting zijn uitgewerkt in IAS 12 'Income Taxes'. Tegenwoordig vertonen het IFRS en NL GAAP sterke gelijkenis na aanpassing van de Nederlandse wet. Beide standaarden stellen eisen aan te publiceren financiële informatie waar het gaat om een materiële belastingpost. De regels betreffen of, voor welk bedrag en met welke toelichtingen de belastingpost dient te worden opgenomen.³⁰ Niet alle belastingposten zijn op voorhand zeker; dat wil zeggen dat duidelijk is op welk bedrag zij zullen gaan uitkomen. Onzekere belastingposten zijn posten waarbij het bedrag mogelijk door de Fiscus betwist zal worden. Deze onzekere posten zullen vooral voorkomen wanneer de wet niet duidelijk is of open normen hanteert.³¹ In het IAS 12 zijn voor deze categorie posten geen speciale regels opgenomen; er is slechts de hoofdregel: belastingschulden dienen te worden opgenomen voor het bedrag dat de onderneming verwacht te moeten betalen aan de Fiscus. Wanneer een standaard geen speciale regels geeft, moet, op grond van IAS 8, gekeken worden naar soortgelijke regelgeving binnen de IFRS standaarden.³² IAS 37 bevat dergelijke soortgelijke regelgeving. Hoewel deze standaard niet van toepassing is op de verwerking van onzekere belastingposities in de jaarrekening moet de systematiek van IAS 37 toch worden gehanteerd.³³ Op basis van IAS 37 moet een belastingschuld worden opgenomen in de jaarrekening als *waarschijnlijk* is dat er aanvullende belasting moet worden betaald. *Waarschijnlijk* wil zeggen een kans groter dan 50%. Deze maatstaf laat de nodige ruimte voor interpretatie.

2.2.4 Sociale wetenschappen

De sociale wetenschappen hebben in belangrijke mate bijgedragen aan veranderde inzichten op het vlak van naleving (compliance). Sinds de jaren '70 van de vorige eeuw vinden wetenschappers bewijs dat naleving van belastingwetgeving mede afhankelijk is van sociale factoren, zoals normen en waarden.³⁴ Deze normen en waarden vallen uiteen in persoonlijke normen en sociale normen. Persoonlij-

²⁸ Belangrijke bepalingen in het burgerlijk wetboek zijn: art 2:374 lid 4 onderdeel a, 2:375 lid 1 onderdeel h, 2:377 lid 1 onderdeel a en b, 2:390 lid 5 en 2:373 BW.

²⁹ Simonis, P.H.M., 'Over corporate governance, jaarrekeningenrecht en horizontaal toezicht', *WFR* 2008/5.

³⁰ Simonis, P.H.M., 'Over corporate governance, jaarrekeningenrecht en horizontaal toezicht', *WFR* 2008/5.

³¹ Naarding, E.W.J. en Stoffelen, S., 'Twijfels rondom voorstel onzekere belastingposities', *WFR* 2010/131.

³² www.ifrs.org.

³³ www.ifrs.org.

³⁴ Zie onder andere: Schmolders, G., 'Survey research in public finance: A behavioral approach to fiscal theory',

ke normen hebben een zeer significante invloed op de naleving van fiscale wetgeving.³⁵ Met betrekking tot sociale normen laten de wetenschappelijke onderzoeken een meer ambigue beeld zien.

2.3 Ontwikkeling Horizontaal toezicht in de fiscale context

In 2003 heeft het kabinet Balkenende II het actieplan 'Andere overheid' gepubliceerd naar aanleiding van het rapport van de WRR. Het kabinet streeft middels-door middel van het actieplan naar meer initiatief bij de burger zelf en wil een groter beroep doen op maatschappelijke krachten.³⁶ Deze nieuwe zienswijze zal volgens het kabinet ook gevolgen hebben voor de handhaving en toezicht door de overheid. Het kabinet ziet de noodzaak om de hiërarchische manier van toezicht (verticaal toezicht) en handhaving aan te passen. Het kabinet zegt in het actieplan te gaan streven naar horizontale verantwoordingsrelaties om optimaal het concept van een 'civil society' te benutten. De overheid zal meer toezicht op het toezicht gaan houden; men spreekt ook wel van metatoezicht.^{37 38} **Onder het metatoezicht draagt de overheid een systeemverantwoordelijkheid en zorgt voor de inrichting van een systeem van 'checks en balances' op de verschillende terreinen van toezicht.**³⁹

Op 3 juni 2004 schreef de toenmalige Staatssecretaris in een brief aan de Tweede Kamer dat ook de Belastingdienst de mogelijkheden met betrekking tot horizontaal toezicht zou gaan verkennen.⁴⁰ De Staatssecretaris stelt verder te streven naar meer balans in het handhaving regime; naast een zwaarder handhaving regimes voor de 'boeven' wil hij een lichtere vorm van handhaving introduceren voor de belastingplichtige die hun fiscale verplichtingen correct nakomen.⁴¹ Op 8 april 2005 schreef de Staatssecretaris wederom een brief aan de Kamer met betrekking tot het horizontaal toezicht.⁴² Middels-Door middel van deze brief gaf hij invulling aan de maatregelen, zoals aangekondigd in de brief van 3 juni 2004 en de verkenning van horizontaal toezicht. In deze brief formuleerde de Staatssecretaris wat dient te worden verstaan onder horizontaal toezicht in de fiscaliteit: *"Bij horizontaal toezicht gaat het om wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst, het scherper naar elkaar aangeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te hand-*

Public Finance, 1970 nr. 25, p. 300-306 en Spicer, M.W., & Lundstedt, S.B., 'Understanding tax evasion', *Public Finance*, 1976 nr. 31, p. 295-305.

³⁵ Zie onder andere: Porcano, T.M., 'correlates of tax evasion', *Journal of Economic Psychology*, 1988, 9(1), p. 47-67 en Reckers, P.M.J., Sanders, D.L. & Roark, S.J., 'The influence of ethical attitudes on taxpayer Compliance', *National Tax Journal*, 1994, nr. 47, p. 825-836.

³⁶ Actieplan 'Andere Overheid', 2003, p. 3.

³⁷ Actieplan 'Andere Overheid', 2003, p. 28.

³⁸ Civil society: de maatschappelijke sfeer buiten de overheid en de markt, waarin burgers en maatschappelijke organisaties gezamenlijk hun doelen kunnen verwezenlijken.

³⁹ Actieplan 'Andere Overheid', 2003, p. 28.

⁴⁰ Kamerstukken II, 2003-2004, 29643, nr. 2, p. 3.

⁴¹ Kamerstukken II, 2003-2004, 29643, nr. 2, p. 6.

⁴² Brief Staatssecretaris 8 april 2005, *NTFR* 2005-451.

*haven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken. De onderlinge verhoudingen en de communicatie tussen burger en overheid verschuiven daarmee naar een meer gelijkwaardige situatie. (...) Horizontaal toezicht vervangt het verticale toezicht niet. Het zal ook nodig blijven verticaal toezicht uit te oefenen, omdat niet alle belastingplichtigen het even nauw nemen met de aan hen opgelegde fiscale en douaneverplichtingen”.*⁴³

Staatssecretaris Wijn onderscheidt verder een aantal verschillende doelgroepen met betrekking tot het horizontale toezicht. Hij noemt in zijn brief de volgende categorieën: Zeer Grote Ondernemingen, Midden- en Kleinbedrijf, particulieren, douane maar ook financiële intermediairs (particulieren en douane vallen buiten het bereik van deze scriptie).⁴⁴ De Belastingdienst voorziet in verschillende vormen van uitvoering van het horizontale toezicht per doelgroep. De Belastingdienst zal met betrekking tot ZGO's streven naar individuele horizontaal toezicht convenanten; nog in 2005 zal een proef worden gestart voor deze categorie ondernemingen. Gezien de omvang van het MKB ziet de Belastingdienst hier geen mogelijkheid voor individuele overeenkomsten, maar wil zij convenanten afsluiten met brancheorganisaties en verenigingen. De samenwerking met de financiële intermediairs zal vooral gericht zijn op het terugdringen van het individueel repressief toezicht en administratieve lasten. Sinds het versturen van bovengenoemde brieven heeft de Belastingdienst in 2005 een proef gestart met 20 ZGO's. In 2006 werd deze proef nog eens uitgebreid met nog eens twintig ondernemingen.

In 2008 volgde de ontwikkeling van het horizontaal toezicht voor het MKB. Het MKB werd gesplitst in twee categorieën, namelijk de Middel Grote Ondernemingen (hierna: MGO) en de overige ondernemingen. Voor de MGO-categorie werd een proef gestart met een honderdtal ondernemingen⁴⁵. In het MGO-categorie werd met iedere onderneming afzonderlijk een convenant gesloten, zoals ook het geval is met de ZGO. Deze MGO zullen (in de toekomst) met betrekking tot het horizontaal toezicht samen met de ZGO in een categorie worden geschaard.⁴⁶ De categorie overige ondernemingen was en is te groot (1,2 miljoen) voor de mogelijkheid van individuele convenantsluiting. Voor de categorie overige ondernemingen zocht de Belastingdienst de samenwerking met financiële dienstverleners; eind 2008 sloot de Belastingdienst convenanten met organisaties van deze financiële dienstverleners. Daarnaast werd het blikveld nog verder verruimd richting de niet-commerciële / over-

⁴³ Brief Staatssecretaris van financiën 8 april 2005, *NtFR* 2005-451.

⁴⁴ De Staatssecretaris van financiën verstaat, zo blijkt uit zijn brief van 8 april 2005, onder een zeer grote onderneming het volgende: zeer grote ondernemingen entiteiten die vanwege hun omvangrijke en complexe, veelal grensoverschrijdende, structuur hun dynamiek en de grootte van het fiscale belang permanente individuele aandacht in het toezicht verdienen.

⁴⁵ Poolen, W.M., 'Horizontaal toezicht uit het perspectief van de belastingdienst', *TFO* 2009/16.

⁴⁶ www.belastingdienst.nl.

heidssector; met gemeenten en provincies werden individuele convenanten gesloten.⁴⁷ De Belastingdienst rolde zo het horizontale toezicht binnen een termijn van vijf jaar uit over Nederland. In de komende paragraaf zal ik een overzicht geven van de kenmerken van het fiscale horizontaal toezicht.

2.4 Uitgangspunten Horizontaal Toezicht

In de bovenstaande paragraaf citeerde ik de toenmalige Staatssecretaris Wijn van financiën. In dit citaat werden al een aantal belangrijke kenmerken van het horizontale toezicht genoemd. In deze paragraaf zal ik de kernpunten uitwerken zodat een compleet overzicht ontstaat van de uitgangspunten van het horizontale toezicht. Een nadere uitwerking van het Tax Control Framework, het schillenmodel en de horizontaal toezicht convenanten volgt in paragraaf vijf tot en met zeven.

Kernwoorden van het horizontaal toezicht zijn wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie.⁴⁸ Ieder afzonderlijk vormt een **peilerpijler** voor de horizontalisering van het toezicht. Wederzijds vertrouwen ziet volgens de leidraad horizontaal toezicht op de verhouding tussen belastingplichtige en de Fiscus. De Belastingdienst onderscheidt hier twee elementen van het vertrouwen die een rol spelen:

1. Welke verwachtingen hebben de belastingplichtige en de Fiscus van elkaar?
2. Welke mate van onzekerheid zijn beide bereid te lopen?⁴⁹

Het vertrouwen speelt een cruciale rol, nu de kennis- en informatiepositie van Fiscus en belastingplichtige ongelijk is. De omvang van het vertrouwen bepaalt de relatie met betrekking tot de onzekerheden/fiscale risico's; de Fiscus noemt dit ook wel het klantbeeld van een belastingplichtige. De transparantie slaat zowel op het gedrag van de Fiscus als op dat van de belastingplichtige. De Fiscus moet helder weergeven waarom het bepaalde vragen aan een belastingplichtige stelt, alsmede over de wijze waarop het toezicht op de belastingplichtige wordt ingevuld. De belastingplichtige moet op zijn beurt openheid geven over zijn belastingstrategie en alle ter zake doende fiscale gebeurtenissen; dit betekent praktisch dat er in de aangifte geen standpunten worden ingenomen die niet van tevoren bij de Fiscus zijn gemeld en door gepraat.⁵⁰ Als tijdens de bovengenoemde uitwisseling blijkt dat Fiscus en belastingplichtige een tegengesteld belang hebben en andere posities innemen met betrekking tot de fiscale feiten zullen beide partijen begrip voor elkaar moeten opbrengen; zij dienen

⁴⁷ Poolen, W.M., 'Horizontaal toezicht uit het perspectief van de belastingdienst', *TFO* 2009/16.

⁴⁸ Leidraad Horizontaal toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 7, www.belastingdienst.nl.

⁴⁹ Leidraad Horizontaal toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 7, www.belastingdienst.nl.

⁵⁰ Leidraad Horizontaal toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 7, www.belastingdienst.nl.

elkaars belangen te respecteren. Een verschil van mening is echter niet op voorhand reden voor beëindiging van het convenant. Fiscus en belastingplichtige worden aangemoedigd samen tot consensus te komen. Het convenant bevat geen geschillenregeling nu dit in strijd zou zijn met de geest van het horizontaal toezicht.

Op basis van de hierboven beschreven situatie kan er in het heden 'ex ante' worden geopereerd in plaats van de oude 'ex post' benadering. Standpunten kunnen in de actualiteit worden afgestemd zodat het doen van aangifte slechts formaliteit wordt.

Belangrijke andere begrippen in relatie tot het horizontaal toezicht zijn 'fair share' en 'compliant' gedrag. In het horizontaal toezicht wil de Belastingdienst komen tot aanvaardbare aangiftes. Dit betekent dat de belastingplichtige zich 'compliant' moet gedragen; de aangifte moet voldoen aan de geldende wet- en regelgeving en vrij zijn van materiele fouten. Zonder 'compliant' gedrag zal er immers geen sprake zijn van vertrouwen. De 'fair share' benadering ziet duidelijk op de houding van een onderneming; van een onderneming wordt verwacht dat zij haar aandeel in de belastingen betaalt en niet zoveel mogelijk haar best doet om deze te ontwijken. De Fiscus verwacht in het horizontale toezicht van een onderneming een hoge belastingmoraal.

2.5- Tax Control Framework

In de voorgaande paragraaf is het theoretische kader van het horizontaal toezicht geschetst; belangrijk is nu hoe Fiscus en belastingplichtige praktisch invulling geven aan wederzijds vertrouwen, transparantie en begrip. Bij de invulling van de eerste twee kenmerken speelt het Tax Control Framework (hierna: TCF) een grote rol. Belangrijk voor een goede vertrouwensrelatie is dat de onderneming goed op de hoogte is van haar financiële processen en risico's. Zonder een goed overzicht zou de belastingplichtige immers niet alle relevante informatie met de Fiscus delen of mogelijke risico's kunnen aankaarten. Het is dus van groot belang dat er sprake is van een goedwerkend intern beheersingssysteem en meer specifiek van een goed werkend TCF. Het TCF vormt dus een onderdeel van het totale interne beheersingssysteem. Het is dan ook de regel dat alleen ondernemingen die hun TCF op orde hebben voor horizontaal toezicht in aanmerking komen.⁵¹

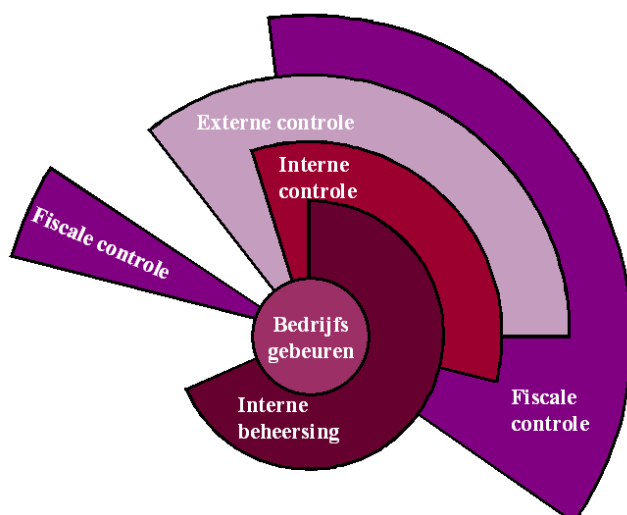
Het TCF ziet specifiek op de gehele fiscale functie van een onderneming; belangrijke kanttekening bij het voorgaande is dat de fiscale functie zich niet beperkt tot de fiscale afdeling. De Fiscus heeft geen minimum eisen opgesteld waaraan een TCF zou moeten voldoen, wel formuleert zij in de notitie Tax

⁵¹ [Notitie](#) Tax Control Framework: 'van risicogericht naar 'in control': het werk verandert', p. 4, www.belastingdienst.nl.

Control Framework een aantal handvaten voor een goed TCF. De Fiscus gaat hierbij uit van het model 'Levers of Control' van Simons.⁵² Het TCF speelt in het horizontaal toezicht slechts een rol in het segment van de ZGO en MGO. In het MKB segment wordt bij het toezicht voortgebouwd op het werk van en de kwaliteitsbewaking door de interne en externe accountant en fiscale dienstverleners.⁵³

2.6 Het schillenmodel

In het kader van het horizontaal toezicht wil de belastingdienst om tot een oordeel over de aanvaardbaarheid van een aangifte zoveel mogelijk gebruik maken van het werk dat al door anderen is gedaan. De belastingdienst wil zoveel mogelijk gebruik maken van informatie die al beschikbaar is.⁵⁴ Om deze manier van toezicht te verwezenlijken is de Belastingdienst in alle segmenten van het horizontaal toezicht gaan werken op basis van het schillenmodel.⁵⁵



Afbeelding 1: Schillenmodel ontleend aan de leidraad horizontaal toezicht individuele klantbehandeling.⁵⁶

⁵² Simons, R., *Levers of Control, How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Boston Massachusetts: Harvard Business School Press, 1995.

⁵³ Leidraad Horizontaal toezicht MKB: fiscale dienstverleners, p.18-19 en Leidraad Horizontaal toezicht MKB: brancheorganisaties, p. 16, www.belastingdienst.nl.

⁵⁴ [Rapport](#) Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den-Haag 2012, p. 41-42.

⁵⁵ [Rapport](#) Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den-Haag 2012, p. 41-42.

⁵⁶ Leidraad Horizontaal toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 9-10, www.belastingdienst.nl.

De Belastingdienst maakt gebruik van de informatie van het interne controle- en beheerssysteem (TCF in ZGO/MGO segment) en de informatie van de interne en externe accountant en fiscale dienstverleners. De belastingdienst past haar toezicht aan naarmate meer expertise is gebruikt bij de totstandkoming van de aangifte.⁵⁷ De Fiscus kan zo gericht controleren en haar toezicht (steekproefsgewijs) effectiever inzetten.⁵⁸

2.7 Horizontaal toezicht convenanten

Wanneer de Fiscus en (groepen) belastingplichtige(n) of financiële dienstverleners willen samenwerken in het kader van het horizontale toezicht sluiten zij een handhavingsconvenant met de Fiscus. In het convenant worden afspraken gemaakt tussen belastingplichtige en de Fiscus om op basis van wederzijds vertrouwen, open en transparant met elkaar om te gaan. De afspraken staan in het teken van de totstandkoming van een aanvaardbare aangifte.⁵⁹ Het soort convenant is afhankelijk van het marktsegment waarin een belastingplichtige opereert. Het ZGO en MGO segment sluiten op individuele basis een convenant met de Belastingdienst. Voor het MKB zijn twee 'smaken' van het handhavingsconvenant mogelijk. Het MKB kan zich scharen onder het horizontale toezicht door aansluiting te zoeken bij een convenant tussen de Fiscus en een financiële dienstverlener of een convenant tussen de Fiscus en een branche organisatie.⁶⁰

2.7.1 Individuele horizontaal toezicht convenanten

De individuele convenanten zijn gebaseerd op een viertal uitgangspunten.⁶¹ Ten eerste streeft de Fiscus samen met de belastingplichtige naar een effectieve werkwijze door middel van continue actueel inzicht in relevante feiten en gebeurtenissen. De Belastingdienst verplicht zich tot het spoedig innemen van standpunten en zal zo de rechtszekerheid vergroten. Ten tweede is het convenant gebaseerd op de kernbegrippen van het horizontaal toezicht: wederzijds begrip, vertrouwen- en transparantie. Als derde uitgangspunt geldt dat de rechten en plichten van zowel Fiscus als belastingplichtige op basis van de huidige wet- en regelgeving onverkort van toepassing zijn en blijven.⁶² Als laatste uitgangspunt geldt dat het convenant slecht betrekking heeft op de Nederlandse heffing van alle rijksbelastingen en de invordering van belastingschulden.

⁵⁷ Leidraad Horizontaal toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 9-10, www.belastingdienst.nl.

⁵⁸ Snippe, M. en Kamerling, R., *Belastingcontrole*, Deventer: Kluwer 2009, p. 37.

⁵⁹ [Rapport](#) Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag 2012, p. 34.

⁶⁰ Lint, A.J. van, 'Horizontaal toezicht', *NDFR formeel belastingrecht*, www.ndfr.nl.

⁶¹ Leidraad Horizontaal toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 7-8, www.belastingdienst.nl.

⁶² Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 oktober 2009, DB2009/624M.

De individuele convenanten in horizontaal toezicht kennen een standaardtekst.⁶³ Deze standaardtekst is geschreven in algemene bewoordingen en is geschikt voor gebruik in het gehele ZGO/MGO segment. Het uitgangspunt is dat niet wordt afgeweken van de standaard conventanttekst in het kader van rechtsgelijkheid, doelmatigheid en neutraliteit.⁶⁴ Slechts bij hoge uitzondering is het afwijken van de standaardtekst mogelijk. Afwijking van de standaardtekst kan slechts geschieden na consultatie van het behandelteam, de leidinggevende belastingambtenaren en de landelijk coördinatoren horizontaal toezicht.⁶⁵ Eventuele afwijkingen van de standaardtekst worden getoetst aan de volgende criteria:

1. er is sprake van een inhoudelijke toevoeging;
2. het maatwerk is noodzakelijk;
3. er zijn geen andere mogelijkheden om de betreffende afspraak te maken;
4. er is geen sprake van conflict met de standaardtekst.⁶⁶

De standaardtekst behelst een zestal afspraken. De Fiscus en belastingplichtige spreken af dat laatstgenoemde zorg draagt voor een intern beheersingssysteem plus een interne en externe controle. Deze drie waarborgen moeten leiden tot een aanvaardbare aangifte. Een aanvaardbare aangifte is een aangifte conform de wet en overige regelgeving.⁶⁷ Een belastingplichtige legt feiten en standpunten, waarover mogelijk geen consensus bestaat, zo spoedig mogelijk voor aan zijn contactambtenaar bij de Belastingdienst. Afstemming dient zo actueel mogelijk te geschieden. De Belastingdienst neemt op zijn beurt zo spoedig mogelijk een standpunt in en gaat daarbij het overleg met belastingplichtige niet uit de weg. Tevens houdt de Belastingdienst rekening met relevante lopende termijnen bij het innemen van standpunten. De Fiscus stelt bovendien de aanslag zo snel mogelijk vast in overleg met de belastingplichtige. Informatieverstrekking door belastingplichtige aan de Fiscus geschiedt altijd zo snel mogelijk en altijd zo volledig en duidelijk mogelijk.⁶⁸

⁶³ Een voorbeeld van deze standaardtekst is te raadplegen via www.belastingdienst.nl.

⁶⁴ Leidraad Horizontaal toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 31, www.belastingdienst.nl.

⁶⁵ Leidraad Horizontaal toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 31, www.belastingdienst.nl.

⁶⁶ Leidraad Horizontaal toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 31, www.belastingdienst.nl.

⁶⁷ [Rapport](#) Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den-Haag 2012, p. 34/35.

⁶⁸ [Rapport](#) Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den-Haag 2012, p. 35.

Formatted: Justified

Formatted: Justified

Formatted: Justified

Naast de algemene uitgangspunten en bepalingen kunnen de Fiscus en belastingplichtige in het horizontaal toezicht werkafspraken maken. Deze werkafspraken mogen nadrukkelijk geen gestalte geven aan normen en begrippen uit de standaardtekst. Daarnaast is het niet toegestaan om werkafspraken over termijnen in het convenant te verankeren. Aanvullende werkafspraken worden niet opgenomen in de standaardtekst van het convenant en mogen bovendien niet worden opgenomen in een overeenkomst bij het convenant.⁶⁹ Bij het afsluiten van het convenant kunnen afspraken worden gemaakt over het afhandelen van zaken uit het verleden. Deze afspraken worden niet opgenomen in het convenant, maar worden vastgelegd in een gespreksverslag.⁷⁰ De individuele convenanten bevatten geen geschillenbepalingen. Men acht een dergelijke bepaling strijdig met de essentie van het horizontaal toezicht. Een convenant kent slechts een bepaling over beëindiging van het convenant. Deze beëindiging kan plaatsvinden door eenzijdige opzeggen door een van beide partijen na een overlegtraject.⁷¹

2.7.2 Convenanten met financiële dienstverleners

De omvang van het MKB-segment verhindert de Fiscus een convenant te sluiten met iedere individuele belastingplichtige in dit marktsegment. Door convenanten met financiële dienstverleners wil de Belastingdienst zoveel mogelijk compliant gedrag en aanvaardbare aangiften in het MKB-segment bewerkstelligen. De Fiscus wil nadrukkelijk gebruikmaken van het voorwerk dat al is gedaan door de financiële specialisten voor een belastingplichtige. **De inhoud en uitgangspunten van het convenant verschillen niet van de convenanten in het ZGO/MGO-segment; slechts de uitwerking verschilt en is toegespitst op het MKB-segment.**

2.7.3 Convenanten met brancheorganisaties

Convenanten met brancheorganisaties bestaan uit twee soorten convenanten; het zuivere brancheconvenant en het horizontaal toezicht brancheconvenant. De eerste variant ziet op branche specifieke fiscale problemen. Brancheorganisatie en Fiscus spreken in deze convenanten op voorhand af hoe om te gaan met deze fiscale feiten. In de tweede variant worden mede afspraken gemaakt over het aangepaste toezicht regime.⁷² De meeste convenanten met branche organisaties betreffen zuivere

⁶⁹ [Rapport](#) Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar*

—het moet, Den-Haag 2012, p. 35.

⁷⁰ Zie standaardtekst individueel convenant horizontaal toezicht, www.belastingdienst.nl.

⁷¹ [Rapport](#) Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar*

—het moet, Den-Haag 2012, p. 36.

⁷² [Rapport](#) Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar*

Formatted: Justified

Formatted: Justified

brancheconvenanten, nu de Belastingdienst ingeval van een horizontaal toezicht brancheconvenant aanhaakt bij al bestaande zelfregulering van de sector, bijvoorbeeld gedragscodes, tuchtrecht of certificeringsprocessen. Deze interne controle binnen een branche is een harde voorwaarde om te kunnen komen tot een horizontaal toezicht brancheconvenant.⁷³ De inhoud en uitgangspunten van een horizontaal toezicht brancheconvenant komt op hoofdlijnen overeen met de afspraken die worden gemaakt in een individueel handhavingsconvenant in het ZGO/MGO-segment; **de insteek van het convenant is uiteraard aangepast op het MKB-segment.**

2.8 Conclusie

De basis begrippen van het horizontaal toezicht zijn vertrouwen, transparantie en wederzijds begrip tussen Fiscus en belastingplichtige. De Fiscus streeft in het horizontaal toezicht naar een gelijkwaardige relatie met een belastingplichtige. Het horizontale toezicht heeft te gelden als aangepast toezichtregime voor deelnemende belastingplichtigen. Het horizontaal toezicht is niet verankerd in wetgeving. De horizontale toezichtrelatie krijgt vorm door middel van een convenant. In het ZGO/MGO-segment worden individuele convenanten gesloten. In het MKB-segment sluit de Fiscus convenanten met financiële dienstverleners en brancheorganisaties. De convenanten bevatten geen geschillenregeling en vereisen een actieve informatie-uitwisseling door belastingplichtige met de Fiscus.

—het moet, Den-Haag 2012, p. 37.

⁷³ [Rapport](#) Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar*

—het moet, Den-Haag 2012, p. 37.

Formatted: Justified

Formatted: Justified

3. De verhouding tussen het publiek- en privaatrecht

3.1 Inleiding

In het Nederlandse recht wordt onderscheid gemaakt tussen het publiekrecht en het privaatrecht. De overheid heeft naast publiekrechtelijke bevoegdheden ook privaatrechtelijke bevoegdheden. In het privaatrecht gelden voor de overheid bijzondere regels, die niet gelden voor de (normale) private rechtssubjecten van het privaatrecht. Men spreekt ook wel van overheidsprivaatrecht. In dit onderdeel van het recht is sprake van spanning tussen de algemene privaatrechtelijke regels en de speciale regels die gelden voor de overheid wanneer zij privaatrechtelijk handelt.⁷⁴ Deze speciale regels vloeien voort uit de publieke taak van de overheid. Bij de uitvoering van haar publieke taak is de overheid gebonden aan de spelregels van het publiekrecht. Het publiekrecht geeft de overheid haar bevoegdheden en verplichtingen. Daarnaast creëert en reguleert het publiekrecht de (bijzondere) relatie tussen de overheid en andere overige rechtssubjecten.⁷⁵ Het publiekrecht en de publieke taak van de overheid beïnvloeden het speelveld van die overheid in het privaatrecht.⁷⁶ Deze beïnvloeding van het privaatrecht door het publiekrecht is geen eenrichtingsverkeer. In het overheidsprivaatrecht werken privaatrechtelijke regels ook door naar het publiekrecht.

3.2 De overheid als rechtssubject in het privaatrecht

De overheid wordt erkend als rechtssubject in het privaatrecht. Op grond van art. 2:1 lid 1 BW beschikken overheidsonderdelen als de Staat, Provincies, Gemeenten, Waterschappen over rechtspersoonlijkheid. Daarnaast beschikken op grond van art. 2:1 lid 1 BW alle lichamen met verordenende bevoegdheid krachtens de Grondwet over rechtspersoonlijkheid. Art. 2:1 lid 2 BW voegt daar aan toe

⁷⁴ Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 1.

⁷⁵ Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 9.

⁷⁶ Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 9.

dat andere lichamen waaraan een deel van de overheidstaak is opgedragen slechts rechtspersoonlijkheid bezitten voor zover dit uit het bij of krachtens de wet bepaalde volgt. Op basis van art. 2:1 lid 3 BW en art. 2:5 BW heeft de overheid rechtsbevoegdheid in het gehele privaatrecht met uitzondering van de delen die slechts gelden voor natuurlijke personen.

De bovengenoemde lichamen bestaan uit organen op grond van het publiekrecht. Deze organen hebben eigen bestuursrechtelijke en/of staatsrechtelijke bevoegdheden en taken.⁷⁷ Men spreekt wel van een gemeenschap van organen. Staatsrechtelijk en organisatorisch vormt een dergelijke gemeenschap van organen een eenheid.⁷⁸ De afzonderlijke publiekrechtelijke organen⁷⁹ bezitten geen eigen rechtspersoonlijkheid, tenzij specifiek bij of krachtens de wet rechtspersoonlijkheid is toegekend. De privaatrechtelijke handelingen van deze publiekrechtelijke organen worden toegerekend aan de rechtspersoon waar het bestuursorgaan deel van uit maakt.⁸⁰

De Belastingdienst is een bestuursorgaan op grond van art. 1:1 lid 1 sub a Awb. De Belastingdienst beschikt niet over eigen rechtspersoonlijkheid. Haar handelingen worden zodoende toegerekend aan de rechtspersoon waar de Belastingdienst deel uit maakt. De Belastingdienst is een orgaan van de Staat. De privaatrechtelijke handelingen van de Belastingdienst worden dus als zodanig toegerekend aan de Staat art. 2: lid 1 BW.⁸¹ De Belastingdienst bestaat uit diverse bestuursorganen. Organen van de Belastingdienst zijn op grond van de AWR en de Invorderingswet 1990 de Minister van financiën (en zijn Staatssecretaris), de directeur, de inspecteur, de Ontvanger en de deurwaarder.⁸² Privaatrechtelijke handelingen van deze organen van de Belastingdienst kunnen geschieden op basis van de rechtspersoonlijkheid van de Staat; deze privaatrechtelijke handelingen worden gezien als privaatrechtelijke handelingen van de Staat.

⁷⁷ Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 2.

⁷⁸ Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 2.

⁷⁹ Publiekrechtelijke organen zijn onder andere staatsrechtelijke organen en bestuursorganen ex 1:1 lid 1 Algemene wet bestuursrecht.

⁸⁰ Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 3.

⁸¹ Happé, R.H. e.a., *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, derde herziene druk, Deventer: Kluwer 2010, p. 13.

⁸² Art. 2 lid 3 aanhef en onderdelen a en b AWR, art. 2 lid 4 AWR, art. 3 AWR, art 2 lid 1 aanhef en onderdelen h, i, j Invorderingswet 1990, art. 3-5 Invorderingswet 1990.

3.3 De Rechtsleren

Het publiekrecht geeft de overheid haar bevoegdheden om haar taken te kunnen uitoefenen. Anderszijds biedt het publiekrecht de burger bescherming tegen het overheidsoptreden. Het publiekrecht kenmerkt zich door het eenzijdig overheidshandelen. De overheid is zodoende niet afhankelijk van de instemming van de burger wanneer zij rechtsgevolgen in het leven wil roepen.⁸³ Zij wordt geacht te handelen binnen de kaders van het algemeen belang.⁸⁴ Zoals we al in paragraaf 3.2 zagen heeft de overheid ook privaatrechtelijke bevoegdheden op grond van art. 2:5 jo. 2:1 BW. In het privaatrecht kan men over het algemeen slechts met meerszijdige rechtshandelingen rechtsgevolgen laten intreden. Instemming van de burger is dan weldegelijk een vereiste. Voor het handelen in de privaatrechtelijke context behoeft geen sprake te zijn van een specifiek doel, zoals de behartiging van het algemeen belang. Normering vindt hoofdzakelijk plaats door de redelijkheid en billijkheid; er is geen sprake van specifieke rechtsbescherming zoals in het publiekrecht.⁸⁵

Gezien het bovenstaande zijn het publiek- en privaatrecht rechtsgebieden met andere spelregels. Wat is nu de verhouding tussen deze beide rechtsgebieden? Wanneer is welk rechtsgebied van toepassing? In het navolgende zal blijken dat de verhouding tussen het publiek- en privaatrecht in belangrijke mate historisch is gekleurd. Welke normen beheersen het privaatrechtelijke handelen van de overheid en meer specifiek welke normen beheersen het covenant tussen de Fiscus en de belastingplichtige, dan wel financiële dienstverlener of branche-organisatie?⁸⁶ Dit hoofdstuk beoogt het algemene discussiekader met betrekking tot de verhouding tussen publiek- en privaatrecht te schetsen, nu zij relevant is voor de vraag naar de kwalificatie van het horizontaal toezicht covenant en vervolgens welke normen van toepassing zijn op een dergelijk covenant tussen de overheid en private partij(en). In hoofdstuk 4 zal ik vervolgens het horizontaal toezicht covenant kwalificeren en plaatsen binnen het publiek- en/of privaatrechtelijk normenkader.

Over de verhouding tussen publiekrechtelijke normen en privaatrechtelijke normen in relatie tot een privaatrechtelijk handelende overheid bestaan een viertal verschillende rechtsleren. Het betreft de gemene rechtsleer, de tweewegenleer, de gemengde rechtsleer en de doorkruisingsleer.

3.3.1 De gemene rechtsleer

⁸³ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.16.

⁸⁴ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.16.

⁸⁵ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.17.

⁸⁶ Binnen het bereik van deze scriptie besteed ik geen aandacht aan de covenanten tussen belastingdienst en decentrale overheden. Slechts de relatie belastingdienst burger zal aan de orde komen.

De gemene rechtsleer heeft kunnen uitgroeien tot heersende leer, nu een algemene administratieve rechtspraak in Nederland afwezig was en is. Het gat dat zodoende in de rechtsbescherming ontstond werd ingevuld door de burgerlijke rechter. De gemene rechtsleer neemt het civiele recht als uitgangspunt. Pas wanneer het publiekrecht eigen regels of uitzonderingen formuleert gelden de betreffende publiekrechtelijke normen. Het privaatrecht is als het gemene recht van toepassing op alle rechtssubjecten. De gemene rechtsleer werd in Nederland geïntroduceerd door Hamaker in 1894.⁸⁷ De leer kreeg pas een meer omvangrijke schare naar aanleiding van het werk van Scholten.⁸⁸

Hamaker kan gezien worden als de vertegenwoordiger van de meest extreme variant van de gemene rechtsleer; de ideeën van Scholten liggen beduidend genuanceerder.⁸⁹ Hamakers leer kan worden samengevat als 'het primaat van het privaatrecht'.⁹⁰ Volgens Hamaker vindt alleen het privaatrecht zijn oorsprong in het algemene rechtsbewustzijn; het enige recht dat leeft in de samenleving.⁹¹ Hamaker trekt hieruit de conclusie dat het privaatrecht van hoger orde is dan het recht van de overheid; het publiekrecht. Het publiekrecht is volgens Hamaker geen 'echt' recht; het betreft slechts een codificatie van de opdracht en bevoegdheden van de overheid. Buiten deze codificatie van de opdracht en bevoegdheden is volgens Hamaker geen sprake van publiekrecht.⁹² De gemene rechtsleer van Scholten is genuanceerder dan de leer van Hamaker. Scholten is van mening dat het onderscheid tussen het publiekrecht en privaatrecht niet zozeer absoluut is, maar afhankelijk is van plaats, tijd en de concrete omstandigheden.⁹³ Scholten onderschrijft dus niet dat het privaatrecht van hoger orde is dan het publiekrecht. Scholten gaat wel uit van het idee dat het privaatrecht als uitgangspunt heeft te gelden. Slechts wanneer de wetgever een uitzondering heeft gemaakt, zoals door middel van het publiekrecht, kan van deze hoofdregel worden afgeweken.⁹⁴

Tak en Simon formuleren in 1994 een helder overzicht van de gemene rechtsleer.⁹⁵ Zij benoemen een viertal kenmerkende aspecten van de gemene rechtsleer. Het betreft de erkenning van de overheid als rechtssubject in het privaatrecht, het mogelijke gebruik van het privaatrecht ook in het kader van publiekrechtelijke belangen, gelding van privaatrechtelijke normen ook als de overheid optreedt in het kader van het algemeen belang en ten slotte de toegankelijkheid van de civiele rechter

⁸⁷ Hamaker, H.J., *De tegenstelling van publiek- en privaatrecht*, KNAW 1894.

⁸⁸ Scholten, P., Asser-serie, Algemeen Deel, Zwolle 1931, 1954, 1974.

⁸⁹ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.21.

⁹⁰ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.21.

⁹¹ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.21.

⁹² Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.21.

⁹³ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.21.

⁹⁴ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.21.

⁹⁵ Simon, H.J. en Tak, A.Q.C., 'Het BW als zwart gat; De ontakeling van het publiekrecht door een gemene rechter', *Nederlands Tijdschrift voor Burgerlijk Recht*, 1994, p.173.

in het kader van rechtsbescherming, ook al gaat het om een bestuurlijk getinte zaak. De beschreven gemene rechtsleer heeft als pluspunt haar relatieve eenvoud gezien de duidelijke voorrangregeling in combinatie met de beperkte opvatting van het publiekrecht.

3.3.2 De tweewegenleer

De tweewegenleer toont nauw verband met de gemene rechtsleer.⁹⁶ Toch mag men de twee rechtsleren niet verenigen tot één en dezelfde leer.⁹⁷ Waar de gemene rechtsleer handelt over de verhouding tussen het privaatrecht en publiekrecht handelt de tweewegenleer concreet over overheidsop treden in het privaatrecht in het kader van het algemeen belang.⁹⁸ De achtergrond van de gemene rechtsleer kleurt echter wel in belangrijke mate de tweewegenleer. De tweewegenleer bouwt verder op de eerste twee kenmerkende aspecten van de gemene rechtsleer zoals beschreven door Simon en Tak; het betreft de erkenning van overheid als rechtssubject in het privaatrecht en de bevoegdheid tot het gebruik van het privaatrecht onafhankelijk van de vraag of in het kader van het algemeen belang wordt gehandeld en een publiekrechtelijke weg gegeven is.

De ontstaansgeschiedenis van de tweewegenleer is niet helemaal duidelijk. De basis van de leer kan worden gevonden in de bevoegdheid uitbreiding van de civiele rechter in de jaren voor de Tweede Wereldoorlog.⁹⁹ Bovendien ontstond na de Tweede Wereldoorlog brede acceptatie van privaatrechtelijk overheidshandelen, ook wanneer sprake was van een alternatieve publiekrechtelijke regeling.¹⁰⁰ In de jaren '60 van de vorige eeuw werd de tweewegenleer de heersende leer onder vigeur van jurisprudentie van de Hoge Raad. Beurskens noemt een viertal arresten¹⁰¹ van de Hoge Raad als voorbeeld van de tweewegenleer.¹⁰² De arresten laten zien dat de overheid onder de vigeur van de tweewegenleer veel ruimte krijgt voor het gebruik van haar privaatrechtelijke mogelijkheden. Uit het arrest Eindhoven-Staals blijkt dat de Hoge Raad de gemene rechtsleer als uitgangspunt neemt. Mogelijke afwijking van dit uitgangspunt zou slechts kunnen bestaan wanneer een alternatieve publiekrechtelijke regeling bestaat.¹⁰³ In de arresten Kruseman en Eindhoven-Staals blijkt dat de overheid als bevoegd moet worden gekwalificeerd met betrekking tot privaatrechtelijke handelingen. Uitzonde-

⁹⁶ Tak, A.Q.C., *De overheid in het burgerlijk recht*, Den-Haag: VUGA 1997, p. 73.

⁹⁷ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.25.

⁹⁸ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.25.

⁹⁹ Hoge Raad 16 april 1925, NJ 1925, 649 (Van Löben Sels-Staat) en Hoge Raad 1 april 1926, NJ 1926, 577 (Staat-NV Steenfabrieken).

¹⁰⁰ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.25.

¹⁰¹ Hoge Raad 13 april 1962, NJ 1964, 366, ARB 1962, p. 487 (Kruseman), Hoge Raad 19 januari 1962, NJ 1962, 151; ARB 1962, p. 540 (Staat-Huizen), Hoge Raad 19 januari 1968, NJ 1968, 166, ARB 1968, p. 585 (Eindhoven-Staals) en Hoge Raad 20 februari 1966, NJ 1966, 415, ARB 1966, p. 579 (Hoogeloon).

¹⁰² Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.25-26.

¹⁰³ Hoge Raad 19-1-1968, NJ 1968, 166, ARB 1968, p. 585 (Eindhoven-Staals).

ringen op deze privaatrechtelijke bevoegdheden kunnen hoofdzakelijk bestaan wanneer de wetgever uitdrukkelijk aangeeft dat de publiekrechtelijke regeling een dwingend karakter kent.¹⁰⁴ Daarnaast kunnen ook regels van ongeschreven recht enige beperking van de privaatrechtelijke bevoegdheden van de overheid inhouden.¹⁰⁵ Ten slotte blijkt uit vooral het arrest Hoogeloon het idee van de twee petten van overheid.¹⁰⁶ De overheid als overheid en de overheid in privaatrechtelijke hoedanigheid, zoals de hoedanigheid van eigenaar. Het idee van de twee petten had als gevolg dat het publiekrecht en haar eventuele beperkingen slechts betrekking hadden op het handelen van de overheid als overheid.¹⁰⁷

3.3.3 De gemengde rechtsleer

In de jaren '70 en '80 van de vorige eeuw vinden een aantal belangrijke ontwikkelingen plaats die hun invloed gaan hebben op het denken over de verhouding tussen het publiek- en privaatrecht. In deze jaren komt er een nieuw BW tot stand en wordt de Algemene Wet Bestuursrecht gecodificeerd. Bovendien ontstaat de Afdeling rechtspraak van de Raad van State.¹⁰⁸ Ook het rechtstheoretisch denken betreffende de verhouding publiekrecht-privaatrecht veranderde. De gemene rechtsleer moest langzaam plaatsmaken voor een nieuwe rechtsleer: de gemengde rechtsleer.

De gemengde rechtsleer neemt als uitgangspunt dat het publiekrecht en het privaatrecht complementair zijn. In gevallen die daarvoor in aanmerking komen kunnen zowel publiekrechtelijke als het privaatrechtelijke normen worden gemengd gehanteerd.¹⁰⁹ Daarnaast gaat de gemengde rechtsleer er vanuit het privaatrecht en het publiekrecht beginselen en regels gemeenschappelijk hebben.¹¹⁰ Het betreft beginselen en regels die in de praktijk zowel privaatrechtelijk als publiekrechtelijk te kwalificeren zijn. Deze beginselen hebben gelding in beide rechtsgebieden.¹¹¹ De praktische uitwerking van de gemengde rechtsleer is dat per casus moet worden bekeken in hoeverre het privaatrecht dan wel het publiekrecht van toepassing is of een gemengde toepassing van (gemeenschappelijke) regels

¹⁰⁴ Tak, A.Q.C., *De overheid in het burgerlijk recht*, Den-Haag: VUGA 1997, p. 73.

¹⁰⁵ Hoge Raad 13 april 1962, *NJ* 1964, 366, *ARB* 1962, p. 487 (Kruseman) en Hoge Raad 19 januari 1962, *NJ* 1962, 151; *ARB* 1962, p. 540 (Staat-Huizen).

¹⁰⁶ Hoge Raad 20 februari 1966, *NJ* 1966, 415, *ARB* 1966, p. 579 (Hoogeloon).

¹⁰⁷ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.34.

¹⁰⁸ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.35.

¹⁰⁹ Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, 2^e druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 10.

¹¹⁰ Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 10.

¹¹¹ Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 10.

uit beide rechtsgebieden. De rechter speelt in deze afweging van het toepasselijke recht een belangrijke rol, voor zover de wet zwijgt en geen uitgekristalliseerde rechtspraak bestaat.¹¹²

De gemengde rechtsleer ligt ten grondslag aan zowel het Burgerlijke Wetboek als de Algemene Wet Bestuursrecht. De gemengde rechtsleer is in het BW helder verankerd in art. 3:14 BW. Art. 3:14 BW bepaalt dat *'een bevoegdheid die iemand krachtens het burgerlijk toekomt, mag niet worden uitgeoefend in strijd met geschreven of ongeschreven regels van publiekrecht'*. Met het bepaalde in art. 3:14 BW heeft de wetgever uitdrukkelijk willen vastleggen dat de overheid niet kan ontsnappen aan haar publiekrechtelijke normering door gebruik te maken van het privaatrecht.¹¹³ Art. 3:1 lid 2 Awb verklaart op haar beurt de afdelingen 3.2 tot en met 3.5 van de Awb van overeenkomstige toepassing op handelingen van bestuursorganen niet zijnde publiekrechtelijke rechtshandelingen. Door hetgeen bepaalt in art. 3:1 lid 2 BW zijn de gecodificeerde materiele algemene beginselen van behoorlijk bestuur ook van toepassing op privaatrechtelijke rechtshandelingen en feitelijke gedragingen van de overheid. Art 3:1 lid 2 Awb sluit zo aan bij art. 3:14 BW en de jurisprudentie van de Hoge Raad.¹¹⁴

De toelichting bij art. 3:14 BW bevat nog een aantal belangrijke aanwijzingen over de verhouding tussen het privaatrecht en het publiekrecht.¹¹⁵ De toelichting verwijst duidelijk naar de gemengde rechtsleer als uitgangspunt voor de verhouding privaatrecht-publiekrecht. De toelichting geeft aan dat art. 3:14 BW slechts een beperkt onderdeel van de verhouding tussen het privaatrecht en publiekrecht betreft en het art. gelding heeft naast de al bestaande opvattingen over de verhouding tussen de twee rechtsgebieden. Daarnaast geeft de toelichting aan dat er rechtsfiguren bestaan die niet als specifiek privaatrechtelijk of publiekrechtelijk meer zijn te kwalificeren. De toelichting noemt het voorbeeld van de onrechtmatige (overheids-)daad. Ten derde spreekt de toelichting over de ruimte die het burgerlijkrecht biedt om als aanvullend recht te dienen in de publiekrechtelijke sfeer.¹¹⁶

De gemengde rechtsleer kenmerkt zich door haar praktische benadering van de verhouding tussen het publiek- en privaatrecht.¹¹⁷ Belangrijk voordeel van de gemengde rechtsleer is de mogelijkheid om recht te kunnen doen aan de concrete omstandigheden van de casus. De rechtsverhouding is niet

¹¹² Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 12.

¹¹³ Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 11.

¹¹⁴ Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 11.

¹¹⁵ Toelichting 3:14 BW, Parlementaire Geschiedenis Boek 3 (Inv. 3,5 en 6), p. 1053-1055.

¹¹⁶ Toelichting 3:14 BW, Parlementaire Geschiedenis Boek 3 (Inv. 3,5 en 6), p. 1016-1017 en 1053-1055.

¹¹⁷ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.40.

of publiekrechtelijk of privaatrechtelijk. Wanneer sprake is van publieke taakvervulling moet per rechtsverhouding worden bepaald of publiekrechtelijke normen in meer of mindere mate van toepassing zijn.¹¹⁸ Het normenkader is zodoende 'tailor-made'. Dit maatwerk vormt tevens het zwakke punt van de gemengde rechtsleer. Het toepasselijke publiek- en/of privaatrechtelijke normenkader is niet op voorhand bekend. Vooral in de context van rechtsbescherming tegen de overheid is dit als groot nadeel van de gemengde rechtsleer te omschrijven.¹¹⁹ In het verlengde van de vervaging van het toepasselijke normenkader wordt door Beurskens gewezen op een ander belangrijk verdergaand nadeel van de gemengde rechtsleer. Juist door te pleiten voor meer eenheid van recht zullen ook de grenzen tussen overheid en burger vervagen.¹²⁰

Het veranderde denken over de verhouding publiek- en privaatrecht heeft ook invloed op de jurisprudentie van de Hoge Raad. De scherpe randjes van de tweewegenleer verdwijnen onder invloed van de gemengde rechtsleer. De algemene beginselen aan invloed in de civielrechtelijke jurisprudentie.¹²¹ De hoofdregel van bevoegdheid van de overheid in het privaatrecht hield stand, maar het aantal uitzondering op deze hoofdregel nam toe.¹²² Bovendien is eind jaren '80 van de vorige eeuw toetsing van het privaatrechtelijk handelen aan publiekrechtelijke normen gemeengoed geworden.¹²³

3.3.4 De doorkruisingsleer

Eind jaren '80 begin jaren '90 van de vorige eeuw verandert het denken van de Hoge Raad over de keuzevrijheid van de overheid tussen het publiek- en privaatrecht. Het veranderde denken van de Hoge Raad wordt gemarkeerd door een tweetal arresten: Benckiser en Windmill.¹²⁴

Het arrest Benckiser een zaak waarin de overheid een actie uit een actie uit onrechtmatige daad instelt tegen een burger. De Hoge Raad oordeelde in arrest Benckiser, dat de belangen die door de Staat ten grondslag zijn gelegd vallen binnen de grondslagen van art. 6:162 BW. Verder is de Hoge Raad van mening dat de Staat geen vergelijkbaar publiekrechtelijk middel ter beschikking stond; de Wet Chemische Afvalstoffen voorziet niet in een regeling die hetzelfde kan bewerkstelligen als een vordering op grond van art. 6:162 BW. Daarnaast beargumenteert de Hoge Raad de stelling dat de toewijzing van de vordering uit onrechtmatige daad geen onaanvaardbare doorkruising vormt van de publiekrechtelijke regeling. Het arrest Benckiser lijkt met betrekking tot de invulling van art. 6:162 BW

¹¹⁸ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.40.

¹¹⁹ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.40.

¹²⁰ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.41.

¹²¹ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.41.

¹²² Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.41.

¹²³ Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.41.

¹²⁴ Hoge Raad 14 april 1989, *NJ* 1990, 712, AB 1989, 486 (Benckiser) en Hoge Raad 26 januari 1990, *NJ* 1991, 393, AB 1990, 408 (Windmill).

een verruiming van de privaatrechtelijke mogelijkheden op te leveren. Echter de twee nieuwe criteria het 'vergelijkbaar resultaat' en de 'onaanvaardbare doorkruising' die de Hoge Raad hanteert met betrekking de keuzevrijheid van de overheid tussen het publiek- en privaatrecht lijken juist strenger. De Hoge Raad werkt deze criteria echter niet verder uit.¹²⁵

Het arrest Benckiser vormde een opmaat naar het arrest Windmill.¹²⁶ In het arrest Windmill kwam de Hoge Raad met een grondige visie op de keuzevrijheid van de overheid tussen het publiek- en privaatrecht. In de onderhavige casus loosde de onderneming Windmill gips in de Nieuwe Waterweg volgens publiekrechtelijke vergunningen. De Staat houdt de lozing tegen nu Windmill niet over een privaatrechtelijke toestemming beschikt tot gebruik van de Nieuwe Waterweg. De Staat wil gebruikmaken van de privaatrechtelijke weg, omdat verhaal van kosten langs publiekrechtelijke we nog niet mogelijk was. De Staat vordert een verbod op de lozing van het gips in de Nieuwe Waterweg. De Hoge Raad overweegt in rechtsoverweging 3.2 als volgt: *"(...) Het gaat hier om de vraag of de overheid, ingeval haar bij een publiekrechtelijke regeling ter behartiging van zekere belangen bepaalde bevoegdheden zijn toegekend, die belangen ook mag behartigen door gebruik te maken van haar in beginsel krachtens het privaatrecht toekomstende bevoegdheden, zoals aan het eigendomsrecht ontleende bevoegdheden, de bevoegdheid overeenkomsten naar burgerlijk recht te sluiten of de bevoegdheid een vordering op grond van een jegens haar gepleegde onrechtmatige daad bij de burgerlijke rechter in te stellen. Wanneer de betrokken publiekrechtelijke regeling daarin niet voorziet, is voor de beantwoording van deze vraag beslissend of gebruik van de privaatrechtelijke bevoegdheden die regeling op onaanvaardbare wijze doorkruist. Daarbij moet o.m. worden gelet op inhoud en strekking van de regeling (die mede kan blijken uit haar geschiedenis) en op de wijze waarop en de mate waarin in het kader van die regeling de belangen van de burgers zijn beschermd, een en ander tegen de achtergrond van de overige geschreven en ongeschreven regels van publiek recht. Van belang is voorts of de overheid door gebruikmaking van de publiekrechtelijke regeling een vergelijkbaar resultaat kan bereiken als door gebruikmaking van de privaatrechtelijke bevoegdheid, omdat, zo zulks het geval is, dit een belangrijke aanwijzing is dat geen plaats is voor de privaatrechtelijke weg."*¹²⁷

De Hoge Raad start de toetsing met een nieuw criterium: geeft de wettelijke regeling die het publiekrechtelijk alternatief bevat zelf antwoord op de vraag naar de mogelijkheid van gebruik van het privaatrecht.¹²⁸ Wanneer de publiekrechtelijke regeling geen antwoord bevat toets de Hoge Raad of

¹²⁵ Hoge Raad 14 april 1989, NJ 1990, 712, AB 1989, 486 (Benckiser) en Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.45-46.

¹²⁶ Hoge Raad 26 januari 1990, NJ 1991, 393, AB 1990, 408 (Windmill).

¹²⁷ Hoge Raad 26 januari 1990, NJ 1991, 393, AB 1990, 408 (Windmill).

¹²⁸ Hoge Raad 26 januari 1990, NJ 1991, 393, AB 1990, 408, r.o. 3.2 (Windmill).

sprake is van een 'onaanvaardbare doorkruising' van de publiekrechtelijke regeling en verder of 'een vergelijkbaar resultaat' mogelijk is lang publiekrechtelijke weg. De Hoge Raad herhaalt de criteria die al werden geformuleerd in het arrest Benckiser.¹²⁹ De Hoge Raad toetst echter de criteria in omgekeerde volgorde in het arrest Windmill. Het eerste Windmill criterium is echter nieuw. Bij de toetsing van het criterium van de 'onaanvaardbare doorkruising' moet volgens de Hoge Raad ten eerste worden gekeken naar de 'inhoud en strekking van de regeling'. Deze inhoud en strekking van de regeling kan mede blijken uit de wetsgeschiedenis. Ten tweede moet worden gekeken naar 'de wijze waarop en de mate waarin in het kader van die regeling de belangen van de burgers zijn beschermd'. Beide sub criteria dienen te worden beschouwd in het licht van 'de overige geschreven en ongeschreven regels van publiekrecht'.¹³⁰ De toetsing betreft dus een 'onaanvaardbare doorkruising' van het publiekrecht in brede zin; de toetsing geschiedt zodoende breder dan de betreffende publiekrechtelijke regeling. De Hoge Raad prefereert duidelijk publiekrechtelijke rechtsbeschermingswaarborgen, boven mogelijke privaatrechtelijke normen.

Het criterium van het 'vergelijkbaar resultaat' lijkt niet langer een zelfstandig criterium in het arrest Windmill. Een mogelijk 'vergelijkbaar resultaat' is in Windmill een belangrijke vingerwijzing dat geen ruimte bestaat voor de privaatrechtelijke weg.¹³¹ Relevant is verder nog rechtsoverweging 3.6. In deze rechtsoverweging rekent de Hoge Raad af met het idee van de twee petten van overheid. De overheid is de overheid; niet langer is sprake van een aparte publiekrechtelijke en een aparte privaatrechtelijke identiteit van de overheid.¹³² De criteria van het arrest Windmill vormen tot op de dag van vandaag het toetsingskader voor privaatrechtelijk overheidshandelen.

3.4 Conclusie

De overheid heeft zowel publiekrechtelijke als privaatrechtelijke bevoegdheden. De overheid is evenals een particulier rechtssubject van het privaatrecht. Onderdelen van de overheid beschikken op grond van art. 2:1 BW over rechtspersoonlijkheid. De belastingdienst beschikt op grond van art. 2:1 BW niet over eigen rechtspersoonlijkheid. Privaatrechtelijke handelingen van de Belastingdienst worden toegerekend aan de rechtspersoon de Staat ex art. 2:1 lid 1 BW.

De verhouding tussen het publiekrecht en het privaatrecht kan wordt geanalyseerd aan de hand van de gemene rechtsleer en de gemengde rechtsleer. De gemene rechtsleer neemt het privaatrecht als

¹²⁹ Hoge Raad 14 april 1989, *NJ* 1990, 712, AB 1989, 486 (Benckiser).

¹³⁰ Hoge Raad 26 januari 1990, *NJ* 1991, 393, AB 1990, 408 (Windmill).

¹³¹ Hoge Raad 14 april 1989, *NJ* 1990, 712, AB 1989, 486 (Benckiser) en Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997, p.51.

¹³² Hoge Raad 26 januari 1990, *NJ* 1991, 393, AB 1990, 408, r.o. 3.6 (Windmill).

uitgangspunt. Slechts als het publiekrecht eigen regels stelt of een uitzondering formuleert op het 'gemene' recht dan gelden de publiekrechtelijke normen. Het privaatrecht geldt als het gemene recht en heeft gelding voor alle rechtssubjecten. De gemengde rechtsleer beschrijft de verhouding tussen het publiekrecht en het privaatrecht als een gelijkwaardige relatie. In casu kunnen zowel publieke als private normen naast elkaar worden gehanteerd. Bovendien gaat de gemengde rechtsleer er vanuit het privaatrecht en het publiekrecht beginselen en regels gemeenschappelijk hebben. De gemengde rechtsleer vormt tegenwoordig het uitgangspunt in het denken over de verhouding tussen publiek- en privaatrecht.

De tweewegenleer en de doorkruisingsleer zijn de rechtsleren met betrekking tot het privaatrechtelijk handelen door de overheid. De doorkruisingsleer is de heersende leer op basis van de jurisprudentie van de Hoge Raad. Het arrest Windmill beschrijft het toetsingskader voor het privaatrechtelijk handelen door de overheid. Op grond van dit arrest moet worden gekeken naar de publiekrechtelijke regeling, vervolgens toets de Hoge Raad of sprake is van een onaanvaardbare doorkruising van die regeling en als laatste criterium geldt de vraag of een vergelijkbaar resultaat ook langs de publiekrechtelijke weg kan worden bewerkstelligd.

4. Publiekrechtelijke en privaatrechtelijke inbedding van het horizontaal toezicht convenant

4.1 Inleiding

Het horizontaal toezicht convenant is een afspraak tussen enerzijds de overheid in de vorm van de Belastingdienst en anderzijds de belastingplichtige dan wel financiële dienstverlener, koepel- of brancheorganisatie. De overheid en haar wederpartij maken in dit convenant de afspraak om open, transparant en in vertrouwen met elkaar om te gaan. De Fiscus en belastingplichtige/organisatie willen samen toewerken naar een gelijkwaardigere relatie. Het convenant wordt ook wel gezien als de belichaming van dit streven naar een dergelijke gelijkwaardige relatie tussen fiscus en belastingplichtige/organisatie. In dit hoofdstuk zal de vraag aan de orde komen naar het rechtskarakter van het horizontaal toezicht convenant. Kent het convenant een eigen rechtskarakter of dient het convenant te worden gezien binnen het kader van bestaande publieke en private rechtsfiguren? Naar aanleiding van de rechtskwalificatie ga ik in op de kwestie in hoeverre publiekrechtelijke en/of het privaatrechtelijke normen van toepassing zijn op deze afspraak tussen de Fiscus en haar wederpartij. Als startpunt van mijn analyse beschouw ik de verschillende soorten afspraken die kunnen bestaan tussen overheid en particulier. Vervolgens zal ik specifiek inzoomen op het horizontaal toezicht convenant.

4.2 Overeenkomsten met de overheid

Schriftelijke afspraken tussen overheid en een particulier zullen meestal worden betiteld als overeenkomst. Echter zegt dit nog weinig over het rechtskarakter van de afspraak en het toepasselijke normenkader. De overeenkomst zal over het algemeen worden geassocieerd met het privaatrecht en meer specifiek art. 6:213 lid 1 BW: *“Een overeenkomst in de zin van deze titel is een meerzijdige rechtshandeling, waarbij een of meer partijen jegens een of meer andere een verbintenis aangaan”*. Toch kent ook het publiekrecht, zij het slechts summier, bepalingen met betrekking tot de overeenkomst. Gedacht kan worden aan art. 4:36 Awb en art. 6.4a en 6.24 Wet ruimtelijke ordening.¹³³ De overheid gaat niet alleen in wetgeving geregelde overeenkomsten aan; een goed voorbeeld van een

¹³³ Scheltema, M.W. en Scheltema, M., *Gemeenschappelijk recht: Wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, tweede druk, Deventer: Kluwer 2008, paragraaf 5.1.

buitenwettelijke vorm van een overeenkomst is het convenant. De slechts summiere regelgeving met betrekking tot de overeenkomst in het publiekrecht, maakt dat privaatrechtelijke normen een grote rol zullen spelen. Immers binnen de gemengde rechtsleer is zowel ruimte voor publiek- als privaatrechtelijke normering van een overeenkomst tussen overheid en burger. Beide sets regelgeving zijn immers complementair. Per overeenkomst zal gekeken moeten worden in hoeverre het privaatrecht en in hoeverre het publiekrecht van toepassing is op de betreffende overeenkomst.

Het onderwerp van de overeenkomst speelt een belangrijke rol in hoeverre publiek- en/of privaatrechtelijke normen van toepassing zijn. De onderwerpen van overeenkomsten met de overheid kennen een breed scala aan mogelijkheden. In de literatuur worden de overeenkomsten met de overheid veelal op onderwerp gecategoriseerd; De opvattingen in de literatuur op het punt van categorisering en rechtsduiding zijn verre van eenduidig. Aanduidingen van overeenkomsten plegen voor verschillende auteurs een andere lading te hebben.

4.2.1 Privaatrechtelijke overeenkomsten

De privaatrechtelijke overeenkomsten gesloten tussen de overheid en een burger vallen uiteen in leveringsovereenkomsten en beleidsovereenkomsten.¹³⁴ Beide overeenkomsten hebben betrekking op vermogensrechten van de overheid.¹³⁵ De leveringsovereenkomsten zijn de overeenkomsten waarbij de overheid handelt zoals elke willekeurige andere marktpartij. Een hoger publiek doel is hierbij niet aanwezig. Als voorbeeld van een leveringsovereenkomst kan worden gedacht aan de aankoop van kantoorartikelen voor ambtenaren.¹³⁶

Met een beleidsovereenkomst streeft de overheid beleidsdoelen na door middel van het gebruik van een vermogensrecht. Of zoals Scheltema en Scheltema deze overeenkomsten typeren: het gaat om overeenkomsten waarbij men gebruik maakt van het privaatrecht en de betreffende overeenkomst steunt op het gebruik van subjectieve privaatrechtelijke rechten van de overheid.¹³⁷ De beleidsovereenkomsten vallen uiteen in twee categorieën: de beleidsovereenkomsten die worden gesloten waarbij een publiekrechtelijk alternatief ontbreekt en de beleidsovereenkomsten in plaats van of als

¹³⁴ Wijk, H.D. van, Konijnenbelt, W. en Male, R.M. van, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, veertiende druk, Den-Haag: Elsevier Juridisch 2008, p. 429-430.

¹³⁵ Wijk, H.D. van, Konijnenbelt, W. en Male, R.M. van, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, veertiende druk, Den-Haag: Elsevier Juridisch 2008, p. 429-430 en Scheltema, M.W. en Scheltema, M., *Gemeenschappelijk recht: Wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, tweede druk, Deventer: Kluwer 2008, paragraaf 5.2.2.

¹³⁶ Tak, A.Q.C., *De overheid in het burgerlijk recht*, Den-Haag: Vuga uitgeverij B.V. 1997, p.272.

¹³⁷ Scheltema, M.W. en Scheltema, M., *Gemeenschappelijk recht: Wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, tweede druk, Deventer: Kluwer 2008, paragraaf 5.2.2.

aanvulling op het publiekrecht.¹³⁸ De overheid maakt dus gebruik van een privaatrechtelijk middel om een publiek doel te bereiken. Relevant voor de aanvaardbaarheid van deze beleidsovereenkomsten is zijn de tweewegenleer en de doorkruisingsleer zoals beschreven in hoofdstuk 3. Voor zowel de leveringsovereenkomst als de beleidsovereenkomst geldt dat het privaatrecht als uitgangspunt geldt, maar dat de overheid haar publieke gedaante niet kan afleggen. Ook met betrekking tot deze overeenkomsten zal de overheid zich moeten houden aan de geschreven en ongeschreven regels die aan haar handelen worden gesteld in het publiekrecht ex art. 3:14 BW.

4.2.2 Gentlemen's agreements

In het verlengde van de privaatrechtelijke overeenkomsten tussen overheid en particulier ligt het gentlemen's agreements ofwel herenakkoord. Wessels beschrijft het gentlemen's agreement als een schemerfiguur tussen de juridisch bindende overeenkomst en de ordinaire (sociale) afspraak.¹³⁹ Volgens Wessels wordt het gentlemen's agreement gewoonlijk opgevat als: *“een overeenkomst die om enigerlei reden niet in de gebruikelijke contactsvorm wordt vervaardigd en waarvan de strekking en inhoud, vaak mondeling, soms in briefvorm globaal vastgelegd, slechts door partijen ten volle begrepen kunnen worden(...) zij berust dus volkomen op de goede trouw en het is tussen partijen stilzwijgend begrepen, dat in het bestaan, de uitleg en de uitvoering ervan de rechter niet door hen zal worden gemengd.”*¹⁴⁰ Wessels is van mening dat aan een gentlemen's agreement weldegelijk rechtsgevolgen zijn verbonden. In principe is ook een gentlemen's agreement een overeenkomst in de zin van art. 6:213 BW, dat wil zeggen dat de overeenkomst weldegelijk verbintenissen schept. Bijzonderheid van het gentlemen's agreement, als verbintenis scheppende overeenkomst, is dat partijen (stilzwijgend) hebben afgesproken dat er geen sprake is van afdwingbare afspraken.¹⁴¹

4.2.3 Bevoegdheidsovereenkomsten

Bevoegdheidsovereenkomsten zijn overeenkomsten tussen een bestuursorgaan en een ander bestuursorgaan of een particulier. Men sluit een overeenkomst met betrekking tot bestuursaangelegenheden.¹⁴² Onderwerp van de bevoegdheidsovereenkomst is de wijze waarop gebruik zal worden gemaakt van een bevoegdheid die het bestuursorgaan krachtens het publiekrecht toekomt. Van Wijk e.a. noemen als voorbeelden van bevoegdheidsovereenkomsten: de gemeenschappelijke regelingen

¹³⁸ Wijk, H.D. van, Konijnenbelt, W. en Male, R.M. van, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, veertiende druk, Den-Haag: Elsevier Juridisch 2008, p. 429-430.

¹³⁹ Wessels, B., *Gentlemen's agreements*, Arnhem: Gouda Quint 1984.

¹⁴⁰ Wessels, B., *Gentlemen's agreements*, Arnhem: Gouda Quint 1984, p.16.

¹⁴¹ Wessels, B., *Gentlemen's agreements*, Arnhem: Gouda Quint 1984, p.16-34.

¹⁴² Scheltema, M.W. en Scheltema, M., *Gemeenschappelijk recht: Wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, tweede druk, Deventer: Kluwer 2008, paragraaf 5.2.3.

tussen bestuursorganen op basis van de Wet gemeenschappelijke regelingen, waterovereenkomsten op grond van de Wet Waterhuishouding, huisvestingsovereenkomsten op grond van de Huisvestingswet, de subsidie uitvoeringsovereenkomst ex art. 4:36 Awb en de mandaatovereenkomst tussen twee gelijk geschikte bestuursorganen ex art. 10:4 lid 1 Awb.¹⁴³ Voor de toepasselijke normen op de bevoegdhedenovereenkomst kan zowel worden gekeken naar het publiekrecht als naar het privaatrecht; in de literatuur zijn verschillende opvattingen te onderscheiden met betrekking tot het toepasselijke normenkader van de bevoegdhedenovereenkomst.¹⁴⁴ Ik onderscheid de auteurs die de bevoegdhedenovereenkomst bestempelen als publiekrechtelijke overeenkomst en de auteurs die aansluiting zoeken bij de privaatrechtelijke vorm van de overeenkomst.

Scheltema & Scheltema zijn van oordeel dat wanneer sprake is van een bevoegdhedenovereenkomst deze overeenkomst volledig wordt beheerst door het publiekrecht. Wanneer de overheid een overeenkomst sluit met betrekking tot een van haar publieke bevoegdheden of op basis van een dergelijke bevoegdheid afspraken maakt, is geen sprake van het gebruik van privaatrechtelijke bevoegdheden van de overheid.¹⁴⁵ Nu de Awb slechts summier rept over de publiekrechtelijke overeenkomst kunnen wel privaatrechtelijke normen worden gehanteerd om de overeenkomst in te kleuren. Echter maakt het gebruik van privaatrechtelijke normen de bevoegdhedenovereenkomst niet tot een privaatrechtelijke overeenkomst, aldus Scheltema & Scheltema.¹⁴⁶

Van der Does en Snijders zoeken nadrukkelijker aansluiting bij het privaatrecht wanneer het gaat om de bevoegdhedenovereenkomst.¹⁴⁷ De omstandigheid dat een of meer partijen onderdeel zijn van de overheid betekent niet dat de overeenkomst niet voldoet aan art. 6:123 BW. Van der Does en Snijders betitelen bevoegdhedenovereenkomsten ook als publiekrechtelijke overeenkomst, alleen leidt deze benaming bij van der Does en Snijders niet tot een andere behandeling van de overeenkomst.¹⁴⁸

¹⁴³ Wijk, H.D. van, Konijnenbelt, W. en Male, R.M. van, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, veertiende druk, Den-Haag: Elsevier Juridisch 2008, p. 429-430.

¹⁴⁴ Wijk, H.D. van, Konijnenbelt, W. en Male, R.M. van, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, veertiende druk, Den-Haag: Elsevier Juridisch 2008, Scheltema, M.W. en Scheltema, M., *Gemeenschappelijk recht: Wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, tweede druk, Deventer: Kluwer 2008 en Does, J.A.E. van der En Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht*, Monografieën Nieuw Burgerlijk Wetboek A26, Deventer: Kluwer 2001.

¹⁴⁵ Scheltema, M.W. en Scheltema, M., *Gemeenschappelijk recht: Wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, tweede druk, Deventer: Kluwer 2008, paragraaf 5.1.

¹⁴⁶ Scheltema, M.W. en Scheltema, M., *Gemeenschappelijk recht: Wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, tweede druk, Deventer: Kluwer 2008, paragraaf 5.1.

¹⁴⁷ Does, J.A.E. van der en Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht*, Monografieën Nieuw Burgerlijk Wetboek A26, Deventer: Kluwer 2001, p. 63.

¹⁴⁸ Does, J.A.E. van der en Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht*, Monografieën Nieuw Burgerlijk Wetboek A26, Deventer: Kluwer 2001, p. 63.

Wanneer de overheid een bevoegdhedenovereenkomst sluit maakt zij gebruik van haar privaatrechtelijke bevoegdheden. Het privaatrecht is dan ook onverkort van toepassing voor zover het publiekrecht geen eigen regels stelt en er geen sprake is van strijdigheid met de ABBB ex art. 3:14 BW.¹⁴⁹

Van Wijk e.a. zijn een soortgelijke mening toegedaan. Van Wijk, Konijnenbelt en van Male spreken ook van een publiekrechtelijke overeenkomst waar het een bevoegdhedenovereenkomst betreft.¹⁵⁰

Voor zover de publiekrechtelijke regeling een wettelijk basis kent kan de betreffende wet in dergelijke regels en normen voorzien. Wanneer geen algemene regels gegeven zijn zal men op zoek moeten naar andere bronnen van regels.¹⁵¹ Naast deze publiekrechtelijke regels spelen ook de algemene regels voor de overeenkomst uit boek 6 BW en ongeschreven algemene regels van contractenrecht een rol bij de invulling van het normenkader.¹⁵²

In het navolgende zal ik uitgaan van de opvattingen van Van der Does en Snijders en van Wijk e.a. In mijn optiek stroken de opvattingen van Scheltema & Scheltema niet met de idee van de gemengde rechtsleer. Ook al betreft het onderwerp van de overeenkomst publiekrechtelijke bevoegdheden, het belangrijkste kader van de overeenkomst blijft het privaatrecht; immers de bevoegdheden overeenkomst is niet in algemene zin geregeld in het publiekrecht. Vooruitlopend op hoofdstuk 6 kan gesteld worden dat in het kader van rechtsbescherming de benadering van Scheltema & Scheltema zeer onwenselijke resultaten zou opleveren.

Publiekrechtelijke overeenkomsten zijn in principe aanvaardbaar naar huidig recht. Het staat het bestuur vrij zich te verbinden door middel van een overeenkomst voor zover dat bestuur ook daadwerkelijk de beslissingsvrijheid toekomt betreffende het object van de overeenkomst.¹⁵³

4.2.4 Gemengde overeenkomsten

Gemengde overeenkomsten bevinden zich tussen de twee uitersten van privaatrechtelijke overeenkomsten en bevoegdheden overeenkomsten. Men spreekt van een gemengde overeenkomst wanneer de overheid afspraken maakt over het gebruik van een publieke bevoegdheid maar daarbij ook

¹⁴⁹ Does, J.A.E. van der en Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht*, Monografieën Nieuw Burgerlijk Wetboek A26, Deventer: Kluwer 2001, p. 63.

¹⁵⁰ Wijk, H.D. van, Konijnenbelt, W. en Male, R.M. van, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, veertiende druk, Den-Haag: Elsevier Juridisch 2008, p. 252-253.

¹⁵¹ Wijk, H.D. van, Konijnenbelt, W. en Male, R.M. van, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, veertiende druk, Den-Haag: Elsevier Juridisch 2008, p. 252.

¹⁵² Wijk, H.D. van, Konijnenbelt, W. en Male, R.M. van, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, veertiende druk, Den-Haag: Elsevier Juridisch 2008, p. 252-253.

¹⁵³ Wijk, H.D. van, Konijnenbelt, W. en Male, R.M. van, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, veertiende druk, Den-Haag: Elsevier Juridisch 2008, p. 254 en Hoge Raad 13 april 1962, ARB p. 487.

een privaatrechtelijk subjectief recht in het spel is, zoals een eigendomsrecht.¹⁵⁴ Voor gemengde overeenkomsten kunnen zodoende zowel publiekrechtelijke als privaatrechtelijke regels gelden afhankelijk van het onderdeel van de overeenkomst.

4.3 Het convenant met de Belastingdienst

Onderdeel van toetreding tot het regime van het horizontaal toezicht is het tekenen van een horizontaal toezicht convenant door Belastingdienst en de Zeer grote of middelgrote onderneming dan wel koepelorganisatie, brancheorganisatie of financiële dienstverlener. In hoofdstuk 2 zagen wij al dat afhankelijk van het marktsegment verschillende 'soorten' horizontaal toezicht convenanten worden gesloten. Het convenant is een rechtsfiguur van de laatste decennia. Het convenant kan worden gezien als illustratie van de veranderde relatie tussen overheid en burger. Als gevolg van maatschappelijke ontwikkelingen is de relatie tussen burger en overheid gelijkwaardiger geworden.¹⁵⁵ In hoofdstuk 2 stipte ik deze ontwikkelingen aan als een van de aanleidingen en factoren in de ontwikkeling van het horizontaal toezicht. In plaats van eenzijdig overheidshandelen, wil men samen (wederkerige) afspraken maken. Voor bestuurders en beleidsmakers is het convenant het middel om de nieuwe gelijkwaardige relatie vorm te geven, maar hoe staat het met de juridische duiding?

4.3.1 Het convenant als rechtsfiguur in de literatuur

Het convenant is geen eenduidig begrip; zij kent een ambigu karakter. De benaming convenant zegt niet over de juridische kwalificatie.¹⁵⁶ In de literatuur¹⁵⁷ wordt uiteenlopend over het juridisch karakter van het convenant als rechtsfiguur geschreven. Convenanten variëren naar inhoud, deelnemende partijen, looptijd strekking enzovoorts. Er lijkt dus niet zoiets te bestaan als een algemene duiding van het convenant.¹⁵⁸ Men spreekt met betrekking tot het convenant wel van een gemengd rechtskarakter.¹⁵⁹ Gezien het brede scala aan kwalificatie mogelijkheden dat wordt gesignaleerd in de literatuur bestaat brede consensus dat het convenant geen zelfstandige juridische status zou moeten

¹⁵⁴ Scheltema, M.W. en Scheltema, M., *Gemeenschappelijk recht: Wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, tweede druk, Deventer: Kluwer 2008, paragraaf 5.2.4.

¹⁵⁵ Stout, H.D., Het convenanten sluitend bestuur, in: Stout, H.D. en Hoekema, A.J., *Onderhandelend bestuur*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 46.

¹⁵⁶ Stout, H.D., Het convenanten sluitend bestuur, in: Stout, H.D. en Hoekema, A.J., *Onderhandelend bestuur*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 57.

¹⁵⁷ De literatuur over de rechtsfiguur van het convenant betreft het convenant in brede zin en is niet specifiek voor het fiscale horizontaal toezicht convenant.

¹⁵⁸ Stout, H.D., Het convenanten sluitend bestuur, in: Stout, H.D. en Hoekema, A.J., *Onderhandelend bestuur*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 57.

¹⁵⁹ Stout, H.D., Het convenanten sluitend bestuur, in: Stout, H.D. en Hoekema, A.J., *Onderhandelend bestuur*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 57.

toekomen.¹⁶⁰ Aansluiting moet worden gezocht bij de al bestaande juridische kwalificatie mogelijkheden. Bij de juridische kwalificatie van het convenant speelt op de achtergrond het denken over de verhouding tussen publiek- en privaatrecht een belangrijke rol.

Stout is van mening dat de juridische kwaliteit van (onderdelen van) het convenant zweeft tussen de status van privaatrechtelijke overeenkomst, het 'gentlemen's agreement' en het juridisch irrelevante sociale feit.¹⁶¹ Naar haar verschijningsvorm misstaat de kwalificatie van overeenkomst/contract niet, mits sprake is van juridische binding.¹⁶² Van Dunné beschrijft het convenant als een civiele bastaard.¹⁶³ Deze zinsnede maakt meteen duidelijk wat Van Dunné denkt van de pseudo rechtsfiguur van het convenant; Er dient wettiging plaats te vinden ofwel juridische kwalificatie naar aanleiding van het bestaande juridisch kader.¹⁶⁴ De rechtsfiguur van de privaatrechtelijke overeenkomst biedt volgens Dunné een uitstekend uitgangspunt voor de juridische kwalificatie van het convenant. Immers de privaatrechtelijke overeenkomst heeft zich ontwikkeld tot een open rechtsfiguur.¹⁶⁵ Het 'gentlemen's agreement' is naar zijn idee dan ook gewoonweg een overeenkomst, met als bijzonderheid dat een actie tot nakoming niet mogelijk is.¹⁶⁶ Van Acht en Damen onderschrijven de benadering van Dunné.¹⁶⁷ Zij benaderen het convenant als obligatoire privaatrechtelijke overeenkomst. Van het obligatoire karakter kunnen partijen afwijken door in het convenant een afspraak met betrekking tot de gebondenheid en afdwingbaarheid op te nemen.¹⁶⁸ Door redenerend blijven als mogelijke kwalificaties van het convenant over de kwalificatie als privaatrechtelijke overeenkomst of als het juridisch irrelevant sociaal feit.

¹⁶⁰ Stout, H.D., Het convenanten sluitend bestuur, in: Stout, H.D. en Hoekema, A.J., *Onderhandelend bestuur*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 58.

¹⁶¹ Stout, H.D., Het convenanten sluitend bestuur, in: Stout, H.D. en Hoekema, A.J., *Onderhandelend bestuur*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 57.

¹⁶² Stout, H.D., Het convenanten sluitend bestuur, in: Stout, H.D. en Hoekema, A.J., *Onderhandelend bestuur*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994, p. 57 en Gilhuis, P.C., *Milieurecht op weg naar de jaren negentig*, oratie KU Brabant 1988, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1989, p. 25.

¹⁶³ Dunné, J.M. van, 'Moeder maakt geen bastaard: Privaatrechtelijke aspecten van convenanten', *NJB* 8 april 1993 nr. 14. Nog extremer schrijft Bloembergen. Bloembergen spreekt van een juridisch wangedrocht, dat in een volwassen rechtsstelsel niet thuishoort en dat nu zo snel mogelijk uit ons recht dient te verdwijnen. Zie Bloembergen, A.R., 'Convenanten op bestuurlijk terrein', *BR* 1974, p. 189.

¹⁶⁴ Dunné, J.M. van, 'Moeder maakt geen bastaard: Privaatrechtelijke aspecten van convenanten', *NJB* 8 april 1993 nr. 14.

¹⁶⁵ Dunné, J.M. van, 'Moeder maakt geen bastaard: Privaatrechtelijke aspecten van convenanten', *NJB* 8 april 1993 nr. 14.

¹⁶⁶ Dunné, J.M. van, 'Moeder maakt geen bastaard: Privaatrechtelijke aspecten van convenanten', *NJB* 8 april 1993 nr. 14.

¹⁶⁷ Acht, R.J.J. van en Damen, L.J.A., *Effectieve toepassing van milieuconvenanten. Een juridisch onderzoek naar een optimale binding door milieubeleidsovereenkomsten tussen overheid en het bedrijfsleven*, Centrum voor Milieurecht, Universiteit van Amsterdam 1991.

¹⁶⁸ Acht, R.J.J. van en Damen, L.J.A., *Effectieve toepassing van milieuconvenanten. Een juridisch onderzoek naar een optimale binding door milieubeleidsovereenkomsten tussen overheid en het bedrijfsleven*, Centrum voor Milieurecht, Universiteit van Amsterdam 1991.

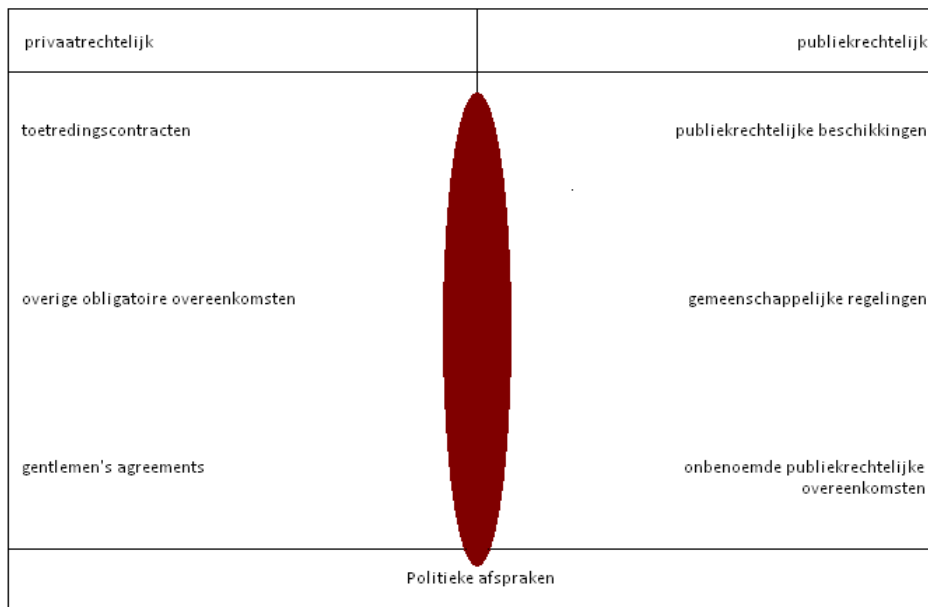
Konijnenbelt is minder happig om het convenant te associëren met een specifieke rechtsfiguur. Hij waarschuwt voor de Pavlov-reactie om het woord contract/convenant meteen te associëren het vermogensrecht en meer specifiek de wederkerige obligatoire overeenkomsten van Titel 5, afdeling 5 van Boek 6 BW.¹⁶⁹ Konijnenbelt benadert de overeenkomst als een niet-specifiek privaatrechtelijke figuur, maar meer als een algemeen rechtelijke figuur. Konijnenbelt is van mening dat convenanten zowel juridisch bindende afspraken kan bevatten als wel het tegendeel.¹⁷⁰ Hij signaleert dat de afspraken en bijbehorende verplichtingen in een convenant vaak te beschrijven zijn als 'vaag' of in de vorm van een inspanningsverplichting gegoten zijn. Wanneer er geen sprake is van juridische binding kan het convenant volgens Konijnenbelt niet worden gekwalificeerd als overeenkomst. Ook de meerszijdigheid van een afspraak kan volgens Konijnenbelt ter discussie staan.¹⁷¹

Konijnenbelt plaatst de mogelijke juridische kwalificaties van het convenant in een eigen geformuleerd schema. Nu de analyse in deze scriptie zich beperkt tot convenanten tussen overheid en particulier valt de publiekrechtelijke kwalificatie van het convenant als gemeenschappelijke regeling weg. Konijnenbelt maakt gezien zijn schema, geen keuze voor één rechtsfiguur met betrekking tot het convenant.

¹⁶⁹ Konijnenbelt, W., 'Het convenant als publiekrechtelijke overeenkomst', *NJB* 8 april 1993 nr. 14.

¹⁷⁰ Konijnenbelt, W., 'Het convenant als publiekrechtelijke overeenkomst', *NJB* 8 april 1993 nr. 14.

¹⁷¹ Konijnenbelt, W., 'Het convenant als publiekrechtelijke overeenkomst', *NJB* 8 april 1993 nr. 14.



Afbeelding 2: Kwalificatie schema convenant van Konijnenbelt.¹⁷²

Konijnenbelt is echter scherp van oordeel wanneer in het convenant afspraken worden gemaakt met betrekking tot publiekrechtelijke bevoegdheden. Wanneer tussen overheid en particulier afspraken worden gemaakt over publiekrechtelijke bevoegdheden dient het convenant te worden gekwalificeerd als publiekrechtelijk (bevoegdheden)overeenkomst.¹⁷³

4.3.2 Duiding van het horizontaal toezicht convenant

Centrale vraag in deze paragraaf is hoe het horizontaal toezicht convenant te kwalificeren. Op basis van de kwalificatie van het convenant zal duidelijk moeten worden welke regels en rechtsnormen van toepassing zijn op het convenant en op welke rechtsbescherming een beroep kan worden gedaan (zie navolgend hoofdstuk). Maar hoe nu chocola te maken van alle verschillende opvattingen in de literatuur betreffende de kwalificatiemogelijkheden, zoals die zijn gebleken in de voorgaande paragraaf? Een eigen visie op de verhouding tussen publiek- en privaatrecht en meer specifiek de rechtsfiguur van het horizontaal toezicht convenant lijkt op zijn plaats.

¹⁷² Ontleend aan: Konijnenbelt, W., *Convenanten met de gemeente, fluiten in het schemerduister*, oratie Leiden 1991, Utrecht: Lemma 1992, p. 18.

¹⁷³ Konijnenbelt, W., 'Het convenant als publiekrechtelijke overeenkomst', *NJB* 8 april 1993 nr. 14.

De duiding van het horizontaal toezicht convenant zal plaatsvinden aan de hand van een toetsingskader. Het toetsingskader omvat een viertal aandachtspunten die aansluiten bij het reeds geschetste rechtskader. De aandachtspunten zijn:

1. Zijn meerdere partijen betrokken bij de rechtshandeling? (ex art. 6:213 BW)
2. Worden verbintenissen aangegaan; kent de rechtshandeling een obligatoir karakter? (ex art. 6:213 BW)
3. Indien sprake is van verbintenissen, zijn deze verbintenissen in rechte afdwingbaar?
4. Wat is het onderwerp van het convenant?

In het navolgende zal per 'soort' overeenkomst beknopt de inhoud worden aangestipt en zal de juridische duiding van dat convenant worden geanalyseerd. Ten behoeve van het leesgemak zijn voorbeelden van de verschillende soorten horizontaal toezicht convenanten opgenomen in bijlagen 1-4.

4.3.2.1 Het individuele convenant

Bij een eerste blik op de standaardtekst van het individueel convenant horizontaal toezicht (zie bijlage 1) doet de uiterlijke verschijningsvorm sterk denken aan een contract. De eerste paragraaf van de standaardtekst benoemt de partijen van het convenant en hun vertegenwoordigers en aan het einde tekenen beide partijen voor akkoord. Van eenzijdige afspraken lijkt zo doende in ieder geval geen sprake. Het standpunt van Lautenbag dat sprake is van een eenzijdige verklaring is naar mijn mening dan ook minder juist.¹⁷⁴ Om binnen de kaders van Konijnenbelt te blijven: het toetredingscontract en de publiekrechtelijke beschikking vallen af.¹⁷⁵ De inhoud van de afspraken tussen de Fiscus en de zeer grote/middelgrote onderneming strekken zich uit over diverse onderwerpen. Belastingplichtige heeft een zorgplicht voor een goed functionerend systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het doen van aanvaardbare aangiften. Verder heeft belastingplichtige de zorgplicht om tijdig zijn belastingschulden te betalen en zo spoedig mogelijk fiscaal relevante standpunten voor te leggen aan de Belastingdienst. De belastingplichtige dient zich in te spannen (inspanningsverplichting) om zoveel mogelijk in de actualiteit samen te werken. Geheel vrijblijvend lijken de afspraken voor een belastingplichtige zo bezien niet. Er is naar mijn mening sprake van een meerzijdige, verbintenissen-scheppende rechtshandeling: een obligatoire overeenkomst.

De Belastingdienst heeft op grond van de afspraken de verplichting om haar toezicht aan te passen aan de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle van de belastingplichtige. De Belastingdienst dient op toezicht te houden. Verder verplicht de Belastingdienst

¹⁷⁴ Lautenbag, S., 'Convenanten in het horizontaal toezicht', *Onderneming en Financiering* 2011 (19) 1.

¹⁷⁵ Konijnenbelt, W., 'Het convenant als publiekrechtelijke overeenkomst', *NJB* 8 april 1993 nr. 14.

zich om tijdig uit te betalen, zo snel mogelijk standpunten in te nemen en rekening te houden met de relevante termijnen bij het innemen van standpunten en de mogelijke rechtsgevolgen van die standpunten. Bovendien verplicht de Fiscus zich relevante zaken waarover verschil van mening zou kunnen bestaan onder de aandacht van belastingplichtige te brengen. De verplichtingen/afspraken betreffen voor de Fiscus in hoge mate het gebruik van haar publiekrechtelijke bevoegdheden. Zo gezien is (in ieder geval een deel van) het convenant naar haar aard een (publiekrechtelijke) overeenkomst.

Voor zowel belastingplichtige als Fiscus zijn concrete verplichtingen opgenomen in het convenant. Naar mijn mening zijn de afspraken voldoende helder om daar zeker rechten aan te kunnen ontleenen. Er is in mijn optiek dus geen sprake van een 'gentlemen's agreement'. Te meer nu in de aanwijzingen voor convenanten 2003 onder aanwijzing 16 afdwingbaarheid van rechten en verplichtingen het uitgangspunt is, tenzij partijen uitdrukkelijk anders bepalen in het convenant.¹⁷⁶ Er is dus sprake van een afdwingbaar karakter. Concluderend kan worden gesproken van een obligatoire (publiekrechtelijke) overeenkomst ex art. 6:213 BW.

4.3.2.2 Convenant koepelorganisatie

Het convenant met de koepelorganisatie (zie bijlage 2) verschilt qua opzet van het individuele convenant, nu bij de koepelorganisatie aangesloten partijen aan dit convenant kunnen gaan deelnemen. Toch verschilt het convenant met de koepelorganisatie De Nederlandse orde van Administratie- en Belastingdeskundigen (hierna: NOAB) qua eerste indruk weinig van het individuele horizontaal toezicht convenant. Eveneens doet de uiterlijke verschijningsvorm sterk denken aan een contract tussen twee partijen. In de paragraaf getiteld 'partijen' worden de NOAB en de Fiscus met hun vertegenwoordigers genoemd. Aan het eind wordt door vertegenwoordigers van beide partijen getekend. Wederom lijkt geen sprake van een eenzijdige afspraak of een publiekrechtelijke beschikking. Het convenant met de koepelorganisatie NOAB is een meerzijdige rechtshandeling.

De inhoud van het convenant is verdeeld over de paragrafen met als titel: uitgangspunten, werkwijze, toezicht, overleg en looptijd. Voor de verdere kwalificatie van het convenant met de koepelorganisatie zijn vooral de paragrafen met uitgangspunten, werkwijze en toezicht relevant. In de paragraaf getiteld 'uitgangspunten' maken de Fiscus, de NOAB en de aansluitende ondernemers de volgende afspraken. Zij spreken af de Fiscus actief zonder terughoudendheid en zonder voorbehoud inzage te

¹⁷⁶ Aanwijzingen voor convenanten 2003, Regeling van de Minister-President van Algemene Zaken, 21 januari 2003, nr. 03M448108 tot vaststelling van de Aanwijzingen voor convenanten.

verschaffen in de aan de aangifte ten grondslag liggende gegevens binnen de kaders die de wet daarvoor schept. Daarnaast rust op het deelnemende kantoor de verplichting om het door de NOAB geformuleerde systeem van kwaliteitsbeheersing te implementeren. De Fiscus neemt de verplichting op zich om zo snel mogelijk na het indienen van een aangifte vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting de definitieve aanslag vast te stellen. Onder punt drie Werkwijze wordt een zorgplicht voor de NOAB overeengekomen om de kwaliteitswaarborgen, waar op het convenant is gebaseerd, te bewaken. Daarnaast worden nadere afspraken gemaakt over het opmaken van de aangifte. Partijen verplichten zich verder tot actieve uitwisseling van relevante standpunten. In paragraaf vier Toezicht maken partijen en deelnemende kantoren en ondernemingen afspraken over de inrichting van het toezicht door de Belastingdienst. Voor zowel partijen als latere deelnemers aan het convenant zijn voldoende concrete verplichtingen opgenomen in het convenant mede met betrekking tot publiekrechtelijke bevoegdheden van de Belastingdienst. Het betreft dus een meerzijdige, verbintenis-scheppende rechtshandeling: een overeenkomst. Naar mijn mening zijn de afspraken voldoende duidelijk om daarop een beroep te kunnen doen; er is geen sprake van vrijblijvende afspraken en daarmee is de kwalificatie als 'gentlemen's agreement' uitgesloten. Ook in de context van het convenant met een koepelorganisatie kan gewezen worden op hetgeen bepaald is in de aanwijzingen voor convenanten 2003 onder aanwijzing 16.¹⁷⁷ Mijns inziens is zodoende sprake van een convenant met een obligatoir karakter. Concluderend kan worden gesproken van een obligatoire (publiekrechtelijke) overeenkomst.

4.3.2.3 *Convenant brancheorganisatie*

De vormgeving van het convenant met de brancheorganisatie BOVAG (zie bijlage 3) duidt op een contract. Partijen worden helder aan het begin van het convenant benoemd en beide ondertekenen de gemaakte afspraken. Het convenant is zodoende geen eenzijdig afspraak c.q. beschikking, maar wederkerig. Het convenant met de brancheorganisatie BOVAG is beduidend beknopter qua inhoud dan de hiervoor behandelde 'soorten' convenanten. Partijen maken afspraken over de wijze waarop zij wensen samen te werken. Daarnaast spreken zij in paragraaf twee af om actief met elkaar te communiceren over fiscaal relevante discussiepunten, waarbij de Belastingdienst zo snel mogelijk een visie over het betreffend onderwerp ontwikkelt. Verder spreken partijen af samen, ieder naar zijn verantwoordelijkheid, zorg te dragen voor de communicatie van fiscale standpunten naar de leden van brancheorganisatie BOVAG. Brancheorganisatie BOVAG spreekt af deelname van haar leden aan het horizontaal toezicht te bevorderen. Gezien het bovenstaande lijkt sprake van een meerzijdige verbintenis-scheppende rechtshandeling: een obligatoire overeenkomst ex art. 6:213 BW.

¹⁷⁷ Aanwijzingen voor convenanten 2003, Regeling van de Minister-President van Algemene Zaken, 21 januari 2003, nr. 03M448108 tot vaststelling van de Aanwijzingen voor convenanten.

Echter de afspraken die worden gemaakt tussen de Fiscus en brancheorganisatie BOVAG blijven betrekkelijk vaag en lijken nog het meest op een inspanningsverplichting voor beide partijen om zo goed mogelijk samen te werken. Het afdwingbare karakter van de afspraken lijkt mij dan ook geen gegeven. Echter in het licht van aanwijzing 16 uit de aanwijzingen voor convenanten 2003 blijkt echter het tegenovergestelde.¹⁷⁸ Toch acht ik het convenant tussen de Fiscus en de brancheorganisatie BOVAG, evenals Lautenbag, meer in lijn met de figuur van gentlemen's agreement dan met de rechtsfiguur obligatoire overeenkomst op grond van afdeling 5 titel 5 Boek 6 van het Burgerlijke Wetboek.¹⁷⁹

4.3.2.4 Convenant financiële dienstverlener

Het convenant tussen de Belastingdienst en de financiële dienstverlener (zie bijlage 4) heeft evenals de voorgaande drie convenanten de uiterlijke verschijningsvorm van een contract. Partijen worden aan het begin van het convenant benoemd evenals de vertegenwoordigers van partijen. Onder punt zeven tekenen vertegenwoordigers van Fiscus en financiële dienstverlener om het convenant in werking te laten treden. Wederom lijkt zodoende van een meerzijdige rechtshandeling.

Het convenant tussen de Fiscus en financiële dienstverlener Deloitte omvat diverse afspraken. Partijen spreken onder punt twee uitgangspunten af dat Deloitte en de deelnemende ondernemers binnen kaders van wet- en regelgeving actief zonder terughoudendheid of voorbehoud inzage verschaffen in aan de aanslag ten grondslag liggende gegevens. Deloitte dient een stelsel van kwaliteitsbeheersing te hebben geïmplementeerd en dit systeem periodiek aan controle te onderwerpen. De Belastingdienst verplicht zich om zo snel mogelijk een definitieve aanslag vast te stellen na indiening van een convenantaangifte vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting. In paragraaf 3 werkwijze worden afspraken gemaakt over de wijze waarop een ondernemers via de financiële dienstverlener kan toetreden tot het horizontaal toezicht en ook over de opmaak van de convenant aangifte. Daarnaast spreken partijen af dat de financiële dienstverlener actief fiscaal relevante standpunten, feiten en omstandigheden en mogelijke rechtsgevolgen voorlegt aan de Fiscus. De Fiscus neemt naar aanleiding van de informatie zo spoedig mogelijk een standpunt in waar mogelijk in overleg met de financiële dienstverlener. In paragraaf vier maken partijen afspraken over de invulling van het toezicht

¹⁷⁸ Aanwijzingen voor convenanten 2003, Regeling van de Minister-President van Algemene Zaken, 21 januari 2003, nr. 03M448108 tot vaststelling van de Aanwijzingen voor convenanten.

¹⁷⁹ Lautenbag, S., 'Convenanten in het horizontaal toezicht', *Onderneming en Financiering* 2011 (19) 1.

door de Belastingdienst. Het convenant betreft zo gezien een meerzijdige, verbintenis-scheppende rechtshandeling: een overeenkomst in de zin van art. 6:213 BW.

In het convenant tussen financiële dienstverlener en Belastingdienst zijn voldoende concrete verplichtingen opgenomen mede met betrekking tot publiekrechtelijke bevoegdheden van de Belastingdienst. Er is geen sprake van vrijblijvende afspraken. De kwalificatie 'gentlemen's agreement' lijkt mij dan ook minder juist. Ook kan wederom gewezen worden op de aanwijzingen voor convenanten 2003 en meer in het bijzonder aanwijzing 16.¹⁸⁰ Mijns inziens is sprake van een convenant met een obligatoir karakter. Samenvattend dient het convenant tussen de Fiskus en financiële dienstverlener gekwalificeerd te worden als een wederkerige obligatoire (publiekrechtelijke) overeenkomst.

4.4 Conclusie

In dit hoofdstuk is duidelijk geworden dat het convenant een onbestemde (rechts)figuur betreft. In de literatuur wordt zeer verschillend gedacht over de implicaties van de gemengde rechtsleer en de juiste wijze van kwalificeren van het convenant. In de literatuur is men wel het eens over een tweetal punten: het convenant is een gemengde rechtsfiguur en het convenant is geen eigen rechtsfiguur. Ter kwalificatie van het convenant moet zodoende aansluiting worden gezocht bij de al bestaande publiekrechtelijke en privaatrechtelijke kaders.

De bestaande publiekrechtelijke en privaatrechtelijke kaders zijn op zichzelf helder. Echter wanneer men overgaat tot daadwerkelijke 'inbedding' van de horizontaal toezicht convenanten blijkt de literatuur hopeloos verdeelt. In de laatste paragraaf heb ik getracht een eigen visie op de diverse convenanten en hun privaot- of publiekrechtelijke kwalificatie te ontwikkelen. Een ding is zeker, zekerheid betreffende de door mij gemaakte kwalificaties is er niet. Rechtszekerheid betreffende de status van het convenant zal pas kunnen bestaan wanneer de rechter zich heeft gebogen over deze vraag. In mijn optiek dienen de convenanten met individuele belastingplichtigen in ZGO/MGO segment te worden gekwalificeerd als obligatoire overeenkomsten met betrekking tot publiekrechtelijk bevoegdheden. De convenanten met zowel koepelorganisaties als financiële dienstverleners kennen een soortgelijke kwalificatie al zijn de afspraken minder scherp gesteld dan in de convenanten met individuele belastingplichtigen. Het convenant met de brancheorganisatie kent mijns inziens de status van 'gentlemen's agreement'.

¹⁸⁰ Aanwijzingen voor convenanten 2003, Regeling van de Minister-President van Algemene Zaken, 21 januari 2003, nr. 03M448108 tot vaststelling van de Aanwijzingen voor convenanten.

5. Rechtsbescherming en het horizontaal toezicht

5.1 Inleiding

In het voorgaande hoofdstuk is de inbedding van het horizontaal toezicht convenant in het publiek- en privaatrecht besproken. De rechtelijke inkadering van het horizontaal toezicht convenant is uitermate relevant wanneer men gaat nadenken over de beschikbare rechtsmiddelen en een eventuele verbetering van de rechtsbescherming van een belastingplichtige onder het regime van het horizontaal toezicht. Het horizontaal toezicht convenant kent geen eigen geschillenbepaling of bepalingen met betrekking tot de rechtsbescherming van een belastingplichtige. Opname van een dergelijke geschillenbepaling in het convenant zou niet stroken met de geest van het horizontaal toezicht.¹⁸¹ In geval van een geschil is gebruik van de bezwaar- en beroep naar aanleiding van de aanslag mogelijk, zoals voortvloeit uit de Awb en de AWR. Juist nu men wil samenwerken in de actualiteit, lijkt een meer in de actualiteit plaatsvindende vorm van rechtsbescherming gewenst, in plaats een slepende bezwaar- en beroepsprocedure waarbij 'geest' van het horizontaal toezicht voorgoed uit de fles

¹⁸¹ Rapport Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den-Haag 2012, p. 121.

lijkt.¹⁸² Naast het gebrek aan actualiteit van deze rechtsbescherming, rijst gezien de rechtsstatus van het convenant de vraag of de weg van bezwaar en beroep op grond van de Awb de enige rechts beschermende mogelijkheid is of zouden moeten zijn.

Afgezien van de rechtsbescherming tijdens de gelding van het convenant zijn er nog twee momenten waarop de rechtsbescherming van een belastingplichtige/organisatie relevant kan zijn. Het betreft de fase voorafgaand aan de overeenkomst waarin men uiteindelijk al dan niet komt tot een convenant en de eventuele beëindiging van het convenant. In dit hoofdstuk zal ik verkennen op welke rechtsmiddelen een belastingplichtige in het kader van het horizontaal toezicht een beroep kan doen en wellicht zou moeten kunnen doen. De analyse van de (te verbeteren) rechtsbescherming vindt plaats naar aanleiding van de verschillende fasen van het horizontaal toezicht convenant. Voorafgaand aan het sluiten van het convenant, tijdens het convenant en de beëindiging van het convenant.

5.2 Competentie verdeling

Welke rechter mag horizontaal toezicht convenanten beoordelen, nu zij kwalificeren als obligatoire overeenkomsten met als onderwerp publiekrechtelijk bevoegdheden? De Hoge Raad heeft zich duidelijk uitgesproken over de vraag naar de competentieverdeling tussen de bestuursrechter en de burgerlijke rechter. De bestuursrechter kent geen algemene bevoegdheid, slechts in geval van bepaalde beslissingen staat beroep bij de bestuursrechter open. Deze algemene bestuursrechtelijke regels gelden ook voor beroep in de fiscale context. In de AWR worden naast de algemene regels uit de Awb nog een aantal bijzondere regels gegeven ex art. 26 AWR. Voorwaarde voor toegang tot bezwaar en beroep is dat sprake is aanslag dan wel een voor bezwaar vatbare beschikking ex titel V AWR.¹⁸³ Deze taakomschrijving van de bestuursrechter laat de nodige ruimte over voor de burgerlijke rechter in het kader van een obligatoire overeenkomst betreffende publiekrechtelijke bevoegdheden.

Voor zover de bestuursrechter geen rechtsbescherming biedt is de burgerlijke rechter bevoegd.¹⁸⁴ Nu het convenant de status van overeenkomst heeft, is de burgerlijke rechter de bevoegd om te oordelen op grond van art. 112 lid 1 GW.¹⁸⁵ In het arrest GCN/Nieuwegein II beantwoorde de Hoge Raad de

¹⁸² Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 236.

¹⁸³ Happé, R.H., Loon, P.M.F. van, Slijpen, J.P.F. en Pauwels, M.R.T., *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, derde herziene editie, Deventer: Kluwer 2010, p. 103.

¹⁸⁴ Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 12.

¹⁸⁵ Zie anders: Hennekens, H.Ph.J.A.M., in Kortmann, S.C.J.J., *Overheid en onderneming*, Deventer: Kluwer 1998,

vraag of een bevoegdhedenovereenkomst beoordeeld mocht worden door de burgerlijke rechter.¹⁸⁶ De vraag was of een bevoegdhedenovereenkomst een schuldvordering in de zin van art. 112 lid 1 GW betrof. De Hoge Raad was van mening dat een bevoegdhedenovereenkomst inderdaad als een schuldvordering in de zin van art. 112 lid 1 GW moest worden beschouwd.¹⁸⁷ Scheltema & Scheltema zien als uitzondering op deze hoofdregel het geval waarin het nemen van een besluit, waartegen beroep openstaat, onderdeel is van de overeenkomst. In dat geval is de burgerlijke rechter niet bevoegd en moet een beroep worden gedaan op de bestuursrechter.¹⁸⁸ De Hoge Raad laat daarnaast de mogelijkheid open dat in geval van overeenkomsten tussen twee overheidsorganen de burgerlijke rechter niet bevoegd is.¹⁸⁹

De burgerlijke rechter is niet alleen de bevoegde rechter met betrekking tot beoordelingen van het privaatrechtelijk handelen van de overheid.¹⁹⁰ De burgerlijke rechter is ook bevoegd te oordelen over alle feitelijke handelingen van de overheid in de publieke sfeer, besluiten en handelingen waar tegen geen beroep open staat bij de bestuursrechter¹⁹¹ en de gevallen waarin de overheid als partij een oordeel van de rechter wenst.¹⁹² De burgerlijke rechter fungeert zo als restrechter. Het op de overheid toepasselijke recht wordt op deze wijze niet alleen ingekleurd door de bestuursrechter, maar ook de burgerlijke rechter heeft een belangrijk aandeel in de rechtsvorming op dit vlak.¹⁹³

5.3 Het (niet) sluiten van het convenant

Voordat de Fiscus een horizontaal toezicht convenant met een belastingplichtige sluit vindt eerst een voortraject plaats. Uit de richtlijnen van de Belastingdienst met betrekking tot het horizontaal toezicht blijkt dat de Belastingdienst in het kader van haar handhaving strategie eerst de benodigde voorkennis op doet, voordat zij een eerste gesprek met een belastingplichtige aangaat; de Fiscus doet de zogenoemde klantoriëntatie.¹⁹⁴ Zowel de Fiscus als de belastingplichtige of organisatie zelf

p. 344-347.

¹⁸⁶ Hoge Raad 23 juni 1989, *NJ* 1991,673 (GCN/Nieuwegein II).

¹⁸⁷ Hoge Raad 23 juni 1989, *NJ* 1991,673 (GCN/Nieuwegein II).

¹⁸⁸ Scheltema, M.W. en Scheltema, M., *Gemeenschappelijk recht: Wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, tweede druk, Deventer: Kluwer 2008, paragraaf 5.2.8.2.

¹⁸⁹ Hoge Raad 23 juni 1989, *NJ* 1991,673 (GCN/Nieuwegein II).

¹⁹⁰ Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 12.

¹⁹¹ Zie art.en 1:1 lid 2 jo. 1:3 lid 1, 1:6, 8:2, 8:4 en 8:5 Awb.

¹⁹² Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 12.

¹⁹³ Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011, p. 12.

¹⁹⁴ Zie o.a. Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 11.

www.belastingdienst.nl.

kan deze fase van oriëntatie in gang zetten.¹⁹⁵ Na de oriëntatie zal een horizontaal toezicht gesprek plaatsvinden. In dit gesprek worden de wederzijdse mogelijkheden tot toepassing van het horizontaal toezicht verkend.¹⁹⁶ Vervolgens wordt bekeken of het horizontaal toezicht een haalbare mogelijkheid is voor de betreffende belastingplichtige/organisatie; de compliance verkenning.

De Fiscus evalueert tot slot samen met belastingplichtige/organisatie het voortraject. Wanneer beide partijen positief zijn wordt een afspraak over de toepassing van het horizontaal toezicht vastgelegd in het horizontaal toezicht convenant tussen de Fiscus en belastingplichtige/organisatie. Maar wat als de Fiscus niet positief is naar aanleiding van het voortraject en het niet tot een horizontaal toezicht convenant komt? Welke stappen kan een belastingplichtige/organisatie ondernemen wanneer het niet tot een convenant komt in het kader van het horizontaal toezicht?

5.3.1 Publiekrechtelijk waarborgen

De publiekrechtelijke waarborgen omvatten uiteraard de geijkte mogelijkheden van bezwaar en beroep op grond van de Awb. Maar valt het horizontaal toezicht convenant wel onder een van deze twee categorieën? Het convenant is geen aanslag, noch een voor bezwaar vatbare beschikking. De gang naar de bestuursrechter lijkt daarmee afgesloten. De Commissie Stevens onderschrijft deze conclusie onder verwijzing naar nieuwe wetgeving in het kader van rechtsbescherming van belastingplichtigen met betrekking tot de administratieplicht en controle handelingen van de Fiscus.¹⁹⁷ De beslissing tot het niet sluiten van een horizontaal toezicht convenant met een belastingplichtige/organisatie wordt niet vermeld in de betreffende wetsbepalingen. Hieruit concludeert de Commissie Stevens dat een beslissing tot het niet aangaan van een horizontaal toezicht convenant niet behoort tot de categorie voor bezwaarvatbare beschikkingen.¹⁹⁸ Naar mijn mening is dit een minder juiste conclusie. Hoewel de beslissing tot het niet aangaan van een horizontaal toezicht convenant inderdaad niet binnen deze wetgeving wordt genoemd, lijkt mij dat nog geen omstandigheid die de

¹⁹⁵ Zie o.a. Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 11. www.belastingdienst.nl.

¹⁹⁶ Onderdelen van die wederzijdse verkenning zijn de kernbegrippen en uitgangspunten, de verantwoordelijk heden en verwachtingen, een schets van de stappen in het horizontaal toezichtproces, de 'tone at the top' en de ervaringen in de huidige contacten. Zie Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 11. www.belastingdienst.nl.

¹⁹⁷ Wet van 27 mei 2011, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en enige andere wetten ten behoeve van de rechtsbescherming met betrekking tot de administratieplicht en controlehandelingen van de fiscus *Stb* 2011,265.

¹⁹⁸ Rapport Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den-Haag 2012, p. 89.

conclusie van de Commissie Stevens in algemene zin kan dragen. Zeker in het licht van de ‘acte-détachable’ gedachte.¹⁹⁹

De figuur ‘acte-détachable’ stamt uit het Franse bestuursrecht. In deze benadering wordt de beslissing om een overeenkomst aan te gaan los gedacht van de overeenkomst zelf.²⁰⁰ De beslissing tot het aangaan of niet aangaan van een overeenkomst wordt vervolgens beschouwd als een afzonderlijke voor bezwaar vatbare beschikking.²⁰¹ Op deze wijze zou men zich alsnog toegang kunnen verschaffen tot het stelsel van publiekrechtelijke rechtsbescherming. Een mogelijkheid tot toetsing van het al dan niet aangaan van een convenant is zeer relevant in het licht van het gelijkheidsbeginsel en eventueel opgewekt vertrouwen door de Belastingdienst. **Kanttekening bij deze constructie is dat zij nog niet beproefd is binnen de kaders van het Nederlandse recht.**

5.3.2 Privaatrechtelijke waarborgen

De vraag is nu of ook privaatrechtelijke normen en rechts beschermende mogelijkheden kunnen worden gebruikt door een belastingplichtige/organisatie wanneer men niet komt tot het sluiten van een horizontaal toezicht convenant. Immers er ligt dan geen convenant dat als basis kan dienen voor een gang naar de burgerlijke rechter.

In het privaatrecht is het zeer relevant wat zich afspeelt tussen partijen in de precontractuele fase, wanneer het niet komt tot een overeenkomst. De voorgeschiedenis bepaalt of en in welke mate de ene partij tegenover de andere rechten kan ontlenen aan hetgeen besproken.²⁰² Wanneer partijen met elkaar in onderhandeling treden over het sluiten van een overeenkomst gelden andere normen dan tussen willekeurige personen. In het arrest Baris/Riezenkamp formuleerde de Hoge Raad de spelregels tussen partijen in de precontractuele fase.²⁰³ De Hoge Raad oordeelde in dat “(...) partijen, door in onderhandeling te treden over het sluiten van een overeenkomst, tot elkaar komen te staan in een bijzondere door de goede trouwe beheerst rechtsverhouding, medebrenge de dat zij hun gedrag mede moeten laten bepalen door de gerechtvaardigde belangen van de wederpartij”.²⁰⁴ Sinds dit arrest is de algemene opvatting dat de precontractuele fase niet wordt beheerst door een onge-

¹⁹⁹ Wijk, H.D. van, Konijnenbelt, W. en Male, R.M. van, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, veertiende druk, Den-Haag: Elsevier Juridisch 2008, p. 252.

²⁰⁰ Wijk, H.D. van, Konijnenbelt, W. en Male, R.M. van, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, veertiende druk, Den-Haag: Elsevier Juridisch 2008, p. 252.

²⁰¹ Wijk, H.D. van, Konijnenbelt, W. en Male, R.M. van, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, veertiende druk, Den-Haag: Elsevier Juridisch 2008, p. 252.

²⁰² Hijma, J., Dam, C.C. van, Schendel, W.A.M. van en Valk, W.L., *Rechtshandeling en Overeenkomst*, studiereeks burgerlijk recht, vijfde druk, Deventer: Kluwer 2007, p. 69.

²⁰³ Hoge Raad 15 november 1957, *NJ* 1958,67 (Baris/Riezenkamp).

²⁰⁴ Hoge Raad 15 november 1957, *NJ* 1958,67 (Baris/Riezenkamp).

schreven zorgvuldigheidnorm, maar door de redelijkheid en billijkheid. De redelijkheid en billijkheid stellen strengere eisen aan het gedrag van partijen dan een ongeschreven zorgvuldigheidnorm.²⁰⁵

De precontractuele fase vangt veelal aan met een uitnodiging tot onderhandeling. De precontractuele fase kan op twee manieren eindigen: door het sluiten van een overeenkomst of het definitief beëindigen van de onderhandelingen. De vraag of al een overeenkomst tot stand gekomen is. Bestaat een (romp)overeenkomst²⁰⁶ dan zijn partijen gebonden; men kan zich dan niet langer onttrekken aan de onderhandelingen.²⁰⁷ Men kan dan nakoming vorderen. In gevallen waarin nog geen sprake is van een (romp)overeenkomst geldt de Plas/Valburg doctrine met betrekking tot de gevolgen van het afbreken van de onderhandelingen.²⁰⁸ De Plas/Valburg doctrine geeft inhoud aan de eisen van redelijkheid en billijkheid in de context van het afbreken van de onderhandelingen per 'onderhandelstadium'.²⁰⁹ In het arrest onderscheidt de Hoge Raad een drietal onderhandelstadia: een stadium waarin de onderhandelingen zonder plichtplegingen kunnen worden afgebroken, een stadium waarin men de onderhandelingen nog mag afbreken, maar wel rekening moet houden met de gemaakte kosten van de andere partij en een laatste stadium waarin het afbreken van de onderhandelingen strijdigheid met de redelijkheid en billijkheid zou opleveren.²¹⁰ De derde fase breekt aan wanneer de partij er op mocht vertrouwen dat een overeenkomst in ieder geval tot stand zou komen als resultaat van de onderhandelingen.²¹¹

De vraag resteert wanneer er sprake is/mag zijn van dergelijk vertrouwen in de totstandkoming van een overeenkomst. In het arrest VSH/Shell oordeelt de Hoge Raad dat voor vertrouwen in de totstandkoming niet vereist is dat al alle details helder zijn, maar wel vereist de Hoge Raad dat de grote lijnen van de overeenkomst duidelijk zijn.²¹² Er dient sprake te zijn van een gerechtvaardigde verwachting dat de onderhandelingen zouden leiden tot het sluiten van een overeenkomst. Op grond

²⁰⁵ Hijma, J., Dam, C.C. van, Schendel, W.A.M. van en Valk, W.L., *Rechtshandeling en Overeenkomst*, studiereeks burgerlijk recht, vijfde druk, Deventer: Kluwer 2007, p. 69.

²⁰⁶ Om te kunnen spreken van een (romp)overeenkomst dient aan een tweetal eisen te zijn voldaan. De bepaaldheids eis uit art. 6:127 BW en de bedoeling van partijen zo mocht worden opgevat dat sprake is van gebondenheid. Zie Hijma, J., Dam, C.C. van, Schendel, W.A.M. van en Valk, W.L., *Rechtshandeling en Overeenkomst*, studiereeks burgerlijk recht, vijfde druk, Deventer: Kluwer 2007, p. 70-71.

²⁰⁷ Hijma, J., Dam, C.C. van, Schendel, W.A.M. van en Valk, W.L., *Rechtshandeling en Overeenkomst*, studiereeks burgerlijk recht, vijfde druk, Deventer: Kluwer 2007, p. 69.

²⁰⁸ Hoge Raad 18 juni 1982, NJ 1983,723 (Plas/Valburg).

²⁰⁹ Hijma, J., Dam, C.C. van, Schendel, W.A.M. van en Valk, W.L., *Rechtshandeling en Overeenkomst*, studiereeks burgerlijk recht, vijfde druk, Deventer: Kluwer 2007, p. 71.

²¹⁰ Hoge Raad 18 juni 1982, NJ 1983,723 (Plas/Valburg).

²¹¹ Hoge Raad 18 juni 1982, NJ 1983,723 (Plas/Valburg) en Hoge Raad 31 mei 1991, NJ 1991,647 (Vogelaar/Skil).

²¹² Hoge Raad 23 oktober 1987, NJ 1988,1017 (VSH/Shell).

van de door de Hoge Raad in het arrest Plas/Valburg geformuleerde doctrine blijkt een ruime mate van rechtsbescherming.

In 2005 was sprake van een nuancering van de koers van de Hoge Raad, welke leidde tot een geringere mate van rechtsbescherming van partijen in de precontractuele fase. In het arrest CBB/JPO formuleert de Hoge Raad in rechtsoverweging 3.6 een nieuwe 'strengere en tot terughoudendheid nopende maatstaf'.²¹³ De Hoge Raad oordeelt dat: *"(...) dat als maatstaf voor de beoordeling van de schadevergoedingsplicht bij afgebroken onderhandelingen heeft te gelden dat ieder van de onderhandelende partijen, die verplicht zijn hun gedrag mede door elkaars gerechtvaardigde belangen te laten bepalen, vrij is de onderhandelingen af te breken, tenzij dit op grond van het gerechtvaardigd vertrouwen van de wederpartij in het tot stand komen van de overeenkomst of in verband met de andere omstandigheden van het geval onaanvaardbaar zou zijn. Daarbij dient rekening te worden gehouden met de mate waarin en de wijze waarop de partij die de onderhandelingen afbreekt tot het ontstaan van dat vertrouwen heeft bijgedragen en met de gerechtvaardigde belangen van deze partij. Hierbij kan ook van belang zijn of zich in de loop van de onderhandelingen onvoorziene omstandigheden hebben voorgedaan, terwijl, in het geval onderhandelingen ondanks gewijzigde omstandigheden over een lange tijd worden voortgezet, wat betreft dit vertrouwen doorslaggevend is hoe daaromtrent ten slotte op het moment van afbreken van de onderhandelingen moet worden geoordeeld tegen de achtergrond van het gehele verloop van de onderhandelingen"*.²¹⁴ Sinds dit arrest staat de contractvrijheid weer meer centraal, in plaats van de rechtsbescherming.²¹⁵

Hoe nu de geschetste privaatrechtelijke doctrine toe te passen op de precontractuele fase tussen overheid en private partij? Welke waarde moet worden toegekend aan toezeggingen van de overheid dan wel individuele ambtenaren in de precontractuele fase? Met eventuele toezeggingen van de overheid dient bij de besluitvorming weldegelijk rekening te worden gehouden.²¹⁶ Toezeggingen door de overheid kunnen een bindende werking hebben.²¹⁷ Aanvankelijk koos de Hoge Raad echter een andere weg. Tot 1978 huldigde de Hoge Raad het uitgangspunt dat toezeggingen van de overheid *"niet de vrijheid ontnemen aan de overheid om in geval van onvoorziene omstandigheden daarvan af te wijken, indien zij oordeel en in redelijkheid kan oordelen, dat een juiste vervulling van de overheidstaak zich, na afweging van alle betrokken belangen, niet langer verdraagt met inachtnem-*

²¹³ Hoge Raad 12 augustus 2005, NJ 2005,467 (CBB/JPO).

²¹⁴ Hoge Raad 12 augustus 2005, NJ 2005,467 (CBB/JPO) r.o. 3.6. Zie ook HR 23 oktober 1987, NJ 1988, 1017, rov. 3.1; HR 4 oktober 1996, NJ 1997, 65, rov. 3.5.2.2; HR 14 juni 1996, NJ 1997, 481, rov. 3.6).

²¹⁵ Hijma, J., Dam, C.C. van, Schendel, W.A.M. van en Valk, W.L., *Rechtshandeling en Overeenkomst*, studiereeks burgerlijk recht, vijfde druk, Deventer: Kluwer 2007, p. 75.

²¹⁶ Tak, A.Q.C., *De overheid in het burgerlijk recht*, Den-Haag: VUGA 1997, p. 291.

²¹⁷ Tak, A.Q.C., *De overheid in het burgerlijk recht*, Den-Haag: VUGA 1997, p. 291.

ming van die toezeggingen".²¹⁸ Vanaf 1989 verandert de koers van de Hoge Raad. De overheid kan aansprakelijk worden gesteld voor schade naar aanleiding van niet nagekomen toezeggingen.²¹⁹

De terughoudendheid met betrekking tot de binding van de overheid aan gedane toezeggingen karakteriseerde ook de houding van de civiele rechter in dit kader. Van een contractuele gebondenheid naar aanleiding van een toezegging kon geen sprake zijn.²²⁰ De Hoge Raad benaderde het probleem van toezeggingen tot begin jaren '80 van de vorige eeuw vanuit het leerstuk van de onrechtmatige daad ex art. 6:162 BW. Na begin jaren '80 van de vorige eeuw wijzigde de Hoge Raad haar koers. Gebondenheid van de overheid werd al in de precontractuele fase voor mogelijk gehouden op grond van de goede trouw.²²¹ De overheid wordt na dit arrest als iedere andere partij gehouden aan de normen die gelden in de precontractuele fase zoals die blijken uit het arrest CBB/JPO.²²² Daarnaast gelden voor de overheid bovendien de Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur ook met betrekking tot haar privaatrechtelijk handelen ex art. 3:14 BW.²²³ De burgerlijke rechter zal ook met deze beginselen rekening houden bij haar beoordeling.

5.4 Tijdens het convenant

Nadat zowel de Fiscus als de belastingplichtige/organisatie het convenant heeft ondertekend, treedt het horizontaal toezichtregime in werking. Beide partijen hebben afgesproken om samen te werken op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Daarnaast hebben zij afspraken gemaakt over de wijze van toezicht door de Belastingdienst en de daaraan voor de belastingplichtige/organisatie klevende verplichtingen. Deze afspraken kwamen al concreet aan de orde in hoofdstuk 2 en het voorgaande hoofdstuk in paragraaf 5. Een aantal aspecten met betrekking tot de rechtsbescherming van een belastingplichtige/organisatie onder het horizontaal toezicht zijn relevant. Allereerst de afwezigheid van een geschillenclausule en ten tweede het afdwingen van het nakomen van afspraken uit het convenant.

5.4.1 Geschillen betreffende fiscale standpunten

In het convenant hebben partijen met elkaar afgesproken om samen te werken in de actualiteit op basis van vertrouwen, transparantie en wederzijds begrip.²²⁴ Samen willen zij actief in overleg treden

²¹⁸ Hoge Raad 22 december 1978, NJ 1979,289.

²¹⁹ Hoge Raad 23 juni 1989, NJ 1990,441.

²²⁰ Hoge Raad 13 februari 1981, NJ 1981,456.

²²¹ Hoge Raad 18 juni 1982, NJ 1983,723 (Plas/Valburg).

²²² Tak, A.Q.C., *De overheid in het burgerlijk recht*, Den-Haag: VUGA 1997, p. 291-295. Zie ook Haan, P. de, Drupsteen, Th.G. en Fernhout, R., *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat*, Deventer: Kluwer 199, p.134.

²²³ Nijholt, H., *Op weg naar een bestuursrechtelijke normering van het gemeentelijk aanbestedingsbeleid in de bouw*, Deventer: Kluwer 1996, p. 30.

²²⁴ Zie o.a. Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 9,

over de fiscaal relevante risico's, feiten en omstandigheden. Om tot een vergroting van de rechtszekerheid van belastingplichtige/organisatie te komen neemt de Fiscus standpunten betreffende deze fiscale risico's, feiten en omstandigheden.²²⁵ Het idee is dat partijen tot een consensus komen. Echter kan het voorkomen dat meningsverschillen blijven bestaan over de juiste interpretatie van fiscale risico's, feiten en omstandigheden. De Fiscus noemt in dit kader de mogelijkheid van 'agree tot disagree'. Het horizontaal toezicht convenant kent voor deze situaties geen eigen geschillenclausule, noch kan de standpuntbepaling door de inspecteur als voor bezwaar en beroep vatbare beschikking worden aangemerkt. Blijft over de niet-zo-actuele mogelijkheid van bezwaar en beroep naar aanleiding van de uiteindelijke aanslag. De voordelen van actuele samenwerking en rechtszekerheid gaan mijns inziens verloren indien men moet wachten tot het aanwenden van rechtsmiddelen tot na de oplegging van de aanslag.

De Staatssecretaris van financiën en ook de Commissie Stevens acht een geschillenregeling niet in lijn met de geest van vertrouwen en begrip binnen het horizontaal toezicht.²²⁶ Deze stelling roept een tweetal vragen op. Ten eerste is een geschillenregeling inderdaad in strijd met de geest van het horizontaal toezicht en ten twee is dat een relevant argument om af te zien van een geschillenregeling? Slechts wanneer de geest van het horizontaal toezicht beperkt zou zijn tot efficiëntie, zou een geschillenregeling inderdaad in strijd zijn met de ideeën achter het horizontaal toezicht. Ook in zakelijke verhoudingen gaat men weldegelijk uit van een bepaald vertrouwen, echter vormt dat geen reden voor het niet opnemen van een geschillenregeling.²²⁷ Evenals Essers ben ik van mening dat de ruimte om het oneens te zijn, ook moeten betekenen dat ruimte bestaat voor een geschillenregeling.²²⁸ Langs deze weg ontstaat meer (rechterlijke) controle op de wijze van uitvoering van het horizontaal toezicht, dan wanneer men gebruik zou maken van de mogelijkheden van bezwaar en beroep naar aanleiding van de aanslag.

5.4.2 Nakoming van het convenant

De vraag welke rechtsmiddelen een belastingplichtige/organisatie ter beschikking staan in geval van niet-nakoming van de afspraken in het convenant door de Fiscus hangt af van de vraag wat die uitvoeringsdaden hadden moeten zijn.²²⁹ Betreft het uitvoeringsdaden in de vorm van besluiten dan

www.belastingdienst.nl.

²²⁵ Zie o.a. Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0, p. 9, www.belastingdienst.nl.

²²⁶ Rapport Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat: soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den-Haag 2012, p. 91 en 121.

²²⁷ Essers, P.H.J., 'Horizontaal toezicht: een stille revolutie', *WFR* 2008,3.

²²⁸ Essers, P.H.J., 'Horizontaal toezicht: een stille revolutie', *WFR* 2008,3.

²²⁹ Wijk, H.D. van, Konijnenbelt, W. en Male, R.M. van, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, veertiende druk,

staat het reguliere bezwaar- en beroepstraject ter beschikking.²³⁰ Echter zijn onder het horizontaal toezicht de uitvoeringshandelingen niet vervat in een besluit, zoals al in paragraaf 5.3.1 aan de orde kwam. Wanneer de uitvoeringsdaden geen besluiten betreffen behoort de gang naar de burgerlijke rechter tot de mogelijkheden. Op grond van art. 112 GW is de burgerlijke rechter bevoegd kennis te nemen van geschillen met betrekking tot 'schuldvorderingen' zoals het horizontaal toezicht conventant.²³¹ De verplichtingen om afspraken uit een overeenkomst na te komen van titel 1 van Boek 6 van het BW en ook de nakomingsvordering ex art. 3:296 BW gelden ook in de context van het conventant met de overheid.²³² Naast particulieren kan zodoende ook de overheid door de burgerlijke rechter tot nakoming worden veroordeeld. Gelden voor de overheid andere regels wanneer sprake is van niet-nakoming? Welke middelen staan een belastingplichtige/organisatie reëel ter beschikking om zich van nakoming te verzekeren?

Wanneer men een overeenkomst aan gaat met een wederpartij kan het zijn dat deze partij niet voldoet aan zijn verplichtingen. De wederpartij kan in geheel niet aan zijn verplichtingen voldoen, niet tijdig aan zijn verplichtingen voldoen of niet op de juiste wijze aan zijn verplichtingen voldoen.²³³ De wet geeft in Titel 1 Afdeling 9 van Boek 6 BW verschillende mogelijkheden om met niet-nakoming door de wederpartij om te gaan. Men kan nakoming vorderen al dan niet in combinatie met een schadevordering ex art. 6:74 BW, men kan afzien van de na te komen verplichting en vervangende schadevergoeding eisen ex 6:87 BW, men kan nakoming van zijn eigen verplichtingen opschorten ex 6:52-57 BW of als uiterste middel de overeenkomst ontbinden op grond van Titel 5 afdeling 5 van Boek 6 BW.²³⁴ De wet stelt regels wanneer van welke mogelijkheid gebruik mag worden gemaakt. De wet stelt als belangrijkste eisen dat de niet-nakoming toerekenbaar moet zijn aan de schuldenaar (wanprestatie) en het verzuim art. 6:74 en 6:75 BW. De status van verzuim kan worden bewerkstelligd door een ingebrekestelling art. 6:81-83 BW. Wanneer de niet-nakoming niet aan de schuldenaar kan worden toegerekend is sprake van overmacht 6:78 BW; men is in geval van overmacht geen schadevergoeding verschuldigd.²³⁵

Den-Haag: Elsevier Juridisch 2008, p. 258

²³⁰ Zie bijvoorbeeld AGRvS 24 mei 1991, M en R 1992,115 en AGRvS 1 september 1992, M en R 1993,2 (Hydro Agri-zaak).

²³¹ Zie Hoge Raad 10 april 1987, NJ 1988,148 m.nt. Heemskerk (GCN/Nieuwegein I), Hoge Raad 23 juni 1989, NJ 1991,673 m.nt. Scheltema (GCN/Nieuwegein II), Hoge Raad 5 februari 1993, AB 239 m.nt. Van der Burg (Welzijnsconvenant Rotterdam) en Hoge Raad 21 april 2006, AB 2007,106 m.nt. Huisman (Abacus).

²³² Tak, A.Q.C., *De overheid in het burgerlijk recht*, Den-Haag: VUGA 1997, p. 325.

²³³ Brunner, C.J.H. en Jong, G.T. de, *Verbintenissenrecht algemeen*, Studiereeks Burgerlijk recht, tweede druk, Deventer: Kluwer 2004, p.98.

²³⁴ Brunner, C.J.H. en Jong, G.T. de, *Verbintenissenrecht algemeen*, Studiereeks Burgerlijk recht, tweede druk, Deventer: Kluwer 2004, p.98.

²³⁵ Brunner, C.J.H. en Jong, G.T. de, *Verbintenissenrecht algemeen*, Studiereeks Burgerlijk recht, tweede druk, Deventer: Kluwer 2004, p.98.

De vraag naar reële nakoming door de overheid in de context van (niet) gebruik maken van haar publieke bevoegdheden was lang omstreden.²³⁶ In de jurisprudentie van de bestuursrechter (plus de Kroon) en de burgerlijke rechter zijn twee verschillende visies tot ontwikkeling gekomen, waarbij de bestuursrechter wel een rol ziet voor het algemeen belang en de civiele rechter niet.²³⁷ De burgerlijke rechter betreft in zijn oordeel minder de belangen van de samenleving en/of derden wanneer het gaat om reële nakoming van verplichtingen die voortvloeien uit een overeenkomst. Sinds de Landsmeer arresten van 1963 stelt de burgerlijke rechter voorop dat het aangaan van de overeenkomst inhield dat ook de overheid zich diende te houden aan de afspraken.²³⁸ Slechts wanneer sprake was van onvoorziene omstandigheden waardoor in redelijkheid gehoudenheid aan de afspraken niet langer sprake kon zijn, zou men van het overeengekomene mogen afwijken.²³⁹ Wanneer de overheid inderdaad een beroep kon doen op onvoorziene omstandigheden mocht de burgerlijke rechter slechts marginaal toetsen. Onvoorziene 'algemene belangen' kwamen in deze benadering voor rekening en risico van de overheid.²⁴⁰ Uit het al eerder genoemde arrest GCN/Nieuwegein II blijkt dat ook de overheid gehouden is tot nakomen van de door haar aangegane overeenkomsten.²⁴¹ Het arrest GCN/Nieuwegein II staat symbool voor de huidige benadering van het probleem van nakoming door de overheid.²⁴² In het kader van het convenant is het dus mogelijk om bij de burgerlijke rechter nakoming van het convenant te eisen.

5.4.3 De redelijkheid en billijkheid

De redelijkheid en billijkheid spelen een belangrijke rol in het verbintenissenrecht. In art. 6:2 BW bepaalt dat de redelijkheid en billijkheid belangrijk zijn voor de uitleg van de overeenkomst. Art. 6:248 BW behelst het bepaalde betreffende derogerende werking van de redelijkheid en billijkheid.²⁴³ Deze derogerende werking houdt in dat de redelijkheid en billijkheid aanvullend kunnen werken op het bepaalde in de overeenkomst/het convenant of zelfs in plaats van het bepaalde in de overeenkomst/het convenant kunnen treden.²⁴⁴ De redelijkheid en billijkheid bepalen zodoende in

²³⁶ Tak, A.Q.C., *De overheid in het burgerlijk recht*, Den-Haag: VUGA 1997, p. 325.

²³⁷ Tak, A.Q.C., *De overheid in het burgerlijk recht*, Den-Haag: VUGA 1997, p. 325-326. Zie ook KB 20 juni 1963, ARB 1964,19.

²³⁸ Hoge Raad 4 januari 1963, *NJ* 1964,202-204 (Landsmeer arresten).

²³⁹ Hoge Raad 4 januari 1963, *NJ* 1964,202-204 (Landsmeer arresten).

²⁴⁰ Hoge Raad 17 maart 1967, *NJ* 1967,213 (Rijsenburgse Bos).

²⁴¹ Hoge Raad 23 juni 1989, *NJ* 1991,673 m.nt. Scheltema (GCN/Nieuwegein II).

²⁴² Tak, A.Q.C., *De overheid in het burgerlijk recht*, Den-Haag: VUGA 1997, p. 329.

²⁴³ Scheltema, M.W. en Scheltema, M., *Gemeenschappelijk recht: Wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, tweede druk, Deventer: Kluwer 2008, paragraaf 5.5.2.1.

²⁴⁴ Hijma, J., Dam, C.C. van, Schendel, W.A.M. van en Valk W.L., *Rechtshandeling en Overeenkomst*, studiereeks burgerlijk recht, vijfde druk, Deventer: Kluwer 2007, p. 301.

belangrijke mate de rechten en verplichtingen van partijen op grond van het convenant.²⁴⁵ De redelijkheid en billijkheid zijn des te meer van belang nu Fiscus en belastingplichtige/organisatie onmogelijk de toekomst en alle eventualiteiten kunnen overzien.²⁴⁶ De aanvullende werking van de redelijkheid en billijkheid is al eeuwen aanvaard.²⁴⁷ De beperkende werking van de redelijkheid en billijkheid is pas geaccepteerd sinds 1967 in het arrest Saladin/HBU (en is uiteindelijk gecodificeerd in art. 6:248 lid 2 BW).²⁴⁸ Gezien haar meer ingrijpende karakter niet onbegrijpelijk. Scheltema & Scheltema zijn van mening dat, in het kader van een publiekrechtelijke overeenkomst als het horizontaal toezicht convenant, de redelijkheid en billijkheid worden vervangen door de Algemene beginselen van behoorlijk bestuur.²⁴⁹ De ABBB's gaan binnen de uitleg van het convenant dezelfde functie vervullen als de bovengenoemde functie van de redelijkheid en billijkheid.²⁵⁰ Op grond van de visie van Van der Does en Snijders is het geen vraag van of redelijkheid en billijkheid of de Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur, maar een kwestie van en en.²⁵¹ Via art. 3:14 BW kan een broederlijke toepassing van zowel de redelijkheid en billijkheid als van de ABBB's plaatsvinden.

5.5 Beëindiging van het convenant

Alle horizontaal toezicht convenanten bevatten een bepaling betreffende de beëindiging van het convenant. De tekst van het standaardconvenant voor ZGO/MGO is representatief voor de andere convenanten (bijlage 1,2 en 4) met uitzondering van het branche convenant (bijlage 3). *'Indien een der partijen dit convenant wil beëindigen, zal zij de redenen vooraf schriftelijk kenbaar maken aan de andere partij. Daarnaast vindt beëindiging niet eerder plaats dan na mondeling overleg, indien ten minste een der partijen daarop prijs stelt. Daarna kan dit convenant met onmiddellijke ingang worden beëindigd.'* Welke rechtsbescherming geniet een belastingplichtige/organisatie wanneer hij bij eenzijdige beëindiging door de Belastingdienst in zijn belangen wordt geschaad? Is de opgaaf van redenen en het volgen voldoende om in alle gevallen tot een beëindiging te komen?

²⁴⁵ Hijma, J., Dam, C.C. van, Schendel, W.A.M. van en Valk W.L., *Rechtshandeling en Overeenkomst*, studiereeks burgerlijk recht, vijfde druk, Deventer: Kluwer 2007, p. 302.

²⁴⁶ Hijma, J., Dam, C.C. van, Schendel, W.A.M. van en Valk W.L., *Rechtshandeling en Overeenkomst*, studiereeks burgerlijk recht, vijfde druk, Deventer: Kluwer 2007, p. 302.

²⁴⁷ Hijma, J., Dam, C.C. van, Schendel, W.A.M. van en Valk W.L., *Rechtshandeling en Overeenkomst*, studiereeks burgerlijk recht, vijfde druk, Deventer: Kluwer 2007, p. 305.

²⁴⁸ Hoge Raad 19 mei 1967, NJ 1967,261.

²⁴⁹ Scheltema, M.W. en Scheltema, M., *Gemeenschappelijk recht: Wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, tweede druk, Deventer: Kluwer 2008, paragraaf 5.5.2.2.

²⁵⁰ Scheltema, M.W. en Scheltema, M., *Gemeenschappelijk recht: Wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, tweede druk, Deventer: Kluwer 2008, paragraaf 5.5.2.2.

²⁵¹ Does, J.A.E. van der en Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht*, Monografieën Nieuw Burgerlijk Wetboek A26, Deventer: Kluwer 2001, p. 63.

Publiekrechtelijke rechtsbescherming door middel van een bezwaar en beroepsprocedure ketst wederom af op het feit dat er geen sprake is van een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking (of aanslag). De beperkte competentie van de bestuursrechter noodzaakt een gang naar de burgerlijke rechter. In het privaatrecht moet worden aangesloten bij de regels betreffende de ontbinding van een overeenkomst ex Titel 5 afdeling 5 van Boek 6 BW.²⁵² Gevolg van ontbinding van de overeenkomst is dat de ontbindende partij enerzijds niet langer rechts heeft op de prestatie van de wederpartij, maar tevens zelf ook bevrijdt is van haar verplichtingen.²⁵³ De regels betreffende ontbinding kunnen worden gekarakteriseerd als regelend recht; partijen kunnen in de overeenkomst afwijken van de wettelijke regels betreffende ontbinding.²⁵⁴

Art. 6:265 lid 1 BW bepaalt dat iedere tekortkoming van een partij de nakoming van haar verplichtingen de andere partij bevoegd maakt om de overeenkomst in zijn geheel of slechts gedeeltelijk te ontbinden. Art 6:265 lid 2 BW bepaalt dat wanneer nakoming niet blijvend of tijdelijk onmogelijk is, men pas mag ontbinden nadat de wederpartij in verzuim is. Ingeval van blijvende of tijdelijk onmogelijkheid om de afspraken na te komen kan men onverwijld overgaan tot ontbinding. De vraag of sprake is van wanprestatie of overmacht is in dit kader niet relevant.²⁵⁵ De ontbinding kan op twee manieren tot stand komen. Ten eerste door middel van een schriftelijke verklaring ex 6:267 BW op straffe van nietigheid ex 3:39 BW. Ten tweede door middel van een declaratoire uitspraak van de burgerlijke rechter. De tweede optie zal veelal aan de orde zijn wanneer partijen het niet eens zijn over de vraag of er inderdaad voldoende aanleiding voor een ontbinding bestaat.²⁵⁶ De schuldenaar zal naar aanleiding van de ontbindingsverklaring van de schuldeiser naar de rechter kunnen stappen met de vraag of daadwerkelijk sprake is van een terechte ontbinding. Wanneer sprake is van een onterechte ontbinding leidt de declaratoire uitspraak van de burgerlijke rechter tot verzuim van de ontbindende partij.²⁵⁷ Naast de hierboven geschetste mogelijkheden van ontbinding is er nog een derde optie, waarbij men het oordeel laat aan de rechter op grond van art. 6:267 lid 2 BW.

²⁵² Brunner, C.J.H. en Jong, G.T. de, *Verbintenissenrecht algemeen*, Studiereeks Burgerlijk recht, tweede druk, Deventer: Kluwer 2004, p.98.

²⁵³ Brunner, C.J.H. en Jong, G.T. de, *Verbintenissenrecht algemeen*, Studiereeks Burgerlijk recht, tweede druk, Deventer: Kluwer 2004, p.205.

²⁵⁴ Brunner, C.J.H. en Jong, G.T. de, *Verbintenissenrecht algemeen*, Studiereeks Burgerlijk recht, tweede druk, Deventer: Kluwer 2004, p.205.

²⁵⁵ Brunner, C.J.H. en Jong, G.T. de, *Verbintenissenrecht algemeen*, Studiereeks Burgerlijk recht, tweede druk, Deventer: Kluwer 2004, p.209.

²⁵⁶ Brunner, C.J.H. en Jong, G.T. de, *Verbintenissenrecht algemeen*, Studiereeks Burgerlijk recht, tweede druk, Deventer: Kluwer 2004, p.213.

²⁵⁷ Brunner, C.J.H. en Jong, G.T. de, *Verbintenissenrecht algemeen*, Studiereeks Burgerlijk recht, tweede druk, Deventer: Kluwer 2004, p.214.

De bepalingen van het convenant betreffende de beëindiging lijken zodoende af te wijken van het regelend recht van titel 5 afdeling 5 van boek 6 BW. Interessant om op te merken is dat in geval van consumentenkoop grenzen zijn gesteld aan de mogelijkheid om af te wijken van wettelijke regels betreffende ontbinding art. 7:6, 6:236 sub b jo. 6:233 sub a BW).²⁵⁸ In de convenantrelatie zou een analoge toepassing van deze bepalingen naar mijn mening gepast zijn. De ontbindingsbepaling mag niet zeer nadelig uitpakken voor de belastingplichtige/organisatie of om met de woorden van de Fiscus te spreken: de klant. Echter zou wellicht dezelfde bescherming kunnen worden geboden via art. 3:14 BW. Art 3:14 BW verklaart immers de Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur van overeenkomstige toepassing in het publiekrecht. Mijns inziens zal een opgaaf van redenen niet volstaan voor de Fiscus om eenzijdig het convenant te kunnen ontbinden. Door toepassing van de Algemene beginselen van behoorlijk bestuur kan een eerlijke toetsing plaatsvinden van de beslissing tot ontbinding door de burgerlijke rechter en zal de Fiscus niet willekeurig of in strijd met het gelijkheidsbeginsel kunnen handelen. Onder omstandigheden kan een ontbinding door de Fiscus op grond van de Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur onaanvaardbaar zijn. **De vraag blijft wel of een dergelijke toetsing niet meer thuis hoort bij een bestuursrechter; men zou het besluit tot ontbinding van een (horizontaal toezicht convenant) kunnen opnemen in art. 7:1 AWB.**

5.6 Alternatieven

Naast een toegang tot een rechter in geval een geschil onder het horizontaal toezicht, zou in geval van een conflict ook tot een oplossing kunnen worden gekomen door middel van alternatieve wijzen van geschillenbeslechting. Men spreekt in deze context ook wel van Alternative Dispute Resolution kort gezegd ADR.²⁵⁹ De mogelijkheden om op alternatieve wijze tot geschillenbeslechting te komen zijn zeer ruim en vallen binnen de kaders van art. 7:900 BW. In de context van het horizontaal toezicht wil ik kort aandacht besteden aan een tweetal methoden: mediation en arbitrage.

Mediation betreft een vorm van geschillenbeslechting waarbij partijen op vrijwillige basis en begeleid door een onafhankelijk derde samen in overleg (als nog) tot overeenstemming proberen te komen.²⁶⁰ In december 2011 werd een initiatiefnota met betrekking tot mediation in het kader van fiscale geschillen ingediend door het Kamerlid Van der Steur.²⁶¹ Gedacht wordt aan een systeem waarin een

²⁵⁸ Brunner, C.J.H. en Jong, G.T. de, *Verbintenissenrecht algemeen*, Studiereeks Burgerlijk recht, tweede druk, Deventer: Kluwer 2004, p.205.

²⁵⁹ Atlas, N.F., Huber, S.K.en Trachte-Huber, E.V., *Alternative Dispute Resolution*, American Bar association 2000, p. 1.

²⁶⁰ Brenninkmeijer, A.F.M., Oyen K. van, Prein, H.C.M., Walters, P. e.a., *Handboek Mediation*, Den-Haag: Sdu uitgevers 2005, p. 1.

²⁶¹ Initiatiefnota mediation Kamerlid van de Steur, V-N Vandaag 2012/2.3.

belastingplichtige de Fiscus kan verzoeken om mediation. Mediation kan echter niet dienen als vervanging van toegang tot de rechter.²⁶² Mediation is de vorm van conflictbeslechting die misschien wel bij uitstek past binnen de kaders van het horizontaal toezicht. Voordeel van deze mediation is dat men binnen de overlegstructuur van het horizontaal toezicht versneld opzoek kan naar een oplossing voor een geschil met de Belastingdienst. Kanttekening bij de mogelijkheid van mediation is dat geen sprake is van onafhankelijke toetsing, waarbij het handelen van de Fiscus kritisch in het licht van zowel publieke als privaatrechtelijke normen onder de loep wordt genomen. In geval van arbitrage is sprake van conflictbeslechting door een onafhankelijke derde zoals een geschillencommissie. Partijen worden gehoord en/of stukken kunnen worden gewisseld waarna de onafhankelijke arbiter tot een bindend oordeel komt.²⁶³ Arbitrage kan voordeling uitpakken doordat experts plaatsnemen als arbiter. Naar mijn mening zou een mogelijkheid van arbitrage in het kader van het horizontaal toezicht de snelheid van de conflictoplossing ten goede kunnen komen, echter zal nauwelijks sprake van een kennis voordeel van de arbiter, immers de belastingrechter is ook een specialist. In plaats van energie te steken in arbitrage zou naar mijn mening beter de doorlooptijd van bezwaar en beroep kunnen worden verkort.

5.7 Conclusie

De drie fasen van het convenant, het (niet) sluiten van een convenant, tijdens het convenant en de beëindiging van het convenant kennen elk zo hun eigen mogelijkheden op het gebied van rechtsbescherming. Gebleken is dat deze rechtsbescherming veelal via de burgerlijke rechter kan en zal moeten worden afgedwongen, terwijl dit toch eigenlijk meer een taak voor de bestuursrechter zou zijn. Zie daar het probleem van beperkte bevoegdheid van de bestuursrechter. Zonder voor bezwaar en beroep vatbare beschikking of aanslag is men aangewezen op de burgerlijke rechter als restrechter. Meer optimaal zou zijn wanneer de beslissing tot het sluiten van een convenant, de ingenomen standpunten van de Fiscus en een eventuele beëindiging in de vorm van een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking worden gegoten. De mogelijkheid van mediation past op zichzelf binnen het horizontaal toezicht als zijnde een overleg situatie. Belangrijk nadeel is mijns inziens dat mediation geen onafhankelijk toetsing betreft. Arbitrage biedt nauwelijks voordelen ten opzichte van toetsing door de belastingrechter, behalve dat een dergelijke procedure een kortere doorlooptijd zou kunnen hebben. Mijn voorkeur gaat dan uit naar een verkorting van de doorlooptijd van het bezwaar en beroep traject.

²⁶² Initiatiefwetsvoorstel mediation binnenkort te verwachten, V-N Vandaag 2012/1925.

²⁶³ Atlas, N.F., Huber, S.K.en Trachte-Huber, E.V., *Alternative Dispute Resolution*, American Bar association 2000, p. 9.

6. Staatsrechtelijke implicaties van het horizontaal toezicht

6.1 Inleiding

Sinds 2005 sluit de Belastingdienst zelfstandig horizontaal toezicht convenanten met individuele belastingplichtigen, koepelorganisaties en financiële intermediairs. Voor het sluiten van deze convenanten en het horizontaal toezicht bestaat geen wettelijke basis. De Belastingdienst lijkt hier gebruik te maken van haar discretionaire bevoegdheid in het kader van het toezicht op de belastingheffing. In Nederland kent de Belastingdienst traditioneel een redelijke mate van discretionaire bevoegdheid.²⁶⁴ Van een discretionaire bevoegdheid met betrekking tot de belastingverplichting is in Nederland geen sprake. Immers art. 104 Grondwet bepaalt uitdrukkelijk dat belastingen een zaak zijn van de wetgever in formele zin. Het commentaar dat onder het horizontaal toezicht de basis van de belastingheffing het convenant zou liggen snijdt geen hout en zou bovendien strijdig zijn met de Grondwet.²⁶⁵

²⁶⁴ Happé, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 228.

²⁶⁵ Meussen, G.T.K., 'Kritische kanttekeningen bij het rapport van de Commissie Horizontaal toezicht Belastingdienst', *WFR* 2012/1024.

Ook onder het horizontaal toezicht blijft de kwestie van de belastingverplichting een zaak van de formele wetgever. Toch kleven weldegelijk haken en ogen aan het horizontaal toezicht en het bijbehorende covenant. Past het horizontaal toezicht van de Belastingdienst binnen de traditionele administratieve discretionaire bevoegdheid of vindt een verdere (ongewenste) machtsverschuiving plaats naar de Belastingdienst? De discretionaire bevoegdheden van de Fiscus zijn regelmatig onderwerp van (internationaal) staatsrechtelijk debat.²⁶⁶ In dit debat wordt de discretionaire bevoegdheid en de extensie daarvan geplaatst in de context van het legaliteitsbeginsel en het daarmee verband houdende idee van de scheiding der machten.

Hoofdstuk 3 plaatst het horizontaal toezicht binnen deze staatsrechtelijke context. Voor een goed begrip van het theoretisch kader zal als startpunt stil worden gestaan bij het begrip discretionaire bevoegdheid, het legaliteitsbeginsel in de fiscale context en de idee van scheiding der machten. Vervolgens zal ik in gaan op de Nederlandse staatsrechtelijke fiscale praktijk. Hoe verhoudt de Nederlandse staatsrechtelijke traditie zich tot de theorie van het legaliteitsbeginsel en de idee van scheiding der machten? Ten slotte plaats ik de ontwikkeling van het horizontaal toezicht in de context van het theoretisch kader en de Nederlandse staatsrechtelijke traditie.

6.2 Staatsrechtelijk ideeënkader

Het kader voor de staatsrechtelijke discussie betreffende het horizontaal toezicht bestaat uit het concept van de scheiding der machten, in het verlengde van de machtenscheiding, het begrip discretionaire bevoegdheid en het legaliteitsbeginsel. Het legaliteitsbeginsel en de idee van de scheiding der machten zijn onderdeel van het bredere staatsrechtelijke concept van de rechtsstaat (rule of law). Het concept van de rechtsstaat is terug te voeren op de ideeën van Locke en Montesquieu.²⁶⁷ De belangrijkste elementen van het rechtsstatelijk idee zijn: wetmatigheid van het bestuur, grondrechten, machtsverhouding en rechterlijke controle.²⁶⁸

Deze paragraaf zal focussen op het beschrijven van dit staatsrechtelijk ideeënkader. Het legaliteitsbeginsel en het concept van machtenscheiding met in het verlengde daarvan de discussie betreffende de discretionaire bevoegdheden zullen elk een eigen rol spelen bij de plaatsing van het horizontaal

²⁶⁶ Cogan, D. de, *Tax Discretion and the rule of law*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 1.

²⁶⁷ Van der Pot, bewerkt door Elzinga, D.J. en Lange, R. de, *Handboek van het Nederlandse Staatsrecht*, vijftiende druk, Deventer: Kluwer 2006, p. 35.

²⁶⁸ Van der Pot, bewerkt door Elzinga, D.J. en Lange, R. de, *Handboek van het Nederlandse Staatsrecht*, vijftiende druk, Deventer: Kluwer 2006, p. 36.

toezicht in het staatsrechtelijk kader en de beoordeling van de staatsrechtelijke implicaties van het horizontaal toezicht.

6.2.1 Scheiding der machten

De leer van de scheiding der machten is diep verankerd in ons staatsrechtelijk denken. De leer van de scheiding der machten, of wel 'trias politica', wordt toegeschreven aan de Franse filosoof en staatsman Montesquieu (1699-1755). Montesquieu pleitte in zijn werk 'l'esprit de lois' (1748) voor scheiding van de staatsmachten om de samenleving te verzekeren van een gematigd en evenwichtig regime.²⁶⁹ Een concentratie van staatsmachten leidt volgens Montesquieu tot tirannie.²⁷⁰ De geschiedkundige context is voor een goed begrip van zijn theorie van groot belang. Montesquieu leefde in de tijd waarin de macht zich concentreerde rondom een absolute vorst. De wil van de Koning was wet. Het denken van Montesquieu is in hoge mate beïnvloed door deze historische context. De macht van de Koning moest worden beperkt om te komen tot een evenwichtige machtsuitoefening. Montesquieu onderscheidde in de traditie van de klassieken²⁷¹ 3 werkzaamheden binnen de Staat.²⁷² De eerste taak betreft het stellen van algemene voorschriften met betrekking tot de wijze waarop een burger zich dient te gedragen in de samenleving. De bevoegdheid om dergelijke algemene voorschriften op te stellen, te veranderen of in te trekken noemt Montesquieu 'la puissance législative'; de wetgevende bevoegdheid. Deze wetgevende bevoegdheid dient in handen te zijn van het volk.

Naast de wetgevende bevoegdheid onderscheidt Montesquieu 'la puissance exécutive des choses qui dépendent du droit des gens' en 'la puissance de juger'; de uitvoerende bevoegdheid en de rechtsprekende bevoegdheid.²⁷³ De uitvoerende macht is belast met de uitvoering van de wetten. Deze uitvoerende macht dient volgens Montesquieu te zijn opgedragen aan de koning. Tegenwoordig is de monarch niet langer belast met uitvoerende taken, maar is de uitvoering en handhaving opgedragen aan de regering. De rechtspraak dient volgens Montesquieu te zijn opgedragen aan onafhankelijke rechters. De uitvoerende macht en wetgevende macht mogen geen invloed uitoefenen op het oordeel van de rechter.²⁷⁴ Montesquieu ziet de rechter louter als 'spreekbuis van de wet'.²⁷⁵ De rechter

²⁶⁹ Haan, de, Drupsteen en Fernhout, bewerkt door Schlössels, R.J.N. en Zijlstra, S.E., *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat*, zesde herziene druk, Deventer: Kluwer 2010, p. 4-5.

²⁷⁰ Witteveen, W.J., 'Zeer vrij naar Montesquieu', in: Cliteur, P.B., Rutgers, M.R. (red), *De trias onder spanning*, Groningen: Wolters-Noordhoff 1990, p. 30.

²⁷¹ Het werk van Montesquieu bouwt voort op het werk van klassieke denkers als Locke, Hobbes en Nedham.

²⁷² Van der Pot, bewerkt door Elzinga, D.J. en Lange, R. de, *Handboek van het Nederlandse Staatsrecht*, vijftiende druk, Deventer: Kluwer 2006, p. 31.

²⁷³ Van der Pot, bewerkt door Elzinga, D.J. en Lange, R. de, *Handboek van het Nederlandse Staatsrecht*, vijftiende druk, Deventer: Kluwer 2006, p. 31.

²⁷⁴ www.montesquieu-instituut.nl

²⁷⁵ Witteveen, W.J., 'Zeer vrij naar Montesquieu', in: Cliteur, P.B., Rutgers, M.R. (red), *De trias onder spanning*,

mag en moet optreden in geval van een conflict, ook wanneer de rechter daarbij het bestuur op de vingers moet tikken. Deze functie als scheidsrechter leidt tot een terughoudende rechtspraak.²⁷⁶

De wetgevende, uitvoerende en rechtsprekende macht moeten worden opgedragen aan drie verschillende en onafhankelijke autoriteiten. De drie verschillende taken dienen opgedragen te zijn aan verschillende ambten. Tevens mag één persoon niet functioneren binnen verschillende machten. In deze theorie is sprake van een absolute scheiding van de uitvoerende, wetgevende en rechtsprekende macht.²⁷⁷ Wanneer de drie machten niet strikt gescheiden zijn levert dit een gevaar op voor de vrijheid van burgers.²⁷⁸ Het door Montesquieu geschetste systeem is een ideaalbeeld; geen land ter wereld kent systeem waarin sprake is van zuivere machtenscheiding.²⁷⁹ De geest van Montesquieu's ideeën leven echter voort in het staatsbestel van veel landen over de hele wereld. Praktisch gezien is weliswaar geen sprake van zuivere scheiding der machten, maar veeleer van spreiding der machten.²⁸⁰

De leer van de trias politica is breder dan de leer van scheiding der machten, zo schrijft Witteveen.²⁸¹

De leer van de trias politica is volgens Witteveen een familie van theorieën waaronder ook een systeem van 'checks and balances' kan worden geschaard. In een systeem van 'checks and balances' wordt niet zozeer gestreefd naar strikte scheiding van staatsmachten, maar naar een evenwicht tussen de drie machten. De 'trias politica' heeft zo gezien meerdere gezichten, maar allen met hetzelfde uitgangspunt dat tirannie onwenselijk is en vrijheden van burgers gegarandeerd moeten zijn.²⁸² In mijn verdere analyse in dit hoofdstuk ga ik uit van het strikte beeld van machten scheiding voor een zo helder mogelijk referentiepunt in de navolgende discussie over de staatsrechtelijk implicaties van het horizontaal toezicht.

6.2.2 Discretionaire bevoegdheden

Groningen: Wolters-Noordhoff 1990, p. 30.

²⁷⁶ Witteveen, W.J., 'Zeer vrij naar Montesquieu', in: Cliteur, P.B., Rutgers, M.R. (red), *De trias onder spanning*, Groningen: Wolters-Noordhoff 1990, p. 30.

²⁷⁷ Happé, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 223.

²⁷⁸ Witteveen, W.J., 'Zeer vrij naar Montesquieu', in: Cliteur, P.B., Rutgers, M.R. (red), *De trias onder spanning*, Groningen: Wolters-Noordhoff 1990, p. 30.

²⁷⁹ Haan, de, Drupsteen en Fernhout, bewerkt door Schlössels, R.J.N. en Zijlstra, S.E., *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat*, zesde herziene druk, Deventer: Kluwer 2010, p. 4-5.

²⁸⁰ www.montesquieu-instituut.nl.

²⁸¹ Witteveen, W.J., 'Zeer vrij naar Montesquieu', in: Cliteur, P.B., Rutgers, M.R. (red), *De trias onder spanning*, Groningen: Wolters-Noordhoff 1990, p. 31.

²⁸² Witteveen, W.J., 'Zeer vrij naar Montesquieu', in: Cliteur, P.B., Rutgers, M.R. (red), *De trias onder spanning*, Groningen: Wolters-Noordhoff 1990, p. 31.

Een discretionaire bevoegdheid maakt inbreuk op een strikte scheiding van de machten. In geval van een discretionaire bevoegdheid zijn de regels niet afkomstig van de wetgevende macht, maar van de uitvoerende macht. In geval van strikte scheiding zou alle regelgeving immers afkomstig moeten zijn van de wetgevende macht. Een discretionaire bevoegdheid kan zich voor doen in een drietal verschijningsvormen: een expliciet door de wetgever toegekende discretionaire bevoegdheid, een impliciet ofwel ingelezen discretionaire bevoegdheid en ten derde een discretionaire bevoegdheid zonder duidelijke wettelijke basis.²⁸³ Eigenlijk is voor deze laatste categorie de term (discretionaire) bevoegdheid een contradictie in termini. In het kader van eenduidigheid van begrippen zal ik ook met betrekking tot deze categorie spreken van een (discretionaire) bevoegdheid.

Naast het onderscheid met betrekking tot de bron van de discretionaire bevoegdheid kan een onderscheid worden gemaakt naar de inhoud van de discretionaire bevoegdheid. In de fiscale context kunnen zo een tweetal discretionaire bevoegdheden worden onderscheiden; discretionaire bevoegdheden met betrekking tot de belastingverplichting en administratieve discretionaire bevoegdheden. Een discretionaire bevoegdheid met betrekking tot de belastingverplichting betekent dat de uitvoerende macht invloed zou kunnen uitoefenen op het bedrag dat de burger aan belasting moet betalen. Administratieve discretionaire bevoegdheden zien beleid ter invulling van wettelijke begrippen of zeer praktisch op het opstellen van belastingformulieren.²⁸⁴ De fiscale praktijk leert dat enige mate van discretionaire bevoegdheid noodzakelijk is om de Belastingdienst op effectieve wijze haar taken te laten uitvoeren in een moderne samenleving.²⁸⁵ De geest van de idee van scheiding/evenwicht van de machten kan in stand blijven mits de afname van de macht van de wetgever wordt gecompenseerd door rechterlijke controle.²⁸⁶ In het Staatsrechtelijk debat staat de discretionaire bevoegdheid an sich, de omvang van een dergelijke discretionaire bevoegdheid en de aard van een discretionaire bevoegdheid regelmatig ter discussie.²⁸⁷

6.2.3 Het legaliteitsbeginsel

²⁸³ Cogan, D. de, *Tax Discretion and the rule of law*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 3.

²⁸⁴ Cogan, D. de, *Tax Discretion and the rule of law*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 3.

²⁸⁵ Cogan, D. de, *Tax Discretion and the rule of law*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 5.

²⁸⁶ Cogan, D. de, *Tax Discretion and the rule of law*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 5 en 7-12.

²⁸⁷ Cogan, D. de, *Tax Discretion and the rule of law*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 1.

Naast scheiding der machten geldt in een rechtsstaat het legaliteitsbeginsel. Het legaliteitsbeginsel is evenals de trias politica diepgeworteld in de klassieke leer van Hobbes, Locke en Montesquieu.²⁸⁸ In de klassieke leer staat de vrijheid van het individu voorop. De Staat dient zo min mogelijk inbreuk te maken op deze vrijheid van het individu. Men noemt dit het formele vrijheidsbegrip. Wanneer een inbreuk wordt gemaakt op deze individuele vrijheid zal daarvoor een rechtvaardiging moeten bestaan. Bovendien dient een dergelijke gerechtvaardigde inbreuk wettelijk vastgelegd te zijn.²⁸⁹ Een andere dimensie van het legaliteitsbeginsel betreft de notie van rechtszekerheid. Een burger dient zijn gedrag te kunnen afstemmen op wat in de wet geschreven is; consequenties van gedragingen dienen uit de wet te kunnen worden afgeleid. Een derde dimensie van het legaliteitsbeginsel betreft het 'lex certa' beginsel. Het 'lex certa' beginsel vereist dat een wet zo nauwkeurig mogelijk formuleert. Open normen in wetgeving staan zodoende op gespannen voet met het 'lex certa' beginsel. Ten slotte kan worden gewezen op het verbod van analogie als dimensie van het legaliteitsbeginsel.²⁹⁰

6.3 Van principes naar de Nederlandse staatsrechtelijke praktijk

In de voorgaande paragraaf schetste ik het staatsrechtelijk ideeënkader. In deze paragraaf zal ik de vertaalslag maken van de theorie naar de Nederlandse staatsrechtelijke praktijk. In deze paragraaf zal blijken dat de praktijk vaak gecompliceerder is dan de reeds geschetste theorie.

6.3.1 De scheiding der machten

De Nederlandse staatsinrichting is door de jaren aan veranderingen onderhevig geweest. Deze veranderingen hangen in belangrijke mate samen met een veranderd denken over de rol van de overheid in de samenleving. Voor 1900 waren de klassieken de heersende leer. De overheid diende inbreuken op de vrijheden van het individu zoveel mogelijk te beperken. De overheidstaak voor 1900 kan kort worden samengevat als 'laissez faire'. Onder invloed van denkers als Hegel en Marx veranderde vanaf 1900 het denken over de rol van de Staat in de samenleving.²⁹¹ De verantwoordelijkheid van de Staat moest verder gaan dan het zoveel mogelijk waarborgen van de vrijheid van het individu. De Staat kreeg meer en meer tot taak een rechtvaardige samenleving te bewerkstelligen. Vanuit dit

²⁸⁸ Pot, van der, bewerkt door Elzinga, D.J. en Lange, R. de, *Handboek van het Nederlandse Staatsrecht*, vijftiende druk, Deventer: Kluwer 2006, p. 25-33.

²⁸⁹ Pot, van der, bewerkt door Elzinga, D.J. en Lange, R. de, *Handboek van het Nederlandse Staatsrecht*, vijftiende druk, Deventer: Kluwer 2006, p. 25-33.

²⁹⁰ Burkens, M.C., Kummeling, H.R.B.M., Vermeulen, B.P. en Widdershoven, R.J.G.M., *Beginselen van de democratische rechtsstaat*, zesde druk, Deventer: Kluwer 2006, p. 41-46 en 51-71.

²⁹¹ Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 13.

uitgangspunt breidde de overheid haar takenpakket aanzienlijk uit; laissez faire was geschiedenis. Met de veranderde taken en doelstellingen van de Staat veranderde ook de aard van de wetgeving. Codificatie was niet langer het primaire doel, vanaf 1900 streefde men veeleer naar modificatie.²⁹²

Het nieuwe perspectief op de rol van de Staat veranderde niet alleen de voorgenoemde aard van de wetgeving, maar ook de positie van de wetgever. Struyken spreekt van de terugtrekking van de wetgever.²⁹³ De Rijksoverheid maakt plaats voor lagere wetgevers. Bovendien krijgt de uitvoerende macht meer ruimte bij het geven van beschikkingen. Naast meer ruimte bij het nemen van gebonden beschikkingen, kreeg de uitvoerende macht de ruimte om ongebonden beschikkingen te geven. De discretionaire bevoegdheid was geboren. De uitvoerende macht breidde als gevolg van dergelijke discretionaire bevoegdheden zijn invloed uit ten koste van de wetgevende macht, nu zij zich op grond van discretionaire bevoegdheden ging gedragen als eigenlijke wetgever.²⁹⁴

De huidige Nederlandse praktijk wijkt gezien het bovenstaande af van de in paragraaf 3.2 geschetste absolute scheiding der machten. Het idee van absolute machtenscheiding van wordt gecombineerd met het concept van 'checks en balances'.²⁹⁵ In Nederland is sprake van een dynamisch evenwicht tussen de uitvoerende, wetgevende en rechtsprekende macht.²⁹⁶ De verschillende machten kunnen hun bereik uitbreiden ten koste van een van de andere machten. Bovendien kan een macht niet zijn volledige grondwettelijke potentiële bereik benutten en zo ruimte laten voor een andere macht.²⁹⁷ In het kader van de scheiding der machten verdienen twee karakteristieken van ons (fiscaal) constitutioneel systeem in het bijzonder de aandacht. Het betreft de rol van de Staatssecretaris van financiën en de discretionaire bevoegdheden van de Belastingdienst.

6.3.1.1 De rol van de Staatssecretaris van financiën

De Staatssecretaris van financiën heeft in Nederland een dubbel rol. De Staatssecretaris van financiën is zowel co-wetgever als onderdeel van de uitvoerende macht.²⁹⁸ Als co-wetgever macht is de

²⁹² Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 14.

²⁹³ Struyken, A.A.H., *Administratie of rechter*, Arnhem: 1910, p. 7 e.v.

²⁹⁴ Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 14.

²⁹⁵ Happé, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 223.

²⁹⁶ Happé, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 223-224.

²⁹⁷ Happé, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 224.

²⁹⁸ Happé, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*,

Staatssecretaris van financiën een belangrijke speler in het fiscale wetgevingsproces. Het proces van wetgeving is geen exclusieve taak van de Eerste en Tweede kamer, maar op grond van art. 81 GW een taak van de regering en Staten-Generaal samen. De Regering bestaat uit de Koning en zijn ministers art. 42 GW. In gevallen waarin de Minister dat wenselijk acht kan de Staatssecretaris de Minister vertegenwoordigen ex art. 46 GW. Wetten in formele zin worden ondertekend door de Koning als de betreffende Ministers dan wel Staatssecretarissen art. 47 GW.²⁹⁹ Zowel de regering als de Tweede Kamer mag het initiatief nemen om een wetsvoorstel te doen.³⁰⁰ ³⁰¹ Verreweg de meeste fiscale wetsvoorstellen worden voorbereid en opgesteld door de regering (vertegenwoordigd door de Staatssecretaris van financiën) en vervolgens voorgelegd aan de Eerste en Tweede kamer.³⁰² De Staatssecretaris van financiën speelt zodoende een belangrijke rol in het wetgevingsproces.

De Staatssecretaris van financiën is naast zijn rol als co-wetgever ook hoofd van de Belastingdienst. Hij draagt de parlementaire verantwoordelijkheid voor de prestaties van de Belastingdienst.³⁰³ Als hoofd van de Belastingdienst is hij onderdeel van de uitvoerende macht. Ter illustratie van de positie van de Staatssecretaris kan worden gewezen op art. 28 AWR. Dit artikel bepaalt dat de minister van financiën, in praktijk de Staatssecretaris van financiën (op grond van art. 46 Gw), de bevoegdheid heeft om de Belastingdienst te vertegenwoordigen in een geschil met een belanghebbende.³⁰⁴ De dubbele rol van de Staatssecretaris van financiën impliceert zodoende een onvolledige scheiding der machten.

Naast deze twee formele punten met betrekking tot de rol van de Staatssecretaris, is er nog een derde praktisch punt te noemen met betrekking tot het functioneren van de Staatssecretaris van financiën. Het praktische punt hangt nauw samen met hierboven genoemde rol van de Staatssecretaris als co-wetgever. Happé en Pauwels schrijven dat de Staatssecretaris in praktijk een zeer grote invloed

in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 225-226.

²⁹⁹ Happé, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 225-226.

³⁰⁰ De Eerste kamer heeft geen recht om wetgeving te initiëren, door middel van het doen van een wetsvoorstel art. 82 Gw.

³⁰¹ Dit samenspel tussen regering en Staten-Generaal wijkt af van een absolute machtenscheiding.

³⁰² Van der Pot, bewerkt door Elzinga, D.J. en Lange, R. de, *Handboek van het Nederlandse Staatsrecht*, vijftiende druk, Deventer: Kluwer 2006, p. 652.

³⁰³ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 225.

³⁰⁴ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 224-225.

heeft op de totstandkoming en inhoud van de fiscale wetgeving.³⁰⁵ Weliswaar is er formeel sprake van samenwerking tussen de regering en de Staten-Generaal in het wetgevingsproces, in praktijk blijken de Eerste en Tweede Kamer minder in staat om als wetgevende macht tegenwicht te bieden aan de uitvoerende macht in de vorm van de Staatssecretaris van financiën.³⁰⁶ De geschetste disbalans kan volgens Happé en Pauwels worden verklaard door viertal factoren.³⁰⁷ Vaak speelt een tekort aan kennis de Kamerleden parten bij het beoordelen en controleren van fiscale wetsvoorstellen. De Eerste en Tweede Kamer kennen weinig leden met een fiscale achtergrond. Daarnaast hebben de Kamerleden slechts beperkt beschikking over stafleden en/of adviseurs met een uitgebreide fiscale kennis. De Staatssecretaris en de regering kunnen beschikken over een ruim aantal specialisten binnen het ministerie van financiën en de Belastingdienst. Via de Staatssecretaris van financiën heeft de Fiscus als uitvoerende instantie een belangrijke invloed op de te vormen fiscale wetgeving.

Naast beperkte kennis van fiscale wetgeving, wordt de controlerende functie van de Staten-Generaal bemoeilijkt door de hoge mate van complexiteit van de fiscale wetgeving. Deze twee factoren gaan hand in hand. Als derde oorzaak kan worden gewezen op de beperkte tijd die de Staten-Generaal geboden wordt om fiscale wetsvoorstellen te bestuderen. Ten slotte is het voor leden van de Staten-Generaal moeilijk om feitelijke argumenten te toetsen en vervolgens te beoordelen. Happé en Pauwels doelen hier op de 'data argumenten'; men kan hierbij denken aan argumenten op basis van kostenramingen of budgettaire berekeningen.³⁰⁸ De uitvoerende macht drukt in de praktijk zodoende stevig haar stempel op de fiscale wetgeving.

6.3.1.2 De discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst

De Belastingdienst beschikt bij het uitvoeren van haar taken over een zekere mate van **beleidsruimte** bij het uitvoeren van de belastingwetgeving. Voor deze discretionaire bevoegdheid bestaat als hoofdregel geen formeel wettelijke basis. De discretionaire bevoegdheden van de Fiscus nemen diverse vormen aan. Deze vormen van discretionaire bevoegdheden zullen in het navolgende de revue

³⁰⁵ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 226-227.

³⁰⁶ Happé, R., 'Van trias naar duas politica; Een verkenning van een nieuw evenwicht', *Belastingrechtspraak in een veranderde wereld*, Den Haag: Sdu uitgevers 2001, p. 13-36 en Zwemmer, J.W., 'De taak van de Hoge Raad in Nederlandse Belastingzaken', *NJB* 2002, p. 306-210.

³⁰⁷ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 227.

³⁰⁸ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 227.

passeren. Er zal een onderscheid gemaakt worden naar discretionaire bevoegdheden van de Staatssecretaris en de inspecteur.

Allereerst kan worden gewezen op de besluiten van de Staatssecretaris ter interpretatie van de veel voorkomende open normen in de fiscale wetgeving. In dit kader kan gesteld worden dat sprake is van een impliciete discretionaire bevoegdheid. Uiteindelijk is het aan de rechter om in een concreet geval de betekenis van een dergelijke open norm vast te stellen, daarop vooruitlopend is een interpreterende rol voor de Fiscus weggelegd.³⁰⁹ Daarnaast vaardigt de Staatssecretaris goedkeurende besluiten uit. Deze besluiten wijken af van strikte wetstoepassing. Een goedkeurend besluit doet zich voor in situaties wanneer strikte wetstoepassing voor bijvoorbeeld bepaalde categorieën belastingplichtigen een onredelijke uitwerking zouden hebben; men spreekt ook wel van overkill situaties. Voor dit handelen van de Staatssecretaris is geen expliciete wettelijke basis aan te wijzen. Men zou op grond van de hardheidsclausule ex art. 63 AWR dergelijk handelen kunnen rechtvaardigen. Men zou kunnen spreken van een expliciete discretionaire bevoegdheid wanneer sprake is van 'onbillijkheden van overwegende aard'.³¹⁰ In andere gevallen ontbreekt elke wettelijke basis. Zogezegd neemt de uitvoerende macht in andere gevallen dan 'onbillijkheden van overwegende aard' bevoegdheden die eigenlijk toekomen aan de wetgever. De uitvoerende macht maakt zo op extensieve wijze gebruik van de haar toebedeelde bevoegdheden, nu voor deze **beleidsruimte** een wettelijke basis ontbreekt. Happé en Pauwels stellen dat de uitvoerende macht zo zijn 'macht' heeft uitgebreid ten koste van de wetgevende macht.³¹¹

De discretionaire bevoegdheden van de inspecteur uiten zich in essentie in iedere concrete standpuntbepaling van de inspecteur. De inspecteur interpreteert de fiscale feiten en omstandigheden en verbindt daaraan een conclusie in de vorm van een aanslag of een standpuntbepaling vooruitlopend op een dergelijke aanslag. Bovendien geeft een inspecteur met zijn beoordeling van een fiscale situatie uitvoering aan een goedkeurend besluit van de Staatssecretaris of niet. Daarnaast is gebleken dat een inspecteur bij wijze van hoge uitzondering afwijkt van strikte wetstoepassing wanneer sprake zou zijn van strijd met doel en strekking van de wet.³¹² Ten slotte komt de inspecteur op grond van art. 64 AWR een expliciete discretionaire bevoegdheid toe. Op grond van art. 64 AWR kan de inspecteur onder voorwaarden om doelmatigheidsredenen afwijken van strikte wetstoepassing waar het

³⁰⁹ Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 26-30.

³¹⁰ Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 26-30.

³¹¹ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 228.

³¹² Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 26-30.

gaat om formalisatie van de belastingverplichting. Art. 64 AWR ziet nadrukkelijk niet op het afwijken van regels betreffende de hoogte van het belastbare bedrag.³¹³

6.3.2 Het fiscale legaliteitsbeginsel

Het fiscale legaliteitsbeginsel is gecodificeerd in art. 104 Grondwet. Belastingen vormen een dusdanige inbreuk op de individuele vrijheid dat een wettelijke basis is vereist.³¹⁴ Immers belastingen vormen een inbreuk op het eigendomsrecht van een individu.³¹⁵ Hoewel dit sinds 1800 de basisgedachte van het fiscale legaliteitsbeginsel vormt, is echter sprake van een ontwikkeling van het praktisch gewicht dat aan het legaliteitsbeginsel wordt verbonden. De tekstuele continuïteit van het fiscale legaliteitsbeginsel is zodoende bedrieglijk.³¹⁶

In paragraaf 3.3.1 is al gebleken dat de taken van de Staat in de loop van de vorige eeuw drastisch zijn uitgebreid. Daarmee gepaard ging een verschuiving van macht van wetgevende macht naar uitvoerende macht. Deze machtsverschuiving heeft ook gevolgen voor de aard van de 'wetgeving'. Niet langer werd alles vastgelegd in wetten in formele zin; wetten in formele zin maakten lieten (meer) ruimte voor lagere regelgeving als algemene maatregelen van bestuur.³¹⁷ De geschetste machtsverschuiving nam in het belastingrecht onder invloed van het fiscale legaliteitsbeginsel een andere vorm aan dan in het overige administratieve recht. Onder invloed van art. 104 GW bleef de wet in formele zin de basis van de fiscale wet- en regelgeving.³¹⁸ Echter onder invloed van een steeds complexer wordende samenleving nam de complexiteit van de regelgeving en het gebruik van open normen toe. De besluiten van de Staatssecretaris en overige beleidsregels voorzien zo in de belangrijke behoefte van rechtszekerheid voor de burger. Zo bezien is de uitwerking van het legaliteitsbeginsel van art. 104 GW veranderd. De rechtszekerheid vloeit niet langer per definitie voort uit de bepaling in de wet in formele zin; rechtszekerheid zal moeten worden verkregen door raadpleging van zowel de wet in formele zin als materiele wetgeving.

6.4 Implicaties horizontaal toezicht

³¹³ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 234.

³¹⁴ Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 9.

³¹⁵ Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 10.

³¹⁶ Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 9.

³¹⁷ Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 14.

³¹⁸ Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 23.

In de voorgaande paragrafen zijn het staatsrechtelijk theoretisch kader en de Nederlandse staatsrechtelijke praktijk aan de orde gekomen. Deze paragraaf zal in het teken staan van de staatsrechtelijke implicaties, die gepaard gaan met de nieuwe manier van toezicht houden van de Belastingdienst: het horizontaal toezicht. De analyse zal, Evenals in de voorgaande paragrafen, plaatsvinden naar aanleiding van de trias politica en het fiscale legaliteitsbeginsel ex art. 104 GW.

Door middel van het horizontaal toezicht heeft de Belastingdienst als uitvoerend orgaan een revolutionair ander toezichtbeleid gecreëerd. In hoofdstuk 2 beschreef ik al dat het horizontaal toezicht niet wettelijk geregeld is, noch in de AWR noch in een andere belastingwet. De Belastingdienst gaat op eigen initiatief op een revolutionair andere wijze samenwerken met belastingplichtigen om compliant gedrag te bewerkstelligen.³¹⁹ Naast individuele belastingplichtigen in het ZGO-segment werkt men ook samen met financiële dienstverleners en branche organisaties. Een laatste opvallend punt in het kader van het staatsrecht is de ontbrekende geschillenbepaling in het convenant en de uiting van de Belastingdienst dat een geschillenclausule zich niet verhoudt met de geest van het horizontaal toezicht.³²⁰ Happe en Pauwels zien het horizontaal toezicht als de uitoefening van een discretionaire bevoegdheid in het kader van de uitvoering van de belastingwetgeving en als zodanig passend binnen de Nederlandse staatsrechtelijke traditie.³²¹ Zij zien zodoende geen verandering in de voor 2005 gebruikelijke verhouding tussen wetgevende macht en uitvoerende macht. Hoogstens zien zij het horizontaal toezicht als voortgang op de al ingeslagen weg waarin sprake is van meer ruimte voor de uitvoerende macht.³²² Ook de Commissie Stevens is van mening dat het horizontaal toezicht binnen de huidige staatsrechtelijke kaders blijft. De Commissie schrijft dat het horizontaal binnen de beleidsruimte blijft en wordt begrensd door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en de vigerende wet- en regelgeving.³²³ Ik sluit mij aan bij het standpunt van Happe en Pauwels, met een kleine kanttekening. Hoewel de belastingdienst inderdaad slechts op een andere wijze invulling geeft aan al bestaande (wettelijke) bevoegdheden, raakt het nieuwe beleid toch weldegelijk de rolverdeling tus-

³¹⁹ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 235.

³²⁰ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 236-237.

³²¹ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 235.

³²² Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 235.

³²³ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat: soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den-Haag 2012, p. 87.

sen de uitvoerende macht en de wetgever. De wetgever heeft immers de toezichtsbevoegdheden van de Belastingdienst bij de invoering van de AWR, niet in het leven geroepen met in het achterhoofd een horizontale invulling van die bevoegdheden.³²⁴ Concluderend, de wet laat ruimte voor invulling van het toezicht door de belastingdienst, maar het is de vraag of de wetgever die ruimte heeft willen laten voor een horizontale invulling van de bevoegdheden.

Het horizontaal toezicht beïnvloedt (ook) de verhouding tussen de rechter en de uitvoerende macht.³²⁵ Happé en Pauwels voorzien onder het horizontaal toezicht een verandering in deze verhouding tussen uitvoerende macht en de rechter.³²⁶ Happé en Pauwels voorzien erosie van de macht van de rechter.³²⁷ De mogelijkheid bestaat dat het takenpakket van de rechter onder het horizontaal toezicht wordt beperkt. Happé en Pauwels voorzien dat vragen met betrekking tot wetsinterpretatie minder snel aan een rechter worden voorgelegd.³²⁸ Voor veel belastingplichtigen zullen er sterke incentives bestaan om de continuïteit van het convenant te bewaken. De belangen van een horizontaal toezicht convenant reiken immers verder dan alleen de belastingheffing. Ook de reputatie van een belastingplichtige of andere convenantpartner staat op het spel. Daarnaast speelt het al dan niet hebben van een convenant een relevante rol in het kader van 'corporate governance'. Belastingplichtigen zouden zo meer geneigd kunnen zijn toch maar tot overeenstemming met de Fiscus te komen in plaats van een gang naar de rechter te maken.³²⁹

In deze context kan ook worden gewezen op de politieke theorie van Holterman.³³⁰ Deze theorie stelt dat, wanneer in het besluitvormingsproces meer ruimte is voor de invloed/participatie van de burger, de resultaten eerder als aanvaardbaar worden gepercipieerd. Holterman spreekt in dit verband

³²⁴ Kamerstukken II 1955-1956, 4080, nr. 1-3.

³²⁵ De verhouding tussen de rechter en de uitvoerende macht zal überhaupt beïnvloed worden wanneer men in het kader van een relatie met de fiscus streeft naar afstemming of een (voordelige) ruling wil. De conclusies in de komende alinea's gelden weliswaar bij uitstek voor het horizontaal toezicht, maar hebben ook een gelding in bredere zin.

³²⁶ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 236-237.

³²⁷ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 236-237.

³²⁸ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 236-237.

³²⁹ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 236-237.

³³⁰ Holterman, Th., *Recht betreffende lagere rechtsgemeenschappen*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1984, p.55-58.

ook van de diabolische werking van de reductionistische binding. Holterman doelt met deze mooie frasering op een element in het besluitvormingsproces, waarbij men door de aanvaardbaarheid van de ene beslissing ook een volgende beslissing te moet accepteren, tenzij men te boek wil staan als spelbreker.³³¹ Vertaalt naar het horizontaal toezicht betekent dit dat men door de beslissing deel te nemen aan het horizontaal toezicht, ook iedere keer weer tot overeenstemming met de fiscus zal moeten willen komen, tenzij men niet langer vriendjes wil zijn met de belastingdienst. Volgens de theorie van Holterman zal men niet het risico willen nemen uitgesloten te worden van een goede relatie met de belastingdienst onder het horizontaal toezicht en dus toch maar instemmen.³³² In het verlengde van de theorie van Holterman kan worden gewezen op de afwezigheid van een geschillen-clausule in het horizontaal toezicht convenant. Een dergelijke geschillenregeling past volgens de Staatssecretaris en de Commissie Stevens niet binnen de kaders van het horizontaal toezicht. Pas na het opleggen van de aanslag bestaat er de mogelijkheid van bezwaar en beroep evenals onder het verticale toezicht. Nu men streeft naar werken in de actualiteit, zou een meer actuele vorm van geschillenbeslechting de gang naar de rechter kunnen vergemakkelijken. Door terug te moeten vallen op de geijkte bezwaar- en beroep mogelijkheden worden de voordelen voor een belastingplichtige van het werken onder het horizontaal toezicht in belangrijke mate te niet gedaan. Men zal zodoende sneller geneigd kunnen zijn om toch maar tot een akkoord te komen met de fiscus.

Gevolg van deze verminderde aanspraak van de rechter is dat de invulling van open normen en overige wettelijke bepalingen onduidelijk blijft. Immers het blijft het de vraag of het door de Fiscus ingenomen standpunt overeen zou stemmen met het oordeel van de rechter. De Belastingdienst neemt in veel gevallen de taak van wetsinterpretatie onder het horizontaal toezicht over, nu men minder snel naar de rechter zal stappen. Een tweede kanttekening bij de mogelijke afname van de aanspraak van de rechter kan worden gevonden in de bewaking van het gelijkheidsbeginsel.³³³ Naar mijn mening zou wetsinterpretatie en het waken voor een gelijke behandeling niet alleen in theorie de taak van de rechter moeten zijn, maar dient de praktische uitoefening van deze taak door de rechter ook voldoende gegarandeerd te worden. Zodoende moet ook worden gezocht om te voorzien in de mogelijkheid van toegang tot een rechterlijke instantie binnen het kader van het horizontaal toezicht. Voorwaarde om tot rechterlijke toetsing binnen de kaders van het horizontaal toezicht te komen is

³³¹ Holterman, Th., *Recht betreffende lagere rechtsgemeenschappen*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1984, p.56.

³³² Holterman, Th., *Recht betreffende lagere rechtsgemeenschappen*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1984, p.57.

³³³ Happe, R. en Pauwels, M., *Balancing of powers in Dutch tax law: general overview and recent developments*, in: Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011, p. 237.

een procedure met een hoge doorloop snelheid, zodat men zoveel mogelijk in de actualiteit kan blijven werken.

6.5 Conclusie

De trias politica en het legaliteitsbeginsel zijn twee belangrijke grondtrekken van ons staatsrechtelijk fiscaal systeem. De trias politica kent meerdere gezichten, maar in de kern dient sprake te zijn van een evenwichtige verdeling van de macht over de wetgevende macht, de uitvoerende macht en de rechterlijke macht. In Nederland was en is geen sprake van absolute machtenscheiding, maar zijn uit de grondwet duidelijke ideeën af te leiden welke taken behoren bij de drie onderscheidenlijke machten. Het horizontaal toezicht beïnvloedt de verhouding tussen uitvoerende macht en rechterlijke macht. Onder het horizontaal toezicht is er in theorie en praktijk minder ruimte voor de taakuitoefening door de rechter. Deze effectieve vermindering van de taakuitoefening door rechterlijke macht kan tot gevolg hebben dat de wet interpreterende functie in praktijk naar de uitvoerende macht verschuift. Daarnaast moet worden gevreesd voor een mogelijke ongelijke behandeling van belastingplichtigen als gevolg van een verminderde frequentie van rechterlijke toetsing. Concluderend zorgt het horizontaal toezicht voor een verschuiving binnen de Nederlandse trias politica. Een dergelijke (mogelijke) verschuiving zou niet geïnitieerd mogen worden door het beleid van een uitvoerende instantie zoals de Belastingdienst.

7. Conclusie

Deze scriptie stond in het teken van het horizontaal toezicht en haar 'meest prominente verschijningsvorm' het convenant tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige/organisatie. De vraag naar de kwalificatie van het convenant heeft een wezenlijke invloed op het toepasselijke rechtskader binnen het horizontaal toezicht en heeft mogelijke gevolgen in het kader van staatsrechtelijke verhoudingen tussen wetgevende macht, uitvoerende macht en rechtssprekende macht.

Mijn onderzoek in deze scriptie heb ik verricht aan de hand van de onderzoeksvraag: *"Hoe past het horizontale toezicht in het huidige rechtelijk kader en is de rechtspositie en rechtsbescherming van een belastingplichtige voldoende gegarandeerd, of is er ruimte voor verbetering?"*

Het denken over de verhouding tussen het publiekrecht en privaatrecht vormde de cruciale opmaat naar de kwalificatie van het convenant en de rechtsbeschermingsmogelijkheden onder het horizon-

taal toezicht. De gemengde rechtsleer is de heersende leer omtrent het denken over de verhouding tussen publiek- en privaatrecht. De gemengde rechtsleer beschrijft de verhouding tussen het publiekrecht en het privaatrecht als een gelijkwaardige relatie. Publiek- en privaatrechtelijke normen kunnen naast elkaar worden gehanteerd.. Wanneer de overheid op grond van art. 2:1 BW gebruik maakt van het privaatrecht geldt de doorkruisingsleer uit het arrest Windmill. Het publiekrecht kan op basis van de doorkruisingsleer in de weg staan aan het gebruik van het privaatrecht door de overheid. In de literatuur wordt zeer verschillend gedacht over de implicaties van de gemengde rechtsleer en de optimale mix van publiekrechtelijke en privaatrechtelijke normen. In mijn scriptie ben ik uitgegaan van een de interpretatie van de gemengde rechtsleer die privaatrecht en publiekrecht zoveel mogelijk naast elkaar van toepassing laat zijn.

In de literatuur is men verdeeld over de kwalificatie van het convenant. Men is het echter wel het eens over een tweetal punten: het convenant is een gemengde rechtsfiguur en het convenant is geen eigen rechtsfiguur. Ter kwalificatie van het convenant moet zodoende aansluiting worden gezocht bij de al bestaande publiekrechtelijke en privaatrechtelijke kaders. Als uitvloeisel van deze constatering in de literatuur heb ik gekozen voor de afspraken in het convenant, de kenmerken van de obligatoire overeenkomst ex art. 6:213 BW en de afdwingbaarheid van de afspraken als factoren in mijn kwalificatie schema. Als uitkomst van de voorgenoemde overwegingen dienen de convenanten met individuele belastingplichtigen in ZGO/MGO segment te worden gekwalificeerd als obligatoire overeenkomsten met betrekking tot publiekrechtelijk bevoegdheden. De convenanten met zowel koepelorganisaties als financiële dienstverleners kennen een soort gelijke kwalificatie al zijn de afspraken minder scherp gesteld dan in de convenanten met individuele belastingplichtigen. Het convenant met de brancheorganisatie kent mijns inziens de status van 'gentlemen's agreement'. Mijn kwalificaties betekenen geen zekerheid omtrent het rechtskarakter van het horizontaal toezicht convenant. Immers in het traject naar de kwalificatie van de convenanten heb ik de nodige eigen keuzes en aannames gemaakt. Concrete zekerheid zal pas kunnen worden verkregen wanneer de rechter zich buigt over de status van het convenant.

Het horizontaal toezicht convenant kent geen geschillenbepaling. De kwalificatie van het horizontaal toezicht convenant heeft mede invloed op de mogelijkheden op het gebied van rechtsbescherming. Tijdens mijn onderzoek is gebleken dat in het kader van het horizontaal toezicht veelal moet worden terug gevallen op de burgerlijke rechter als restrechter, terwijl dit toch eigenlijk meer een taak voor de bestuursrechter zou zijn. Zie daar het probleem van beperkte bevoegdheid van de bestuursrechter. Mijn voorkeur zou uitgaan naar de situatie waarin de beslissing tot het sluiten van een convenant, de door de Fiscus in te nemen standpunten en de eventuele beslissing tot beëindiging van een

convenant binnen de kaders van het bezwaar en beroep als publieke weg worden gebracht via art. 7:1 AWB. Een ander punt van overweging met betrekking tot de rechtsbescherming is het willen werken in de actualiteit. Het horizontaal toezicht zou gebaat zijn bij relatief snelle conflictoplossing om zo de voordelen van het werken binnen het horizontaal toezicht zoveel mogelijk ook in conflict situaties te bewaken.

Het horizontaal toezicht beïnvloedt de verhouding tussen uitvoerende macht en rechterlijke macht. Onder het horizontaal toezicht is er in theorie en praktijk minder ruimte voor de taakuitoefening door de rechter. Deze (mogelijke) effectieve vermindering van de taakuitoefening door rechterlijke macht kan tot gevolg hebben dat de wet interpreterende functie in praktijk naar de uitvoerende macht verschuift. Daarnaast moet worden gevreesd voor een mogelijke ongelijke behandeling van belastingplichtigen als gevolg van een verminderde frequentie van rechterlijke toetsing. Concluderend zorgt het horizontaal toezicht voor een verschuiving binnen de Nederlandse trias politica. Een dergelijke (mogelijke) verschuiving zou naar mijn mening niet geïnitieerd mogen worden door het beleid van een uitvoerende instantie zoals de Belastingdienst.

Resumerend. Het horizontaal toezicht past binnen de huidige kaders van de wet. Ook het horizontaal toezicht convenant kan binnen de rechtelijke kaders worden gekwalificeerd. Zekerheid omtrent de status van het convenant zou de rechtszekerheid van een belastingplichtige/organisatie aanzienlijk kunnen verbeteren. Op het vlak van rechtsbescherming valt naar mijn mening ook nog wat te winnen en ik acht juridisering in dit kader dan ook niet per definitie onwenselijk. De kwaliteit van het horizontaal toezicht is gebaat bij een heldere actuele rechtsbescherming. Bovendien zou op die manier de balans tussen wetgevende macht, uitvoerende macht en rechterlijke macht beter bewaard blijven.

I. Literatuuroverzicht

Acht, R.J.J. van en Damen, L.J.A., *Effectieve toepassing van milieuconvenanten. Een juridisch onderzoek naar een optimale binding door milieubeleidsvereenkomsten tussen overheid en het bedrijfsleven*, Centrum voor Milieurecht, Universiteit van Amsterdam 1991.

Atlas, N.F., Huber, S.K. en Trachte-Huber, E.V., *Alternative Dispute Resolution*, American Bar association 2000.

Beurskens, W.J.J., *De Hoge Raad en de tweewegenleer*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1997.

Bloembergen, A.R., 'Convenanten op bestuurlijk terrein', *BR* 1974.

Brennkmeijer, A.F.M., Oyen K. van, Prein, H.C.M., Walters, P. e.a., *Handboek Mediation*, Den-Haag: Sdu uitgevers 2005.

Brunner, C.J.H. en Jong, G.T. de, *Verbindenissenrecht algemeen*, Studiereeks Burgerlijk recht, tweede druk, Deventer: Kluwer 2004.

Burkens, M.C., Kummeling, H.R.B.M., Vermeulen, B.P. en Widdershoven, R.J.G.M., *Beginselen van de*

democratische rechtsstaat, zesde druk, Deventer: Kluwer 2006.

Cliteur, P.B., Rutgers, M.R. (red), *De trias onder spanning*, Groningen: Wolters-Noordhoff 1990.

Does, J.A.E. van der en Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht*, Monografieën Nieuw Burgerlijk Wetboek A26, Deventer: Kluwer 2001.

Dunné, J.M. van, 'Moeder maakt geen bastaard: Privaatrechtelijke aspecten van convenanten', *NJB* 8 april 1993 nr. 14.

Essers, P.H.J., 'Horizontaal toezicht: een stille revolutie', *WFR* 2008/3.

Evans, C., Freedman, J. en Krever, R. (red.), *The Delicate Balance Tax Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD 2011.

Gilhuis, P.C., Milieurecht op weg naar de jaren negentig, oratie KU Brabant 1988, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1989.

Haan, de, Drupsteen en Fernhout, bewerkt door Schlössels, R.J.N. en Zijlstra, S.E., *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat*, zesde herziene druk, Deventer: Kluwer 2010.

Hamaker, H.J., *De tegenstelling van publiek- en privaatrecht*, KNAW 1894.

Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996.

Happé, R.H., 'Van trias naar duas politica; Een verkenning van een nieuw evenwicht', *Belastingrecht-spraak in een veranderde wereld*, Den-Haag: Sdu uitgevers 2001.

Happé, R.H. e.a., *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, derde herziene druk, Deventer: Kluwer 2010.

Hijma, J., Dam, C.C. van, Schendel, W.A.M. van en Valk W.L., *Rechtshandeling en Overeenkomst*, studiereeks burgerlijk recht, vijfde druk, Deventer: Kluwer 2007.

Holterman, Th., *Recht betreffende lagere rechtsgemeenschappen*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1984.

Institute of Directors, *The handbook of international corporate governance*, 2nd Edition, London: Kogan Page 2009.

Konijnenbelt, W., *Convenanten met de gemeente, fluiten in het schemerduister*, oratie Leiden 1991, Utrecht: Lemma 1992.

Konijnenbelt, W., 'Het covenant als publiekrechtelijke overeenkomst', *NJB* 8 april 1993 nr. 14.

Kortmann, S.J.C.C., *Overheid en onderneming*, Deventer: Kluwer 1998.

Lautenbag, S., 'Convenanten in het horizontaal toezicht', *Onderneming en Financiering* 2011 (19) 1.

Lint, A.J. van, *Horizontaal toezicht*, NDFR formeel belastingrecht, www.ndfr.nl.

Meussen, G.T.K., 'Kritische kanttekeningen bij het rapport van de Commissie Horizontaal toezicht Belastingdienst', *WFR* 2012/1024.

Naarding, E.W.J. en Stoffelen, S., Twijfels rondom voorstel onzekere belastingposities, *WFR* 2010/131.

Nijholt, H., *Op weg naar een bestuursrechtelijke normering van het gemeentelijk aanbestedingsbeleid in de bouw*, Deventer: Kluwer 1996.

Poolen, W.M., Horizontaal toezicht uit het perspectief van de Belastingdienst, *TFO* 2009/16.

Porcano, T.M., 'correlates of tax evasion', *Journal of Economic Psychology*, 1988, 9(1).

Pot, van der, bewerkt door Elzinga, D.J. en Lange, R. de, *Handboek van het Nederlandse Staatsrecht*, vijftiende druk, Deventer: Kluwer 2006.

Reckers, P.M.J., Sanders, D.L. & Roark, S.J., 'The influence of ethical attitudes on taxpayer Compliance', *National Tax Journal*, 1994, nr. 47.

Ringeling, A.B., *Het imago van de overheid: de beoordeling van prestaties van de publieke sector*, Den-Haag: VUGA 1993.

Scheltema, M.W. en Scheltema, M., *Gemeenschappelijk recht: Wisselwerking tussen publiek- en privaatrecht*, tweede druk, Deventer: Kluwer 2008.

Schmölders, G., 'Survey research in public finance: A behavioral approach to fiscal theory', *Public Finance*, 1970 nr. 25.

Scholten, P., *Asser-serie, Algemeen Deel*, Zwolle 1931, 1954, 1974.

Simon, H.J. en Tak, A.Q.C., 'Het BW als zwart gat; De onttakeling van het publiekrecht door een gemene rechter', *Nederlands Tijdschrift voor Burgerlijk Recht*, 1994.

Simonis, P.H.M., Over corporate governance, jaarrekeningenrecht en horizontaal toezicht, *WFR* 2008/5.

Simons, R., *Levers of Control, How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Boston Massachusetts: Harvard Business School Press, 1995.

Snijders, G., *Overheidsprivaatrecht: algemeen deel*, tweede druk, Monografieën Burgerlijk Wetboek A26a, Deventer: Kluwer 2011.

Snippe, M. en Kamerling, R., *Belastingcontrole*, Deventer: Kluwer 2009.

Stout, H.D. en Hoekema, A.J., *Onderhandelend bestuur*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1994.

Struyken, A.A.H., *Administratie of rechter*, Arnhem: 1910.

Spicer, M.W., & Lundstedt, S.B., 'Understanding tax evasion', *Public Finance*, 1976 nr. 31.

Tak, A.Q.C., *De overheid in het burgerlijk recht*, Den-Haag: VUGA 1997.

Wessels, B., *Gentlemen's agreements*, Arnhem: Gouda Quint 1984.

Wijk, H.D. van, Konijnenbelt, W. en Male, R.M. van, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, veertiende druk, Den-Haag: Elsevier Juridisch 2008.

Zwemmer, J.W., 'De taak van de Hoge Raad in Nederlandse Belastingzaken', NJB 2002.

II. Jurisprudentie overzicht

Hoge Raad

16 april 1925	NJ 1925, 649	(Van Löben Sels-Staat)
1 april 1926	NJ 1926, 577	(Staat-NV Steenfabrieken)
19 januari 1962	NJ 1962, 151	(Staat-Huizen)
15 november 1957	NJ 1958,67	(Baris/Riezenkamp)
13 april 1962	NJ 1964, 366	(Kruseman)
4 januari 1963	NJ 1964,202-204	(Landsmeer arresten)
20 februari 1966	NJ 1966, 415	(Hoogeloon)
17 maart 1967	NJ 1967,213	(Rijnsburgse Bos)
19 mei 1967	NJ 1967,261	
19 januari 1968	NJ 1968, 166	(Eindhoven-Staals)
22 december 1978	NJ 1979,289	
13 februari 1981	NJ 1981,456	
18 juni 1982	NJ 1983,723	(Plas/Valburg)
10 april 1987	NJ 1988,148	(GCN/Nieuwegein I)
23 oktober 1987	NJ 1988,1017	(VSH/Shell)
14 april 1989	NJ 1990, 712	(Benckiser)
23 juni 1989	NJ 1991,673	(GCN/Nieuwegein II)
26 januari 1990	NJ 1991, 393	(Windmill)
31 mei 1991	NJ 1991,647	(Vogelaar/Skil)

5 februari 1993	AB 239	(Welzijnsconvenant Rotterdam)
14 juni 1996	NJ 1997,481	
4 oktober 1996	NJ 1997,65	
12 augustus 2005	NJ 2005,467	(CBB/JPO)
21 april 2006	AB 2007,106	(Abacus)

AGRvS

24 mei 1991	M en R 1992,115	(Hydro Agri-zaak)
1 september 1992	M en R 1993,2	(Hydro Agri-zaak)

III. Officiële publicaties

Kamerstukken

Kamerstukken II 1955-1956, 4080, nr. 1-3.
 Kamerstukken II, 2003-2004, 29643, nr. 2.
 Kamerstukken II 2004-2005, 29643, nr. 4.
 Kamerstukken II 2010/2011, 29515, nr. 327 (bijlage).

Brieven Staatssecretaris

Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 oktober 2009, DB2009/624M.

Ministeriele regelingen

Regeling van de Minister-President van Algemene Zaken, 21 januari 2003, nr. 03M448108 tot vaststelling van de Aanwijzingen voor convenanten.

Staatsblad

Wet van 27 mei 2011, Stb 2011,265.

Staatscourant

27 december 2004, nr. 250.

Publicaties Belastingdienst

Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de individuele klantbehandeling, versie 1.0,

www.Belastingdienst.nl.

Notitie Tax Control Framework: 'van risicogericht naar 'in control': het werk verandert',
www.belastingdienst.nl.

Overig

Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Rapport, 'De toekomst van de nationale rechts-
staat', 2002.

Rapport Nationale ombudsman, De maakbare overheid, verslag van 19 april 2006 over 2005, Den-
Haag: Bureau nationale ombudsman 2006.

Raad van State, *Jaarverslag 2005*, Den-Haag: 27 april 2006.

Rapport Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het
kan, streng waar het moet*, Den-Haag 2012.

Bijlage 1

Individueel Convenant Horizontaal Toezicht

Partijen

Dit convenant wordt gesloten tussen:

- *[ONDERTEKENENDE VENNOOTSCHAP]*, gevestigd te *[adres]*, hierbij vertegenwoordigd door*[naam]*

en de Belastingdienst, hierbij vertegenwoordigd door

-*[naam, functie, Belastingdienst/]*

Dit convenant heeft mede betrekking op lichamen waarin *[ONDERTEKENENDE VENNOOTSCHAP]* zeggenschap heeft. Partijen hebben in overleg vastgesteld welke lichamen dit betreft. Tezamen worden zij verder aangeduid met *[X]*.

Inleiding

Partijen wensen te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze. Zij streven naar een permanent actueel inzicht in relevante gebeurtenissen en een snelle standpuntbepaling, teneinde de rechtszekerheid te vergroten. In dit convenant worden de uitgangspunten en de wijze waarop partijen met elkaar om wensen te gaan, vastgelegd.

Dit convenant is opgesteld in de Nederlandse taal. Indien tevens een vertaling is opgemaakt, is de Nederlandse tekst leidend.

1. Uitgangspunten

- Partijen baseren hun onderlinge relatie op transparantie, begrip en vertrouwen;

- Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking van toepassing;
- Dit convenant heeft betrekking op de Nederlandse belastingheffing bij [X] voor alle Rijksbelastingen¹ en op de invordering.

¹ In voorkomende gevallen wordt hieronder tevens begrepen de toepassing van het BTW-Compensatiefonds.

2. Afspraken tussen [X] en de Belastingdienst

[X]:

- Draagt zorg voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften²;
- Zorgt voor het tijdig betalen van belastingschulden;
- Legt ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk voor aan de Belastingdienst. Het gaat daarbij om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie. [X] verstrekt aan de Belastingdienst actief inzicht in alle relevante feiten en omstandigheden, de standpunten en haar visie op de daarbij behorende rechtsgevolgen;
- Bevordert het werken in de actualiteit. Aangiften over een verstreken tijdvak worden zo spoedig mogelijk na het verstrijken van dat tijdvak ingediend. De door de Belastingdienst gevraagde informatie wordt zo snel mogelijk, volledig en eenduidig verstrekt.

² Een aanvaardbare aangifte voldoet aan wet- en regelgeving en is vrij van materiële fouten.

De Belastingdienst:

- Stemt de vorm en intensiteit van zijn toezicht af op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle;
- Zorgt voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven;
- Geeft zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk in overleg met [X] zijn visie op de rechtsgevolgen;
- Houdt bij het geven van zijn visie ten aanzien van de rechtsgevolgen rekening met relevante termijnen;
- Bespreekt de (fiscaal) relevante zaken, waarbij vanuit zijn optiek mogelijk verschil in inzicht kan ontstaan (periodiek) met [X];
- Zal toelichten en uitleggen waarom bepaalde informatie wordt gevraagd aan [X], waarbij de termijn voor beantwoording in overleg wordt vastgesteld;
- Bevordert het werken in de actualiteit. De aanslagen worden zo spoedig mogelijk na de indiening van de aangifte en zo veel mogelijk in overleg met [X] vastgesteld.

Partijen hebben ten aanzien van problematiek met betrekking tot (fiscaal) relevante zaken uit het verleden, die op dit moment bekend is bij [X] en/ of de Belastingdienst - binnen wet- en regelgeving – een oplossing gevonden, dan wel hebben daarvoor procedureafspraken gemaakt.

3. Looptijd, periodieke evaluatie en beëindiging

Dit convenant wordt gesloten voor onbepaalde tijd. Het convenant wordt periodiek geëvalueerd door [X] en de Belastingdienst. Indien één der partijen dit convenant wil beëindigen, zal zij de redenen vooraf schriftelijk kenbaar maken aan de andere partij. Daarnaast vindt beëindiging niet eerder

plaats dan na mondeling overleg, indien ten minste één der partijen daarop prijs stelt. Daarna kan dit convenant met onmiddellijke ingang worden beëindigd.

4. Inwerkingtreding

Dit convenant treedt in werking door ondertekening door beide partijen.

Namens [ONDERTEKENENDE
VENNOOTSCHAP]

Namens de Belastingdienst

(Naam)
(Functie)

(Naam)
(Functie)

(Datum)

(Datum)

Bijlage 2

Convenant tussen de Belastingdienst en de Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen

Partijen,

De Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen (hierna te noemen NOAB) gevestigd te 's-Hertogenbosch, in deze vertegenwoordigd door L.P. Welten en P.A.W. Telle

en

de Belastingdienst, in deze vertegenwoordigd door Mr. Drs. F.H.H. Weekers, Staatssecretaris van Financiën, komen het volgende overeen:

1. Preambule

De bij NOAB aangesloten kantoren verzorgen belastingaangiften voor ondernemers. De aangiften die in overeenstemming met dit convenant worden ingediend, worden aangeduid als convenantaangiften.

In dit convenant wordt vastgelegd hoe partijen met elkaar wensen om te gaan.

Partijen werken met elkaar samen op basis van vertrouwen, begrip en transparantie. Ze spannen zich in hun processen zo op elkaar af te stemmen, dat de door het deelnemende kantoor ingediende convenantaangiften voor de Belastingdienst aanvaardbaar zijn. Door de afstemming vooraf wordt voor de betrokken ondernemers de rechtszekerheid vergroot. Partijen stemmen de werkwijze in het aangifteproces, het uit te oefenen toezicht en de wijze waarop in verband met dit convenant overleg plaatsvindt met elkaar af. Onder dit convenant vallen de aangiften van de deelnemende ondernemers die worden verzorgd door het deelnemende kantoor, waaronder in ieder geval worden begrepen de aangiften loonheffing, omzetbelasting, inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting.

2. Uitgangspunten

2.1 Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking op partijen en deelnemende ondernemers van toepassing.

2.2 Partijen en deelnemende ondernemers hebben de intentie de fiscale regelgeving correct uit te voeren.

2.3 Een aanvaardbare aangifte is een aangifte die voldoet aan wet- en regelgeving en waarin geen materiële fouten voorkomen.

2.4 Het deelnemende kantoor en de deelnemende ondernemers verlenen binnen geldende wetten regelgeving zonder terughoudendheid en zonder voorbehoud aan de Belastingdienst inzage in de aan de aangifte ten grondslag liggende gegevens. Geen inzage hoeft gegeven te worden in documenten voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Deze overweging geldt ook voor de onderdelen van die documenten die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten.

2.5 De Belastingdienst vertrouwt op de professionaliteit van NOAB en het deelnemende kantoor bij het implementeren en het hanteren van de werkwijze, zoals is aangegeven in paragraaf 3 van dit convenant. Het deelnemende kantoor heeft het door NOAB vastgestelde stelsel van kwaliteitsbeheersing geïmplementeerd. Een periodieke review van de kwaliteit van de kantoorprocessen en -producten is onderdeel van dit stelsel. De Belastingdienst heeft kennis genomen van dit stelsel van kwaliteitsbeheersing dat door het deelnemende kantoor wordt gehanteerd en van de binnen het deelnemende kantoor te gebruiken procedures met betrekking tot het beoordelen van de kantoorprocessen.

2.6 De Belastingdienst stelt zo snel mogelijk na indienen van een convenantaangifte voor de Vennootschapsbelasting of de inkomstenbelasting de definitieve aanslag vast.

2.7 Dit convenant is primair gericht op de doelgroep ondernemingen in het segment midden- en kleinbedrijf. De Belastingdienst hanteert voor de segmenten middelgrote en zeer grote ondernemingen (MGO en ZGO) als uitgangspunt individuele klantbehandeling. Als het deelnemende kantoor een ondernemer aanmeldt die bij de Belastingdienst onder individuele klantbehandeling valt, vindt overleg plaats tussen de Belastingdienst, het deelnemende kantoor en de ondernemer over de deelname aan dit convenant.

3. Werkwijze

3.1. De deelname van kantoren

Bij NOAB aangesloten kantoren kunnen deelnemen aan dit convenant. Om voor deelname in aanmerking te komen, beoordeelt NOAB vooraf of de processen van het deelnemende kantoor voldoen aan de kwaliteitseisen van NOAB, waarop dit convenant is gebaseerd. Het voor deelname in aanmerking komende kantoor verklaart – door middel van een deelnemingsverklaring - aan NOAB dat het in staat is de in het convenant bedoelde werkwijze uit te voeren en overeenkomstig toe te passen. NOAB geeft de naam van het betreffende kantoor door aan de Belastingdienst.

3.2. Kwaliteit

Het is de verantwoordelijkheid van NOAB om de kwaliteitseisen, waarop dit convenant is gebaseerd, vast te stellen en zo nodig aan te passen. NOAB beoordeelt periodiek of de processen van de deelnemende kantoren voldoen aan de hiervoor genoemde kwaliteitseisen.

3.3. De toetreding van ondernemers

Partijen hebben afgesproken dat er alleen sprake kan zijn van convenantaangiften als de deelnemende ondernemer schriftelijk aan het deelnemende kantoor verklaart:

- dat hij een relatie met de Belastingdienst wil op basis van vertrouwen, begrip en transparantie;
- dat hij de gegevens voor het opmaken van de convenantaangifte tijdig, juist en volledig aanlevert aan het deelnemende kantoor.

3.4. Het opmaken van de convenantaangiften

Het deelnemende kantoor zorgt ervoor dat convenantaangiften worden ingediend zoals omschreven in de preambule. Waar het deelnemende kantoor zich baseert op gegevens en informatie die door cliënten en/of derden zijn aangeleverd, heeft het deelnemende kantoor een zorgplicht voor de kwaliteit van deze gegevens en informatie, met het oog op de aanvaardbaarheid van de aangifte. De werkzaamheden worden zodanig in het klantdossier vastgelegd, dat effectief metatoezicht kan plaatsvinden (zie paragraaf 4: Toezicht).

3.5. Vooroverleg

Het deelnemende kantoor legt ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo spoedig mogelijk voor aan de Belastingdienst. Het gaat daarbij om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie. Het deelnemende kantoor verstrekt daarbij aan de Belastingdienst actief inzicht in alle feiten en omstandigheden, de ingenomen standpunten en zijn visie op de (daarbij behorende) rechtsgevolgen. De Belastingdienst geeft zo spoedig mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk in overleg met het deelnemende kantoor zijn visie op de rechtsgevolgen.

3.6. Overleg over het convenant

De Belastingdienst, regio Randmeren, voert voor de uitvoering van dit convenant door de Belastingdienst de landelijke regie. Regio Randmeren is eerste aanspreekpunt voor NOAB. De regio waartoe het deelnemende kantoor behoort, is eerste aanspreekpunt voor dit kantoor.

4. Toezicht

Toezicht op de naleving van dit convenant geschiedt in de vorm van metatoezicht. Het doel van het metatoezicht is beoordelen of de werkwijze van paragraaf 3 van dit convenant voldoet en op welke wijze deze werkwijze zo nodig kan worden verbeterd. De inrichting van het metatoezicht is de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst.

In het metatoezicht beoordeelt de Belastingdienst het aangifteproces door de convenantaangiften steekproefsgewijs volgens de uitgangspunten van de CAB (Controleaanpak Belastingdienst) te controleren. Daarbij steunt de Belastingdienst op de werkzaamheden, inclusief uitgevoerde kwaliteitsborging, die door het deelnemende kantoor en de ondernemer zijn uitgevoerd. In het metatoezicht is het mogelijk dat de Belastingdienst controlewerkzaamheden bij de ondernemer uitvoert.

Als de in het metatoezicht onderzochte aangifte niet aanvaardbaar is, wordt in overleg met het deelnemende kantoor onderzocht waardoor dit wordt veroorzaakt. Afhankelijk van de uitkomst van deze analyse wordt bepaald welke aanpassingen in de onderzochte aangifte en/of de werkprocessen van NOAB, het deelnemende kantoor en/of de ondernemer moeten worden gedaan. Het deelnemende kantoor heeft de verantwoordelijkheid om de eigen werkprocessen waarin fouten zijn ontstaan te verbeteren.

5. Overleg

Partijen treden periodiek met elkaar in overleg om de voortgang van met name de behandeling van de (nieuwe) fiscale issues te bespreken. Partijen treden ten minste éénmaal per jaar in overleg om de

werking van het convenant te evalueren en indien nodig te actualiseren. Dit geactualiseerde convenant vervangt het voorafgaande convenant.

6. Looptijd

Dit convenant wordt gesloten voor onbepaalde tijd. Indien één der partijen dit convenant wil beëindigen, zal zij de redenen vooraf schriftelijk kenbaar maken aan de andere partij. Daarnaast vindt beëindiging niet eerder plaats dan na mondeling overleg, indien ten minste één der partijen daartoe verzoekt. Daarna kan dit convenant met onmiddellijke ingang worden beëindigd. Daardoor vallen de aangiften van deelnemende ondernemers niet langer onder de werking van dit convenant. NOAB en de Belastingdienst hebben het recht de deelname van een aangesloten kantoor te beëindigen als deze de afspraken uit dit convenant niet nakomt.

7. Ondertekening

Dit convenant treedt met onmiddellijke ingang in werking na ondertekening door beide partijen.

Den Haag, 16 maart 2011

Namens NOAB,

L.P. Welten

Namens de Belastingdienst,

Mr. Drs. F.H.H. Weekers

P.A.W. Telle

Bijlage 3

Convenant tussen de Belastingdienst en Brancheorganisatie BOVAG

Partijen

-de Brancheorganisatie BOVAG, gevestigd Kosterijland 15 te Bunnik, in deze vertegenwoordigd door Dhr. Drs J.G.S.M Burgman, Algemeen Directeur

En

-de Belastingdienst, in deze vertegenwoordigd door de heer drs G.J.H. Brentjens RE RA lid van het managementteam Belastingdienst/Oost

sluiten een convenant.

Partijen willen hiermee:

- het correct naleven van fiscale verplichtingen door ondernemers binnen de branche bevorderen,
- vooraf tot afstemming komen over fiscale aandachtspunten,
- de administratieve lasten verminderen voor de ondernemers,
- de rechtszekerheid bevorderen.

1. Samenwerking

Partijen werken met elkaar samen op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking van toepassing.

Partijen geven hun samenwerking vorm in een gezamenlijk overleg: het Overleg BOVAG/Belastingdienst. De samenwerking is gericht op het bevorderen van een correcte uitvoering van de fiscale wet- en regelgeving bij de leden van de Brancheorganisatie BOVAG.

Partijen dragen er zorg voor dat hun vertegenwoordigers aan het overleg over de benodigde deskundigheid beschikken.

Het overleg komt op verzoek van partijen bijeen. Dit gebeurt tenminste éénmaal per kalenderjaar op initiatief van de Belastingdienst.

2. Afspraken

Partijen willen in de actualiteit afspraken maken over aandachtspunten bij de uitvoering van fiscale wet- en regelgeving. Partijen leggen in de praktijk gesignaleerde discussiepunten actief aan elkaar voor. Hierbij wordt inzicht gegeven in de relevante feiten en omstandigheden.

De Belastingdienst geeft zo snel mogelijk zijn visie op de mogelijke rechtsgevolgen. Hieruit voortvloeiende standpunten worden vastgelegd in de annex bij dit convenant.

Partijen dragen, met inachtneming van hun eigen verantwoordelijkheid, zorg voor de communicatie van deze standpunten naar de leden van de Brancheorganisatie BOVAG.

De brancheorganisatie bevordert dat leden via hun fiscaal dienstverlener deelnemen aan horizontaal toezichtafspraken (branche- of fiscaal dienstverlenersconvenant). Daarmee wordt de naleving van de afspraken die in het kader van dit convenant worden gemaakt, bevorderd en kan de kwaliteit van aangiften worden verbeterd.

3. Looptijd, periodieke evaluatie, deelname en beëindiging

Dit convenant treedt vanaf ondertekening in werking. Het convenant en de annex zullen aan het einde van ieder kalenderjaar door het Overleg BOVAG/Belastingdienst worden geëvalueerd en zo nodig geactualiseerd. Het geactualiseerde convenant en/of de geactualiseerde annex vervangen de voorgaande versie(s).

Partijen kunnen dit convenant per einde van ieder kalenderjaar, of tussentijds wegens bijzondere omstandigheden, beëindigen. In dat geval zullen zij hun voornemen vooraf schriftelijk met redenen omkleed aan de andere partij(en) kenbaar maken en, indien deze daarom verzoekt(en), in een mondeling overleg toelichten.

4. Ondertekening

Bunnik, 21 juni 2012
Namens
Brancheorganisatie BOVAG

Namens
de Belastingdienst/Oost

Dhr. Drs. J.G.S.M. Burgman
Algemeen directeur

Dhr. Drs G.J.H. Brentjens RE RA
Plv. Directeur

Bijlage 4

Convenant Horizontaal Toezicht tussen Deloitte Accountants BV, Deloitte Belastingadviseurs BV en de Belastingdienst

Fiscaal dienstverlenersconvenant

Partijen,

Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV gevestigd te Rotterdam, vertegenwoordigd door C.J.G.M. de Boer RA,

en

de Belastingdienst, vertegenwoordigd door mr. F.R. van Pelt, komen het volgende overeen:

1. Preambule

Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV verzorgen belastingaangiften voor ondernemers. De aangiften die in overeenstemming met dit convenant worden ingediend, worden aangeduid als convenantaangiften.

In dit convenant wordt vastgelegd hoe partijen met elkaar wensen om te gaan. Partijen werken met elkaar samen op basis van vertrouwen, begrip en transparantie. Ze spannen zich in hun processen zo op elkaar af te stemmen, dat de door het kantoor ingediende convenantaangiften voor de Belastingdienst aanvaardbaar zijn. Door de afstemming vooraf wordt voor de betrokken ondernemers de rechtszekerheid vergroot. Partijen stemmen de werkwijze in het aangifteproces, het uit te oefenen toezicht en de wijze waarop in verband met dit convenant overleg plaatsvindt met elkaar af. Onder dit convenant vallen aangiften van de deelnemende ondernemers die worden verzorgd door het kantoor, waaronder in ieder geval worden begrepen de aangiften loonheffingen, omzetbelasting, inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting.

2. Uitgangspunten

2.1 Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking op partijen en deelnemende ondernemers van toepassing.

2.2 Partijen en deelnemende ondernemers hebben de intentie de fiscale regelgeving correct uit te voeren.

2.3 Een aanvaardbare aangifte is een aangifte die voldoet aan wet- en regelgeving en waarin geen materiële fouten voorkomen.

2.4 Het kantoor en de deelnemende ondernemers verlenen binnen geldende wet- en regelgeving zonder terughoudendheid en zonder voorbehoud aan de Belastingdienst inzage in de aan de aangifte ten grondslag liggende gegevens. Geen inzage hoeft gegeven te worden in documenten voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. Deze overweging geldt ook voor de onderdelen van die documenten die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten.

2.5 De Belastingdienst vertrouwt op de professionaliteit van Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV bij het implementeren en het hanteren van de werkwijze, zoals is aangegeven in paragraaf 3 van dit convenant. Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV hebben een stelsel van kwaliteitsbeheersing geïmplementeerd. Een periodieke review van de kwaliteit van de kantoorprocessen en -producten is onderdeel van dit stelsel.

De Belastingdienst heeft kennis genomen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat door het kantoor wordt gehanteerd en van de binnen Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV te gebruiken procedures met betrekking tot het beoordelen van de kantoorprocessen.

2.6 De Belastingdienst stelt zo snel mogelijk na indienen van een convenantaangifte voor de vennootschapsbelasting of de inkomstenbelasting de definitieve aanslag vast.

2.7 Dit convenant is primair gericht op de doelgroep ondernemingen in het segment midden- en kleinbedrijf. De Belastingdienst hanteert voor de segmenten middelgrote en zeer grote ondernemingen (MGO en ZGO) als uitgangspunt individuele klantbehandeling. Als Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV een ondernemer aanmelden die bij de Belastingdienst onder individuele klantbehandeling valt, vindt overleg plaats tussen de Belastingdienst, Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV en de ondernemer over de deelname aan dit convenant.

3. Werkwijze

3.1. De toetreding van ondernemers

Partijen hebben afgesproken dat er alleen sprake kan zijn van convenantaangiften als de deelnemende ondernemer schriftelijk aan Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV verklaart:

- dat hij een relatie met de Belastingdienst wil op basis van vertrouwen, begrip en transparantie;
- dat hij de gegevens voor het opmaken van de convenantaangifte tijdig, juist en volledig aanlevert aan Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV.

3.2. Het opmaken van de convenantaangiften

Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV zorgen ervoor dat convenantaangiften worden ingediend zoals omschreven in de preambule. Waar Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV zich baseren op gegevens en informatie die door cliënten en/of derden zijn aangeleverd, hebben Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV een zorgplicht voor

de kwaliteit van deze gegevens en informatie, teneinde te kunnen komen tot een aanvaardbare aangifte. De werkzaamheden worden zodanig in het klantdossier vastgelegd, dat effectief metatoezicht kan plaatsvinden (zie paragraaf 4: Toezicht).

3.3. Vooroverleg

Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV leggen ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo spoedig mogelijk voor aan de Belastingdienst. Het gaat daarbij om zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie. Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV verstrekken daarbij aan de Belastingdienst actief inzicht in alle feiten en omstandigheden, de ingenomen standpunten en zijn visie op de (daarbij behorende) rechtsgevolgen.

De Belastingdienst geeft zo spoedig mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk in overleg met Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV zijn visie op de rechtsgevolgen.

3.4. Overleg over het convenant

De Belastingdienst, regio Rijnmond, voert voor de uitvoering van dit convenant door de Belastingdienst de landelijke regio. Regio Rijnmond is eerste aanspreekpunt voor het kantoor.

4. Toezicht

Toezicht op de naleving van dit convenant geschiedt in de vorm van metatoezicht. Het doel van het metatoezicht is beoordelen of de werkwijze van paragraaf 3 van dit convenant voldoet en op welke wijze deze werkwijze zonodig kan worden verbeterd. De inrichting van het metatoezicht is de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst.

In het metatoezicht beoordeelt de Belastingdienst het aangifteproces door de convenantaangiften steekproefsgewijs volgens de uitgangspunten van de CAB (Controleaanpak Belastingdienst) te controleren.

Daarbij steunt hij op de werkzaamheden die door Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV en de ondernemer zijn uitgevoerd. De resultaten van daartoe gedane interne kwaliteits-toetsen en reviews door Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV worden daarbij meegenomen. In het metatoezicht is het mogelijk dat de Belastingdienst controlewerkzaamheden bij de ondernemer uitvoert.

Als de in het metatoezicht onderzochte aangifte niet aanvaardbaar is, wordt in overleg met Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV onderzocht waardoor dit wordt veroorzaakt. Afhankelijk van de uitkomst van deze analyse wordt bepaald welke aanpassingen in de onderzochte aangifte en/of de werkprocessen van Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV en/of de ondernemer moeten worden gedaan. Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV hebben de verantwoordelijkheid om de eigen werkprocessen waarin fouten zijn ontstaan te verbeteren.

5. Overleg

Partijen treden periodiek met elkaar in overleg om de voortgang van met name de behandeling van de (nieuwe) fiscale issues te bespreken.

Partijen treden ten minste eenmaal per jaar in overleg om de werking van het convenant te evalueren en indien nodig te actualiseren. Het geactualiseerde convenant vervangt het voorafgaande convenant.

6. Looptijd

Dit convenant wordt gesloten voor onbepaalde tijd. Het convenant wordt periodiek geëvalueerd door Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV en de Belastingdienst. Indien één der partijen dit convenant wil beëindigen, zal zij de redenen vooraf schriftelijk kenbaar maken aan de andere partij. Daarnaast vindt beëindiging niet eerder plaats dan na mondeling overleg, indien ten minste één der partijen daartoe verzoekt. Daarna kan dit convenant met onmiddellijke ingang worden beëindigd. Daardoor vallen de aangiften van deelnemende ondernemers niet langer onder de werking van dit convenant.

7. Ondertekening

Dit convenant treedt met onmiddellijke ingang in werking na ondertekening door beide partijen.

Rotterdam,

Datum:

Bestuurslid Deloitte Accountants BV en Deloitte Belastingadviseurs BV:

C.J.G.M. de Boer RA

Datum:

Directeur Belastingdienst Rijnmond:

mr. F.R. van Pelt